



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

בפני כב' השופטת דנייה קרת-מאיר

המערערת

עמותת התבנית

ע"י ב"כ עוה"ד תמיר סולומון

- נ ג ד -

המשיב

מס ערך מוסף תל-אביב 3
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

1. נימוקי הערעור

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

בכתב הערעור נאמר כי נדחתה השגתה של המערערת על חיובה בתשלום מס עסקאות בסכום קרן של 450,000 ₪.

המערערת היא עמותה אשר הוקמה ביום 15.3.00 ונרשמה כמוסד ללא כוונת רוח (להלן: "מלכ"ר") לעניין חוק מס ערך מוסף תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק"). עוד נאמר כי המערערת מוגדרת כמוסד ציבורי במשמעותו בסעיף 9 (ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א – 1971 (להלן: "הפקודה").

המערערת מאגדת בקרבה חברים בוגרים אשר חברו יחד מתוך רצון לחקור תהליכים אוניברסליים דינמיים המתרחשים בעולם.

חברי המערערת חוקרים אחר ההדדיות המובנית בין השינויים החלים על פני הגלובוס - לבין התבניות האישיות המרכיבות את הפרט, הזוגיות והחברה בכללותה.

פעילות המערערת באה לידי ביטוי במפגשים, כנסים והרצאות.

נטען כי אופי מפגש החברים הוא פילוסופי במהותו.

ביום 15.11.01 הגישה המערערת בקשה לשינוי התקנון אצל רשם העמותות.

בתקנון מפורטים היטב מטרות המערערת.

ביום 15.9.02 התקשרה המערערת בהסכם עם חברה בארה"ב אשר מושבה בפלורידה

PHILOSOPHICAL FRAMEWORKS INC (להלן בהתאמה: "ההסכם" ו-"PF").

ההסכם הסדיר את יחסי הגומלין בין שני הגופים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

1 המערערת טענה כי על פי ההסכם היא רשאית לקבל ייעוץ טלפוני או בכל דרך אחרת
2 לגבי נושאים המצויים בגדר פעילותה, כאשר הייעוץ מועבר בין הגורם המוסמך
3 בעמותה לבין הגורם המוסמך ב-PF.
4 בהסכם נאמר כי הספקת השירות למערערת תעשה, בין היתר, באמצעות כתב,
5 תקשורת קווית, פקס ודואר אלקטרוני.
6 נטען כי עיקרו של הייעוץ המתקבל אצל המערערת מתבטא בהחלפת רעיונות, ביטויים
7 ומחשבות המועברים בעיקר באמצעות שיחות טלפון.
8 התשלום בהסכם אינו משתלם לפי שיחה או נושא אלא נובע מפועלם המשותף של שני
9 הגופים לשם קידום הרעיון שלשמו הוקמה המערערת.
10 במקרים מסויימים מקבלת המערערת לרשותה גם חומר כתוב (להלן: "המסטר")
11 המועבר בדואר או בפקס.
12 מאחר והמסטר מגיע כחומר גולמי נדרשות שעות של שיחות טלפוניות והכוונה מאת
13 הגורם המוסמך ב-PF.
14 המידע המועבר לארץ אינו משמש למטרה עסקית ונעשה בו שימוש פנימי בלבד בין
15 חברי המערערת.
16 בשנת 2005 החל המשיב בטיפול ובדיקת גופים רבים במשק העוסקים בייבוא טובין
17 בלתי מוחשי.
18 המערערת היפנתה לכתבות שונות בעיתונות בהקשר זה.
19
20 כאשר קבע המשיב את שומת העסקאות, ציין כי בביקורת אשר נערכה בספרי
21 העמותה עלה כי העמותה ייבאה טובין ושירותים לישראל.
22 לעמדת המשיב, חייב ייבוא טובין ושירותים במע"מ על יסוד סעיפים 2 ו- 15 לחוק
23 מע"מ ותקנה 6 ד' לתקנות.
24
25 המערערת טענה כי היא זכאית לפטור ממס עסקאות בשל העדר יכולת לקזז מס
26 תשומות.
27 המערערת איננה נכללת בהגדרת "עוסק מורשה". לכן, אין היא נדרשת לשלם מס
28 עסקאות כשם שאינה זכאית לקזז מס תשומות הגלום בהוצאותיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 המקור הנורמטיבי היחיד להחלת מע"מ על פעילות מלכ"רית נובעת מסעיף 4 (א)
- 2 לחוק.
- 3 כמו כן היפנתה המערערת להוראות סעיף 31 (4) לחוק.
- 4 עוד נאמר, כי המשיב הפר את האיזון אשר נקבע לאורך שנים במדיניות רשות המסים
- 5 כפי שהונהגה בהתייחסות לייבוא נכסים בלתי מוחשיים.
- 6 הנוהג אשר השתרש היה להימנע מגביית המס מעמותות וממלכ"רים בהקשרם של
- 7 ייבוא נכסים בלתי מוחשיים.
- 8 המערערת היפנתה לעקרון ההסתמכות.
- 9 המערערת טענה כי אם יצא מבית משפט זה אישור להפעלת חיובי מס בדרך בלתי
- 10 מרוסנת - יהא בכך כדי לחרוג ממתחם פיסקת ההגבלה הקבועה בסעיף 8 לחוק יסוד
- 11 כבוד האדם וחירותו, ולפגוע באופן אנוש בקניינו של ציבור מסויים.
- 12 כמו כן נטען כי תיגרם פגיעה בוודאות המערערת ויציבותה הכלכלית אם לא יתקבל
- 13 הערעור.
- 14
- 15 בהקשר זה יש לציין כי המשיב הגיש בקשה לחייב את המערערת בהפקדת ערובה.
- 16 בבקשה זו נאמר כי אין למערערת כל פעילות עסקית ואין בבעלותה נכסים או ציוד.
- 17 מההשגה אשר הגישה המערערת עולה גם כי המערערת נמצאת בגרעון תפעולי.
- 18 בתשובת המערערת נאמר במפורש כי אין המערערת מכחישה את האמור ואת
- 19 העובדות המפורטות למעשה בבקשה.
- 20 עוד נאמר על ידה כי הנתונים הכלכליים בדבר מצבה של המערערת היו כבר בפני
- 21 המשיב בשלב ההשגה.
- 22 המשיב צירף בשלב מאוחר יותר ייפוי כוח שמסרה המערערת לבאי כוחה, במסגרתו
- 23 היא מורה לפרק את העמותה במידת הצורך.
- 24 המערערת הפקידה בסופו של דבר סך של 5000 ₪ להבטחת הוצאות המשיב.
- 25 מכאן עולה במפורש כי טענתה של המערערת בדבר פגיעה ביציבותה הכלכלית אינה
- 26 רלוונטית.
- 27
- 28
- 29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

1 המערערת טענה גם כי נימוקי המשיב אינם אלא מקבץ נימוקים השאוב מכאן ומכאן
2 ללא כל קשר לוגי.
3 המערערת טענה כי הטלת מס על העסקה אינה מוצדקת שכן מאחר ו- PF שוכנת
4 מעבר לים, הרי שכל ניסיון לגבות את המס ממנה נידון לכישלון.
5 בסופו של דבר נטען כי גם אם רשות המיסים מוסמכת לשנות מדיניות בה נקטה
6 בעבר, יש לעשות כן בכפוף למבחן הסבירות ולא לתקופה רטרואקטיבית של חמש
7 שנים.

8

9

2. תשובת המשיב

10 בכתב התשובה הובהר כי המערערת עוסקת בין היתר בהקמת מערכת תבניות חדשה
11 לחיים אנושים, טובים טבעיים ונכונים יותר.
12 על מנת לקדם את עיסוקיה התקשרה כאמור המערערת עם חברת PF שמקום מושב
13 בפלורידה.
14 כותרת ההסכם היא:

15 "LICENSE FOR THE USE OF INTELLECTUAL PROPERTY 16 AND AGREEMENT FOR PROVISION OF SERVICES"

17

18 בהתאם להסכם ניתנת למערערת זכות שימוש בלתי בלעדי בקניין הרוחני של PF.
19 הקניין הרוחני מכיל חומרים שונים בו עוסקת המערערת – חומרים בכתב, קבצי שמע
20 ווידאו, חומרים מדוברים בעל פה, חומרים גרפיים וחומרים מצולמים (להלן: "הקניין
21 הרוחני").

22 בהתאם להסכם רכשה המערערת מ- PF טובין ושירותים בתחום הקניין הרוחני.
23 המערערת קיבלה חומר כתוב ושירותי ייעוץ באמצעות הטלפון.
24 הקניין הרוחני כולל, בין היתר, מחקרים בתחום הבנת החיים, פסיכולוגיה אנושית,
25 מחקרים של ידע אלטרנטיבי ניהול לחץ וסמינריונים בתחומים אלה.
26 המערערת התחייבה לשלם עבור הטובין כמפורט בהסכם.
27 בביקורת הסתבר כי המערערת לא דיווחה ולא שילמה מע"מ בגין הטובין והשירותים
28 שנרכשו על ידה במסגרת ההסכם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 בכתב התשובה נאמר כי סעיף 2 לחוק מטיל חבות במס על ביצוע עסקה בישראל ועל
2 ייבוא טובין.
- 3 בסעיף 1 לחוק מוגדר למונח "טובין" "לרבות זכות טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים
4 אחרים".
- 5 לכן סבור המשיב כי גם הקניין הרוחני נשוא ההסכם אשר נרכש על ידי המערערת
6 כלול בהגדרת "טובין".
- 7 המונח "זכות" פורש בפסיקה ככולל כל זכות בעלת ערך כלכלי לרבות פטנטים, זכויות
8 יוצרים, זכויות על פי חוזה ואופציה לרכישת מקרקעין.
- 9 המונח "ייבוא" אינו מוגדר בחוק. אולם, ההגדרה נלמדת מפקודת המכס ומסעיף 1
10 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש].
- 11 מפקודת המכס עולה כי הבסיס לגביית מכס נובע משימוש או צריכה של הטובין
12 המיובאים לישראל.
- 13 לכן, כאשר טובין בלתי מוחשיים אשר מקורם אינו בישראל נצרכים בישראל או נעשה
14 בהם שימוש בישראל, קיימת חבות בגין במסגרת ייבוא טובין.
- 15 בהתאם לסעיף 16 (3) לחוק החייב בתשלום במס בייבוא טובין בלתי מוחשיים הוא
16 בעל הטובין.
- 17 כמו כן היפנה המשיב להוראות סעיף 15 לחוק, המטיל מע"מ על מתן שירות.
18 הסעיף מטיל מע"מ על שירות שניתן לתושב ישראל על ידי תושב חוץ.
- 19 המשיב סבור כי סעיף 15 לחוק חל גם על מלכ"ר.
- 20 עוד נאמר על ידי המשיב, כי עמדתו באשר לתשלום מע"מ בגין ייבוא טובין בלתי
21 מוחשיים - עולה בקנה אחד עם תכלית החוק המטיל חבות במס על בסיס רחב מאוד.
- 22
- 23 **3. דיון והחלטה**
- 24 **א. המסגרת הנורמטיבית בעניין חיוב מע"מ בשל ייבוא טובין בלתי מוחשיים**
25 **לישראל**
- 26 על עסקה בישראל ועל ייבוא טובין מוטל מס ערך מוסף.
- 27 סעיף 2 לחוק קובע "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור
28 אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת
29 הכספים של הכנסת". (ההדגשה שלי - ד.ק.).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

המונח "טובין" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

"טובין – לרבות –

[...]

(2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע,

למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים

וזכויות בהם; (ההדגשות שלי – ד.ק.).

סעיף 16 (3) לחוק קובע:

"אלה חייבים בתשלום המס:

[...] (3) ביבוא לרבות יבוא טובין בלתי מוחשיים – בעל הטובין

כמשמעותו בפקודת המכס";

ההגדרה של המונח "טובין" היא הגדרה רחבה אשר אינה מהווה רשימה סגורה.

מההגדרה אף עולה במפורש כי "טובין" לעניין חוק מע"מ כוללים לא רק נכסים

מוחשיים אלא גם כל נכס בלתי מוחשי, כולל, כאמור, זכות וידע.

המונח "זכות", המהווה חלק מההגדרה הרחבה של "טובין", פורש בפסיקה באופן

רחב כך שיכללו בו כל זכות בעלת ערך כלכלי לרבות: פטנטים, מוניטין, זכויות על פי

חוזה וכדומה.

בע"א 418/86 שרגא רוזין נ' מנהל המכס, פ"ד מג (1) 837 נקבע כי "זכות" כוללת

זכות רכושית (proprietary right) בעלת ערך כלכלי. זכות כזו היא, ללא ספק,

"נכס" במובנו של חוק מס ערך מוסף. (להלן: "עניין רוזין", ר' בעמ' 844 לפסק הדין).

בע"א 9303/03 יעקב מוסל נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה חזר

בית המשפט והיפנה לקביעתו של כב' הנשיא שמגר בעניין רוזין לעיל, ולקביעתו שם כי

פרשנות המונח "זכות" תבנה ממקרה למקרה.

בעניין מוסל נקבע כי זכות להתגונן אשר עומדת לנתבע היא זכות בעלת משמעות

כלכלית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 כמו כן, נקבע בפסקי דין נוספים כי קבלת חזקה ייחודית בדירה ששימשה לעסק תוך
- 2 מתן תמורה עבור הפינוי מהווה מכר של זכות ומחוייבת במע"מ; כי זכות תביעה
- 3 מהווה נכס וכי ויתור על שכירות שניתנה בגינו תמורה מהווה הקניית זכות.
- 4
- 5 מקובלת עלי הפנייתו של המשיב לדבריו של פרופ' א. נמדר על פיהם המונח "טובין"
- 6 בחוק מע"מ כולל גם נכסים בלתי מוחשיים, המתאפיינים בכך שאינם חפצים בעלי
- 7 מימד פיסי אשר ניתן לטלטלם או לחוש בהם.
- 8 "נכסים אלה, מהווים, בדרך כלל, זכות משפטית ערטילאית המקנה לבעליה את
- 9 היכולת לפעול בצורה מסויימת או להימנע מפעולה מסויימת. לפי ההגדרה יכללו
- 10 בגדר "טובין" גם "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים, ובין השאר ידע."
- 11 מילים אלה רחבות דיין כדי לכלול בתוכן כמעט כל זכות מוחשית ובלתי מוחשית וכן
- 12 כל זכות משפטית בגדר "טובין", ובכללם, פטנטים, זכויות יוצרים ומוניטין וכן
- 13 זכויות על פי חוזה או על פי חוק לפעול בצורה מסויימת או לממש זכות על ידי הגשת
- 14 תביעה לבית המשפט... "
- 15 (א. נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה רביעית, תשס"ט – 2009), כרך א', עמ' 235).
- 16
- 17 ראה גם א. פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה בעמ' 445, שם מבהיר המחבר כי
- 18 היתה קיימת התלבטות מסויימת בשאלה מהו נכס. עם זאת, בפסק דין בענין רוזין
- 19 ובע"א 6851/94 מנהל מס ערך מוסף נ' שיפטן הורחב היקף ההגדרה כך שניתן
- 20 למעשה לכלול כמעט כל נכס ערטילאי תחת הגדרת "נכס".
- 21 "זכות בלתי מוחשית כוללת זכויות ראיות... קנייניות כדוגמת זכות יוצרים, פטנט
- 22 או סוד מסחרי, וכן זכויות ערטילאיות כגון זכות חוזית או זכות להגשת תביעה..."
- 23
- 24 סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף מטיל, כאמור, חבות במע"מ על ביצוע עיסקה בישראל
- 25 ועל ייבוא טובין.
- 26 כפי שכבר פרטתי לעיל, המונח "טובין" כולל כל נכס בלתי מוחשי.
- 27 בהקשר זה יש להבהיר כי השאלה האם מדובר במלכ"ר או בעוסק איננה רלוונטית,
- 28 שכן סעיף 2 לחוק מטיל את החיוב במע"מ בגין ייבוא טובין הן על מלכ"ר והן על
- 29 עוסק.
- 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 ייבוא אינו מוגדר בחוק מע"מ ואף לא בפקודת המכס.
- 2 המשיב היפנה לפקודת הפרשנות המגדירה את המונח **"ייבוא"** כדלקמן **"הבאה או**
- 3 **גרם הבאה לישראל, בים, ביבשה או באוויר"**.
- 4 מקובלת עלי עמדת המשיב, כי מאחר ופקודת המכס עצמה מסדירה רק ייבוא של
- 5 טובין מוחשיים - ואילו חוק מע"מ חל במפורש גם על ייבוא טובין בלתי מוחשיים -
- 6 הרי שהמונח **"ייבוא"** לעניין פירוש חוק מע"מ צריך להתייחס להגדרת פעולת הייבוא
- 7 כך שתכלול גם טובין בלתי מוחשיים.
- 8 פעולה זו ביחס לטובין בלתי מוחשיים יכולה להתבצע בדרכים שונות, לרבות העברת
- 9 התכנים הבלתי מוחשיים באמצעות הטלפון כמו במקרה הנוכחי, למרות עדותו של
- 10 **בני איגר** מטעם המשיב כי העמותה היא ייחודית וכי לא נתקל בדומה לה.
- 11
- 12 מהוראות פקודת המכס עולה אכן, כפי שנאמר בסיכומי המשיב, כי הבסיס לגביית
- 13 המכס נובע משימוש או צריכה בישראל של הטובין המיובאים לישראל.
- 14 לכן, כאשר טובין בלתי מוחשיים אשר מקורם אינו בישראל נצרכים בישראל או נעשה
- 15 בהם שימוש בישראל - מן הראוי לגבות בגינם מע"מ במסגרת **"ייבוא טובין"**.
- 16 אין ספק כי כאשר נעשה שימוש בנכס לא מוחשי על ידי גורמים בישראל כמו
- 17 המערערת, אשר רוכשת על פי ההסכם זכות לעשות שימוש בידע ובמחקרים שונים,
- 18 כאשר התכנים הנכללים בידע זה מועברים למערערת באמצעות טלפון, באמצעות פקס
- 19 או בדואר על ידי חברה זרה - ניתן אכן לומר כי הטובין יובאו לישראל.
- 20
- 21 סעיף 16 (3) לחוק קובע כי החייב בתשלום המס בייבוא - תוך הבהרה מפורשת כי
- 22 החיוב חל גם על ייבוא טובין בלתי מוחשיים - הוא בעל הטובין כמשמעותו בפקודת
- 23 המכס.
- 24 בסעיף 1 לפקודת המכס מוגדר **"בעל"** לענין טובין **"הבעל, היבואן, היצואן, הנשגר או**
- 25 **הסוכן של אותן טובין וכל המחזיק או הזכאי לטובת הנאה בהם או שיש לו שליטה**
- 26 **עליהם או כח לעשות בהם..."**
- 27 הגדרה זו רחבה דיה על מנת לכלול את המערערת.
- 28
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 באשר למועד החיוב במס – קובע סעיף 26 (ב) לחוק כי לגבי טובין בלתי מוחשיים יחול
- 2 החיוב במס עם רכישת מטבע חוץ אצל מוסד כספי לשם ביצוע התשלום, או עם
- 3 העברת מטבע החוץ למוכר לפי המוקדם.
- 4 אם לא נרכש או הועבר מטבע חוץ חל החיוב במס עם מתן התמורה.
- 5
- 6 תקנה 6 ג' לתקנות מע"מ קובעת הסדרים בעניין גביית המס בעת רכישת מטבע החוץ
- 7 על ידי הסוחר המוסמך.
- 8 כפי שמציין המשיב בסיכומים, מטילה התקנה את נטל גביית המס על הסוחר
- 9 המוסמך אולם החייב במס נותר בעל הטובין.
- 10 כאשר מלכ"ר מייבא טובין בלתי מוחשיים עליו לדווח על פי תקנה 6 ג' (ד) (2) בהתאם
- 11 לדיווח על עסקת אקראי. דרך הדיווח קבוע בתקנה 15 (א) לתקנות מע"מ.
- 12 מכאן עולה כי כאשר היבואן הוא מלכ"ר ולא רכש או העביר מט"ח לשם תשלום
- 13 התמורה באמצעות סוחר מוסמך, או שרכש מט"ח לשלם תשלום התמורה באמצעות
- 14 סוחר מוסמך והסוחר המוסמך לא גבה ממנו את המע"מ בגין הייבוא – עליו לדווח על
- 15 היבוא כעיסקת אקראי ולשלם את המס ביגנו עם הגשת הדוח.
- 16 כך היה גם על המערערת לעשות במקרה הנוכחי.
- 17
- 18 **ב. ייבוא טובין בלתי מוחשיים על ידי המערערת**
- 19 מההסכם עליו חתמה המערערת עולה באופן חד משמעי כי המערערת התקשרה עם
- 20 חברת PF לשם רכישת טובין בלתי מוחשיים, כאשר אותם טובין בלתי מוחשיים
- 21 יובאו על ידה מאת החברה בחו"ל לישראל
- 22
- 23 מהוראות ההסכם עולה כי ניתן למערערת רישיון לשימוש בקניין רוחני.
- 24 אותו קניין רוחני מוגדר כלהלן:
- 25 "The term "intellectual property" in this agreement shall be taken to mean
- 26 all intellectual property, whether in written, spoken, graphic,
- 27 photographic' audio or video form, produced by or on behalf of the
- 28 licensor as agent".
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

1 ההסכם גם קובע מה יספק נותן הרישיון: מחקרים בתחום הבנת החיים והתפתחות
2 אנושית, התייעצויות בנושאים המפורטים לעיל וסמינרים המבוססים על מחקרים.
3 מההסכם עולה, במפורש, כי מדובר בעסקה מסחרית על פיה רוכשת המערערת את
4 הקניין הרוחני מאת החברה בחו"ל, וכי המערערת מתחייבת לשלם בגין מכירת קניין
5 רוחני "Payment For Sale of intellectual Property".
6 את זכויות הקניין הרוחני קיבלה המערערת באמצעות דיסקים שנשלחו בדואר,
7 באמצעות הטלפון או באמצעות הפקס.
8
9 בהודעתה של גב' דויטש מטעם המערערת בפני המשיב מיום 26.2.06, התבקשה העדה
10 לתאר את הקשר לנותני השירותים או הספקים בחו"ל.
11 תשובתה היתה כי יש גופים בחו"ל העוסקים בתחומי המחקר המעניינים את העמותה
12 וכי מבחינת הספקים המערערת משלמת עבור שני דברים:
13 א. זכות שימוש בידע.
14 ב. עבור השתתפות של חברי העמותה בסמינרים וכינוסים בחו"ל.
15
16 עוד נאמר "ברצוני לציין כי מדובר בגופים בחו"ל שמחזיקים בבעלותם תפיסות
17 ותיאוריות פילוסופיות שאנחנו משלמים עבור הזכות להשתמש בהן כבסיס
18 למחקרים שלנו. אנחנו לוקחים את הבסיס הזה ואוספים עוד עדויות..." (דף 3 שורות
19 4-6).
20 גב' דויטש נשאלה כיצד מגיע הידע לארץ. תשובתה לכך היתה "בעיקר דרך אנשים
21 שמתתפים בסמינרים בחו"ל וחוזרים ומעבירים לחברי העמותה בארץ ובאמצעות
22 הפקס והטלפון. אנו מתייעצים איתם במידת הצורך באמצעים מודרניים. הבסיס
23 העיקרי עבור באותם כנסים בחו"ל וכל השאר זה הבהרות בטלפון".
24
25 בהודעתה מיום 9.4.06 נאמר על ידה כי התשלום הוא עבור "גרעיני מחשבה, רעיונות,
26 שיש להם בנושאים שמעניינים אותנו. אנחנו מקבלים את הפרטים הנ"ל בשיחות
27 טלפון בעיקר ולעיתים נדירות מיילים ופקסים. כי הרצון להעביר את הפרטים בצורה
28 הכי פחות בלתי אמצעית". (ההדגשות שלי – ד.ק.).
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

1 מתשובות אלה עולה במפורש כי בשיחות הטלפון היו מועברים גרעיני המחשבה
2 והרעיונות לגופם. לא מדובר אם כן בשיחות טלפון אשר נועדו לתת ייעוץ טכני והכוונה
3 שימושית בענייני המסטר אשר הגיע כחומר גולמי, כפי שנטען על ידי גב' דויטש
4 בתצהיר.

5

6 מהעדות המקורית אשר ניתנה על ידי המערערת עולה במפורש כי שיחות הטלפון
7 נועדו בעיקרן להעברת תכנים שהם בגדר "קניין רוחני", וכי טענת הייעוץ ומתן
8 השירות עלו בשלב מאוחר יותר.

9 יש לכן לראות במהות הקשר שבין המערערת לבין PF כהעברת תכנים פילוסופיים
10 ומחשבות בגינם בוצע התשלום, וכי אלמנט השירות וההבהרה אשר נדרשו היו שוליים
11 לחלוטין.

12

13 המערערת טענה במסגרת הסיכומים כי סכומי הכספים שהועברו על ידה ל- PF אינם
14 מהווים נגזרת המתמחרת בשיטתיות מסויימת את עלויות מוצרי הייבוא, וכי לכל
15 היותר מדובר בתמיכת גוף מלכ"רי בגוף אחר, אשר מקדם ומעמיק חקר ברעיונות
16 ובתובנות על בסיסם שואפת העמותה את כוחה הרעיוני והקיומי (סעיף 32
17 לסיכומים).

18 בסיכומים אף מפנה המערערת לעדותה של גב' דויטש על פיה לא התקבלו חיובים
19 לתשלום וכי העמותה החליטה מתי משלמים. גב' דויטש העידה כי מדובר למעשה
20 בתמיכה או בהחלטה לתרומה וכי לא התקבלה דרישה לתשלום במובן העסקי.

21 מעדות זו לומדת המערערת בסיכומים כי העברות הכספים מאת המערערת ל- PF
22 בוצעו תוך ניתוק אינהרנטי, ואף לא מרומז, לתשלום עבור ייבוא כלשהו של נכסים על
23 ידי המערערת.

24

25 אינני רואה כל מקום לקבל טענות אלה של המערערת.

26 ראשית, בהודעתה של גב' דויטש בפני המשיב נאמר במפורש כי בוצע תשלום עבור
27 אותם גרעיני מחשבה ורעיונות, וכי שולם אחוז מסויים מהתשלום אשר התקבל עבור
28 מכירת המסטרים - בשיעור 20%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 נאמר על ידה כי לגבי שיחות הטלפון – שולם אחוז מסויים שהעמותה מחליטה עליו.
- 2 אולם, עוד נאמר "אנחנו מעבירים בכל חודש סכום קבוע של 16,000 דולר או 18,000
- 3 דולר ומידי פעם אנחנו עושים בדיקה להתחשבות לראות שכל מה שצריך היה
- 4 לעבור עבר ומילאנו את חלקנו בהסכם" (ההדגשות שלי – ד.ק.).
- 5 (הודעה מיום 9.4.06 דף 2 שורות 33-35)
- 6 דברים ברוח דומה נאמרו על ידה גם בהודעה מיום 26.2.06 דף 3.
- 7
- 8 האמור בהודעה מקשר באופן ישיר בין השימוש בקניין הרוחני - לבין התשלום שבוצע
- 9 וקיום חלקה של המערערת בהסכם בעניין התשלום.
- 10 אין בדברים אלה כל בסיס לטענה בדבר פעולה אלטרואיסטית המהווה בגדר תמיכה
- 11 של גוף מלכ"רי אחד בשני.
- 12
- 13 יתרה מכך, במהלך הדיון הוצג מסמך מ/ש 1 – שהוא מכתב של PF המופנה לגב' דויטש ומציין יתרת חוב לשנת 2006.
- 14 במכתב נאמר כי נעשתה בדיקה של הסכומים אשר הועברו לשנת 2005 וישנם סכומים
- 15 נוספים המגיעים בגין אותה שנה.
- 16 המכתב כולל את הביטויים "Total due" ו-"Balance due".
- 17 ביטויים דומים מופיעים גם במסמך מ/ש 2 המתייחסים לתשלומים בגין השנים
- 18 2001-2005.
- 19 תמיכה נוספת במסקנה החד משמעית כי מדובר בתשלום בגין עסקה מסחרית, כאשר
- 20 ניתן לקשר בין התשלום לבין הקניין הרוחני אשר נרכש, נתן למצוא בהוראות אשר
- 21 ניתנו על ידי המערערת לבנק לשם רכישת מט"ח.
- 22 לתצהיר המשלים של המשיב צורפו העתקי בקשות מטעם המערערת לבנק הפועלים
- 23 לביצוע העברות בנקאיות הנושאות את הכותרת "בקשה לתשלום עבור שירותים
- 24 בחו"ל" ו"בקשות לתשלום עבור זכויות יוצרים".
- 25 חלק הארי של הבקשות עבור תשלום זכויות יוצרים מתייחסות לסכום של 16,000
- 26 דולר אליו התייחסה גב' דויטש בהודעותיה למשיב.
- 27 לאותו תצהיר צורפו גם חשבוניות של חברת PF.
- 28
- 29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

- 1 המסקנה מכל האמור לעיל היא כי המערערת ייבאה טובין בלתי מוחשיים ועליה לשם
- 2 את המע"מ בגין הייבוא.
- 3
- 4 **ג. קבלת שירות מתושב חוץ**
- 5 גם אם היו עולים נתונים של ממש מעדותה של גב' דויטש באשר לאותו שירות ייעוץ
- 6 נטען אשר ניתן בטלפון, בשונה מהעברת התכנים עצמם בטלפון, היה מקום לחייב את
- 7 המערערת במע"מ בגין מתן שירות.
- 8 אותו ייעוץ נטען, אשר לא הוכח למעשה, ובוודאי לא היקפו, נכלל בהגדרת "שירות"
- 9 כפי שנקבע בסעיף 1 לחוק.
- 10 סעיף 15 לחוק קובע את החבות במע"מ לגבי שירות שניתן בישראל.
- 11 הסעיף הרלוונטי הוא סעיף 15 (א)(2) הקובע לעניין השירות כי "הוא ניתן לתושב
- 12 ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה
- 13 שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל".
- 14
- 15 לדברי המערערת, מהווה טענתו של המשיב בדבר החלת המע"מ על שירותים במקרה
- 16 הנוכחי בגדר ניסיון דחוק המעמיק את הבלבול וחוסר הבהירות.
- 17 המערערת טענה כי אין מקום לקבל את עמדת המשיב על פיה נכללת עמותה במסגרת
- 18 ההוראה לעיל. אין טענה זו עולה בקנה אחד עם העובדה שהמחוקק מצא לנכון לכלול
- 19 בסעיף שותפות וחברה באופן מפורש.
- 20 מדובר לדברי המערערת "בלהטטנות פרשנית בה נוקט המשיב, אשר תכליתה לגבות
- 21 מס בלתי לגיטימי".
- 22
- 23 אינני רואה מקום לטענה זו.
- 24 אכן, אין סעיף 15 כולל התייחסות ספציפית לתאגידים אחרים מלבד חברה ושותפות
- 25 בהתייחסותו לתושב ישראל.
- 26 עם זאת, אינני רואה מקום שלא לכלול במסגרת סעיף 15 (א)(2) תאגידים שאינם
- 27 חברה או שותפות המקבלים שירותים מתושב חוץ.
- 28
- 29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

1 בספרו מס ערך מוסף החוק וההלכה, מבהיר א. פרידמן כי הסעיף לא כולל אכן
2 התייחסות מפורשת לתאגידים אחרים כגון: עמותה, אגודה שיתופית או כל חבר בני
3 אדם שאיננה שותפות או חברה.
4 אולם, לדעתו סעיף 15(א)(2) חל על כל התאגידים, כולל אלה שאינם מוזכרים בו
5 במפורש, וכי אלה נכללים למעשה בגדר המונח "תושב ישראל" ברישת הסעיף:
6 "במונח זה ראה המחוקק מעין מינוח "על" שבו יכללו יחיד ושאר התאגידים שלא
7 הוסדרו בהסדר מיוחד כדוגמת שותפות וחברה. כל פירוש אחר יוביל להבדלים
8 במיסוי חייבים מס שונים לפי דרך התאגדותם, עד כדי מניעת תחולת החוק ביחס
9 לחלקם. אבחנה זו איננה ממאפייני חוק מע"מ ואין בה טעם מיסוי, כלכלי או
10 משפטי אחר". (עמ' 371)

11
12 דעה זו מקובלת עלי לחלוטין ועולה אף בקנה אחד עם תכלית החוק להטיל מס גם על
13 ייבוא טובין בלתי מוחשיים ועל ייבוא שירותים.
14 אין לכן לראות בפרשנותו של המשיב כ"להטנות פרשנית" אלא כפירוש סביר
15 והגייוני להוראות החוק.

16
17 ד. טענת המערערת בעניין שינוי מדיניות
18 אין כל בסיס ראייתי לטענתה של המערערת כי חל שינוי במדיניות המשיב בעניין
19 אכיפת החיוב במס.
20 בכתב התשובה הובהר על ידי המשיב כי לכל היותר מדובר בהגברת אכיפה, אשר
21 משתנה מעת לעת על פי פרמטרים שונים הנקבעים על ידה.
22 המערערת לא הציגה ראייה כלשהי התומכת בטענה כי מדובר בשינוי מדיניות.
23 בכל מקרה, חוק מע"מ מטיל באופן מפורש חבות במע"מ בגין ייבוא טובין ושירותים,
24 ולכן פעולת הגבייה במסגרת זו הינה לגיטימית לחלוטין.

25
26
27
28
29
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2013 מאי 2013

ע"מ 1053-07

עמותת התבנית נ' מע"מ ת"א 3

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14

התוצאה מכל האמור לעיל, היא כי דין הערעור להידחות.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 10,000 ₪ שיישאו הפרשי הצמדה וריבית כדין מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

ניתן היום, 12 מאי 2013, בהעדר הצדדים.

חתימה