ת"א 27667-05-17 א.פ.י. חורי הפצה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

לפני כבוד השופטת כרמית בן אליעזר

תובעת **א.פ.י. חורי הפצה בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד קורנפלד

נגד

נתבעת **מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד בן דוד

<u>פסק דין</u>

1. תביעת התובעת להשבת מס ששילמה, לטענתה, ביתר. לטענת התובעת, מלכתחילה לא היה מקום לחייבה בתשלום המס; לחלופין טענה התובעת, כי היא זכאית להחזר המס ששולם, מכוח סעיף 3 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח – 1968 (להלן: חוק מסים עקיפים); ולחלופי חלופין טענה, כי יש לפטור אותה מתשלום קנס הפיגורים.

<u>תמצית העובדות הרלוונטיות וטענות הצדדים</u>

2. התובעת, העוסקת ביבוא והפצה של בשמים, מוצרי קוסמטיקה, מוצרי טיפוח ומוצרים לבית, ייבאה במהלך השנים 2010-2011, במסגרת יבוא מקביל, בשמים ממותגים מארצות הברית לישראל (להלן: "הטובין"). הטובין יובאו לישראל כשהם מלווים בתעודות מקור, המעידות לכאורה כי מקור ייצורם בארצות הברית, ולפיכך הם פטורים מתשלום מכס. הטובין שוחררו מהמכס בעשרה רשימוני יבוא (נספח ג' לתצהיר מר גריידי מטעם התובעת).

זמן מה לאחר מכן, נקטה הנתבעת (שתכונה להלן גם: המכס) בהליכים לאימות תעודות המקור שצורפו לטובין, במהלכם פנתה לספקי התובעת ואף התנהל דין ודברים עם התובעת עצמה. בדיקות אלו הביאו את המכס למסקנה כי לא הוכח כי הטובין עומדים בכללי המקור וזכאים להטבת מכס, וכי יש לפסול את תעודות המקור, אשר הוצאו שלא כדין.

ת"א 27667-05-17 א.פ.י. חורי הפצה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

לפיכך, הוצאה לתובעת הודעת גירעון לתשלום מכס ומע"מ בגין הטובין ששוחררו בעשרת הרשימונים הנ"ל, במסגרתה נדרשה התובעת לשלם מכס בגובה 604,001 ₪; מע"מ בגובה 81,660 ₪; הפרשי הצמדה וריבית בגובה 152,775 ₪; קנס פיגורים בסך 256,082 ₪; ובסה"כ 1,094,518 ₪.

בעקבות פניות התובעת, נענה המכס באופן חלקי לבקשתה להפחתת קנס הפיגורים, אשר הופחת ב-25%, והתובעת שילמה את הסכומים שנדרשו ממנה.

בקשת התובעת לביטול הודעת הגרעון והשבת הסכומים ששולמו בהסתמך על סעיף 3 לחוק מסים עקיפים נדחתה ע"י הגורם המוסמך במכס, ומכאן תביעתה זו.

3. התובעת טענה, כי הוכח כי הטובין יוצרו בארצות הברית ולפיכך לא היה מקום לחייבה בתשלום המסים בגינם. לטענת התובעת, ניתן להוכיח עמידה בכללי המקור המזכים בפטור ממכס בהתאם להסכם הסחר גם בראיות חלופיות ולא רק באמצעות תעודות מקור.

התובעת טענה, כי סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס ופטורים ומס קניה על טובין, תשע"ב – 2012 (להלן: **צו תעריף המכס**), עליו מסתמך המכס בעמידתו על תעודת מקור כהוכחה בלעדית למקור הטובין, הותקן בחוסר סמכות, וכי מכוח הסכם הסחר רשאי המכס לוותר על תעודת מקור על בסיס של כל מקרה לגופו.

התובעת הוסיפה וטענה כי הוכח שהטובין – שיובאו כזכור ביבוא מקביל – מקוריים וזהים לחלוטין לבשמים המיובאים ע"י היבואן הרשמי, ולפיכך עמידה דווקנית על דרכי ההוכחה הקבועות בהסכם הסחר, ובפרט בדרישה לקבלת "עץ מוצר" – לבד מכך שלטענת התובעת היא אינה כדין - היא אף מערימה קשיים מיותרים על היבוא המקביל ובכך למעשה פוגעת באופן קשה בתחרות בענף, וזאת בניגוד למדיניותה המוצהרת של המדינה ולפסיקת בית המשפט העליון, על פיהן יש לעודד את היבוא המקביל ולא להכשילו.

לחלופין, כאמור, טענה התובעת כי הוכח כי היא עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 3 לחוק מסים עקיפים, ולפיכך יש לפטור אותה מתשלום החסר, ולחלופי חלופין, כי בנסיבות העניין – בהן קיימת מחלוקת משפטית כנה – לא הייתה הצדקה להשית עליה קנס פיגורים, שבמהותו הוא קנס עונשי.

4. הנתבעת טענה, כי הבדיקות שערכה בהתאם לסמכותה עפ"י הסכם הסחר העלו, כי תעודות המקור הונפקו שלא כדין, ולא עלה בידי היצואנים אשר חתמו עליהן לכאורה, להמציא נתונים המעידים על עמידת הטובין בכללי המקור, כמתחייב מהסכם הסחר.

הנתבעת פירטה את הפניות שביצעה ליצואנים והתשובות שהתקבלו, והדגישה כי עפ"י הסכם הסחר על היצואן החותם על תעודת המקור להחזיק בידיו מידע פרטני, מדוייק ומורכב על תהליך יצור הטובין, מרכיבי חומר הגלם והעלויות, על מנת להוכיח עמידה בכללי המקור וזכאות לפטור ממכס, ולהיות נכון להגיש הצהרה בדבר נתונים אלו.

הנתבעת הדגישה כי בענייננו הוכח כי התשובות החלקיות שהתקבלו מהיצואנים מעידות על כך שתעודות המקור נחתמו שלא כדין, מבלי שהיו בידי היצואנים הנתונים הרלוונטיים על מנת להוכיח עמידה בדרישות המקור, והוסיפה, כי גם במסגרת הליך זה לא הציגה התובעת את נתוני הייצור של הטובין אשר רק על פיהם ניתן לקבוע עמידה בכללי המקור בהתאם להסכם הסחר, באופן המזכה בהעדפת מכס.

הנתבעת הטעימה, כי עפ"י ההלכה הפסוקה, תעודת המקור היא מסמך מהותי וקונסטיטוטיבי, שבלעדיו אין הטובין זכאים להעדפת מכס בהתאם להסכם הסחר.

הנתבעת טענה עוד, כי התובעת אינה עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 3 לחוק מסים עקיפים, כפי שפורשו בפסיקה, ולפיכך בדין נדחתה בקשתה להשבת החסר, ולבסוף נטען כי אין מקום לפטור את התובעת לחלוטין מתשלום קנס הפיגורים אלא שיש להותיר על כנה את החלטת המכס לפטור את התובעת מתשלום קנס הפיגורים רק באופן חלקי.

<u>המסגרת הנורמטיבית</u>

5. ביום 22.4.1985 נחתם בין ישראל לבין ארצות הברית הסכם בדבר כינון אזור סחר חופשי (ההסכם, שנכנס לתוקפו ביום 19.8.1985, פורסם בכתבי אמנה 972, כרך 28, עמ' 381 וצורף כנספח 1 לתצהיר מר חורי מטעם הנתבעת; ההסכם יכונה להלן: הסכם הסחר).

במסגרת הסכם הסחר, כוננו ממשלות ישראל וארצות הברית אזור סחר חופשי ביניהן, ובהתאם להוראותיו בוטלו תשלומי מכס ושאר ההסדרים המגבילים לעניין סחר, על סחר בין שתי המדינות, לגבי מוצרים שמקורם בהן (סעיף 1 להסכם).

נספח 3 להסכם קובע את "כללי המקור" החלים על ההסכם, שהם למעשה התנאים שטובין העומדים בהם ייהנו מהטבת המכס בהתאם להסכם.

כך, סעיף 1 לנספח 3, קובע את הכלל העקרוני ולפיו יחול ההסכם על כל מצרך אם הוא מצרך שיוצר, גודל או הופק בשלמותו במדינה שהיא צד להסכם ויובא במישרין ממנה לצד האחר להסכם, ובלבד שערכם של החומרים והעלויות הכרוכים בייצור המוצר שמקורם בארץ המייצאת הוא לפחות 35% מהשווי המוערך של המוצר בעת ייבואו.

יתר הסעיפים בנספח 3 קובעים שורה של כללים והוראות בעניין האופן שבו יש לפרש, ליישם ולהחיל את הכלל האמור בדבר קביעת מקור הטובין.

סעיף 9 לנספח 3 קובע כדלקמן:

> "כל המצרכים שיוכנסו לפי הסכם זה יתועדו בתעודה, שדוגמא הימנה נתונה במוסף לנספח זה, חתומה בידי היצואן, אשר תושלם בהתאם לכללים המפורשים בתעודה. התעודה תכלול מידע מספיק כדי לזהות את המצרכים המתוארים בתעודה כמצרכים שייוצאו והבהרה באשר להאחוז הערך שהוסף בתוך צד, וכי המצרכים ממלאים אחר הדרישות לעניין ארץ המקור המפורטות בהסכם זה. התעודה תוגש לרשויות המכס של הצד המייבא בהתאם לתקנותיו הפנימיות.
>
> על אף האמור לעיל, רשאי כל צד מן הצדדים לוותר על הגשת התעודה על בסיס של כל מקרה לגופו, בזיקה למצרכים שיובאו לאותו צד, ושלגביהם תובעים את הטבותיו של הסכם זה, אם הונחה דעתו של הצד באופן אחר כי המצרכים המיובאים ממלאים אחר הדרישות לענין ארץ המקור שפורטו בהסכם זה.
>
> על היצואן או האדם החותם על תעודת המקור להיות נכון להגיש הצהרה המפרטת את כל הפריטים השייכים לענין בנוגע להפקתם או לייצורם של המצרכים אשר שימשו להכנת תעודת המקור. המידע בדבר ההצהרה יכלול לפחות את הפרטים השייכים לעניין כדלקמן:
>
> א. תיאור המצרך, כמותו, מספר האריזות וסימוניהן, מספרי החשבוניות ושטרי המטען;
>
> ב. תיאור הפעולות שבוצעו בהפקת המצרך בתוך צד, וציון העלויות הישירות של פעולות העיבוד;
>
> ג. תיאור חומרים כלשהם ששימשו בהפקתו של המצרך שהינם, בשלמותם, גידול, הפקה או תוצרת של צד מן הצדדים, והצהרה באשר לעלותם או לשוויים של החומרים כאמור;
>
> ד. תיאור הפעולות שבוצעו בכל חומרי חוץ ששימשו במצרך, אשר

> נטען כי עובדו דיים בתוך צד להיותם כחומרים שהופקו באותו צד, והצהרה באשר למקורם ולעלותם של חומרים אלה וכן,
>
> ה. תיאור מקורם ועלותם או שווים של כל חומרי חוץ ששימוש במצרך, שלא עובדו באופן ממשי בתוך צד.
>
> הצהרה זו תוכן ותוגש לפי בקשה מאת צד. ידרשו הצהרה רק אם יש לצד סיבה להטיל ספק בדיוקן של ההצהרות שבתעודת המקור, או כאשר צד בודק דרך אקראי תעודות מקור".

6. הנה כי כן, עפ"י נספח 3 להסכם הסחר, ייהנו טובין מפטור ממכס בהתאם להסכם, רק כפוף לעמידה בכללי המקור הקבועים בו, כאשר עפ"י סעיף 9 לנספח יש לצרף לטובין תעודת מקור המעידה על כך שהטובין המיובאים עומדים בכללי המקור. על התעודה להיות ערוכה בהתאם לטופס המצורף לנספח, ולכלול פרטים מדוייקים ביחס לטובין המיובאים, ועל היצואן או מי שחותם על התעודה להיות נכון למסור הצהרה הכוללת פרטים מפורטים באשר לתהליך ייצור המוצר ורכיביו, על מנת שניתן יהיה לעמוד במדוייק על עמידתו בכללי המקור. רשות המכס במדינת היבוא רשאית – אם היה לה ספק בדבר דיוקן של ההצהרות בתעודת המקור או במסגרת בדיקה אקראית – לדרוש הצהרה זו.

(לשם הנוחות, יכונו להלן הפרטים המפורטים ברשימה א' –ה' המצוטטת לעיל מתוך סעיף 9 לנספח 3 בדבר הפרטים שיש לכלול בהצהרה: "נתוני יצור הטובין" או "נתוני היצור").

בצד זאת, קובע סעיף 9 גם, כי כל צד רשאי לוותר על הגשת התעודה "על בסיס של כל מקרה לגופו" אם הונחה דעתו כי המצרכים המיובאים ממלאים אחר הדרישות לעניין ארץ המקור שפורטו בהסכם זה.

7. כמצוטט לעיל, סעיף 9 קובע כי תעודת המקור תוגש לרשויות המכס של הצד המייבא בהתאם לתקנותיו הפנימיות. בהתאמה, קובע סעיף 14 לצו תעריף המכס כדלקמן:

> "(א) על טובין שסיווגם באחד הפרקים 1 עד 97, שחל עליהם הסכם סחר, יחולו ההוראות המפורטות בסעיפים 16 עד 23, בכפוף לזכאות להעדפה בשיעורי מכס לגבי הטובין, לפי הוראות הסכם הסחר הנוגע.
>
> (ב) מבלי לגרוע מהאמור בסעיף קטן (א) לא יחולו שיעורי המכס בהתאם לסעיפים 16 עד 23 על טובין, אלא אם כן הוגש לרשות המכס

> אחד מאלה, לפי העניין:
>
> (1) מסמך העדפה מארצות האיחוד האירופי...
>
> (2) תעודת מקור, כמשמעותה בהסכם הסחר עם ארה"ב, קנדה או מקסיקו לא יאוחר משעת התרת רשימון היבוא שבו נרשמו מוצרים אלה;
>
> .... "

סעיף 16 לצו קובע, כי טובין שחל עליהם הסכם הסחר עם ארצות הברית, ומתקיימים בהם התנאים האמורים בסעיף 14, יהיו פטורים ממכס.

במאמר מוסגר יוער, כי נראה כי מנוסחו של סעיף 14 בצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ז – 2017, הושמטה הדרישה להמצאת תעודת מקור ותחתיה באה דרישה לחשבונית הצהרה, אולם הצדדים לא התייחסו למשמעותו של שינוי זה וממילא אין הצו חל על עניינו כך שאין מקום להידרש אליו.

הנה כי כן, ועפ"י הוראותיו של צו תעריף המכס הרלוונטי, כתנאי לתחולת הפטור ממכס בהתאם להסכם הסחר, יש להגיש תעודת מקור, כמשמעותה בהסכם הסחר, לא יאוחר משעת התרת רשימון היבוא שבו נרשמו הטובין.

8. כעולה מטענות הצדדים שהובאו בתמצית לעיל, יש לדון ולהכריע, אפוא, האם עפ"י הדין מהווה תעודת המקור מסמך קונסטיטוטיבי שבלעדיו לא ייכון הפטור ממכס, או שמא ניתן להוכיח עמידה בכללי המקור גם באמצעים חלופיים וללא תעודת מקור מאומתת כדין; ואם כך הוא – האם עמדה התובעת בנטל להוכיח כי הטובין המיובאים עומדים בכללי המקור וזכאים לפטור ממכס?

ככל שיוכרע כי הטובין אינם פטורים ממכס, יש לבחון האם עומדת התובעת בתנאים הקבועים בחוק מסים עקיפים ולמצער אם נכון לפטור אותה מקנס הפיגורים שהושת עליה, כולו או חלקו.

9. כפי שאפרט בהרחבה להלן, הגעתי לכלל מסקנה, כי דין טענות התובעת כי יש לבטל את החלטת המכס לפסול את תעודות המקור ולחייבה בתשלום המס – להידחות.

החלטת המכס לפסול את תעודות המקור על יסוד התשתית העובדתית שנאספה על ידו, היא החלטה סבירה שאין עילה להתערב בה.

עמדת המכס בדבר מעמדן של תעודות המקור כמסמך קונסטיטוטיבי אשר בלעדיו לא ייכון הפטור, מבוססת היטב בפסיקה הנוהגת, ומכל מקום, גם במנותק ממנה אני סבורה כי בנסיבות העניין דין טענות התובעת כי יש לאפשר לה להוכיח את מקור הטובין ועמידתם בכללי המקור גם בראיות חלופיות – להידחות.

עוד כפי שאפרט להלן, מצאתי כי אין מתקיימים התנאים הקבועים בחוק מסים עקיפים על מנת להקנות לתובעת זכות להשבת המס ששולם, ומשכך מצאתי לדחות טענותיה בהקשר זה.

יחד עם זאת, מצאתי ממש בטענות התובעת כי היה מקום לפטור אותה מתשלום קנס הפיגורים, ולפיכך מצאתי לקבל את תביעתה בהקשר זה.

הכל כפי שאפרט להלן.

10. קודם לדיון בשאלות הנורמטיביות, אסקור את הראיות שהובאו במסגרת ההליך ביחס לממצאים שהעלו בדיקות האימות שנערכו ע"י המכס וביחס למקור הטובין, והמסקנות המתבקשות מראיות אלו.

<u>העובדות שהתבררו בהליך</u>

11. כאמור, התובעת ייבאה ארצה את הטובין בשנים הרלוונטיות במסגרת יבוא מקביל, דהיינו שלא באמצעות היבואן הרשמי, וזאת במסגרת עשרה רשימוני יבוא. הטובין יובאו כשהם מלווים בתעודות מקור חתומות, אשר צורפו כנספח ד' לתצהיר מר גריידי מטעם התובעת.

עיון בתעודות המקור מעלה, כי הן הוצאו על שמם של שישה יצואנים שונים (חלק הושמט בהתאם להחלטה שיפוטית)

חלק מתעודות המקור – לא כולן - כוללות את הצהרת היצואן (בסעיף 12, בתחתית העמוד מצד ימין), בדבר נכונות הפרטים וההצהרות, ובדבר עמידת הטובין בכללי המקור עפ"י הסכם הסחר.

רובן ככולן של תעודות המקור (כולן למעט אחת) – כולל את אישור לשכת הסחר (בסעיף 11, בתחתית העמוד מצד שמאל), כי ההצהרות נבדקו (הגם שלא מולאו כל הפרטים הנדרשים). יוער, כי בהתאם להסכם הסחר, נדרש אישור לשכת הסחר האמריקאית, כאשר היצואן החתום על תעודת המקור אינו היצרן.

12. במסגרת הליכי האימות שנקט, פנה המכס לכל אחד מן היצואנים החתומים לכאורה על תעודות המקור, בבקשה לקבלת נתונים המעידים על כך שהטובין עומדים בכללי המקור שנקבעו בהסכם הסחר ולפיכך זכאים להעדפת המכס.

כעולה מן הראיות שהונחו לפניי ולא נסתרו (ראו בעיקר סעיפים 45-13 לתצהירו של מר חורי מטעם הנתבעת ונספחים 7-2 לו) - אף אחד מן היצואנים לא היה מסוגל למסור את הפרטים שהתבקשו ע"י המכס והכוללים את נתוני היצור של הטובין. חלק מן היצואנים השיבו כי מאחר שאינם היצרן אין בידיהם את הנתונים המבוקשים, וחלקם הוסיפו כי הנפיקו את תעודת המקור על סמך המידע שצויין על הסחורה כי ארץ היצור היא ארצות הברית (דהיינו הכיתוב: MADE IN USA). אחד היצואנים (COSMOPOLITAN) טען כי הוא כלל לא חתם על תעודת המקור, אלא סוכן מטעם היבואן, וזאת למרות שהוא צוין בתעודת המקור כיצואן. אחד היצואנים (DAWN TRADING) השיב כי אינו פעיל עוד ולכן אין ביכולתו להעביר את המידע המבוקש ביחס לייצור הטובין.

אף אחד מן היצואנים לא השיב לפניות חוזרות של המכס לקבלת הצהרת יצרן או נתונים מדוייקים אודות תהליך היצור כמתחייב בהסכם הסחר.

משלא התקבלו מאף אחד מן היצואנים נתוני הייצור שיאפשרו בחינת עמידת הטובין בכללי המקור בהתאם להסכם הסחר, נפסלו תעודות המקור, והוצאה לתובעת הודעת הגרעון.

13. במסגרת דין ודברים שהתקיים בין התובעת לבין המכס עובר להגשת התביעה, הוגשו ע"י התובעת הצהרות החתומות ע"י היצואנים, ובמסגרתן הצהירו כי הטובין יוצרו בארצות הברית ועומדים בכללי המקור (נספח ז' לתצהיר מר גריידי מטעם התובעת). יוער, כי חלק מן ההצהרות אינן מתייחסות לטובין ספציפיים לפי מספרי חשבוניות אלא לסוגי טובין (דהיינו סוג הבושם וגודל האריזה). ההצהרות נוסחו כולן באופן אחיד ולקוני, וכוללות רק את ההצהרה הנ"ל באופן כוללני, מבלי לפרט את נתוני הייצור של הטובין או את האופן

שבו עומדים הטובין לטענת המצהירים בכללי המקור. במהלך חקירתו הנגדית, אישר מר גריידי כי התובעת היא שניסחה את ההצהרות עבור היצואנים (עמ' 8 לפרוטוקול ש' 5-1).

עוד המציאה התובעת מסמך חתום ע"י נשיא לשכת המסחר האמריקאית (נספח ח' לתצהיר מר גריידי), במסגרתו הובהר, כי בהתבסס על המסמכים שהוצגו בעת החתימה על התעודות ועל הצהרות היצואן, יש יסוד להניח כי הטובין יוצרו בארצות הברית, ולפיכך נחתמו תעודות המקור ע"י נציגי לשכת המסחר. יוער, כי המכתב נוקט במינוח "יוצר בארה"ב" ואינו מתייחס לעמידה בכללי המקור עפ"י הסכם הסחר.

14. אין חולק, כי הטובין יובאו במישרין מארצות הברית, וכי הם נבדקו ע"י המכס בעת היבוא ונמצא כי מדובר במוצרים מקוריים דהיינו כי אינם מזוייפים.

התובעת טענה כי יש בכך כדי להוכיח כי מדובר בבשמים זהים לחלוטין לבשמים שיובאו ע"י היבואן הרשמי, כי יוצרו ע"י אותו יצרן, ומשכך עומדים אף הם בכללי המקור וזכאים לפטור ממכס (בדומה לבשמים שיובאו ע"י היבואן הרשמי, אשר נהנים מפטור ממכס). במעמד הדיון אף הציגה התובעת דוגמאות ארוזות של המוצרים כפי שיובאו ע"י היבואן הרשמי ובאמצעותה – על מנת להוכיח כי לא זו בלבד שאריזות שני המוצרים זהות, אלא שעל שניהם מוטבע כיתוב המעיד על כך שיוצרו באותה אצווה, ללמדך שמדובר בפס ייצור אחד, שלא ייתכן שנתוני היצור לגביו שונים.

הנתבעת מצידה הדגישה, כי בדיקת מקוריות המוצרים אינה מלמדת דבר על נתוני היצור או עמידה בכללי המקור אלא נבחנת אך ורק השאלה אם מדובר בזיוף, במובן של הפרת קניין רוחני. בחקירתו, הבהיר נציג הנתבעת מר חורי, כי ישנם מצבים שבהם מיוצר אותו מצרך, על יסוד אותו תהליך ייצור ואותה נוסחה, במקומות אחרים בעולם (למשל, על מנת לחסוך בעלויות הייצור), ורק תהליך הבקבוק והאריזה מתבצעים בארצות הברית (עמ' 14 לפרוטוקול ש' 14-4 ; ובהמשך, בשורות 25-22).

15. התובעת טענה כי די בראיות שהובאו מטעמה כדי להוכיח כי הטובין יוצרו בארצות הברית ועומדים בכללי המקור.

אלא, שבחקירתו הנגדית של מר גריידי התברר, כי התובעת לא עשתה מעולם כל בדיקה ביחס לעמידת הטובין בכללי המקור והסתמכה, למעשה – כמוה כמו היצואנים או מי שחתם על תעודות המקור עבורה – על הכיתוב "MADE IN USA". ואולם, אין בהכרח

הלימה בין כיתוב זה לבין הדרישות המדוקדקות המפורטות בהסכם הסחר כתנאי לעמידה בכללי המקור. ודוק. לא מן הנמנע, כי בארצות הברית, במסגרת המדיניות הננקטת ביחס לייצור מקומי, ניתן להצהיר על מוצר כאילו יוצר בארצות הברית ולהטביע את הכיתוב הנ"ל גם אם אין מתקיימות כל דרישות כללי המקור, אלא, למשל, אם רק העיבוד הסופי של המוצר בוצע בארצות הברית, וגם אם אין מתקיימת הדרישה לכך שעלות החומרים והעבודות שבוצעו במסגרתה אינו נופל מ –35% מערך המוצר.

התובעת לא הביאה כל פרטים בעניין זה, ובכל הכבוד, לבית המשפט אין ידיעה שיפוטית כזו. כמצוטט לעיל, לטענת נציג הנתבעת, מניסיונו, ייתכן בהחלט מצב שבו מוצר שמוטבעת עליו חותמת "MADE IN USA" אינו עומד בכללי המקור.

אף טענת התובעת כאילו משמעות העובדה שמספרי האצווה של המוצר שיובא על ידה ושל המוצר שיובא ע"י היבואן הרשמי זהים, היא בהכרח כי מדובר בפס ייצור אחד שחומרי הגלם ששימשו בהכנתו זהים – היא טענה עובדתית שלא הוכחה ואינה מצויה בידיעתו השיפוטית של בית משפט זה.

הוא הדין ביחס לאישור לשכת הסחר האמריקאית, מקום בו אמנם הוגש מסמך מטעם נשיא לשכת הסחר האמריקאי, אך אין הוא כולל התייחסות לנתוני היצור של הטובין ולעמידתם בכללי המקור, ולמעשה אינו מתייחס כלל באופן מפורש להסכם הסחר, אלא רק כולל הצהרה כי למיטב הידיעה והבדיקות שנעשו – על יסוד הצהרות היצואן והמסמכים שסופקו על ידו - הטובין יוצרו בארצות הברית.

ואולם, לא הובאה כל אינדיקציה מהי הבדיקה שנערכת – אם בכלל – ע"י לשכת הסחר האמריקאית. והלא, התברר, כי כל היצואנים כאחד הצהירו את ההצהרות שמסרו לא על יסוד נתוני היצור – שכלל לא היו בידיהם, אלא – במקרה הטוב – על יסוד הכיתוב "MADE IN USA".

16. עולה מן המקובץ, כי התובעת הביאה ראיות לא מעטות לכך שהטובין הם טובין מקוריים, אשר יוצרו ע"י היצרן המקורי בארצות הברית. יחד עם זאת, לא הובאה הוכחה לעמידה בכללי המקור, ובפרט לא באופן הנדרש בהסכם הסחר, דהיינו בדרך של תעודת מקור תקפה שהוצאה לאחר בדיקת הנתונים, או בדרך של מסירת הצהרה בדבר נתוני היצור המדוייקים, מהם ניתן ללמוד על אחוז ערך המוצר שיוצר בארצות הברית וכיוצ"ב, בהתאם לכללים המפורטים הקבועים בהסכם הסחר.

17. כפי שפורט בהרחבה לעיל, הסכם הסחר דורש במפורש, כי מי שחותם על תעודת המקור יהיה נכון לספק הצהרה הכוללת מידע מפורט על נתוני היצור של המצרך, הפעולות שבוצעו בהפקתו, החומרים ששימשו ביצורו, שיעורם במצרך ושוויים, ועוד פרטים מפורטים ומדוייקים כמתואר בנספח 3 וכמצוטט באופן חלקי לעיל.

התשובות שסופקו ע"י היצואנים מלמדות על כך שלא זו בלבד שהם לא היו נכונים לספק הצהרה זו – המתחייבת, כאמור, עפ"י הסכם הסחר – אלא שניתן ללמוד כי כבר בעת החתימה על תעודות המקור ידעו החותמים על התעודות כי אין ולא יהיה בידיהם לספק הצהרות אלו, מקום בו אין בידיהם כל מידע וכל אפשרות לקבל מידע אודות נתוני היצור של הטובין.

18. לא זו אף זו. מחקירתו הנגדית של מר גריידי עלה בבירור כי התובעת עצמה לא עשתה כל ניסיון לוודא כי נתונים אלו קיימים בידי החותמים על תעודות המקור או שהם בכלל נבדקו על ידיהם.

מר גריידי הצהיר, כי לא ביקש מהספקים התחייבות לעמידה בכללי המקור (עמ' 9 לפרוטוקול ש' 15-16), ואף לא בדק דבר מעבר ל"MADE IN USA" (שם, ש' 17-18 ובעמ' 8 ש' 14-15). יתרה מכך. מחקירתו של מר גריידי עלה בבירור, כי מעולם קודם לפסילת התעודות ע"י המכס, לא נערכה ע"י התובעת בדיקה כלשהי בנוגע לנתוני הייצור, וכלל לא היה לו מושג כי נתונים אלו רלוונטיים או חיוניים לצרכי הפטור ממכס (עמ' 8-9 לפרוטוקול). מר גריידי אף אישר, כי לא בדק נתונים אלו מראש, ואילו היה יודע שהם נדרשים, ייתכן שלא היה מייבא כלל את הטובין (עמ' 9 לפרוטוקול ש' 29-33).

על כך יש להוסיף, כי מחקירתו של מר גריידי עלה, כי הוא אף לא באמת ידע מי חתם עבור התובעת על תעודות המקור, ונאלץ לאשר בסופו של דבר כי מי שטיפל בעניין הוא המשלח וייתכן כי הוא חתם על חלק מתעודות המקור (ראו עמ' 7 לפרוטוקול ש' 7-20).

מדברים אלו עולה בבירור, כי הגורמים שחתמו על תעודות המקור לא היו רשאים לחתום עליהן, מקום בו לא היו בידיהם נתוני היצור של הטובין, ואלו אף לא נבדקו על ידיהם, כך שלא היה בידיהם להצהיר את ההצהרה הנדרשת בהתאם לסעיף 9 לנספח 3 להסכם הסחר.

19. על רקע עובדות אלו, נפנה לניתוח העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לתעודת המקור ומעמדה, ונבחן את טענת התובעת כי ניתן להוכיח את מקור הטובין בראיות שאינן תעודת המקור, או למצער, כי יש לאפשר זאת במקרה של יבואן מקביל, כאשר הוכחה מקוריות הטובין ומקורם, אז אין לעמוד בדווקנות על דרישות הסכם הסחר. ככל שתתקבל טענה זו של התובעת נבחן, האם די בראיות שהובאו על ידיה במסגרת ההליך, כדי לעמוד בנטל זה.

<u>האם מהווה תעודת המקור מסמך קונסטיטוטיבי או שמא ניתן להוכיח עמידה בכללי המקור גם בראיות חלופיות ובכך לזכות בפטור ממכס?</u>

20. התובעת, כאמור, טענה, כי ניתן להוכיח את מקור הטובין גם באמצעות ראיות חלופיות, ולאו דווקא באמצעות תעודות המקור. את עמדתה זו מבססת התובעת על פסק הדין שניתן בע"א 655/99 **יורוקום תקשורת סלולרית בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ**, פ"ד נה(5), 577 (להלן: עניין **יורוקום**).

הנתבעת טענה, כי פסק הדין שניתן בעניין **יורוקום** אינו מהווה את הדין בימינו, ועוד טענה הנתבעת, כי אינו רלוונטי לענייננו, שכן המחלוקת שנדונה בפסק הדין הייתה בכלל מחלוקת סיווגית, ולא בדרישה להמצאת תעודת מקור.

הנתבעת הוסיפה והפנתה, לשורה של פסקי דין שניתנו בערכאות הדיוניות, חלקם מהווים הלכה מנחה עבור בית משפט זה, בהם נקבע כי מעמדה של תעודת המקור הוא קונסטיטוטיבי, במובן זה שבלעדיה לא ייכון פטור ממכס.

אדרש תחילה לתחולתו של פסק הדין שניתן בעניין **יורוקום** ולאחר מכן ליתר פסקי הדין אליהם הפנתה המדינה.

21. בפסק הדין שניתן בעניין **יורוקום** נדון יבוא של סוללות לטלפונים סלולריים, אשר יובאו בחבילה אחת עם הטלפונים מארצות הברית, ומכוח זאת זכו לפטור ממכס בהתאם להסכם הסחר איתה. בדיעבד התברר, כי הסוללות נמכרות בארץ בנפרד, ולפיכך ביקשה המדינה לשלול מהן את הפטור ולהטיל מכס בגין היבוא. היבואן טען, כי הסוללות מיוצרות בפינלנד ומשכך נהנות מפטור גם כשלעצמן עפ"י ההסכמים עם הקהילה האירופית. עם זאת, מכיוון שהסוללות לא יובאו בנפרד במישרין מפינלנד ארצה, ובשל הזמן הרב שחלף מאז היבוא, לא יכול היה היבואן להמציא "תעודת מקור", אך המציא אישור מאת היצרן, כי הסוללות אכן יוצרו בפינלנד.

ת"א 27667-05-17 א.פ.י. חורי הפצה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

בית המשפט העליון קבע כי ניתן להסתפק באישור זה, כתחליף ל"תעודת מקור", בקובעו:

> "החלטה בדבר מתן פטור ממכס היא החלטה מינהלית. מכאן שאופן הוכחת ארץ ייצור של הסוללות אינו כפוף לכללי הפרוצדורה ולכללי הראיות הנהוגים בבתי המשפט כי אם לכללים ההילכתיים בדבר ראיות מינהליות (ר' י' זמיר הסמכות המינהלית (כרך ב) [5], בעמ' 750). לטעמי, הציגה יורוקום תשתית ראייתית מספקת לביסוס החלטה מינהלית למתן פטור ממכס... לכן על יסוד המסמכים והאישורים שהוצגו על ידי יורוקום יש לקבוע כי ארץ הייצור של הסוללות שייבאה יורוקום בשנים 1994-1997 מסוג BBBH-H1 ו – BBH-1S היא פינלנד. לפיכך זכאית יורוקום ליהנות מפטור ממכס בגין הסוללות, וזאת מכוח הסכמי הסחר עם הקהילייה האירופית".

במאמר מוסגר יוער, כי אמנם, עיקר המחלוקת שנדונה ונותחה בפסק הדין בעניין **יורוקום** הייתה בקשר לסיווג הפריט. ואולם, סוגיית מקור הסוללה והשאלה אם ניתן להסתפק בהוכחת מקום ייצורה בדרך אחרת מאשר המצאת תעודת מקור, נדונה אף היא, שלא כחלק מהמחלוקת הסיווגית (ראו סעיפים 9-6 לפסק הדין), וזאת – כעולה מסעיף 5 לפסק הדין – כפועל יוצא מהעובדה שבסעיף 3 לתוספת הראשונה לצו תעריף המכס אשר היה בתוקף אותה שעה והסדיר את הפטור למוצרים המיובאים מהקהילה האירופית - נקבע כי יש להציג למכס "תעודת מקור" המעידה על מקורם של הטובין.

עיון בצו תעריף המכס הרלוונטי שהיה בתוקף עובר למתן פסק הדין בעניין **יורוקום** (צו תעריף המכס והפטורים ומס קנייה, התשנ"ז – 1996), מעלה, כי בהתאם לסעיף 10 לו, יושמו הסכמי הסחר עם מדינות שונות, ובהן ארצות הקהילה האירופית, בתוספת הראשונה. סעיף 3(א) לתוספת הראשונה לו (אליו הפנה בית המשפט המחוזי שדן בעניין **יורוקום** בעניין דרישת תעודת המקור, כעולה מסעיף 5 לפסק הדין בעניין **יורוקום** בבית המשפט העליון) יישם את הסכמי הסחר שנחתמו עם כל אחת מן המדינות הרלוונטיות, והכפיף את הטבת המכס לטובין המיובאים מהן לקיום הוראות האמנות. כך, ביחס לטובין המיובאים מ"ארצות הקהילה והארצות המצטרפות", נקבע, בסעיף 3(א)(2) לתוספת, כי "יחולו שיעורי המכס הנקובים בעמודה "קהילה ואפטא", כל עוד נתמלאו לגבי אותם טובין הוראות ההסכם עם הקהילה".

אמנם, לא הוצג לפניי ההסכם עם הקהילה האירופית שהיה בתוקף אותה עת (כפי הנראה, היה זה הסכם סחר עם מדינות אירופה שקדם להסכם שהוא בתוקף היום, אשר נחתם ביום 20.11.1995 ונכנס לתוקף ביום 1.6.2000), אך יש להניח, כי הדרישה להמצאת תעודת מקור במסגרתו (שהיא הדרישה שנדונה בחלק זה של פסק הדין), אינה שונה מהותית מהדרישה הנדונה בענייננו, שמטרתה העקרונית היא להבטיח כי אכן הטובין יוצרו במדינה אשר מכוח הסכמים בינלאומיים עליהם חתומה מדינת ישראל נהנים טובין

המיובאים ממנה מפטור או מהטבת מכס (זאת, גם אם התנאים הפרטניים המפורטים בכל אחת מן האמנות – עם ארצות הברית או עם מדינות הקהילה האירופית, אז והיום – שונים).

22. כך או כך, קיימים עדיין מספר הבדלים עקרוניים ומהותיים בין הנסיבות שהיוו את הבסיס לפסיקה בעניין **יורוקום** לבין ענייננו.

ראשית, בעניין **יורוקום**, כפי שתואר לעיל, יובאו הסוללות לכתחילה כחלק ממארז, מארצות הברית, וזכו לפטור עקב כך. משום כך, לא היה צורך, במעמד היבוא והתרת הרשימון, להמציא תעודת מקור עצמאית ונפרדת לסוללות, אשר תוכיח כי יוצרו בפינלנד והן נהנות, לפיכך, מפטור ממכס, בפני עצמן. הצורך בהפקת תעודת מקור נפרדת לסוללות התעורר רק שנים לאחר היבוא, לאחר שהמכס פסל את הפטור שניתן ליבואן כחלק מן המארז. במצב דברים זה, כעולה מפסק הדין, ובשל חלוף הזמן, לא ניתן היה כבר להפיק תעודת מקור לטובין, ובנסיבות אלו קבע בית המשפט העליון כי ניתן להסתמך על ראיות מינהליות אחרות.

אינני סבורה, כי בהכרח יש להסיק מכך שגם בנסיבות בהן אין כל מניעה לעמידה בדרישות שנקבעו בהסכם הסחר ובצו תעריף המכס ולהמציא – כבר במעמד היבוא והתרת הרשומון – תעודת מקור תקפה; או למצער לאמתה במסגרת בדיקות שנערכו זמן סביר לאחר התרת הרשומון – יש מקום להסתפק בראיות חלופיות להוכחת העמידה בכללי המקור. זאת, בפרט שעה שעפ"י הדין דרך המלך היא הגשת תעודת המקור בעת התרת הרשומון והוכחת העמידה בכללי המקור בתעודת מקור תקפה וערוכה כדין. על אחת כמה וכמה כאשר מתברר, כבענייננו, כי מי שהנפיק את תעודת המקור כנראה לא היה רשאי להנפיק אותה, ומכל מקום אינו עומד בדרישות הסכם הסחר, להיות נכון להמציא הצהרה מפורטת בדבר עמידת הטובין בכללי המקור.

הבדל נוסף בין המקרה שנדון בעניין **יורוקום** לבין ענייננו, הוא העובדה שבעניין **יורוקום**, לא היתה כל מחלוקת בדבר עמידת הטובין בכללי המקור, שעה שסופקה ראייה ברורה מטעם היצרן עצמו לכך שהסוללות הנדונות יוצרו בפינלנד.

עוד יש להוסיף, כי להבדיל מהמצב הנורמטיבי שבמסגרתו נפסקה הלכת **יורוקום**, עפ"י נוסחו של צו תעריף המכס הרלוונטי לענייננו, הדרישה להמצאת תעודת מקור מפורטת בסעיף 14 לצו עצמו, כחלק מהדין הישראלי, וכחלק מדרישותיו לפטור ממכס בהתאם

להסכמי הסחר, כאשר במסגרת סעיף זה, כך נטען, הגבילה מדינת ישראל את סמכותה להידרש לראיות חלופיות בדבר הוכחת מקור הטובין, ולעניין זה עוד אדרש בהמשך.

23. העולה מן המקובץ, כי אף שהלכת **יורוקום** שרירה וקיימת, אין היא בהכרח רלוונטית לענייננו, ולפיכך אין ללמוד ממנה בהכרח שאף בענייננו ניתן לוותר על תעודת מקור בהתאם לדרישות הסכם הסחר, ולהסתפק בראיות חלופיות להוכחת מדינת המקור של הטובין.

24. כזכור, המדינה טענה עוד, כי עפ"י פסיקת הערכאות הדיוניות, בשורה של פסקי דין, חלקם כאמור מנחים בית משפט זה, נקבע, כי תעודת המקור היא מסמך קונסטיטוטיבי, המכונן את הפטור ממכס, ובלעדיו לא יכול היבואן להנות מפטור ממכס, אף אם הוכיח כי הטובין יוצרו במדינה שטובין המיובאים ממנה זכאים, עפ"י הסכמי הסחר, לפטור ממכס.

ראשיתה של פסיקה זו, בפסק הדין שניתן ע"י כב' השופט יצחק עמית, בשבתו בבית המשפט המחוזי בחיפה, בתא (חי') 960/02 **קליאופרטה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ** (2.8.2007) (להלן: עניין **קליאופרטה**).

פסק הדין שניתן בעניין **קליאופרטה** עסק ביבוא ממדינות אירופה, אשר מוסדר בהסכם סחר נפרד, והכללים החלים בו שונים. ככלל, כיום, ביבוא טובין מאירופה, כפוף הפטור ממכס, להצגת "תעודת תנועה". עיון באמנה הרלוונטית ליבוא מאירופה ("הסכם אירופי – ים תיכוני לכינון התאגדות בין מדינת ישראל מצד אחד לבין הקהילות האירופיות והמדינות החברות בהן, מהצד האחר", נחתם ביום 20.11.1995 ופורסם בכתבי אמנה 1304, כרך 44; יכונה להלן: הסכם הסחר האירופי) מעלה, כי קיימים מספר הבדלים בין "תעודת המקור" הנדרשת לצורך פטור ממכס ביבוא טובין מארצות הברית, בהתאם להסכם הסחר עימה, לבין "תעודת תנועה" הנדרשת לצורך פטור ממכס ביבוא טובין מאירופה. ההבדל המרכזי הוא, כי תעודות התנועה האירופיות מונפקות ע"י רשות המכס במדינת היצוא, אמנם בדרך כלל על סמך הצהרת היצרן / היצואן בלבד, אולם, רשות המכס במדינת היצוא היא גם הגורם המוסמך לבדוק את אמיתותן של תעודות תנועה אירופיות, והיא אף מוסמכת לפסול את תעודות התנועה שהונפקו על ידה ככל שהתברר כי התבססו על הצהרה שקרית, ואף לנקוט צעדים נגד היצרנים / יצואנים שהצהירו שקר. זאת ועוד, במסגרת הסכם הסחר האירופי נקבעו הסדרים המאפשרים למדינת היבוא לפנות למדינת היצוא בבקשה לבדוק ולאמת את תעודת התנועה שצורפה לטובין המיובאים. במצב כזה, תבדוק רשות המכס במדינת היצוא את נכונות הצהרת היצרן/היצואן שעל יסודה הונפקה לו תעודת התנועה, ואם יתברר שהתעודה הוצאה על

סמך הצהרה לא נכונה או לא מבוססת, תודיע רשות המכס במדינה הזרה על כך למדינת הייבוא, והדבר יביא לפסילתה של התעודה (ראו גם ע"א 4814/09 **טמפו תעשיות בירה בע"מ נ' מדינת ישראל** (22.12.2010) (להלן: עניין **טמפו**), בתאור המובא בסעיף 1 לפסק הדין).

זאת, להבדיל מההסדר הקיים עפ"י הסכם הסחר עם ארצות הברית, אשר במסגרתו, הבירור נערך ע"י רשות המכס במדינת היבוא (בענייננו – ע"י המכס הישראלי) ישירות מול היצואן או הגורם החתום על תעודת המקור, ורשות המכס של מדינת היצוא (דהיינו ארצות הברית) כלל אינה מעורבת בו. מי שקובע אם תעודות המקור ייפסלו, הוא רשות המכס הישראלית, בהחלטה מינהלית, המבוססת על התשתית העובדתית שאספה בבירורים שערכה מול היצואן או מול מי שחתום על תעודת המקור.

ההסדר הקיים עפ"י הסכם הסחר האירופי מקנה, אפוא, משנה תוקף לתעודת התנועה האירופית ובפרט לעמדת רשות המכס במדינת היצוא ביחס אליה. סבורני, כי הסדר זה – השונה כאמור מזה הקבוע בהסכם הסחר עם ארצות הברית – ובפרט העובדה שעל פיו מי שפוסל את תעודות המקור הוא רשות המכס של מדינת היצוא, הם שעמדו בבסיס קביעתו של כב' השופט עמית בעניין **קליאופרטה** כי מדובר במסמך קונסטיטוטיבי, המקים את הזכאות לפטור.

וכך נקבע בעניין **קליאופרטה** (ההדגשה במקור):

> "התובעת עצמה טענה, שלרשויות המכס של מדינת היבוא (ובענייננו – ישראל) סמכות מוגבלת ומצומצמת לעניין קביעת מקור הטובין. מדינת היבוא מעניקה פטור ממכס בהתבסס על תעודת התנועה. פועל יוצא מכך, שכאשר תעודות התנועה נפסלות על ידי רשויות המכס במדינה המייצאת, אין לערער ואין להרהר אחר הפסילה, ובמקרה כזה, רשאית הנתבעת לבטל את הפטור ממכס ולהוציא הודעת גירעון.
>
> לשון אחר, תעודות התנועה הם מסמך "קונסטיטוטיבי" המקים את זכותה של התובעת לקבלת פטור ממכס. משנפסלו התעודות, הדרך העומדת בפני התובעת היא לשכנע את רשויות המכס באיטליה להחזיר את חותם 'הכשרות' לתעודות אלו. כל עוד הדבר לא נעשה, הראיות שהביאה התובעת להוכחת מקור הסחורה אינן מעלות ואינן מורידות.
>
> הטעם לדבר הוא, שעל פי הוראות הסכם הסחר (האירופי – הערת הח"מ), רשויות המכס במדינה <u>המייצאת</u> הם המוסמכים לבחון ולהחליט אם הסחורה עומדת בכללי המקור. כללי המקור הם סבוכים ומורכבים ומפנים לתהליך הייצור ולייבוא חומרי הגלם של הסחורה. השאלה אם הסחורה עומדת באותם כללים אמורה, ככלל, להיבחן ולהיחקר בשטחה של המדינה המייצאת, שלה הכלים והמנגנון לאפשר חקירה מסוג זה, והיא שיכולה לדרוש מהיצרן או הספק הפועל

> משטחה, את הראיות הנדרשות להוכחת מקור הסחורה. הנחת המוצא היא, שלמדינה המייצאת יש דווקא אינטרס לעודד את היצרנים / יצואנים שבתחומה, ולא את גביית מיסי היבוא במדינה המייבאת. לכן, יש להניח שפסילה של תעודות תנועה בדיעבד, תיעשה על ידי רשויות המכס במדינה המייצאת בזהירות ולאחר שיקול דעת ובדיקה נאותה".

דברים אלו אינם בהכרח יפים לענייננו. בענייננו, עפ"י הסכם הסחר עם ארצות הברית, הנתבעת (ולא רשות המכס במדינת היצוא) היא שבודקת את אמיתות תעודות המקור, ולפיכך, יש רגליים לסברה, כי הראיות שמובאות ע"י היבואן או מטעמו – בשלב ראשון בפני הנתבעת ובשלב שני במסגרת ההליך המשפטי – לעניין מקור הטובין – הן ראיות רלוונטיות ועשויות להעלות או להוריד. זאת, כאמור, משההחלטה על פסילת התעודות אינה מתקבלת ע"י רשות המכס במדינה המייצאת, אלא ע"י הנתבעת, ופשיטא, כי מדובר בהחלטה מינהלית, אשר צריכה להתקבל על יסוד תשתית עובדתית נאותה ובמסגרת הדין. להוראות הנורמטיביות המגבילות את יכולתה של הנתבעת להיזקק לראיות נוספות מחוץ לתעודת המקור אדרש בהמשך.

להשלמת התמונה יוער, כי בעניין **קליאופרטה**, הגיע כב' השופט עמית למסקנה כי תעודות התנועה נפסלו ע"י רשויות המכס באיטליה, ולכן הותיר בצריך עיון את השאלה האם רשאית מדינת היבוא לחקור ולתהות על קנקנה של הסחורה המיובאת ולפסול רשימונים גם אם תעודות התנועה לא נפסלו ע"י רשויות המכס של מדינת היצוא.

25. כך או כך, על יסוד פסק הדין שניתן בעניין **קליאופרטה**, ניתנו מספר פסקי דין בערכאות הדיוניות, גם במקרים שבהם נדונה תעודת מקור בעניין טובין שיובאו מארצות הברית, וההלכה שנקבעה בעניין **קליאופרטה** בדבר מעמדה הקונסטיטוטיבי של תעודת התנועה האירופית, יושמה ע"י בתי המשפט גם על תעודת המקור האמריקאית.

כך, בע"א 56448/06/14 **קומסקו בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים** (12.5.2015) (להלן: עניין **קומסקו**; בקשת רשות ערעור על פסק הדין שהוגשה לבית המשפט העליון - נדחתה: רע"א 4193/15 **קומסקו בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המסים** (27.3.2016)), נדון מקרה של טובין ששוחררו מהמכס תוך תשלום מכס, ובדיעבד הוגשה תעודת מקור, נטען כי הייתה זכאות לפטור, ונדרשה השבת המס ששולם ביתר. בית משפט השלום דחה את התביעה תוך קביעה שקיימת חובה להמציא תעודת מקור בעת התרת הרשימון, דבר המהווה תנאי הכרחי לקבלת הפטור מתשלום מכס. בית משפט השלום הזהיר מהנהגת מדיניות גמישה כלפי יבואנים, שכן מדובר בהסכם סחר חופשי עם מדינה אחרת, ולייישומו יש השלכה בינלאומית ולכן חובה על המשיבה לקיים את הוראות ההסכם בקפידה, שכן הסכמי סחר מושתתים על הסתמכותן של המדינות על האמור בהם באופן שמחייב הקפדה על תנאיהם. בערעורה, טענה המערערת, כי תעודת המקור היא רק כלי

ראייתי להוכיח את המהות, שהיא כי הטובין יוצרו בארצות הברית ולכן פטורים ממכס עפ"י האמנה. בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט מוסק) דחה את הערעור, תוך הפנייה לעניין **קליאופרטה**, שם נקבע כי תעודות התנועה הן מעין מסמך קונסטיטוטיבי, המקים את הזכות לקבל פטור ממכס, ומשעה שנפסלו, אין הראיות שהובאו להוכחת מקור הסחורה מעלות או מורידות. נקבע כי מעמד התעודה המעניקה את הפטור הוא קונסטיטוטיבי – היינו ללא הצגת התעודה לא יינתן הפטור.

מעיון בפסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי עולה, כי שעה שהחיל את הלכת **קליאופרטה** על תעודת המקור האמריקאית, היה בית המשפט ער להבדלים בין תעודת התנועה האירופית לבין תעודת המקור האמריקאית, לרבות בעניין ההליך והסמכות לפסול אותן (ראו סעיף 58 לפסק הדין), אך בכל זאת מצא את ההלכה שנקבעה בעניין **קליאופרטה** כישימה לעניין תעודת המקור האמריקאית, הגם שלא הרחיב נימוקיו בעניין.

26. בעניין נוסף שהגיע לאחרונה עד לפתחו של בית המשפט המחוזי במחוז מרכז, נדון מעמדה של תעודת המקור האמריקאית, בשים לב להלכת **קליאופרטה**.

בעניין שנדון תחילה בתא (פת) 42351/07/14 **גאמידה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים – אגף מכס ומע"מ** (22.1.2019) (להלן: עניין **גאמידה** בשלום), יובא ע"י התובעת ציוד רפואי אשר לווה בתעודות מקור חתומות. בדיעבד התברר, בבירור שנערך לבקשת המכס, כי התעודות נחתמו ע"י המשלח, אשר בזמן אמת לא הורשה לכך ע"י היצרן. עם זאת, היצרן הודיע בדיעבד (לאחר שהמכס החליט לפסול את התעודות) שהוא מסמיך את המשלח, רטרוספקטיבית, להוציא את תעודות המקור עבור טובין ממקור אמריקאי.

בית משפט השלום בפתח תקווה (כב' השופטת יוסף קוזין), קבע כי עפ"י הפסיקה, מעמד תעודת המקור הוא מעין קונסטיטוטיבי. התעודה היא מסמך מהותי אשר יוצר את הזכות, יש להגישה בעת שמבקשים לשחרר את הטובין והיא מקימה את זכות היבואן לקבלת פטור ממכס. עוד נקבע שם, כי היבואן אינו רשאי להגיש ראיות אחרות, חלף תעודת המקור, להוכחת מקור הטובין.

יצויין, כי בעניין **גאמידה** לא היתה מחלוקת כי מקור הטובין הוא בארצות הברית, אך עם זאת, נפלו בתעודות המקור מספר פגמים, ויתירה מכך, אף התברר בדיעבד כי חלקן (הקטן אמנם) התייחס גם לטובין שאינם זכאים להעדפת מקור, כלומר שבהגדרה כללו תעודות המקור הצהרה לא נכונה לגבי הטובין שנכללו בהן, שלא כולם (הגם שרובם הגדול) עמדו בכללי המקור. לאור זאת, ובהתחשב במכלול נסיבות העניין – קבע בית

המשפט כי אין להסתמך על תעודות המקור, למרות ההרשאה בדיעבד, ואין הטובין זכאים לפטור ממכס.

ראוי לציין, כי בפסק הדין שניתן עניין **גאמידה** בשלום, התייחס בית המשפט לשיקולים המצדיקים שלילת הטבת המכס מטובין שנפסלה תעודת המקור אשר צורפה בעת יבואם, גם מקום בו הוכח כי מקור הטובין בארצות הברית, ולפיכך, לכאורה, זכאים היו לפטור ממכס. זאת בעיקר משיקולי מדיניות, שעיקרם בהסתמכות הכמעט מוחלטת של המכס על תעודות המקור בעת מתן הפטור ממכס, הסתמכות אשר מצדיקה, להשקפתו של בית המשפט שם, שלילה של הטבת המכס גם מקום בו הוכח בדיעבד כי הטובין עומדים בכללי המקור. וכך קבע בית משפט השלום בעניין **גאמידה**:

> "הסכם הסחר מושתת על הסתמכות על תעודת המקור. כאמור בסעיף 18 לסיכומי הנתבעת 90% מהיבוא אינו עובר בדיקת מכס. המשמעות של עובדה זו היא שכמעט כל משלוחי הטובין המיובאים לישראל מקבלים פטור ממכס בהסתמך על תעודת המקור ללא כל בדיקה או בירור. הייעוד של תעודת המקור הוא לייתר את הצורך לערוך חקירה ובירור בדבר מקור הטובין ועמידתם בתנאי העדפת המכס. ראו עניין קומסקו בע"א (מחוזי ירושלים) 56448/06/14: "המצאת תעודת המקור ויתר המסמכים נועדה, בין היתר, למנוע את הצורך שרשויות המס יבחנו האם הטובין עומדים בהוראות הסכם הסחר החופשי. המטרה היא ליצור שקיפות ויציבות מבלי להכביד על רשויות המכס בבדיקות שונות נוספות" (סעיפים 56-55).
>
> העדפת המכס ניתנת באופן אוטומטי בהסתמך על תעודת המקור ללא כל בדיקה או בירור. מכאן ההקפדה על הכללים והדרישה המוצדקת למהימנות תעודת המקור. הדבר מחדד את הקושי בטענת התובעת לפיה, אפילו תעודת המקור פגומה, די בכך שהיא הוגשה במועד והפגמים יתוקנו במסגרת הליך האימות. כאמור לעיל, ברוב המכריע של הייבוא, הרשויות כלל לא בודקות את תעודות המקור. הליך אימות מקור הטובין מבוצע רק ביחס לחלק קטן מהייבוא. הליך האימות מכוון לברר את מהימנות תעודת המקור כדי לגרום לכלל היבואנים לקיים בקפדנות את הדרישות במטרה לאפשר את הייבוא ללא בדיקות פרטניות. תכלית הליך האימות היא לגרום ליבואנים לפעול לכתחילה כנדרש. אין מטרתו לברר את מקור הטובין או לאפשר בדיעבד את תיקון תעודת המקור או לקיים בדיעבד את תנאי הסכם הסחר".

27. על פסק הדין שניתן בעניין **גאמידה** בשלום הוגש ערעור, אשר נדחה, תוך אימוץ קביעותיו ומסקנותיו של בית משפט השלום (ע"א 15195/03/19 **גאמידה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ** (10.11.2019); להלן: עניין **גאמידה** במחוזי).

בפסק הדין שניתן בעניין **גאמידה** במחוזי, חזר בית המשפט המחוזי (כב' ההרכב: סגן הנשיאה, כב' השופט שיינמן, וכב' השופטות קיציס ורוטנברג) על החובה להמציא, בעת

ת"א 27667-05-17 א.פ.י. חורי הפצה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

התרת הרשימון, תעודת מקור על פי הסכם הסחר וצו תעריף המכס, והעובדה שמי שחתום עליה חייב להיות נכון להגיש הצהרה הכוללת פרטים רבים ומשמעותיים כך שעליו לערוך בדיקה יסודית בדבר הטובין המיובאים, ועל היבואן חלה חובה להוכיח את התקיימות התנאי האמור. וכך קבע בית המשפט המחוזי בעניין זה (פסקה 32 לפסק הדין):

> "עולה מהאמור כי בהתאם להסכם הסחר, על מי שחותם על תעודת המקור להיות משוכנע ומסוגל להצהיר כי ברשותו מידע מלא ומפורט לגבי המצרכים הכלולים בתעודה עליה חתם, ולפרט את המקור למידע זה. ועל היבואן, כמגיש התעודה, להוכיח את התקיימות התנאי האמור"

בית המשפט המחוזי אף דחה את טענת היבואן כי ההסמכה בדיעבד של המשלח לחתום על תעודת המקור מרפאת את הפגם שנפל בה, בקובעו (בפסקאות 35-34 לפסק הדין):

> "אין בידינו לקבל טענה זו, שמשמעותה הלכה למעשה מתן היתר ליבואן לתקן ולהכשיר תעודות מקור פגומות, וזאת בניגוד להוראות צו המכס הקובעות כי המועד להגשת תעודות המקור הוא לא יאוחר ממועד שחרור הטובין.
>
> ...
>
> זאת ועוד. הדרישה להגשת תעודת מקור טרם מועד שחרור הטובין מהמכס, באה על רקע מטרת התעודה, והיא לשמש ראייה לכך שהטובין עומדים בכללי המקור שנקבעו בהסכם הסחר. חשיבות ראייה זו מכרעת מאחר ובפועל אין בידי שלטונות המכס הכלים לבחון את כל הסחורה המיובאת לישראל, ומרביתה משוחררת מהמכס בלא כל בדיקה, תוך הסתמכות על אמינות תעודת המקור הנלוות לה. לאור זאת יש להקפיד הקפדה יתרה על תקפות תעודות המקור ועל אמינותן במועד הצגתן, ולוודא כי הן נחתמות על יסוד נתוני אמת. לאור זאת נקבע בפסיקה כי תעודת המקור היא בעלת מעמד קונסטיטוטיבי, וללא הצגתה לא ניתן לזכות בפטור מתשלום מכס (ע"א 56448/06/14 **קומסקו בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים**; פסק הדין אושר ברע"א 4193/15; וכן ת.א (חי') **קליאופרטה נ' מדינת ישראל**).
>
> מתן אפשרות לתיקון רטרואקטיבי של תעודת מקור, פוגע באמינות התעודה וביכולת של שלטונות המכס להסתמך על התעודות כמבטיחות את עמידת הסחורה בכללי המקור שנקבעו בהסכם הסחר".

ליישום הלכת **קלאופרטה** על תעודת מקור אמריקאית, ראו גם: תא (בי"ש) 1040/07 **מטרו מוטור שיווק (1981) בע"מ נ' מדינת ישראל, רשות המסים, אגף המכס ומע"מ** (10.6.2013) (להלן: עניין **מטרו מוטור**).

28. הנה כי כן, ובניגוד לטענת התובעת, עפ"י ההלכה הנוהגת והמנחה בית משפט זה, תעודת המקור עפ"י הסכם הסחר עם ארצות הברית מהווה מסמך קונסטיטוטיבי, המכונן את הפטור ממכס, ובלעדיו אין היבואן זכאי להעדפת מכס, אף אם הוכיח בראיות אחרות כי מקור הטובין בארצות הברית. ואזכיר, כי בעניין **גאמידה** לא הייתה מחלוקת על כך שהטובין (למצער, רובם הגדול) יוצרו בארצות הברית ועמדו בכללי המקור.

התובעת לא התייחסה לפסק הדין בעניין **גאמידה** – לא במסגרת הסיכומים שהוגשו מטעמה (שהוגשו זמן קצר לאחר שניתן פסק הדין בעניין **גאמידה** במחוזי) ולא במסגרת סיכומי התשובה - וממילא לא טענה כי יש לאבחנו מעניינו מסיבה כלשהי.

המסקנה המתבקשת היא, כי יש לדחות את טענת התובעת כי יש לאפשר לה להוכיח את מקור הטובין בראיות נוספות, חיצוניות לתעודות המקור, שכן – כפועל יוצא מלשונו של סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס ומתכלית ההסדר שנקבע בו על יסוד הסכם הסחר – תעודת מקור תקפה וערוכה כדין היא תנאי לפטור ממכס עפ"י הסכם הסחר.

ודוק. הגם שכאמור, במקורה התייחסה ההלכה ל"תעודת התנועה" האירופית, והתבססה על שיקולים שאינם בהכרח יפים לתעודת המקור האמריקאית, הרי שבתי המשפט החילו אותה גם על תעודת המקור האמריקאית, גם אם משיקולים שונים, ובהם שיקולי מדיניות שיסודם בחשיבות העצומה שיש למהימנות תעודת המקור, לאור הסתמכותו הרבה של המכס עליה, והעובדה שרק לעיתים רחוקות מאוד ננקטים הליכים לאימותה.

29. יישום הדברים על עניינו, מוביל למסקנה, כי דין טענות התובעת להידחות.

כעולה מן המובא לעיל, מן העובדות שהוכחו במסגרת ההליך שהתנהל לפניי עולה, כי הגם שהתובעת הביאה ראיות לא מעטות לכך כי הטובין שייבאה הם טובין מקוריים, שיוצרו ע"י יצרן אמריקאי, אשר אותם מוצרים שלו – כאשר הם מיובאים ע"י היבואן הרשמי – נהנים מפטור ממכס דהיינו עומדים בכללי המקור; הרי שלא הוכחה עמידת הטובין שיובאו ע"י התובעת בכללי המקור באופן הנדרש בהסכם הסחר בדרך של הספקת נתוני הייצור הנוגעים לטובין; ומעבר לכך – התחוור, כי תעודות המקור שצורפו בשעת היבוא נחתמו שלא כדין, שעה שמי שחתם עליהן לא נכון היה, ולא יכול היה להיות נכון, למסור הצהרה בדבר נתוני הייצור, כנדרש וכמפורט בהסכם הסחר.

30. עפ"י הפסיקה הנהוגה, כפי שנסקרה בהרחבה לעיל, די בכך כדי להביא למסקנה, כי אין הטובין שיובאו ע"י התובעת זכאים להטבת המכס ומשכך דין טענותיה להידחות.

מכל מקום, לכל הפחות, ניתן לומר, כי ההחלטה המינהלית שהתקבלה ע"י המכס לפסול את תעודות המקור היא החלטה שהתקבלה כדין ואין כל עילה להתערב בה.

החלטת המכס לפסול את תעודות המקור התקבלה לאחר שנאספה תשתית עובדתית ראויה – ובכלל זאת נעשו פניות לכלל היצואנים, וכעולה מן הפירוט שהובא בתצהירו של מר חורי, אף נעשו פניות חוזרות, בשנית ובחלק מן המקרים אף בשלישית – על מנת לאפשר להם הזדמנויות נוספות להשלים את הטעון השלמה. אף לאחר מכן, במסגרת הבירור שנערך מול התובעת, ניתנה לתובעת הזדמנות נוספת להשלים את כלל המסמכים הדרושים.

התשתית העובדתית שנאספה ע"י המכס הובילה למסקנה ברורה, כי אף אחד מן היצואנים אינו מסוגל למסור את ההצהרה הנדרשת בהסכם הסחר והכוללת את נתוני היצור של המוצר, ואף התובעת אינה טוענת אחרת.

טענת התובעת כי היה על המכס להסתפק בהוכחת מקור הטובין ועמידתם בכללי המקור באמצעים חלופיים, אינה מצדיקה התערבות בהחלטת המכס לפסול את תעודות המקור, אשר אין חולק למעשה כי אינן עומדות בדרישות הסכם הסחר. ודוק. התובעת טענה בסיכומיה, כי החלטת המכס לפסול את תעודות המקור חסרת בסיס, בשל עמידתו הבלתי מוצדקת על הדרישה להמציא את נתוני היצור ("עץ מוצר"), המתעלמת מכך שיבואנים מקבילים אינם יכולים לעמוד בדרישה זו. ואולם, הדרישה להמצאת נתוני היצור, במסגרת ההצהרה לתיקוף תעודות המקור, היא חלק מדרישות הסכם הסחר, ולפיכך, פסילת תעודות המקור בשל אי עמידתן בדרישה זו עולה בקנה אחד עם הוראותיו. טענת התובעת ביחס להעדר האפשרות של היבואנים המקבילים להמציא עץ מוצר, אינה נוגעת, אפוא, להחלטת המכס לפסול את תעודות המקור אלא שהיא עשויה להיות רלוונטית להחלטתו שלא לאפשר הוכחת עמידת הטובין בכללי המקור באמצעים חלופיים, במסגרת שיקול הדעת המסור לו בסעיף 9 להסכם הסחר, ולכך אדרש בהמשך. במאמר מוסגר יוער, כי במסגרת הסיכומים, זנחה התובעת טענה שהעלתה בשלבים מוקדמים יותר של ההליך, כאילו נפל פגם בעצם החלטת המכס לבדוק את תעודות המקור.

31. ואכן, כפי שהוטעם בעניין **גאמידה**, קיימים טעמים כבדי משקל להקפדה על מהימנותן של תעודות המקור, גם במנותק מהוכחת מקור הטובין, וזאת בשל הסתמכותו הרבה של המכס עליהן, שעה שברובם ככולם של המקרים, מכיר המכס בזכאותם של הטובין המיובאים ארצה על יסוד תעודת המקור בלבד, ללא בדיקתה וללא נקיטת הליכים לאימותה. דברים אלו מחייבים, כי כל אימת שהתברר, במסגרת הליך אימות תעודות המקור, כי נפל פגם בתעודות או במהימנותן – אלו תיפסלנה ויישלל הפטור ממי שהציג אותן, וזאת על מנת לגרום לכך שהיבואנים יקפידו קלה כחמורה על מהימנותן של תעודות המקור ודיוק ההצהרות הכלולות בהן.

32. העולה מן המקובץ, כי לא נפל כל פגם בהחלטת המכס לפסול את תעודות המקור שהוצגו ע"י התובעת בעת התרת הרשימון.

כפי שציינתי לעיל, עפ"י ההלכה הנוהגת די במסקנה זו כדי להוביל לדחיית טענות התובעת כי יש לזכות את הטובין שיובאו על ידה, בצירוף תעודות מקור שנפסלו כדין, בהטבת מכס.

מכל מקום, מאחר שהתובעת העלתה טענות מהותיות נוספות, אשר חלקן לא נדונו בפסיקה שנסקרה לעיל, ואשר לטענתה מחייבות פסילת החלטת המכס לשלול את הטבת המכס מן הטובין – אדרש לטענות אלו להלן.

טענות אלו כוללות, למעשה, טענות משני סוגים: פסילת סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס אשר הותקן, לטענת התובעת, בחוסר סמכות, ואשר במסגרתו שלל המכס מעצמו את שיקול הדעת המוקנה לו באמנה לפטור ממכס טובין העומדים בכללי המקור גם בהעדר תעודת מקור; ומשמעות העובדה שמדובר ביבוא מקביל, עובדה אשר, לטענת התובעת, המכס לא הביא אותה כלל במניין שיקוליו, אף שהיה עליו לעשות כן, וששקילתה הייתה מביאה את המכס, כך טענת התובעת, למסקנה כי אין לשלול מן הטובין את הפטור המכס.

<u>הטענה כי סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס הותקן בחוסר סמכות</u>

33. טענה התובעת, כי סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס, הותקן בחוסר סמכות, שעה שהסעיפים המסמיכים – סעיפים 3(ב) ו – 5 לפקודת תעריף המכס והפטורים, 1937, מסמיכים את

שר האוצר לקבוע הוראות אך בדבר "סיווג טובין שנקבעו בתוספת" ואילו ההוראות הנוגעות לפטור ממכס מכוח הסכמי הסחר אין עניינן בסיווג.

דין הטענה להידחות.

ראשית, כפי שציין בצדק בסיכומי הנתבעת, מדובר בטענה שהועלתה לראשונה במסגרת הסיכומים, ולפיכך היא מהווה הרחבת חזית אסורה ודי בכך כדי לדחותה. אינני סבורה, כטענת התובעת, כי משמדובר בטענה משפטית, הייתה התובעת רשאית להעלותה לראשונה במסגרת הסיכומים. מרכזיותה ומהותיותה של הטענה, היורדת לשורש העניין, ואשר בירורה עשוי להיות כרוך בבירור טענות עובדתיות שהעלתה התובעת ביחס למשמעות ההסמכה והגבלתה לקביעת הוראות בקשר עם אמנת בריסל בעניין השיטה המותאמת– מחייבים להשקפתי את המסקנה, כי היה על התובעת להעלות את הטענה באופן ברור כבר במסגרת כתבי הטענות, ומשעשתה כן לראשונה רק בסיכומים הרי שדין הטענה להידחות בהיותה הרחבת חזית.

34. מעבר לכך, אני סבורה כי בנסיבות העניין, אין מקום לדון בטענה במסגרת תקיפה עקיפה.

הכלל הוא, כי בתי המשפט לא יטו להעניק סעד במקרה של תקיפה עקיפה, מקום שבו נמנע הצד התוקף מהעמדת הפגם הנטען לביקורת בהליך של תקיפה ישירה (ראו, למשל, ע"א 7958/10 **פלאפון תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל** (1.8.2012), בפסקה ל"א לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו אז) רובינשטיין, על הפסיקה הנזכרת שם; ע"א 4291/17 **אלפריח נ' עיריית חיפה** (6.3.2019) (להלן: עניין **אלפריח**)).

תקיפה עקיפה של אקט שלטוני, שבמסגרתה מתקיימת ביקורת שיפוטית על המעשה המינהלי ע"י ערכאה אשר ברגיל אינה מוסמכת לדון בעניינים אלו ואינה מורגלת בהם, הוא החריג לכלל, המתאפשר במסגרת סעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד – 1984, המסמיך את בית המשפט להכריע בשאלה המצויה בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר, אם ההכרעה דרושה לבירור העניין שלפניו. ואולם, סמכות זו היא סמכות רשות, וכבר נפסק, כי בטרם יעשה בית המשפט שימוש בה, עליו לבחון אם השאלה המועלית בפניו ראויה ומתאימה לבירור במסגרת של תקיפה עקיפה, או שמא ראוי או אף מתחייב שהמחלוקת תתברר בהליך של תקיפה ישירה בפני בית המשפט המינהלי המוסמך (ראו עניין **אלפריח**, פסקה 13 לפסק דינו של כב' השופט מזוז).

בעניינו תוקפת התובעת את סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס, אשר במסגרתו, בין היתר, נקלטו הוראות הסכם הסחר לדין הישראלי, ובו נקבע העקרון שלפיו יחול הפטור ממכס כפוף להגשת תעודת מקור, לא יאוחר משעת התרת רשימון היבוא. מדובר בסעיף שהוא בלב ליבה של ההכרעה הנדרשת לענייננו, שכן עיקר המחלוקת בין הצדדים בתיק זה היא בשאלה האם היה מקום להתנות את הפטור ממכס בתעודת מקור תקפה, או שמא די בכך שהוכח מקור הטובין באמצעים אחרים. זאת ועוד, וכפי שצויין בצדק ע"י הנתבעת, מדובר בדבר חקיקה על פיו פועל המכס ופועלים היבואנים כולם משך עשרות שנים, כאשר טענת התובעת רלוונטית לא רק לסעיף 14(ב) המתייחס להסכמי הסחר עם ארה"ב, קנדה ומקסיקו, אלא גם לגבי הסכמי סחר אחרים. משמעות קבלת טענתה של התובעת, עלולה, אפוא, להיות, מרחיקת לכת. ככזו, ראוי לה לטענה שתידון ותתברר על ידי הערכאה המוסמכת לכך, לאחר ליבון יסודי ומעמיק, ולא ע"י בית משפט זה, בפרט מקום בו הועלתה, כבדרך אגב, בסיכומים בלבד.

על כך יש להוסיף, כי הסתייגותו של בית המשפט מלהידרש לביקורת שיפוטית בדרך של תקיפה עקיפה בעניין שהוא בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר, גדלה, מקום בו משמשת הטענה כטענת חרב ולא מגן, ובייחוד בנסיבות עניינו, מקום בו התובעת בחרה לילך במסלול המותווה בסעיף 14(ב) לקבלת הפטור, והתיימרה להציג תעודות מקור תקפות לצורך קבלת פטור במסגרתו, ורק משנפסלו התעודות ע"י המכס נזכרה לעורר את הטענות בדבר אי החוקיות לכאורה.

יפים לעניין, בשינויים המחוייבים, דברי בית המשפט העליון (כב' השופט מזוז) בעניין **אלפריח**:

> "בהכללה ניתן אפוא לומר, כי מקום בו מרכז הכובד של ההליך הוא ענין שבסמכות בית המשפט האזרחי או הפלילי, והתקיפה העקיפה מתייחסת לשאלה משנית העולה באופן אינצידנטלי לסוגיה העיקרית, וששההכרעה בה דרושה לצורך ההכרעה בענין הנדון בפני בית המשפט, הנטייה היא לאפשר תקיפה עקיפה, בהעדר סיבה מיוחדת לשלול. יצוין כי המצב האופייני לתקיפה עקיפה הוא העלאת הטענה נגד האקט המינהלי כטענת הגנה. לעומת זאת, מקום שמהותו האמיתית של ההליך או מרכז הכובד שלו הוא בהכרעה בשאלת תוקפו וחוקיותו של אקט שלטוני, ובמיוחד כאשר מושא התקיפה הוא שיקול הדעת השלטוני גופו, או כאשר מדובר בסוגיה שלטונית מורכבת או רגישה או בעלת השלכה רחבה, יש להימנע בדרך כלל מבירור הענין במסגרת תקיפה עקיפה".

(ויוער, כי אמנם בעניין **אלפריח** היה הדיון בנושא התקיפה העקיפה למעלה מן הצורך, אולם כב' השופטים וילנר וגרוסקופף הסכימו לפסק דינו של כב' השופט מזוז ולניתוחו, הגם שכב' השופט גרוסקופף הסתייג מחלק מן ההנמקה, בהיבט שאינו רלוונטי לענייננו).

35. על כך יש להוסיף, כי גם לגופה, נראה כי דין טענת התובעת בדבר אי חוקיות הסעיף להידחות, ומכל מקום נראה כי אין בה כדי לסייע לה.

סעיפי ההסמכה בפקודת תעריף המכס והפטורים, המסמיכים שר האוצר לקבוע הוראות בדבר "סיווג טובין שנקבעו בתוספת", רחבים דיים כדי להכיל את ההסמכה לכלול הוראות בדבר סיווג טובין ככאלו הנהנים מפטור בהתאם להסכם הסחר, ואין בהכרח מקום לאימוץ הפרשנות המצמצמת שהוצעה ע"י התובעת, לפיה מסמיכים הסעיפים את השר לקבוע אך ורק הוראות בעניין הסיווג, ככל שהן נובעות מן האמנות הבינלאומיות העוסקות בקידוד בהתאם לשיטה המתואמת.

נוסף על כך, מצאתי ממש בטענת הנתבעת, כי שר האוצר מוסמך היה להתקין את סעיף 14 לצו תעריף המכס, גם מכוח סעיף 1(א) לחוק מסי מכס ובלו (שינוי התעריף), תש"ט – 1949 (חוק מסי מכס ובלו), המסמיכו "להוסיף על התוספת לפקודת תעריף המכס והפטורים, 1937, או לתקן אותה תוספת באופן אחר". על כך טענה התובעת, כי בהתאם לסעיף 2א לאותו חוק, שינוי כאמור אשר יש בו כדי להטיל מכס על סחורה שאחרת היתה פטורה, אין לו תוקף אם לא אושר בתוך חודשיים ע"י ועדת הכספים של הכנסת. התובעת טענה, כי משעה שבמסגרת סעיף 14 (ב) לצו תעריף המכס – כפי עדותו של נציג הנתבעת לפניי – שללה מעצמה המדינה את הסמכות הנתונה לה בסעיף 9 לנספח 3 להסכם הסחר, לפטור ממכס על בסיס של כל מקרה לגופו – הרי שבכך באופן ודאי יהיו טובין שניתן להוכיח את מקוריותם לפי סעיף 9 הנ"ל חבים במכס. אין בידי לקבל את הטענה. גם בהנחה, שבמסגרת סעיף 14(ב) הנ"ל, שללה מדינת ישראל מעצמה את שיקול הדעת להעניק פטור לטובין שאינם עומדים בדרישות הסכם הסחר בכל הנוגע לתעודת המקור, על יסוד הוכחת מקור הטובין ועמידתם בדרישות ההסכם בדרכים אחרות, אין משמעות הדבר כי הוטל מכס על טובין שאחרת היו פטורים. שהרי שיקול הדעת הקבוע בסעיף 9 לנספח 3 הנ"ל אינו בגדר חובה, אלא הוא בגדר החריג לכלל, המחייב – כתנאי לפטור ממכס – עמידה בתנאי הסכם הסחר והוכחתה בתעודת מקור תקפה כדין. טענת התובעת למעשה מניחה את המבוקש, וגורסת, כי אלמלא שללה המדינה מעצמה – במסגרת סעיף 14(ב) הנ"ל – את שיקול הדעת לוותר על תעודת המקור – בהכרח היו הטובין פטורים ממכס.

הנה כי כן, גם על יסוד הסמכות הקבועה בסעיף 1(א) לחוק מסי המכס והבלו, הותקן סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס בסמכות.

36. מעבר לכך יש לציין, כי אף אם תתקבל - אין בטענת חוסר הסמכות כדי לסייע לתובעת בענייננו (ויוער, כי מטעם זה אף ספק אם בית משפט זה מוסמך להידרש לה, שעה שבמסגרת סעיף 76 הוסמך להכריע בגרירא רק מקום בו נדרשת ההכרעה לצורך הכרעת העניין שלפניו).

בהקשר זה יצויין, כי יש ממש בטענת הנתבעת, כי משמעות קבלת הטענה כי הסעיף הותקן בחוסר סמכות, היא בטלותו של כל ההסדר הקבוע בסעיף 14(ב), המסדיר לא רק את התנאים לקבלת הפטור, אלא את עצם הפטור ממכס עצמו. בהקשר זה, טענה התובעת, במסגרת סיכומי התשובה, כי יש לדחות טענה זו, שכן הסמכות לפטור ממכס קבועה בהסכם הסחר, אותו ניתן לקלוט לדיני מדינת ישראל אף ללא חקיקת משנה. ואולם, גם עצם החובה – ככלל - להמציא תעודת מקור תקפה, תוך נכונות החתום עליה למסור הצהרה בדבר נתוני הייצור, כתנאי לקבלת הפטור, קבועה אף היא בהסכם הסחר.

שני העניינים המרכזיים המוסדרים בסעיף 14(ב) לצו תעריף המכס ואינם מתחייבים מהסכם הסחר הם: שלילתו לכאורה של שיקול הדעת המסור למכס בהסכם הסחר לוותר על תעודת המקור, על בסיס של כל מקרה לגופו (עפ"י הפרשנות שאומצה ע"י הנתבעת); וכן העיתוי המתחייב להגשת תעודת המקור, לא יאוחר ממועד התרת רשימון היבוא.

בכל הנוגע לעיתוי הגשת תעודת המקור, אין בטענה כדי לסייע לתובעת, שכן בענייננו אין מדובר במקרה בו הומצאה תעודת מקור תקפה באיחור (תעודת המקור הומצאה בעת התרת הרשומון, אך נפסלה בדיעבד ולא הוצגה באיחור תעודת מקור אשר כן עומדת בדרישות הסכם הסחר). התובעת הפנתה, בהקשר זה, לפסק הדין שניתן בעניין **קומסקו** בעליון, שם נקבע (לטענתה בניגוד לנטען ע"י נציג הנתבעת בהליך זה) – כי גם לשיטת המכס, ייתכנו מקרים בהם יזכה יבואן בפטור ממכס לפי הסכם הסחר גם אם המציא את תעודת המקור באיחור. ואולם, בענייננו, לא יכולה להיות מחלוקת כי התובעת לא עמדה בחובתה להמציא תעודת מקור תקפה – לא באיחור ולא בכלל (וזאת, להבדיל מהנסיבות שהיו, למשל, בעניין **גאמידה** ובעניין **קומסקו**).

37. טענת התובעת, כי במסגרת סעיף 14(ב) שללה מעצמה מדינת ישראל את שיקול הדעת המוקנה לה בהסכם הסחר לוותר על תעודת המקור, על בסיס של כל מקרה לגופו, היא טענה שאין להקל בה ראש.

חלקו הרלוונטי של סעיף 9 לנספח 3 להסכם הסחר קובע, לאחר קביעת הכלל כי יש לצרף תעודת המקור, כך:

> "על אף האמור לעיל, רשאי כל צד מן הצדדים לוותר על הגשת התעודה על בסיס של כל מקרה לגופו, בזיקה למצרכים שיובאו לאותו צד, ושלגביהם תובעים את הטבותיו של הסכם זה, אם הונחה דעתו של הצד באופן אחר, כי המצרכים המיובאים ממלאים אחר הדרישות לעניין ארץ המקור שפורטו בהסכם זה".

ואכן, מעדותו של מר חורי לפניי עלה בבירור, כי המכס מעולם לא עשה שימוש בסמכות זו, לא שקל לעשות שימוש בסמכות זו, והוא אף מפרש את סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס כשולל את האפשרות לעשות שימוש בסמכות זו, ומחייב הסתמכות אך ורק על תעודת מקור לצורך מתן הפטור. כך העיד מר חורי לפניי דברים ברורים (עמ' 13 לפרוטוקול, ש' 10-14):

"לשאלת בית המשפט, השואל אותי האם זה נכון כי לפי סעיף 9 יש שיקול דעת במקרים המתאימים, לוותר על דרישת תעודת המקור, אני משיב שבשום פנים ואופן לא. כל צד להסכם רשאי לקבוע את המדיניות שלו. באה מדינת ישראל, שהיא צד להסכם והחליטה בחקיקה שלה שלצורך קבלת העדפת מכס היא דורשת את תעודת המקור. כלומר, לשאלת בית המשפט, במסגרת צו תעריף המכס, ישראל שללה מעצמה את שיקול הדעת המסור לה באמנה".

במאמר מוסגר יוער, כי לא מצאתי ממש בטענת התובעת כי דברים אלו סותרים את העמדה שהציגה המדינה, ושעליה הסתמך בית המשפט העליון בדחותו את בקשת רשות הערעור שהוגשה על פסק הדין שניתן בעניין **קומסקו**, שכן, העניין שנדון שם – ושלגביו הבהיר המכס כי אכן מופעל שיקול דעת על בסיס של כל מקרה לגופו – הוא הגשה מאוחרת של תעודות מקור ולא פטור מלא מהגשתן.

יצויין, כי להשקפתי הפרשנות שאימץ המכס לסעיף 14(ב) לצו תעריף המכס - לפיה במסגרתו נשלל מן המכס כליל שיקול הדעת המוקנה לו בהסכם הסחר - אינה מתחייבת מלשונו של הסעיף ואף לא מתכליתו להגשים את הסכם הסחר (שהרי הסכם הסחר עצמו מותיר למכס שיקול דעת). מדיניות המכס, אשר התפרק לחלוטין משיקול הדעת המסור לו באמנה ושלל מעצמו באופן גורף את האפשרות להכיר – במקרים המתאימים לכך – בזכאות להטבת מכס גם בהעדר תעודת מקור, אכן אינה נקייה מקשיים ואף ספק אם היא מתיישבת עם עקרונות מקובלים של המשפט המינהלי.

עמדתי היא, כי אין לפרש את סעיף 14(ב) לצו תעריף המכס כשולל לחלוטין את שיקול הדעת המסור למכס בהסכם הסחר, ובהחלט ייתכן כי במקרים המתאימים תהיה על המכס חובה להפעיל את שיקול הדעת ולבחון האם יש מקום להכיר בפטור ממכס בהתאם להסכם הסחר, גם בהעדר תעודת מקור.

38. על אף האמור, אני סבורה, כי בענייננו, אין בכך כדי לסייע לתובעת, ואין לשעות לטענתה, שכן אף בהנחה שהיה על המכס להפעיל את שיקול דעתו, אינני סבורה כי היה מקום לפטור את התובעת מתשלום המכס חרף פסילת תעודות המקור. זאת בעיקר בשל העובדה, שמשעה שבחרה התובעת לילך במסלול המקנה פטור ממכס תוך הסתמכות על תעודת המקור, אין לאפשר לה בדיעבד לטעון כי היה על המכס להפעיל את שיקול דעתו ולפטור אותה מהמצאתה בשל נסיבות העניין.

התובעת טוענת, כי היה על המכס לפטור אותה מהמצאת תעודת המקור, בהתאם לשיקול הדעת המסור לו על בסיס של כל מקרה לגופו – וזאת בהצטברם של שני נימוקים: העובדה שהוכח (כך טענת התובעת) כי הטובין הם טובין מקוריים אשר יוצרו בארצות הברית ועומדים בכללי המקור; והעובדה שמדובר ביבוא מקביל - שמשמעותה, בין היתר, כי היבואן המקביל מנוע למעשה מהצגת נתוני הייצור של הטובין.

אלא, ששתי טענות אלו אינן טענות שנולדו בעקבות פסילת תעודות המקור, אלא שהן מבוססות על דברים שהיו בידיעת התובעת (או למצער היה עליה לדעתם) כבר בשעת היבוא.

לשון אחר. ככל שידעה התובעת, ולמצער היה עליה לדעת – כי על אף שהטובין יוצרו בארצות הברית ועומדים בכללי המקור (לטענתה), לא יעלה בידיה להמציא את ההצהרות הנדרשות לתיקוף תעודת המקור – היה עליה להבהיר את הדברים למכס כבר עובר ליבוא או בשעת התרת הרשומון, ולבקש כי יפעיל את שיקול דעתו ויפטור אותה – בנסיבות העניין – מהמצאת תעודת המקור.

ואולם, להשקפתי, משעה שבעת יבוא הטובין צירפה התובעת לטובין תעודות מקור, ובכך הציגה בפני המכס מצג כי הטובין עומדים בכללי המקור, וזכאים לפטור ממכס עפ"י דרך המלך הקבועה באמנה, דהיינו בדרך של תעודת מקור העומדת בדרישות הקבועות בהסכם הסחר, ובכלל זאת הדרישה מהיצואן (או הגורם החותם על תעודת המקור) להיות נכון למסור הצהרה מפורטת בדבר נתוני היצור של הטובין - אין היא רשאית

בדיעבד, לאחר שנפסלו תעודות המקור, לטעון כי יש לפטור אותה מהדרישה להמציא תעודת מקור ומעמידה בדרישות הסכם הסחר, בשל חוסר יכולתה לעמוד בהן.

יפים לעניין הדברים שנאמרו בעניין **מטרו מוטור**, בפסקה 30 לפסק הדין:

> "קיים קושי בכך שהתובעת עצמה פנתה מלכתחילה למסלול של שחרור הטובין על סמך תעודת מקור, ואף הצהירה בפני המכס כי בידיה תעודה כזו, ורק לאחר שלא נמצאה תעודה היא טוענת כי אין צורך בה. פרשנות כזו תרוקן מתכנן את ההוראות המחייבות הגשת תעודה העומדת בדרישות של תוכן ושל מועד, שכן בכל מקרה של איחור ניתן יהיה לצעוד בדרך העוקפת".

על כך יש להוסיף, כי כעולה מהפירוט שהובא לעיל, התובעת אף לא עמדה בנטל להוכיח כי אכן עומדים הטובין בכללי המקור, משעה שלא הובאו ראיות הנוגעות לנתוני היצור של הטובין. אף טענת התובעת כי משמדובר ביבוא מקביל, הרי שבהגדרה לא יכולה הייתה לעמוד בדרישות אלו, לא הוכחה, ולכך אתייחס מייד.

39. לסיכום האמור עד כה, מצאתי כי דין טענת התובעת כי סעיף 14(ב) לחוק הותקן בחוסר הסמכות להידחות, וממילא מצאתי כי אין בה כדי לסייע לתובעת.

<u>טענת היבוא המקביל</u>

40. טענה נוספת שהעלתה התובעת וראויה לדיון, והיא קשורה בטבורה לטענה בדבר הפעלת שיקול הדעת המסור למכס במסגרת סעיף 9 לנספח 3 להסכם הסחר, לוותר על תעודת המקור על בסיס של כל מקרה לגופו – נוגעת לעובדה שבענייננו מדובר ביבוא מקביל.

בהקשר זה, אף כי התובעת העלתה טענות כבדות משקל הראויות לבחינה מעמיקה, באופן רוחבי ויסודי, לא מצאתי כי במסגרת המצומצמת שנפרסה לפניי, הונחה תשתית המאפשרת בחינת מכלול היבטיו של העניין לכאן ולכאן, ובאופן פרטני אף לא עלה בידי התובעת להוכיח את הבסיס העובדתי עליו היא מבססת את טענותיה.

אפרט את הדברים להלן.

41. כפי שנזכר לעיל, התובעת טענה, כי עמידתו של המכס על הדרישה לקבלת נתוני היצור ("עץ מוצר") חסרת בסיס, שכן היא מתעלמת מכך שיבואנים מקבילים אינם יכולים להמציא ניתוח של עלויות עץ המוצר, שהן בגדר מידע מסחרי סודי המצוי אך ורק בידיו

של היצרן, הקשור בהסכמים עם היבואנים הרשמיים, ואינו בחזקת הספק, שממנו רוכש היבואן המקביל את הטובין. התובעת טענה כי הדברים הם מן המפורסמות, והם מוכרים היטב אף לנתבעת ולמצהיר מטעמה.

התובעת הטעימה, כי מדיניותה של מדינת ישראל תומכת ומעודדת יבוא מקביל, שיתרונותיו למשק רבים ותרומתו לתחרות גדולה, ואף פסיקת בית המשפט העליון, הכירה, בהקשרים שונים, בחשיבותו וחיוניותו של היבוא המקביל לשוק בישראל בכלל, ולהורדת יוקר המחייה בפרט.

התובעת הדגישה, כי מדיניות המכס, כפי שבאה לידי ביטוי בתיק זה, ועל פיה לא נשקלת כלל סוגיית היבוא המקביל במסגרת השיקולים ביישום הסכם הסחר וההסדרים הקבועים בו, לרבות שיקול הדעת המוקנה למכס לוותר על תעודת מקור במקרים המתאימים, ואי הפעלת המנגנונים הקבועים בהסכם לבחינת סוגיות רוחב – עומדת בניגוד חריף למדיניות העקבית של המדינה לעודד יבוא מקביל, וחותרת תחת התועלות הרבות הגלומות בו.

התובעת טענה עוד, כי פסילת תעודות מקור המופקות על ידי ספקים המוכרים מוצרים ליבוא מקביל ושלילת הטבת המכס מטובין המיובאים ע"י יבואנים מקבילים, כשמנגד נהנים אותם מוצרים המיובאים ע"י היבואנים הרשמיים מההטבות, מהווה פגיעה ישירה באינטרסים העומדים בבסיס היבוא המקביל, פוגעת בתחרות במשק, מהווה אפליה בין יבואנים שונים ועולה כדי פגיעה בחופש העיסוק של היבואנים המקבילים.

לאור האמור טענה התובעת, כי מדיניות עקבית וראויה, בהתאם לפסיקה אליה הפנתה ולאינטרסים של השוק הישראלי, מחייבת מתן הדעת על הקשיים עימם מתמודד היבואן המקביל, ואינה עולה בקנה אחד עם הקפדה דקדקנית על יישומן של דרישות הסכם הסחר תוך התעלמות מחוסר יכולתו של היבואן המקביל למלאן.

42. כפי שציינתי לעיל, מדובר בטענות כבדות משקל, הראויות לליבון יסודי ומעמיק.

בהחלט ניתן היה לצפות, כי במסגרת יישומו את הסכם הסחר, ייתן המכס דעתו גם להיבטים הקשורים ביבוא המקביל, ומהעמדה שנקט המכס לפניי עולה בבירור כי לא כך הוא, וכי סוגייה זו אינה באה כלל בגדר השיקולים הנשקלים על ידו, בין במישור העקרוני, ובין ביישום הפרטני של כל מקרה לגופו (ראו, למשל, עמ' 15 לפרוטוקול ש' 26-32 ; עמ' 16 לפרוטוקול ש' 24-10).

הדעת נותנת, כי ככל שיתברר כי אכן (באופן כללי או בסוג מסויים של מקרים) נמנעת מן היבואנים המקבילים האפשרות לעמוד בדרישות הסכם הסחר, ומטעם זה בלבד נשללת מהם הטבת המכס, באופן הפוגע בתחרות וחותר באופן מהותי בתכליות היבוא המקביל – הרי שמדובר בשיקול כבד משקל אותו על המכס להביא בחשבון, אחרת יוצא שזרוע אחת של מדינת ישראל פוגעת באינטרסים ובמדיניות אותם מקדמת ומעודדת זרוע אחרת שלה.

כפי שציינתי קודם לכן, אמנם אינני סבורה כי הדבר פוגם בהחלטת המכס לפסול את תעודות המקור, שעה שאינן עומדות בדרישות האמנה, אולם מקובלת עליי טענת התובעת כי מדובר בשיקול מהותי שראוי להביאו בחשבון, בין במסגרת הפעלת שיקול הדעת בוויתור על תעודת המקור על בסיס של כל מקרה לגופו, ובין במסגרת המנגנונים הקבועים בהסכם הסחר לליבון סוגיות הקשורות ביישום הסכם הסחר.

43. על אף האמור, אינני סבורה כי יש בדברים כדי לסייע לתובעת בענייננו.

ראשית, אני סבורה כי הסוגייה העקרונית בדבר היחס בין היבוא המקביל לבין הסכמי הסחר היא סוגייה מורכבת, אשר מערבת אינטרסים ושיקולים רבים ושונים, לרבות ביחסים בין מדינת ישראל למדינות עימן היא קשורה בהסכמי הסחר, שיקולים שיש לאזן ביניהם תוך מתן הדעת להשלכות הרוחב שיכולות להיות לאימוץ נקודת איזון זו או אחרת. אינני סבורה, כי התשתית הדלה שנפרסה במסגרת ההליך שלפניי, מאפשרת בחינה מושכלת של מכלול ההיבטים וההשלכות של נושא זה, ומטעם זה איני סבורה כי יש הצדקה להכריע בה, ולו ביחס למקרה שלפניי בלבד.

44. מעבר לכך, אני סבורה, כי התובעת לא הניחה תשתית עובדתית שתבסס את טענותיה, באופן המצדיק קבלתן.

כך, התובעת טענה כי היבואן המקביל – ככלל – אינו יכול לספק "עץ מוצר", משמדובר בסוד מסחרי של היצרן, ובשל חוסר שיתוף הפעולה של היצרן – הכבול בדרך כלל בהסכמים עם היבואן הרשמי – עם היבואנים המקבילים ועם הספקים מהם רוכשים היבואנים המקבילים את הטובין המיובאים. ואולם, התובעת לא הביאה כל ראיות להוכחת טענות אלו – לא במישור העקרוני, ולא בענייננו.

טענות התובעת כי יבואן מקביל ככלל אינו מסוגל להמציא עץ מוצר, הן טענות עובדתיות מובהקות, אשר אינן בגדר ידיעה שיפוטית, והתובעת לא הביאה כל ראייה להוכחתן. בעדותו לפניי שלל מר חורי טענות אלו באומרו כי "ההנחה שיצואן או יבואן מקביל לא יוכל להביא הצהרה של היצרן אינה מדויקת כי ישנם מקרים שיבואנים מקבילים מקבלים הצהרות של יצרנים ומביאים הוכחת מקור כמו שקבוע בהסכם" (עמ' 12 לפרוטוקול ש' 25-28). התובעת טענה בסיכומיה כי מדובר בהיתממות, אך לא ברור על מה מבוססת טענה זו ולא ראיתי בסיס לדחות את עדותו של מר חורי בעניין זה.

התובעת אף לא הביאה כל ראייה לכך שבעניינו – נבצר מן התובעת עצמה להמציא את הפרטים הנדרשים וזאת רק מן הטעם שהיא יבואנית מקבילה, אשר רוכשת את הטובין המיובאים על ידה מספקים שאינם היצרן, ואף לא הביאה כל ראיה לכך שמטעם זה בלבד נמנע מן היצואנים אשר חתמו מטעמה על תעודות המקור להמציא את ההצהרה הנדרשת בהתאם להסכם הסחר.

כך, התובעת לא זימנה לעדות אף אחד מן היצואנים על מנת שיעיד האם פנה אל היצרן ומדוע לא עלה בידיו לקבל את נתוני היצור (מר גריידי מטעם התובעת העיד כי כלל לא פנה אל מי מן היצואנים בבקשה שיבוא להעיד – ראו עמ' 7 לפרוטוקול, ש' 22-21 ואילך), ואף עמיל המכס לא זומן לעדות.

כפי שציינתי לעיל, מעדותו של נציג התובעת עלה בבירור כי התובעת מעולם לא נתנה את דעתה לצורך לספק ולהציג את נתוני היצור, ולא בדקה כלל עם היצואנים מהם רכשה את הטובין אם באפשרותם לספק אותם.

בנסיבות אלו, אני סבורה כי התובעת לא הניחה תשתית עובדתית שתצדיק התערבות בהחלטתו המנהלית של המכס לשלול ממנה את הטבת המכס, משלא עמדה בדרישות הסכם הסחר בקשר עם אימות תעודות המקור, ולאחר שאלו נפסלו כדין.

45. מעבר לכך עליי לציין כי גם בהקשר זה אני סבורה כי יש משמעות רבה להתנהלותה של התובעת – אשר בחרה, לכתחילה, לילך בנתיב המותווה בסעיף 14(ב) לצו תעריף המכס ובהסכם הסחר, ולהצהיר על זכאות להטבת המכס מכוח תעודות המקור, ורק לאחר שאלו נפסלו, להעלות טענה כי למעשה אין היא יכולה – בהגדרה – להמציא את הנתונים הנדרשים עפ"י הסכם הסחר בקשר עם תעודות המקור, בהיותה יבואן מקביל.

ת"א 27667-05-17 א.פ.י. חורי הפצה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

לשון אחר, ככל שהייתה התובעת, עובר ליבוא הטובין, פונה למכס, בבקשה להכיר בטובין המיובאים על ידה כפטורים ממכס בשל העובדה שיוצרו בארצות הברית, ובהעדר תעודת מקור, וזאת מן הטעם שאין באפשרותה, כיבואנית מקבילה, לעמוד בדרישות הסכם הסחר בקשר עם תעודת המקור – היה מקום שהמכס ישקול בקשה זו בכובד ראש, תוך התייחסות למכלול נסיבות העניין והידרשות לתשתית עובדתית בעניין יכולתו של היבואן המקביל (בכלל, או במקרה זה) להמציא "עץ מוצר".

ואולם, משבחרה התובעת להצהיר בפני המכס – לא רק שאין לה קושי לעמוד בדרישות הסכם הסחר אלא שהיא אכן עומדת בהן, ועל יסוד תעודת המקור שצורפה לטובין הצהירה כי היא עומדת בדרישות הסכם הסחר, ביקשה פטור ממכס וזכתה בו – לא תישמע היא היום בטענה כי אין היא יכולה לעמוד בדרישות הסכם הסחר בקשר עם תעודת המקור, מסיבות שאינן בשליטתה ושהתעלמות מהן פוגעת בתחרות.

בהקשר זה השוו לעמדתו של חברי, כב' השופט ארניה, בתא (ראשלצ) 28356/03/15 **מ. ברוכים ובניו בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ** (18.8.2019; על פסק הדין הוגש ערעור) (להלן: עניין **ברוכים**), בפסקה 18 לפסק הדין (העוסק בהסכם הסחר האירופי):

> "התובעת הלינה ארוכות, בתצהיריה ובסיכומיה, על כך כי על אף פניותיה חוזרות והנישנות לנתבעת במהלך השנים שלאחר קבלת הודעות החיוב השונות, בהן העלתה בפני הנתבעת את הקשיים בהם נתקלים יבואנים העוסקים ביבוא מקביל בכל הנוגע לתעודות התנועה, וטענה כי הנתבעת מודעת לקשיים אלה אך לא פעלה בעניין, וזאת על אף אמירות של הגורמים מטעמה – שמא גם התחייבויות - לפעולה למציאת פיתרון לסוגיית היבוא המקביל מול רשויות המכס הזרות.
>
> ייתכן שאלו הם פני הדברים, וייתכן בהחלט שיש לבחון את הסוגיה מול הקהילה האירופאית, ולהסדיר את אפשרות בדיקת האימות בדיעבד גם כאשר היבוא הינו יבוא מקביל (ודוק: להבנתי, הבעיה המרכזית היא שגם היצואן אליו פונה רשות המכס הזרה בבקשה להמצאת מסמכים להוכחת מדינת המקור, אינו עושה כן, או שאינו עושה כן ברמה העומדת בדרישות רשות המכס הזרה, בעיקר עקב הקושי העומד בפניו להמציא את 'עץ המוצר' של הטובין, לצורך הוכחת מדינת המקור).
>
> ואולם, זו אינה השאלה הטעונה הכרעה. השאלה הניצבת בפני בית משפט זה היא, האם רשאית היתה הנתבעת להסתמך על תשובות רשויות המכס במדינת היצוא לפיו ליצואן אין ראיות כדי להוכיח את מדינת המקור, ועל בסיס האמור לשלול מהתובעת את העדפת המכס, והאם בנסיבות העניין הסתמכות זו היתה סבירה".

<u>סיכום ביניים</u>

46. לסיכום האמור עד כה, מצאתי, כי התובעת לא עמדה בנטל לשכנע כי יש להתערב בהחלטת המכס לשלול ממנה את הטבת המכס בה זכתה על יסוד תעודות המקור שהציגה.

החלטת המכס לפסול את תעודות המקור עולה בקנה אחד עם הוראות הסכם הסחר, מבוססת על תשתית עובדתית ראויה, הונעה משיקולים עניינים, ומצויה במתחם הסבירות.

החלטת המכס שלא לאפשר לתובעת להנות מהטבת המכס בהעדר תעודת מקור תקפה, עולה בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה, ומכל מקום לא הונח כל יסוד להתערב בה.

לאור האמור יש לדחות את טענות התובעת כי לא היה מקום לחייבה בתשלום מסי היבוא.

כעת, יש לפנות לניתוח טענות התובעת כי היא זכאית להחזר המס ששולם מכוח הוראות חוק מסים עקיפים, ולחלופין כי יש לפטור אותה מתשלום קנס הפיגורים במלואו.

<u>סעיף 3 לחוק מסים עקיפים</u>

47. כאמור, התובעת העלתה טענה חלופית, כי היה מקום לפטור אותה מתשלום המס, וזאת בשל תחולתו של ההסדר הקבוע בסעיף 3 לחוק מסים עקיפים.

סעיף 2 לחוק מסים עקיפים קובע את הכלל שלפיו נישום יהא חייב בתשלום חסר (המוגדר כמס עקיף שלא שולם, או שהוחזר בטעות, כולו או מקצתו).

סעיף 3 לחוק מסים עקיפים קובע כדלקמן:

> על אף האמור בסעיף 2, לא יהא הנישום חייב בתשלום חסר אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי נתקיימו כל אלה:
>
> (1) החסר לא נבע מחמת ידיעה בלתי נכונה שמסר הנישום או מחמת שלא מסר ידיעה שהיה חייב למסרה;
>
> (2) הנישום לא ידע, ובנסיבות הענין לא היה צריך לדעת, על קיומו של החסר;
>
> (3) הנישום מכר את הטובין בתום לב, לפני דרישת תשלום החסר במחיר שלא נכלל בו אותו חסר.

הנה כי כן, סעיף 3 קובע את שלושת התנאים שבהתקיימם יהיה נישום פטור מתשלום מס ששולם בחסר: כי החסר לא היה תוצאה של מסירת ידיעה בלתי נכונה או של אי מסירת ידיעה שהיתה חובה למסרה; כי הנישום לא ידע ולא צריך היה לדעת על החסר; וכי הטובין נמכרו בתום לב במחיר שלא נכלל בו החסר, לפני שזה נדרש ע"י רשויות המס.

בענייננו חלוקים הצדדים על התקיימותם של שני התנאים הראשונים – דהיינו כי החסר לא נבע ממסירת ידיעה בלתי נכונה (סעיף 3(1)) וכי התובעת לא ידעה ולא צריכה הייתה לדעת על החסר (סעיף 3(2)).

<u>התנאי הקבוע בסעיף 3(1): החסר לא נבע מידיעה בלתי נכונה שמסר הנישום</u>

48. בכל הנוגע להתקיימות התנאי הקבוע בסעיף 3(1), טענה התובעת כי הצהרותיה התבססו על תעודות מקור חתומות כדין ומאושרות ע"י נוטריון ציבורי ולשכת הסחר האמריקאית, שלא הייתה לה כל סיבה לפקפק בנכונותן. התובעת טענה, כי עצם העובדה שתעודות המקור נפסלו אין בה כדי להעיד שהחסר נבע ממסירת ידיעה לא נכונה, והפנתה בעניין זה לפסק הדין שניתן בע"ש 539/98 **יוסף לוי עסקי מזון בע"מ נ' מדינת ישראל** (2.8.2001). עוד טענה התובעת, כי משהוכח כי הטובין הם מקוריים ותוצרת ארצות הברית, מנועה הנתבעת מלטעון כי התובעת מסרה "ידיעה בלתי נכונה".

הנתבעת מצידה הטעימה, כי עפ"י הפסיקה, יש לפרש את התנאי פירוש אובייקטיבי, כך שאם בסופו של יום מתברר כי הידיעה שמסר הנישום אינה נכונה, לא יחול התנאי, וזאת אף אם הנישום פעל בתום לב. עוד הפנתה הנתבעת לפסיקה הקובעת כי גם העדר הוכחה בדבר העמידה בכללי המקור משמעה מסירת ידיעה בלתי נכונה.

49. בפסק הדין שניתן בעניין **טמפו**, דן בית המשפט העליון (כב' השופט פוגלמן, בהסכמת כב' השופטת (כתוארה אז) חיות וכב' השופט עמית) בהרחבה בתנאים הקבועים בסעיף 3(1) ו – 3(2) לחוק מסים עקיפים, תוך סקירת הפסיקה שעסקה בנושא לאורך השנים.

בכל הנוגע לתנאי הקבוע בסעיף 3(1), הדורש כי "החסר לא נבע מחמת ידיעה בלתי נכונה שמסר הנישום או מחמת שלא מסר ידיעה שהיה חייב למסרה", מציין בית המשפט העליון, כי במספר פסקי דין נקבע כי את התיבה 'ידיעה בלתי נכונה' יש לפרש פירוש אובייקטיבי, כך שאם נמצא בסופו של יום שהידיעה שמסר הנישום אינה נכונה, לא יחול התנאי, והנישום לא יוכל להיכנס בגדר החריג, אפילו נהג בתום לב. בצד זאת, מציין בית המשפט העליון, כי לא בכל המקרים שהגיעו לפניו דבק בית המשפט העליון בגישה האמורה באופן דווקני, והיו מקרים בהם היה נכון להגמישה, וזאת לאור תכליתו של

החריג הקבוע בסעיף 3, להגן על נישום שטעה בתום לב, שלא יחוייב בסכום העולה על הכנסתו מן העסקה.

כפי שהוטעם באותה פרשה, הקו המקשר בין המקרים בהם היה בית המשפט נכון להגמיש בדווקנותה של הגישה האובייקטיבית, הוא כי מדובר היה במקרים שבהם המידע הנמסר היה בגדר הערכה או דעה של הנישום בנוגע לתכונה הקשורה בטובין, שנמסרו ע"י האחרון. זה מצידו, לא התיימר להציג את הדברים משל היו עובדה אובייקטיבית חד משמעית, ומעצם טיבה של המאטריה הרלוונטית, לא תמיד הדבר ניתן (ראו פסקה 17 לפסק הדין).

יצויין, כי בעניין **טמפו**, לא נדרש בית המשפט העליון להכריע בין הגישות, וזאת לאור מסקנתו, כי בנסיבות העניין שנדון לפניו, גם עפ"י הגישה המרחיבה, ואף אם מאמצים מבחן סובייקטיבי, המסקנה היא כי המערערת מסרה ידיעה בלתי נכונה.

50. הנה כי כן, בפסיקה קיימות גישות שונות בדבר יישומה של הדרישה הקבועה בסעיף 3(1) לחוק מסים עקיפים, כאשר העמדה הרווחת היא כי יש לפרש את התיבה "ידיעה בלתי נכונה" שמסר הנישום, פירוש אובייקטיבי, במובן זה שככל שהתברר שהידיעה שנמסרה אינה נכונה, אין הנישום עומד בדרישות הסעיף, גם אם הידיעה הלא נכונה שמסר נמסרה על ידו בתום לב ותוך שהוא מאמין בנכונותה. יחד עם זאת, במספר פסקי דין הוגמשה גישה זו, וזאת כאשר מדובר היה במסירת מידע שהוא בגדר הערכה או דעה של הנישום בדבר תכונות הטובין הרלוונטיים.

51. במסגרת פסק הדין שניתן בעניין **טמפו**, נדון עניינה של המערערת, אשר ייבאה טובין מאירופה, תוך הצגת "תעודת תנועה" הנדרשת מכוח הסכם הסחר האירופי, והמעידה לכאורה על כך שהטובין עומדים בדרישות ההסכם ולפיכך פטורים ממכס. בדיעבד, נפסלו תעודות התנועה ע"י רשות המכס האנגלית (כפי שהוזכר לעיל, במסגרת הסכם הסחר האירופי, הגורם המוסמך לפסול תעודת תנועה אירופית הוא רשות המכס במדינת היצוא). המערערת טענה, כי פעלה בתום לב, על יסוד מסמכים שהוצגו לה ואשר העידו לכאורה על כך שהמכס האנגלי אישר את עמידת הטובין בדרישות הסכם הסחר האירופי.

בית המשפט העליון קבע, כי המערערת אינה עומדת בדרישות סעיף 3(1) לחוק מסים עקיפים, וזאת מאחר שהמידע שמסרה למכס במסגרת תעודת התנועה, הוא בגדר "ידיעה בלתי נכונה" שמסר הנישום.

וכך נקבע באותה פרשה, דברים היפים, בשינויים המחוייבים, גם לענייננו:

> "לדברי המערערת, אין בפסילת תעודת התנועה על ידי רשויות המכס, כדי להפכה ל'ידיעה בלתי נכונה', שכן, לגישתה, לכל היותר מדובר בטעות משפטית, שאין בידיו של הנישום לוודא מראש את צדקתה. אין בידי לקבל טענה זו. מבלי שאקבע מסמרות בשאלת סיווגה של הטעות, ברי כי התעודה משקפת הצהרה כי הטובין עומדים בכללי המקור. ביטול התעודה שומט את הקרקע מתחת הצהרה זו, שעל יסודה ניתן הפטור ממכס. איני מוצא, אפוא, עילה לשנות את קביעת בית המשפט המחוזי שלפיה תעודת תנועה שהוברר כי אינה נכונה, מהווה 'ידיעה בלתי נכונה'".

במאמר מוסגר יוער, כי בית המשפט העליון קיבל עקרונית את הטענה, כי קיים הבדל בין ידיעות שתוכנן הוא תוצאה של פרשנות משפטית שעשויות להיות לה גישות והשקפות שונות, לבין כאלה הנסמכות על עובדה "יבשה", אובייקטיבית וודאית, שהתרחשה במציאות או שלא התרחשה; ואולם, נקבע, כי באותו עניין אי נכונותה של הידיעה שנמסרה אין מקורו בטעות משפטית.

דברים אלו נכונים גם לענייננו, ואף ביתר שאת, שכן, בענייננו, אין טענה כי התובעת התבססה על אישור זה או אחר שניתן ע"י רשות מוסמכת. התובעת טוענת, אמנם, כי התבססה על כך שתעודות המקור נחתמו ע"י לשכת הסחר האמריקאית, ואולם, אין מדובר בהסתמכות על פרשנות משפטית זו או אחרת, אלא על עובדה "יבשה", דהיינו האם עומדים הטובין בכללי המקור אם לאו.

52. אין צריך לומר, כי הנטל להוכיח את העמידה בדרישות סעיף 3 על מנת לזכות בפטור מתשלום החסר חל על התובעת (ראו, למשל, ע"א 9647/05 **פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ** (22.7.2007), בפסקה 29 לפסק הדין, על הפסיקה הנזכרת שם). כפי שהובהר לעיל, התובעת אמנם הוכיחה כי הטובין יוצרו ע"י היצרן המקורי ואף הוכיחה כי הוטבעה עליהן חותמת MADE IN USA. ואולם, התובעת לא הוכיחה כי הטובין עומדים בכללי המקור הקבועים באמנה שכן היא לא סיפקה את נתוני היצור, ואף טענתה כי אין באפשרותה להמציא נתונים אלו בהיותה יבואן מקביל לא הוכחה.

יתר על כן, בהצגת תעודת המקור בעת היבוא, יוצרת התובעת מצג כי הטובין עומדים בכללי המקור ובדרישות הסכם הסחר, לרבות לעניין תוקפה של תעודת המקור, סמכות החתומים עליה לחתום עליה ונכונותם למסור את ההצהרות הנדרשות בעת הצורך. לא יכול להיות ספק, כי מצג זה אותו יצרה התובעת באמצעות הצגת תעודת המקור התברר כבלתי נכון.

אכן, כפי שקבע בית המשפט העליון בעניין **טמפו** (אמנם בהקשר שונה מעט, של דחיית טענת המערערת שם כי מי שמסר את הידיעה הלא נכונה הם הגורמים החתומים על

תעודת התנועה ולא המערערת): "הצגת תעודת התנועה על ידי המערערת לא היתה משום פעולה פיסית או טכנית גרידא. מדובר בפעולה הנושאת עימה משמעויות משפטיות וכלכליות מרחיקות לכת המחייבות כי הגורם המבצע אותה, המודע או צריך להיות מודע למשמעויות אלה, שהוא גם הנהנה העיקרי מתוצאותיה, יבצעה באופן מושכל לאחר שבחן את אמיתות המידע שהוא מעביר" (שם, בפסקה 22 לפסק הדין).

53. אף יש לדחות את טענת התובעת בסיכומי התשובה, כי עניין **טמפו** אינו רלוונטי לענייננו משום ששם לא הייתה מחלוקת כי הטובין אינם ממקור אירופי ולכן הידיעה היתה בלתי נכונה. כאמור, הנטל להוכיח את התקיימות התנאים הקבועים בסעיף 3 חל על הנישום, ובכלל זאת גם לעניין הטענה כי הידיעה הייתה נכונה. בעניין זה פסקו הערכאות הדיוניות לא אחת, כי ידיעה תיחשב כידיעה בלתי נכונה, לא רק כאשר נפסלו התעודות בשל מסקנה פוזיטיבית כי מקור הטובין אינו במדינה הנדונה, אלא גם מקום בו נפסלו התעודות בהעדר הוכחה מספקת בדבר מקור הטובין (ראו, למשל, עניין **ברוכים**, בפסקה 26 לפסק הדין; תא (בי"ש) 1198/07 **דורון רובין (יצחק רובין ובנו) נ' מדינת ישראל רשות המסים** (12.1.2014) (להלן: **עניין רובין**); עוד ראו: עניין **גאמידה** במחוזי, פסקאות 41-40 לפסק הדין).

54. הנה כי כן, משהציגה התובעת, במסגרת תעודת המקור, מצג לפיו הטובין עומדים בכללי המקור, ומשלא עמדה בנטל להוכיח כי אכן כך הוא, הרי היא בגדר נישום שמסר ידיעה בלתי נכונה ומשכך אין מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 3(1) לחוק מסים עקיפים.

מכל מקום, וכפי שאבהיר להלן, גם אילו הייתי מקבלת את טענת התובעת כי לא נמסרה ידיעה בלתי נכונה, הרי שגם התנאי הקבוע בסעיף 3(2) לחוק מסים עקיפים אינו מתקיים, ומשמדובר בתנאים מצטברים, הרי שממילא די בכך שאחד מהם לא מתקיים על מנת להוביל לדחיית טענת התובעת כי יש לפטור אותה מתשלום החסר.

<u>התנאי הקבוע בסעיף 3(2): הנישום לא ידע ולא צריך היה לדעת על החסר</u>

55. בכל הנוגע לתנאי הקבוע בסעיף 3(2) לחוק מסים עקיפים, טענה התובעת כי לא ידעה, ולא הייתה צריכה לדעת על קיומו של חסר. התובעת קיבלה את תעודות המקור המקוריות והאמיתיות מהיצואנים בארצות הברית, ועשתה כל שניתן על מנת לנהוג בזהירות ואחריות. התובעת רכשה מוצרים בעלי מוניטין ולא צריכה להיות כלל מחלוקת כי הטובין שייבאה מקוריים ויוצרו בארצות הברית.

אין בידי לקבל טענה זו.

כפי שנפסק בעניין **טמפו**, בעקבות פסיקה עניפה של בית המשפט העליון הנסקרת במסגרתו, המבחן לתחולתו של סעיף 3(2) לחוק מסים עקיפים הוא מבחן "איש המסחר ההוגן", שלפיו יש לבדוק, על בסיס הלכות מסחר ראויות, האם יכול היה איש מסחר הוגן לדעת כי המס המשולם על ידו משולם בחסר. בכלל זאת נפסק, כי מקום שבו נישום סבור שהוא פטור מתשלום מס, אך בנסיבותיו של המקרה מתעוררות או צריכות להתעורר בעניין זה ספקות – חובה עליו להביא לידיעת רשויות המס את עמדתו בעניין באופן מפורש, שאחרת לא ייחשב כמי שלא צריך היה לדעת על החסר. וכך הטעים בית המשפט העליון באותה פרשה:

> "באיזון שבין השאיפה לעשות צדק עם הנישום לבין השמירה על אינטרס המדינה כי בכל אירוע מס ייגבה מס אמת, והשאיפה להרתיע מפני התחמקות מתשלום מס, ונוכח הכלל בדבר חובת תשלום מס ששולם בחסר והיותו של הפטור מעשות כן רק בגדר חריג, סבורני כי אין לומר שנישום שקיים ספק או חוסר ודאות בנוגע להיקף המס המוטל עליו, רשאי לפטור את עצמו ב'שב ואל תעשה', ועדיין ייחשב הוא כמי שלא צריך היה לדעת על חוב המס שלו. על הנישום לפנות לרשויות המכס, כדי להבהיר את הטעון בירור או למצער לציין את האופן שבו חושב המס שהוא מבקש לשלם, ורק אז יוכל לטעון כי לא צריך היה לדעת על החסר. על הימנעותו של הנישום מלהביא לבירור בפני רשויות המס ספק שהתעורר אצלו ולחקור בשאלה זו, ניתן להתבונן גם כעל "עצימת עיניים" מצדו אל מול האפשרות שהמס המשולם על ידו הוא בחסר".

בית המשפט מציין, כי דברים אלו מקבלים משנה תוקף ככל שקיימת נכונות להגמיש את הפרשנות האובייקטיבית למונח "ידיעה בלתי נכונה", וכי קיימים יחסי גומלין בין היקפן של הדרישות הקבועות בסעיפים 3(1) ו – 3(2) הנ"ל.

באותה פרשה, הגיע בית המשפט העליון למסקנה כי אין מתקיים במערערת התנאי הקבוע בסעיף 3(2) לחוק, וזאת משנקבע כי בנסיבות, לא נהגה המערערת כפי שמצופה מאיש המסחר ההגון והסביר, אשר עליו לבדוק את תוקפן של התעודות המוגשות על ידו ואת אמיתותו של האישור שלכאורה ניתן לו. עוד קבע בית המשפט, כי היה על המערערת לפנות ליצרן או ליצואן על מנת לברר אם אכן עומדים הטובין בכללי המקור, או לעמוד על קבלת אישור בכתב רשמי ופורמלי מרשות המכס האנגלית.

אף כי אותו פסק דין עסק, כאמור, בתעודת תנועה אירופית (אם כי בנסיבות שבהן היו בידי המערערת אינדיקציות לכך שרשות המכס האנגלית אישרה את עמידת הטובין

בכללי המקור, הגם שלא היה בידיה אישור רשמי בכתב), אני סבורה כי הדברים שנקבעו בו יפים גם לענייננו.

56. משבחרה התובעת לייבא ארצה טובין, ובפרט משעשתה כן במסגרת יבוא מקביל, דהיינו כי בהגדרה רוכשת היא את הטובין המיובאים על ידה שלא מן היצרן - היה עליה, לכל הפחות, לוודא, כי הטובין עומדים בכללי המקור וזכאים לפטור ממכס, בטרם מסרה למכס מסמכים המצהירים כי כך הוא.

והנה, בענייננו, לא זו בלבד שהתובעת לא ערכה את כל הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא כי הטובין אכן עומדים בכללי המקור, אלא שהיא לא בחנה עניינים אלו כלל, ואף לא עמדה על כך שהיצואנים החתומים בשמה על תעודות המקור יבדקו היבטים אלו, וכלל לא וידאה איתם את עמידת הטובין בכללי המקור.

כפי שהובא לעיל, בחקירתו לפניי אישר למעשה מר גריידי כי התובעת לא עשתה מעולם כל בדיקה ביחס לעמידת הטובין בכללי המקור והסתמכה, למעשה – כמוה כמו היצואנים או מי שחתם על תעודות המקור עבורה – על הכיתוב "MADE IN USA" (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 12 ואילך). מר גריידי העיד, כי לא ביקש מהספקים התחייבות לעמידה בכללי המקור (שם, ש' 15-16), ואף לא בדק דבר מעבר ל"MADE IN USA" (שם, ש' 17-18 ובעמ' 8 ש' 14-15). יתרה מכך. מחקירתו של מר גריידי עלה בבירור, כי מעולם קודם לפסילת התעודות ע"י המכס, לא נערכה ע"י התובעת בדיקה כלשהי בנוגע לנתוני הייצור, וכלל לא היה לו מושג כי נתונים אלו רלוונטיים או חיוניים לצרכי הפטור ממכס (עמ' 9-8 לפרוטוקול). מר גריידי אף אישר, כי לא בדק נתונים אלו מראש, ואילו היה יודע שהם נדרשים, ייתכן שלא היה מייבא כלל את הטובין (עמ' 9 לפרוטוקול ש' 33-29). על כך יש להוסיף, כי מחקירתו של מר גריידי עלה, כי הוא אף לא באמת ידע מי חתם עבור התובעת על תעודות המקור, ונאלץ לאשר בסופו של דבר כי מי שטיפל בעניין הוא המשלח וייתכן כי הוא חתם על חלק מתעודות המקור (ראו עמ' 7 לפרוטוקול ש' 20-7).

הנה כי כן, מעדותו של מר גריידי עלה בבירור, כי התובעת לא עשתה בדיקה כלשהי על מנת לוודא את עמידת הטובין בכללי המקור, הסתמכה על תעודות המקור כזה ראה וקדש, אפילו מבלי לוודא עם היצואנים החתומים על תעודות אלו כי הם בדקו את עמידת הטובין בכללי המקור, ולמעשה כלל לא הייתה מודעת לחובתה לוודא התקיימותם של כללים אלו.

כפי שפורט לעיל, הגשת תעודת מקור לרשות המכס, אינה פעולה טכנית אלא פעולה מהותית ורבת משמעות, ועל היבואן המגיש אותה להידרש לדברים בכובד ראש, ולהגישה רק לאחר שבחן את אמיתות המידע הנמסר במסגרתה.

התנהלות התובעת כמפורט לעיל, מעידה על התייחסות אל תעודת המקור בקלות ראש, ולמעשה על טמינת הראש בחול. כך למשל, לשאלה אם ביקש מהספקים התחייבות או מידע כלשהו ביחס לעמידה בכללי המקור מעבר ל"מייד אין", השיב מר גריידי בשלילה והוסיף: "רק וידאתי שהם יוכלו לספק את תעודת המקור. ביקשתי מהם והתניתי את זה בכך כדי להגיש את זה למכס, כדי להיות פטור מתשלום למכס.. לא בקיא בחוקים שם. הם אומרים שהם יכולים לתת תעודת מקור" (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 21-17). התובעת לא התעניינה כלל בתנאים הנדרשים לצורך זכאות להטבת המכס עבור הטובין המיובאים על ידה, ולא וידאה כי הגורם הפועל מטעמה וחותם עבורה על תעודות המקור מודע להם ומוודא התקיימותם. בנסיבות אלו, לחלוטין לא ניתן לומר, כי נהגה כמצופה מאיש מסחר סביר והגון (השוו: עניין **רובין**, בפסקה 71 לפסק הדין; עניין **גאמידה** בשלום, פסקה 88 לפסק הדין).

57. על כך יש להוסיף, כי משמדובר ביבוא מקביל, אשר במסגרתו, בהגדרה, רוכש היבואן את הטובין ומביאם ארצה שלא באמצעות היצרן והמשווק המורשה שלו, הרי שיש יסוד לטענה, כי קיים חשש מובנה כי במידת הצורך לא יעלה בידי היבואן המקביל להוכיח כדבעי את מקור הטובין. לפיכך, על היבואן המקביל להקפיד שבעתיים, כי יתמלאו התנאים הנדרשים לקבלת הפטור. עמד על כך חברי, כב' השופט ארניה, בעניין **ברוכים**:

> "בעיני, כל יבואן העוסק ביבוא מקביל צריך תמיד לחשוד בכך שביום פקודה לא ניתן יהיה לאמת את מדינת המקור של הטובין אותם הוא מייבא. זהו ספק אשר מלווה מראש כל יבוא מקביל. זאת משום שמטבע הדברים, יבוא מקביל פירושו רכישה "מחוץ לשרשרת". דהיינו, רכישה של טובין לא מהיצרן ולא מהמשווק המורשה של היצרן, או לחלופין רכישה מהמשווק המורשה, כאשר המשווק מפר בכך את ההסכמים שלו עם היצרן..
>
> הנה כי כן, יבוא מקביל, אף שהוא תורם באופן נכבד לתחרות בשוק ומהווה כלי משמעותי להורדת מחירים, שכן הוא גורם לכך שהשוק המקומי אינו שבוי בידי הסוכן המורשה המקומי, מתנוסס מעליו תמרור אזהרה המצביע על סיכון הטמון ביחס להוכחת מדינת המקור של הטובין, שכן היבואן, ולא אחת גם היצואן, אינו יכול לאמת את מדינת המקור, ובמקרים רבים אף אין ליצואן אינטרס לספק לרשות המכס הפונה אליו מסמכים המעידים על מדינת המקור.
>
> זוהי 'הערת אזהרה' המלווה באופן אינהרנטי את המסחר ביבוא מקביל

> – הן בצד הלקוח הסופי והן בצד היבואן. לכן, כל יבואן מקביל צריך לקחת בחשבון את האפשרות כי בבוא העת עלולות תעודות התנועה שיציג להיפסל בהליך אימות בדיעבד.
>
> לכן על היבואן להצטייד מראש במסמכים ובעדים תומכים אשר יש בכוחם להוכיח את מדינת המקור של הטובין שייבא, ורק אם יעשה כן, יוכל לעמוד בתנאי זה (שכן אז יוכל להוכיח שלא יכול היה לצפות את תשובת רשות המכס הזרה, באותם מקרים בהם תשובתה הינה כי "אין ראיה"), דבר – שכאמור לעיל – התובעת לא עשתה".

58. העולה מן המקובץ, כי משבחרה התובעת לייבא ארצה טובין במסגרת יבוא מקביל מבלי לבדוק כלל את עמידתם בכללי המקור, ומשבחרה להגיש למכס תעודות מקור מבלי לתהות כלל על קנקנן ומבלי לוודא עם הגורמים החתומים עליהם כי אכן בדקו את עמידת הטובין בכללי המקור ויהיה בידיהם לאמת זאת במידת הצורך, הרי שאין מנוס מן המסקנה כי לא פעלה כאיש מסחר סביר והוגן, כפי שפורש מונח זה בפסיקת בתי המשפט.

לפיכך יש לקבוע, כי אין מתקיים בתובעת התנאי הקבוע בסעף 3(2) לחוק מסים עקיפים, ומשכך אין מקום לפטור אותה מתשלום החסר.

משכך, הרי שאין התובעת זכאית להחזר המס ששילמה מכוח סעיף 3 לחוק מסים עקיפים.

<u>ביטול קנס הפיגורים</u>

59. בבג"ץ 9909/01 **שגיא נ' מנהל אגף המכס ומע"מ**, פ"ד נז(6) 193, עמד בית המשפט העליון על השיקולים המתנגשים בעניין קביעת המועד שהחל ממנו יצטבר לחוב המס קנס פיגורים, ובהם, מחד גיסא, החשש משימוש לרעה בזכות להתדיין עם הרשות בדבר עצם החיוב ומאידך גיסא החשש מפני הפגיעה בזכות זו, בשל החשש כי קנס הפיגורים המצטבר לחוב המס במהלך התדיינות זו ירתיע אזרח הקובל על עוול שנעשה לו בריבו עם השלטון.

אף שפסק הדין אינו חל על עניינו, השיקולים שפורטו שם רלוונטיים ואף יושמו בפסיקה בהקשרים דומים. כך, למשל, נפסק בת"א (מרכז) 4581/04/12 **גוטקס אופנה ע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס ומע"מ)** (12.9.2016), כי "על אף שההלכה שנקבעה בבג"ץ **יגאל שגיא** הנ"ל, לפיה אין גובים קנס פיגורים במהלך ערעור הנישום על השומה, אינה חלה בהליך שלפני, יש לתת את הדעת לשיקולים השונים שהוצגו על ידי בית המשפט העליון כמצדיקים אי הטלת קנס, ובין היתר, יסוד "הרטרואקטיביות" בהטלת הקנס, החשש מפני הרתעת הנישום מנקיטת הליך משפטי, אסימטריה בין הנישום לבין רשויות המס (הנדרשים במקרה שהתובענה התקבלה לשלם רק הפרשי הצמדה וריבית) וכן העדר שליטה של הנישום על משך ההליך (אף שכמובן אין מדובר בהעדר שליטה מוחלט). אל

ת"א 27667-05-17 א.פ.י. חורי הפצה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

מול שיקולים אלה מנה בית המשפט שיקולים אחרים, כבדי משקל אף הם, לרבות השיקול הנזכר לעיל לפיו אין מדובר בסנקציה עונשית" (וראו גם ע"א (חיפה) 1859/05 **שי מכר סחר (1996) בע"מ נ' מדינת ישראל משרד האוצר מנהל המכס ומע"מ** (12.2.2007)).

יישום שיקולים אלו על עניינו, מוביל למסקנה כי מן הדין היה לפטור את התובעת מתשלום קנס הפיגורים. בייבאה את הטובין, פעלה התובעת בתום לב, גם אם ברשלנות, על יסוד תעודות המקור שנמסרו לה ע"י היצואנים. גם בדין ודברים שהתנהל בינה לבין המכס שיתפה התובעת פעולה באופן מלא והמציאה את המסמכים אשר היה בידיה להמציא בתוך פרק זמן סביר. הליכי האימות והבירור התמשכו וארכו שנים מספר, שבמהלכן הצטבר לחוב קנס פיגורים שסכומו אינו מבוטל, כאשר לתובעת עצמה לא הייתה כל תרומה להתמשכות הליכים אלו.

משיקולים דומים (להם, יש להוסיף, הצטרפו גם שיקולים שאינם מתקיימים בענייננו), נפסק בעניין **גאמידה** כי יש לפטור את הנישום מקנס הפיגורים. וכך קבע בית המשפט המחוזי באותו עניין:

> "בענייננו חברו יחד מספר נסיבות המצדיקות את ביטול הקנס (סעיף 3 לחוק המסים (קנס פיגורים), תשמ"א – 1980). **ראשית**, מרבית הטובין הכלולים בתעודות המקור זכאים לקבלת פטור מתשלום מכס לפי הסכם הסחר והפגם שנפל הוא בתעודות המקור ולא בטובין עצמם; **שנית**, הפגם שנפל בתעודות המקור הוא בגין התנהלות המשלח ולא בגין התנהלות ישירה של גאמידה, ואין טענה כי גאמידה נהגה בזדון או בחוסר תום לב אף אם לא ווידאה כנדרש את תקפות תעודות המקור (פסקה 84 לפסק הדין); **שלישית**, המכס נקט בהליך אימות תעודות המקור מספר שנים לאחר מועד היבוא, לאחר שהסחורה נמכרה ומבלי שגאמידה השפיעה על מועד נקיטת הליכי האימות; **רביעית**, נציג המכס כותב בתצהירו כי "ככל שהיצואן היה מציין מלכתחילה כי למשלח היה את ההרשאה וכי הוא מסר לו אילו טובין עומדים בכלל מקור וניתן להנפיק בגינם תעודת מקור, סביר שהמכס לא היה פוסל את תעודות המקור ביחס לטובין שאכן עומדים בכללי מקור" (סעיף 53). לא מן הנמנע, כי אם הייתה גאמידה יודעת על פנייה זו בזמן אמת, היא הייתה דואגת כי היצואן היה מוסר את הפרטים הנדרשים.
>
> במכלול נסיבות אלו, אין מקום לחייב בתשלום קנס פיגורים מעבר לתשלומי הריבית וההצמדה שהתווספו לקרן".

כאמור, הגם שלא כל השיקולים שנמנו לעיל מתקיימים גם בענייננו, סבורני כי גם בענייננו, בהתחשב במכלול נסיבות העניין, מוצדק לפטור את התובעת מתשלום קנס הפיגורים.

<u>סוף דבר</u>

60. כפוף לביטול קנס הפיגורים כמפורט לעיל, התביעה נדחית.

התובעת תישא בהוצאות הנתבעת ובשכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪.

זכות ערעור כחוק.

ניתנה היום, י"ז אייר תש"פ, 11 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

כרמית בן אליעזר, שופטת

אינור פרסום