



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערים

1. פרופ' ניצן ביצ'צ'ו
 2. ד"ר יובל יעקובי
- ע"י ב"כ עו"ד מיקי מיכאלוביץ'
ממשרד עו"ד דרוקר ושות'
3. ד"ר בן-ציון כרמון
ע"י ב"כ עו"ד אפי אוחנה
ממשרד עו"ד דורון, טיקוצקי ושות'

נגד

משיבים

1. פקיד השומה ת"א 4
 2. פקיד שומה גוש דן
- ע"י ב"כ עוה"ד שירה ויזל-גלצור ולירון ברנד-קויפמן
פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 בפניי ערעורים מאוחדים בנוגע למיסוי עסקאות מכירה של פטנטים. השאלות העיקריות
6 שעומדות לפתחי במסגרת הערעורים הן מה דין ההסכמים השונים שנחתמו אל מול המשיב
7 ומהו סיווגן הנכון של ההכנסות מעסקאות מכירת הפטנטים – האם מדובר בהכנסות
8 פירותיות או שמא מדובר ברווחי הון.

9

רקע רלוונטי ועיקרי הערעור

- 10 1. המערערים הם רופאי שיניים שהמציאו ופיתחו יחד עם ד"ר אופיר פרומוביץ' (להלן:
- 11 "ד"ר פרומוביץ'") שתל דנטלי בעל ראש מתכנס. המערערים הגישו בקשת פטנט
- 12 בינלאומית ביחס לשתל הדנטלי ביום 23.5.2004 (להלן: "הפטנט"), וביום 9.6.2005 הם
- 13 מכרו את זכויותיהם בפטנט לחברת Nobel Biocare (להלן, בהתאמה: "נובל" ו-"עסקת
- 14 נובל"). בהתאם לתנאי עסקת נובל, היו המערערים זכאים לתמורה מידית בסך של
- 15 750,000 אירו, וכן לתמורות עתידיות לתקופה של עשר שנים ממועד העסקה, אשר
- 16 יחושבו כנגזרת מאחוז המכירות של השתלים המבוססים על הפטנט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערערים דיווחו על תקבולי עסקת נובל רק בשנת 2006. המערערים דיווחו על
- 2 התקבולים כרווחי הון בשיעור מס של 20%. יצוין, כי בעוד שבשנת 2005 שיעור מס רווח
- 3 ההון היה 25%, בשנים 2006 – 2011 שיעורו היה 20%.
3. המשיב לא הסכים לסיווג תקבולי עסקת נובל כרווחי הון, ובין הצדדים התנהלו מגעים
- 5 ודיונים ממושכים ביחס לסיווג העסקה הנכון – הוני או פירותי.
4. לאחר מספר שנים בהן התקיימו דיונים רבים בעניין, הצדדים חתמו על הסכמי שומה
- 7 ביחס לתקבולי עסקת נובל (להלן יחדיו: "הסכמי השומה"), כדלהלן:
 - 4.1 עם המערער 1, פרופ' ביצ'צ'ו, נחתם בחודש ספטמבר 2010 הסכם לשנות המס 2006
 - 9 – 2008 (נספח 45 לתצהיר המשיב), ובחודש נובמבר 2013 נחתם הסכם לשנות המס
 - 10 2010 – 2011 (נספח 46 לתצהיר המשיב). בהתאם להסכמים, המערער 1 שילם מס
 - 11 בגין תקבולי עסקת נובל באותן שנים בשיעור של 25%.
 - 4.2 עם המערער 2, ד"ר יעקובי, נחתם הסכם במהלך חודש מאי 2013 לשנות המס 2009
 - 13 – 2011 (נספח 49 לתצהיר המשיב). בהתאם להסכם, המערער 2 שילם מס בגין
 - 14 תקבולי עסקת נובל באותן שנים בשיעור של 25%.
 - 4.3 עם המערער 3, ד"ר כרמון, נחתם הסכם במהלך חודש יוני 2012 לשנות המס 2006
 - 16 – 2010 (נספח 47 לתצהיר המשיב), ובחודש אוגוסט 2012 נחתם הסכם לשנת המס
 - 17 2011 (נספח 48 לתצהיר המשיב). בהתאם להסכמים, המערער 3 שילם מס בגין
 - 18 תקבולי עסקת נובל באותן שנים בשיעור של 27%, וזאת מאחר שבאותו הזמן היו
 - 19 בבעלותו של ד"ר כרמון פטנטים נוספים.
5. המערערים המשיכו לקבל תקבולים בגין עסקת נובל, והמשיב הוציא למערערים שומות
- 21 מס לשנים 2013 – 2016. בשומות אלו, קבע המשיב כי תקבולי עסקת נובל מהווים
- 22 הכנסה מעסק, ולחלופין הכנסה לפי סעיף 2(9) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],
- 23 התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). המערערים טוענים מנגד כי מדובר ברווחי הון, וכי
- 24 יש למסותם בהתאם לאשר נקבע בהסכמי השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

6. בנוסף, ובמנותק מעסקת נובל, בשנים 2011 – 2012 המציאו ופיתחו המערערים 1 ו-2 ש
שתל דנטלי נוסף, וביום 3.6.2012 הגישו המערערים 1 ו-2 בקשה לרישום פטנט ביחס
לאמצאה זו (להלן: "הפטנט השני"). ביום 7.11.2013 מכרו המערערים 1 ו-2 את מלוא
זכויותיהם בפטנט השני לחברת MIS (להלן: "עסקת MIS"). לשיטת המשיב, תקבולי
עסקת MIS מהווים הכנסה פירותית. מנגד, המערערים 1 ו-2 טוענים כי מדובר ברווחי
הון וכי יש למסות גם את תקבולי עסקת MIS בהתאם להסכמי השומה.

7. מכאן ערעור זה.

8 טענות המערערים בתמצית

8. לטענת המערערים, הסכמי השומה צופים פני עתיד. במסגרת הסכמי השומה הוסכם,
לאחר דיון ממצה, כי תקבולי עסקת נובל מהווים רווחי הון אשר יתמסו על פי שיעור
מס רווח ההון הנכון למועד עסקת נובל בשנת 2005, כלומר 25%. המשיב נמנע מלהביא
עדויות וראיות רלוונטיות מזמן אמת בהקשר זה.

9. המשיב ביטל את הסכמי השומה שלא כדין, בחוסר תום לב ומעילה פסולה וזאת משום
רצונו למנוע מד"ר פרומוביץ' לטעון לאפליה. המערערים הסתמכו על הסכמי השומה.

10. היות ואירוע המס התרחש בשנת 2005 והדוחות לגבי שנת מס זו הוגשו על ידי
המערערים בסמוך לאחר מכן, הרי שהתיישנה סמכותו של המשיב לשום את אירוע
המס, לרבות סיווג התמורות הנובעות ממנו. אין רלוונטיות לטענת המשיב כי כל שנת
מס עומדת בפני עצמה, משום שמדובר באירוע מס מסוג רווח הון שהתגבש בשנת 2005,
ולא בשנים בהן נתקבלו בפועל התמורות המותנות.

11. מהותית, עסקת נובל היא מכירה הונית החוסה תחת פרק ה' לפקודה ולכן על התמורות
שנתקבלו מעסקה זאת ראוי שיחול מס רווח הון. למערערים לא היה ואין כל ידע בייצור
שתלים, והמצאת פטנטים ופיתוח מכשור רפואי הם לא חלק מהעסק שמפעיל כל אחד
מהם. המערערים עסקו בפיתוח של שני פטנטים בלבד, והם לא לקחו על עצמם סיכונים
עסקיים, למעט הוצאות זניחות של נסיעות לחו"ל. מטרת המערערים הייתה לסחור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בזכויות על הפטנט וכן לשפר את יכולת שיקום הפה במטופליהם. השתלים החדשים היו
2 כשנה בשימושם הקליני הבלעדי של המערערים, אשר השתילו אותם במטופליהם.
- 3 12. הוא הדין ביחס לעסקת MIS. המערערים 1 ו-2 השתמשו בפטנט השני בקליניקות
4 הפרטיות שלהם והם יצרו הכנסה מעסק.
- 5 13. התקבולים מעסקאות נובל ו-MIS הם לא הכנסה שמקורה בסעיף 2(9) לפקודה. מדובר
6 באמצאות שהן בתחום עיסוקם הרחב של המערערים.
- 7 14. לכל הפחות, יש להחיל על המערערים את תנאי הסכם הפשרה שחתם ד"ר פרומוביץ' עם
8 המשיב במהלך ערעור המס שניהל בבית המשפט המחוזי מרכז.
- 9 15. המערערים מלינים על התנהלותו של המשיב בענינם.

10

טענות המשיב בתמצית

- 11 16. המשיב סבור כי דין הערעור להידחות. כלל האינדיקציות מלמדות כי יש לסווג את
12 ההכנסות מהעסקאות כהכנסות פירותיות. המערערים תרמו במשותף להצלחת עסקת
13 נובל. המערערים השקיעו תשומות רבות בחיפוש אחר רוכשים לפטנט, וזאת בסמיכות
14 זמנים הדוקה לבקשת רישום הפטנט ואף לפניו. המערערים מעולם לא השתמשו בפטנט
15 כעץ מניב בפני עצמו, והם העבירו לנובל את המידע שאספו במהלך פיתוח השתל
16 והניסויים בו. העובדה שהמערערים ויתרו על זכויותיהם מייצור השתל בישראל ומסרו
17 את מלוא הזכויות לד"ר פרומוביץ', מעידה אף היא כי הם לא ראו בפטנט נכס מניב.
18 עסקת נובל נחתמה בחודש יוני 2005, כשנה בלבד לאחר בקשת רישום השתל כפטנט.
- 19 17. לחלופין, יש לסווג את התקבולים כהכנסה לפי סעיף 2(9) לפקודה.
- 20 18. הסכמי השומה תקפים אך ורק ביחס לשנים שלגביהן הם נחתמו, והם אינם צופים פני
21 עתיד. המשיב לא גיבש עמדה פוזיטיבית ביחס לעסקת נובל כולה, אלא רק לגבי
22 התקבולים שהתקבלו בשנים שכלולות בהסכמים. אין לכבול את שיקול דעתו של
23 המשיב לגבי שנות המס הפתוחות, והלכה היא כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

19. גם המערערים לא ראו עצמם כמחויבים להסכמי השומה, ודיווחו בפועל על שיעורי מס נמוכים משיעור המס עליו סוכם. כמו כן, המערערים לא הוכיחו כי הסתמכו על הסכמי השומה או כי שינו את מצבם לרעה בעקבות החתימה עליהם.
20. בעת שנחתמו הסכמי השומה, המצב המשפטי לא היה ברור ולא היו הנחיות מקצועיות מפורשות שהדריכו את פקידי השומה. על רקע זה, הצדדים סברו, גם אם בטעות, ששיעור המס שעל פיו יש לחייב הוא שיעור מס רווחי ההון שחל בשנים שבהסכמי השומה. מכיוון ששיעור מס רווחי ההון עמד על 20% בלבד באותן שנים, הסכמי השומה שיקפו הסכמה לתשלום שיעור מס גבוה יותר משיעור המס שחל על רווחי ההון באותן שנים, וזאת כפשרה בין המשיב למערערים.
21. לא חלה התיישנות על התקבולים ועל סיווגם. סיווג העסקה מעולם לא הוכרע ובשנים שלאחר עסקת נובל הגיעו הצדדים לפשרות אך לגבי התקבולים שהתקבלו באותן שנים. יש לבחון את מיסוי התקבולים על בסיס מזומן, בהתאם להצהרות המערערים והסכמות הצדדים.
22. המשיב לא התפשר בעניין סיווג הכנסותיו של ד"ר פרומוביץ', והוא חויב במס פירותי מלא בגין תקבולי עסקת נובל. טענת המערערים נסמכת אך על עדותו של עו"ד כהן, ללא כל ראיה תומכת. אף אם המשיב היה מתפשר והייתה מוכחת אפליה, לא היה בכך כדי לאיין את השומות בענייננו.
23. יש לסווג גם את תקבולי עסקת MIS כהכנסה פירותית. גם בעסקה זו מומחיותם ותרומתם של המערערים 1 ו-2 לפיתוח השתל היו מהותיות. גם בעסקה זו המערערים 1 ו-2 התאמצו למכור את השתל בסמוך לפיתוחו, והם לא הגישו בדל ראיה על מנת להוכיח כי השתל שימש כ"עץ" מניב. המערערים 1 ו-2 הביאו לעסקה זו את ניסיונם מעסקת נובל. לחלופין, יש לחייב את עסקת MIS לפי סעיף 2(9) לפקודה.

23

טענות המערערים בתשובה

24. המערערים הגישו סיכומי תשובה ובהם חזרו על עיקרי טענותיהם תוך התייחסות לסיכומי המשיב.
- 25



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 דיון והכרעה

2 25. מספר שאלות שונות עומדות על הפרק בערעורים אלו, כשבראשן השאלה – מה דין
3 הסכמי השומה ביחס לשנות המס שבמחלוקת – האם ההסכמות הגלומות בהם חלות
4 גם בשנות המס שבמחלוקת? ואם כן, מה טומנות בחובן אותן הסכמות?

5 26. לאחר מכן, ובהתאם למסקנותיי בשאלות דלעיל, יהיה מקום לדון בשאלת סיווג
6 העסקאות.

7 הסכמי השומה – האם חלים בענייננו ומה הוסכם בהם

8 27. השאלה הראשונה שיש לבחון היא, האם הסכמי השומה חלים גם על שנות המס
9 שבערער. כזכור, המערערים טוענים שיש להחיל את הסכמי השומה גם על השנים הללו,
10 ואילו המשיב טוען כי מדובר בהסכמי שומה שחלים אך על השנים שמצוינות בהם.

11 28. בעניין זה דעתי כדעת המערערים.

12 29. ראשית, מבחינה לשונית, בהסכם השומה הראשון של המערער 1 (נספח 45 לתצהיר
13 המשלב), נכתב כי "מסוי רווח ההון ממכירת השתל הם בהתאם לסיכום בתיק השותף
14 בני כרמון בפ"ש גוש-דן; אם בעתיד יקבע שעור מס מוקטן הנישום שומר לעצמו זכות
15 למסוי בהתאם" (כל ההדגשות בפסק דין זה הן שלי אלא אם מצוין אחרת – י"ס).
16 כלומר, נקבע באופן ברור כי החיוב הוא חיוב של רווח הון, שחל גם לעתיד לבוא, שכן
17 אם ייקבע בעתיד שיעור מס מוקטן, והדעת נותנת ששיעור המס המוקטן מתייחס
18 לשיעור מס של רווחי הון, אזי המערערים שומרים על הזכות למיסוי בהתאם. לו היה
19 מדובר בהסכמות שחלו על השנים המצוינות בהסכם בלבד, לא היה כל צורך להתייחס
20 לשיעורי מס רווח הון עתידיים.

21 30. שנית, הצדדים ניהלו משא ומתן ממושך והסכימו על אחוז מסוים (25% או 27%) נכון
22 לאותן השנים. כאשר המערערים 1 ו-3 דיווחו על אחוז נמוך מהמוסכם לאחר חתימת
23 ההסכמים הראשונים בעניינם, המשיב ביקש לאכוף את האמור בהסכמי השומה.
24 כלומר, גם לתפיסתו של המשיב, ההסכם חל גם ביחס לתקבולים עתידיים. אם לצורך
25 העניין, לאחר שהמערערים דיווחו באופן שונה מהמוסכם, המשיב היה מבקש לחייב את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 התקבולים כהכנסה פירותית, הרי שהדבר היה מלמד כי להסכמים אין תוקף מבחינת
2 המשיב. אבל, המשיב לא נהג כך, והוא דרש את אכיפתם כאמור. ולראיה, אמירת נציגת
3 המשיב במהלך הדיון כי "**אני מניחה שאם הוא היה מדווח בהתאם למתווה ההסכם אז**
4 **לא היה צריך עוד הסכם**" (עמ' 261, ש' 11 – 12 לפרוטוקול. כן ראו עמ' 263, ש' 17 – 24
5 לפרוטוקול) – כלומר, נציגת המשיב אישרה כי מדובר בהסכם שחל גם על השנים
6 הבאות.

7 31. **שלישית**, הדעת נותנת, שלאחר ששני הצדדים השקיעו משאבים רבים בהתדיינות
8 אינטנסיבית שנמשכה לאורך שנים בקשר לאותה עסקה יחידה, הם יגיעו לסיכום אחד
9 ממצה, שצופה פני עתיד. ומן הצד השני, אם היה מדובר בהסכמות שנוגעות רק לשנים
10 2005 – 2011, אני סבורה כי היה ראוי לכתוב ולהצהיר כך במפורש, וכן להבהיר כי טענות
11 הצדדים בקשר למהות העסקה ולתקבולים העתידיים ממנה בעיני עומדות.

12 32. **רביעית**, אני סבורה כי גם מטעמים מהותיים יש לדבוק בהסכמי השומה ואין לדון
13 מחדש בסיווג עסקת נובל.

14 33. אומנם, בענייננו לא חלה התיישנות שכן כל שנת מס מקימה עילה חדשה (ע"א 490/13
15 **פלומין נ' פקיד השומה חיפה**, פס' 48 (24.12.2014) (להלן: "**עניין פלומין**")), בייחוד
16 כאשר המערערים הם שבחרו לדווח על תקבולי העסקה על בסיס מזומן (ע"מ (מחוזי
17 ת"א) 36608-02-12 **שפירא נ' פקיד שומה תל אביב** 1, פס' 109 (28.12.2016)); ובנוסף,
18 לא מתקיים השתק פלוגתא שכן לא הייתה כל הכרעה שיפוטית בעניין (**עניין פלומין**,
19 בפס' 49).

20 34. אולם, אני סבורה כי מקום בו חלה מחלוקת והמשיב בחן באופן ענייני תקבולים מעסקה
21 ספציפית (וראו למשל האמור בסעיף 8 לסיכומי המשיב: "**עמדת המשיב היתה, מאז**
22 **ומעולם, כי הסיווג הנכון לתקבולים הוא כהכנסה פירותית לפי סעיף 2(1) לפקודה**");
23 ושעה שהצדדים התדיינו בעבר לגופו של עניין והגיעו למסקנות פוזיטיביות ולשיעורי מס
24 מוסכמים – כל עוד לא חל שינוי נסיבות משפטי או עובדתי מיוחד, ובכפוף לחריגי
25 המשפט המנהלי, אין מקום לשנות מההסכמות העקרוניות אליהן הגיעו.

26 35. יש לזכור, כי בענייננו, התקבולים לא עומדים בפני עצמם, אלא הם קשורים בטבורם
27 לעסקה משנת 2005, שנערכה כחמש עשרה שנה טרם הגשת הערעור. בנסיבות אלו,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 ולאחר שהצדדים הגיעו להסכמות מסוימות, אין כל ציפייה מהמערערים שישמרו את
2 כלל המסמכים והראיות הנוגעים לעסקה ולנסיבות הסובבות אותה, באופן שיכול
3 להביא אף לנזק ראייתי כלפיהם.

4 36. מבחינה אובייקטיבית, קשה להתחקות כיום במדויק אחר האירועים הרלוונטיים עובר
5 למועד העסקה. לא בכדי לא צורפו פרוטוקולים או תרשומות מהדיונים שקדמו להסכמי
6 השומה, ולא בכדי גם נציגות המשיב לא ידעו לספר מה היה הלך הרוח באותו הזמן.

7 37. ההלכה כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה מתייחסת בעיקרה לאירוע מס עצמאי שנוצר
8 בשנה מאוחרת, שלגביו המשיב חופשי להחיל עקרונות שונים מאשר אלו שנקבעו ביחס
9 לאירוע מס דומה שחל בשנים הקודמות. ברם, זה לא המקרה בענייננו. התקבולים
10 שהתקבלו בשנות המס שבערעור נובעים מעסקת נובל משנת 2005, שתקבולים ממנה
11 כבר דווחו, נבחנו ואושרו על ידי המשיב במסגרת הסכמי השומה. יפים לענייננו הדברים
12 האמורים בגדרי רע"א 7615/20 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד
13 שומה רמלה, פס' 3 (8.4.2021):

14 "ודוק, העסקה בה עסקינן היא עסקה אחת, שנערכה בשנת 2007. משנפסק אשר
15 נפסק לגבי אופן חלוקת התמורות במסגרת עסקה זו, פשיטא כי אין לאפשר
16 לצדדים לחזור ולהעלות טיעונים בעניין זה בכל שומה ושומה אשר הקביעות הללו
17 רלוונטיות לגביה. אכן, 'כל שנת מס עומדת בפני עצמה', אך מכאן לא ניתן להסיק
18 כי אירוע הנושא השלכה פיסקאלית למספר שנות מס ייבחן ויאופיין מחדש (de
19 novο) במסגרת כל שומה שנתית בנפרד".

20 38. כמו כן, הצדדים השקיעו משאבים נכבדים, קיימו דיונים רבים, שבסופם הם גם הגיעו
21 למסקנות. מבחינה מערכתית לא נכון לפתוח את הסוגיה ולהשקיע שוב, מחדש, את
22 אותם המשאבים. מוקשה בעיניי, כי לאחר שכבר דן בעניין, המשיב "יתעורר" לאחר 15
23 שנים, תוך דרישה מחודשת מהמערערים כי יספקו לו ראיות משנים שקדמו לעסקת נובל
24 – אלו בדיוק התכליות שעומדות מאחורי הכללים שנוגעים להתיישנות, סופיות הדיון
25 והשתק הפלוגתא (וראו עניין פלומין, פס' 63 – 65).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

39. אני סבורה כי בנסיבות אלו, וכן בכלל, אם המשיב מעוניין שהסכמות בקשר לאירוע בעל השלכות פיסקאליות מתמשכות יהיו לשנים ספציפיות בלבד, עליו לציין זאת במפורש בהסכם, על מנת להבהיר את המצב המשפטי ולמנוע את הבעיות המצוינות לעיל.

40. יוער, כי בענייננו לא מתקיימות אותן הנסיבות שמצדיקות שינוי מההסכמות העקרוניות אליהן הגיעו הצדדים במסגרת הסכמי השומה (עניין פלומין, בפס' 67). לא חל שינוי "באקלים המשפטי" ולא נתגלו עובדות חדשות שהמשיב לא היה מודע אליהן, או שהוא לא יכול היה להיות מודע להן בשקידה ראויה, במהלך בירור ההליך הקודם. המשיב היה מודע לתביעה כנגד ד"ר פרומוביץ, וככל הנראה גם לתצהירים שהוגשו שם, ומכל מקום בשקידה ראויה הוא גם היה מגיע לתצהירים שהוגשו בתביעה האמורה עליהם הוא מתבסס בהליך דנן. דווקא ההיפך הוא הנכון, כיום, ניתן להגיע למספר מועט יותר של ראיות ואסמכתאות שרלוונטיות לסיווג עסקת נובל, מאשר בזמן חתימת הסכמי השומה. יפים לענייני הדברים האמורים בגדרי ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' לשם, פס' 90 (2.1.2018):

"עם זאת, חובתה של רשות המסים להפעיל שיקול דעת ולבחון את החלטותיה באופן מתמיד, אין משמעה כי מסור לה שיקול דעת בלתי מוגבל או כי ניתן להפעילו בשרירותיות. כך, ייתכן כי אילו היה עולה בידי העיזבון ודן לשכנע, כי אכן כטענתם פקיד השומה הוא זה שעמד על כך שהכנסותיהם מדמי שכירות תסווגנה כהכנסות פאסיביות (כלומר, שנתקבלה החלטה מינהלית פוזיטיבית באשר לסיווג ההכנסות מדמי שכירות לגופן), כי הם הסתמכו על כך בתום לב ובאופן סביר, כי לא חל כל שינוי בנסיבות וכי כל מה שטרף את הקלפים והוביל לשינוי הסיווג היה שינוי שיעור המס באופן שהסיווג הישן (כהכנסות פאסיביות) מוביל לחבות מס מופחתת של הנישומים – היה בכך טעם לפגם".

41. אין בעובדה שנחתמו שני הסכמים עם פרופ' ביצ'צ'ו וד"ר כרמון כדי לשנות ממסקנת. ההיפך הוא הנכון. העובדה שנחתמו שני הסכמי שומה על בסיס אותם העקרונות בדיוק, מלמדת כי הייתה הסכמה עקרונית לגבי אופן המיסוי. זאת בייחוד לאור העובדה כי ההסכם השני בעניינינו של המערער 3 נחתם באופן אוטומטי כמעט, כחודשיים לאחר ההסכם הראשון ומבלי שנערך דיון נוסף בעניין (עמ' 261 לפרוטוקול). מהלך עניינים זה מגלה כי לא מדובר בשני הסכמים נפרדים, אלא בהמשך של אותה הסכמה, שחלה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שנים שונות. לפיכך, גם אין קושי בכך שבהסכמי השומה מצוינות שנים מסוימות –
2 מדובר בהחלה של אותה הסכמה עקרונית על שנות המס הפרטניות שעמדו לבחינה
3 באותה העת.
4. 42. לסיכום, אני סבורה כי ההתנהגות והנסיבות מלמדות שמדובר בהסכמות שחלות על כלל
5 התקבולים מהעסקה, ולא רק לשנים ספציפיות, וכך גם ראוי מבחינה מהותית.
6. 43. משהגעתי למסקנה כי הסכמי השומה חלים בענייננו וכי אין מקום לבטלם, יש לבחון
7 מה נקבע בהם.
8. 44. בהסכמי השומה נכתב כי המערערים ישלמו לפי שיעור מס רווחי הון של 25%. אולם,
9 נותרת בעינה השאלה ממה שיעור זה מורכב. המערערים טוענים כי הוסכם ששיעור המס
10 שיחול הוא 25%, כשיעור מס רווחי ההון במועד עסקת נובל, בשנת 2005. לעומת זאת,
11 המשיב טוען כי גובשה פשרה בין הצדדים לפיה המס שיחול על התקבולים מעסקת נובל
12 הוא שיעור מס רווח הון בשנה שבה התקבל התקבול (20% באותן השנים) בתוספת של
13 5% אצל פרופ' ביצ'צ'ו וד"ר יעקובי, ובתוספת של 7% אצל ד"ר כרמון.
14. 45. ישנן אינדיקציות לכאן ולכאן בנוגע לשאלה מה היה תוכן הסכמי השומה.
- 15 מצד אחד, המערערים הביאו עדים שהעידו ממקור ראשון בנוגע למהלך העניינים, בניגוד
16 לנציגי המשיב שלא נכחו בזמן אמת ואך שיערו מה הייתה כוונת הצדדים, בהתבסס על
17 פיסות מידע. המשיב צריך ויכול היה להזמין לעדות עדים רלוונטיים שהיה ביכולתם
18 להעיד על מהלך העניינים בזמן אמת (למשל, הגב' מיכל ניר או מר מנחם רמר), ואי-
19 הבאתם משמשת נגדו (ע"א 548/78 פלונית נ' פלוני, פ"ד לה(1) 760, 736 (1980)).
- 20 בנוסף, בהסכמי השומה לא ניתנה כל הבהרה כי מדובר בשיעור רווח ההון לאותה שנה
21 בתוספת אחוזים, וההסכמה תואמת את הדין – מיסוי העסקה לפי שיעור רווח ההון
22 שחל בעת כריתתה. חיזוק לכך ניתן למצוא בסעיף 3 לדיווח מיום 9.9.2012 של המערער
23 3 למשיב (נספח 14 לתצהיר כרמון): "הדיווח הינו עפ"י שיעור המס של 25% כפי שחל
24 על רווחי הון בשנת 2005 וזאת בהמשך להסדר עם מס הכנסה בגין תקבולי עבר בשל
25 מכירת אותו פטנט" (כן ראו סעיף 45 לתצהיר כרמון וסעיף 9.4 לתצהיר קפלן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 קשה להלום שהמשיב יסכים לעסקה שמורכבת מרווח הון של 20% + תוספת מסוימת,
2 כאשר רווח ההון שחל במועד העסקה, ולא במועד קבלת התמורה, הוא 25%.

3 זאת ועוד, היה ניתן לצפות שיוסבר כיצד הצדדים הגיעו לתוספת של 5% או 7% דווקא.
4 לא מדובר בפשרה של "חצי-חצי", ומן הראוי היה להסביר את דרך חלוקת האחוזים,
5 בדומה לפשרה הנטענת בעניינו של ד"ר פרומוביץ' – 30% פירותי ו-70% הוני. מצופה
6 מרשות ציבורית להתנהל בשקיפות ולתעד בהסכמי הפשרה את דרך הילוכה.

7 46. מצד שני, כאמור, בהסכם השומה של המערער 1 לשנים 2006 – 2008 (נספח 45 לתצהיר
8 המשיב) נקבע כי "אם בעתיד יקבע שיעור מס מוקטן הנישום שומר לעצמו זכות למסוי
9 בהתאם". כלומר, הסכם השומה מלמד כי שיעור המס לא נקבע בהתאם למועד העסקה,
10 אלא בהתאם למועד התקבול והוא גם כפוף לשינוי בהתאם לשינוי שיעור מס רווח ההון,
11 באופן שתומך בגרסת המשיב.

12 בנוסף, אם נקבל את שיטת המערערים, הרי שלא ברור מדוע הם טענו לכל אורך הדרך
13 שמדובר בפשרה ושהסכמי השומה צופים פני עתיד, שכן לא מדובר בפשרה אלא בקבלת
14 טענותיהם של המערערים במלואן. וראו למשל האמור בסעיפים 9.2 – 9.3 לתצהיר קפלן
15 ביחס להסכמי השומה: "מס רווח ההון יוטל בגין סכומי התמורה הנ"ל מנובל על בסיס
16 'מזומן', היינו בשנה שבה יתקבלו בידי הזכאים להן. שיעור המס שנקבע, בפשרה,
17 לגבי ד"ר יעקובי ופרופ' ביצ'צ'ו היה 25% מרווח ההון ולגבי ד"ר כרמון נקבע שיעור
18 המס ל-27%. שיעורי מס אלה היו גבוהים משיעור המס על רווחי הון באותה העת,
19 ומיצו את כל הטענות האחרות, של הרופאים הנ"ל ושל פקידי השומה לעיל, בעניין
20 זת" (כן ראו סעיף 33 לתצהיר ביצ'צ'ו, סעיף 27 לתצהיר יעקובי וסעיף 46 לתצהיר
21 כרמון).

22 אם אכן היה מדובר בתשלום שיעור המס "הנכון", לא היה כל צורך שפרופ' ביצ'צ'ו וד"ר
23 כרמון יחתמו על שני הסכמים כל אחד, ודי היה בהגשת דוחות המס כפי שהם, בהתאם
24 לדין לכאורה.

25 על זאת יש להוסיף, כי עצם קביעת שיעור המס המוגדל בעניינו של המערער 3 – 27%,
26 מגלה כי לא מדובר אך בשיעור המס לפי שנת 2005, אלא בתוספת על שיעור מס רווחי
27 ההון, בהתאם לנסיבות של כל אחד מהמערערים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 כמו כן, טענותיהם של המערערים ביחס להתאמת המס למועד העסקה הן טענות
 2 כבושות, שלא עלו בתחילה, אלא בשלב מאוחר של הדיון, לאחר שהם נוכחו בטעות
 3 הבסיסית שנעשתה בעניין – קביעת המס על בסיס מזומן ולא על בסיס מצטבר (וראו
 4 דיון שומה עם מייצגי המערערים מיום 13.1.2020, נספח 32 לתצהיר המשיב, בעמ' 956 –
 5 957: "ליאור: למה זה עלה ל-25% כאשר שיעור מס רווח הון באותו זמן היה 20%?
 6 מיקי וקפלן: זה היה אפשרה. 25% ... ליאור: 5% המס הנוספים, זה היה תוספת
 7 לשיעור המס של רווח ההון? קפלן – כן. ההסכם היה תוספת של 5%"; כן ראו ההודעות
 8 המפרשות את נימוקי הערעור; מכתביו של עו"ד קפלן למשיב, נספחים 1, 9 ו-11 לתצהיר
 9 קפלן; ועמ' 108, ש' 14 – 20 לפרוטוקול).

10 ואכן, המערערים דיווחו אף לאחר חתימת הסכמי השומה על רווח הון בשיעור מס של
 11 20%, ולא בשיעור של 25% כפי הדין לכאורה (וראו האמור בהסכם השומה של המערער
 12 1 מחודש נובמבר 2013, נספח 13 לתצהיר קפלן; וכן עמ' 109, ש' 21 – 25 ועמ' 113, ש' 6 –
 13 8 לפרוטוקול). הדבר מלמד על השגגה של שני הצדדים, בסוברים כי שיעור המס החל
 14 הוא על בסיס מזומן ולא על בסיס צבירה, ושיעורי המס לא נגזרים משיעור המס בשנת
 15 2005. שאם לא כן, המערערים היו צריכים לדווח בכל מקרה ומלכתחילה לפי שיעור של
 16 25%.

17 47. בשקלול האמור אני סבורה, כי על אף הטעות הגלומה בה, האמור במסמכים מזמן אמת
 18 ועמדת המערערים ההתחלתית מלמדים כי מדובר בפשרה בין הצדדים, שמטבע
 19 הדברים, מהווה ויתור הדדי והתכנסות לנקודה מסוימת. לפיכך, היא בהכרח מתייחסת
 20 לאחוז מסוים מעל רווח ההון של אותה שנה, שאחרת, לא היה מדובר בפשרה. וראו
 21 עדותו של עו"ד קפלן, נציג המערערים בעת חתימת הסכמי השומה:

22 "עו"ד קפלן: ... גם במזכר כתבתי להחיל שיעור מס של 20 אחוז.
 23 ש: נכון, ובסוף שילמתם 5 אחוז יותר מהשיעור מס, או 7 אחוז יותר מהשיעור
 24 מס שהתכוונתם, שדיווחתם עליו,
 25 ת: יותר מה-20, כן.
 26 ש: אוקי. כלומר, אתה מסכים איתי שבזמן אמת כולכם חשבתם שאתם
 27 משלמים 5 אחוז, 7 אחוז יותר ממה שאתם אמורים לשלם כי זאת הפשרה
 28 שהגעתם אליה.
 29 ת: אוקי.
 30 ש: נכון?
 31 ת: נניח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ש: נכון?
- 2 ת: בסדר, מה רע בזה? (עמ' 118, ש' 24 – עמ' 119, ש' 4 לפרוטוקול).
- 3 העובדה כי המערערים עצמם, שהנטל בהליך רובץ עליהם, לא אוחזים בגרסה סדורה
- 4 ואחידה בקשר למהות ההסכמים, מחזקת את מסקנתי.
- 5 לפיכך, אני סבורה כי יש לחייב את המערערים גם בשנות המס שבערעור בתוספת של
- 6 5% או 7% מעל לשיעור מס רווח ההון של אותה השנה. זאת בזהה למקרה שבו אם
- 7 שיעור מס רווח ההון היה יורד, היה מקום להקטין את השומה, כפי האמור במפורש
- 8 בהסכם השומה הראשון של המערער 1 (נספח 45).
- 9 48. אציין, כי מצאתי להשית על ד"ר כרמון את החיוב המוגדל ב-2%, שכן מעבר לכך
- 10 שטענתו, כי הסכמתו לחיוב מוגדל היא רק לשנים 2006 – 2011 נסתרה על ידי נציגו עו"ד
- 11 קפלן בחתימת הסכמי השומה (וראו עמ' 107, ש' 29 – 31 ועמ' 124, ש' 18 – 28
- 12 לפרוטוקול), טענתו זו לא עוגנה או בוססה באסמכתא כלשהי. קבלת טענתו משמעה
- 13 למעשה ביטול הסכמי השומה. שכן, אם ד"ר כרמון בוחר שלא לפעול על פי האמור בהם,
- 14 וללא כל מקור אחר עליו הוא יכול להתבסס, עליו לשלם את שיעור המס שחל בהתאם
- 15 לדין. מילים אחרות, המערער 3 לא יכול לאחוז בחבל משני קצותיו – אם הוא מעוניין
- 16 לפעול לפי הסכמי השומה, שיתכבד ויפעל לפי הסיכום בהם, ואם הוא מעוניין שלא
- 17 לפעול על פי האמור בהם, שכן לדידו ההסכמות נוגעות רק לשנים ספציפיות, עליו להציג
- 18 הסכמים אחרים (שאינם בנמצא) או לשלם לפי הדין.
- 19 49. לסיכום חלק זה, אני מקבלת שההסכמה הייתה מבוססת על שיעור רווח ההון נכון לשנת
- 20 קבלת התמורה בתוספת אחוזים. אם המשיב, לאחר דיון, הסכים שכך יש למסות את
- 21 התקבולים בנוגע לאותה עסקה, אין מקום שהוא יחזור בו מהסכמתו, אלא בנסיבות
- 22 חריגות שאינן מתקיימות בענייננו. לא מדובר בכבילת המשיב בשיקול דעתו לאור שומות
- 23 עבר, אלא באחריותו של המשיב, שהגיע להסכמות פוזיטיביות לאחר דיון, שלא לפתוח
- 24 את העניין מחדש שלא בנסיבות מיוחדות המצדיקות זאת.
- 25 50. אציין, שלולא הסכמי השומה, ובהינתן המידע המוגבל שניתן היה לשחזר בנקודת זמן
- 26 זו, אני סבורה כי נכון היה לסווג את עסקת נובל כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 סעיף 2(1) לפקודה, בהתאם למבחנים הידועים שנקבעו בגדרי ע"א 9187/06 מגיד נ'
2 **פקיד שומה פתח תקוה**, פס' 20 (16.3.2009), ואפרט בקצרה:

3 50.1. ידענותם ובקיאותם של המערערים – המערערים פיתחו ומכרו את הפטנט,
4 אך ורק בהתבסס על הידע והבקיאות שלהם כרופאי שיניים. כל אחד מהמערערים,
5 בצוותא עם ד"ר פרומוביץ', תרם מיתרונותיו ומכישוריו להצלחת הפטנט
6 ולמכירתו, שאחרת, הוא לא היה חלק מאותה התארגנות. המערערים לא קיבלו
7 אחוזים בפטנט, ששווים הון עתק, סתם כך. המערערים מבינים ובקיאים בשתלים
8 דנטליים. הם מכירים את השוק ומתמצאים בתחום. לא מדובר באדם "פשוט"
9 שהגה רעיון, אלא ברופאים שעיסוקם בתחום ההשתלות הדנטליות במשך שנים.

10 ויודגש, כי אין כל רלוונטיות לטענה כי המערערים חסרים מומחיות בתחום של
11 המצאת ורישום פטנטים. די בכך שיש להם מומחיות בתחום שבו הם המציאו את
12 הפטנט, ואילו הרישום עצמו יכול שיעשה על ידי אחרים, דוגמת עורך פטנטים. זאת
13 בייחוד כאשר הם פיתחו את הפטנט במשותף עם ד"ר פרומוביץ', בעל חברה לייצור
14 שתלים דנטליים ובעל ניסיון בתחום השיווק והמכירות (וראו עמ' 42, ש' 21 – 26
15 לפרוטוקול).

16 50.2. פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק – המערערים השתילו את השתל
17 הדנטלי החדש במטופליהם, בין היתר, על מנת לאסוף נתונים לשם מסחור הפטנט
18 בשלב יותר מאוחר. לא בכדי, במהלך השבועות שלאחר הפגישה הראשונה עם נובל,
19 הועברו על ידי המערערים לנובל נתונים שונים בקשר לשתלים על מנת לשכנע את
20 נובל לרכוש את הפטנט (עמ' 67, ש' 4 – 18; עמ' 143, ש' 21 – 25 ועמ' 149, ש' 1 – 9
21 לפרוטוקול). בכך הם שיפרו, השביחו והכינו את הקרקע למכירת הפטנט.

22 50.3. מבחן ההחזקה – המערערים ביקשו למכור את השתלים עוד בתחילת הדרך.
23 וראו האמור בסעיף 8 לתצהירו של ד"ר יעקובי בתביעה כנגד ד"ר פרומוביץ' (נספח
24 8 לתצהיר המשיב): "זמן מה לאחר שהצטרפתי לצוות הפיתוח, התחלנו לחשוב
25 כיצד נפעל למכור את השתלים החדשים. ההסכמה שהתגבשה בין כל השותפים
26 הייתה כי המטרה המשותפת היא להתקשר בעסקה לגבי הזכויות בשתלים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 החדשים עם חברה בינלאומית מובילה הפועלת בתחום השתלים הדנטליים
2 ולחלוק בכל רווח שיופק מכך לפי מפתח חלוקה מוסכם".

3 כבר בסוף חודש מאי 2004, בסמוך לבקשת רישום הפטנט, נפגשו ד"ר פרומוביץ'
4 והמערערים 1 ו-2 עם נציגה מחברת נוכל. בפגישה זו הציגו המערערים את השתל
5 לנובל (סעיף 21 לתצהיר פרופ' ביצ'צ'ו בתביעה כנגד ד"ר פרומוביץ', נספח 7 לתצהיר
6 המשיב; סעיף 13 לתצהיר ד"ר יעקובי בתביעה כנגד ד"ר פרומוביץ', נספח 8
7 לתצהיר המשיב; ועמ' 49, ש' 17 – 21 לפרוטוקול). כמו כן, כבר בחודש יולי 2004
8 טסו המערערים 1 ו-2 יחד עם ד"ר פרומוביץ' לגרמניה במסגרת מאמצי מכירת
9 הפטנט (סעיף 18 לתצהיר פרופ' ביצ'צ'ו בתביעה כנגד ד"ר פרומוביץ', נספח 7
10 לתצהיר המשיב; וסעיף 14 לתצהיר ד"ר יעקובי בתביעה כנגד ד"ר פרומוביץ', נספח
11 8 לתצהיר המשיב). בנוסף, המערערים חילקו את האחוזים ביניהם לקראת מכירה
12 של הפטנט עוד ביולי 2004 (סעיף 18 לתצהיר פרופ' ביצ'צ'ו בתביעה כנגד ד"ר
13 פרומוביץ', נספח 7 לתצהיר המשיב; ועמ' 70, ש' 19 – 20 לפרוטוקול).
14 ואכן, המערערים מכרו את הפטנט לנובל כשנה בלבד לאחר בקשת רישום השתל
15 כפטנט.

16 50.4. מבחן ההתארגנות – המערערים התארגנו כשותפים (וראו עמ' 41, ש' 17 –
17 19 לפרוטוקול) וחילקו את הזכויות ביניהם לקראת המכירה (וראו עמ' 70, ש' 19 –
18 20 לפרוטוקול). המערערים שיתפו פעולה ביניהם הן בפיתוח הפטנט והן לצורך
19 מכירתו (וראו עמ' 71, ש' 12 – 24 לפרוטוקול), כל אחד לפי כישוריו המיוחדים,
20 ובסופו של יום הם הצליחו למכור את הפטנט בסכום נכבד. ניתן להניח כי אילולא
21 שיתוף הפעולה, הפטנט לא היה בא לאוויר העולם.

22 50.5. מבחן המימון – אומנם לטענת המערערים הם כמעט ולא השקיעו מכספים
23 בפיתוח הפטנט, אולם המערערים השקיעו מזמנם ואת הונם האנושי בפיתוח
24 הפטנט. מקור הפטנט הנמכר נמצא בכישוריהם השכליים והחברתיים של
25 המערערים עצמם.

26 50.6. מבחן יתר הנסיבות – אני סבורה כי מבחן זה, שהוא "מבחן העל", מצביע כי
27 מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. המערערים במהלך עבודתם כרופאי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שיניים המציאו ופיתחו שתל דנטלי חדיש. בנקודה זו, למערערים היו שתי
2 אפשרויות: (1) לנצל את ההזדמנות העסקית על ידי רישום פטנט ומסחור
3 האמצאה, או (2) להשאיר את האמצאה כמות שהיא, לפרסם אותה ברבים, ולכל
4 היותר לעשות בה שימוש באופן פרטי על מנת להעניק טיפול איכותי ללקוחותיהם.
5 המערערים בחרו באפשרות הראשונה. המערערים ניצלו את ההזדמנות העסקית
6 שנקרתה בדרכם, בדומה לנסיבות עניין ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן,
7 פ"ד סה(3) 636 (2012). אם נקבע שתובענה ייצוגית, שאפילו לא נמצאת בתחום
8 ההתמחות של התובע ושגם בה ניתן שירות לציבור, נחשבת כעסקת אקראי בעלת
9 אופי מסחרי, אזי קל וחומר שגם עסקת נובל. למעשה, אם זו לא עסקת אקראי
10 בעלת אופי מסחרי, אז לא ברור מה כן.
- 11 51. המערערים טוענים כי יש להשקיף על הפטנט כעל "עץ" המשמש לייצור הכנסה בדומה
12 לנסיבות ע"מ (מחוזי ת"א) 49967-12-13 בן דוד נ' פקיד שומה תל אביב 3 (10.1.2016)
13 (להלן: "עניין בן דוד"). לטענתם, הם ייצרו הכנסה באמצעות השתלת השתלים
14 במטופליהם.
15 אין בידי לקבל טענה זו.
- 16 ראשית, מכלול הנסיבות מראה כי אין הדבר כך, וכי המערערים ביקשו למכור את
17 הפטנט. אין מחלוקת, כי ההשתלות נעשו גם בשביל המחקר הקליני ואני סבורה כי זה
18 היה העיקר בביצוע ההשתלות (וראו למשל עמ' 67, ש' 4 – 18 לפרוטוקול).
- 19 כך, עובר לעסקת נובל, ובמקביל לשימוש של המערערים במרפאותיהם בשתלים
20 החדשים, ד"ר פרומוביץ', באמצעות חברת אלפא-ביו שבבעלותו, שיווק ומכר את
21 השתלים בישראל. המערערים מצידם ויתרו על חלקם ברווחים אלו עד למכירת הפטנט,
22 וכל ההכנסות ממכירת השתלים הזמנית נותרו אצל ד"ר פרומוביץ'. עצם הוויתור על
23 ההכנסות מהשתלים עד למכירה סופית של הפטנט, מראה כי כוונת המערערים הייתה
24 למסחר את הפטנט, ולא להרוויח משימוש בו כ"עץ". המערערים לא התעניינו ביצירת
25 רווח ממכירת השתלים. לפיכך, מקל וחומר, גם סביר להניח שהם לא ביקשו להרוויח
26 מהשתלתם במטופלים (וראו למשל עמ' 73, ש' 13 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 על זאת יש להוסיף כי המערערים עצמם טענו דברים אחרים בתכלית בתביעתם מול ד"ר
2 פרומוביץ'. כך למשל הצהיר פרופ' ביצ'צ'ו באותו הליך (סעיף 19 לנספח 7 לתצהיר
3 המשיב): "לא עניין אותי לנסות להרוויח בינתיים מהשתלים החדשים על ידי כך
4 שנייצר ונמכור אותם בעצמנו, באמצעות אלפא-ביו. האמנתי כי ההתעסקות עם ייצור
5 ומכירת השתלים החדשים תסיט את תשומת הלב שלנו מהמטרה האמיתית – שהיא
6 עסקה בשתלים בזירה הבינלאומית".

7 שנית, לא נטען, וודאי שלא הוכח, שדווקא השתלת השתלים החדשים ייצרה למערערים
8 הכנסה גבוהה יותר מאשר השתלת השתלים הרגילים. לא נטען למודל עסקי לפיו עצם
9 ההמצאה הייתה מעלה את הרווחים, כמעין עץ שניתן היה לקטוף את פירותיו. על
10 המערערים היה לכל הפחות לטעון ולהצהיר כי השתלת השתלים החדשים הכניסה להם
11 סכום רב יותר מאשר השתלה "רגילה". המערערים גם לא טענו שעקב פיתוח השתלים
12 הם היו יכולים לבצע השתלות רבות או זולות יותר. לא די בכך שהשתלת השתלים
13 החדשים הניבה למערערים הכנסות כלשהן, השתלת השתלים הייתה צריכה להניב
14 למערערים הכנסות גבוהות יותר מאשר השתלת שתלים רגילים, שאחרת, אין בכך כל
15 רבותא.

16 לא בכדי, גם ד"ר כרמון, שאינו בעל קליניקה פרטית, השתיל את השתלים החדשים, על
17 אף שלכאורה הדבר לא אמור להביא לידי שינוי בהכנסתו. לא זו אף זו, ד"ר כרמון אף
18 הודה שלאחר זמן מסוים הוא אף שילם על השתלים החדשים (עמ' 142 לפרוטוקול).

19 שלישית, אם אכן המערערים היו מתכוונים להשתמש בפטנט כ"עץ", הם היו מבקשים
20 להשאיר אצלם זכויות מסוימות, והם לא היו מוכרים את מלוא הזכויות בפטנט. כך
21 למשל, בעניין בן דוד אליו מפנים המערערים, בית המשפט קבע כי "המערער לא גילה
22 כל כוונה להיפרד מהמערכת והוא נותר שותף ובהמשך בעל מניות" וכי "לעסקה הנדונה
23 היה אופי הוני – מכירת זכויות במקור ההכנסה כדרך להכנסת שותף למיזם ארוך טווח
24 – ולא אופי פירותי, ומסיבה זו המכירה האמורה איננה יכולה להחשב 'עסקת אקראי
25 בעלת אופי מסחרי' " (שם, בפס' 33 ו-40). בענייננו, כאמור, הנסיבות שונות בתכלית –
26 המערערים מכרו כמעט באופן מידי את מלוא הזכויות בפטנט, והם לא השאירו בידם
27 את האפשרות לייצר הכנסות מהפטנט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

52. המערערים טוענים כי עיקר כוונתם הייתה לפתח פטנט על שמם, מבלי לייחס חשיבות למסחור שלו. אף אם אכן כך, אין בכך לשנות ממסקנתי. אין סתירה בין השאיפה לקדם טוב בעולם ולהגיע להישגים אישיים, ועל כך המערערים ראוים לתשבחות, ובין הרצון לקבל שכר ותמורה עבור אותם המעשים (וראו דבריו של פרופ' ביצ'צ'ו בעמ' 54 לפרוטוקול). ניתן לפתח פטנט משאיפות אישיות ובמקביל לבקש למוכרו, וניתן לפתח פטנט משאיפות אישיות רק על מנת לעשות בו שימוש. כלומר, עצם זה שהמערערים שאפו לפתח פטנט על שמם אינו הופך את הפטנט דווקא ל"עץ" ולא ל"פרי". ולראיה, ראו האמור בסעיף 6 לסיכומי המערערים 1 ו-2: "מטרת הרופאים ופרומוביץ הייתה, בטווח הארוך, לסחור, כדין במלוא הזכויות בפטנט שירשם על השתל החדש (כפי שהוכח במכירתו), או במתן רישיון יצור לטווח ארוך, עם חברה בינלאומית מובילה. מטרתם בטווח הקצר, המטרה העיקרית, הייתה לשפר אובייקטיבית את יכולת שיקום הפה במטופליהם". שתי המטרות יכולות לעמוד אחת לצד השנייה, וגם אם המערערים שאפו לשפר את יכולת שיקום הפה במטופליהם, הם גם ביקשו להרוויח במקביל ממסחור הזכויות בפטנט.
- על זאת יש להוסיף, כי אם אכן המערערים היו אדישים לגורל הפטנט וכל מה שעמד לנגד עיניהם זה ייצור השתלים, הם לא היו מוכרים את הפטנט לנובל ומשאירים את הרישיון לד"ר פרומוביץ'.
53. אין בידי גם לקבל את הטענה, כי כלל הפטנטים אך מהווים שיפור לפטנט שבעלותו של ד"ר פרומוביץ'. על פי פרק ב' חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967, על מנת שאמצאה תהיה כשירה לרישום פטנט, נדרשים, בין היתר, חידוש והתקדמות אמצאתית. משמע, כי עצם רישומו של פטנט מלמד כי מדובר במוצר חדש, שעומד בפני עצמו. אחרת, לא היה מקום לרשום אותו כפטנט מלכתחילה.
54. ואם כך לגבי עסקת נובל, קל וחומר לגבי עסקת MIS, שיש לסווגה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כפי שאפרט להלן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1

עסקת MIS

2 55. לכל אורך ההליך וכן בסיכומיהם, המערערים 1 ו-2 לא הבחינו בין נסיבות עסקת MIS
3 ובין נסיבות עסקת נובל. משקבעתי כי עסקת נובל היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי
4 ומשמערתים 1 ו-2 לא הציגו כל טיעון נפרד לגבי עסקת MIS, המסקנה המתבקשת
5 היא כי גם עסקת MIS היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כאשר האמור לעיל בקשר
6 לעסקת נובל נכון גם ביחס לעסקת MIS.

7 56. כמו כן, גם בעסקה זו, עצם מכירת הפטנט זמן קצר יחסית לאחר רישום הפטנט, מלמד
8 כי מדובר בעסקת אקראי, ולא במכירת נכס שנוצר לצורך ייצור הכנסה. המערערים
9 אפילו לא התיימרו להשאיר את הזכויות עצמן לצורך ניצולן, והן מכרו אותן כמעט מיד.
10 בוודאי שלא היה מדובר בניסיון כן וממצה לייצר הכנסות קבועות מהפטנט. גם בעסקת
11 MIS, אם המערערים היו מעוניינים לייצר הכנסה מהפטנט השני, למשל במסגרת
12 השתלות במטופלים, הם היו עושים זאת ולא מוכרים את הזכויות בפטנט במלואן, או
13 למצער, משאירים לעצמם רישיון שימוש בלעדי בישראל.

14 57. יתרה מזו, אני סבורה כי עסקת MIS היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי באופן
15 מובהק יותר מעסקת נובל. מדובר בעסקה שניה למכירת פטנט של המערערים 1 ו-2
16 לאחר שנוכחו בהצלחת מכירתו של הפטנט הראשון. ויודגש, כי לאור מהותן של
17 עסקאות למכירת פטנטים, מדובר בתדירות שאיננה נמוכה.

18 58. זאת ועוד, המערערים 1 ו-2 נמנעו מלהביא כל ראיה אובייקטיבית להוכחת טענותיהם
19 בעניין, ובייחוד לטענה כי מדובר ב"עץ". ויודגש, כי בניגוד לעסקת נובל, שהטענות בקשר
20 אליה נשמעות כ-15 שנים ממועד העסקה ולאחר שהצדדים הגיעו להסכמות, עסקת MIS
21 התרחשה לא מכבר ומעולם לא היו הסכמות בנוגע לתקבולים המגיעים ממנה. בנסיבות
22 אלו, על המערערים רובץ הנטל הרגיל להוכיח את טענותיהם, נטל שהם כשלו מלהרים.

23

עוללות

24 59. חיזוק נוסף למסקנתי ניתן למצוא בהוראות סעיף 2(9) לפקודה, אשר קובע כמקור
25 לתשלום מס הכנסה: "תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט, מדגם או עיצוב על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1 הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה
2 היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר."

3 לדידי, מכלל הלאו, ניתן ללמוד על ההן – כאשר האמצאה נוצרה בתחום עיסוקו הרגיל
4 של הנישום, הכלל הוא שמדובר בהכנסה פירותית (אלא אם מדובר ב-"עץ" לצורכי
5 העסק, וראו למשל מנחם כהן דיני מסים כרך א 510 (מהדורה תשיעית מורחבת 2019):
6 "אם ההמצאה או היצירה נעשתה במסגרת תחום עיסוקו הרגיל של הממציא או היוצר,
7 תיחשב ההכנסה ממכירת אותו נכס כהכנסה פירותית").

8 60. נשאלת השאלה מהי משמעות המילים "תחום עיסוקו הרגיל", האם מדובר בעיסוק
9 הספציפי של המצאת פטנטים, או שמא מדובר בתחום העיסוק הכללי, כגון פיתוח שתל
10 דנטלי על ידי רופא שיניים. לדידי, השימוש במילה "תחום" מלמדת כי מדובר בתחום
11 העיסוק הכללי, ולא דווקא בעיסוק הספציפי של המצאת פטנטים. אחרת, די היה
12 לכתוב "שלא בעיסוקם הרגיל" או "שלא במסגרת עיסוקם הרגיל". "תחום" הוא מושג
13 רחב יחסית, שקשור למקצועו של הממציא בכללותו, וראו הדברים שנאמרו בכנסת על
14 ידי שר האוצר אשכול לקראת חקיקתו של סעיף 2(9) לפקודה (ד"כ 16.5.1960, 1223):

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

20 61. מכל מקום, נראה כי דיון זה נעשה למעלה מן הצורך שכן בענייננו נציגי המערערים עצמם
21 מודים כי האמצאה היא בתחום עיסוקם (וראו עמ' 104, ש' 1 – 4 לפרוטוקול וסעיף 9
22 למכתב מטעם עו"ד קפלן, נספח 1 לתצהיר קפלן: "האמצאה בענייננו כן הומצאה
23 בתחום עיסוקם הרגיל של הרופאים קרי: תחום רפואת השיניים ולכן לא תחול לגביהם
24 הוראת סעיף 2(9) לפקודה...").

25 ויוער, כי בעניין בן דוד, לא הייתה מחלוקת כי האמצאה לא הייתה בתחום עיסוקו הרגיל
26 של הנישום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

62. משמצאתי כי יש לסווג את התקבולים מעסקת MIS לפי סעיף 2(1) לפקודה, אין מקום להידרש לסעיף 2(9) לפקודה. מה גם, שכאמור לעיל, אני סבורה כי האמצאה היא בתחום עיסוקם של המערערים, כך שממילא הסעיף לא חל.
63. לא מצאתי להורות על החלת עיקרי הפשרה שנחתמה עם ד"ר פרומוביץ' על עסקת MIS. **ראשית**, בהגשת ערעורם ביחס לעסקת MIS, המערערים נשענו על הסיכוי שערעורם יתקבל וייקבע שמדובר ברווח הון אל מול הסיכון שהוא יידחה וייקבע שמדובר בתקבול פירותי. לא ניתן לגדר את הסיכון על ידי החלת פשרה שנעשתה עם אדם אחר, מבלי לוותר על הסיכוי. זוהי כל מהותה של פשרה – ויתור על סיכוי בשביל להימנע מסיכון. **שנית**, הפשרה של ד"ר פרומוביץ' כללה עניינים ונושאים נוספים, שהשפיעו על תנאיה. **שלישית**, וזה העיקר, נסיבות עניינו של ד"ר פרומוביץ' שונות בתכלית מעניינם של המערערים 1 ו-2, שעה שהוא החזיק במפעל לייצור שתלים דנטליים. כך שבמובן מסוים, עניינו דומה יותר לנסיבות עניין **בן דוד** מאשר המערערים 1 ו-2, שלא השתמשו בפטנט השני לייצור הכנסה.
64. מובן מאליו שגם אין מקום להחיל את הסכמי השומה על תקבולי עסקת MIS, שעה שמדובר בעסקה אחרת, שהסכמי השומה אינם נוגעים אליה.
65. לסיכום, המערערים 1 ו-2 ישלמו מס על תקבולי עסקת נובל בשיעור של מס רווח ההון שחל בשנות המס הנדונות בערעור בתוספת של 5% (לכל שנה). עסקת MIS תסווג כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ועל התקבולים בגינה יחול מס בהתאם.
- המערער 3 ישלם מס על תקבולי עסקת נובל בשיעור של מס רווח ההון שחל בשנות המס הנדונות בערעור בתוספת של 7% (לכל שנה).
66. סוף דבר, הערעור מתקבל בחלקו ונדחה בחלקו כאמור לעיל.
- לאור התוצאה אליה הגעתי, המערערים 1 ו-2 יישאו יחדיו בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ש"ח, ואילו המשיב יישא בהוצאות המערער 3 בסך של 20,000 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2022

ע"מ 1912-06-20 פרופ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4

ע"מ 2083-06-20 ד"ר יובל יעקובי נ' פקיד שומה ת"א 4

ע"מ 2114-06-20 ד"ר בן ציון כרמון נ' פקיד שומה גוש דן

1

2

3

4

5

ניתן היום, כ"ב חשוון תשפ"ג, 16 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.

6

ירדנה סרוסי, שופטת

7

8

9

10

11

12

13