

היבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים

מאת

דוד גליקסברג

א. מבוא. ב. סעיף 9(2) לפקודה – הכנסה הוגית בלבד פירוטי. 1. כללי. 2. הגישה הפירוטית. 3. הגישה המשולבת. 4. הגישה הרצויה. ג. נפקודת הגישה המשולבת. 1. כללי. 2. כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה. 3. עיתוי ההכנסה. 4. מיסוי העברת פטנטים וזכויות יוצרים בעת ההתאגדות. 5. מיסוי הכנסות לאחר הפסקת התעסקות. ד. נטל המס. 1. שיעור המס. 2. פריסת המס. ה. הערות נוספות. ו. סיכום

א. מבוא

החקיקה הפיסקלית בישראל, ובמיוחד זו העוסקת במיסוי ההכנסה מהווה כידוע חקיקה סבוכה ביותר. מורכבות זו נובעת הן מן הנושא גופו, היוצר קשיים מושגיים ופרקטיים – כמו, למשל, חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה – והן ממלאכת חקיקה לא מושלמת. בתחום הפיסקלי נגזר עלינו אפוא עיסוק בנושאים מורכבים, ואל לנו להוסיף עליהם קשיים מיותרים ובלתי הכרחיים. ועל כגון דא כבר נאמר: "על הראשונים אנו מצטערים ועכשיו נצטער גם באלו".¹ ברשימה זו בחרנו לדון באחד הקשיים "הנוספים". ואכן, נושא זה, הנוגע לשאלות יסוד, מדגים היטב את הקשיים המרובים, הנוצרים כתוצאה מליקויי החקיקה.

ברצוננו לבחון היבטי מיסוי אחדים במכירת פטנטים וזכויות יוצרים. לא נבחן כאן את כל תוצאות המס הנובעות ממכירתם, אלא רק את החבות במס הכנסה המוטלת על ההכנסות ממכירת פטנטים וזכויות יוצרים, כאשר הפטנט או היצירה נוצרו שלא בתחום העיסוק הרגיל, וכן, כאשר מכירתם אינה מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. ענין לנו אפוא במיגזר חלקי של מיסוי זכויות הקניין הרוחני, דהיינו: בחינת החבות במס הכנסה על ההכנסות החבות במס, על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), (להלן – הפקודה). נבדיר את דברינו: ההכנסות המופקות ממכירת פטנטים וזכויות יוצרים, על ידי הממציא או היוצר, עשויות לחוב במס הכנסה בישראל, על פי שלושה מקורות:²

1 מכילתא דרבי ישמעאל (מהדורת איש שלום), פרשת יתרו, א; ראה גם התיאור הקולע של דיני המיסים בענין *Dobson V. Commissioner* 320 U.S. 489, 494–495: "No other branch of the law touches human activities at so many points. It can never be made simple, but we can try to avoid making it needlessly complex" (הדגשה שלי – ד"ג)

2 ראה מאמרו של י' א' צור, "מס הכנסה על רווחים מפטנטים" הרבעון הישראלי למסים ט (תשל"ה) 105; א' רפאל – י' אפרתי, דיני מס הכנסה (תל-אביב, מהדורה שנייה, תשמ"ה), 98.

- א. כאשר ההכנסה מהווה הכנסה מעסק או ממשלח יד — החבות במס היא על פי הרישא לסעיף 2(1) לפקודה.
- ב. כאשר ההכנסה מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי — החבות במס היא על פי הסיפא לסעיף 2(1) לפקודה.
- ג. כאשר הפטנט או היצירה נוצרו שלא בתחום העיסוק הרגיל — החבות במס היא על פי סעיף 2(9) לפקודה.³

החלוקה דלעיל מושתתת על התפיסה לפיה, אם ההכנסה ממכירת הפטנטים וזכויות היוצרים מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אזי היא תחוייב במס הכנסה, על פי סעיף 2(1) סיפא לפקודה. תפיסה זו אינה פשוטה כלל ועיקר, וזאת לאור לשונו של סעיף 2(9) לפקודה, הקובע כי הוא חל על מכירת פטנטים וזכויות יוצרים שנוצרו "שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר". נוכח קביעתו זו של המחוקק, מתעוררת אפוא השאלה: האם ניתן להסיק ממנה כי כל מכירה שלא בתחום העיסוק הרגיל מצוייה בתחולת סעיף 2(9) לפקודה — אף אם היא נושאת אופי של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי — או שמא חלה התפיסה ה"רגילה", לפיה הכנסות המצויינות בפסקאות המשנה (4) ואילך לסעיף 2, תחוייבנה במס הכנסה על פי סעיף 2(1) לפקודה, אם הן נובעות מעסק, או שהן עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. ההשקפות השונות מצמיחות נפקודות שונות. כך, למשל, היקף תחולת הקלת המס המוענקת להכנסות על פי סעיף 2(9) לפקודה,⁴ וכן בשאלה, האם ניתן לקזז הפסד שנוצר ממכירת פטנט או זכות יוצרים על ידי היוצר או הממציא, כאשר המכירה מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.⁵

אנו גורסים שעסקאות אקראי הן בתחולת סעיף 2(1) לפקודה, וסעיף 2(9) אינו חל עליהן, מן הטעם שקיימים עיוותים רבים — שיפורטו להלן⁶ בהרחבה — בכל הנוגע להכנסות

3 אם הזכויות הנידונות נמכרות לא על ידי הממציא, אזי נוסף מקור רביעי, והוא מיסוי ההכנסות על פי סעיף 88 לפקודה, דהיינו: רווח הון רגיל. שלושת המקורות האמורים מתייחסים למכירת הזכויות. אולם אם בהכנסות משימוש בזכויות עסקינן, ללא מכירתם, הרי לפנינו תמלוגים (Royalties) החבים במס על פי סעיף 2(1) לפקודה — אם הם הכנסות מעסק, או משלח יד, או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. ואם לאו — על פי סעיף 2(7) לפקודה. והשווה צור, לעיל, עמ' 105, הגורס שעל תמלוגים כאמור לא יחול סעיף 2(7), אלא סעיף 2(5) לפקודה. אנו חולקים על גישה זו, ולדעתנו על תמלוגים כאמור יחול סעיף 2(7) לפקודה. להגדרת היקף ההכנסות על פי סעיף 2(5), ראה: א' יורן, "מיסוי מלוג, קצובה או אנונה" משפטים י (תש"ם), 38. לאבחנה הקשה בין מכירת קניין רוחני לבין מתן זכות שימוש בו, ראה, למשל, *Evans Medical Supplies Ltd v. Moriarty* [1957] 3 All. E. R. 718; *Jeffrey v. Rolls Royes Ltd* [1962] 41 T.C. 556; *Musker v. English Electric Co Ltd* (1964) 41 T.C. 443; *All.E.R. 801*, 40 T.C. 443; גם הדין האוסטרלי התחבט רבות בשאלה זו, ראה למשל, *Stanson v. F.C.T.* (1944) 3 AITR 67; *McCanly v. F.C.T.* (1944) 3 AITR 216; *F.C.T.* (1955) 6 AITR 216. לסקירת הדין הסינגפורי והמלזי בנקודה זו ראה גם, L.D. Pointon, "Revenue Law in Singapore and Malaysia" (Singapore, Butterworths, 1986), 107; B.S. Soim, *Singapore Master Tax Guide* (5th ed, 1983), § 908. לדין המקומי, ראה, למשל: עמ"ה 744/66 ארו ישראל פורנירים בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, פד"ס ב, 230; עמ"ה 207/76 בנימין רוזנברג נ' פ"ש ת"א 2, פד"א י, 202.

4 ראה, להלן, פסקה 4.

5 הכל בהנחה שהפסד מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ניתן לקיזוז על פי סעיף 28 לפקודה. שאלה זו טרם הוכרעה, ויש בנושא זה פסקי דין סותרים, ראה: עמ"ה 448/69 גולדברג משה נ' פקיד שומה תל-אביב, 4, פד"א ג, 180; עמ"ה 245/73 אורן אריה נ' פקיד השומה תל-אביב, 4, פד"א ו, 247. ראה גם ע"א 134/58 גורי נ' פקיד שומה תל-אביב, פד"י יג, 752.

6 ראה, להלן, פסקאות 3 ו-4.

נשוא סעיף 2(9) לפקודה, שאינם נתמכים בשיקולי מדיניות כלשהם, ולפיכך מן הראוי ליתן לסעיף זה, לענינו, תחולה מצומצמת.

ציינו לעיל, כי ההנחה העומדת ביסוד דיונו היא, כי ההכנסות נשוא רשימתנו אינן כלולות במסגרת סעיף 2(1), אלא רק במסגרת סעיף 2(9) לפקודה, וזאת, כדי להמנע מדיון בנושא קיומה והיקף תחולתה של דוקטרינת "בלעדיות המקור"⁷, העוסקת בשאלה: האם ניתן לשבח הכנסה אחת ליותר ממקור אחד, במסגרת רשימת המקורות שבסעיף 2 לפקודה. לשון אחר: האם המקורות הללו אינם מוציאים זה את זה, וחופפים מבחינת תחולתם. לשאלה זו, ניתנה לאחרונה תשובה חיובית בבית המשפט המחוזי, בפרשת קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ,⁸ והיא עומדת עתה במבחן בבית המשפט העליון. הנחתנו זו נובעת משני טעמים: הראשון הוא עקרוני; אנו גורסים, כי נושא זה חורג ממסגרת דיונו ומצריך דיון נפרד ומקיף. שנית, גם אם דוקטרינת "בלעדיות המקור" אינה שוללת את שיבוצה של ההכנסה הפירותית, בו זמנית, למספר מקורות של הכנסה — שיבוץ זה הופך את הדיון בענינו למורכב ומסורבל יותר, ואיננו נזקקים לו במסגרת זו. סרבול זה נגזר מהבעייה היסודית הנוצרת משלילתה של דוקטרינת "בלעדיות המקור", והיא: על הכנסה פלונית המשתבצת למספר מקורות, עשויות לחול הוראות שונות וסותרות.⁹ מן הראוי אפוא לדון בסוגיה זו ובהיבטיה הרבים, במסגרת דיון נפרד בתוכנה של דוקטרינת "בלעדיות המקור".

ב. סעיף 2(9) לפקודה — הכנסה הונית בלבד פירותית

1. כללי

סעיף 2(9) לפקודה מטיל חבות במס הכנסה על ההכנסה המופקת מ—:

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

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,¹⁰ לפיה הכנסות

7 לדוקטרינה זו ראה: *Fry v. Salisbury House Estate Ltd.* [1930] A.C. 432, 15 T.C. 266 (H.L.); *Mitchell & Edon v. Ross* [1962] A.C. 814, 40 T.C. 11 (H.L.); *Liverpool & London Globe Insurance Co. v. Bennett* [1913] A.C. 610, 6 T.C. 327 (H.L.); *Bath & West Counties Property Trust Ltd v. Thomas* (1978) 52 T.C. 20, [1978] S.T.C. 20.

8 עמ"ה 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א יד, 24. בפרשה זו אומצה תפיסתם של אירועי ודוות השוללים את הדוקטרינה האמורה, ראה: י"א אדרעי, ע' דותן, "מיסוי דמי שכירות מראש במס הכנסה" מחקרי משפט ד (תשמ"ו), 79. להתפתחות תורת המקור ראה, למשל, מאמרו של פרופ' א' לפידות, "גלגולה של תורת המקור", הפרקליט כב (תשכ"ו), 53.

9 ראה, למשל, א' יורן, היבטי מס בפיצוי נזיקין (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית, תשמ"ח—1987), 12, הערה 4.

10 לשיטת המקור בישראל, ראה: לפידות, (לעיל הערה 8); א' ויתקון—נאמן, "דיני מסים" (הוצאת שוקן, מהדורה רביעית, תשכ"ט), 57; ד' גליקסברג, "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר הפסקת המקור:

ללא מקור אינן ממוסות במס הכנסה, והן תמוסנה במס רווח-הון, אם הן כלולות בבסיס מס רווח-ההון. על פי דוקטרינת המקור, להכנסות נשוא דיוננו אין מקור, ולפיכך הן חבות במס רווח-ההון, 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 רווח-ההון אלא שמוטל עליהן, בסופו של דבר, מס הכנסה, מכוח הוראת "ברירת מיסוי", המבכרת את מס ההכנסה על פני מס רווח-ההון.¹¹ אנו מכנים הוראה זו "ברירת מיסוי", על משקל הוראות ברירת הדין שבמשפט הבינלאומי הפרטי, דהיינו: קיימות לפנינו שתי מערכות דינים העשויות לחול על אירוע פלוני, ובאה מערכת דינים שלישית הקובעת איזו מערכת מבין השתיים תחול. יש להדגיש כבר בראשית דברנו, כי בסיס מס רווח-ההון אינו קובע באופן קטיגורי וגורף, שהכנסות הנובעות ממקור, ושאינן בגדר מכירת המקור גופו, אינן חבות במס רווח-ההון, אלא הוא נוקט בהגדרה היוצרת בסיס מס רחב למדי, הכולל לעיתים גם הכנסות פירותיות, כמו, למשל, הכנסות מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי¹² אנו נזקקים אפוא שוב, להוראת "ברירת המיסוי" האמורה, כדי להחיל על הכנסות מסוג זה מס הכנסה ולא מס רווח-ההון. ההכנסות מהסוג האחרון שונות לחלוטין מההכנסות נשוא רשימתנו: הכנסות מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי הן הכנסות פירותיות, הנכנסות לתחולת בסיס מס רווח-ההון רק עקב תחולתו הרחבה, בעוד שההכנסות לפי סעיף 2(9) לפקודה, הן הכנסות הונויות מובהקות, הכפופות למיסוי פירותי כתוצאה מהוראה מפורשת של סעיף זה. סעיף 2(9) לפקודה הוא אפוא הסעיף היחיד המטיל חבות במס הכנסה על הכנסות הונויות. לתופעה יחודית זו יש רקע היסטורי, משום שסעיף 2(9) נחקק לפני שהוטל מס רווח-ההון מלא ומקיף, ולכן הוראת המס שולבה במסגרת סעיף 2 לפקודה.¹³ לפיכך, הדיון שלהלן לא יחול על כל ההכנסות הכלולות בבסיס מס רווח-ההון שהן נשוא לחבות במס הכנסה מכוח סעיף 89(ג) לפקודה, משום שהכנסות אלה במהותן פירותיות, אלא רק על ההכנסות ההונויות החבות במס הכנסה, דהיינו: הכנסות לפי סעיף 2(9) לפקודה.

מהתיאור האמור עולה המסקנה, כי בפנינו הסדר מס "שעטנזי", דהיינו: הטלת מס הכנסה על הכנסות הונויות. על כן, שומה עלינו לבחון, האם קיימת נפקות ל"שעטנזיות"

פתרון חלקי לבעיה מדומה, עומד להתפרסם בקרוב ב"משפטים". י' א' אדרעי, "דוקטרינת המקור – סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז (תשמ"ז), 25.

11 ראה סעיף 89(ג) לפקודה הקובע כי "רווח ממכירת נכס העשוי להתחייב כמס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה, יראוהו כחייב כמס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד". סעיף זה מעורר שאלות קשות החורגות ממסגרת דיוננו, ראה למשל: עמ"ה 225/83 בירגר אבשלום נ' פ"ש רחובות, פד"א יג, 107; בעקבות פרשת בירגר תוקנה הפקודה באמצעות הוספת סעיף 97(א) (6) לפקודה, ראה החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 73), התשמ"ז-1987; ס"ח, 97. סעיף 89(ג) יוצר בעייתיות, למשל, בנושא כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה ורווח ההון, ראה, למשל, י' נאמן, "מבחן מקום ביצוע ועקרון התושבות כבסיס להטלת מס הכנסה", רואה החשבון כ (תש"ל), 283, 286.

12 לעיתים המחוקק נוקט במודל חקיקה שונה, ומגדיר מראש את בסיס מס רווח ההון באופן שלא יכלול הכנסות פירותיות, ראה, למשל, הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה הממעטת מלאי עסקי. בנסיבות אלה, איננו נזקקים, כמוכח, להוראת סעיף 89(ג) לפקודה. שאלות דומות מתעוררות ביחסים שבין מס רווחי הון ומס שבח מקרקעין, וכן ביחסי מס הכנסה ומס שבח מקרקעין. נושא זה מצריך התייחסות נפרדת ומקיפה.

13 ראה גם רפאל-אפרתי לעיל, הערה 2, 98.

שבהסדר. לשון אחר: האם האופי ההוני של ההכנסות עשוי לקבל משמעות נורמטיבית, על אף שההכנסות ממוסות במס הכנסה פירותי? כסוגייה זו, העומדת במרכז רשימתנו, ניתן להציע שתי גישות: הגישה הפירותית, והגישה המשולבת.

2. הגישה הפירותית

הגישה הפירותית גורסת כי סעיף 2(9) לפקודה מהווה חלק בלתי נפרד מבסיס מס ההכנסה בישראל, ולכן יש להתעלם לחלוטין ממהותן של ההכנסות המצויות בו, ומהרקע ההיסטורי שהוביל לחקיקתו, ולהחיל לגביו את כל הסדרי המס – החקיקתיים והשיפוטיים – החלים על הכנסות פירותיות. לפי תפיסה זו, הטמעת ההכנסות נשוא סעיף 2(9) לפקודה בתוך בסיס מס ההכנסה בישראל, משמעה, לא רק הטלת חבות במס הכנסה, אלא איבוד טוטאלי של האופי ההוני של ההכנסות הנדונות, באופן "שהוניותן" בטלה ועברה מן העולם, ואין עוד למאפיין זה כל משמעות או נפקות במישור הפוזיטיבי.

3. הגישה המשולבת

גישה זו, בדומה לקודמתה, אינה מתכחשת לקביעה המפורשת של המחוקק, לפיה מוטל מס הכנסה על הכנסות אלה, אולם, בניגוד לקודמתה, היא מכירה במאפיין ההוני של הכנסות אלה, ומעניקה לו משמעות נורמטיבית. השאלה המרכזית הניצבת ביסודה של גישה זו, היא: כיצד ניתן לשלב בין שתי מגמות סותרות אלה? כיצד ניתן להטיל חבות במס הכנסה על הכנסות אלה, מבלי לפגוע באופיין ההוני? לדעתנו, ניתן לשלב בין שתי המגמות, כאשר השילוב מושתת על שני עקרונות אלה:

(א) כאשר לפנינו קביעה סטטוטורית מפורשת העוסקת במיסוי הכנסות פירותיות, אזי היא תחול גם על הכנסה לפי סעיף 2(9) לפקודה.

(ב) כאשר אין בפנינו קביעה סטטוטורית מפורשת כאמור, אלא כל הסדר המס מצוי במסגרת חקיקה שיפוטית, אזי אין להתעלם מהאופי ההוני של ההכנסות הנדונות, ויש לאמץ את ההסדרים החלים על מיסוי ההכנסות ההוניות – הכל בכפוף לכך, שאימוץ מסוג זה לא יוצר סתירה כלשהיא עם קביעה מפורשת אחרת של המחוקק.

4. הגישה הרצויה

לדעתנו, כל עוד לא מבוטל סעיף 2(9) לפקודה – כהמלצתנו המבוארת בהרחבה בהמשך מאמר זה – מן הראוי לאמץ את הגישה המשולבת. החדרת ההכנסות ההוניות הנדונות לבסיס מס ההכנסה הפירותי נעשה, כאמור, בעת שמשם מלא על רווחי-ההון טרם בא לעולם. עתה, נוכח קיומו של מס רווחי-ההון, אין הצדקה לכך שיחולו שני משטרי מס שונים על הכנסות הוניות שונות. על כן, יש לאמץ מדיניות שתביא למיזעור ההפלייה בין ההכנסות ההוניות הכפופות למשטר מס רווחי-ההון, לבין ההכנסות נשוא סעיף 2(9) לפקודה. לפיכך, כאשר אין הוראה סטטוטורית מפורשת ביחס לסוגיה פלונית, יש להחיל לגביה, שיפוטית, את מערכת ההסדרים החלה על הכנסות הוניות, ולא על ההוראות החלות על הכנסות פירותיות.

ג. נפקויות הגישה המשולבת

1. כללי
כאמור, לפי הגישה המשולבת, כל הוראה סטטוטורית החלה על מיגור ההכנסות הפירותי תחול גם על ההכנסות הנדונות. לכן, למשל, לצורך קביעת ההכנסה החייבת, הנובעת ממכירת הפטנטים וזכויות היוצרים לפי סעיף 2(9) לפקודה, יש לאמץ – אף לפי הגישה המשולבת – את דיני ההוצאות שנקבעו ביחס להכנסות הפירותיות, ולא את דיני ההוצאות כפי שנקבעו ביחס להכנסות ההוניות. תוצאה זו נובעת מכך שקיים הסדר סטטוטורי מקיף ביחס לדיני ניכוי ההוצאות הפירותיות, השונה מההסדר הסטטוטורי של דיני ניכוי ההוצאות ההוניות, ויש להחיל אפוא את דיני ניכוי ההוצאות הפירותיות גם על ההכנסות נשוא סעיף 2(9) לפקודה. לעומת זאת בהעדר הוראה סטטוטורית יחולו הסדרי רווח-ההון.
לגישה המשולבת קיימות אפוא – בהשוואה לגישה הפירותית – מספר נפקויות מרכזיות, ואנו נתמקד באחרות מהן. המתודולוגיה הניצבת בבסיסן של הנפקויות שתוצגנה להלן, משמשת בנין-אב לנפקויות האחרות הקיימות, ושלא ידונו במסגרת רשימה זו.

2. כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה
הקביעה הסטטוטורית המרכזית בסוגיית כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה בישראל מצוייה ברישא בסעיף 2 לפקודה, הקובעת כי:

”מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת המס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה...”

עיון בסעיף זה מגלה, שהמחוקק מנה בסעיף שלושה ביטויים העוסקים בשאלת הזיקה הנדרשת לשם חבות במס הכנסה ישראלי:

- (1) הכנסה שנצמחה (accruing in)
- (2) הכנסה שהופקה (derived from)
- (3) הכנסה שנתקבלה (received in)

הפסיקה¹⁴ פירשה רישא זו כקובעת שתי זיקות חילופיות:

- (א) הזיקה הראשונה עוסקת בהכנסות שנצמחו או הופקו בישראל (להלן – זיקת ההפקה), כאשר אין כל הבדל בין מושג הצמיחה לבין מושג ההפקה, ושניהם מהווים מבחן אחד. המבחן הפסיקתי לצורך קביעת מקום הצמיחה או ההפקה הוא: האם מקום המקור של ההכנסה נמצא בישראל (להלן – מבחן מקום המקור).
- (ב) האם ההכנסה נתקבלה בישראל (להלן – זיקת הקבלה).

לימים נוספו לשתי הזיקות הללו – שאופיין טריטוריאלי – הוראות חוק נוספות, אשר הרחיבו את תחולתו הבינלאומית של מס ההכנסה בישראל, על ידי שימוש בזיקה פרסונלית

14 א' לפירות, עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון, (הוצאת המוסד לאון למסים, תשל"א-1971), עמ' 46 ואילך; ויתקון-נאמן (לעיל, הערה 10), עמ' 128 ואילך; א' לפידות, "סמכות פרסונלית וסמכות טריטוריאלי בהטלת מסים", רואה החשבון יח (תשכ"ח), 504; י' נאמן, "מבחן הביצוע ועקרונות התושבות כבסיס להטלת מס הכנסה", רואה החשבון כ (תשל"ל), 283.

המושתתת, בדרך כלל, על זיקת התושבות, ולא על זיקת האזרחות. במרכזם של סעיפים אלה עומד סעיף 5 לפקודה.¹⁵

מכל האמור לעיל, עולה כי כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה הפירונית, מושתתים בעיקרם על מבחן מקום המקור, כשמתלווים לו מבחנים נוספים, המצויים בעיקר במסגרת סעיף 5 לפקודה. בדרך כלל,¹⁶ אין בחקיקה כל קביעה, מהו מבחן מקום המקור, ומלאכה קשה זו מוטלת על בית המשפט. המהווה, הלכה למעשה, חקיקה שיפוטית. לא כן הדבר ביחס לתחולה הבינלאומית של רווחי-ההון.¹⁷ סעיף 89(ב) לפקודה דן בכך מפורשות וקובע לאמור:

"ראו רווח-הון כאילו נצמח או הופק בישראל, בין שהמכירה נעשתה בישראל ובין שנעשתה מחוץ לישראל, אם נתקיים אחד מאלה:

- (1) המוכר הוא תושב ישראל.
- (2) המוכר הוא תושב חוץ והנכס נמצא בישראל, או שהנכס נמצא מחוץ לישראל והוא זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל."

סעיף זה מעמיד שתי זיקות אלטרנטיביות כמבחן לקביעת מקום צמיחתו או הפקתו של רווחי-ההון: זיקה פרסונלית של מוכר הנכס על בסיס התושבות, וזיקה טריטוריאלית של הנכס לישראל.

מהו מבחן מקום המקור של ההכנסות נשוא סעיף 2(9) לפקודה? לדעתנו מן הראוי לאמץ בנושא זה את כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי רווחי-ההון. אין בחוק כל קביעה בדבר מבחן מקום המקור של ההכנסות המצויות בסעיף 2(9) לפקודה, והדבר מסור לשפיטה. אימוץ מבחני סעיף 89(ב) לפקודה עולה בקנה אחד עם אופיין ההוני של ההכנסות נשוא סעיף 2(9) לפקודה. יש להדגיש, כי גישה זו אינה יוצרת חוסר אחידות בין מבחני המקור של סוגי ההכנסות השונים המצויים בסעיף 2 לפקודה. משום שגם ללא קביעתו זו, הדין בנושא שלפנינו אינו הומוגני, אלא הטרוגני, ונושא אופי פרטני: לכל מקור יש מבחן מקום המקור התואם לו. הדין בישראל אינו כולל הוראה מקיפה וחד-משמעית הקובעת מבחן מקום מקור זהה ביחס לכל המקורות.

במצב דברים זה, שבו לא קיימת אחידות בין המקורות השונים שבסעיף 2 לפקודה, אין כל מניעה להחיל על ההכנסות הנדונות את מבחני התחולה הבינלאומית של מיסוי רווחי-ההון. מן הראוי להבהיר היטב, כי אימוץ מבחן הפקדה הסטטוטורי שנקבע לגבי רווחי-ההון, על שני מבחני המשניים: הפרסונאלי והטריטוריאלי, על ההכנסות שבסעיף 2(9) לפקודה, אינו נעשה "ישירות" מכוח סעיף 89(ב) לפקודה. שהרי תחולתו אינה מגעת לסעיף

15 לסוגיה זו, ראה, למשל, ד' גליקסברג, "מבחן מקום המקור של ריבית לאור הסעיף 5(4)(א) לפקודת מס הכנסה", הרבעון הישראלי למסים יג (תשמ"ד), 294.

16 הבולט שבמבחנים הסטטוטוריים הוא מבחן מקום ביצוע העבודה המצוי בסעיף 2(5) לפקודה, ראה: ע"א 189/68 פ"ש ת"א נ' גיורא גודיק הפקות בין לאומיות, פ"ד כג(1), 36. לנפקות החשובה העולה ממיקום מבחן מקום המקור במסגרת סעיף 5 לפקודה, ראה גליקסברג, (לעיל, הערה 15), 296.

17 גם באנגליה קיימים כללי תחולה שונים למיסוי ההכנסות הפירוניות ולמיסוי ההכנסות ההוניות, ראה: N.D. Booth, *Residence, Domicile and UK Taxation* (London, Butterworths, 1986), 15-20; J. Tiley "Revenue Law" (London, Butterworths, 3rd ed, 1981), 10; D. A. Davies "Principles of Intrenational Double Taxation Relief" (London, Sweet & Maxwell, 1985), 15-22. כמו כן ראה סעיפים 2, 12, 14, 15 ו-18 ל-"Capital Gains Tax Act 1979".

9)2 האמור עקב הוראת "ברירת המיסוי" דלעיל, אלא מכוח חקיקה שיפוטית התומכת יתרותיה במידת ההיקש המצוייה בסעיף 1 לחוק יסודות המשפט, תש"ם-1980.¹⁸ היו שגרסו, שהמבחן הנכון לתחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסות לפי סעיף 9)2 לפקודה הוא, מקום רישום הפטנט ומקום מכירתו:

"במקרה שלפנינו, המקור להכנסה הנישומה הוא זה האמור בסעיף 9)2 לפקודה, כלומר התמורה המתקבלת ממכירת הפטנט. לפיכך, כדי שההכנסה האמורה תהא חייבת כמס הכנסה, עליה להיות נובעת מהארץ, דהיינו מפטנט הרשום בארץ ואשר נמכר בארץ".¹⁹

תפיסה זו, מציעה שני מבחנים לקביעת מקום המקור של ההכנסות לפי סעיף 9)2 לפקודה: מבחן מקום רישום הפטנט, ומקום המכירה. אך לא ברור לחלוטין, האם על פי תפיסה זו, שני מבחנים אלה הם חילופיים, או שמא מצטברים. לדעתנו, אין לאמץ את מבחן מקום כריתת החוזה, משום שמבחן זה קל לעקיפה, וחסר כל סיכוי לאכיפה – הן במישור המהותי והן במישור הפרקטי. אל לה, למדיניות מס נכונה, להשתית את התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה על יסודות פורמליים-טכניים, בעלי גמישות רבה, כמו מקום כריתת חוזה המכירה. גם מבחן מקום רישום הפטנט מעורר שאלה דומה, אם כי חומרית קטנה לאין ערוך, בהשוואה למבחן מקום כריתת החוזה. לסיכום, יש ליצור מדיניות אחידה בתחום כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי ההכנסה ביחס לכל נכסי ההון – לרבות נכסים, שכתוצאה מ"תאונה היסטורית", מצויים במסגרת מיסוי ההכנסות הפירוטיות – ולקבוע זיקת הפקה זהה, בדמות המבחנים הכלולים בסעיף 89(ב) לפקודה. מן הראוי להדגיש, כי ביחס לזיקת הקבלה, הרי אין כל נפקות בין הגישה הפירוטית ובין הגישה המשולבת; משום שמבחן קבלת ההכנסה נושא אופי פיסי, והוא זהה ביחס לשתי הקטיגוריות של ההכנסות הפירוטיות וההכנסות ההוניות.²⁰

3. עיתוי ההכנסה

אחת הנפקויות הנוספות לאופי ההוני של ההכנסות הנידונות, היא בתחום עיתוי ההכנסה. שני בסיסים מרכזיים קיימים לצורך קביעת עיתוי ההכנסה: בסיס המזומנים (Cash Basis), והבסיס המסחרי (Commercial Basis). בסיס המזומנים קובע את עיתוי ההכנסה וההוצאה לפי זרם התשלומים והתקבולים במזומן, בעוד שהבסיס המסחרי קובע את עיתוי ההכנסה

18 סעיף 1 לחוק זה קובע לאמור: "ראה בית המשפט שאלה משפטית הטעונה הכרעה, ולא מצא לה תשובה בדבר חקיקה, בהלכה פסוקה או בהיקש יכריע בה לאור עקרונות החירות, הצדק היושר והשלום של מורשת ישראל".

19 צור (לעיל, הערה 2), 108.

20 לזיקת הקבלה, ראה: א' יורן, "אימתי רואים הכנסה כמתקבלת בישראל" רואה החשבון כג (תשל"ג), 88; עמ"ה 878/65 רזין נ' פקיד שומה, פס"מ נב, 107; עמ"ה 178/68 אבניאל נ' פקיד שומה, פד"א ב, 494. זיקת הקבלה לא מצויינת במפורש ביחס למס רווחי הון, כפי שמצויינת זיקת ההפקה, אולם היא חלה גם על רווחי הון מכוח סעיף 89(א) לפקודה הקובע כי "דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין רווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה". למשמעות ההשוואה שבסעיף האמור בהקשרים אחרים, ראה, למשל, עמ"ה 196/84 החברה הישראלית המרכזית למסחר והשקעות נ' פשמ"ג, פד"א יג, 102; פרשת בייגר (לעיל, הערה 11), 109; המ' 3938+3907/85 פ"ש נתניה נ' אריה זיידן ואת', פד"א יג, 91, 98.

היבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים

על פי מועד יצירת הזכות לקבלת ההכנסה, או מועד יצירת החבות לתשלום ההוצאה.²¹ נשאלת השאלה, מהו עיתוי ההכנסה לפי סעיף 2(9) לפקודה? על פי הגישה הפירותרית, יש להחיל על ההכנסות הנדונות את דיני עיתוי ההכנסות הפירותריות. על פי דינים אלה,²² ההכנסה בסעיף 2(9) לפקודה תמוסה על פי בסיס מזומנים.

לדעתנו, אין לקבל את התפיסה האחרונה, ויש לאמץ בנידון את התפיסה המשולבת. לכן, עיתוי ההכנסות מפטנטים וזכויות יוצרים על פי סעיף 2(9) לפקודה, ייקבע בהתאם לעקרונות דיני עיתוי רווחי-ההון. עיתוי זה נקבע על פי יום המכירה, ללא כל תלות ב-Cash Flow של התמורה. יום המכירה אינו מוגדר בחוק באופן ישיר, אולם אין חולק, כי הגדרת "יום הרכישה", היא הפן השני של הגדרת "יום המכירה". "יום הרכישה" מוגדר כדלקמן:

"היום שבו, בדרך כלשהיא, הגיע הנכס לידי הנישום, או שהנישום נעשה זכאי לו, לפי המוקדם....".

על-כן, "יום המכירה" הוא אפוא מועד עיתוי ההכנסה על פי סעיף 2(9) לפקודה, ולא מועד קבלת התמורה – מועד הנגזר משיטת המזומנים. גם נפקות זו, כקודמתה, מתבססת על כך שחשבוונאות המס אינה מוסדרת בחקיקה הפיסקלית, ומרביתה יצירה שיפוטית. אי לכך, כאשר בתי המשפט באים לקבוע את עיתוי ההכנסה על פי סעיף 2(9) לפקודה, מן הראוי כי יאמצו את עיתוי ההכנסה שנקבע להכנסות ההוניות. למותר לציין, שתפיסה זו תחול גם על קביעת עיתוי ההוצאות הכרוכות ביצירת ההכנסות, לפי סעיף 2(9) לפקודה, ועיתויין יקבע על פי מועד היווצרות החבות לשלמם, ולא על פי תשלומם בפועל.

4. מיסוי העברת פטנטים וזכויות יוצרים בעת ההתאגדות

דיני המס בישראל קובעים, כי בהתקיים תנאים מסויימים, כאשר לפנינו שינוי במבנה משפטי שאינו מלווה בשינוי כלכלי, הרי למרות השינוי זה מהווה מימוש מבחינה פורמלית – החבות במס רווחי-ההון נדחית, משום שמבחינה כלכלית לא נוצר מימוש. הכלל המרכזי בסוגיה זו הוא סעיף 2395 לפקודה, הדוחה את חבות מס רווחי-ההון במימוש שנוצר בעת ההתאגדות. על אף שהפטנטים וזכויות היוצרים נשוא הוראת סעיף 2(9) לפקודה מהווים "נכס" לצורך הוראה זו, הרי עקב הוראת "ברירת המיסוי",²⁴ סעיף 95 לא יחול על מכירת

21 לשיטות אלה ראה, למשל, ויתקין-נאמן (לעיל, הערה 10), 116; רפאל-אפרתי לעיל, הערה 7, 431; א' נמדר, דיני מסים (חל-אביב, תשמ"ה-1985), 257; פרשת דיטמן (להלן, הערה 22); פרשת רוניצקי (להלן, הערה 22); ע"פ 83/73 הנדסת חימום בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1), 657; ד' גליקסברג, "מיסוי פקדונות במטבע חוץ בישראל", רואה החשבון לג' (תשמ"ד), 134, 139.

22 המבחן המרכזי שנקבע בפסיקה עד כה הוא מבחן המלאי, ראה: עמ"ה 171/81 רוניצקי אריה נ' פ"ש ת"א, פד"א יב, 455; עמ"ה 201/83 יוסף דיטמן נ' פ"ש פ"ת, פד"א יב, 475. יש להרגיש כי מבחן זה נשחק לאחרונה, ראה: עמ"ה 146/82 חברת השומרים שמירה ובטחון בע"מ ואח' נ' פ"ש מ"ג, פד"א יד, 4. נושא זה נדון עתה בבית המשפט העליון, אולם גם אם תאומץ התפיסה המוכעת כפסק הדין של בית המשפט המחוזי, הרי אין לה, לדעתנו, כל השפעה לעניינינו.

23 לסעיף זה ולמטרותיו, ראה: א' יורן – "פלומין, תכנון מס בחיי העסק (ירושלים, תשל"ד-1974), 59; א' אנקר, "הפטור ממס רווחי הון על פי סעיף 95(א) לפקודת מס הכנסה – העברת נכסים לחברה על ידי מספר בני אדם שאינם שותפים בנכסים", מחקרי משפט ד' (תשמ"ו), 7; ע"א 83/81 ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פ"ש חיפה, פד"י מ(3), 402.

24 ראה סעיף 89(ב) לפקודה, וכן לעיל בסמוך להערה 11. ההנחה כאן, שהוראת ברירת המיסוי קובעת שהוראות מיסוי רווח ההון לא יחולו, כולל הוראות הפטור או הדחייה.

פטנטים וזכויות יוצרים אלה. בהעדר הוראת פטור או דחייה, העברת הפטנטים וזכויות היוצרים הנידונים לתאגיד המוקם, עשויה ליצור, לכאורה, חבות במס הכנסה, כאשר התמורה שתקבע לצורך קביעת ההכנסה היא באמצעות זקיפת שווי שוק. הלכה זו מהווה הלכה שיפוטית מובהקת, שהרי ביחס להכנסות הפירותיות, המחוקק נתן דעתו רק לאופני המימוש המצויים במסגרת הוראת סעיף 85 לפקודה, דהיינו: הטלת חבות במס על מלאי עסקי המועבר בעת ההתאגדות מהמתאגד לתאגיד. סעיף זה אינו חל על ההכנסות נשוא סעיף 92(9) לפקודה, משום שהזכויות נשוא סעיף 92(9) האמור, אינן²⁵ מהוות מלאי עסקי מצויים או אפוא בפני חלל סטטוטורי, שעל החקיקה השיפוטית למלאו.

בנסיבות אלה, אנו גורסים שוב, שיש לאמץ כאן את התפיסה המשולבת. בסוגיה זו, אין כל הסדר סטטוטורי. לפיכך על החקיקה השיפוטית להתחשב באופיין ההוני של ההכנסות, ולקבוע שאם מתקיימים תנאי סעיף 95 לפקודה, יש להחילן גם על פטנטים וזכויות יוצרים הנידונים. לדעתנו, אין לקבל את הטענה שעשויה להשמע, כי קיומה של הוראה סטטוטורית העוסקת רק במיסוי המלאי העסקי (סעיף 85 לפקודה) ולא בכל ההכנסות הפירותיות, מובילה למסקנה כי בפנינו הסדר שלילי, שמשמעו כי אקט ההתאגדות אינו יוצר כל חבות במס. לדעתנו, המחוקק לא חשב על האפשרות כי אירועי המימוש המצויינים בסעיף 85 לפקודה, עשויים להתרחש גם ביחס לנכסים שאינם מלאי עסקי, כמו למשל, הנכסים נשוא סעיף 92(9) לפקודה. לכן, אין לראות בכך הסדר שלילי, ויש לאמץ, לדעתנו, את ההסדר המצוי בסעיף 95 לפקודה. במאמר מוסגר נציין, ששאלה דומה, אם כי שונה מעט מתעוררת ביחס להיקף תחולתו של סעיף 85 לפקודה, על הכנסות המתחייבות במס מכוח סעיף 92(1) סיפא לפקודה, דהיינו: עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

להחלת הסדר דחיית החבות במס על ההכנסות הנידונות חשיבות מרובה, משום שהדין בישראל גורס שנכסים מופשטים, כמו פטנטים וזכויות יוצרים, אינם זכאים לפחת.²⁶ לתפיסה גורפת זו, שספק אם היא מושתתת על יסודות איתנים, חריג אחד, בדמות הוראת סעיף 92(ב) לחוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט-1969, המעניק הפחתה על רכישת נכסים מהסוג הנידון. ההקלה מוענקת ל"חברה תעשייתית",²⁷ ולכן יש חשיבות רבה לכך שנכסים אלה יהיו כבעלות חברה, ולעיתים יש צורך בהעברתם לחברה, והעברה זו מעוררת את שאלת תחולת הסדר דחיית החבות במס רווחי-ההון שבסעיף 95 האמור.²⁸ יש להדגיש, כי הדין ביחס לדחיית החבות במס בעת ההתאגדות, מתייחס לנסיבות שבהן הממציא הוא שמעביר את הפטנטים וזכויות היוצרים לחברה. שהרי רק בנסיבות אלה חל סעיף 92(9) לפקודה, אולם אם הנכסים האמורים הם בבעלות אדם שאינו הממציא, הרי מימושם כפוף למשטר מיסוי רווחי-ההון, ולא למשטר מיסוי ההכנסות הפירותיות, ולפיכך החבות במס רווחי-ההון נדחית, על פי סעיף 95 האמור.

25 ראה גם: ד' גליקסברג, "הקלות מס בגין תרומות", משפטים יד (תשמ"ה), 558, 567.
 26 ראה ד' פורת — י' שורק, "פחת מנכסים מופשטים לצורך מס", הרבעון הישראלי למסים ז' תשל"ב, 284.
 27 ראה סעיף 1 לחוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט-1969, המגדיר את המונח "חברה תעשייתית".
 28 יש להדגיש כי גם אם נוצרת חבות במס, הרי עקב הפחתה, עשויה להיות אטרקטיביות בהעברת הפטנטים, ראה גם יוריין פלומין (לעיל, הערה 23), 96.

5. מיסוי הכנסות לאחר הפסקת המקור
מיסוי הכנסות פירותיות מעורר לעיתים את שאלת מיסוי ההכנסות שנתקבלו לאחר שהמקור הופסק.²⁹ שאלה זו לא מתעוררת ביחס להכנסות הנכנסות למסגרת סעיף 2(9) לפקודה, שהרי שאלת מיסוי ההכנסות שנתקבלו לאחר הפסקת המקור מתעוררת רק בהכנסות פירותיות, אולם בהכנסות הוניות הרי בדרך כלל ההכנסה היא בתמורה עבור מכירת המקור.³⁰ בנסיבות אלה איננו מחילים הסדרי מיסוי מתחום מס רווחי-ההון על ההכנסות הנידונות, משום שהסדרים מסוג זה אינם בנמצא שהרי הכנסות אלה, כשלעצמן, בהיותן הוניות, אינן נצרכות להסדרים אלה.

ד. נטל המס

שיעור המס

כללי

המחוקק נקט בצעד משלים להכללת ההכנסות ההוניות הנידונות במסגרת סעיף 2(9) לפקודה, והוא, הקטנת שיעור המס. סעיף 125 לפקודה קובע כי:

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

הקטנת שיעור המס נובעת³¹ מכך, שבעת חקיקת סעיף 2(9) לפקודה, בסיס מס רווחי-ההון היה מצומצם ביותר, ולכן המחוקק העניק הקלת מס בדמות שיעור המס המוקטן. עתה, למעלה משני עשורים לאחר ההרחבה הדרסטית של בסיס מס רווחי-ההון בישראל, יש לבחון, האם קיימת הצדקה להעניק שיעור מס מוקטן על ההכנסות הנידונות. הוצאת הכנסות אלה ממשטר מיסוי רווחי-ההון, והכפפתן למשטר מיסוי פירותי בשיעור מס מוקטן, יוצרת עיוות חמור ביותר מבחינת מדיניות מס ראויה. לעיוות זה שני פנים:

(א) אין כל הצדקה לכך שהכנסות אלה ימוסו בשיעור מס מוקטן, בהשוואה להכנסות הוניות אחרות. (להלן – הטבת המס).

(ב) אין כל הצדקה לכך שהכנסות אלה לא יזכו בהגנה הניתנת להכנסות ההוניות, באמצעות שיעור מס מופחת של 10% על הסכום האינפלציוני. (להלן – הרעת המס).³²

לכאורה, ניתן לגרוס כי גם לאחר הרחבת בסיס מס רווחי-ההון, קיימת הצדקה למצב הקיים, משום שהסדר הסטטוטורי הנידון, נובע מתוך תפיסה שיש בו כדי לפשט את הוראות החבות במס בנושא שלפנינו. לפי גישה זו, המחוקק נקט בפתרון "פשוט", שביסודו ההנחה, כי הטבת המס זהה, פחות או יותר, להרעת המס. כלומר: הטבת המס מתקזזת עם הרעת המס, ולמעשה ההכנסות הנידונות אינן מופלות לרעה או לטובה, בהשוואה למיסוי

29 ראה סעיף 3(ו) לפקודה. וכן ראה ד' גליקסברג, לעיל הערה 10.

30 לשאלת המיסוי לאחר "הפסקת המקור" ושיטות הדיווח, ראה שם.

31 הוראת סעיף 2(9) לפקודה נחקקה על פי סעיף 3 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשכ"א-1961.

שיעורו המקורי של המס עמד על 25% בלבד, ראה סעיף 19 לאותו חוק.

32 סעיף 91(ג) לפקודה.

נכסי ההון האחרים. לדעתנו, יש לדחות גישה זו מכול וכול, הן ביחס להשערה כי ההסדר הקיים נשען על ההגיון דלעיל – שהרי המיסוי המוקטן של 10% נוצר לאחר ההסדר היסודי שבסעיף 9(2) לפקודה – והן לגופו של ההגיון הנ"ל. לדעתנו, סברת הפישוט פשטנית מדי.

כעיקרון, מגמת הפישוט של הסדרי המס היא רצויה, על אף ה"מחיר" שהפישוט, מעצם מהותו, טומן בחובו. אולם במקרה הנידון, אין כל הצדקה לפישוט זה, שהרי מדוע יופעל פישוט מסוג זה רק על מיגזר חלקי וזעיר של אירועי המס הנכנסים לבסיס מס רווחי-ההון בישראל? יתירה מזו, בכל תהליך של פישוט, מן הראוי לשמור על פרופורציה נכונה בין היתרון המופק על ידו, לבין המחיר שנגבה, כתוצאה מחוסר דיוק הכרוך בו. הפישוט שלפנינו הוא גס למדי, בלשון המעטה, ומשתית את תוצאת המס על משתנה אחד בלבד, והוא: משקלו של רווחי-ההון האינפלציוני מסך כל רווחי-ההון. משתנה זה הוא מקרי לחלוטין, ואין להשתית עליו שוני כה רב כתוצאות המס, גם אם מטרנתו היא "פישוט" ההסדר הפיסקלי.

עובר לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 72), התשמ"ז-1987³³ (להלן – תיקון 72 לפקודה), הפער ששרר בין נטל המס המוטל על רווחי-ההון ריאליים, לבין נטל המס על הכנסות, לפי סעיף 9(2) לפקודה, היה גבוה, באופן שאיפשר "לספוג" הפסדי מס גדולים יותר, כתוצאה מאי-החלת שיעור מס של 10% על הרווח האינפלציוני. בתקופה הנידונה, שיעור המס השולי הגבוה על רווחי-ההון ריאליים, היה גבוה ב-50% (!)³⁴ משיעור המס שהוטל על הכנסות לפי סעיף 9(2) לפקודה. בעוד שהמיסוי על הסכום האינפלציוני שבהכנסות, על פי סעיף 9(2) לפקודה, היה גבוה ב-300% (פי 4), בהשוואה להכנסות הונית רגילות. לכאורה, היקף הרעת המס שבאי-מתן שיעור מס של 10% על הריווח האינפלציוני גדול לאין ערוך בהשוואה להיקף הטבת המס שבשיעור המס של 40%, וכך גם עולה מהחישוב שלהלן.

כדי שתוצאת המס תהיה אכן מאויינת, על הטבת המס להיות זהה בגודלה להרעת מס. לכן נבדוק עתה, מהו התנאי הנדרש לכך, שהטבת המס והרעתו תהיינה זהות בגודלן. לצורך זה, עלינו להשוות את תוצאות המס שהיו מתקבלות, אילו הכנסות אלה היו ממוסות במס רווחי-ההון רגיל, עם תוצאות המס המתקבלות לפי סעיף 9(2) לפקודה.³⁵ נציג זאת בנוסחה הבאה:

33 ס"ח, תשמ"ז, 89.

34 שיעור מס של 60% על הכנסות פירותיות רגילות, מול שיעור מס של 40% על הכנסות פירותיות לפי סעיף 9(2) לפקודה, ראה סעיפים 91 ו-121 לפקודה. ביחס לחברות, שיעור המס על רווח הון גבוה יותר ב-52.5% (61% מול 40%), בהנחה כמובן שרווחים אלה בלתי מחולקים. אם רווחים אלה מחולקים, אזי התוצאות משתנות עקב כך שבפנינו "הכנסה מיוחדת" וחל סעיף 128 לפקודה.

35 סך כל רווח ההון = G

רווח הון ריאלי = GR

רווח הון אינפלציוני = Gi

סכום המס הכולל = T

לצורך פישוט העניין אנו מתעלמים בנוסחה זו ממגבלת ה-"50%" שהיתה קיימת לפני תיקון 72 לפקודה, ולפיה, סך כל המס על רווח ההון לא יעלה על 50% מרווח ההון, (סעיף 91(ו) לפקודה – עובר לתיקון האמור).

היבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים

$$T = G \times 40\% = G_R \times 60\% + G_I \times 10\%$$

$$T = (G_R + G_I) \times 40\% = G_R \times 60\% + G_I \times 10\%$$

$$G_I \times 30\% = G_R \times 20\%$$

$$\frac{G_I}{G_R} = 0.66$$

כלומר, על רווח ההון האינפלציוני להיות לא יותר מ-40% מסך כל רווח ההון, כדי שיושג היעד של אי-פגיעה בנישום, עקב קיזוז הטבת המס והרעת המס שבהסדר הנידון. גידול במשקל רווח ההון האינפלציוני מסך כל רווח ההון מעבר לשיעור האמור, מביא לכך, שנטל המס המוטל כיום על ההכנסות נשוא סעיף 2(9) לפקודה, גדול יותר, בהשוואה לנטל המס שהיה נוצר, אילו ההכנסות הנידונות היו ממוסות במס רווח-הון.

בעקבות תיקון 72 לפקודה, שיעור המס השולי הגבוה ביותר על הכנסת פירותיות רגילות ועל רווחי-ההון ריאליים ירד ל-48%, כך שמרכיב רווח ההון האינפלציוני מכלל רווח ההון חייב להיות לא יותר מ-21%³⁶ מסך כל רווח-ההון, על מנת שהטבת המס תהיה שוות-ערך להרעת המס. קיומו של רווח-הון אינפלציוני מעבר לשיעור זה, מטיל נטל מס נוסף כאמור לעיל. יש להדגיש ששיעור זה, של 21%, הוא נמוך ביותר, כאשר בעשור האחרון, וכמיוחד מתחילת שנות השמונים, האינפלציה המצטברת בישראל היא בעלת ממדים עצומים, כך ששיעור זה עשוי להיות בלתי מציאותי. יש להדגיש, שההכנסות הנידונות מאופיינות בעלויות "אנושיות", המתבטאות במקוריות ובגאונות, שאינן נלקחות בחשבון בקביעת העלות לצורך חישוב הרווח. היבט זה מביא להקטנת מרכיב הרווח האינפלציוני במכלול רווח-ההון. למרות היבט זה, המהווה שיקול חשוב ביותר שאין להתעלם ממנו, תקרת הרווח האינפלציוני של 21% מסך כל רווח ההון היא עדיין נמוכה ביותר.

חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985³⁷

יש לציין, שחקיקת המיסוי כתנאי אינפלציה אינה משנה, עקרונית,³⁸ את ניתוחנו דלעיל. הפטנטים וזכויות היוצרים שבסעיף 2(9) לפקודה, מהווים "נכס" לצורך סעיף 88 לפקודה,³⁹ ולפיכך הם מהווים "נכס קבוע" לצורך חוק התיאומים בשל אינפלציה. הנחת המוצא של המחוקק בחוק זה, היא, שנכסים אלה מוגנים בעת מימושם, ולכן אין להעניק להם הגנה באמצעות הניכוי בשל אינפלציה – אם הנכס נרכש בהון עצמי, או באמצעות ההכרה בהוצאות מימון – אם הנכס נרכש בהון זר.⁴⁰ המחוקק גרס אפוא כי יש לראות בשיעור

$$G \times 40\% = G_R \times 48\% + G_I \times 10\% \quad 36$$

$$(G_R + G_I) \times 40\% = G_R \times 48\% + G_I \times 10\%$$

$$G_I \times 30\% = G_R \times 8\%$$

$$\frac{G_I}{G_R} = 0.266$$

לאחר תיקון 72 לפקודה, שבעקבותיו שיעור המס השולי הגבוה ביותר הוא 48% (בהתעלם ממס היסוף), אזי אין כל רלבנטיות למגבלת ה-"50%", והיא בוטלה.

להלן – חוק התיאומים בשל אינפלציה. 37

כוונתנו כאן לשיטת שימור ההון שבמרכזה ה"ניכוי או תוספת בשל אינפלציה", ראה סעיף 7 לחוק התיאומים בשל אינפלציה. 38

על אף זאת, כאמור לעיל בסמוך להערה 11, ההכנסות ממוסות כהכנסות פירות. 39

שליטת ההגנה בטכניקה זו קיימת ביחס לנישומים שחלה עליהם שיטת ההתאמה המלאה לאינפלציה, דהיינו: נישומים שחל עליהם פרק ב' לחוק התיאומים בשל אינפלציה. ביחס לנישומים שחלה עליהם 40

המס המוקטן הגנה מפני האינפלציה, דהיינו: הטבת המס שוות-ערך להרעת המס. בכך, אימץ חוק התיאומים בשל אינפלציה את התפיסה של הפקודה. אכן, מגמה זו, של תפיסה אחידה בין החקיקה "הנומינלית" לבין חקיקת ה"התאמה", היא רצויה.⁴¹ אולם, במקרה שלפנינו, אחידות זו גוררת לתוך חוק התיאומים את התפיסה הלקויה שבפקודת מס הכנסה, וכבר ציינו לעיל את הבעייתיות הרבה הטמונה בתפיסה זו.⁴²

2. פריסת המס

סעיף 8(ב) לפקודה קובע כי:

"הכנסה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא או ממכירת זכות יוצרים על ידי היוצרים, רשאי הנציב להתיר חלוקתה לתקופה שיקבע הנציב; הוראה זו לא תחול על הכנסה לפי סעיף 2(9)". (הדגשה שלי — ג.ד.).

אם אנו בוחנים סעיף זה על רקע עקרונותיה הכלליים של שיטת מיסוי ההכנסה בישראל, הרי מתקבלת המסקנה, כי סעיף זה, על שני חלקיו, לוקה במספר ליקויים חמורים: (א) הסדר פריסה זה חל על הכנסות ממכירת פטנטים או זכויות יוצרים על ידי הממציא, כאשר ההכנסה מסווגת כהכנסה מעסק או משלח יד, או כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, דהיינו: ניתן כאן הסדר פריסה ביחס למלאי עסקי, וכן לעסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי. זהו המקרה היחיד שבו מוענקת פריסה להכנסות הממוסות על פי סעיף 2(1) לפקודה. איננו רואים כל הצדקה ביצירת אפליה מסוג זה, בין הסוגים השונים של המלאי העסקי, או של עסקאות האקראי בעלות האופי המסחרי. אפליה זו, בין מיגזרי הפעילות העסקית השונים, יוצרת עיוותים כלכליים, לרבות יצירת עלויות עקב התדריגיות משפטיות, הקשורות לסיווג הפעילות.

הסדר הפריסה המצוי ביחס למס רווחי-ההון,⁴³ ולמס שבח מקרקעין,⁴⁴ מושתת על התפיסה, שעקב פרוגרסיביות שיעורי מס רווחי-ההון, הרי מיסוי כל הרווח ההוני שנוצר עקב המימוש במשך שנת מס אחת, מביא לקפיצה בשיעור המס השולי של הנישום, על אף שהוא

שיטת שימור חלקית, דהיינו: נישומים הכפופים להסדר שבפרק ג' לחוק, או גם לגביהם לא מוענקת כל הגנה מפני האינפלציה, ראה סעיפים 16 ו-17 לחוק האמור. קביעת סעיף 17(א)1, לפיה מותר לנכות 20% מהוצאות הריבית שהוצאו בשל רכישתם של נכסים קבועים, משמעותה כי מותר לנכות את הוצאות הריבית הריאליות, כאשר ההנחה היא שמרכיב הוצאות המימון הריאליות מכלל הוצאות המימון הוא 20%. למותר לציין שהערכה זו של המחוקק כיום מוטלת בספק, משום שמרכיב הוצאות המימון הריאליות עשוי להגיע למעלה מ-50%. נוסף ונציין, שסיווג פטנטים וזכויות יוצרים לצורך ההתאמה לאינפלציה הוסדר בחוק התיאומים בשל אינפלציה, וזאת בהשוואה לחוסר הבהירות שהיתה קיימת בנושא זה על פי חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982, ראה: ד' הלפרין — "פלומין, מיסוי בתנאי אינפלציה (הוצאת אידיאה, רמת-גן, תשמ"ג-1983), 4.28.

41 ראה, גליקסברג, להלן, הערה הבאה, 534.

42 יש לציין, שעל אף שנכסים אלה מהווים "נכסים קבועים", הם אינם זכאים לפחת משוערך, שהרי כאמור לעיל בסמוך להערה 20, נכסים מופשטים אינם זכאים לפחת. לענין הזיקה בין הפחת לפחת המשוערך, ראה ד' גליקסברג, "פרשנות חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה, הפחת המשוערך ודמי הפינוי", משפטים טז (תשמ"ז), 530.

43 סעיף 91(ה) לפקודה. כאנגליה מצוי הסדר מיוחד לפריסת הרווחים ממכירת פטנטים בתנאים מסויימים, ראה: סעיפים 380 ו-384 ל-*Income and Corporation Taxes Act, 1970*. הסדר פריסה שונה מצוי ביחס לזכויות יוצרים, ראה: סעיפים 389-390 ל-*Income and Corporation Taxes Act, 1970*. וראה גם: *Howson v. Monsell* [1950] 2 All.E.R 1239.

44 סעיף 48(ה) לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963.

היכטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים

נצבר במשך כל שנות אחזקת הנכס. לכן, מן הראוי לפרוס או לבזר את מס רווח-ההון או שבח המקרקעין על פני מספר שנים. שיטת המס בישראל לא ראתה שום הצדקה לפרוס את חבות המס, לא רק ביחס למלאי עסקי, שהחזקתו בדרך כלל אינה מתפרסת על פני שנים, אלא גם על נכסים שמיושם יוצר חבות כמס הכנסה, משום שהעסקה מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. אירועי מס מסוג זה כוללים גם מימוש נכסים שאחזקתם אינה משתרעת על תקופה קצרה. אכן, מבחן תקופת אחזקת הנכס מהווה אחד המבחנים לסיווג עסקה פלונית כעסקה הונית או כעסקה בעלת אופי מסחרי,⁴⁵ אולם זהו מבחן אחד בלבד מסל מבחנים רחב יותר, כך שעשויים להיות אירועי מס שישווגו כעסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי, ושתקופת אחזקת הנכס אינה קצרה. על אף טיעון זה, התומך בפריסת מס גם על עסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי, הרי המחוקק לא נקט בעמדה זו. לפיכך, אין כל הצדקה ליצור פריסה של חבות המס רק על מיגזר אחד של עסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי: הכנסות מפטנטים ומזכויות יוצרים.

(ב) לאור הגיון הדברים שתואר בפסקה הקודמת, יש להטיל ספק בשלילת הפריסה מההכנסות לפי סעיף 2(9) לפקודה. מהי אפוא ההצדקה לשלילת פריסת חבות המס המוטלת על ההכנסות לפי סעיף 2(9) לפקודה? ניתן להסביר שלילה זו בשני אופנים:

(1) בשיעור המס המופחת על ההכנסות הנידונות מגולמת שלילת יתרון הפריסה, דהיינו: ללא שלילת פריסת המס, שיעור המס היה צריך להיות גבוה יותר. אם אכן זו השקפת המחוקק, אזי יש להוסיף לדיון דלעיל⁴⁶ בדבר נקודת האיזון שנוצרה בין הטבת המס והרעת המס, את הרעת המס הנוספת הגלומה באי פריסת החבות כמס. תוספת זו, מחריפה את תוצאות הדיון האמור, משום שהוספת הרעת המס הגלומה בשלילת פריסת המס, מקטינה את השיעור שהוצג לעיל של רווח-ההון האינפלציוני מסך כל רווח-ההון. על כל פנים, הגיון דברים זה הוא בעייתי, משום שקשה לכמת את נטל המס הנוצר בעקבות ביטול הפריסה, ולקבוע שהוא שווה-ערך להטבת המס שבשיעור המס המופחת.

(2) אין הצדקה לפריסה, משום שהשיעור של 40% פותר את בעיית הביזור על פני התקופה, והוא משקף באופן אומדני את שיעור המס השולי הממוצע בכל שנות הפריסה. גם הנמקה זו לוקה בחוסר דיוק רב עקב האמור לעיל, ויש לשוללה.

(ג) הסדר הפריסה שבסעיף 8(ב) לפקודה, מעניק שיקול דעת רחב למינהל המס לקבוע את עצם הפריסה, וכן את היקפה, וממילא את הטבת המס שבה. לעומת זאת, הסדרי הפריסה שבמיסוי רווח-ההון ושבח המקרקעין אינם מאופיינים בהענקת שיקול דעת מינהלי, אלא הפריסה מוענקת באופן אוטומטי. אין כל הצדקה עניינית לאפליה זו בין הסדר הפריסה הנידון לבין הסדר הפריסה המצוי במסגרת מיסוי רווח-ההון ושבח המקרקעין.

(ד) פריסת החבות במס מהווה הטבת מס. לדעתנו, יש לשלול מכול וכול את התפיסה עליה מושתתת הפריסה הנידונה, לפיה הזכאות להטבת המס נקבעת על פי שיקול דעת של מינהל המס. תופעה זו מזמינה, לצד חוסר הודאות והיציבות שבה, שרירות לב שלטונית ואפליה. תופעות אלו פסולות מכול וכול, ויש להמנע מהוראות מס שיש בהן סכנות כאלו.

45 ראה, למשל, ע"א 264/64 בן ציון ומירון נ' פקיד השומה, ת"א פ"ד יט(1), 245; עמ"ה 119/71 דקל נ' פקיד השומה חיפה, פד"א ה, 32; ע"א 639/70 רימר נ' פקיד השומה תל אביב 4, פד"א ד, 183; עמ"ה 35/82 מזרחי יצחק נ' פקיד השומה ירושלים, פ"מ תשמ"ד(ב), 338.

46 ראה, לעיל, בסמוך להערה 35.

דוד גליקסברג

ה. הערות נוספות

החוק יוצר אפליה חד־משמעית בין מי שרכש את הפטנט או זכות היוצרים, לבין מי שיצרו, כאופן שעל הרוכש חל משטר מיסוי רווחי־ההון, בעוד שעל הממציא חל ההסדר המיוחד הנידון ברשימתנו. אם אכן מגמת המחוקק היתה יצירת פשטות על ידי חקיקת ההסדר המיוחד, כי אז אין כל הצדקה לאי־הרחבת ההסדר הנידון גם על הרוכש. האם הצורך בפישוט המיסוי אינו חל על מיגזר זה?

ו. סיכום

אנו שבים⁴⁷ וקוראים למחוקק לבטל את ההוראה המיוחדת שבסעיפים (9) ו־125 לפקודה. יש להחיל על מכירת הזכויות נשוא סעיפים אלה את המתכונת הרגילה של מס רווחי־ההון. אין בסוגיה הנידונה כל מאפיין המצדיק את הוצאת הזכויות האמורות מכלל הזכויות הכפופות למיסוי רווחי־ההון, ויצירת מסגרת מיסוי סטטוטורית נפרדת, בעלת עיוותים כאמור לעיל.

יתכן שיש לשקול התחשבות, במסגרת ההסדר הכללי של מיסוי רווחי־ההון, בעובדה שקיימות בנושא שלפנינו עלויות "אנושיות", כמו ה"מקוריות", שאינן באות לידי ביטוי בחישוב רווחי־ההון בכל הנוגע לחישוב הסכום האינפלציוני. ההתחשבות בעלויות אלה שייכת לסוגיה רחבה יותר, של התחשבות בהון האנושי, היוצרת קשיים מושגיים ותיאורטיים יסודיים ביותר בתחום מיסוי ההכנסה, ובמיוחד בתחום מיסוי הכנסת העבודה. אולם, כאמור, אם חפצים אנו להתחשב בעלויות אלה, מן הראוי לעשות כן במסגרת מיסוי רווחי־ההון, ולאמץ הסדר הדומה⁴⁸ להסדר הקיים ביחס למוניטין. המנטרל מתוך סך כל רווחי־ההון כמוניטין, סכום אינפלציוני, הממוסה בשיעור של 10% בלבד. נטייתנו היא, שכל עוד לא מוכרות העלויות ה"אנושיות", דהיינו: ההון האנושי, באופן שיטתי ומקיף בשיטת מיסוי ההכנסה, הרי אין להתחשב בהן בנושא שלפנינו, ויש להשליט על ההכנסות הנידונות את משטר המס הרגיל של מיסוי רווחי־ההון.

47 ראה גם צור, לעיל, הערה 2, 109.

48 ראה פסקאות (2) ו־(3) להגדרת "סכום אינפלציוני" בסעיף 88 לפקודה. ראה גם: ע"א 508+552/78 פקיד השומה נ' גלרט ואח', פד"א 71; עמ"ה 575/75 יוסף ציביאק נ' פקיד שומה תל־אביב 2, פד"א ט, 154.