

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**ע"מ 8633-02-14 סגל נ' פקיד שומה נתניה**

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין**מערער****יורם (רמי) סגל**

ע"י ב"כ עוה"ד טל בן משה ונדב שגיא

נגד**משיב****פקיד שומה נתניה**
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' (1)2, (2)2, (א)2(7), 88, 89, 89(ג), שבפרק הראשון, חלק ה

מיני-רציו:

* ייתכנו מקרים חריגים בהם סיווג תשלום המשולם ממעביד לעובד כריווח הון, ככל שהעובד ישכנע כי התשלום אינו תחליף או מסווה להכנסת עבודה, אולם אין זה כך במקרה הנדון.

* מסים – מס הכנסה – סיווג ההכנסה

* מסים – מס הכנסה – הכנסה שבפירות או הכנסה הונית

.

ערעור על סיווג תשלום שקיבל המערער מהחברה בה הוא עובד כהכנסה ממשכורת, בעוד שלטענתו מדובר בתקבול שניתן לו בגין מכירת מערכת שפיתח.

.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור ופסק:

ייתכנו מקרים חריגים בהם סיווג תשלום המשולם ממעביד לעובד כריווח הון, ככל שהעובד ישכנע כי התשלום אינו תחליף או מסווה להכנסת עבודה. ואולם, גם אם נמצא שהעובד הוא בעל נכס או זכות לקבלת תמורה ממנו, כל עוד הנכס הגיע לידי ביטוי בעבודתו, שאלת בעלותו בנכס אינה מעלה ואינה מורידה. במקרה דנן לא ניתן לומר שהמערער "מכר" נכס שיש לו או כי התמורה שניתנה בגין "מכירת" נכס זה מנותקת מיחסי עובד ומעביד, באשר קיימת זיקה הדוקה בין עבודתו "הרגילה" ובין פעילותו בקשר למערכת. מדובר בתשלום המהווה תחליף לשכר כאשר המעביד מבקש לתמרץ עובד להישאר במקום העבודה ואף לפתח פעילות נוספת, ולשם כך נותן לו נתח מסוים מההכנסות המופקות מאותה פעילות.

פסק דין

ערעור על שומת המשיב לשנת המס 2008 במסגרתה סווג תשלום שקיבל המערער מחברת מגל מערכות ביטחון בע"מ (להלן: **החברה**) כהכנסה ממשכורת בהתאם [לסעיף 2\(2\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] תשכ"א – 1961 (להלן: **הפקודה**), וזאת בשעה שלטענת המערער יש לסווג את התשלום כריווח הון בהתאם [לסעיף 88 לפקודה](#).

עיקרי העובדות הנוגעות לעניין

1. המערער, עובד החברה, המציא ופיתח מערכת בתחום האבטחה מבוססת מערכת DTS, הנקראת DREAMBOX (להלן: **המערכת**).
2. בהסכם שכותרתו "הסכם שכר עם יורם סגל" שערך עם החברה בשנת 2001 (להלן: **הסכם השכר**; מע/1) נקבע כי בנוסף למשכורתו יהא זכאי המערער לקבלת סך של 5% ממחזור המכירות של הפעילות החדשה והנוספת להרחבת שוק היעד של מערכת ה-DTS, אך לא פחות מ-60,000 ₪ ולא יותר מ-600,000 ₪.
3. משנתגלעה מחלוקת בין הצדדים בנוגע לזכאותו של המערער לתשלום האמור, נחתם ביניהם בשנת 2008 הסכם שכותרתו "הסכם לויתור על זכות תביעה" (להלן: **הסכם הויתור**; מע/5ב) במסגרתו ויתר המערער על זכותו לתבוע את החברה בקשר להפרת ההסכם הנוטענת על ידו ועל זכויותיו במערכת, וזאת בתמורה לתשלום חד פעמי בסך 308,960 ₪. תשלום זה הוא העומד ביסוד הערעור.

תמצית טענות המערער

4. המדובר בתקבול שניתן למערער במנותק מיחסי עובד ומעביד, דהיינו בגין מכירת נכס, ולפיכך אינו בגדר הכנסת עבודה.
5. הסכם השכר נערך על רקע שאיפתו של המערער להקים מיזם עצמאי, ולאחר שאף קיבל הצעה מחברת הייטק לפרוש מהחברה ולהצטרף אליה. המערער זומן באותו מועד לפגישה עם יו"ר דירקטוריון של החברה והוצעה לו הצעה "שלא ניתן לסרב לה" - להקים "סטארט-אפ בתוך מגל". בשלב זה המוצר הסופי טרם הוגדר, אך הוסכם שהמערער יהיה שותף לפעילות החדשה, ואף שלא נרשמה שותפות באופן

פורמאלי, הכוונה הייתה להקים מיזם משותף, שניתן היה להקימו גם במסגרת משפטית אחרת, כגון חברה. החברה בחרה בדרך זו של התקשרות ובאופן זה של תגמול, שכן ביקשה להימנע מלהעניק למערער חלק מהחברה בכללותה. בבקשה לרשום הפטנט על המערכת צוין המערער כממציא וכמי שמבקש זכויות בפטנט.

6. מאחר שהמערער סבר כי הסכם השכר הופר, תבע את החברה, הן בגין זכויותיו במערכת, והן בגין רכיבי שכר שהגיעו לו כעובד, כגון שעות נוספות, עדכוני שכר ובונוסים. העובדה כי תבע גם רכיבי שכר אינה גורעת מטיבה של תביעתו לזכות בנכס.

החברה לא חלקה על זכותו של המערער במערכת אלא אך טענה שהיא אינה בגדר "פעילות חדשה", כאשר בהמשך זנחה אף טענה זו כפי שעולה מההסכם הוויתור.

7. במקביל להסכם זה חתמו הצדדים על הסכם המסדיר תנאי העסקתו של המערער (להלן: **הסכם העסקה**; מע/א5) והכולל הוראה לפיה שיעור זכויותיו של המערער במערכת יעמוד מעתה על 1.4% (במקום 5%) כאשר רק לאחר 5 שנים, גם אם יפוטרו במהלך, הוא יעביר לחברה את מלוא זכויותיו. שני ההסכמים מלמדים כי המערער מכר למעשה את חלקו במערכת, מכירה שהתפרסה על פני חמש שנים, וזאת תמורת הסכום נשוא הערעור.

8. אין מניעה כי לנישום יהיו שני כובעים, כעובד המקבל הכנסה לפי [סעיף 2\(2\)](#) לפקודה וכשותף ב"נכס" כהגדרתו [בסעיף 88](#) לפקודה. את הכנסתו השוטפת של המערער מהמערכת יש לסווג כהכנסה מעסק לפי [סעיף 1\(2\)](#) לפקודה או כהכנסת תמלוגים לפי [סעיף 7\(2\)](#) לפקודה, הכנסה שבפירות המנותקת מהכנסת העבודה אפילו שהתקבלה מאותו גורם, כאשר בשנת 2008 מכר את "העץ" כולו.

9. העובדה שהחברה ניכתה מס במקור בגין התמלוגים שקיבל המערער כהכנסת עבודה אינה מעלה ואינה מורידה; חברות נוהגות בד"כ באופן שמרני ומנכות את מלוא המס במקור אלא אם ישנה קביעה שונה של פקיד השומה, ואילו המערער לא ידע שעליו לסווג את ההכנסות האלה אחרת ובכל מקרה לא היה לו אינטרס לעשות זאת, שכן בכל מקרה שיעור המס הוא זהה.

10. על היותו של המערער בעל זכויות בנכס ניתן ללמוד מהסכם השכר ונסיבות כריתתו כפי שהעיד עליהם המערער, מהבקשה לרישום הפטנט, מהסכמי שנת 2008 ומהעובדה שהמערער היה שותף לחברה הן בסיכוי והן בסיכון, בהיותו זכאי לאחוזים ברווחי הנכס. המערער היה זכאי אמנם לסכום מינימום שניתן כפיצוי עבור שנות הפיתוח, אולם היה מאבד זכותו לסכום זה אם הפעילות היתה מופסקת,

וגם בכך יש אלמנט של שיתוף בסיכון, כאשר לצורך כך יש להביא בחשבון את האלטרנטיבה שעמדה בפני המערער, לעזוב את החברה ולפתח את המערכת באופן עצמאי. מידת יכולתו של המערער להשפיע על החברה מה ייעשה בנכס, אכן הייתה נמוכה אך זאת כפונקציה לשיעור החזקתו הנמוך.

11. על פי הסכם ההעסקה המערער אמנם היה נדרש להשיב את התשלומים בגובה 1.4% ממחזור המכירות אילו היה מתפטר מהחברה בתוך חמש שנים, אך תנאי זה להישאר בחברה לא היה קיים בהסכם השכר. אין מדובר בתמריץ להישאר בחברה, שכן הדבר אינו עולה בקנה אחד עם העובדה שהמערער זכאי לחלקו בתמורה גם במקרה של מכירת המערכת.

12. יש לסווג את התשלום כריווח הון גם לאור הכלל לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה"; התשלום הנדון פיצה את המערער בגין ויתורו על זכותו בנכס. אילו הסכם השכר היה מנוסח כך שהיה נאמר בו במפורש שהמערער מחזיק ב- 5% מכל הזכויות בנכס, לא הייתה כל מחלוקת שבמסגרת ההסכמים משנת 2008, מכר המערער נכס זה. מכל מקום, המינוח שנבחר "5% ממחזור המכירות" מלמד על אותה כוונה, מה גם שההלכה היא שיש לבחון את מהות העסקה ולא את הכותרת שנתנו לה הצדדים.

13. אכן הכלל הוא כי תשלום מאת מעביד מהווה כרגיל הכנסת עבודה, אך מדובר בנסיבות חריגות, שבהן נוצרת שותפות בנכס בין המעביד והעובד, שהיא במנותק מיחסי העבודה.

תמצית טענות המשיב

14. ההלכה הנוהגת כיום היא כי חזקה שכל תקבול שמשולם מידי מעסיק לעובד מהווה הכנסה על פי [סעיף 2\(2\)](#) לפקודה, ואם רוצה העובד לסתור חזקה זו הנטל עליו להוכיח שהתקבול ניתן במנותק כליל מיחסי עבודה. במקרה זה, לא זו בלבד שהמערער לא הראה שהתקבול ניתן במנותק מיחסי עבודה אלא שהראיות כולן מצביעות על קשר, ואף קשר הדוק, בין התקבול לבין מערכת יחסי העובד מעביד, ששררה בין הצדדים.

15. עיון בהסכם השכר מלמד שכולו עוסק בתנאי שכר, אין בו כל זכר לשותפות בין הצדדים. המערער אמנם ביקש לפתח את המערכת ולהפיק ממנה הכנסה, אך עשה זאת במסגרת יחסי עובד ומעביד תוך שהוא נשאר עובד של החברה וממשיך לקבל את התמורה בדרך של שכר עבור עבודתו.

16. כך גם בהסכם העסקה המסדיר את היחסים בין החברה, כמעביד, והמערער, כעובד. אין בהסכם זה כל זכר לשותפות או למכירה של זכות, והדבר אומר דרשני, במיוחד בהתחשב בכך שהוא נוסח על ידי עורך הדין מטעם החברה והיה לצפות שתקפיד על אמירה ברורה שהיא רוכשת את הנכס והוא הופך לקניינה, כמו גם על שינוי הרישום בפטנט. זאת ועוד, בהסכם נקבע כי הסכום המינימלי של 60,000 ₪ מהווה אחד מהמרכיבים בחישוב המשכורת הקובעת לצורך חישוב פיצויי פיטורים.

17. המערער אכן היה זכאי ל-5% מסך מחזור המכירות של המערכת, אך לא הייתה לו זכות להיות שותף בהחלטות האם למכור מוצרים, ולמי למכור את המוצרים, וגם לא בהחלטה אם למכור את הפעילות כולה, כאשר הסיכון בפעילות הקשורה למערכת מוטלת כולה על החברה. המדובר בתמריץ שניתן למערער להישאר אצל מעסיקו ולקדם את המערכת שפיתח. כך גם עולה מהתנאי הסכם ההעסקה לפיו על המערער אינו זכאי לתשלומים בגובה 1.4% במידה שמתפטר מעבודתו בתוך פרק זמן של חמש שנים מיום חתימת ההסכם. כך אף עולה מהעובדה כי מלכתחילה הוגבלה התמורה לה זכאי המערער לסך של 600,000 ₪, הגבלה שאינה עולה בקנה אחד עם הטענה שלמערער זכויות קנייניות במערכת.

18. אף הסכם הוויתור אינו תומך בטענת המערער. בהסכם נכתב שהוא מהווה סילוק סופי ומוחלט של תביעות המערער מהחברה כפי שפורטו במכתבי באת כוחו, ואלה כוללים תביעות לרכיבי שכר שסכומם עולה על התקבול נשוא הערעור. אף העובדה כי המערער נעזר בשירותי משרד עורך דין שעיסוקו בדיני עבודה, מלמדת על טיב תביעותיו.

19. גם אם ניתן היה לסווג התשלום כריווח הון, הרי שלאור [סעיף 89](#) לפקודה, ומאחר ומדובר בתשלום הנופל בגדר [סעיף 2\(2\)](#) לפקודה – יש לסווגו כהכנסת עבודה.

דיון והכרעה

20. [בע"מ 55727-04-13 ברמן נ' פקיד שומה כפר סבא](#) [פורסם בנבו] (16.12.2015), לאחר שניתחתי בהרחבה את עמדות שלושת שופטי בית המשפט העליון בפרשת **חיים נסים** ([ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים נסים](#) [פורסם בנבו] (2.2.2014)) (להלן: **חיים נסים**), הבעתי את השקפתי בכל הנוגע לתשלומים המשולמים מהמעביד לעובד. וכך כתבתי:

"....מוכן אני להניח כי קיימים מקרים חריגים ומיוחדים בהם יש לסווג תשלום המשולם ממעביד לעובד כריווח הון. הנחה זו

נגזרת לא רק משום גישת הרוב בפרשת חיים נסים לפיה אין מדובר בחזקה חלוטה, אלא שלדידי היא תאפשר את הגמישות הנדרשת באותם מקרים חריגים ומיוחדים שבהם ניתן לומר כי התמורה לעובד משולמת עבור גדיעת "העץ" עצמו ולא רק עבור פירותיו.

אין לקבוע מסמרות בעניין זה, וכמצוות דעת הרוב בפרשת חיים נסים, יש לבחון כל מקרה לפי מהותו ולפי נסיבותיו. עם זאת ברי בעיני כי תנאי ראשוני ובסיסי לסיווג מעין זה הוא שיעלה בידי הנישום לשכנע כי התמורה שקיבל ממעבידו אינה תחליף או מסווה להכנסת עבודה. הנטל הרובץ על כתפי הנישום בעניין זה אינו נטל קל כלל ועיקר. לא רק משום הכלל לפיו נטל הראיה בערעורי מס מוטל על המערער בבחינת "המוציא מחברו" (ראה [ע"מ 621-02-14](#) פיננסיטק נ' פקיד שומה פתח תקווה [פורסם בנבו] 6.9.2015), אלא אף לאור החזקה הקונקרטית הקיימת בכל הנוגע לתשלומי מעביד לעובד כפי שנקבעה בפרשת חיים נסים - שתמורה זו אינה מסווה להכנסת עבודה."

האם עלה בידי המערער לעמוד בנטל זה?

21. מלבד עדותו של המערער בכל הנוגע לנסיבות כריתת ההסכמים עמו, לא הובאה בפניי כל עדות או ראיה כלשהי אחרת שיש בה כדי לתמוך בעמדתו לפיה היתה לו זכות קניין בנכס וכי הוא מכר אותה.

22. לאמיתו של דבר, אף אם היה המערער מוכיח קיומה של זכות זו, לא היה בכך כדי להועיל לעניינו, שהרי השאלה בסופו של דבר אינה מה טיב הזכויות המשפטיות שיש לעובד באיזו טובת הנאה הבאה לידי, אלא מה היו נסיבות קבלתה או יצירתה, והאם ניתן לומר כי התקבלה או נוצרה במנותק מיחסי העבודה וכי היא אינה מסווה להכנסת עבודה.

ברי כי גם אם בסופו של יום נמצא שהעובד הינו בעליו של איזה נכס, כגון מניה, זכות בשותפות או זכות לקבלת איזו תמורה מאיזה נכס, כל עוד הנכס האמור הגיע לידי בזיקה לעבודתו, שאלת בעלותו בנכס אינה מעלה ואינה מורידה. זאת אף עולה [מסעיף 89\(ג\)](#) לפקודה ולפיו גם אם יש לראות את התשלום כריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס גם על פי הוראות [סעיף 2\(2\)\(א\)](#) [שבפרק הראשון](#) לחלק ב' לפקודה וגם על פי הוראות [חלק ה1](#) לפקודה, יחויב הריווח במס לפי [הפרק הראשון](#) לחלק ב' בלבד (ראה [ע"מ 47255-01-14](#) + [ע"מ 42950-02-15](#) + [ע"מ 47384-01-14](#) + [ע"מ 47325-01-14](#), [חיים הלמן ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4](#) [פורסם בנבו] (מיסים כט/6 (דצמבר 2015) ה-26)).

23. אלא, שכאמור, במקרה שלפנינו אף את בעלותו בנכס לא עלה בידי המערער להוכיח. עדותו של המערער אכן שיקפה את הלך רוחו שלו כמי שראה עצמו כאביו מולידו של

הקניין הרוחני הקשור במערכת. עם זאת, ההסכמים שנחתמו עם החברה לא הביאו לכלל ביטוי משפטי את הלך הרוח הנ"ל. היפוכו של דבר הוא הנכון – ההסכמים, תוכנם כברם. מדובר בהסכמי עבודה לכל דבר ועניין, הדנים בתנאי שכרו של המערער, ובכלל זאת בתמריצים שונים להם הוא זכאי.

24. הוראותיו העיקריות של הסכם השכר הן אלה:

- א. המערער יהא זכאי למשכורת בסיסית.
- ב. שעות עבודה מעבר לעשרים שעות בחודש ייחשבו כשעות נוספת.
- ג. המערער יפתח "פעילות נוספת חדשה" להרחבת שוק היעד של מערכת ה-DTS. בעבור הפעילות יקבל מענק של 5% ממחזור המכירות של הפעילות תחת ההגבלות הבאות: המענק ישולם בסוף השנה ולא יהיה חלק מהבונוס השנתי הנהוג באותה עת בחברה. מינימום המענק השנתי יהיה 60,000 ₪ ועד תקרה של 600,000 ₪.
- ד. במידה והמערער יודיע על כוונתו לעזוב את החברה לאחר תקופה של עשר שנים מתחילת עבודתו בחברה (אוקטובר 1994), הודעה זו לא תחשב כהפרת הסכם העבודה ותתקבל בהבנה ובלבד שהמערער קיים כל התחייבויותיו והעביר בצורה מסודרת את תפקידו. במקרה זה ישמרו באופן מלא כל זכויותיו ותנאיו הסוציאליים, ובכלל זאת פיצוי פיטורין, פדיון ימי חופשה ושחרור קרנות.

25. הוראותיו העיקריות של הסכם ההעסקה הן אלה:

- א. במבוא להסכם נאמר כי ברצון הצדדים להסדיר את תנאי העסקתו של המערער.
- ב. ההסכם מגדיר את תפקיד המערער, חובותיו ותקופת החוזה, שהיא בלתי קצובה, כאשר נקבעה תקופת העסקה מינימאלית.
- ג. ההסכם כולל הוראות בדבר שכר עבודתו של המערער, הוראות בדבר ביטוח מנהלים, קרן פנסיה, קרן השתלמות וזכויות נלוות, כמו רכב צמוד, טלפון נייד, חופשה שנתית, דמי הבראה, אופציות למניות על פי תכנית תגמול, ובעניין שמירת סודות והגבלת תחרות, וכן הוראה (סעיף 17) לפיה "כל הקשרים והמוניטין שנוצרו וייווצרו בחברה, לרבות זכויות קניין רוחני, זכויות יוצרים וכיו"ב, ובכלל זה עקב פעולתו של העובד – הם קנייה הבלעדי של החברה" כאשר "לא יהיו לא כל טענות ו/או דרישות ו/או תביעות מכל סוג שהוא באשר לזכויות אלה לרבות לא לקבלת כספים או תגמולים".
- ד. סעיף 21 להסכם כותרתו "מענקים" ובו מתוארת זכותו של המערער ל"מענק שנתי" בשיעור 1.4% מסכום המכירות השנתי של פעילות ה-Dreambox (ו-Z2), כאשר סכום המענק המינימלי יהא שתי פעמים וחצי ממשכורתו, והמקסימלי שש פעמים משכורתו.

כן מתוארת זכותו לקבלת "מענק קניית פעילות" בשיעור האמור בגין מכירת תחום הפעילות של המערכת ועד תקרה של שני מיליון דולר פחות המענקים השנתיים. נקבע כי המערער לא יהיה זכאי למענק השנתי ולמענק קניית פעילות אם יתפטר מהחברה, כאשר אם יעשה כן לפני תום חמש שנים – יהא עליו להשיב לחברה את כל סכומי המענק השנתי המינימלי. עוד נקבע כי המענקים האמורים לא יהיו חלק משכרו של העובד לצרכי הפרשות סוציאליות.

ה. סעיף 22(ה) להסכם קובע כי לעובד ישולם סך של 308,690 ₪, הוא הסכום העומד ביסוד ערעור זה, לסילוק כל תביעותיו כנגד החברה בגין תקופת עבודתו שקדמה להסכם זה (המוגדרת כ"תקופת עבודתו הראשונה").

ו. סעיף 22(יד) להסכם מוסיף וקובע כי:

"העובד מצהיר כי עם קבלת הסכום האמור בס"ק ה לעיל במועד הקבוע בו, אין לו כל תביעה או טענה כספית או אחרת כנגד החברה בגין תקופת עבודתו הראשונה והינו מאשר כי שולמו לו בגין תקופת העבודה הראשונה כל הכספים והזכויות המגיעות לו, ידוע לעובד כי הצהרתו זו הינה תנאי לכריתת חוזה זה".

26. במועד חתימת הסכם ההעסקה נחתם אף הסכם הוויתור. במבוא להסכם מתואר כי למערער טענות בדבר זכאותו לתמלוגים בשיעור 5% לפי הסכם השכר, טענות המפורטות במכתבי באת כוחו, כאשר לטענת החברה המערער אינו זכאי לתמלוגים.

ההסכם קובע כי מבלי להודות בטענות מי מהצדדים ולשם הסדרת טענותיהם ההדדיות, תשלם החברה למערער את הסכום של 308,690 ₪ לסילוק סופי ומוחלט של זכותו לתבוע את החברה בקשר להפרה הנטענת על ידו על פי הסכם השכר.

27. למען שלמות התמונה יש לציין כי מכתבי באת כוחו של המערער שהוגשו לבית המשפט כראיה (מע/4) מעלים תביעות הנוגעות לחובות בגין הסכם השכר, לאמור: חובות בגין שעות נוספות – סך של 400,000 ₪; חובות בגין הקפאת עדכוני שכר ותשלום הבונוס – 73,000 ₪; חובות בגין הפרת התחייבויותיה של החברה על פי הסכם השכר (בקשר לפיתוח המערכת) – סך של 2,160,000 ₪.

28. החברה, מנגד, דחתה תביעות אלו של המערער ובכל הנוגע לחבות הנטענת בקשר לפיתוח המערכת טענה כי פרשנות המערער את ההסכם לפיו מכירת יחידות ה-Dreambox בהן נכללת מערכת ה-DTS מהווה "פעילות נוספת וחדשה", אינה נכונה.

29. האם מסמכים אלה – הסכם השכר, הסכם ההעסקה, הסכם הוויתור ומכתביה של באת כוח המערער – תומכים בטענת המערער לפיה התשלום הנדון מהווה תמורה

בגין מכירת איזה נכס? הניתן ללמוד מהם כי עניין לנו בהכנסה שקיבל המערער המנותקת מיחסי העובד והמעביד? **סבורני כי יש להשיב לשאלה זו בשלילה.**

לא כותרתם ולא תוכנם של ההסכמים מלמדת על כך שמדובר בהסכמי שותפות, ואין הם מצהירים על זכות קניין כלשהי שיש למערער באיזה נכס. הם אמנם מתייחסים למערכת שפותחה על ידי המערער, ואף מקנים בידיו זכות לקבל תמורות שמקורן באותה מערכת, אך מכאן ועד המסקנה שלפנינו הסכם שותפות בנכס, המרחק רב. משכך, לא ניתן לומר שהמערער "מכר" איזה נכס שיש לו, ובעיקר – לא ניתן לומר כי התמורה שניתנה בגין "מכירת" נכס זה מנותקת מיחסי עובד ומעביד.

אכן, כלל ידוע הוא בדיני המס כי מהותה של עסקה נקבעת לצרכי מס על פי מהותה הכלכלית האמתית ([ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל אביב נ' משכנות כלל מגדלי היס התיכון בע"מ](#), [פורסם בנבו] מיסים יח/1 ה-75 (פברואר 2004)). עם זאת, הטענה בדבר "העדפת המהות על פני הצורה" לא תתקבל בנקל שעה שהיא מועלית על ידי הנישום המבקש לטעון כנגד הסכם לו הוא עצמו היה שותף. בנסיבות אלה מוטל על הנישום נטל מוגבר להוכיח כי הצורה אינה משקפת את המהות ([ע"מ 36620-12-09](#), [ע"מ 26356-10-10 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים](#) [פורסם בנבו] (20.2.13); [עמ"ה 221/00 שמשון פריצקר נ' פקיד שומה חיפה](#), [פורסם בנבו] מיסים יז/1 ה-105 (פברואר 2003); [ע"מ 621-02-14 פיננסיטק נ' פקיד שומה פתח תקווה](#) [פורסם בנבו] (16.9.2015)).

איני סבור כי המערער עמד בנטל הוכחה מוגבר זה.

נכון בהקשר זה אף להזכיר את דברי כבוד השופט ויתקון [בע"א 487/77](#); 503/77 **מנהל מס שבח נ' אחים ברקאי קבלני בנין בע"מ** [פורסם בנבו] (19.3.78):

"על עסקה זו חל הכלל שקבענו וחזרנו וקבענו בשורה ארוכה של פסקי-דין (למשל, [ע"א 521/65](#), ון-הרטן נ' פקיד השומה, [4]), כי "לא מה שהנישום יכול היה לעשות ולא עשה אלא רק מה שהוא עשה קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס".

30. הסכם השכר כשמו כן הוא – כמתואר לעיל, ההסכם מסדיר בעיקרו את תנאי העסקתו של המערער, לרבות את זכויותיו הסוציאליות במקרה של עזיבה. בתוך כך קובע ההסכם כי המערער יפתח את אותה "פעילות נוספת חדשה" ויהא זכאי למענק בשיעור 5% ממחזור המכירות שלא יהווה חלק מהבונוס השנתי הנהוג בחברה. אני מתקשה לראות בכך כהסכם המלמד על שותפות באיזה נכס. אני אף מתקשה לראות בכך הסכם המלמד על דבר-מה המנותק מיחסי עובד ומעביד.

המערער טען כי הסדר זה של קבלת 5% ממכירות המערכת הוא תחליף להסדר של שותפות בינו לבין החברה והדבר נעשה על מנת להבחין בין יתר פעילותיה של החברה, כך שלמערער לא תהא כל זכות בהן (ראה ע' 8, ש' 6-11). ברי כי קיימות דרכים נוספות על מנת להגיע לאותה תוצאה, ומכל מקום – גם אם אקבל הסבר זה, אין בכך כדי לנתק את ההכנסה מיחסי העבודה.

31. אף הסכם ההעסקה, כשמו כן הוא. ההסכם מסדיר את תנאי העסקתו של המערער, והעובדה כי הוא כולל הסדרים שונים הנוגעים למענקים להם זכאי המערער בגין מכירות הקשורות למערכת, אינה משנה את מהותו. אני מתקשה לראות באותו הסדר הנוגע ל"מענקים", כפי שנטען על ידי המערער, כהסדר המשקף עסקה לפיה המערער נותר בתחילה עם 1.4% מהזכויות (לאחר ש"וויתר" על 3.6% מהן) ובסופו של דבר מוכר את יתרתן בבחינת מכירה "הדרגתית" של זכותו של המערער במערכת; הדבר אינו עולה בקנה אחד עם האמור בסעיף 17 להסכם ההעסקה המצהיר על קניינה הרוחני של החברה, ואף לא עם סעיף 22(ה) וסעיף 22(יא) להסכם זה (והסכם הוויתור) בו מסתלק המערער מכל תביעה בקשר להסכם השכר.

32. העובדה כי במקביל לחתימת הסכם העסקה נחתם הסכם ויתור, לא רק שאינה מלמדת על עסקה למכירת נכס המנותקת מיחסי העבודה, אלא אדרבא – אף מעצימה את המסקנה לפיה עניין לנו בתשלום המהווה תחליף לשכר (במשמעותו הרחבה והכוללת), אם לא **מסווה** לשכר; כמתואר לעיל, הסכם ההעסקה כולל את אותן הוראות המצויות בהסכם הוויתור, לרבות הסכום שעל החברה לשלם "בגין תקופת העבודה הראשונה" והסתלקותו של המערער מכל טענה כלפי החברה עם התשלום האמור, ויש לשאול מה צורך היה בחתימת הסכם הוויתור ומה מוסיף הוא על האמור בהסכם ההעסקה.

33. כשנשאל המערער בעניין זה השיב כך (ע' 11, ש' 16-20):

".....שני ההסכמים זה הסכם אחד, רק שלמגל היה מאוד חשוב לרכוש ממני את הזכויות שלי לכן את ההסכם של ויתור על זכות תביעה ולי היה חשוב לקבל את ההסכם העסקה החדש שבאותה תקופה אני הייתי בבניית בית וזה הכניס אותי לאיזה לחץ מאוד גדול, לכן לי היה מאוד חשוב גם שיהיה את הסכם ההעסקה".

34. המערער מסביר, אפוא, חתימתו של הסכם זה בצורך לספק אינטרס של החברה, ולא אינטרס שלו, אלא שאין זה ברור כלל ועיקר מה יש בהסכם זה שאין בהסכם ההעסקה ומה תועלת יש בו מבחינת החברה. למותר לומר, שהעובדה כי המערער לא הביא עדות כלשהי מטעם החברה על מנת לתמוך בטענה זו, אומרת דרשני, מה גם

שאפילו אותו הסכם וויתור בו תולה המערער את יהבו, אינו מדבר על "רכישה" כלשהי של נכס אלא אך ורק על הסתלקות הדדית מטענות.

35. כפי שקבע חברי השופט סטולר [בע"מ 12401-10-12 גולדפרב נ' פקיד שומה כפר סבא](#) [פורסם בנבו] (2.9.2015), בהתייחס לטענת עובד כי התשלום ששולם לו מהווה תמורה בגין התחייבותו לאי תחרות, משמעות רבה יש לתת לטענות ולמסמכים כפי שהועלו וכפי שנערכו "בזמן אמת" שכן אלה מלמדים באופן אותנטי על אומד דעת הצדדים. אף כאן, המסמכים שנערכו בזמן אמת, ובמיוחד הסכם השכר, מצביעים כולם על תגמול המשולם במסגרת יחסי עובד ומעביד.

36. הסכם הוויתור מפנה למכתבי ב"כ המערער בו הועלו טענותיו של המערער, אך גם במכתבים אלה לא נאמר כי למערער איזו זכות קנויה במערכת. כל שנאמר, כאמור, הוא שהמערער זכאי לקבל את התשלום לו התחייבה החברה בהסכם השכר.

37. בהתייחסו לטענותיו אלה נשאל והשיב המערער כך :

- ש. **האם נכון, כמו שגם בהסכם ויתור על זכויות תביעה מ-2008, שה-308 אלף שקלים הם בגין תביעות שהיו לך לגבי תקופת ההעסקה הראשונה שבין 2001-2008.**
- ת. כן.
- ש. **האם נכון שבתקופה שבין 2001-2008 הייתה לך שורה ארוכה של טענות, שלא קיבלת תשלום עבור שעות נוספות, שלא עודכן השכר שלך כפי שצריך היה להתעדכן, ושאר טענות מתחום יחסי העבודה.**
- ת. אחת, התשובה היא כן. שתיים, הטענות שלי, שעולים במכתב מיום 25.3.2008, מסתכמות בסכום של 2.6 נומינלי, כאשר מתוכם המרכיב של דברים שהם שעות או מרכיבים של שכר, עומד על 15 אחוז.
- ש. **תרגם זאת לכסף.**
- ת. 438 אלף ₪.

38. הסכום הנטען על ידי המערער כמשקף תמורה הונית בגין מכירת איזה נכס, נופל מהסכומים הנתבעים על ידו כמרכיבים מובהקים של שכר, כדוגמת עדכון שכר ושעות נוספות. ברי כי בנסיבות אלה היה על המערער להוכיח – בראש ובראשונה על ידי הבאת עד מטעם החברה - כי לא קיבל תשלום כלשהו בגין אותם רכיבים כפי שאלה נתבעו על ידו באמצעות באת כוחו שהתמחותה היא בדיני העבודה.

39. נטל זה המוטל על העובד יסודותיו [בסעיף 2\(2\)](#) לפקודה, כפי שנקבע [בע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפותי נ' פקיד שומה נצרת](#) [פורסם בנבו] (7.2.1990):

"גישה עקרונית זו המבחינה בין יחסי עבודה ובין יחסים אישיים, מקובלת עליי. סבור אני, כי אכן כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה אינה אלא לתפוש ברשת המס כל

הכנסה של עובד, יהיו אופיה או צורתה אשר יהיו, ובלבד שניתנה לו בתוקף יחסים של עובד ומעביד. אין לייחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיוצא באלה הטבות, הניתנות על ידי מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם, במיוחד כשמדובר במעביד שהוא אביו של עובדו. תרגומו המעשי של עיקרון זה חייב להיעשות בזהירות, תוך שהנטל הוא על שכמו של העובד להראות, שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם. זהירות זו דרושה, כמובן, כדי למנוע פתח נרחב לעקיפת מס. מאידך גיסא, החשש, שמא ייעשה בכך שימוש לרעה, אין די בו כדי לשלול מאת אלה המוכיחים מערכת יחסים אישית כאמור ליהנות מפטור מתשלום מס על מתנות ותמיכות כאלה."

[ההדגשות אינן במקור]

40. כפי שראינו, גישה עקרונית זו אומצה בפרשת **חיים נסים**, והעולה ממנה הוא כי בהעדר סממן מובהק המלמד כי תשלום שקיבל עובד ממעבידו מנותק מיחסי עובד ומעביד, יש לראות כהכנסת עבודה.

41. וכפי שנקבע הן בעניין **סלפיתי** הנ"ל והן בעניין **חיים נסים**, וכפי שהבהרתי אני בעניין **ברמן**, אין פירושו של דבר הוא כי לא יתקיימו מקרים, חריגים ומיוחדים, בהם ניתן לסווג תשלום המשולם ממעביד לעובד כריווח הון. כך, אפשר כי אם העובד יוכיח שקיימת בינו לבין המעביד מערכת יחסים נוספת שאין לה שום קשר או זיקה לעבודתו או ליחסי העבודה בינו לבין המעביד, למשל, ואיני קובע בעניין זה כל מסמרות, שהעובד מבקש לעסוק בפעילות החורגת **באופן מוחלט, ברור וחד משמעי**, מהפעילות המתבצעת על ידו במסגרת העבודה, והמעביד, משיקולים שכלל אינם קשורים ליחסי העבודה, מעוניין להשקיע בכך כספים כלשהם, יתכן ובנסיבות מסוימות יהיה ניתן לראות בפעילות זו כמנותקת מיחסי העובד ומעביד, ובהכנסתו של העובד ממנה ככזו שאינה נופלת בגדרי **סעיף 2(2)** לפקודה. ברי כי לא זה המקרה שלפנינו.

אמנם המערער ניסה לטעון כי המערכת אינה חלק מהפעילות הרגילה של החברה, שכן הדבר **"לא קשור לעולם הביטחון אלא למערכות הפעלה"** (ע' 7, שו' 1), אך די בדברים שתיאר המערער בהתייחסו למה שארע לאחר פיתוח המערכת, על מנת ללמד על הקשר ההדוק בין פעילותה של החברה ופעילותו שלו בחברה, לאותה מערכת (ע' 10, שו' 24-17):

"מה שקורה יש תערוכת סקיוויטי, מה שקורה זה שפתחנו דוכן, הייתה תערוכה בלאס וגאס שלמגל היה דוכן רגיל ובנוסף במקום מאוד מרכזי בנתה דוכן נפרד רק לדריס בוקס, בעיצוב

מאוד עתידני, אני הלכתי ואני הרציתי, יש כנסים בתערוכות, ואני זומנתי להרצות והרציתי על המוצר וכן הלאה. המנכ"ל בא לבקר בתערוכה, אבל לא היה מצב שעמדנו וגזרנו סרט. אפשר לראות שבדיוק בתאריך של התערוכה המניה קופצת, מאז עד היום הגרף עד 15 דולר והפעם היחידה שזה קופץ ל-40 דולר זה בשבוע של התערוכה. מגל עשו תערוכות בעבר אבל לא עם השקה כזו. זה היה הקלטה דיגיטלית, היתה בינה מלאכותית, היה שילוב שלא היה קודם, הייתה פה בשורה".

42. אין זאת אלא, שטענתו של המערער בסיכומיו כי מדובר במקרה חריג, המצדיק סטייה מהכלל הרגיל לפיה תשלום המתקבל מאת המעביד דינו להיות מסווג כהכנסת עבודה, אין לה כל יסוד; אין מדובר כלל ועיקר במקרה "חריג". **הרושם המתקבל הוא כי לפנינו מקרה "רגיל" לגמרי**, שבו המעביד מבקש לתמרץ עובד בעל יכולת, ניסיון וכישרון, להישאר במקום העבודה ואף לפתח פעילות נוספת, ולשם כך נותן לו נתח מסוים מההכנסות המופקות מאותה פעילות, תוך קביעת סכום רצפה ותקרה, שהרי בסופו של יום ברור הן למעביד והן לעובד כי תוצרי הפעילות, שהתבצעה תוך כדי ועקב עבודתו של העובד במקום העבודה, הם קניינו של המעביד.

43. כאשר נשאל המערער בחקירתו הנגדית אודות מטרתו של ההסדר הקבוע בהסכם העסקה הנוגע למרכיב הנגזר מ-1.4% מהמכירות השיב: **"מגל רוצה שאני אמשיך לעבוד במגל כי היא זקוקה לי, ולכן היא רוצה ליצור סוג של תמריץ"** (עמ' 19, שו' 4-5). נראה כי אותה שיטת תמרוץ, שמטרתה להשאיר את המערער כעובד בחברה, הונהגה גם בהסכם השכר בו נקבע שיעור עמלה של 5%. די בכך כדי לתמוך במסקנה שעניין לנו בתמורה המשולמת בגדרי יחסי העבודה.

44. בפס"ד **חיים הלמן הנ"ל** נאמרו בהקשר זה דברים אלה:

"אכן, על פי הסכם השימור, במקרה של מוות או סיום העסקה של המערערים ללא סיבה מוצדקת היו המערערים זכאים לקבלת התמורה הנוספת ובכך יש לכאורה כדי לתמוך במסקנה שאין מדובר בהכנסת עבודה. אולם כפי שכבר צוין לעיל, התמורה הנוספת שולמה למערערים בזיקה ישירה להעסקתם על ידי IBM, ונראה לי שאילו הייתה משתלמת להם התמורה הנוספת במקרה של סיום העסקה ללא סיבה מוצדקת, גם אז יש לראות בתשלום כזה כבעל זיקה ישירה להעסקת המערערים על ידי IBM ובגדר "טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו". הוא הדין במקרה של מוות. ויודגש, התמורה הנוספת שולמה על מנת להותיר את מקבליה מעורבים בחברה על דרך ניצול כישוריהם והידע שצברו. תמורה זו היא במובהק במישור הפירותי. זאת במובדל מהתמורה ששולמה בגין היזמות בהקמת החברה ובזכויות בחברה מכוח הבעלות בה. בסופו של יום החברה הרוכשת IBM נכונה היתה לשלם סכום

מסוים בגין המניות/הזכויות ולהוסיף סכום אם יוותרו בעלי המניות מעורבים בעשיה בחברה בשל כישוריהם, ניסיונם, הידע שצברו וכיוצא באלו. התוספת הלזו היא אינה אלא תשואה על הון אנושי וככזו היא תשואה פירותית."

45. מכל האמור עולה כי הערער אינו שותף באיזה נכס, ומכל מקום, כל תמורה שקיבל מהחברה אינה מנותקת מיחסי עובד ומעביד, באשר קיימת זיקה הדוקה בין עבודתו "הרגילה" ובין פעילותו בקשר למערכת.

46. כך גם עולה כאשר נשאל המערער אודות הזמן שהוקדש על ידו לצורך הפעילות הקשורה למערכת, כמו גם לאופן שבו חושבו השעות הנוספות ביחס לכך:

- ש. איזה יום מחלק היום שלך היית מקדיש לפעילות הנוספת**
- ת. זה תלוי בתקופות. היו חודשים שהייתי 100 אחוז מזמני בדבר הזה, והיו תקופות חוץ מלענות פה ושם על אי-מייל, דברים שהיו בייצור, כתיבת תוכנה כזו או אחרת, ביצוע אצל קבלן משנה וכן הלאה. בתקופה לקראת טקס השקה, באותו חודש, הייתי פול טיים מזמני לטובת העניין הזה, לעומת זאת אחרי טקס ההשקה, כשהתחילו מכירות וכן הלאה לא היה לי כבר התעסקות, לא התעסקתי עם העניין של המכירות.
- ש. עשיתם את החישוב של השעות הנוספות, איזה שעות הבאתם בחשבון?**
- ת. לקחתי את מספר החודשים שעברו מהיום שערכנו את ההסכם, הלכתי אחורה, כל חודש 20 שעות לפי שכר שעות.
- ש. ערכת הבחנה בין שעות לפרויקט החדש לפעילות המשותפת?**
- ת. לא. בשעות הרגילות דרך אגב, הייתה תקופה שהגשנו בקשה למדען הראשי והיה תקופה שהיה רשום כך וכך שעות למדען.
- ש. ביקשת את השעות הנוספות גם לפעילות שקשורה לדריס בוקס? לא עשית הבחנה.**
- ת. לא עשיתי הבחנה, כי גם מגל מעולם לא עשתה איתי את ההבחנה.
- ש. החתמת שיעון נוכחות כשעבדת במגל**
- ת. כן.
- ש. החתמת כרטיס נוכחות בין אם עבדת על הפעילות המיוחדת הזו או על פעילות אחרת של החברה**
- ת. רק בתקופה ההיא של המדען.

47. על כל זאת יש להוסיף כי החברה ניכתה מהתשלום שבמחלוקת מס במקור בהתאם לשיעור המס השולי, וגם לכך יש, כמובן, לייחס משמעות, במיוחד עת לא הובאה כל עדות מטעם החברה, וכידוע ההלכה היא כי צד שנמנע מלהביא עד, חזקה כי עדותו הייתה מזיקה לעניינו. בסיכומיו טען ב"כ המערער כי מנכ"ל החברה התכוון להעיד,

אך בסופו של דבר ביטל הגעתו; ספק בעיני אם ביטול זה פועל דווקא לטובתו של המערער.

48. המערער ביקש להסתמך על כך שבטופס הבקשה לפטנט הנוגע למערכת (מע/2) הוא רשום כממציא ואף כמי שמבקש להירשם כבעל זכויות בפטנט, אך משעה שאפילו בהסכם הוויתור לא נאמר דבר בנוגע להסדרת רישום הזכויות בפטנט, והמערער אף לא ידע להשיב מה ארע בעניין הרישום לאחר שקיבל את התשלום שבמחלוקת, איני רואה לייחס לטופס זה או לעולה ממנו משמעות כלשהי, בדומה לאופן שבו ככל הנראה אף החברה עצמה התייחסה לאותו רישום.

49. סוף דבר – הערעור נדחה.

המערער יישא בהוצאות המשיב בערעור זה בסך של 30,000 ₪.

ניתן היום, ב' ניסן תשע"ו, 10 אפריל 2016, בהעדר הצדדים.

ד"ר שמואל בורנשטיין 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)