



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מערערת

מוגוגו בע"מ

באמצעות ב"כ עוה"ד ש' מנורי ור' י' פינצי

נגד

משיב

מנהל מס ערך מוסף נתניה

באמצעות ב"כ עוה"ד י' בן דוד ור' בן דוד

פסק דין

1

2

פתח דבר

1. בפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת תשומות שהוצאה למערערת, חברת מוגוגו בע"מ (להלן: "המעוררת" או "החברה") לתקופה שבין 1/2013 ל- 4/2016 על סך כולל של 369,982 ₪ (קרן מס), וזאת בהתייחס למס תשומות שנוכה על ידי המערערת.

2. המערערת עוסקת בפיתוח ועיצוב של מערכות מזנונים (Buffet) מודולריות להגשת מזון (להלן: "המערכות" או "השולחנות").

3. על פי המערערת, הפיתוח והעיצוב של המערכות מבוצע בישראל, איתור המקורות לחומרי הגלם, רכישתם וייצור המערכות מבוצע בווייטנאם (סעיף 22 לתצהיר קדוש), ואילו מכירת המערכות נעשית בארה"ב (ראו סעיף 9 לכתב ערעור; סעיפים 16-19, 22 ו-24 לתצהיר מר יריב קדוש - המנכ"ל, המפתח והמעצב הראשי של המערערת (להלן: "קדוש")).

4. לטענת המערערת, מועבר על ידה נכס בלתי מוחשי לחו"ל לצורך יישומו והטמעתו בייצור המערכות, השיווק והמכירה, כאשר התשומות שמושקעות על ידה בישראל, משמשות לייצוא אותו קניין רוחני, דהיינו: הידע, העיצוב והפיתוח הייחודיים שמקורותיהם כאמור בישראל. לגישה, פעילותה מהווה לפיכך מכירה של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ החוסה תחת שיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)(2) לחוק מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף" או "החוק"). מכאן,
2 ולגישתה, מס התשומות המשמשות לעסקאות אלו מותר בניכוי.
3 5. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת לפיה היא מוכרת נכס בלתי מוחשי לתושב
4 חוץ, בהדגישו כי הייצור והמסחר במוצרי החברה לא נעשה בישראל, וכי מרכיב
5 העיצוב, שהוטמע בשולחנות, אינו משמעותי כלל. המשיב אף דחה את בקשת
6 המערערת להתיר ניכוי יחסי של מס התשומות לפי תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף,
7 תשל"ו-1976 ("תקנות מס ערך מוסף" או "התקנות").

טענות המערערת בתמצית

- 8
9 6. הערך המוסף ללקוחות המערערת ברכישת המערכות לעומת "שולחנות הגשה
10 רגילים" טמון בפיתוח ובעיצוב הייחודיים המוטמעים בהם ושמקורם בישראל.
11 לפיכך מדובר ביצוא של נכס בלתי מוחשי, הראוי לזכות בשיעור מס אפס לפי חוק
12 מס ערך מוסף. תשומותיה של המערערת בישראל הוצאו כולן לצרכי העסקאות של
13 ייצוא הנכסים הבלתי מוחשיים.
14 7. בעוד ששלבי הייצור והמכירה של המערכות מבוצעים בחו"ל, פעולות המערערת
15 בישראל כוללות, בין היתר, תכנון ויצירת מודלים חישוביים, עריכת ניסויים
16 באירועי הסעדה, בחינת חומרים שונים וחדשניים ליישום במערכות, פיתוח ועיצוב
17 של מערכות משלימות כגון מערכות תאורה ייחודיות ומנגנונים חדשים. כל זאת
18 תוך העסקת עובדים ו/או פרילסנרים בתחומי הפיתוח, העיצוב, הגרפיקה, שירותי
19 פטנטים ועוד.
20 8. לרשות המערערת עומד פטנט רשום בארה"ב, שאמנם נרשם על שם יזמי המערערת
21 משיקולי עלות ונוחות, אך בפועל נמצא בשימוש בלעדי של החברה ללא תמורה.
22 9. אף בהבדלי המחיר המשמעותיים בין המערכות מתוצרת החברה לבין שולחנות
23 הגשה "רגילים" יש כדי לשקף את החדשנות, הפיתוח, העיצוב, התחכום והאיכות
24 הטמונים בהן.
25 10. המומחה מטעם המערערת, מר אבי מרגלית (להלן: "מרגלית"), הבהיר כי
26 למערערת מאפיינים של חברה עתירת ידע, דהיינו חברה שנכסיה הבלתי מוחשיים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 הם עיקר פעילותה. לגישתו, תרומת הוצאות הפיתוח והעיצוב המוטמעים לתוך
2 המערכות היא דומיננטית ומכרעת ליצירת ההכנסות והרווחים הגבוהים במיוחד
3 של המערערת.
- 4 11. מעדותו של נציג המשיב, מר אליהו מרחב (להלן: "מרחב"), עלה, בין היתר, כי הוא
5 לא ראה צורך להתייעץ עם גורם העוסק בפטנטים או לבקר במשרדי החברה בתל
6 אביב, ואף לא טרח להשוות בין מחירי מערכותיה של המערערת לשולחנות
7 "רגילים" ועלויות הפיתוח והעיצוב השונים שלהם. מרחב היה עיקש בדעתו כי אין
8 שום חדשנות, פיתוח או עיצוב ייחודיים במוצרי המערערת וטיפולו הדוגמטי הוביל
9 להחלטה בלתי סבירה.
- 10 12. בניגוד לעולה מעמדת נציג המשיב, עלות חומרי הגלם אינה רלוונטית לעניין, שכן
11 הדגש ראוי להיות מושם על תרומתו של המרכיב הבלתי מוחשי מבחינת מהות
12 המערכות. על פי מרגלית יש לבחון את הוצאות הפיתוח אל מול סך המכירות של
13 המערערת כדי להעריך את מידת התרומה של רכיב הפיתוח לפעילותה של החברה,
14 להכנסותיה ולרווחיה.
- 15 13. המערערת היתה רשאית להסתמך על החלטת המיסוי 2625/15 שפורסמה על ידי
16 רשות המיסים. אף המערערת, בדומה לאותה חברה נשוא החלטת המיסוי, היא
17 בעלת נכס בלתי מוחשי – ידע/עיצוב/פיתוח המפותח בישראל ומוטמע במערכת
18 שרכיביה הפיזיים מיוצרים בחו"ל ונמכרת ישירות ללקוחות בחו"ל. בנוסף,
19 בפרסום רשמי של רשות המיסים מתאריך 20.9.2016 (נספח ח' לערעור) נכתב
20 במפורש כי ההערכה היא שההחלטה צפויה להשפיע על חברות ישראליות העוסקות
21 בין היתר בעיצוב מוצרים. בנסיבות אלו המשיב מנוע מלהתכחש להחלטת המיסוי
22 או לסייג תחולתה רק לחברה הקונקרטית אליה כוונה.
- 23 14. אילו המערערת הייתה מייצרת את המוצרים בווייטנאם שלא בעצמה אלא
24 באמצעות חברת בת זרה, תוך מכירת הקניין הרוחני לאותה חברת בת, אין ספק
25 שהייתה נכנסת בגדרי סעיף 30(א)(2) לחוק. אין אפוא מקום לתוצאת מס שונה אך
26 בגלל שבחירה לייצר את המוצרים בעצמה ובאמצעות נציג מקומי מטעמה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

15. דיני המס צריכים להתאים את עצמם לתמורות שחלו בעולם הכלכלי עם התקדמות הטכנולוגיה. במקרה דנן מדובר בייצוא מובהק שראוי לקבל הכרה במסגרת סעיף 30(א)(2) לחוק, כך שכל עסקאות המערערת ראויות ליהנות משיעור אפס מס ערך מוסף וניתן יהיה לנכות את מס התשומות על הוצאותיה של המערערת בישראל, באופן שיאפשר לה להתחרות בתנאים הולמים בשוק העולמי.

6 טענות המשיב בתמצית

16. למערערת אין כלל עסקאות בישראל על פי סעיף 14 לחוק. המערערת לא מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ ולכן אינה זכאית להקלה שבסעיף 30(א)(2) לחוק מס ערך מוסף, ואינה יכולה לנכות תשומות.
17. השולחנות, החל משלב ייצורם ועד לשלב מכירתם, לא היו בישראל, לא יובאו לישראל ולא יוצאו מישראל. ייצור השולחנות על ידי המערערת נעשה תוך שימוש בפטנט רשום בארה"ב שאינו בבעלות המערערת. פעילותה של המערערת בישראל, מסתכמת בניהול המערערת ועיצוב חידושים נגזרים לאותם שולחנות, בעיקר על ידי קדוש.
18. יתרונותיהם של השולחנות המיוצרים ונמכרים על ידי המערערת, הם יתרונות המאפיינים נכס מוחשי: חסכון במקום אחסנה ובשימוש במפות.
19. המערערת לא הציגה ראיות שילמדו על כך שהיא מוכרת נכס בלתי מוחשי. המערערת נמנעה מלהציג הסכמים, חשבוניות, קבלות או להביא מי מלקחותיה כדי לתמוך בטענתה.
20. אף דוחותיה הכספיים של המערערת, אינם מלמדים על מכירת נכס בלתי מוחשי. ניתוח הוצאות המערערת בהתאם לדוחותיה המבוקרים בשנות השומה, מעלה כי עיקר הוצאותיה יצאו בגין ייצור המוצר, שיווק והוצאות כלליות אחרות – ולא בגין עיצוב ותכנון המוצר.
21. החלטת מיסוי 2625/15 ניתנה בשנת 2015 ועניינה בעסקת מכירת תוכנה שפותחה בישראל והוטמעה במערכות בחו"ל בעבור לקוחות בחו"ל. במסגרת אותה החלטה נקבע כי בנסיבות המקרה, הרכיב העיקרי בעסקה מבחינת המהות ועלויות הפיתוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 הוא התוכנה, כך שמדובר במכירת נכס בלתי מוחשי. החלטת מיסוי זו היא יוצא מן
 - 2 הכלל, ואינה עקרונית כי אם פרטנית. נסיבות ענייננו שונות לחלוטין מנסיבות
 - 3 החלטת המיסוי. עסקאותיה של המערערת משקפות מכירה של נכס מוחשי –
 - 4 שולחנות, להבדיל ממכירת תוכנה. וממילא גם אם היה מדובר במכירת רכיב
 - 5 בדמות נכס בלתי מוחשי, הרי שהרכיב העיקרי בעסקת המכירה מבחינת המהות
 - 6 והעלויות הוא השולחנות הפיזיים ולא העיצוב והתכנון.
22. קבלת עמדת המערערת תהפוך הלכה למעשה כל מוצר כמעט לנכס בלתי מוחשי,
- וזאת משום שבכל מוצר כמעט יש אלמנטים של עיצוב ופיתוח, בין אם אלמנטים
- אלו נרשמו וקיבלו הגנה של קניין רוחני ובין אם לאו.

דיון והכרעה

10

23. מס ערך מוסף נועד למסות כל גורם ב"שרשרת הייצור", בהתאם לתוספת הערך
 - שהוא תרם למוצר. על מנת שהמיסוי יחול אך ורק על הערך המוסף, רשאי העוסק
 - לנכות ממס העסקאות שהוא חב בו את מס התשומות.
24. על פי עיקרון ההקבלה, העומד בבסיס חוק מס ערך מוסף, ניכוי תשומות יותר ככל
- שהתשומות שימשו לעסקה החייבת במס ערך מוסף (ראו: סעיף 41 לחוק מס ערך
- מוסף; ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' הממונה מע"מ גוש דן (4.5.2010) (להלן: "עניין
- צביון")), ואילו אם העסקה אינה חייבת במס, אזי לא ניתן לנכות את מס התשומות.
- אלא שעיקרון ההקבלה אינו מוחלט. אחד החריגים לו הוא חיוב במס עסקאות
- בשיעור אפס. במקרה זה מתאפשר לעוסק לנכות את מס התשומות אף ללא חיוב
- מקביל במס עסקאות. ראו בהקשר זה את שנאמר בעניין צביון בפסקה 11 לפסק
- הדין:

- 22 "עיקרון ההקבלה אינו מוחלט, וקיימים לו חריגים. החריג המרכזי
- 23 הוא חיוב במס בשיעור אפס, אשר מאפשר לעוסק לנכות תשומותיו
- 24 ללא חיוב מקביל במס. מדובר בהטבת מס אשר נועדה להגשים
- 25 מטרות שבעיקרן חיצוניות לדיני המסים, ולכן המצבים החריגים
- 26 אשר נהנים מהסדר זה נקבעו בחקיקה מפורשת (ראו למשל: סעיפים
- 27 30, 33 לחוק והתקנות שהותקנו על-פיו...).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

25. בענייננו, טענה המערערת לתחולתו של סעיף 30(א)(2) לחוק מס ערך מוסף הקובע
כי על עסקת מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס.
26. הצדדים נחלקו בשאלה האם עסקאותיה של המערערת בקשר עם המערכות מהוות
מכירת נכס בלתי מוחשי מחוץ לישראל - כעמדת המערערת, או שמא מדובר
בעסקאות מכירת נכס מוחשי גרידא, שאזי לא תקום זכות לשיעור מס אפס -
כעמדת המשיב.
בעוד שהמערערת טענה כי המערכות המיוצרות על ידיה הן פיתוח ועיצוב
ייחודיים שמקורם בישראל, המשיב הדגיש כי המרכיב העיקרי בעסקאות מכירת
השולחנות, מבחינת המהות והעלויות של המערערת, הוא הנכס המוחשי - שלא
יובא לישראל ולא יוצא מישראל.
27. המומחה מרגלית מטעם המערערת עמד בעדותו על מספר יתרונות בולטים של
המערכות: "ורסטיליות" המאפשרת להתאימן בנקל למגוון סוגי ארוחות מזנון,
אסתטיות ברמה גבוהה וחיסכון בשל אי השימוש במפות (עדות המומחה מרגלית,
פרוטוקול הדיון מיום 15.11.2018 (להלן: "הפרוטוקול"), עמ' 8 ש' 22-27).
מנכ"ל המערערת, מר קדוש, הוסיף בעדותו כי המערכות ניתנות לפירוק ולהרכבה
בזמן קצר יחסית, הן חוסכות שטחי אחסון וכוח אדם, ואף הרחיב אודות היתרונות
האקולוגיים שבשימוש בשולחנות הגשה ללא מפות בתחום ההסעדה (עדות מר קדוש
בפרוטוקול עמ' 16 ש' 22 - עמ' 17 ש' 34).
28. בנוסף טענה המערערת, בין היתר באמצעות חוות דעתו של המומחה מטעמה, כי
מערכותיה נהנות מפרמיית מחיר גבוהה יותר בהשוואה לשולחנות הגשה
סטנדרטיים הנמכרים על ידי חברות אחרות, קרי - הלקוחות מוכנים לשלם תוספת
מחיר משמעותית בעבור מוצריה, ובכך יש כדי להמחיש את יתרונותיהם
המשמעותיים (ראו: סעיף 11 לחוות דעת המומחה מרגלית וכן עדות מר קדוש
בפרוטוקול עמ' 23 ש' 4-1). כן הדגישה המערערת כי הליך ייצור המערכות נעשה
תוך שימוש בפטנט רשום (ראו סעיף 8 לסיכומי המשיב), כי התכנון והעיצוב של
המערכות מתבצע בישראל (נספח 6 לתצהיר המשיב, הודעת מר דוד בלס, מנהל
הכספים של המערערת), וכי למערערת משרדים בתל אביב והיא מעסיקה עובדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

1 (עדות מר מרחב בפרוטוקול עמ' 29 ש' 21-24) ואף הנהלת החשבונות מתבצעת
2 מישראל.

3 כך תיאר מר קדוש, את פעילותה של המערערת בישראל (פרוטוקול עמ' 20 ש' 2-
4 : (10

5 "...כמעט כל מה שאנו עושים זה רק פיתוח. אני מגיע מעולם הפיתוח.
6 כך כל הצוות שמלווה אותי בארץ. זה עוול גדול לא להסתכל עלינו
7 כחברת פיתוח ורק חברות תוכנה להתייחס אליהן כחברות פיתוח. אנו
8 קמים כל בוקר בניסיון לפתח מוצרים חדשים ולשפר קיימים. זה
9 המהות של מה שאנו עושים בישראל. מעסיקים מהנדסים, משרדי
10 עיצוב ישראלים, סטודנטים שסיימו את הילדים [צ"ל – לימודים]
11 ולכן אנו חושבים שאנו עוסקים בפיתוח ואם ההבנה שלי מכל הסאגה
12 הזו נכונה, אנו לא עוסקים במסחר, אני לא קונה ומוכר מוצרים אלא
13 עוסקים בפיתוח. מוצרים ברמה מאוד גבוהה, שמובאים לשוק מתוך
14 ניסיון שלי ושל שותפיי. המשרד בת"א שמעולם לא ביקרו אותנו שם,
15 יושבים שם אוסף של מעצבים שמפתחים דברים. לא אנשי מכירות.
16 יש אשת שיווק אחת וכל השאר אנשי פיתוח..."

17 29. אכן, ניתן בהחלט להתרשם כי המערערת שוקדת על עיצוב מערכותיה, אלא
18 שבאותה נשימה לא ניתן להתעלם מן העובדה כי בסופו של יום המערערת מוכרת
19 ללקוחותיה **נכס מוחשי** המיוצר בחו"ל ונמכר בחו"ל. לפיכך, בוודאי שלא ניתן
20 להתייחס למערערת כ"חברת פיתוח" כטענתה. פעילותה של המערערת, כפי
21 שהצהירה על עצמה, היא פיתוח המוצרים בישראל, ייצורם בווייטנאם ומכירתם
22 בארה"ב (ראו הבהרת מנהל הכספים של המערערת כי למערערת אין לקוחות
23 ישראלים אלא היא מוכרת רק בארה"ב; נספח 6 לתצהיר המשיב, עמ' 2 ש' 9-10).
24 על כן אך ברור הוא כי אין לקבל את עמדתה לפיה כלל עסקאותיה הן מכירות של
25 נכסים בלתי מוחשיים החייבות בשיעור מס "אפס", באופן המצדיק ניכוי כל מס
26 תשומותיה בישראל.

27 30. על סמך חומר הראיות ומכלול הנתונים שהוצגו בפניי נראה כי מדובר בשולחנות
28 הגשה בהם מוטמע אלמנט עיצובי וטכנולוגי. אלא שבנכסים מוחשיים רבים מוטמע
29 רכיב עיצובי או טכנולוגי. כך למשל, אין ספק כי במוצר כמו **מכונית** מוטמעים
30 רכיבים מתוחכמים משמעותיים, ומלבד המותג והמוניטין, צרכנים מוכנים לשלם
31 אף עבור הידע והטכנולוגיה המוטמעים במערכותיה, העיצוב הייחודי וכיוצא באלה,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

1 כך שערכה של מכונת עולה בוודאי משמעותית על סך רכיביה המוחשיים. בדומה,
2 אף מוצרי חשמל ואלקטרוניקה משלבים רכיבים מוחשיים לצד רכיבים בלתי
3 מוחשיים המוטמעים בהם, וניתן לחשוב בהקשר זה אף על רהיטים בעלי עיצוב
4 ייחודי או רהיטים בעלי מרכיב טכנולוגי כגון מיטה מתכווננת או ספה שנפתחת
5 למיטה.

6 **כלום ניתן לומר כי מי שמוכר מכונת, טלוויזיה או רהיט כאמור, מוכר קניין רוחני**
7 **או נכס בלתי מוחשי? האם ניתן לומר כי מי שרוכש מוצרים אלה, רוכש קניין רוחני**
8 **או נכס בלתי מוחשי? דומני כי על פניו יש להשיב על שאלה זו בשלילה.**

9 31. אדם הרוכש מכונת – לא ניתן לומר כי רכש נכס בלתי מוחשי. אותו אדם רכש את
10 המוצר המוחשי, את המכונת, אשר פועלת ומעוצבת באופן מסוים, כפועל יוצא של
11 הטכנולוגיה והעיצוב המוטמעים בה, לרבות רכיבים המוגנים בזכויות קניין רוחני.
12 באותה מידה ברור כי המחיר שמשלם אדם עבור טלוויזיה, מושפע אף הוא מרמת
13 הטכנולוגיה ואף העיצוב של הטלוויזיה. אבל בוודאי שלא ניתן לומר כי מדובר באדם
14 שרכש נכס בלתי מוחשי או שהיצרן או המשווק מכר לו נכס בלתי מוחשי. (ראה גם
15 עדות קדוש, ע' 21, ש' 14-16).

16 32. על פי הדין הכללי קיימות מספר זכויות קניין רוחני הנהנות מהגנה. יצירות
17 אמנותיות, מוסיקליות, אדריכליות, ספרותיות, דרמטיות, קולנועיות, צילומיות –
18 מוגנות על פי חוק זכות יוצרים, התשס"ח – 2007 וחוק זכויות מבצעים ומשדרים,
19 התשמ"ד – 1984; אמצאות בתחום טכנולוגי – מוגנות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז
20 – 1967; עיצובים, קווי דמות, צורה, דוגמא או קישוט על ידי תהליך תעשייתי,
21 מוגנים על פי פקודת הפטנטים והמדגמים, 1926 ולפי חוק העיצובים, התשע"ז –
22 2017; סימנים (אותיות, מילים, ספרות, דמויות או צירופים שלהם, בשני מימדים
23 או בשלושה), המשמשים אדם או חברה לעניין טובין או שירותים הנמכרים על ידם
24 – מוגנים על פי פקודת סימני מסחר [נוסח חדש] התשל"ב – 1972; סודות מסחריים
25 – מוגנים על פי חוק עוולות מסחריות, התשנ"ט – 1999 (ראו בהקשר זה: ע"א
26 3425/17 Societe des Produits Nestle נ' אספרסו קלאב בע"מ (7.8.2019); ע"א
27 1248/15 Fisher Price Inc נ' דורון - יבוא ויצוא בע"מ (31.8.2017); רע"א
28 5768/94 א.ש.ר. יבוא יצור והפצה נ' פורום אביזרים ומוצרי צריכה בע"מ



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 ; מיגל דויטש, **עולות מסחריות וסודות מסחר** (תשס"ב), 25 ; גיא פסח,
2 הבסיס העיוני להכרה בזכות יוצרים, **משפטים**, ל"א 2 (תש"ס-תשס"א) 359.
- 3 33. הגדרת "נכס" בחוק מע"מ מתייחסת לטובין או מקרקעין. בהגדרת "טובין" בחוק
4 מע"מ נכללים, בין היתר, זכות, טובת ההנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין
5 השאר – ידע. את סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, הקובע שיעור מס אפס לעסקאות של
6 מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, יש לפרש הן בהתאם להגדרות הנ"ל של "נכס"
7 ו- "טובין" שבסעיף 1 לחוק מע"מ, והן בהתאם להוראות הדין הכללי והזכויות
8 הבלתי מוחשיות (זכויות קניין רוחני) הקבועות בו (ראו: ע"א 1240/00 **פקיד שומה**
9 **תל אביב נ' יצחק סיוון** פ"ד נט(4) 588, 601-602 (2005); ע"א 496/93 **פקיד שומה**
10 **חיפה נ' משה סמו**, נ(4) 432, 436-438 (1996) ; אהרן ברק, פרשנות דיני המיסים,
11 **משפטים** כ"ח, (תשנ"ז), 425.
- 12 34. בחנתי את טענות המערערת והראיות שהובאו על ידה ולא מצאתי כי המערערת
13 מוכרת, או למצער כי הוכיחה שהיא מוכרת, נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ.
- 14 35. בצדק ציין המשיב כי המערערת לא הציגה הסכמים כלשהם המעידים על מכירת
15 רכיב בלתי מוחשי כלשהו ללקוחותיה. מדברי נציג המערערת בהקשר זה עולה כי כל
16 חשבונותיה, אותן היא מוציאה לחברה האמריקאית, האחראית על הפצת מוצריה
17 לציבור הלקוחות בארה"ב, הן כולן בשיעור מס "אפס" (ראו דברי מנהל הכספים של
18 המערערת, נספח 6 לתצהיר המשיב, עמ' 2 ש' 1-8). אלא שחשבונות אלו לא הוצגו
19 במסגרת ההליך וראוי היה שיוצגו על מנת להיווכח מהו המוצר או השירות הנמכרים
20 על ידי המערערת, ואיזה חלק ניתן, **אם בכלל**, לייחס למכירת נכס בלתי מוחשי. מכל
21 מקום, מאחר שבוודאי לא ניתן לקבל את הטענה כי כל עסקאותיה של המערערת
22 עניינן במכירת נכס בלתי מוחשי, ממילא לא ניתן להסתמך על אותן חשבונות כלל.
- 23 36. המערערת אף לא הציגה שרטוטים ברי הגנה לפי חוק זכות יוצרים או עיצובים אשר
24 מוגנים במדגם רשום. למותר לומר כי "קטלוגים" המיועדים ללקוחות, אינם עונים
25 על דרישה זו. אכן, "ידע" אף הוא בגדר "נכס" לפי חוק מע"מ, אך גם ידע נדרש שיהא
26 מוגן באופן כלשהו על פי דיני הקניין הרוחני. לא כל "ידע" הוא בגדר נכס. ידע שהוא
27 בבחינת נחלת הכלל בוודאי שאינו יכול להיחשב כ"נכס" של המערערת. על כן, נדרשה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 המערערת להוכיח כי ככל שהתכוונה ל"נכס בלתי מוחשי" שהוא ידע – כי מדובר
2 בידע סודי המוגן על פי דיני סודות מסחריים. זאת לא עשתה.
- 3 37. הפטנט אשר אליו מתייחסת המערערת, אינו רשום על שמה – ואין המדובר בעניין
4 של מה בכך. על פי הוראות חוק הפטנטים, העברת זכויות בין ממציאי הפטנט
5 למערערת, ככל שהייתה העברה כזו, טעונה מסמך בכתב, ומסמך כאמור לא הוצג
6 בפניי. זאת ועוד, תמוהה הטענה כי הפטנט נרשם על שם יזמי המערערת משיקולי
7 "עלות ונוחות". לא הובהר כלל אילו עלויות יתרות או אי נוחות היו נגרמות ליזמים
8 או למערערת אילו הפטנט היה נרשם על שמה. יתר על כן, אמירה בעל פה בדבר מתן
9 זכות שימוש בלעדית למערערת ללא תמורה – לא די בה לפי הדין הכללי (ראו סעיף
10 85 ו-87 לחוק הפטנטים) ומלבד הטענה שעלתה בתצהיר קדוש, לא קיימת ראיה לכך
11 שהמערערת היא בעלת זכויות בפטנט. בוודאי שלא הוכח כי המערערת מוכרת או
12 זכאית למכור זכויות שימוש בפטנט, או כי עשתה כן ביחס לספק בארה"ב.
- 13 זאת ועוד, כעולה מתצהירו של קדוש (סעיף 9) הפטנט נרשם בשנת 2015 אך הבקשה
14 לרישום הפטנט הוגשה כבר בשנת 2012, דהיינו לפני שנות המס שבמחלוקת. על כן,
15 ברור כי לא מדובר בפעולות פיתוח שנעשות על ידי המערערת לצרכי הפטנט. קדוש
16 אמנם מסר בעדותו כי הוגשו בקשות נוספות לפטנט (ע' 17, ש' 2) אך בקשות מעין
17 אלה לא הוצגו, והדבר אף לא נאמר בתצהירו שהתייחס אך ורק לפטנט שנרשם בשנת
18 2015.
- 19 לא נטען, וממילא אף לא הוכח – כי ה"נכס הבלתי מוחשי" הוא הזכויות בפטנט,
20 ודומני כי המערערת יצרה ערבוב מין שאינו במינו, דהיינו, מחד, הפטנט הרשום על
21 שם היזמים, ומאידך, פעולות "עיצוב" או "פיתוח" אשר מהן מבקשת היא להקיש
22 על קיומו של "נכס בלתי מוחשי". למותר גם לומר, כפי שאף אישר קדוש בעדותו (ע'
23 18, ש' 20-27), כי לא כל מה שהומצא או פותח אכן מתאים להירשם כפטנט. זאת
24 ועוד, מעיון באישור רישום הפטנט (נספח א' לתצהיר קדוש) נראה כי עיקרו
25 ב"מחברים" של שולחנות ההגשה, ולא בשולחנות עצמם (מחברים אלה מאפשרים
26 לחבר משטחים של חצאי עיגול (בכמה שכבות המופרדות ברגלי שולחן מודולריים)
27 בשני אופנים: לכדי עיגול כמעט שלם או לצורה של S וכן לחבר אליהם משטחים
28 נוספים).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

38. לטעמי, המערערת סובבת במעין "מעגל שוטה" בטיעונה בערעור דנן. המערערת טוענת כי היא מפתחת ומעצבת מוצרים וכי יצירת נכסיה הבלתי מוחשיים הם עיקר פעילותה, אך כאשר מתבקש בירור והבהרה מהם אותם "נכסים בלתי מוחשיים" חוזרת המערערת על טיעוניה בדבר "פיתוח" ו"עיצוב".

אבהיר אפוא כי "פיתוח" ו"עיצוב" אינן בבחינת זכות בקניין רוחני או נכס בלתי מוחשי כלשהו. פיתוח ועיצוב הן הפעולות אשר כתוצאה מהן אפשר ותיווצר זכות בקניין רוחני הראוי להגנה לפי הדין.

דומה כי בכך טמון הכשל בטיעונה של המערערת. בסופו של יום, לא הוכיחה המערערת קיומו של נכס בלתי מוחשי שאותו היא מייצאת ומוכרת לתושב חוץ.

39. גם טענת המערערת לעניין היסמכותה על החלטת המיסוי 2625/15 ועל החוזר מיום 20.9.2015 – אין בה להוביל לתוצאה אליה חותרת. ער אני לעמדת רשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מיום 20.9.2015 (נספח ח' לכתב הערעור), שיצא בעקבות החלטת המיסוי ואשר בבה צוין במפורש כי בהחלטה תקדימית "נפתח הפתח לחברות ישראליות שעיקר עיסוקן בארץ מתמקד בפיתוח מוצרים אך מרכזי הייצור שלהן נמצאים בחו"ל, לקבל הכרה בעסקאות של מכירת מוצריהן ללקוחות בחו"ל כמכירת נכס בלתי מוחשי ובכך לאפשר להן לנכות הוצאות (מס תשומות)", כאשר עוד הודגש כי על פי הערכת רשות המיסים "ההחלטה צפויה להשפיע על מאות חברות ישראליות העוסקות בפיתוח תוכנה, עיצוב מוצרים, פיתוח תרופות וכו', בכך שהיא תאפשר להן להמשיך לפעול בישראל בתנאי תחרות משופרים בשוק הגלובלי".

40. אך כפי שציין המשיב, נסיבותיה של החלטת המיסוי היו שונות שכן מדובר היה במכירת תוכנה, שהיוותה את הרכיב העיקרי במוצר. תוכנת מחשב מהווה יצירה המוגנת על פי חוק זכות יוצרים, והיא תוצר של פעולות פיתוח, ועל כן העברת זכויות השימוש בה, בין בדרך של מכירה ובין בדרך של מתן זכות שימוש ייחודית או אחרת – מהווה מכירת נכס בלתי מוחשי. יתר על כן, ממילא צוין במפורש בהחלטת המיסוי כי כל מקרה ידון לגופו, ולא בכדי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-49963 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

41. ניסיונה של המערערת להיתלות בעובדה כי החוזר כולל התייחסות מפורשת ל"עיצוב מוצרים", אין בו כדי להועיל לה. שוב, אדגיש, כי עיצוב מוצר כשלעצמו הוא הפעולה הנעשית, אך רק תוצר הפעולה הוא הנכס הבלתי מוחשי הזכאי להיות מוגן בזכות בקניין רוחני, ובמקרה של עיצוב מוצרים – מדגם או זכות עיצוב רשום לפי חוק העיצובים. בהעדר זכות מוכחת, שהיא תוצאת העיצוב של מוצר (וכמובן שלא כל עיצוב של מוצר הוא ייחודי ובר הגנה כנכס קניין רוחני), לא ניתן לקבל טענה בדבר "מכירת נכס בלתי מוחשי". למותר לומר כי העובדה שצירוף המילים "עיצוב מוצרים" נכלל בחוזר, אין משמעה כי נוצרת יש מאין זכות בלתי מוחשית של "עיצוב מוצרים". החוזר מתייחס לפיתוח תוכנה, כשתוצאת פיתוח שכזה היא זכות יוצרים בתוכנה, לפיתוח תרופות שתוצאת פיתוח כזה היא זכות בפטנט, ובאותה מידה התוצר של עיצוב מוצרים הוא זכות מוגנת של מדגם או עיצוב רשום. זאת ותו לא. בכל מקרה, וכאמור לעיל, אין זה סביר לאמץ פרשנות שתוצאתה היא כי כל אימת שנמכר מוצר שבו מוטמע "עיצוב" כלשהו, ניתן להתייחס לאותה מכירה כמכירה של "נכס בלתי מוחשי", או גם כמכירה של נכס בלתי מוחשי.

42. אשר על כן, הערעור נדחה.

43. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 25,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ג' תשרי תש"פ, 02 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטין, שופט