



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופטת ס' נשיא ש' וסרקרוג

המערער פרופ' מוסא יודעים,

נגד

המשיב פקיד שומה חיפה

2
3
4

בשם המערער: עו"ד אסף הופמן
בשם המשיב: עו"ד הגב' זנה גורדון-ונדרוב – ס' בכירה א' בפמ"ח (חיפה)

פסק דין

5

6 1. המערער, פרופ' מוסא יודעים (להלן: המערער), זכאי לקבל מידי שנה הכנסה של 1.14%
7 מסך המכירות בעולם של התרופה AZILECT, שהיא תרופה למחלת הפרקינסון (להלן:
8 התרופה), זאת מאחר שהתרופה פותחה על בסיס מולקולה כימית (AGN1135) שפיתח גם
9 המערער.

10

11 המשיב סבור כי יש למסות הכנסה זו כהכנסה ממכירת פטנט לפי סעי' 9(2) לפקודת מס
12 הכנסה, תשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), כך שההכנסות חייבות במס של 40% לפי סעי' 125
13 לפקודה. המערער טוען כי יש למסות ההכנסה כהכנסה הונית לפי חלק ה' לפקודה, והמס
14 המתחייב עומד על 20%, כאשר המועד הקובע לעניין מיסוי ההכנסה הוא שנת 2006, המועד
15 בו החלה התרופה להימכר.

16

17 תיק ע"מ 10-12-41410 - מתייחס לצווים שהוצאו לשנות המס 2006 ו-2007 ואילו תיק ע"מ
18 13-01-46131 מתייחס לצו שהוצא לשנת המס 2008.

19

20 רקע והערות נלוות:

21 2. המערער, פרופסור בתחום הפרמקולוגיה, שימש עד לשנת 1977 כמרצה וחוקר
22 באוניברסיטת אוקספורד באנגליה, שם עבד על המולקולה (AGN1135) (להלן:
23 המולקולה).

24

25 בשנת 1977 או בסמוך לאותו מועד, התחיל המערער עבודתו כמנהל המחלקה לפרמקולוגיה
26 בפקולטה לרפואה בטכניון. בסמוך לאותו מועד, החל גם פרופ' פיינברג את עבודתו במקום
27 (להלן יכונה השניים: החוקרים).

28



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

3. המערער הביא עמו מאנגליה מספר תרכובות כימיות אתם עבד עוד בהיותו מרצה וחוקר באוניברסיטת אוקספורד, ובהתאם לתקנון הטכניון, העביר המערער לטכניון את הידע והרעיון להפוך את התרכובת לתרופה לטיפול במחלת הפרקינסון. במעבדה בטכניון המשיך המערער בפיתוח המולקולה יחד עם פרופ' ג'והן פיינברג.
4. במהלך שנת 1988 או במועד מוקדם יותר, הועבר הידע בדבר המולקולה לידי חברת דימוטק בע"מ (להלן: **חב' דימוטק**), שהיא חברת בת של רשות המחקר של הטכניון, וזאת בהתאם לתקנון הקניין הרוחני של הטכניון. ההסכמה מכוח התקנון היא שמכל תקבול שיקבל הטכניון בעתיד כתוצאה מפיתוח ומכירה של אותו מידע לגורם עסקי אחר יהיו החוקרים זכאים ל-50%.
- אעיר כבר בשלב זה, שהזכאות לקבל הכנסה או תמורה לחוקרים מותנית אפוא בחוזה שייחתם בין דימוטק לצד ג'. חלקו של המערער היא אפוא חלקית מהכנסה של חב' דימוטק. השאלה שתיבחן, בין היתר, אם אין לאבחן את הכנסת חב' דימוטק לצורך המחלוקת בענייניו של המערער.
5. בתאריך 27/9/88 חתמו המערער, פרופ' פיינברג וחב' דימוטק יחד עם חברת טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ (להלן: **חב' טבע**) על הסכם ראשוני לבחינת אפשרות הפיתוח של המולקולה לתרופה נגד פרקינסון (להלן: **ההסכם המשולש**).
- במסגרת אותו הסכם ביקשה חב' טבע לבחון במשך שנה (בין 4/10/88 ל- 3/10/89) אפשרות לפיתוח של המולקולה לכדי תרופה, בהתבסס על המולקולה (Development of AGN1135 as a potential anti Parkinson and anti depressant).
- בעבור ביצוע הפיתוח ושאר התחייבויות דימוטק על פי ההסכם שילמה חב' טבע לדימוטק סכום של \$72,050 ארה"ב בתוספת מע"מ (סעי' 2.4 של ההסכם).
- אעיר, כי אין אזכור על דווח הכנסה אצל המערער מתקבול זה בטיעוני הצדדים בתיק.
6. ביום 18/4/90 מימשה חב' טבע את זכות הסירוב שניתנה לה בהסכם המשולש ונחתם נספח ב' להסכם המשולש בין אותם הצדדים, שהוא הסכם מחקר ורישיון לפיתוח התרופה על בסיס המולקולה (להלן: **הסכם המחקר והרישיון**).
7. בסעיף 4.1 להסכם המחקר והרישיון נקבע, כי בתמורה להענקת רישיון בלעדי לחב' טבע ללא הגבלת זמן, לשימוש וליישום תוצאות פיתוח המולקולה לכדי תרופה, תהא חב' דימוטק זכאית ל-4% ממחזור המכירות של המוצרים שיפותחו, ככל שיפותחו.
- אין מחלוקת בין הצדדים כי מדובר בהסכם מותנה (ראה סעי' 6 לסיכומי המערער) ובהכנסה עתידית.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ביום 7/6/94 הגישה חב' טבע בקשה לרישום פטנט למולקולה ששמה רסג'לין
2 (RASAGILINE) שנתקבלה מהפרדת המולקולה AGN1135 לשתי מולקולות חדשות,
3 וזאת לאחר שהתברר שרק מולקולת הרסג'לין מבין השתיים מהווה פוטנציאל לתרופה
4 בתסמיני הפרקינסון.
5 הבקשה אושרה לרישום בתאריך 26/9/95, על השם המדעי של אותה מולקולה (רסג'לין).
6 חב' טבע והטכניון רשומים כבעלי הזכויות בפטנט והמערער, פיינברג ו-5 עובדים נוספים של
7 טבע רשומים כממציאים.
8
9 **יש לקבל הטענה של המערער כי באותו מועד בו בוצע רישום הפטנט טרם פותחה התרופה**
10 **והרישום נבע מצורך משפטי בלבד להגן על התקדמות המחקר והפיתוח, כך שאירוע מס מבחינת**
11 **המערער, לא היה באותו מועד.**
12 פטנטים נוספים בכל הקשור לתרופה ומולקולת הרסג'לין נרשמו במועדים שונים לאחר
13 מכן.
14
15 9. במרס 1995 החלה טבע לערוך לראשונה ניסויים בתרופה בקרב בני אדם חולים (במסגרת
16 PHASE2) שהסתיים ביולי 1997 ולאחר מכן בנובמבר 1997, ערכה טבע ניסויים של
17 PHASE3. שלב זה הסתיים ב-5/9/03. לאחר כ-3 שנים אישר ה-FDA התרופה
18 AZILECT, לשימוש בבני אדם.
19
20 10. ב-22/12/97 בעקבות התקדמות המחקר והפיתוח עודכנה הגדרת המחקר, הפיתוח, תוצאות
21 הפיתוח ויישומם במסגרת מוצרים עתידיים כהגדרתם של אלה בהסכם המשולש, וזאת כדי
22 להבטיח כי התמורה המגיעה למערער, לפרופ' פיינברג ולחב' דימוטק, כתוצאה מהענקת
23 הרישיון לטבע תנבע מהמכירות של כל המוצרים שייווצרו על בסיס הטכנולוגיה שתפותח
24 (להלן: **הרחבת הסכם הפיתוח**).
25
26 11. לאחר הצלחת PHASE3 ב-13/4/03 הודיע פרופ' צבי כוכבי, מנהל מוסד הטכניון למחקר
27 ולפיתוח כי מכל תשלום תמלוגים שיקבל מוסד הטכניון מחב' טבע בגין הפרויקט הנ"ל
28 לאחר ניכוי הוצאותיו של המוסד בפועל יעביר המוסד למערער תוך 30 יום סכום השווה ל-
29 28.5% וזאת כנגד הוצאת חשבונות שוטפות כעוסק מורשה בצירוף מע"מ, ולאחר פטירה
30 ישולמו הסכומים ליורשים. ביום 14/4/03 נתן המערער הסכמתו בכתב, בחתימתו על
31 המכתב.
32



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

12. במהלך שנת 2005 אושרה התרופה בישראל, ארה"ב ואירופה במסגרת NDA, וב-16/5/06 התקבל אישור סופי של ה-FDA לייצור התרופה ולשימוש בה וזו החלה להימכר החל משנת 2006 על ידי חב' טבע.
- השליטה המלאה בתרופה הועברה לחב' טבע באופן בלעדי ללא הגבלת זמן כפי שהוסכם עוד בהסכם המשולש.
- הטכניון התחיל לקבל 4% מסך המכירות של התרופה, כאשר מחצית הסכום לאחר ניכוי הוצאות הועברה למערער ולפרופ' פיינברג.
- אופן הגשת הדוחות על ידי המערער :**
13. מאחר שיש מחלוקת לגבי סיווג ההכנסה הנדונה, ראוי להביא פירוט המתייחס לאופן הגשת הדוחות על ידי המערער החל משנת 2006 :
- ב-28/8/2006 פנה המערער למשרדי המשיב באמצעות עו"ד (רו"ח) עדי חמצני וביקש להקטין את ניכויי המס במקור ולהעמידם על שיעור של 40%, מן הטעם שמדובר בהכנסה ממכירת פטנט לפי סעיף 2(9) לפקודה. הבקשה התקבלה ואושרה על ידי המשיב.
 - ב-25/9/2007, עם הגשת הדו"ח לשנת המס 2006, הצהיר המערער על הכנסותיו ממכירת התרופה כהכנסות מתמלוגים (שדה - 150), כך ששיעורי המס חייבו שיעור מס שולי.
 - ב-20/3/08 הגיש המערער דו"ח מתקן במסגרתו דרש עודף המס ששילם ביתר על הכנסה שהיא לדעתו רווח הון, הואיל והגורם המשלם (מוסד הטכניון) ניכה מס במקור בשיעור מקסימאלי בשיעור של 48%. לטענתו, מדובר בעסקה הונית של מכירת ידע ולכן יש לחייבה במס רווח הון.
 - ב-4/2/2009 הגיש המערער בקשה לתיקן הדו"ח לשנת המס 2006 וביקש לסווג את הכנסתו מהתרופה כהכנסה הונית, מן הטעם העיקרי שבעל הידע מכר את הידע לחב' דימוטק, ולה הועברה הבעלות הבלעדית בידע וזאת בהסתמך על עמ"ה 207/76 (רוזנברג נ' פקיד שומה תל-אביב 2, פ"ד י(202)).
 - המשיב קיבל את תיקון השומה ב-2/3/2009, בשלב של השומה העצמית.
 - עמדת המערער בדוח המתקן לשנת 2006 כמו גם בדוחות שהוגשו על ידו לשנים 2007 ו-2008 לא התקבלה על ידי המשיב, וזאת מאחר שלטענתו, דוחות אלה אינם מתיישבים עם הוראות חלק ה' לפקודה, החלות על מכירת נכסים הוניים בבעלותו של נישום, ואילו במקרה דנן לא הוכח קיומו של נכס בבעלות המערער אשר יכול היה למכרו בשנת 2006. עוד הבהיר המשיב, כי התנהלות המערער בכל שנות המס שבדיון אינה תואמת להוראות החוק בנוגע למכירת נכס הוני.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

- 1 - בשנת 2011 - שנה שאינה כלולה בערעור זה, בחר המערער לדווח על אותן הכנסות,
2 כאילו הן חייבות בשיעור מס של 30%, מבלי לנמק על מה מבוסס הדיווח האמור, מבחינת
3 שיעור המס.
4
5 **טענות בעלי הדין:**
6 14. לטענת המערער, יש לדחות את טענת המשיב המסווג את הכנסותיו של המערער כהכנסה
7 ממכירה של פטנט לפי סעיף 9(2) לפקודה, מן הטעם הפשוט שהפטנט שנרשם אינו על שמו,
8 הוא אינו בעל הפטנט ולא אליו הועברה הבעלות בפטנט.
9
10 ההסכם משנת 1988 שהוא ההסכם המשולש אינו מדבר על מכירת פטנט אלא על הענקת
11 רישיון ייחודי לטבע ללא הגבלה בזמן לשימוש בטכנולוגיה שתיווצר כתוצאה מהמחקר
12 והפיתוח של המולקולה. המונח "טכנולוגיה" זכה להגדרה רחבה בהסכם המשולש (סעי' 3).
13 הגדרתו של המונח רחבה יותר מהגדרה של פטנט. ההסכם המשולש דיבר על ויתור על
14 זכותם של החוקרים בטכנולוגיה (נכס שהוא רחב יותר מפטנט כזה או אחר). מדובר
15 בטכנולוגיה עתידית שככל שתיווצר ושחב' טבע תשווק ותמכור, יהיה זכאי המערער
16 להכנסה מסוימת. הנכס הוא הוני.
17 הזכאות היא ממועד תחילת השיווק, קרי; במהלך 2006, בעת שהתרופה, שנתקבל רישיון
18 לשיווקה, החלה להימכר בפועל ברחבי העולם.
19 לכן, לעמדת המערער, "הנכס" שנמכר, יש לסווגו כנכס הוני היוצר הכנסה הונית, בהתאם
20 לחלק ה' לפקודה, ולא כהכנסה ממכירת פטנט.
21
22 המערער מצביע עוד על העובדה כי עצם סיווגה של ההכנסה כפטנט מורה כי מדובר בהכנסה
23 בעלת מאפיינים הוניים שהרי הנישום נפרד לצמיתות מאמצאה, והנישום מוכר למעשה את
24 "העץ" שיוצר את הפירות העתידיים (סעי' 24 לסיכומי המערער).
25
26 המערער מדגיש עוד, כי גם על פי הגישה המקובלת היום בקרב חוקרי המשפט בתחום,
27 סיווגה של הכנסה ממכירת פטנט היא הכנסה הונית, והמשיב עצמו מסכים לכך בסעיף 35
28 לסיכומיו.
29
30 15. המשיב סבור, כי הכנסותיו של המערער מהתרופה יש למסותן כהכנסה מפטנט לפי סעיף
31 9(2) לפקודה, וככל שיחליט בית המשפט לראות את ההכנסה מהתרופה כהכנסה הונית, הרי
32 שאז לעמדת המשיב, המועד הקובע הוא מועד חתימה על **הסכם המשולש** עם חב' טבע,
33 קרי; 27/9/88, או לחלופין לראות את המועד הקובע של רישום הפטנט - 26/9/95.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1 בנוגע למהות "הנכס" שנמכר, לעמדת המשיב, מדובר בהכנסה שוטפת, כאשר ההכנסה
2 שמקבל המערער מהתרופה היא כתמורה שמקבל נישום על שימוש באמצעי ייצור שלו, קרי;
3 הכנסה פירותית.

4
5 לעמדת המשיב, סעיף 2(9) לפקודה הוא הגדרה ספציפית הישימה על ההכנסה הנדונה. גם
6 אם ניתן לזהות בהכנסה לפי סעי' 2(9) לפקודה סממנים הוניים הרי אלה קיימים לצד
7 סממנים פירותיים.

דיון ומסקנות:

8
9
10 16. לאור הטיעון המפורט מטעמם של בעלי הדין, אביא כבר בשלב זה את עיקרי הקביעות
11 והמסקנות שבפסק הדין, כאשר תוצאת פסק הדין היא דחיית הערעורים.

12
13 **מיקוד המחלוקת** - ניתן לומר כי המחלוקת העיקרית היא, מהו "הנכס" שנמכר וסיווג
14 ההכנסה.

15 למעשה ניתן לקבל את עיקרי העובדות כפי שאלה פורטו על ידי המערער, ולהשלימן מפירוט
16 העובדות שהובא על ידי המשיב. אלה מובילים למסקנה כי "הנכס" שנמכר אינו פטנט, וכי
17 זה לא נרשם על שם המערער. "הנכס" אף אינו הטכנולוגיה שפותחה בעקבות פיתוח
18 המולקולה. הנכס שנמכר שמכוחו נגזרת ההכנסה היא "המוצר" שהוא התרופה. כדי ליצור
19 את "הנכס" שנמכר (התרופה) צריך היה להשביח את הידע ואת הטכנולוגיה. "הנכס" הוא
20 התרופה וההכנסה נוצרה תוך שימוש באמצעי ייצור שלמערער היה חלק בהם. התרופה
21 נוצרה מיגיעה אישית, גם של המערער.

22 כל אלה מצביעים על "נכס" בעל אופי מסחרי. ועוד, מדובר בהכנסה שוטפת וזו מסווגת
23 כהכנסה פירותית או לכל היותר, בעיקרה פירותית. ככל שיש בהכנסה סממנים הוניים או
24 יכולים היו להיות כאלה, הרי שאלה קיבלו ביטוי בהגדרתו של סעי' 2(9) לפקודה, הישים
25 במקרה דנן.

26 כדי לפרט את המסקנה האמורה, אעמוד על הנושאים הבאים:

- **חווה ופרשנותו** - נקודת המוצא היא קיומו של חווה, תוך פרשנותו על פי דיני
החוזים הכלליים ועמידה על המאפיינים הייחודיים הנדרשים לצורך קביעת אירוע המס:

* מבחינת דיני החוזים מדובר בחווה על תנאי, כאשר הזכות לתמורה מותנית בהתקיים
תנאי עתידי - המצאת התרופה וקבלת רישיון לשיווקה, כתנאים מצטברים. מבחינת דיני
המס - עד להתממשותו של התנאי, לא הייתה נפקות משפטית-מיסויית לאותו הסכם.
עד להמצאת התרופה ומתן רישיון לשיווקה (שני תנאים מצטברים, כאמור) הייתה אי
וודאות, אם התנאי אכן יתרחש ורק עם התממשותו, קמה זכותו של המערער - כהשלכה
מהזכות של חב' דימוטק, להכנסה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

* "הידע" - המולקולה שהבעלות עליה הועברה לידי חב' דימוטק לא היווה נכס שיצר אירוע מס, מאחר שהמערער לא קיבל כל תמורה בגין אותו ידע, לא באותו שלב ואף לא באופן נפרד במסגרת החוזה על תנאי, במועד התקיימות התנאי.

* קבלת תמורה הייתה מותנית, בהתקיים התנאים המפורטים לעיל, אשר הקנו לדימוטק לקבל הכנסה שהיא במהותה פירותית, ועל-פי ההסדר - ה"נספח", באותה תמורה היה גם למערער, חלק.

* על-פי המבחנים המקובלים לצורך קביעת מהות ההכנסה (**הלכת מגיד** - ע"א 9187/06 **מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה** [16/3/09]). כן ראה ע"מ (חי') 10-01-38792 **זילברמן נ' פקיד שומה חיפה** [18/7/13]), ניתן היה תיאורטית לכלול בחוזה המשולש מרכיב הוני נפרד לצד מרכיב פירותי, כאשר האחרון מקיף יותר, ואולם על-פי החוזה המשולש, לא הייתה הפרדה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית.

- 1 * **מבחן השבחה כיוצר מוצר שהכנסתו פירותית** - לאותה מסקנה ניתן להגיע לפי מבחן
- 2 השבחת "נכס", כאשר ההכנסה מאותה השבחה היא הכנסה פירותית. הזכאות להכנסה
- 3 כאמור הייתה לא ממכירת הידע עצמו אלא מהשבחתו, השבחה שיצרה את המוצר החדש -
- 4 התרופה. ההשבחה יכול שתעשה לגבי אותו מוצר שהיה ל"נכס" שנמכר, גם אם המערער
- 5 אינו עוד בעליו.
- 6 - **סעיף 2(9) הכנסה בהכלאה** - יש לקבל עמדתו העקרונית של המשיב לפיה סעיף
- 7 2(9) הוא הסדר ספציפי שיש בו מעין הכלאה בנוגע ל"הכנסה" שיש בה סממנים הוניים, מצד
- 8 אחד, לצד מאפיינים פירותיים, מצד שני.
- 9 ההוראה הנ"ל מקלה עם הנישום ומעמידה את שיעור המס על 40% במקום מס שולי גבוה
- 10 יותר.
- 11 - **המערער אינו בעל הפטנט** - יש להסכים עם טענת המערער כי הפטנט אינו שלו,
- 12 ואולם הסכמה זו אינה הופכת את ההכנסה שהתקבלה ממכירת התרופה - תרופה של חב'
- 13 טבע - להכנסה הונית אצל המערער.
- 14 - **מועד אירוע המס 2006** - עוד יש להסכים עם המערער, כי מועד החיוב במס הוא
- 15 שנת 2006, ואולם, ההכנסה במהותה - פירותית.
- 16 - **דוחות המס - מצביעים על הכנסה פירותית** - המערער ומיצגיו במהלך הגשת
- 17 הדוחות לשנת 2006 לא הגישו דוח מחייב לפי חלק ה' של הפקודה.
- 18 אפרט מסקנתי.

חוזה ופרשנותו :

17. בין הצדדים הרלוונטיים נחתם כאמור ההסכם המשולש ב-27/9/88, לאחר שהמערער
- 21 העביר ידע לחב' דימוטק עוד קודם לאותו מועד. לאחר מכן בשנת 1997 חל שינוי בהגדרת
- 22 המחקר ובהיקפו של הפיתוח, וזאת מעבר למה שנקבע בהסכם המחקר והרישיון, וכאשר



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המערער ממשיך ולוקח חלק בפיתוח הידע במהלך כל תקופת הביניים, על אף שלא היה
2 בעלים, לצורך יצירת **מוצר** - התרופה - וקבלת אישור לשם שיווקו של המוצר.
3
4 18. בנוגע לפרשנותו של חוזה אשר יש לו השלכות מיסוי, יש לחזור ולציין, כי ככלל, דיני המס
5 הם נדבך נוסף על הדין הכללי הרלוונטי לנושא הנבחן, כשיש בהם להסדיר את ההיבט של
6 המיסוי הנגזר מההתנהלות הכלכלית של הנישום בתחום המשפט הפרטי. באופן זה סיווגה
7 של עסקה במישור הדין הכללי, יכול שיקבע בסופו של דבר את תוצאת המס של אותה
8 פעילות (עמ"ה (מחוזי-חי) **שחר נ' פ"ש חדרה**. ניתן ביום 3/4/12 וההפניות שם).
9 ואולם, לצורך בחינת טיבה של פעילות כלכלית, אין הכרח להיצמד לאופן בו מגדיר אותה
10 הנישום, אלא להתאימה לתכלית שבבסיס חקיקת המס הרלוונטית.
11
12 ועוד, מן הבחינה המיסויית קריאת החוזה ופרשנותו צריך שתיעשה על בסיס מסלול הדין
13 הכללי - כאשר כאן מדובר על חוזה על תנאי - אך זאת לצד בחינת מאפייני אותה עסקה
14 מבחינת דיני המס בנוגע לבחינת מהות ההכנסה אם הונית היא או פירותית.
15
16 השאיפה היא לקיים הרמוניה תחקית בפרשנות מושגי יסוד הלקוחים מהדין הכללי ואשר
17 נדרשת פרשנותם לצורך יישום חקיקת המס, באופן שההכרעה בשאלת המיסוי תעלה בקנה
18 אחד עם מהות העסקה, סיווגה ותפיסתה על-פי הדין הכללי (ע"א 2026/92 **פ"ש פתח תקווה**
19 **נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ**, פ"ד נה(4) 89, 113; יצחק הדרי ואברהם אלטר
20 "החקיקה האזרחית בראי דיני המסים" **עיוני משפט** י" 429, 456 (1984);
21 ואכן, הגיונם של דיני המס מתיישב לרוב עם הגיון הכלכלי והמשפטי של העסקאות
22 המהוות נושא למיסוי.
23
24 19. אותם עקרונות פרשניים קיימים גם בנוגע למושגים של דיני המס, שאלה יתפרשו על-פי רוב
25 באורח אחיד וזהה לפירושים של אותם מושגים בדין הכללי (ע"א 526/87 **מנהל מס שבח**
26 **חיפה נ' מועצת פועלי חיפה**, פ"דמג(3) 519, 524 (1989).
27 באופן זה, ככל שהדבר תואם את ההיגיון והתכלית שבבסיס חקיקת המס הרלוונטית,
28 ההכרעה בשאלת המיסוי תהא פועל יוצא של הדין הכללי.
29
30 ואולם, יתכן שהתשובה שתקבל תוך בחינת הפעילות הכלכלית על פי הדין הכללי, לא תהא
31 תואמת להגיון שבחקיקת המס, או אז ההלכה היא:
32 **ש"מקום בו ההיגיון שביסוד חוק המס ומטרתו אינם זהים לדין הכללי, ראוי**
33 **לסטות מן הדין הכללי ולפרש את חוק המס פירוש מיוחד שמגשים את מטרתו"**
34 (ע"א 571/84 **פ"ש חיפה נ' רז**, פ"ד מא(4) 85; ראו לעניין זה גם ע"א 3415/97 **פקיד**
35 **שומה למפעלים גדולים נ' רובינשטיין**, פ"ד נז(5) 915; וכן הערותיי בע"ש (מחוזי-



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1 חי' 870/02 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצאת חלקאית בישראל בע"מ נ' מנהל
2 מס ערך מוסף. ניתן ביום 11/11/04 וההפניות שם).

3
4 ועוד, כדברי השופטת חיות בע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס
5 שבח מקרקעין רחובות, פ"ד סב(1) 57, 88 (2006).

6 "מקום בו חוק המס מחייב פרשנות שונה ניתן לסטות מן הפירוש שניתן למונחים
7 או למושגים כאלה ואחרים בדין הכללי על מנת להגשים את התכלית אליה חותרת
8 חקיקת המס".

9
10 לעניין הפער שיכול שייווצר בין הדין הכללי לדיני המס, יש עוד להפנות לפסק הדין שניתן על
11 ידי כבוד השופט אנגלרד בעניין הדרי החוף (ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חב'
12 הדרי החוף מס' 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001):

13
14 "ביסודה, המחלוקת נוגעת למתח האופייני בסוגיות המס בין העולם של מושגי
15 המשפט המסורתיים לבין המהות הכלכלית של עיסקאות. אחת התוצאות של
16 מתח זה היא כי לעתים חקיקת המיסוי סוטה במודע מן המושגיות המסורתית של
17 מוסדות משפט. כך, למשל, המושג מכר או מכירה בהקשר המיסוי אינו תואם את
18 המושג המקביל המסורתי במשפט הפרטי. גם החקיקה הנדונה יכולה לשמש
19 כדוגמה לתופעה הזו".

20
21 על בסיס העקרונות הפרשניים שתוארו לעיל, יש לבחון מהותם של החוזים וההסכמים שהיו
22 בין הצדדים, לרבות המונחים הנזכרים בסעי' 9)2 לפקודה.

23
24 החוזה הוא חוזה על תנאי, אשר יצר קשר בין הזכות לקבל תמורה, לבין יצירת מוצר סופי .20
25 - תרופה, לרבות רישיון להנפקתו. במהותו, קיומו של החוזה מבחינת הפקת הכנסה
26 מותנית הייתה באירוע חיצוני (המצאת התרופה ואישור לשיווקה), וכאשר אין ודאות לגבי
27 התממשות התנאי.

28
29 חוזה על תנאי, הגם שהוא חוזה שלם מרגע כריתתו, יש בו שתי נקודות זמן עיקריות:
30 האחת, רגע כריתת החוזה, והאחרת, מועד התקיימות התנאי.
31 ההתחייבויות המעשיות הנובעות מן החוזה, אשר יצרו את החובה לתשלום תמורה, לא
32 נכנסו לתוקף עד למועד התממשות תנאי יצירת המוצר וקבלת הרישיון. בתקופת הביניים
33 בין כריתת החוזה ובין התקיימותו של התנאי המתלה, לא קם כל חיוב לביצוע תשלום
34 למערער. ה"הכנסה" באה עם התממשות החוזה על תנאי.
35



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1 21. בהסכם המשולש הוסכם בין היתר :

2 "4.1 בתמורה להענקת הרישיון עפ"י הסכם זה, תשלם החברה (חב' טבע - ש' ו')
3 לדימוטק תמלוגים בשיעור 4% ממחיר המכירה של המוצר כהגדרתו לעיל לגורם
4 שאינו חברה בשליטת החברה ו/או חברות בנות שלה...
5

6 התמלוגים ישולמו לדימוטק עבור כל רבעון קלנדרי תוך 30 יום מסיום כל רבעון.
7 על כל הסכומים הנ"ל ייוספו מע"מ בשיעורים שיהיו בתוקף במועד כל
8 תשלום..." (ההדגשה אינה במקור - ש' ו').
9

10 בסעיף 3.2 'מוצרים' הוגדרו באופן הבא :

11 "מוצרים לצורך הסכם זה הנם מוצרים שיש בהם שימוש בתוצאות הפיתוח (עפ"י
12 הסכם הפיתוח והמחקר על פי הסכם זה ואשר היווה מטרות הפיתוח והמחקר)".
13

14 בסעי' 2 של מכתב מיום 1/5/13, כותבת חב' טבע על הסכמה להרחיב את היקף הידע
15 והטכנולוגיה לצורך יצירת המוצר החדש, בזו הלשון :
16

17 2. "The scope of the License Agreement shall be extended so that the
18 respective rights and obligations of the parties' under the License
19 Agreement shall not be limited to the "Subject" originally specified in the
20 Development Agreement and in the License Agreement, and extended in the
21 Letter dated December 22, 1997 (i.e. to include "Parkinson, depression,
22 memory disease, stroke head trauma, hyperactive syndrome, Amyotrophic
23 Lateral Sclerosis and other neurological diseases"), but shall apply to all
24 subjects (i.e. treatment of all indications). Accordingly, all definitions of
25 applicable terms in the License Agreement, which are definitions of
26 applicable terms in the License Agreement, which are intended by the
27 parties to be affected by the extension of the scope of the License Agreement
28 to definition of the term "Product") shall be deemed to have been
29 amended".
30

31 לאור ההודעה הנ"ל, יש לראות את ההסכם המשולש לרבות הסכם המחקר והרישיון,
32 כמעודכנים על פי התוספת הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המסקנה המתבקשת מן האמור היא, ש'הידע' ו'הפיתוח' טרם היו למוצר בתקופת הביניים.
2 "הנכס" הרלוונטי מבחינת זכאות להכנסתו של המערער הוא **המוצר החדש** ולא המולקולה
3 או הטכנולוגיה הנטענת על ידי המערער.
4
- 5 המטרה של הסכם הפיתוח היה פיתוח של המולקולה AGN1135. "המוצר" אינו תוצאה
6 ישירה של המולקולה. נדרש פיתוח שהביא לייצור התרופה, כאשר התמלוגים המשולמים
7 לחב' דימוטק הם תשלומים רצופים מהכנסה שוטפת של מכירת המוצר, קרי; התרופה.
8 הכנסה כזו היא בגדר "הכנסה פירותית", כאשר התשלומים השוטפים מבוססים גם על
9 תחזית עתידית למכירתו של אותו מוצר.
10
- 11 22. בסעיף 4.2 נשמרה הזכות של חב' דימוטק לבדוק באמצעות רואה חשבון שימונה על ידה את
12 ספרי החברה על מנת לאמת את דוחותיה של החברה, וחב' טבע התחייבה לשתף פעולה
13 לצורך זה, כאשר חב' דימוטק נושאת בהוצאות רואה החשבון. חב' טבע התחייבה גם לכלול
14 בעתיד סולם גידול בהתאם לתחזית המכירות לשנים הבאות ולקבוע תמלוגי מינימום לאחר
15 קבלת רישיון השיווק הראשון.
16
- 17 חב' דימוטק למעשה הופכת להיות 'שותפה' מבחינת הזכות להכנסות מהמכירה, לרבות
18 בקרה על ספרי חב' טבע באמצעות רואה חשבון. זו למעשה שותפות או מעין 'שותפות'
19 המדברת על הכנסה פירותית העומדת להתחלק בין השניים.
20
- 21 ההכנסה למערער איננה אלא חלק מתוך אותה הכנסה פירותית.
22
- 23 23. על פי תנאי החוזה כמפורט שם, לכל היותר ניתן לומר כי החוזה המשולש יצר "ציפייה"
24 שאכן תומצא התרופה וינתן רישיון לשיווק (ראה דיני חוזים - החלק הכללי לקראת
25 קודיפיקציה של המשפט האזרחי, ג' שלו (מהדורה תשס"ה-2005), בעמ' 472-473 ה"ש 22 ו-
26 23, עמדתו של פרופ' טדסקי), ובתקופת הביניים הייתה הסכמה לפיתוח של הידע
27 והמולקולה, תוך הרחבת היקף הפיתוח, כאשר אלה לא יצרו נפקות מלאה של החוזה עד
28 לשלב בו התממש התנאי.
29 מבחינת דיני החוזים, החוזה הושלם ויצר חיוב של תשלום תמורה, עם המצאת התרופה
30 ואפשרות שיווקה. עד לאותו שלב היה פיתוח ושיפור של הידע, ללא זכאות לתמורה
31 למערער. בעבור ביצוע הפיתוח ושאר התחייבויות דימוטק, שילמה חב' טבע לדימוטק סכום
32 של 72,050 דולר ארה"ב בצירוף מע"מ. אין אזכור על זכאות המערער לחלק מתמורה זו.
33
24. אם נוסיף לכך את הנדבך מדיני המיסים, הרי שיש לומר שהידע בדבר המולקולה שהיה
למערער הועבר לחב' דימוטק עוד קודם לשנת 1988. העברה זו על אף שיכולה הייתה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

תיאורטית להתגבש לידי מכירה של נכס הוני הנלווה לו חיוב מס הוני נפרד, לא יצר אירוע מס, בהעדר הסכמה כזו בין הצדדים. ואכן, בפועל אף לא דווח ככזה.

עם חתימת ההסכם המשולש, לא היה "נכס" ולא הייתה "מכירה". ההסכם הראשוני מטרתו הייתה בחינת אפשרות לפיתוח המולקולה לקראת המצאת תרופה. בשלב זה על פי לשון החוזה, טרם היה נכס שנמכר, שזיכה את המערער בתמורה כלשהי. המשך הסכם המחקר לפיתוח התרופה והשגת רישיון להפצתה הן התחייבויות בין חב' טבע לדימוטק, והאחרונה היא שצריכה להמשיך ולפתח את הידע והמולקולה באמצעות החוקרים או באמצעות אחרים במקומם, עד להשגת הרישיון.

כדי להשיג תמורה כספית היה על הידע המקורי של המערער "להשתבח" ואף לשנות צורתו ומהותו.

1

2 בהעדר הכנסה בתקופת הביניים לחב' דימוטק (שלחלק ממנה היה זכאי גם המערער), הרי
3 שמבחינת דיני המס, לא נוצר אירוע מס.

בפועל, למרות שהמערער העביר הבעלות על הידע לחב' דימוטק, הוא לצד אחרים המשיך לפתח את הידע והמולקולה עד להמצאת התרופה, לרבות קבלת הרישיון לשיווקה. המערער אומנם התנתק מהבעלות על הידע/המולקולה, אך המערער לא התנתק מהמשך השבחתו של הידע, לקראת יצירת **מוצר חדש, המניב הכנסה פירותית**. העובדה שהידע לרבות המולקולה לא היו עוד של המערער, אין בהם לשנות בענייננו, בנוגע ליצירת התרופה כמוצר מניב, אשר הקנה לחב' דימוטק לאחר קבלת הרישיון תקבולים מחב' טבע.

משמע, שזכות המערער לתמורה מותנית בקיומו של "נכס" שהוא התרופה - שניתן לשווקו במסגרת היחסים שבין דימוטק לחב' טבע. שיווק התרופה יצר הכנסה שבמהותה היא פירותית, אצל טבע ואצל חב' דימוטק, וזכותו של המערער, היא חלק מזכותה של חב' דימוטק, במערך היחסים שבין האחרונים.

"הנכס" שנמכר בסופו של דבר הוא מוצר חדש של חב' טבע, כאשר לדימוטק יש זכות להשתתף בהכנסה (מעין שותף פסיבי) ומתוך אותה הכנסה היה, זכאי המערער לחלקו.

4

5 במובן מסוים יש תמיכה לאמור לעיל בחוות הדעת של רו"ח ניצן ויצמן. שם, בהתייחס
6 למועד היווצרות אירוע המס, הסכים רו"ח ויצמן כי בשנת 1988 לא היה קיים נכס, וכי
7 מועד היווצרות אירוע המס הוא שנת 2006. עוד מסכים רו"ח ויצמן כי ויתור על נכס בשנת
8 1988, הוא למעשה ויתור שלא היה קיים באותו מועד, בהעדר "נכס".



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

25. המסקנות הנלוות מן האמור הן :

- 1 יש להסכים עם טענת המערער כי "הפטנט" איננו שלו.
2 הפטנט שנרשם אינו של המולקולה, אלא פיתוח של אותה מולקולה. למעשה המולקולה
3 AGN1135 פוצלה לשתי מולקולות חדשות ואחת מהן סומנה כבעלת פוטנציאל לשמש
4 כתרופה ואז הוגשה הבקשה לרישום פטנט. הבקשה מתייחסת למולקולה אחרת ששמה
5 המדעי הוא RASAGILINE.
6 ואולם הסכמה זו אינה הופכת את ההכנסה שהתקבלה ממכירת התרופה, להכנסה הונית
7 אצל המערער, במיוחד כאשר המערער רשום כ'ממציא' ובמעמדו זה יכול שיחול עליו סעי'
8 (9)2 לפקודה.
9
10 26. בנוגע למועד הקובע לעניין מיסוי ההכנסה, יש להסכים עם המערער, כי מועד החיוב במס
11 הוא שנת 2006, שהוא מועד תחילת המכירה של התרופה ושיווקה.
12
13 לכאורה, כאמור, יכלו להיווצר שתי מכירות נפרדות: מכירת הידע של המערער לדימוטק,
14 וקבלת תמורה כנגד אותה מכירה. אילו היה החוזה נעשה כך, ניתן היה לדבר על אירוע מס
15 הוני, לגבי חלק של ההכנסה.
16 משנחתם החוזה המשולש כפי שנחתם, תוך הרחבת הסכם המחקר והרישיון כתנאי
17 להמצאת התרופה ורישיון למכירת אותה תרופה, מבלי לאבחן בין החלק ההוני שיכול היה
18 לקבל ביטוי בקשר לאותו ידע של המערער, הרי שבסופו של דבר נוצרה הכנסה שהיא
19 כלאיים בין הכנסה הונית שלא קיבלה ביטוי ביחסים החוזיים, מבחינת ערכה הכספי, לבין
20 ההכנסה ממכירת התרופה שהיא הכנסה פירותית במהותה.
21 סעי' (9)2 לפקודה נותן ביטוי לכך בקביעת שיעור מס מופחת משיעור המס השולי.
22
23 27. לאותה מסקנה, לפיה מדובר בעיקרו של דבר בהכנסה פירותית, ניתן להגיע על בסיס
24 המבחנים שפורטו בפסיקה או לפחות חלק מהם, לצורך סיווג ההכנסה, והכוונה היא למבחן
25 ההשבחה.
26 גם אם נראה בידע/המולקולה - 'נכס', הרי לא זה נמכר אלא התרופה שנוצרה לאחר
27 השבחתו ופיתוחו של הידע.
28
29 נקודת המוצא היא שנכסים שעברו שינוי והשבחה לקראת מכירתם או נכסים שמכירתם
30 דורשת פעולות שיווק, כאשר אלה נמכרים במסגרת פעילות מסחרית-עסקית, מצביעים על
31 עסקה פירותית.
32
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1 במקרה דנן, ההשבחה נעשתה גם על ידי המערער עצמו, עד כדי יצירת מוצר חדש ומכירת
2 המוצר יצרה הכנסה פירותית. שיפור ופיתוח הידע גם ביגיעה האישית של המערער, הם
3 שיצרו את המוצר החדש. הכנסה כזו מסווגת כפירותית.
4
5
6 בנושא זה - סיווג ההכנסה כפירותית - יש גם להפנות לספרו של עו"ד **אלקין/מיסוי קניין** .28
7 **רוחני**, בעמ' 129), הרואה במימוש זכות האמצאה - כפי שקיימת גם בענייננו - בין על ידי
8 הממציא ובין באמצעות אחר, כאשר הוא נהנה מאותם פירות כהכנסה פירותית לפי סעיף
9 העוללות.

10 לפי גישה זו מכירת אמצאה שלא נרשמה כפטנט יש למסות לפי סעיף 2(10), באשר היא
11 אינה מצוייה בגבולותיה הצרים של סעיף 2(9) כפי שהוגדר, בה בשעה שהיא מהווה הכנסה
12 פירותית.

13
14 ובענייננו ניתן היה לטעון, כי החוזה המשולש יצר שותפות עתידית בהכנסה פירותית -
15 שימוש ושיווק של התרופה (תוך שימוש באמצאה שגם המערער היה בין ממציאה) - כאשר
16 במהלך השלבים המוקדמים לא נוצרה הכנסה וממילא לא התקיים אירוע מס. במקרה כזה
17 השימוש בידע לצורך יצירת התרופה וקבלת רישיון לשיווקה יוצר הכנסה שבמהותה היא
18 הכנסה פירותית, הצריכה להיות ממוסה לפי סעיף 2(10) לפקודה.
19 ואולם, גישה זו יש בה להתעלם לחלוטין מן הסממנים ההוניים שקיימים אף הם ב'הכנסה'
20 הנדונה.

21
22 הפתרון מצוי בסעיף 2(9) לפקודה. ההוראה מכירה באפשרות שיש ב'הכנסה' כגון זו גם
23 סממנים הוניים ומאפשר שיעור מס מופחת של 40% כאמור, במקום מס שולי.
24

סעיף 2(9) הכנסה בהכלאה :

25
26 29. נראה כי ההסדר המפורט בסעיף 2(9) לפקודה הוא הסדר ספציפי ראוי במקרה דנן ויש לאשר
27 יישומו על הכנסת המערער.

28
29 סעיף 2(9) לפקודה, שכותרתו "**פטנט וזכות יוצרים**" קובע:
30 **"תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או בעד מכירת**
31 **זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום**
32 **עיסוקו הרגיל של הממציא או היוצר"**.
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1 סעיף זה קובע למעשה מקור הכנסה עצמאי לצורך מיסויו, ממכירת נכסי קניין רוחני. ועוד,
2 אין מניעה לראות בהגדרת המונח "פטנט" - כהגדרתו בסעיף 3 לפקודת הפטנטים
3 והמדגמים, 1926 -

4
5 הסעיף חל בהתקיים ארבעה תנאים מצטברים :

- 6 (1) מכירת הנכס לצמיתות - העברת כלל הזכויות ללא שיור בידי המוכר ;
- 7 (2) מכירה של פטנט, מדגם או זכות יוצרים ;
- 8 (3) המכירה היא על ידי הממציא המקורי או היוצר המקורי ;
- 9 (4) האמצאה או היצירה אינן בתחום עיסוקו של הממציא או היוצר.

10
11 מכאן, שכאשר לא חלים כל ארבעת התנאים במצטבר, תהא המכירה חייבת במס בהתאם
12 לנסיבותיה, לפי חלק ב' של הפקודה שכותרתו "המקור", קרי ; השתכרות מעסק או משלח
13 יד, כהכנסה פירותית. כך למשל אם מדובר בתחום עיסוקו של הממציא, ההכנסה מן
14 המכירה תהא חייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, או כאשר מותר המוכר בידו את הזכות
15 להשתמש באותה אמצאה או למכורה לאחרים, חייבת המכירה במס לפי סעיף 2(7) לפקודה.

16
17 שורש המחלוקת שבין הצדדים במקרה דנן, היא בשל כך שפקודת מס הכנסה נוקטת בסעיף
18 2(9) במונח 'פטנט' ומחילה עליו את הוראות מיסוי התקבולים הנהוגות לגבי הכנסות
19 פירותיות, מבלי להגדיר את המונח 'פטנט'.

20
21 30. לאור העקרונות לפרשנות מונחים או מושגים שנעשה בהם שימוש בדיני המס והלקוחים
22 מהדין הכללי, לפיהם ניתן לסטות מן הפירוש שניתן להם בדין הכללי כדי להגשים את
23 התכלית אליה חותרת חקיקת המס, יש מקום לפרש את המונח "פטנט" על דרך ההרחבה,
24 ככוללת גם "אמצאה", ובלבד כאשר זו אינה בתחום עיסוקו של הממציא.

25
26 לעניין פרשנותו של המונח 'פטנט' לצורך מיסוי לפי סעי' 2(9), יש לומר שתכליתה של
27 ההוראה היא כאמור מיסוי זכויות קניין רוחני, קרי מיסוי ממציאים ויוצרים בגין מכירת
28 הנכסים שהמציאו או יצרו.

29 מעבר לעובדה שהסעיף על-פי ניסוחו נוקט לשון "פטנט", מבחינה רעיונית, כל שהדבר נוגע
30 לדיני המס, אין להבדיל בין אמצאה שנרשם לגביה פטנט לפי חוק הפטנטים לבין אמצאה
31 שטרם נרשם לגביה פטנט, ומשכך לגבי כל אחד מאלה וכפועל יוצא מכך לשיעור המס
32 שיתחייב ; שהרי לכאורה, אם תתקבל עמדת המערער, אמצאה שנרשם לגבי פטנט תמוסה
33 לפי סעי' 2(9) בעוד שאמצאה שטרם נרשם לגבי פטנט תמוסה לפי חלק ה' לפקודה, ואילו אם
34 תתקבל עמדת המשיב, תמוסה אותה הכנסה לפי חלק ב' לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

31. עיון בלשון הסעיף עצמו מגלה כי אמנם ברישא של הסעיף מפורטים המונחים 'פטנט' או 'מדגם' וכן 'זכות יוצרים' לצורך מיסויים. ואולם בהמשך נוקט המחוקק בלשון כוללת של 'אמצאה' לגבי פטנט או מדגם ולשון 'יצירה' בהתייחס לזכות יוצרים. מכאן ניתן להסיק כי המחוקק עצמו סבר שיש למסות תמורה המתקבלת בעד מכירת 'אמצאה' וספק אם ביקש להגביל את הטלת המס לאמצאה כשירת רישום כפטנט, בלבד.
- אמנם נקט המחוקק לכאורה לשון ספציפית 'פטנט', ואולם נדמה כי למעשה הרעיון המנחה שמאחורי קביעת הסעיף הוא מיסוי תקבולים המתקבלים מפטנט במובנו השגור כ'אמצאה מקורית', ללא תלות אם זו נרשמה באופן פורמלי כפטנט לפי חוק הפטנטים.
- 9
32. הדין הכללי הרלוונטי אליו מפנה המערער הוא חוק הפטנטים המסדיר זכויותיו הבלעדיות של בעל פטנט ביחס לפטנט שרשם. מטרת דיני הפטנטים היא להעניק זכויות בלעדיות לממציאים, בתנאים מוגדרים ולתקופה קצובה, וזאת תמורת גילוי וחשיפת אמצאותיהם בפני הציבור, באופן שבעל מקצוע בתחום הרלוונטי יוכל לבצע וליישם את האמצאה, כשלאחר מכן הופכת האמצאה לנכס ציבורי ומשרתת את הכלל (עמיר פרידמן **פטנטים 31** (2000) (להלן: **פרידמן/פטנטים**)).
- 15
- משמעות רישום האמצאה כ'פטנט' היא מתן זכות לבלעדיות של בעל האמצאה לפתח את האמצאה, למכור אותה ולמנוע מאחרים אפשרות לייצר או למכור את האמצאה.
- חוק הפטנטים אינו מגדיר באופן ישיר את המונח 'פטנט', אלא מגדיר בסעי' 3 לחוק מהי "אמצאה כשירת פטנט" וקובע כי מדובר ב"אמצאה, בין שהיא מוצר ובין שהיא תהליך, בכל תחום טכנולוגי, שהיא חדשה, מועילה, ניתנת לשימוש תעשייתי ויש בה התקדמות המצאתית". פקודת הפטנטים והמדגמים, 1926 (להלן: **פקודת הפטנטים**) מגדירה 'פטנט' ככתב זכות לאמצאה, וזאת על אף שמעת חקיקת החוק, הפקודה אינה חלה עוד לגבי רישום פטנטים.
- החוק קובע גם הליכים למתן פטנט והפרוצדורה למתן פטנט לבעל אמצאה.
- ככל שהאמצאה עומדת בתנאים הקבועים בחוק הפטנטים, הרי שסעיף 2 לאותו חוק מעגן את הזכות המהותית של בעל האמצאה לבקש לרשום על האמצאה פטנט.
- 28
- יש לשים לב כי סעיף 3 לחוק הפטנטים קובע תנאים מצטברים כדי שאמצאה תהא כשירה להירשם כפטנט, והחוק אף ממשיך וקובע (בסעי' 7) סייגים לאמצאות שאינן יכולות להירשם כפטנט. ויודגש, אמצאה יכול גם שתידחה מרישום כפטנט, ככל שלא תעמוד בכללים הקבועים בחוק.
- יש לחזור ולהזכיר כי דיני הפטנטים באים להסדיר מתן זכות של בלעדיות לבעל אמצאה, ומשכך מתווה חוק הפטנטים כללים נוקשים לצורך הכרה באמצאה כפטנט, שעיקרם יעילות, חדשנות, התקדמות אמצאתית וכי עליה להיות בשלב הניתן ליישום טכני.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1
2 בנסיבות אלה ניתן לקבל את עמדת המערער כי בעת חתימה על ההסכם המשולש בשנת
3 1988 וגם לאחר מכן, לא היה המערער בעל הפטנט. ואולם אין להתעלם מן העובדה כי נרשם
4 כממציא של הפטנט בשנת 1995.
5
6 ואולם במקרה דנן, הכנסתו של המערער איננה רק מן הידע שהועבר לחב' דימוטק או
7 מהפטנט שהוא היה אחד ממציאיו - ולא נקבעה הכנסה נפרדת לעניין זה - אלא נובעת
8 ומתחברת מהמשך פיתוח והשבחתו של ידע זה גם על ידי המערער עצמו עד לשלב של יצירת
9 המוצר החדש וקבלת רישיון לשיווקו.
10
11 סעי' 2(9) לפקודה יוצר כאמור הסדר מיסויי ספציפי תוך הכרה בהכלאה של הכנסות אלה.
12
13 לעניין סיווגה של אותה 'הכנסה' המקימה חבות מס כהגדרתה בסעי' 2(9), ישנן שתי גישות .33
14 שונות: האחת, מדובר בתקבול הוני ומיקומו תחת חלק ב' לפקודה מבוסס על טעות, ולכן
15 יש לבטל ההוראה למסות לפי חלק ה לפקודה. ואילו לפי הגישה השנייה מדובר בתקבול
16 פירותי, המצוי כדין בחלק הראשון של הפקודה, ויוצר הסדר ניסויי הספציפי והתואם
17 לעסקה הכלכלית העומדת מאחורי אותו הסדר.
18 לפי הגישה הראשונה, התקבול הממוסה בסעיף 2(9) לפקודה יוצא דופן ביחס לשאר מקורות
19 ההכנסה הממוסים במסגרת סעיף 2 לפקודה, במובן זה שאין הוא מחזורי ואין הוא בגדר
20 הון חוזר (אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר) **מס הכנסה** (כרך ראשון) (התש"ע-2009)
21 254), וניתן למעשה לראותו כממסה תקבול הוני. בהתאם לגישה זו אף עלו ביקורות שונות
22 הקוראות לבטל את הוראת הסעיף ולהחיל על תקבולים מסוג זה את ההסדר הרגיל הקבוע
23 לגבי רווחי הון (גליקסברג "היבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים, **מחקרי משפט ז'**
24 151 (1989); **רפאל/מס הכנסה**, בעמ' 255).
25 הביטול, לפי גישה זו נדרש, מאחר שאין בו עוד הטבה לנישום. בעבר עיקר חשיבותו של
26 הסעיף היה עם חקיקתו, שעה ששיעור המס שהוטל באמצעותו היה מס מופחת (עד 40%)
27 ביחס למיסוי רווחי הון. ואולם, עם הירידה בשיעורי המס בכל הקשור ברווחי הון, הרי
28 שהסעיף לא נותן עוד בידי הממציא הטבת מס ביחס למיסוי עסקאות הוניות, ולא יפלא
29 אפוא, שהמערער, ככל ממציא אחר, מבקש לנסות ולסווג את מכר המצאתו כמכר הון
30 המתחייב לפי חלק ה' לפקודה ולא כמכירת אמצאה המתחייבת לפי סעי' 2(9) לפקודה.
31
32 דעה שונה ולפיה מדובר בתקבול בעל אופי של הכנסה רגילה, מתבססת על ההנחה שרווח
33 שמקבל נישום כתוצאה ממעשה ידיו הוא לעולם הכנסה רגילה וכי במקרה של מכירת נכס
34 רוחני, המקור הוא כושרו האינטלקטואלי של הממציא, ממנו הוא לא נפרד, אלא רק מפרי
35 כושרו (יוסף מ' אדרעי "סיווגו של קניין רוחני לצורכי מס הכנסה ומס רווח הון", **מחקרי**



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

- 1 משפט י"ג(2) (תשנ"ז-1996) 487; דוד אלקינס מיסוי קניין רוחני 116 (1993) (להלן:
2 אלקינס/מיסוי קניין רוחני). לביקורת על גישה זו ראו: רפאל/מס הכנסה, בעמ' 255
3 ואילך).
4
5 34. כפי שצוין בהכנסה הנדונה יש גם סממנים הוניים. המסקנה התבקשת במקרה דנן היא, כי
6 יש למסות את הכנסת המערער לפי סעיף 2(9) וזאת על בעיקר על סיס הנימוקים הבאים:
7 * הידע' או המולקולה לא היו בגדר 'נכס' ולא יצרו הכנסה עצמאית נפרדת שנתלוותה
8 למכירתם, על אף שיכלו לכאורה ליצור הכנסה הונית שאינה זהה להכנסה מהמוצר הסופי -
9 התרופה;
10 * הידע/המולקולה פותחו ושוכללו גם על ידי המערער במעמדו כחוקר, בכל תקופת הביניים.
11 "התנתקות" המערער מבעלות על הידע לא כללה התנתקות בשיפור ובשכלול הימוצר'
12 החדש, שהיה לנכס שנמכר;
13 * לצורך הנפקת הכנסה, נדרש קיומו של 'מוצר' שאושר לשיווק, ואולם אין להתעלם מקיומו
14 של קשר סיבתי ולו חלקי בין העברת הידע המקורי לבין ההכנסה שנוצרה;
* התמורה שולמה לדימוטק, רק לאחר המצאת התרופה וקבלת רישיון לשיווקה. באותו
שלב נוצרה הכנסה פירותית, שמתוכה זכאי גם המערער לחלק מסוים, ואף חלקו באותה
תמורה הוא בגדר של הכנסה פירותית.
* סעי' 2(9) הוא יציר כלאיים בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית. בהעדר נתונים נפרדים
לגבי שתי עסקאות נפרדות - למשל: עסקה הונית בנוגע לידע כנגד תמורה מוסכמת, לצד
עסקה פירותית של שיפור הידע, המצאת תרופה וקבלת רישיון לשיווקה, יש לאתר הסדר
חקיקתי ספציפי וזה מצוי בסעיף 2(9) של הפקודה;
* הסעיף הנ"ל מאפשר ליצור הכלאה בין הכנסות הוניות להכנסות פירותיות.
תכלית ההוראה היא, למסות נכסי קניין רוחני ובאופן ספציפי רווחי 'אמצאות'.
- 15 35. ראוי עוד להפנות לסעי' 89(ג) לפקודה הקובע:
16 "רווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס הן לפי הפרק הראשון בחלק ב' והן לפי
17 חלק זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד" (תיק
18 מס' 132 שתחולתו מ-2003 ואילך ותיקון מס' 147 ותחולתו מ-1/06/01).
19
20 יישום הוראה זו בענייננו, מורה שגם לפי הגישה הסוברת שמדובר בהכנסה הונית, הרי
21 שמאחר שאין להתעלם מן העובדה שלהכנסה הנדונה יש גם מאפיינים פירותיים, בא סעי'
22 89(ג) מוציא את ההכנסה האמורה ממשטר רווחי הון, ומחזיר אותנו חזרה לחלק ב' של
23 הפקודה, שם מצוי סעי' 2(9).
24
25



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-41410 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-46131 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

דוחות המס :

36. אין גם להתעלם מן העובדה, כפי שטוען המשיב, שהדיווח שמסר המערער על הכנסותיו לא תאם להוראות פרק ה לפקודה, וזאת כנראה מאחר שגם לדעת המערער עצמו לא מדובר היה בהכנסה הונית.

אם סבר המערער שמדובר בהכנסה הונית, הרי שבדומה לכל נישום אחר, היה עליו להגיש למשיב דוח בטופס מתאים שבו יפורט חישוב רווח ההון וחישוב סכום המס החל במכירה. כמו כן לא שילם המערער מקדמה בסכום המס המתחייב על פי החישוב הנ"ל, על אף שהיה עליו לעשות כן תוך פרק זמן קצוב, וכן היה עליו לדווח באותו מועד על מלוא רווח ההון מן העסקה, כאשר זו כוללת גם את התמורה העתידית שאמורה להתקבל בשנות המס הבאות. כפי שפורט בסעי' 13 לפסק הדין, חשב אף הוא לרבות באי כוחו כי מדובר בהכנסה עליה חל סעי' 9(2) לפקודה (ראה פניית המערער ב-28/8/06 אל המשיב), ואף הכנסה פירותית המחייבת בשיעור מס שולי.

המערער לעומת זאת טען בדיעבד, כי יש לאפשר לו דיווח על תגמוליו מדי שנה בשנה כאילו הוא מוכר נכס הוני מדי שנה מחדש. אין לקבל הטענה, במיוחד כאשר מדובר בהכנסה מחזורית, שהיא במהותה פירותית. יש לקבל את עמדת המשיב כי מדובר בהכנסה שוטפת, כאשר ההכנסה שמקבל המערער מהתרופה בדומה לתמורה שמקבל נישום על שימוש באמצעי הייצור שלו - היא הכנסה פירותית. אך אין גם להתעלם מהסממן ההוני האפשרי באותה הכנסה.

התוצאה :

37. אשר על כן, אני מורה על דחיית הערעורים. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪, בתוך 30 ימים מהיום.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ז תשרי תשע"ה, 21 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 41410-12-10 יודעים נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 46131-01-13 יודעים נ' פקיד שומה חיפה

1
2