



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

אקו"ם בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יוסי דולן

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עוה"ד עדי חן וניר וילנר
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. פרנסתם של יוצרים רבים בענף המוזיקה תלויה במידה רבה ביכולתם לגבות תמלוגים עבור השימוש הנעשה ביצירותיהם.

והנה קבלת התמלוגים כרוכה באתגרים: הענקת רשיונות מתאימים למשתמשים מרובים ומגוונים; קבלת מידע מהימן על השימוש שנעשה בפועל ביצירות (ביצועים והשמעות); גביית כספי התמלוגים מידי המשתמשים; ואכיפה יעילה כנגד נסיונות להפר את זכויות היוצרים.

היוצר הבודד עלול להיכשל בביצוע מטלות אלו או להירתע בפני האתגרים.

מאידך, המשתמשים במוזיקה, למשל תחנות רדיו, יתקשו לאתר כל יוצר ויוצר הזכאי לתמלוג בשל השמעת היצירות הרבות, ולקבוע את היקף הכסף המגיע לכל אחד ואחד.

לנוכח קשיים אלה נכנסים לתמונה ארגונים לניהול משותף של זכויות יוצרים (collective management organizations). המערערת דן היא ארגון כזה: "אגודת קומפוזיטורים, מחברים ומו"לים בישראל", או בקיצור "אקו"ם".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

2. ארגונים אלה "... פועלים להגן על זכויות האומנים, בדרך של ארגון לניהול משותף של זכויות יוצרים הפועל למען האומנים... מימוש של חוק זכויות יוצרים גם בארץ וגם בעולם לא יכול להתקיים ללא ניהול משותף של הזכויות ע"י אגודות מהסוג האמור. האומנים התאגדו לאותן אגודות, מתוך מטרה להגן על קניינם הרוחני מצד אחד, ומצד שני לאפשר למשתמשים לקיים את החוק, ולקבל רישיון לשימוש ביצירה, כנגד תשלום תמלוגים." (מתוך סעיף 2 לסיכומי המערערת)

לגבי המערערת עצמה נאמר "אקו"ם הינו ארגון לניהול משותף של זכויות יוצרים הפועל למען יוצרי מוזיקה וספרות (מדובר בעיקר בפזמונאים, מלחינים, משוררים, וסופרים)... במתן הרשאות לשימוש ביצירותיהם, לגביית תמלוגים והעברתם לבעלי הזכויות, ולאכיפת זכויות היוצרים במקרה של הפרה... מטרותיה העיקריות של המערערת הינן ניהול משותף של זכויות היוצרים, ואכיפתן של אותן זכויות, וגביית תמלוגים בגין שימוש בזכויות היוצרים, והעברת התמלוגים ליוצרים, אחרי כיסוי הוצאות בהן עמדה המערערת." (מתוך סעיף 9 לתצהירו של המשנה למנכ"ל אקו"ם, מר ראובן רצון).

אין למעשה מחלוקת בהליך זה לגבי ייעודה של אקו"ם ותכלית קיומה.

3. היקף התמלוגים הנגבים על ידי אקו"ם מדי שנה הוא גדול מאוד. בערעורי מס ההכנסה המונחים לפני נדונות שנות המס 2012 ו-2013; באותן שנים התמלוגים הגיעו ל-203.4 מיליון ש"ח ול-146.0 מיליון ש"ח, בהתאמה. יצויין כי לגבי חמש שנות מס נוספות, 2014 עד 2018, הוגשו שני ערעורים נוספים (ע"מ 21-01-11664 וע"מ 21-12-57306) שהדיון בהם עוכב בהסכמה עד להכרעה בערעורי 2012 ו-2013.

4. כפי שיפורט בהמשך, מצד אחד המערערת גובה כספים מידי המשתמשים במוזיקה ומצד שני היא מחלקת כספים לידי היוצרים.

על פני כל השנים הנוגעות לעניין, היקף הכסף הנכנס לקופתה של המערערת – אף לאחר הפחתת הוצאות הפעלת המנגנון שלה – עולה על היקף הכסף היוצא. ההפרש האמור נובע, בין היתר, ממורכבות קביעת הזכאות לקבלת התשלומים: לרוב המשתמש ישלם סכום כולל, ללא אבחנה בין יצירות שונות ויוצרים שונים, ומוטל על אקו"ם לקבוע מי מבין היוצרים זכאי לכסף וכמה. כאמור, על מלאכה זו יורחב בהמשך. ההפרשים הכספיים האלה הצטברו לסכומים ממשיים על פני השנים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

5. על רקע זה התעוררה סוגיית זהות מפיק ההכנסה. במהלך כל שנות קיומה, המערערת לא דיווחה לפקיד השומה על התמלוגים המתקבלים מן המשתמשים כהכנסה ששייכת לה. נקודת המוצא הייתה כי הכספים הם הכנסתם של היוצרים השונים, ובהתאם לכך בעת החלוקה של הכסף על ידי המערערת לידי היוצרים יושמו הוראות ניכוי המס במקור ובהמשך כל יוצר דיווח (או אמור היה לדווח) על ההכנסה המסוימת שהוא קיבל. כפי שיפורט להלן (בסעיף 21) אף נעשו הסדרים עם רשות המסים במרוצת השנים אשר התבססו על ההבנה שאקו"ם עצמה איננה נדרשת לשלם מס חברות.

6. ככל הנראה בגלל הפער הממשי שנוצר בין היקפי הגבייה מחד והיקפי החלוקה מאידך, פקיד השומה מבקש לראות, החל משנת המס 2012, את התמלוגים המתקבלים כהכנסה בידי אקו"ם.¹ ברי כי לגישה חדשה זו השלכה לעניין גביית המס: לפי עמדת פקיד השומה כיום, מס חברות אמור להיגבות כבר בשנת קבלת הכספים בידי המערערת, ללא המתנה למועד החלוקה לידי היוצרים.

כמפורט להלן, המערערת גורסת כי שיטת הדיווח המסורתית שלה היא הנכונה, מכיוון שאין היא בעלת ההכנסה; הזכאות לתמלוגים, לפי עמדה זו, נמצאת רק בידי היוצרים והמערערת משמשת צינוור בלבד לצורך גבייתם.

7. נמחיש את גדר המחלוקת כך: הניחו כי בשנה הראשונה אקו"ם גבתה 100 ש"ח מידי משתמשים. באותה שנה היא עמדה בהוצאות תפעול על סך 10 ש"ח והצליחה לחלק לחבריה סך של 60 ש"ח. בשנה העוקבת אין גבייה נוספת, יש הוצאות בגובה 5 ש"ח וחלוקה של 25 ש"ח. והנה לפי תפיסת המשיב התוצאה תהיה שבשנה הראשונה ישולם מס חברות על הכנסה חייבת של 30 ש"ח (10-60-100), וכן ישולם מס הכנסה (בידי היוצרים היחידים) על הכנסה חייבת של 60 ש"ח. בשנה השנייה ייווצר הפסד בידי אקו"ם בסך 30 ש"ח (5 + 25) וישולם מס הכנסה על הכנסה חייבת של 25 בידי היוצרים. לעומת זאת, לפי גישת המערערת, ישולם רק מס הכנסה אצל היוצרים, על הכנסה בסך 60 בשנה הראשונה ועל הכנסה בסך 25 בשנה השנייה. ואם נשנה את הדוגמה למצב מציאותי יותר, כך שבשנה העוקבת אקו"ם שוב גובה 100 ש"ח, מוציאה 10 ש"ח ומחלקת 60 ש"ח, אזי

¹ כפי שיוסבר בסעיף 77 להלן, היה מהלך שומתי דומה לגבי שנת המס 2010 ואילך, אולם שומה קודמת זו בוטלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפי גישת המשיב כל שנה ישולם מס חברות על 30 ש"ח ומס הכנסה על 60 ש"ח, ואילו לפי גישת אקו"ם בכל שנה ישולם מס הכנסה בלבד על 60 ש"ח.

8. נוסף להקדמה שתי נקודות אלה:

(א) המערערת איננה מעבירה כספים רק ליוצרים ישראלים אלא היא מעבירה גם לארגונים זרים מקבילים (שכוננו על ידי הצדדים "אגודות אחיות"), וזאת בקשר לשימוש בישראל ביצירות של יוצרים זרים. דהיינו, ברחבי העולם הארגונים (CMO's) פועלים על בסיס הדדי לגבייה ולהעברה של תמלוגים, הכל תחת המטרייה של "הארגון הבינלאומי של אגודות לניהול זכויות יוצרים" (CISAC);

(ב) בישראל קיימים ארבעה ארגונים נוספים הדומים, באופן כללי, במהותם למערערת דנן. כל אחד מהם מטפל בקבוצות שונות של אומנים, יוצרים ומבצעים. לטענת המערערת, לא הוצאו שומות דומות ל"ארגונים השכנים" האלה, שאף הם מהווים צינור בלבד לפי גישת המערערת, וכתוצאה מכך, המערערת מופלית לרעה ונשמט הבסיס לחיובה במס.

9. כאמור, השאלה העיקרית שעומדת לדיון כאן היא האם הכספים הנגבים מידי המשתמשים ביצירות המוזיקה הם הכנסה בידי המערערת לצורך יישום הוראות פקודת מס הכנסה?

10. אציין כי נעשה בהליך זה מאמץ של ממש כדי להביא את המתדיינים לידי פשרה הוגנת ומעשית שאף תוכל לשמש בסיס להסדרת עניין המיסוי בעתיד, וכל זאת לנוכח הנסיבות הייחודיות. הדבר לא הסתייע, ונדרשת אפוא הכרעה במחלוקת.

ב. על אודות אקו"ם

11. אקו"ם הוקמה בשנת 1936 והתאגדה כחברה בשנת 1940.

כאמור, היא מייצגת בעיקר כותבים (פזמונאים) ומלחינים. בשנת 2012 היו בשורותיה כ- 7,500 יוצרים, ובשנת 2013 כ- 8,000 (סעיף 7 לתצהיר ראובן רצון). בתקופה זו היו במאגר אקו"ם כמעט מיליון יצירות **ישראליות** שונות (בשנת 2013 המספר הגיע ל- 996 אלף).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

12. בשל מבנה הארגון בחברה, כל יוצר הוא למעשה בעל מניות בחברה.

על פי תקנון החברה (סעיף 7.1), כל מניה רגילה מקנה זכות להשתתף באסיפות כלליות ולהצביע בהן; זכות לבחור ולהיבחר למוסדות החברה; וכן "זכות לתמלוגים" (סעיף 7.1(3) לתקנון).

13. כפי שיתואר בהמשך, הקצאת מניה באקו"ם ליוצר מותנית, לפי סעיף 10 לתקנון, ב"העברת הזכויות לחברה": **"במקביל וכתנאי להקצאת מנייה של החברה, חייב מועמד [לחברות בארגון – ה"ק] לחתום על כתב-העברה... בעל מניה יעביר לאקו"ם בכתב העברה את הזכויות הבאות: ביצוע פומבי, שידור, הקלטה, הסרטה, העתקה והעמדה לרשות הציבור. זאת ביצירות מוסיקליות וספרותיות"** (מתוך סעיפים 10.1(א) ו-10.1(ב) לתקנון).

14. בין המשתמשים שמשלמים סכומים לאקו"ם נמנים ערוצי טלוויזיה לרבות שידורי כבלים ולוויין; תחנות רדיו, אתרי אינטרנט, פלטפורמות בינלאומיות (כגון יוטיוב, נטפליקס, ספוטיפיי, אפל מיוזיק ועוד), חברות סלולר, חברות תקליטים, מפיקי מופעים וכן בתי עסק שמשמיעים מוזיקה ברבים כגון מסעדות, פאבים, חנויות, מועדוני כושר, מלונות ואולמות שמחה (סעיפים 23, 31 ו-32 לתצהיר רצון).

15. אקו"ם העסיקה בתקופה הרלבנטית כ-100 עובדים.

16. עלות הפעילות של המערערת (לרבות הוצאות כלליות) בשנת 2012 עמדה על 14.7% מסכום ההכנסות מתמלוגים באותה שנה, ועל 20.0% בשנת 2013. לדברי רו"ח מריו גילמן, אשר העיד מטעם המערערת, שיעור ההוצאות שנדרשת אקו"ם להוציא מדי שנה לצורך פעילותה הוא **"כ-20-15 אחוז"** (עמוד 97 לפרוטוקול הדיון, שורה 22).

17. לפי דברי מר רצון, המערערת היא **"תאגיד ללא מטרות רווח"** (סעיף 9 לתצהיר). על רקע מכלול חומר הראיות, יש להבין אמירה זו כך: ככלל, המערערת פועלת לחלק לחבריה את כל הכספים הנגבים. אולם מכיוון שפעילות הגבייה והחלוקה כרוכה בעמידה בהוצאות, לא כל כספי הגבייה מחולקים בפועל, וחלק מהם מופרש (דרך הפחתה מהסך לחלוקה)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לכיסוי הוצאות התפעול. אולם, אין זאת כוונתה של המערערת להפיק רווח כלשהו מתפעול המערכת. מכיוון שכך, כנגד הכנסתה לכאורה מהשארית סכום ההפרשה להוצאות בידיה, יעמוד סכום ההוצאות בפועל באותו היקף (בקירוב), כך שככלל הכנסה זו מתאפסת.

18. אקו"ם רשומה לצורכי מס ערך מוסף כעוסק מורשה, ומוציאה למשתמשים חשבוניות מס בתוספת מע"מ.

19. במרוצת השנים אקו"ם נחשבה בעיני רשות המסים "מוסד ציבורי" כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה וכתוצאה מכך חוייבה במס מעסיקים ומקדמות בגין הוצאות עודפות בשיעור של 90% לפי סעיף 181ב לפקודה. עם הוצאת השומות מושא הערעורים דנן, רשות המסים זנחה עמדה זו.

20. למרות שאקו"ם מאוגדת כחברה בע"מ והיוצרים הם בעלי מניות בה, היא מעולם לא חילקה דיבידנד.

21. נמצא כי הסדרים כתובים בין רשות המסים ובין אקו"ם נעשו בשנים 1964, 1969, 1985 ו-1997 (עותקים משלושת ההסדרים האחרונים הוגשו במסגרת ההליך דנן). על פי ההסדר משנת 1969, הוסכם כי אקו"ם תעביר לפקיד השומה "מקדמות מכל סכומי התמלוגים המתקבלים על ידיה". "המקדמה" היא 16% מסכום התמלוגים המתקבלים לאחר ניכוי של 15% מסכום התמלוגים "לצורך הוצאות". אולם אין זו מקדמה על חשבון חבות במס של אקו"ם עצמה, אלא תשלום על חשבון הניכויים במקור שאקו"ם נדרשה לנכות מהתשלומים שהיא שילמה ליוצרים. ההסדר משנת 1985 השאיר על כנו את מנגנון ה"מקדמות על חשבון הניכויים", תוך העלאת שיעור המקדמה ל-27%.

בהסכמות משנת 1997, בוטל ההסדר הקודם וסוכם כי אקו"ם תנכה מס במקור מהתשלומים ליוצרים ותעביר את סכומי הניכויים לידי פקיד השומה, כמקובל בדרך כלל.

לפי עדותו של רו"ח גילמן, ההסדר החדש משנת 1997 נשאר בתוקף עד היום.

אנו רואים אפוא כי ההסדרים הנ"ל אכן שיקפו את הבנת הצדדים לפיה אקו"ם עצמה איננה חייבת במס חברות בגין התמלוגים הנגבים על ידיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ג. על רשיונות השימוש וחלוקת הכספים הנגבים

22. המשתמשים ביצירות יכולים לקבל רשיונות שימוש משני סוגים: האחד, רשיון גורף (blanket license) המאפשר שימוש בלתי מוגבל בכלל היצירות שיש ב"רפרטואר" של אקו"ם (לרבות יצירות ישראליות ויצירות של הארגונים הזרים המקבילים); השני, רשיון פרטני לשימוש מוגדר ביצירה מסוימת. התמורה המושלמת בגין רשיון גורף איננה נגזרת ממידת השימוש בפועל.

יודגש: גובה דמי השימוש ברשיונות (התמלוגים) נקבע במשא ומתן בין אקו"ם ובין המשתמשים השונים, והיוצרים עצמם אינם צד להתנהלות זו.

23. כ- 90% מהרשיונות שאקו"ם מעניקה הם מהסוג הגורף (עדות מר רצון, עמוד 81, שורה 16).

24. כאשר ניתן רשיון פרטני, לא מתעוררת בעיה של שיוך התמלוג ליצירה מסוימת: הרי התמלוג משולם מלכתחילה עבור שימוש מוגדר ביצירה מזוהה. לא כך לגבי תמלוגים הנובעים מן הרשיונות הגורפים, שאינם מבוססים על השמעתה של יצירה זו או אחרת. מכיוון שכך, נדרשת פעולת "פענוח", המבוצעת על ידי אקו"ם.

פעולת הפענוח נועדה לקבוע לאיזו יצירות לייחס את סכום התמלוג (ולפי איזה משקל יחסי). לרוב, לצורך הפענוח המשתמש מספק למערערת מידע מפורט מאוד בקשר להשמעות/שימוש – מתי כל יצירה הושמעה ובאיזו מסגרת (שיטה המכונה "census survey"). מידע זה מבוסס על הרישומים הפנימיים של המשתמש. ודוק: אותו מידע מפורט איננו נדרש לשם קביעת גובה התמלוג הכספי שישולם על ידי המשתמש (אשר כאמור איננו מחושב לפי השמעות בפועל), אלא לצורך חלוקתו של תמלוג נתון בין כלל היצירות האפשריות שברפרטואר. המצאת פירוט שימוש כאמור נדרשת ממשתמשים כגון תחנות רדיו, ערוצי טלוויזיה ופלטפורמות המוזיקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לעומת זאת, במיעוט המקרים (כ- 25%, על פי עדותו של מר רצון, עמוד 86, שורה 32) לא נדרש ולא מתקבל מידע מדויק כאמור מן המשתמש, והפענוח נעשה על בסיס מדגמי וסטטיסטי – דהיינו, **משערים** איזו יצירות הושמעו באותם מקומות ובאיזו תדירות (שיטה המכונה sample survey). כך נהוג לגבי מסעדות ופאבים למשל – לא מצופה מהם לערוך רישומים המתעדים את ההשמעות בפועל.

25. תוצאת הפענוח היא שיוך חלקו של תמלוג פלוני ליצירה אלמונית. אולם לגבי אותה יצירה שהושמעה ייתכן שמתחייבת עוד פעולה – "פילוח" – מכיוון שיותר מיוצר אחד אחראי ליצירת היצירה, למשל כאשר הן כותב המילים והן המלחין הם חברי אקו"ם. או אז נדרשת חלוקת משנה, על פי נוסחאות מקובלות, לשם ייחוס סכום כסף סופי לכל יוצר ויוצר.

26. פעולות הפיענוח והפילוח מחייבות את המערערת להפעיל מנגנון משוכלל של מאגרי מידע, מחשוב וכוח אדם וכן תקשורת מתמדת עם המשתמשים הרבים, עם היוצרים, וגם עם הארגונים הזרים המקבילים (בקשר ליצירות הזרות הרבות²).

27. בשל מורכבות מלאכת הפענוח, נוצר פער עיתוי בין מועד קבלת סכום התמלוגים מידי המשתמש ובין מועד "פיזור" הסכום ליוצרים הזכאים (או לארגון זר מקביל).

ואכן, הדו"חות הכספיים של המערערת מראים צבירה של כסף שאיננו מחולק באופן שוטף. נראה כי – בצדק או שלא בצדק – תופעה זו הייתה הזרו לעריכת השומות מושא הערעורים.

עם זאת, המערערת טוענת כי הרוב המכריע של הכסף הנגבה מחולק או בשנת גבייתו או למצער עד לתום השנה העוקבת:

"החלק העיקרי של כספי התמלוגים שנגבים בשנה מסוימת מועברים ליוצרים כבר באותה שנה, ובשנה העוקבת. החלק האחר של כספי התמלוגים שהוא קטן יותר, ואשר ממתין לפיענוחו, מועבר ליוצרים, חודשים לאחר מכן."

(מתוך סעיף 50 לתצהיר ראובן רצון)

² מספר היצירות הכולל ברחבי תבל נאמד בכ- 70 מיליון – ראו סעיף 28 לתצהיר ראובן רצון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המערערת אף מוסיפה כי זמן הפענוח הולך ומתקצר בזכות חידושים טכנולוגיים (עדות רצון, עמוד 74, שורה 2 ואילך). לפיכך, לדידי המערערת, לא נגרם עיוות מיסוי ממשי, אף אם לא רואים את הכנסת התמלוגים כשייכת לה.

אולם יש לציין כי ישנם תמלוגים שגם אחרי שבע שנים נותרים "בלתי מפוענחים", או אז כסף זה מתחלק בין כלל היוצרים שהשתתפו בחלוקה. להערכת מר רצון, יתרה בלתי מזוהה זו נעה בין 2% ו-4% מכלל הגבייה (עמוד 85, שורה 27).

28. על פי תצהירו של מר רצון (סעיף 15) "... כ- 50% מהתמלוגים שגובה המערערת מהמשתמשים ביצירות בישראל הם עבור יוצרים מחו"ל המאוגדים באותן אגודות אחיות, בגין שימוש ביצירותיהם בישראל". ייתכן שבפועל האחוז נמוך יותר: על פי הנתונים שאספה המערערת עצמה לשנים 2008 עד 2017, אחוז התמלוגים שחולקו לארגונים הזרים המקבילים, מתוך סך החלוקות, היה קרוב יותר ל- 30% (30.18% בממוצע; וראו גם מוצגים מ-1/ ומש-2, שם האחוז המצויין הוא 33%).

29. יש להוסיף כי אקו"ם גם אמונה על ההעברה ליוצרים ישראלים של תמלוגים המגיעים מארגונים זרים מקבילים בעקבות שימוש ביצירות ישראליות על ידי משתמשים בחוץ לארץ.

היקף התמלוגים מסוג זה הוא קטן יחסית (1.1% מכלל הגבייה בשנת 2012, ו- 1.9% בשנת 2013).

ד. היבטים שאינם שנויים במחלוקת

30. חרף הרושם שעשוי להתקבל מקריאת סיכומי המשיב (אשר בחר, משום מה, "להילחם בטחנות רוח" שלא לצורך) אלה הם נושאים שהמערערת עצמה איננה חולקת עליהם:

- (א) המערערת איננה טוענת כי היא זכאית לפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה;
- (ב) המערערת איננה מתכחשת לכך כי קיים בידיה מנגנון משוכלל לגבייה ולחלוקה של כספים, וכן בקיאות מיוחדת בנושא, וכי ההיקף הכספי של פעילותה ותדירותה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

גדולים. דהיינו, אין ספק כי אם ייקבע כי היא בעלת ההכנסה, אזי יהא מקום אף לקבוע כי מדובר בהכנסה מעסק החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה; (ג) אמנם לפי עמדת המערערת היא משמשת "צינור" בלבד להעברת תמלוגים לידי היוצרים, אך אין היא טוענת לתחולתו של פרק רביעי 2 לחלק ד' לפקודה, שעניינו "נאמנויות".

(ד) אין גם מחלוקת כי בעקרון רשאית רשות המסים לשנות את גישתה כלפי פועלה של המערערת, למרות העדר המיסוי במהלך עשורים רבים, אולם זאת בתנאי שהשינוי איננו כרוך באפליה אסורה, אכיפה בררנית או במיסוי רטרואקטיבי.

31. לאור האמור, אפנה עתה לליבת המחלוקת האמתית.

ה. תזת הצינור

32. נביא כאן, במילותיה, את טיעונה של המערערת:

"טענת המערערת היא כי היא מהווה צינור, הגובה מהמשתמשים תמלוגים עבור היוצרים, ותמלוגים אלה הינם הכנסת היוצרים, ולא הכנסת המערערת."
(מתוך סעיף 11 לסיכומי המערערת)

33. ומדוע התמלוגים אינם מהווים הכנסה בידי המערערת? תשובתה היא כי זכויות היוצרים מצויות בידיה אך ורק לשם "ניהולן", ומבלי שהבעלות באותן זכויות מועברת אליה כלל:

"היוצרים מעבירים את הזכויות ביצירותיהם לניהולן ע"י המערערת, וזאת כדי לאפשר מתן הרשאות שימוש ביצירותיהם, כנגד תשלומי תמלוגים. לצורך כך היוצרים מתקשרים עם המערערת, ומעבירים לניהולה את זכויות היוצרים ביצירותיהם. המערערת היא זו שפועלת למתן הרשאות לשימוש באותן יצירות בתמורה לתמלוגים, שאותם היא גובה מהמשתמשים עבור היוצרים... היוצר רשאי לסיים בכל עת את התקשרותו, וחברותו עם אקו"ם; ואז החל ממועד מסוים הקבוע בכללים, אקו"ם חדל מלנהל את יצירותיו, ולא יגבה עבורו תמלוגים בגין השימוש ביצירותיו..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

...

מהאמור לעיל עולה כי היוצרים מעבירים את יצירותיהם לאקו"ם כדי שזו תנהל אותן, ותגבה עבורם תמלוגים כנגד השימוש שנעשה ע"י המשתמשים. היוצרים אינם מעבירים בעלות ביצירות לאקו"ם. הם מעמידים את יצירותיהם לאקו"ם, כדי שזו תנהל אותם. (מתוך סעיף 48 לסיכומי המערערת)

34. באותה רוח הצהיר מר רצון:

"מאז הקמתה, אקו"ם מדווחת למשיב על עצמה כגוף שקוף, כמי שגובה את כספי התמלוגים עבור היוצרים, עד להעברתם בפועל לידי היוצרים. התמלוגים הינם הכנסה בידי היוצרים, או בידי האגודות האחיות, וכמובן שאינם מהווים הכנסה בידי אקו"ם, כנטען ע"י פקיד השומה.

...

היוצרים מעבירים לאקו"ם את הזכויות ביצירותיהם, כדי לאפשר מתן הרשאות שימוש ביצירותיהם, לצורך גביית תמלוגים והעברתם ליוצרים, ולאכיפת זכויות היוצרים במקרה של הפרה. אקו"ם פועלת למתן הרשאות לשימוש באותן יצירות בתמורה לתמלוגים, שאותם היא גובה כאמור עבור היוצרים. (מתוך סעיפים 10, 57 ו-58 לתצהיר)

35. אקדים ואומר כי אינני שותף למסקנות המערערת בנושא שיוך ההכנסה.

ו. שיוך הכנסה – כללי

36. עקרון יסודי בדיני מס הכנסה הוא ש"בעל העץ הוא בעל הפרי". פתגם מופר זה מקפל בתוכו מספר תובנות: ראשית, לפי שיטתנו, "הכנסה" כמשמעותה בפקודה יכולה לנבוע רק מ"מקור" (עץ); שנית, ככלל, ניתן לקבוע מי הוא "בעל" העץ. הדבר ייקבע לרוב על פי הדין הכללי, אלא אם יש הוראה פיסקלית מיוחדת שחלה בנסיבות המסוימות; שלישית, למושג "בעלות" בעץ בהקשר זה יש משמעות רחבה מן הרגיל והוא מקיף גם זיקות פחותות לנכס המקור (הרי אין חולק כי שוכר מקרקעין עשוי להפיק הכנסה משכירות משנה); רביעית, בדרך כלל, דיני המס לא יכירו בהפרדה שנוצרה כביכול בין הבעלות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

במקור ובין הזכות להפיק ממנו הכנסה (לדיון בסוגיית "עיתוק" הכנסה, ראו את הדברים שכתבתי בע"מ 13-08-3790 משה רוזנקרנץ ואח' נ' פקיד שומה חולון, ניתן ביום 16.12.2015, ובפרט בסעיפים 40 עד 43 שם; לאחר מתן פסק דין רוזנקרנץ הנ"ל, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"מ 732/15 פקיד שומה גוש דן נ' בנלי טל ואח', ביום 21.3.2016, ובסעיפים 11 עד 14 לחוות דעתו של כבוד השופט עמית שוב נסקרה ההבחנה בין שימוש בהכנסה מחד והעתקת מקור ההכנסה מאידך; חמישית, יש להבדיל בין הפקה של הכנסה ובין ביצוע בפועל של גביית ההכנסה, מעשה שיכול להיעשות על ידי הזולת שאיננו "בעל העץ" (למשל עובד, שלוח, סוכן, קבלן).

37. אמנם בפקודת מס הכנסה קיימים הסדרים מפורשים ומיוחדים לפיהם הכנסתו של פלוני תחוייב דווקא בידיו של אלמוני, אולם הסדרים אלה אינם נוגעים לענייננו.

38. במקרה הנוכחי טיב ההכנסה ידוע: תמלוג שמשולם על ידי משתמש ביצירה. יש לשאול אפוא שתי שאלות: (א) מכוח איזו זכות ניתן לדרוש את תשלום התמלוג; ו- (ב) בידי מי נמצאת זכות זו.

שאלות אלו מובילות אותנו לדיני זכויות יוצרים ונצטרך לגעת, ולו במעט, בתחום זה.

ז. זכויות יוצרים – כללי

39. כפי שהמערערת עצמה מטעימה, "הבסיס החוקי עליו מתבססת פעילות אקו"ם הוא חוק זכות יוצרים – 2007, וכמו כן על פקודת זכויות היוצרים 1924. מכוח חוקים אלה היוצרים זכאים לקבל תמלוגים בעבור הסכמת היוצרים לשימוש ביצירותיהם" (סעיף 11 לתצהיר ראובן רצון).

40. חוק זכות יוצרים, תשס"ח-2007 מבדיל בין "יצירה" מחד ובין "זכות יוצרים" מאידך. סוגי היצירה מוגדרים בסעיף 1 לחוק. שיר, למשל, הוא סוג של "יצירה". דומה כי היצירה, מעצם טבעה, היא לעולם "של" היוצר שיצר אותה (זיקה צמיתה זו באה לידי ביטוי במוסד "הזכות המוסרית" המעוגן בפרק ז' לחוק – כאשר קיום הזכות המוסרית של היוצר ביצירה איננו מותנה בהמשך החזקתו בזכות היוצרים באותה יצירה – וראו בייחוד סעיף 45(ב) לחוק).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

41. בנבדל מ"יצירה", "זכות יוצרים" מוגדרת ומוסדרת בפרק ג' לחוק. לפי סעיף 11 לחוק (המצוי בפרק ג'): :

"זכות יוצרים ביצירה היא הזכות הבלעדית לעשות ביצירה, או בחלק מהותי ממנה, פעולה, אחת או יותר, כמפורט להלן, בהתאם לסוג היצירה:

(1) העתקה...

(2) פרסום...

(3) ביצוע פומבי...

(4) שידור...

(5) העמדת היצירה לרשות הציבור...

(6) עשיית יצירה נגזרת...

(7) השכרה..."

סעיף 33 לחוק ממשיך ומבהיר כי:

"בכפוף להוראות פרק זה –

(1) היוצר של יצירה הוא הבעלים הראשון של זכות היוצרים ביצירה;..."

אמור מעתה כי "זכות יוצרים" איננה קשורה (בהכרח) למעשה היצירה המקורי אלא להרשאה המשפטית לעשות פעולות ביצירה, כמנוי שם. הרשאה (זכות) זו יכולה להימצא בידי אדם שאיננו היוצר עצמו (לגבי פעולה "אחת או יותר", ולגבי היצירה כולה "או חלק מהותי ממנה").

42. סעיף 37 לחוק, החשוב לענייננו, עוסק ב"העברת זכות יוצרים והענקת רשיון". נביא את נוסח הסעיף במלואו:

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(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. (ג) חוזה להעברת זכות יוצרים או למתן רישיון ייחודי לגביה, טעון מסמך בכתב.

(ד) בסעיף זה, 'רישיון ייחודי' – רישיון המעניק לבעליו זכות ייחודית לעשות פעולה מהפעולות המפורטות בסעיף 11, כפי שנקבע בו, ומגביל את בעל זכות היוצרים מלעשות ומלהרשות לאחר לעשות פעולה כאמור."

נמצא אפוא כי על פי סעיף 37, לבעל זכות היוצרים (שאיננו בהכרח היוצר, כאמור) כוח לעשות שלושה דברים:

(א) "להעביר" את זכות היוצרים;

(ב) לתת לגבי זכות היוצרים רישיון ייחודי;

(ג) לתת לגבי זכות היוצרים רישיון שאינו ייחודי.

במקרה (א) לעיל, יקום "בעל זכות יוצרים" חדש (הריהו הנעבר); במקרים (ב) ו-(ג) "בעל זכות היוצרים" נותר אך נוסף עליו יקומו "בעלי רישיון".

43. מנוסח סעיף 37 לחוק זכות יוצרים נלמד כי פעולת ה"העברה" של זכות יוצרים נבדלת מפעולת "מתן רישיון". בנוסף נמצא כי גם פעולת ההעברה של זכות יוצרים עשויה להיות **מוגבלת**, ובין היתר "לתקופה מסוימת או לעשיית פעולה מסוימת ביצירה".

44. רמז נוסף למשמעות המילה "העברה" בהקשר זה ניתן למצוא בחוק המכר, התשכ"ח-1968. לפי סעיף 7 לחוק המכר, שכותרתו "חובת מסירה והעברה", "המוכר חייב למסור לקונה את הממכר ולהעביר לו את הבעלות בו" (וגם סעיף 33 לחוק המכר עוסק ב"העברת הבעלות"). כלומר ה"העברה" האמורה היא חיוב הנלווה ל"הקניית נכס תמורת מחיר", שהיא מהותו של מכר בהתאם לסעיף 1 לאותו חוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ח. מהות הזכויות שבידי המערערת

45. כאמור לעיל, דיני המס בישראל מזהים את מפיק ההכנסה, ככלל, על פי הטיב והעוצמה של הזיקה המשפטית והכלכלית למקור ההכנסה. נשאלת אם כן השאלה מהי זיקתה של המערערת לזכויות היוצרים ביצירות הנדונות? על מנת להשיב על שאלה זו יש לבחון את מערכות היחסים הקיימות במקרה זה: בין אקו"ם ובין היוצרים; בין אקו"ם ובין המשתמשים; בין אקו"ם ובין הארגונים הזרים המקבילים.

כזכור, לפי עמדת המערערת, תפקידה הוא לשמש צינור בלבד להעברת כספים מן המשתמשים אל היוצרים, וככל שיש לה זיקה לזכויות היוצרים, הרי הדבר הוא רק לשם "ניהול" הזכויות עבור ובשם היוצרים.

בין אקו"ם לבין היוצרים

46. נפתח עם מערכת היחסים בין אקו"ם ובין היוצרים.

כבר הוסבר כי היוצרים הם בעלי מניות בחברת אקו"ם בע"מ. תנאי להקצאת מנייה באקו"ם הוא "העברת הזכויות לחברה" (כותרת סעיף 10 לתקנון החברה). ההעברה תבוצע על פי "כתב-העברה בנוסח שייקבע על ידי הדירקטוריון מפעם לפעם" (סעיף 10.1, שם).

נוסח כתב ההעברה הוגש לבית המשפט על ידי המערערת. כותרת המסמך היא "כתב העברת זכויות לאקו"ם". בחלק העליון של הטופס יש מקום למילוי "פרטי מעביר הזכויות".

בסעיף 1 לכתב ההעברה נאמר:

1. אני החתום מטה, חבר אקו"ם, מעביר בזה, לאקו"ם בע"מ, אגודת קומפוזיטורים, מחברים ומו"לים למוזיקה בישראל (להלן: 'אקו"ם') תמורת כל הזכויות והשירותים שקיבלתי ושקבל מאקו"ם, את זכויות היוצרים (להלן: 'הזכויות') המפורטות מטה ביצירות המוסיקליות והספרותיות הגמורות והבלתי גמורות שיצאו לאור בעבר או שיצאו לאור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בעתיד כמלחין ו/או כמחבר ו/או כמעבד (להלן: 'היצירות'), למעט הזכויות המפורטות בסעיף 2 להלן ובנספח לכתב העברת זכויות לאקו"ם שאצרף במידה ואחריג את זכויותי או חלקן.

- א. זכויות הביצוע הפומבי...
- ב. זכויות השידור...
- ג. זכות ההקלטה...
- ד. זכות ההסרטה...
- ה. זכות ההעמדה...
- ו. זכות ההעתקה..."

בסעיף 2 לכתב ההעברה מובהר כי "הזכויות שאני מעביר לאקו"ם על פי סעיף 1 לעיל, אינן כוללות את הזכויות הבאות: (א) ... (ב) ... (ג)..."

סעיפים 4, 5 ו-6 לכתב ההעברה עוסקים ב"גמר חברות באקו"ם", וסעיף 4 קובע כי:

"תוקף העברת הזכויות על פי מסמך זה יפוג עם הפסקת חברותי באקו"ם ובכפוף לכל הוראות תקנון אקו"ם."

47. יוער כי לא מצויין בכתב ההעברה שהזכויות מועברות לידי אקו"ם "לשם ניהולן" בלבד.

48. על פני הדברים "כתב העברת הזכויות" כשמו כן הוא – תכליתו להעביר את הזכויות המנויות (בפירוט רב) לידי המערערת, בהעברה כמשמעותה בסעיף 37(א) רישא לחוק זכות יוצרים.

49. נחזור כאן לתקנון החברה ונציין הוראות נוספות שבו.

על פי סעיף 1.1 לתקנון, המונח "רפרטואר אקו"ם" כולל:

"את כל היצירות שהזכויות בהן הועברו לאקו"ם בכתב-העברה כאמור בתקנה 10 לתקנות אלה; וכן את כל היצירות, שהחברה מוסמכת מזמן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לזמן לאכוף את זכויות היוצרים בהן מכוח הסכמים עם אגודות מסונפות,
מכוח הסכמים עם גופים או עם אנשים אחרים, או בכל דרך אחרת."

לפי אותו סעיף בתקנון, משמעות המושג "יצירה" היא "... יצירה, אשר זכות היוצרים
בה שייכת לחברה או נמצאת בפיקוחה והמפורטת במפתח החלוקה כפי שייקבע מזמן
לזמן."

כמוסבר, העברת הזכויות לאקו"ם נעשית כנגד הקצאת המניה בה. בעקבות ההעברה,
חלים בין היתר סעיפים 11.1, 13.3 ו-55 רישא לתקנון החברה: "לא יעביר בעל מנייה ולא
ישתמש בזכויות שהעביר לחברה, למעט אם קיבל רשות מהחברה בכתב ומראש...
בעל מנייה לא ינקוט הליך משפטי בנוגע לזכות, שהועברה לחברה לפי כתב העברת
זכויות, במקרה של הפרת זכות כזו, למעט אם ניתן לכך אישור מדירקטוריון החברה.
...רשיונות, חשבוניות מס וקבלות, יוצאו על ידי החברה בלבד, ועל הטפסים הרשמיים
של החברה. הם יכילו אותם תנאים והוראות אשר מזמן לזמן ייחשבו כמתאימים..."
(קווי ההדגשה אינם במקור)

הוראות אלה תומכות במסקנה כי השליטה, בעקבות ההעברה, מצויה בידי אקו"ם, ולא
בידי היוצר.

50. עוד יוסבר כי מלכתחילה היוצר רשאי להחריג זכות יוצרים כלשהי מהיקף ההעברה
המבוצעת לטובת אקו"ם – או אז השליטה בזכות מסוימת זו וההנאה הישירה ממנה
ייותרו בידי היוצר. נושא זה מוסדר בסעיפים 10.1 סיפא ו-13.2 לתקנון:

"כל בעל מניות באקו"ם זכאי להודיע לחברה כי ברצונו לטפל בעצמו
בזכויות מסוימות או ביצירות מסוימות (להלן: 'החרגה'). החרגה
תיעשה אך ורק בהתאם לתנאים. בהעדר תנאים תהיה החרגה בהתאם
להחלטת הדירקטוריון. ... שום דבר מן האמור בתקנון זה לא יגביל או
ימנע את זכותו של בעל מנייה לטפל, כפי שימצא לנכון, בזכויותיו
ביצירה שלא הועברו לחברה על פי כתב העברת זכויות, או שלא חייב
היה להעבירן על פי תקנון זה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מכלל הן, שומעים לאו. כוחו של היוצר כלפי הזכויות המוחרגות מעיד על העדר כוחו לגבי הזכויות הכלולות בהעברה לידי אקו"ם.

51. כפי שצויין, "העברה" של זכות יוצרים בהתאם לסעיף 37 לחוק עשויה להיות מוגבלת באופנים שונים, לרבות בתקופה (והשוו סעיף 27(א) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973: "חוזה יכול שיהיה תלוי בהתקיים תנאי... או שיחדל בהתקיים תנאי (להלן – תנאי מפסיק)".

תקנון החברה מסדיר את ביטול ההעברה (או ליתר דיוק, החיוב לבצע העברה נגדית) בסעיפים 13.1, רישא, 13.1.2, 13.1.3 ו- 60.2 – וזאת במקרה של פדיית מנייתו של חבר ויציאתו מהארגון או במקרה של פירוק החברה עצמה (סעיף 13 כולו דן בנושא "פקיעת חברות בחברה" וסעיף 60 דן ב"פירוק"):

"בעל מנייה שמנייתו נפדתה, זכאי להשבת הזכויות אותן העביר לחברה...

...בעל מנייה רשאי למסור לדירקטוריון החברה הודעה בכתב, בה יביע את כוונתו לפרוש מהחברה. הודעה כזאת תהיה תקפה החל ב-1 בינואר של השנה שלאחר מסירת ההודעה כאמור ובמועד זה תפקע מנייתו. עם מסירת הודעה בכתב, כאמור, תחדל חובתו של בעל מנייה להמשיך להודיע לחברה על יצירות שייצור מיום מתן ההודעה... וכתב העברת הזכויות שניתן לחברה יבוטל בכפוף לאמור בתקנה 13.1.4 להלן.

...

במקרה של פירוק ועם פירוק החברה הזכויות (אם ישנן) שהוקנו לחברה על ידי איזה שהוא בעל מניות, או שהן בשליטת החברה בתוקף היותו בעל מניות, תחזורנה לאותו בעל מניות או לבא כוחו האישי או ליורשו החוקי."

(קווי ההדגשה אינם במקור)

52. לא מצאתי בהוראות התקנון שעוסקות בחלוקת כספים ליוצרים דבר שסותר את המסקנה כי זכויות היוצרים מועברות לידי המערערת ושייכות לה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

"בתוקף הזכויות שנמסרו או שיימסרו, או שצריכות להימסר לחברה, בהתאם לתקנון זה, תפעל החברה לטובת בעלי המניות שלה והחברים של האגודות והחברות הזרות המסונפות אליה. כל הכספים שנתקבלו או יתקבלו על ידי החברה יתחלקו, יוקצבו ויוקצו או יטפלו בהם בכפוף לתקנות אלה ובהתאם להן.

כל הסכומים הנאספים על ידי החברה כתמלוגים בעבור שימוש ביצירות המוגנות על ידי החברה יירשמו לזכות חשבונות שונים, בהתאם למקורות שמהם נתקבלו סכומים אלה.

לאחר ניכוי ההוצאות של החברה הקשורות בגביית הסכומים ובחלוקתם, וכן של ביצוע והנהלת עסקיה של החברה ופעולותיה, ולאחר שיעשה ניכוי הסכומים שהדירקטוריון יקבע כתרומות והקצבות לאיזו שהיא צדקה, פנסיה או קרן כלשהי, יחולקו הסכומים הרשומים לזכות החשבונות השונים הנ"ל בין בעלי המניות, בהתאם לחשבונות השונים ולסוגי התמלוגים השונים, הנקבעים לפי החלטות הדירקטוריון, ובהתאם לסוגי היצירות, הערכתן וחלוקת התמלוגים החלים עליהן לפי המפתח הקיים."

(מתוך סעיף 55.1(א), (ב) ו-(ג) לתקנון)

יושם אל לב כי בכוחו של הדירקטוריון להפחית את הסכום הכולל לחלוקה וזאת לצורך הקצאה לתרומות והקצבות שונות. בנוסף לכך, סעיף 55.3 לתקנון מסמך את הדירקטוריון:

"לצמצם תמלוגים המגיעים לחבר או לקבוצת חברים, מתוך הסכומים המתקבלים בחברה מאדם או ממוסד כל שהוא, המשלם בעבור הרפרטואר של החברה סכום גלובאלי. החלטה על צמצום כנ"ל יכולה להתקבל בישיבות הדירקטוריון, שמשותפים בה כל חבריה ושלפחות חמישה מהם הצביעו בעד צמצום."

לטעמי, הוראות אלו אינן עולות בקנה אחד עם תזת הצינור שמעלה המערערת – סמכויות ה"ניכוי" וה"צמצום" הנ"ל אינן מאפיינות גוף שכל תפקידו העברה טכנית של כספים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

53. יש להדגיש: מסקנה לפיה מקור ההכנסה (קרי, זכויות היוצרים) שייך לאקו"ם מכוח ההעברה איננה עומדת בסתירה לעובדה – שאיננה שנויה במחלוקת – כי אקו"ם עצמה נועדה לפעול לטובת חבריה.

אכן בהתאם לסעיף 55.1(א) לתקנון, וכמצוטט לעיל, "תפעל החברה לטובת בעלי המניות שלה...". יתרה מזו, סעיף 55.4 לתקנון קובע כי: "סכומים שנצברו ושטרם חולקו, בהתאם לתקנה 55.1(ב), מסיבות שונות, תהיה כל הכנסה שהתקבלה על ידי החברה כתוצאה מצבירה זו, שייכת לבעלי המניות הזכאים לה."

מר רצון הצהיר כי "... התשואה שהשיאו התמלוגים שהושקעו בהשקעות נושאות תשואה, מועברת ליוצרים, ואלה כאמור משלמים בגינם מס מלא." (סעיף 50 לתצהיר)

אולם, כאמור, אין סתירה בין המטרה הכללית לפיה אקו"ם תפעל לטובת חבריה, ובין השיטה המסויימת שאומצה בפועל לשם הגשמת מטרה זו, דהיינו, הקניית מכלול הזכויות לאקו"ם כדי שהיא תפיק מהן את מירב ההכנסות, אשר יועברו בהמשך לידי החברים עצמם.

54. המשיב מדגיש את שליטתה המלאה של אקו"ם בכספי התמלוגים הנגבים עד לשלב חלוקתם לידי היוצרים השונים – לדעתו המערערת נוהגת בכספים אלה "מנהג בעלים" (סעיף 107 לסיכומי המשיב). בהקשר זה מצביע המשיב על ההיקף הגדול מאוד של השקעות בפקדונות וניירות ערך סחירים במאזנה של אקו"ם (בשנת 2012 סעיף זה במאזן הגיע לכדי 174.7 מיליון ש"ח, ובשנת 2013 לכדי 193.9 מיליון ש"ח).

כנגד זה מציינת המערערת כי, כאמור, יתרת התמלוגים המחולקת ליוצרים "מועברת עם התשואה שהצטברה עליה" (סעיף 81 לסיכומי המערערת).

לטעמי, אין לייחס משקל רב מדי לנימוק זה של המשיב. ממה נפשך?

אם נכון לומר, על פי מכלול הנסיבות, כי אקו"ם משמשת "צינור" בלבד והתמלוגים הנגבים אינם הכנסה בידיה, אזי השקעת הביניים של הכספים עד לחלוקתם איננה חייבת לשנות את התוצאה, בייחוד כאשר התשואה על הכספים ממילא מועברת ליוצרים. ואם, לעומת זאת, יש לקבוע כי הכנסת התמלוגים המתקבלת מידי המשתמשים שייכת דווקא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לאקו"ם, אזי הוספת התשואה האמורה לגובה התמלוג שאקו"ם משלמת בתורה לידי היוצרים, איננה צריכה לגרוע ממעמדה של אקו"ם כבעלת ההכנסה מהמשתמשים.

בין אקו"ם לבין המשתמשים

55. נפנה עתה להתקשרויות בין אקו"ם לבין המשתמשים. הוגשו לבית המשפט על ידי המערערת שלושה הסכמי רשיון לדוגמה בינה ובין גופי שידור שונים. עיון בהסכמים אלה מגלה כי בכולם נקודת המוצא היא כי אקו"ם היא בעלת זכויות היוצרים ביצירות (היוצרים כלל אינם צד להסכמים). בדוגמה הראשונה (נספח ז' לתצהיר ראובן רצון), המונח "הרפרטואר של האגודה" מוגדר בסעיף 1(ב) כ"כל היצירות וכל אחת מהן אשר זכויות השידור, הביצוע וההקלטה בהן... הינן... בידי האגודה [אקו"ם]". לפי סעיף 2 לאותו הסכם ראשון, אקו"ם "מעניקה... רשיון לשדר וכו'".

בהסכם השני מוצהר ב"הואיל" הראשון כי "הואיל ואקו"ם היא בעלת זכויות השידור וההקלטה של יצירות הכלולות ברפרטואר אקו"ם". בסעיף 1.3 להסכם השני המונח "רפרטואר אקו"ם" מוגדר כ"כל היצירות המוסיקליות והספרותיות אשר זכויות השידור, ההקלטה שלהן, כולן או מקצתן, הינן או תהיינה, במשך תקופת הסכם זה, ובמשך כל חלק מתקופה זו, בבעלותה של אקו"ם או בידי אגודות אחרות שאקו"ם קשורה איתן". על פי סעיף 2 להסכם השני האמור "מעניקה בזאת אקו"ם... רשיון לשדר את הרפרטואר בישראל...".

באופן דומה, גם בהסכם השלישי לדוגמה אקו"ם מצהירה, ב"הואיל" הראשון, כי היא "בעלת זכויות הביצוע הפומבי, השידור וההקלטה של יצירות הכלולות ברפרטואר אקו"ם...".

לטעמי, גם הוראות אלה בחוזים עם המשתמשים אינן מתיישבות עם תזת הצינור, ואם תזה זו הייתה נכונה, היינו מצפים לראות ניסוחים אחרים בהסכמי הרשיון.

אקו"ם והארגונים הזרים המקבילים

56. הוגשה דוגמה אחת של הסכם בין אקו"ם ובין ארגון זר מקביל (נספח ד' לתצהיר רצון): אגודת ASCAP (American Society of Composers, Authors and Publishers). יוער כי ASCAP הוא ארגון ענק, אשר גבה 1.335 מיליארד דולר בתמלוגים בשנת 2021, לפי אתר הארגון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

על פי סעיף 1 להסכם זה, הארגון האמריקאי מקנה לאקו"ם:
"...the non-exclusive right to license in Israel".

בהתאם לסעיף 3:

"ACUM agrees to require of and collect from its licensees, for the public performance of the musical works ... payment on the same basis and in the same manner as it does for its own members, and will account for and pay over to ASCAP such moneys..."

57. נמצא כי מהות ההסכם עם הארגון האמריקאי היא הענקת רשיון על ידיו לאקו"ם כדי שאקו"ם תעניק רשיונות משנה למשתמשים שונים בישראל. הסכום שאקו"ם חייבת להעביר לארגון האמריקאי בגין הרשיון נקבע בסעיף 5 להסכם והוא:

"the net sum allocable by ACUM in respect of performances of the musical works in the ASCAP repertoire"

וסכום זה:

"shall be ascertained in accordance with the present practice of ACUM, as set forth in the attached 'Schedule of Distribution Rules of ACUM' ..."

דהיינו, אקו"ם תחלק כספים לארגון האמריקאי לפי אותה שיטה שנהוגה לחלוקת כספים בישראל, לרבות הפחתת הוצאות התפעול (ועל כן, מדובר ב- the net sum allocable).

58. לדעתי גם הסכם זה תואם את ההבנה לפיה מקור ההכנסה – בהקשר זה, רשיונות המשנה המוענקים בישראל – מצוי בידי אקו"ם עצמה. נשוב לנקודה זו בסעיף 62 להלן.

התנאים שקבעה רשות ההגבלים העסקיים

59. המערכת מסבירה כי בשנת 2004 היא הוכרזה כמונופול על ידי רשות ההגבלים העסקיים. כתוצאה מכך, הרשות הוציאה מסמך "תנאים לפעילותה של אקו"ם", אשר צורף כנספח ג' לתצהיר רצון.

נושא סעיף 3 למסמך התנאים הוא "הפעולות המותרות לאקו"ם".
סעיף 3.1 קובע לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

"אקו"ם רשאית להתקשר עם חברה בהסכם לפיו, בכפוף לאמור בהסדר זה, מועברת לאקו"ם הבעלות בזכויות היוצרים ביצירות חברה לצורך ניהולן, והיא רשאית לנהל זכויות יוצרים אלו";

דהיינו הכלל הוא כי הבעלות בכל זכויות היוצרים של החברים תועבר לידי אקו"ם. התיבה "ניהול של זכויות יוצרים" מוגדרת בסעיף 1 למסמך התנאים כדלקמן:

"הענקת רשיונות שימוש ביצירה, דרישת דמי רשיון, קבלת דיווח על השימוש ביצירה, גביית דמי רשיון ממי שרשיון מוענק לו, חלוקת דמי רשיון בין החברים ואכיפת זכויות היוצרים, כולן או חלקן";

סעיף 2 למסמך התנאים מסדיר מספר סייגים להעברת הבעלות הכללית שעומדת בבסיס סעיף 3.1 הנ"ל. בין היתר, לפי סעיף 2.2 "חבר באקו"ם יהיה רשאי שלא להעביר לאקו"ם במועד הצטרפותו לאקו"ם ולשמור בידי זכויות יוצרים שלו, לגבי אילו מבין סוגי יצירותיו וזאת לגבי כלל המשתמשים או סוג משתמשים (להלן: 'מנגנון ההעברה החלקית').

זהו מנגנון ה"החרגה" שהוזכר בסעיף 50 לעיל.

על פי סעיף 2.3, "חבר באקו"ם יהיה רשאי, בכל עת, למסור הודעה לאקו"ם על רצונו ליטול לעצמו זכות מזכויות היוצרים, כולן או חלקן, לגבי אילו מבין סוגי יצירותיו, וזאת לגבי כלל המשתמשים או סוגים מסוימים שלהם (להלן: 'ההודעה'). ... יחדלו היצירות שנכללו בהודעה להיות חלק מרפרטואר אקו"ם, וזכויות היוצרים שנכללו בהודעה יחזרו לבעלותו של החבר (להלן: 'מנגנון החרגת הזכויות'). זוהי החרגה שמתבצעת לאחר הצטרפות החבר לאקו"ם והיא כרוכה בהחזרת הזכויות לבעלותו של החבר".

ולבסוף, סעיף 2.4 מחייב את אקו"ם להעניק "... לכל חברה רשיון... המאפשר לכל חבר להעניק רשיונות פרטניים שלא באמצעות אקו"ם, לגבי כלל יצירותיו או חלקן או כל אחת מהן, לפי בחירתו, אף מבלי לעשות שימוש במנגנון ההעברה החלקית ו/או במנגנון החרגת הזכויות, והכל באופן זהה לשימוש בזכויות היוצרים שהועברו לאקו"ם על ידי החבר במועד הצטרפותו לחברה (להלן: 'רשיון להענקת רשיונות פרטניים')." מנגנון זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מאפשר רק הענקת רשיונות פרטניים על ידי היוצר, ולא רשיונות גורפים שהם הסוג השכיח, כמוסבר לעיל. הנחת היסוד של סעיף 2.4 היא שהיוצר נזקק לרשיון מיוחד מצד אקו"ם – כבעלת מכלול הזכויות בעקבות ההעברה המקורית – על מנת לאפשר לו (ליוצר) לתת רשיונות פרטניים במישרין למשתמשים מסויימים.

אכן יש במסמך התנאים לפעילותה של אקו"ם, שהוא מסמך משפטי לכל דבר, מקומות בהם הניסוח עשוי לתמוך במסקנה שונה – למשל הגדרת המונח "שימוש ביצירה" שבסעיף 1: **"פעולה אשר עשייתה מחייבת על פי כל דין את הסכמת בעל זכות היוצרים, או שהיא מקימה על פי דין חובת תשלום גמול לבעל זכות היוצרים או לאקו"ם..."**.

מנוסח זה ניתן להבין כי אקו"ם איננה **"בעלת זכות היוצרים"**. אולם קריאת המסמך בשלמותו, ובייחוד אמירת המפתח שבסעיף 3.1 ("אקו"ם רשאית להתקשר עם חברה בהסכם לפיו... מועברת לאקו"ם הבעלות בזכויות היוצרים ביצירות חברה לצורך ניהולן"), מביאה לדעתי למסקנה כי אף רשות ההגבלים העסקיים הבינה כי משמעות החתימה על כתב העברה היא העברת הבעלות בזכויות היוצרים לידי אקו"ם.

לטעמי, **המניע** לעשיית פעולה משפטית זו – דהיינו "ניהול" הזכויות באופן מיטבי ויעיל – איננו מעלה או מוריד בהקשר זה. על מנת להשיג "ניהול" אפקטיבי זה, מעבירים בעלות בזכויות.

סיכום ביניים

60. עולה מן המקובץ כי:

(א) בקשר ליוצרים ישראלים, הם מעבירים את זכויותיהם לידי אקו"ם (בכפוף להחרגות מפורשות);

(ב) בקשר לארגונים הזרים המקבילים, הם מעניקים לאקו"ם רשיון להנפיק רשיונות-משנה למשתמשים ישראלים³.

בשני המצבים אקו"ם מחזיקה ב"עץ" שמסוגל להניב לה פירות – דהיינו, התמלוגים המשולמים על ידי המשתמשים. כנגד קבלת העץ כאמור, מתחייבת אקו"ם לשלם

³ כד, לפחות במקרה של ASCAP. המערכת לא הביאה כל מידע אחר לגבי ארגונים נוספים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

למעבירים (או לארגונים הזרים המקבילים) את כל התמלוגים שהיא עצמה תגבה, בהפחתת הוצאות התפעול שלה ובהפחתת סכומים נוספים שאקו"ם רשאית להקצות בהתאם לתקנונה (ראו סעיף 52 לעיל).

61. יש להעיר כי העברת זכויות היוצרים לידי אקו"ם מהווה לכאורה אירוע מס הוני מבחינתם של היוצרים המעבירים, וככזה מיסויים של היוצרים אמור להיות על בסיס מצטבר, ולא בעת תשלום התקבולים לידיהם על פני תקופה ארוכה (והשוו סעיף 105 לפסק הדין בע"מ 12-02-36608 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1, ניתן ביום 28.12.2016).

ברור כי ישום גישה דווקנית זו ייתקל בקושי מעשי במקרה דנן: הסכומים המשתלמים ליוצרים אינם קבועים (או אפילו צפויים) מראש ותמורתה של ההעברה משתלמת על פני זמן רב, והיא נקבעת בהתאם לשימושים בפועל בזכויות, כאשר החישוב עצמו כרוך במלאכת "פענוח ופילוח" מורכבת (והשוו – בהיקש – תוכנו של חוזר מס הכנסה 19/2018 בנושא "עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים").

62. יודגש כי הניתוח לעיל לא ישתנה אף אם נאמר כי **הבעלות** בזכויות היוצרים איננה מועברת לידי אקו"ם (למרות שזו המסקנה המתבקשת מן המסמכים המונחים לפניי) אלא שהיוצרים מעניקים לאקו"ם **רשיון** בזכויות על מנת שאקו"ם תתקשר במישרין עם המשתמשים (זה אכן המצב השורר מול הארגונים הזרים המקבילים). במצב כגון זה מתקיימות שתי רמות של רשיונות: רשיונות ראשיים מן היוצרים אל אקו"ם; ורשיונות משנה מידי אקו"ם אל המשתמשים. גם במקרה אחרון זה יש בידי אקו"ם עץ המניב הכנסות (בדיוק כפי שקיים מקור הכנסה בידי שוכר נכס נדל"ן המשכיר אותו בשכירות משנה). עם זאת, בחלופה זו אין ספק כי אירוע המס בידי היוצרים (מעניקי הרשיונות הראשיים) מתרחש רק בעת קבלת הכספים בידיהם, כלומר על בסיס מזומן.

63. למעלה מן הנדרש, הייתי אומר כי במובן מסויים הנכס הבלתי מוחשי שבידי אקו"ם איננו מתמצה במצרף הזכויות ביצירות הבודדות שנוצרו על ידי חבריה. אקו"ם מציעה למשתמש את הספרייה כולה – "הרפרטואר" שלה. יתרה מזו, הרוב המכריע של התוכן ברפרטואר זה מקורו בכלל מחוץ לארץ, ולא פרי עטם של היוצרים הישראליים (כאמור, לאקו"ם יש גישה לעשרות מיליוני יצירות זרות). דומה כי המשתמש משלם עבור **הזמינות** של הרפרטואר **והגישה אליו** שמוענקת לו ברשיון – בדרך כלל, ברשיון גורף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כמו כן, המשתמש משלם עבור החידוש המתמיד של הרפרטואר, הגדלתו וגיוונו, שהם פעולות הנעשות על ידי אקו"ם (והארגונים המקבילים לו) כ"אוצרת" הרפרטואר. לכן, אין זה בהכרח מדויק לומר כי תמלוג המשולם על ידי משתמש בגין רשיון גורף הוא לא יותר מאגד תמלוגים פרטניים המגיעים ליוצרים מסויימים בקשר ליצירות בודדות.

64. אין לכחד כי בשיטה שאומצה טמונים יתרונות רבים הן ליוצרים והן למשתמשים. ככלל, היוצר הבודד איננו מסוגל להעניק רשיונות שימוש למאות או לאלפי משתמשים שונים, על כל המשתמע מכך (ניהול משא ומתן, כריתת חוזה רשיון, קבלת דיווחים על שימוש בפועל, חישוב החיובים השונים, גביית הכספים). באותה מידה, היוצר הבודד איננו מסוגל, ככלל, לעקוב אחר הפרות זכויות ולפעול ביעילות להפסקתן.

מצד המשתמשים, המעוניינים להשמיע יצירות רבות מאוד על פני השנה, איתור כל בעלי הזכויות הרלבנטיים והתקשרות פרטנית עם כל אחד מהם – תהיה זו משימה בלתי אפשרית.

בשל קשיים אלה קמה אקו"ם וכל הארגונים הדומים לה בישראל וברחבי העולם.

אולם קיום היתרונות האמורים איננו גורע מן העובדה שהשיטה שנבחרה על מנת להשיגם (במקרה של אקו"ם לפחות) כרוכה בהעברת זכויות היוצרים אל הארגון והפקת הכנסה בידיו.

65. אין בעובדה שזכויות היוצרים מועברות לידי אקו"ם לשם "ניהול" כדי להושיע - המניע האמור איננו גורע, כשלעצמו, מהתוקף המשפטי של הפעולות הננקטות על ידי הצדדים לרבות הקניית הזכויות כמתואר. ייתכן שניתן היה להסדיר את הנושא באופן אחר, לפי "ניהול" הזכויות אכן יהיה בידי אקו"ם מבלי להעביר אליה את הזכויות עצמן, וניתן להניח כי קיימים כלים משפטיים שהיו משיגים תוצאה זו. אולם לא כך פעלו הצדדים.

66. למעשה המערערת מבקשת מבית המשפט להתעלם מן ההסדרים המשפטיים השונים המיושמים על ידיה על מנת לקבוע כי לצורכי מס יש לראות בה כנטולת זכויות ונטולת ההכנסה. אכן במצבים מסויימים עשוי להיות שוני בין הדרך בה הסדר מסחרי כלשהו נתפס בעיני דיני המס ובין הדרך בה הוא נתפס בעיני הדין הכללי. אולם לא שוכנעתי, מכל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הסיבות המפורטות כאן, כי יש אפשרות או הצדקה להרים את המסך על קיומה של אקו"ם כגוף שמקבל לידיו זכויות ופועל להעניק, בשמו הוא, רשיונות בהן לצדדים שלישיים.

67. יתרה מזו, ניתן לתהות מה מבדיל בין אקו"ם וכל חברה בערבון מוגבל שחרטה על דגלה השאת רווחים לשם חלוקתם לבעלי מניותיה. אמנם אם חברה כזו תחלק כל שנה את **מלוא** רווחיה, תוצאת המיסוי – תשלום מס חברות בידי החברה ותשלום מס הכנסה על הדיבידנד המחולק – תהיה דומה מאוד לתוצאה שהייתה מתקבלת אילו אדם יחיד היה מנהל אותה פעילות עסקית. כך בנויה שיטת המס הישראלי והדברים מוכרים. אולם אם מסיבה כלשהי הרווחים לא יחולקו במלואם באופן שוטף, אזי החברה עדיין תידרש לשלם מס חברות **בהווה**, ולא יועיל לה לטעון כי בכוונתה לחלק את הרווחים לבעלי מניותיה **בעתיד**.

ואם אותה חברה תצביע על נתוני העבר כדי להראות כי בסופו של דבר הרווחים תמיד מחולקים, גם זה לא יועיל. הרי חברה כזו יכולה לטעון, במידה רבה של צדק, שהיא איננה אלא "צינור": כלי משפטי נוח לניהול פעילות מסוימת כאשר מאחוריה עומדים הנהנים האמיתיים – בעלי המניות, אשר לטובתם מנוהלת הפעילות. אולם ברור כי לפי שיטת המיסוי הקיימת טיעון זה איננו יכול להוביל לשינוי העיתוי של מיסוי החברה.

בהיבט זה, עתירתה של אקו"ם היא להפלותה לטובה לעומת חברה רגילה כמתואר לעיל (ודוק, אצל חברה **שכן** זכאית על פי חוק להיחשב כ"צינור", כלומר להיות שקופה לצרכי מס כגון חברה משפחתית, ההכנסה עדיין ממוסה בעת הפקתה **בידי החברה**, והמיסוי איננו נדחה לשלב חלוקת הרווח לידי בעלי המניות).

מיסוי כפול?

68. להבנתי אין בפנינו בעיה של כפל מס: הכנסתה של אקו"ם איננה אותה הכנסה אשר מתחלקת בין היוצרים (אף אם מקור המימון לתשלום ההכנסה האחרונה הוא בהכנסה הראשונה). הדבר איננו שונה מדוגמת ההשכרות הנ"ל: אין "מיסוי כפול" כאשר משכיר המשנה מפיק הכנסה משכירות המשנה ומעביר את מרביתה לידי המשכיר הראשי (בעל הנכס). מדובר בשתי הכנסות שונות, שכל אחת מהן עשויה להתחייב במס בפני עצמה – בידי נישומים שונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

69. בהמשך לכך יש להעיר כי ההכנסה המגיעה לידי היוצרים (בין אם נאמר שהם מעבירים בעלות בזכויות לידי אקו"ם ובין אם נאמר שהם מעניקים לה רשיון שימוש) איננה משתלמת להם "בכובע" של בעלי מניות בחברת אקו"ם, לפחות לא במובן הרגיל. אמנם מנייה רגילה באקו"ם מקנה, בין היתר, זכות לקבל תמלוגים (ראו סעיף 12 לעיל) אולם כמוסבר, התמלוגים אינם מתחלקים באופן שווה בין כלל בעלי המניות (על פי ערך נקוב של מנייה) אלא על פי השימוש ביצירות השונות. לכן לא מדובר לדעתי ב"דיבידנד" או ב"חלוקה" כמשמעותה בחוק החברות (מה גם שאין בידי אקו"ם די עודפים על מנת לבצע חלוקה כאמור).

70. כתוצאה מכך, לא אמורה להיות מחלוקת כי כשם שאקו"ם מתחייבת במס בעת קבלת התמלוגים מידי המשתמשים, נוצרת בידיה הוצאה הניתנת לניכוי בעת ביצוע חלוקת הכספים ליוצרים השונים.⁴ ואכן, המשיב איננו חולק על זכותה של אקו"ם לניכוי הוצאה כאמור, ואף ממשיך ומבהיר:

"המשיב מיסה את הכנסותיה של המערערת אשר צבורות אצלה ולא מחלוקות ליוצרים במשך תקופה ארוכה. אין מחלוקת כי הסכומים אשר חולקו על ידי המערערת ליוצרים הם בגדר הכנסה אצלם ובגינם ניתנה המערערת מס במקור. סכומים אלו לא חויבו על ידי המשיב במסגרת הצווים, והם אינם מצויים במחלוקת במסגרת הערעור דנו, חרף רמיזותיה של המערערת בעניין זה." (מתוך סעיף 98 לסיכומים).

מר ששון, העד מטעם המשיב, הוסיף:

"... ככל שיוכח כי הסכומים אשר מוסו במסגרת הצווים שבמחלוקת – חולקו או יחולקו על ידי המערערת בשנות המס הבאות – הרי שאז תוכל המערערת להפחית את הכנסתה בשנת החלוקה בגובה הסכומים שחולקו."

(סעיף 44 לתצהיר)

71. בשולי הדברים אומר כי לא מצאתי בהסדר הקיים בין אקו"ם ובין מנהל מס ערך מוסף תמיכה של ממש בעמדתה (ראו סעיפים 64 עד 67 לסיכומי המערערת). המע"מ נגבה מיד

⁴ המערערת, שטענה לאורך ההליך כי היא אמורה להיחשב גוף שקוף, לא ניסתה לטעון לחלופין כי קיימת הצדקה להחיל לה לנכות הוצאות תמלוגים על בסיס מצטבר ולפני החלוקה בפועל ליוצרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

עם קבלת התמלוגים מידי המשתמשים וברור כי אין מקום לכפל חיוב, כאשר גם אקו"ם וגם היוצרים הם עוסקים.

לשלטונות מע"מ אין אפוא אותו עניין באופן שיוך ההכנסה כפי שיש לפקיד השומה, כמוסבר לעיל.

הערת אגב: עיתוי צמיחת ההכנסה

72. להשלמת הניתוח, יש מקום לציין כי אף אם היינו מקבלים את עמדתה העקרונית של המערערת וקובעים כי ההכנסה מופקת אך ורק על ידי היוצרים (ולא על ידיה), אין זה מובן מאליו כי החבות במס תיווצר רק בעת חלוקת התמלוגים ולא בעת קבלתם בידי אקו"ם, המשמשת צינור לפי גישה זו.

אם נתעלם מקיומה של אקו"ם, לכאורה נצמחת הכנסה בעת קבלת הכספים מידי המשתמשים, וזאת על בסיס מזומן (ייתכן שהזכאות הכללית להכנסה זו נוצרה אף קודם לכן, בעת השימוש ביצירה על ידי המשתמש, דבר שהיה מחייב הכרה בהכנסה על בסיס מצטבר).

אכן גישה זו כרוכה בקושי כי בעת קבלת הכספים מידי המשתמש עדיין לא ידוע איזה יוצרים יקבלו חלוקה ובאיזה היקף (כי טרם בוצע הפענוח וכו'). במובן זה היוצר הבודד טרם קיבל הכנסה ואין חובה (או אפשרות) להכיר בה על בסיס מזומן. אולם המצב הוא אנומלי כי ככלל הכנסה כבר נצמחה ואף נגבתה בפועל אך עיתוי ההכרה בהכנסה (לפי גישת המערערת) תלוי בקצב פועלו של מנגנון אקו"ם (כלומר, קצב זרימת הכספים ב"צינור"). לדעתי קיימת שאלה פתוחה, במישור העיוני לפחות, אם מועד ההכרה בהכנסה אמור להידחות לשלב החלוקה בפועל, אף אם תאומץ גישתה של אקו"ם לפיה היא איננה אלא צינור.

73. בהקשר נזכיר את להוראות סעיף 84 לפקודה, הקובע לאמור:

"(א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכוח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, בין שנעשתה לפני תחילת פקודה זו ובין לאחריה, וכן הכנסה כאמור שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

נתקבלה על ידי האדם - ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.
(ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת."

לענייננו ה"אדם" בסעיף קטן (א) רישא עשוי להיות אקו"ם, ואכן ל"מסב" (היוצר) כוח להחזיר לעצמו את זכויות היוצרים (בעת פרישתו מאקו"ם – ראו סעיף 51 לעיל).

ואם היינו אומרים כי חל סעיף 84 בנסיבות העניין, מה הייתה התוצאה?

הרי לפי סעיף 84(א) סיפא " ... ינהגו בה [דהיינו בהכנסה המשתלמת לאקו"ם על ידי המשתמשים], לענין פקודה זו, כאילו הייתה הכנסתו של המסב [דהיינו – היוצר] באותה שנה ולא הכנסה של זולתו [אקו"ם]".

"באותה שנה" – קרי שנת קבלת ההכנסה בידי אקו"ם. כלומר, תפיסתו של סעיף 84 היא שהמסב נכנס בנעלי הנסב גם לענין עיתוי ההכרה בהכנסה והסעיף איננו "ממתין" עד אשר המסב יפגוש את הכסף בפועל כדי להטיל עליו מס.

והנה האמור כאן הוא למעלה מן הנדרש, מפני שלדעתי אקו"ם היא "בעלת העץ" ומפיקת ההכנסה המתקבלת מן המשתמשים.⁵

⁵ עוד יוער כי המסקנה בפסק הדין איננה מבוססת על עיתוי תביעת הוצאת התמלוגים בידי המשתמשים. האפשרות שחלק מהמשתמשים מנכים הוצאה בחישוב הכנסתם החייבת בשנת תשלום התמלוגים לידי אקו"ם איננה מחייבת, כשלעצמה, קביעה כי אקו"ם (או היוצרים) חייבים להכיר בהכנסה באותה שנת מס. קיימים מצבים בהם עיתוי תביעת ההוצאה אצל מקבל שירות איננו תואם את עיתוי ההכרה בהכנסה אצל נותן השירות, למשל כאשר מקבל השירות מדווח על בסיס מצטבר, נותן השירות מדווח על בסיס מזומן, ותמורת השירות טרם נפרעה בשנת המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ט. הקושי הנוצף בשומת שנת 2012

74. אף שאני מסכים עם גישתו הכללית של המשיב, אני מוצא קושי רב בשומה שנערכה לשנת 2012 (שנוצף בה עיקר המס השנוי במחלוקת).

קודם יוסבר כי בבסיס גישת המשיב עומד חיוב במס של הגידול השנתי (נטו) **ביתרת התמלוגים שטרם חולקו**, כפי שיתרה זו מופיעה לתאריך המאזן של אקו"ם מדי שנה. דהיינו בעקרון, המיסוי הוא על ההצטברות הנוספת במהלך השנה של תמלוגים בלתי מחולקים בידי אקו"ם.

דומה כי כך נעשה בשומות לכל שש שנות המס בין 2013 ובין 2018 בהן הגידול השנתי הממוצע היה כ- 7.27 מיליון ש"ח (השנים מ- 2014 הן מושא ערעורים ע"מ 11664-01-21 וע"מ 57306-12-21). **בעקיפין** תחשיב זה מביא בחשבון, בין היתר, שני סעיפי הוצאות: החלוקה השנתית בפועל של תמלוגים לידי היוצרים, וכן ההפרשה להוצאות תפעול (וזאת מפני שהסעיף המאזני "תמלוגים שטרם חולקו לסוף השנה" מוצג כאמור על בסיס "נטו").

75. אלא מאי? לא כך נהג המשיב לגבי שנת המס 2012. לגבי שנה זו המשיב הביא בחשבון את **כל יתרת הפתיחה** של התמלוגים שטרם חולקו – בסך 132.4 מיליון ש"ח – ולא רק הגידול השנתי ("הדלתא") בסעיף זה (שהסתכם ב- 46.1 מיליון ש"ח). משמעות הדבר היא ששומת המשיב לשנת המס 2012 בהכרח הביאה בחשבון צבירות תמלוגים שאירעו בשנות מס **מוקדמות יותר**.

כך המשיב עצמו מסביר את התחשיב (מתוך סעיפים 73 ו- 76 לסיכומיו):

"על מנת לקבוע את הסכומים החייבים במס בידי המערערת, חיבר המשיב את מחזור ההכנסות של המערערת לשנת המס 2012... ביחד עם סכום התמלוגים אשר טרם חולק נכון לתחילת אותה שנה... מסכום זה, הפחית המשיב את סכום התמלוגים ששולם בפועל במהלך שנת המס 2012, כך שהתקבל הסכום שנתר כעודפים בידי המערערת... עוד הפחית המשיב מסכום זה, את הוצאות התפעול של המערערת בשנת המס 2012... הסכום שהתקבל... הוא הסכום אשר נקבע כרווחים של המערערת בשנת המס 2012..."

..



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

אין מחלוקת שהסכום אשר נלקח בחשבון ביחס לשנת המס 2012, טומן בחובו גם סכומי תמלוגים אשר טרם חולקו והתקבלו בידי המערערת בשנים קודמות...

...

המשיב הניח (ולא הוכח אחרת על ידי המערערת), כי חלוקת הכספים נעשת לפי עיקרון FIFO (כספים שנכנסו ראשונים, הם הכספים שיחולקו ראשונים)... ועל כן מיסה את כל הכספים שטרם חולקו בשנת המס 2012..."

76. דא עקא – שנות המס שקדמו לשנת 2012 היו סגורות ובידי המשיב לא נותרה סמכות לערוך שומות לגביהן. והנה המשיב למעשה "העמיס" את כל השינויים השנתיים הקודמים ביתרת התמלוגים הבלתי מחולקים על כתפי שנת המס 2012 לבדה – שנה שהייתה עדיין פתוחה. לדעת המשיב, בנסיבות המקרה, אופן טיפול זה מוצדק:

"בנסיבות אלו, ומשדחתה המערערת את תשלום המס למועד נדחה לא ידוע, והלכה למעשה שימשה כמקלט מס לכספים עד אשר תחליט לחלק אותם לבעלי מניותיה, הרי שבדין קבע המשיב כי יש למסות את כל הסכומים שנצברו בידה בשנת המס 2012, אף אם סכומים אלו נצברו על ידה בשנים קודמות."
(מתוך סעיף 78 לסיכומי המשיב)

דא עקא, שיטת הדיווח של אקו"ם הייתה ידועה לרשות המסים זה עשרות שנים והטרוניה של המשיב על "מקלט מס" איננה יכולה להקנות לו סמכות לערוך שומה לשנת מס שכבר התיישנה (בהעדר עילה לפי סעיף 147 לפקודה).

77. המשיב ממשיך ומצדיק את הדבר בזכות הֶסְדֵר שנעשה בינו ובין אקו"ם בחודש ינואר 2016 (ראו סעיף 76 לסיכומי המשיב).

במה הדברים אמורים?

מסתבר כי יום אחד לפני תום שנת המס 2014 המשיב הוציא למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2010, 2011 ו-2012. לפי שומה זו, המשיב התכוון להביא בחשבון כהכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בשנת 2010 את מלוא יתרת התמלוגים הבלתי מחולקים ולא רק את הגידול השנתי לעומת 2009 – כפי שלימים הוא עשה לגבי שנת 2012, כמפורט לעיל. על פי מסמך השומה, ההכנסה המיוחסת לשנים 2011 ו-2012 היא אכן השינוי השנתי בלבד (ראו מוצגים מע/2 ו- מע/3 – מאזני אקו"ם לסוף השנים 2009 עד 2011).

אולם כעבור זמן, בתאריך 26.1.2016, המשיב ואקו"ם חתמו על מסמך "הבהרה בדבר העדר הוצאת שומות... לשנות המס 2010-2011". בין היתר הוסכם במסמך ההבהרה כדלקמן:

- 1" **עקב קוצר הזמן ולאור הרצון לדון במלוא טענות הצדדים ולמצות את הדיון, הוחלט כי לחברת אקו"ם... לא יוצאו שומות בצו לשנות המס 2010-2011.**
- 2 **הצדדים מסכימים כי אין בכך משום קביעת עמדתו של פקיד השומה או כדי לחייבו לעניין סוגיות שעלו בשנות המס 2010-2011 ורלוונטיות בשנות המס הבאות. סוגיות מיסויות אלו יבחנו במסגרת דיוני השומות לגבי שנות המס הבאות."**

בהמשך המסמך מודגש כי כל צד שומר על טענותיו.

78. אינני מוצא במסמך ההבהרה הנ"ל כל הסכמה מצדה של אקו"ם כי המשיב רשאי – על אף התיישנות שנות המס הקודמות – לייחס לשנת המס 2012 את כל היתרה הצבורה של תמלוגים בלתי מחולקים מן העבר.

בזמנו המערערת התנגדה לעשיית הדבר לגבי שנת 2010 והיום היא מתנגדת לעשייתו במסגרת שנת 2012.

להבנתי אין במסמך ההבהרה מינואר 2016 הסכמה מצד אקו"ם כי כלל צבירת התמלוגים בשנים קודמות יכולה לבוא בחשבון כחלק מההכנסה לשנת 2012 – כל שהוסכם הוא שלא יוצאו שומות לשנים 2010 ו-2011 כי **הסוגיות** ייבחנו "לגבי שנות המס הבאות" (ועל כן אינני בטוח כי העד מטעם המשיב דק פורתא בסעיף 11 לתצהירו שם כתב כי בהסדר הנ"ל **"... לגבי שנות המס 2010-2011, הגיעו המערערת והמשיב להסכמות לפיהן... המשיב יבדוק סוגיות אלו בשנות המס הבאות לרבות ביחס לתמלוגים שטרם חולקו באותן שנות מס [כאשר הכוונה היא, כנראה, לשנים 2010 ו-2011 – ה"ק]"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

79. אוסיף כי לטעמי לא יצלח נסיון המשיב לתרץ את גובה השומה לשנת המס 2012 על ידי צביעת התמלוגים שחולקו ליוצרים באותה שנה (129.8 מיליון ש"ח) כנובעים אך ורק מתקבולים שנתקבלו ממשתמשים בשנים קודמות (כאשר היתרה הבלתי מחולקת לתחילת השנה עמדה על 132.4 מיליון ש"ח), ולא מתוך סכום ההכנסות מתמלוגים שהתקבלו במזומנים במהלך השנה (203.4 מיליון ש"ח).

המשיב מבקש לומר כי דווקא כנגד ההכנסות מן העבר עומדת הוצאה (בסך 129.8 מיליון ש"ח) ועל ידי כך נמנעת בעיית התיישנות השומות (ראו עמודים 155-156 לפרוטוקול הדיון).

אולם, כידוע "לכסף אין ריח" ודומה כי קבלת גישת המשיב כרוכה בהבאה בחשבון של נתונים משנות מס סגורות (הרי אם מנטרלים את יתרת התמלוגים שטרם חולקו לתחילת שנת 2012, לכאורה ההכנסה החייבת באותה שנה יכולה להגיע לכל היותר לכדי 44.4 מיליון ש"ח לפי הנתונים בדו"חות הכספיים).⁶

80. לפיכך, לדעתי יש להגביל את השומה לשנת 2012 לגידול **השנתי** ביתרת התמלוגים שטרם חולקו (נטו), **בדיוק כפי שהמשיב עצמו ערך את השומות לגבי כל שאר שנות המס השנויים במחלוקת (2013 עד 2018)**. אילו השומה לשנת 2012 הייתה נותרת על כנה כפי שהמשיב ערך אותה, היינו מכשירים למעשה מיסוי ערך **מאזני** (ולא תוצאתי), המגלם הכנסות שהופקו בתקופות קודמות שסמכות השומה לגביהן כבר התיישנה.

81. אני מורה אפוא למשיב להתאים את השומה לשנת 2012 **לשיטת החישוב שנוקטה על ידיו לגבי כל יתר השנים** (משנת 2013 ואילך), כמוסבר לעיל.

מבחינה כספית, יישום הוראה זו יצמצם באורח מהותי את היקף החבות במס לשנת 2012.

⁶ זאת אם נקודת המוצא היא 209,766 אלפי ש"ח "הכנסות מתמלוגים לשנת הדו"ח"; אם לעומת זאת החישוב ייערך לפי "הכנסות שהתקבלו במזומנים במהלך השנה" (203,426 אלפי ש"ח), ההכנסה החייבת תגיע לסך 38 מיליון ש"ח לערך. הסכומים מוצגים כאן **לצורכי המחשה בלבד**. סכום ההכנסה ברוטו ששימש בשומה שערך המשיב התבסס על הדיווח למע"מ והיה 205,505 אלפי ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

י. הסתמכות ואפליה

82. אכן, גישתו של המשיב היום מהווה שינוי לעומת עמדתו בעבר, כאשר על פני עשרות שנים הוא קיבל את העמדה שהחויב במס הכנסה יעשה אך ורק במישור היוצרים ולא אצל אקו"ם עצמה.

אולם, כמנומק לעיל, גישת המשיב היום תואמת את מכלול היחסים המשפטיים וההסדרים שאקו"ם צד להם, הן כלפי היוצרים, הן כלפי המשתמשים, הן כלפי הארגונים הזרים המקבילים.

המערערת יכלה להבין כי גישתו של משיב עומדת להשתנות עוד במהלך דיוני השומה בקשר לשנים 2010 עד 2012 – הליך שהתחיל לכל המאוחר **בחודש נובמבר 2013** (ראו סעיף 9 לתצהיר מר ששון שהעיד מטעם המשיב).

אינני סבור כי המקרה הנדון שונה בהיבט זה מכל אותם מקרים אחרים בהם רשות המסים בוחנת מחדש את אופן דיווחיו של נישום ומגיעה למסקנה כי דרך המיסוי שננקטה בעבר הייתה שגויה וכי יש להביט על הדברים באופן שונה (במקום "להנציח טעויות").

אמנם במקרה דנן אי מיסויה של אקו"ם נמשך שנים רבות מאוד אולם מן העובדה הזו לא מתחייבת המסקנה כי יש להמשיך ולהימנע מהטלת מס עליה – אם הטלת המס מחוייבת על פי דין לנוכח הנסיבות. תוכן הסדרי המיסוי שנעשו בעבר (ראו סעיף 21 לעיל) אף הוא מלמד כי פער הזמן בין גביית התמלוגים מידי המשתמשים ובין חלוקת הכספים לידי היוצרים הטריד את רשות המסים כבר אז, לפני שנים רבות.

83. טענה קשה יותר הועלתה בנושא אכיפה בררנית.

הוברר אגב ההליך הנוכחי כי (א) לארגונים הדומים בישראל לא הוצאו שומות דומות, ו- (ב) לפחות ארגון דומה אחד הגיע להסדר כלשהו עם רשות המסים, בשנת 2004, לפיו הוכר מעמדו כ"צינור" גרידא, שמקבל כספים בעבור האומנים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בשונה מהטיעון הנוגע להסתמכות על נוהג העבר, טענת האכיפה הבררנית ניזונה מהעובדה כי אף לגבי שנות המס 2012 ואילך, רשות המסים לא פעלה כנגד הארגונים הדומים כפי שהיא פעלה כאן כנגד המערערת.

84. לכאורה, המצב המתואר מעורר אי נוחות, והטרוניה בפי המערערת בהחלט ראויה לתשומת לב. ללא ספק יש להקפיד בשמירה על עקרון השוויון, הן בשל חשיבותו האינהרנטית לאזרח המושפע ממעשה הרשות, והן בשל חיוניותו לאמון הציבור בשלטון החוק. עם זאת, לא שוכנעתי כי בנסיבות המקרה יש בטענה זו כדי להביא לביטול השומות הנדונות.

ראשית, אמנם על פני הדברים נראה כי ארבעת הארגונים הנוספים הם דומים לאקו"ם בייעודם ובפעילותם, לא הוכח כי **בהיבטים הרלבנטיים** לסוגיה השנויה במחלוקת הם אכן זהים או דומים מאוד (למשל, בפרטי ההסדרים המשפטיים שהם עורכים עם חבריהם ולקוחותיהם, טיב פעולות הגבייה והחלוקה המבוצעות על ידם, ובפרקי הזמן שכספים מעוכבים בידיהם לפני חלוקתם). דהיינו, המערערת לא הראתה לבית המשפט כי מדובר בנישומים הנמצאים בנסיבות זהות, או קרובות לזהות.

85. שנית, אף אם **יונח** כי הארגונים הנוספים אכן דומים מספיק בהיבטים הרלבנטיים, לא הוכח כי לפנינו אכיפה שמבדילה בין בני אדם דומים **"לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא"** (בג"צ 6396/96 זקין נ' ראש עיריית באר שבע, ניתן ביום 8.6.1999, מתוך סעיף 16 לחוות דעתו של כבוד השופט זמיר). רשות המסים היא גוף גדול, מרובה יחידות. לא הוכח כי הארגונים הנוספים הנ"ל מטופלים על ידי אותו פקיד שומה או כי אותם גורמים אשר הוציאו שומות למערערת הם אלה אשר החליטו להימנע מעריכת שומות לארגונים הנוספים (ולפחות לגבי ארגון אחד, נמצא כי תיקו מטופל אצל פקיד שומה אחר).

אין ספק כי חוסר אחידות וחוסר תיאום בפעולת רשות המסים הם תופעה בלתי רצויה ויש תמיד לשאוף לצמצומה (ולשם כך הרשות מוציאה ומפיצה חוזרים מקצועיים והוראות ביצוע). אולם בין חוסר אחידות שהוא לכאורה תמים (בהעדר הוכחה אחרת) ובין אכיפה בררנית שמצדיקה ביטול שומות – יש מרחק (לדיון בסוגיית בחינת **המניעים** של הרשות לעומת בחינת **התוצאה** במקרה של אכיפה בלתי אחידה, ראו עמודים 79 עד 81



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפסק דינה של כבוד השופטת אגמון-גונן בע"מ 10-04-9601 ש. קסוטו נ' פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 25.8.2019.

86. שלישית, אף יונח (בניגוד לאמור לעיל) כי על פני הדברים רשות המסים חטאה כאן באכיפה בררנית, המסקנה המתבקשת מכך איננה כי יש לבטל את השומות שהוצאו לאקו"ם. לדעתי, המקרה הנוכחי נופל לתוך "המצב השני" המתואר בסעיפים 13 ו-16 לפסק דינו של כבוד השופט א' ברק (כתוארו אז) בבג"צ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר ונציב מס הכנסה, ניתן ביום 17.12.1991. במצב זה, "... לפלוני ולאחרים שכמותו אין אינטרס המוגן באופן אובייקטיבי בהוראת הדין, ואף לא ניתנה הסמכה לרשות השלטונית להעניק אינטרס זה על פי שיקול דעתה, לא לפלוני ולא לאחרים שכמותו. חרף זאת, מעניקה הרשות השלטונית את האינטרס לאחרים ובדרך מפלה אינה מעניקה אותו לפלוני."

אשר לתרופה המגיעה לאזרח המופלה לרעה במצב השני, נפסק שם:

"בית המשפט לא יצווה על הרשות המינהלית לעשות מעשה – להעניק לפלוני זכות – אשר עומד בניגוד לחוק..."

...

האפליה שהרשות בה אינה היכולה לשנות את הדין ואינה יכולה להעניק לפלוני זכות שהדין אינו מעניק לו... כפי שציין השופט זוסמן:

...

הפסול אינו נעוץ בכך שנכס המבקשת נישום ביתר, אלא שנכסים אחרים נישומו בחסר.

המבקשת לא הופלתה לרעה, אלא ממנה גובים לפי מידת הדין ואחרים מופעלים לטובה ונהנים מיחס של עדיפות שאינו מוצדק... אם אין צידוק אחר לאפליה מאשר הנימוק האמור, לא ייפלא הדבר שיש תרעומת בלב האזרח על דרכי פעולתה של העירייה, ואין צורך לומר שהדבר מחייב תיקון. אך אין המבקשת יכולה ליהנות מזה שהרי היא רק משלמת את המגיע ממנה כדין.

מהי תרופתו של פלוני במצב הדברים השני? אין פלוני יכול להביא לידי כך שהרשות השלטונית תעניק לו טובת הנאה או אינטרס. כל שביכולתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

של פלוני לעשות הוא להביא לידי כך שהרשות המינהלית תחדל ממינהגה המפלה, ותפסיק להעניק לאחרים טובות הנאה שאינן מגיעות להם כדין.

87. לפיכך, לטעמי, אף אם יונח כי הארגונים הנוספים דומים למערערת בפרמטרים החשובים, ואף אם יונח כי הטיפול השונה בהם נבע ממטרה פסולה, שיקול זר או שרירות גרידא, אזי עדיין אין משמעות הדבר כי תרופתה של המערערת היא ביטול השומות שנערכו לה – כל עוד השומות עצמן נעשו כדין ותוכנן נכון.

88. למותר לציין כי מצופה מרשות המסים, לנוכח האמור בפסק דין זה, לבחון (בכפוף למגבלות התיישנות השומות) אם הטיפול בארגונים הנוספים אכן תואם את הדין בהתחשב בנסיבות הפרטניות של כל אחד ואחד מהם.

י"א. סיכום

89. לסיכום: השתדלתי להיות קשוב לטיעונה של אקו"ם שהיא אינה אלא זרוע גבייה ואכיפה מטעם היוצרים וכי כל תכליתה היא למקסם את ההכנסות בידיהם. אולם לדעתי המבנה המשפטי והפיננסי שנבחר על מנת להגשים מטרות אלה איננו מאפשר – אפילו בתחום המיסים בו המהות גוברת על הצורה – התעלמות מקיומה של המערערת והזכויות המצויות בידיה. כאמור, זכויות היוצרים בפירוש "הועברו" לידי המערערת. המערערת מבקשת מבית המשפט להרים את מסך התאגדותה, ולו לצרכי מס, כדי לייחס את הכנסתה לחבריה. אולם המציאות – שהיא חלק מ"המהות" – איננה תומכת בכך: היקף החלוקה השנתית איננו מדביק את היקף הגבייה השנתית וסכומים ניכרים ביותר נשארים בידי המערערת לפרקי זמן בלתי מבוטלים. לא מדובר אפוא בפעולות גבייה והעברה פשוטות בידי שלוח או סוכן נטול-זכויות. ואשר לחשש מפני כפל מס, כל עוד החלוקה בפועל מוכרת כהוצאה בחישוב ההכנסה החייבת של המערערת בשנת החלוקה, אזי מיסוי היוצרים על סכום החלוקה איננו בבחינת מיסוי כפול.

ואזי ככל שתתממש הציפיה כי משך הזמן שאורך תהליך הפענוח ילך ויתקצר בעתיד, תלך ותתמתן גם חריפותה של סוגיית המיסוי שנדונה כאן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 ינואר 2023

ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

90. אשר על כן, ככלל הערעור נדחה אך זאת בכפוף להסתייגות ולהוראה בקשר לשומה לשנת המס 2012 כמפורט בסעיפים 80 ו-81 לעיל.

91. לנוכח התוצאה המעורבת, וכן לאור ההיבטים שנדונו בסעיפים 82 עד 88 לעיל, לא יינתן צו להוצאות.

92. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, א' שבט תשפ"ג, 23 ינואר 2023, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט