בית משפט השלום בראשון לציון
כב' השופט רפי ארניה

ת"א 28356-03-15 מ. ברוכים ובניו בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

התובעת: **מ. ברוכים ובניו בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד אהוד קרונפלד ומאיה אלדורוטי

נגד

הנתבעת: **מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן דוד

פסק דין

תביעה לסעד הצהרתי בגדריה התבקש בית המשפט להצהיר על ביטול הודעות חיוב בסך כולל (קרן) של 662,226 ₪, ששלחה הנתבעת לתובעת בגין המכס החל על טובין שייבאה התובעת, בהתאם לפירוט הבא:

תאריך הודעת החיוב	מספר רשימון היבוא	תאריך רשימון	הטובין המיובאים	תוצרת	מכס (קרן)	מע"מ	הפרשי הצמדה וריבית	קנס פיגורים	סה"כ
15.5.11	23016571	27.7.09	מעבד מזון	מג'ימיקס	26,249	0	3,347	4,935	34,531
15.1.12	950004549	5.7.09	מגהץ	טפאל	22,942	0	4,090	6,001	33,033
	950004887	19.7.09	מגהץ	טפאל					
14.8.13	220104582	08.1.12	מגהץ	טפאל	146668	23467	14638	25357	210130
	220729479	06.3.12	מעבד מזון	מג'ימיקס					
	220863492	19.3.12	מגהץ	טפאל					
	221549967	17.5.12	מגהץ	טפאל					
26.1.14	123974404	20.12.11	מעבד מזון	מג'ימיקס	61,856	9,898	9742	17306	98802
	121344519	1.5.11	מעבד מזון	מג'ימיקס					
21.7.14	221729189	4.6.12	מגהץ	טפאל	28,488	4559	3604	7336	43,987
17.11.14	220076921	5.1.12	מטחנת בשר	מולינקס	19612	3138	3493	6825	33068
23.11.14	123380040	27.10.11	מעבד מזון	מג'ימיקס	121044	19368	22591	44915	207918
			מגהץ	טפאל					
	123639114	20.11.11	מעבד מזון	מג'ימיקס					
	123736068	28.11.11	מגהץ	טפאל					
	122414840	3.8.11	מגהץ	טפאל					
					431418	55871	61733	113204	662,226

ת"א 28356-03-15 מ. ברוכים ובניו בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

<u>העובדות אשר אינן שנויות במחלוקת</u>

1. התובעת עוסקת ביבוא מקביל ובמכירה של מוצרי חשמל ואלקטרוניקה, בין היתר ממדינות השוק האירופי המשותף. יבוא מקביל פירושו יבוא לישראל של טובין מתוצרתם של יצרנים בחו"ל, אשר יש להם סוכן מורשה בלעדי בישראל. התובעת אינה רוכשת את הטובין מהיצרן עצמו, שכן זה כבול בהסכם בלעדיות עם הסוכן המורשה, אלא מספק הרוכש את הטובין מהיצרן, או מספק הרוכש את הטובין מספק אחר (שאינו היצרן).
2. בשנים 2009-2012 ייבאה התובעת לישראל את מוצרי החשמל המפורטים לעיל. התובעת רכשה את המוצרים מחברה אנגלית בשם Woodhall Refrigeration LTD. (להלן: "**וודהול**"), וכן מספקים בבלגיה.
3. התובעת הגישה לנתבעת, בגין כל משלוח תעודת תנועה EUR-1 (להלן: "**תעודת תנועה**") הנדרשת בהתאם להסכם הסחר של מדינת ישראל עם הקהיליה האירופאית (להלן: "**הסכם הסחר**"), לשם קבלת העדפת מכס (נספח א' לתצהיר מנהל התובעת – להלן: "**ברוכים**"). נוכח האמור זכתה התובעת להעדפת מכס בגין יבוא הטובין.
4. לאחר שהתובעת קיבלה את הטובין לחזקתה, פנתה הנתבעת לרשויות המכס הזרות (באנגליה ובבלגיה) בבקשה לבדיקת אימות מדינת מקור הטובין הנ"ל (להלן: "**מדינת המקור**"). רשויות המכס בבריטניה השיבו, ביחס ל – 10 רשימונים, כהאי לישנא:

   "Our enquiries have established that the exporter holds no evidence to support the claim to preference. The goods therefore, do not qualify for preferential treatment"

   אין מחלוקת בין הצדדים כי תשובה דומה (דהיינו, כי אין אפשרות לאמת שמדינת המקור הינה מדינה שהיא צד להסכם הסחר – להלן: "**מדינת קהילה**") התקבלה גם מרשויות המכס בבלגיה, ביחס לשני רשימונים.
5. לפיכך, הוציאה הנתבעת לתובעת הודעות חיוב הנידונות. התובעת שילמה את חלק המס תחת מחאה ובגין חלקו הפקידה ערבויות בנקאיות, ובמקביל הגישה תביעה זו.

<u>טענות הצדדים</u>

6. התובעת טוענת כי צירפה לרשימוני היבוא תעודות תנועה כדין, בהתאם להסכם הסחר, ועל כן לא היה מקום להוציא כנגדה את הודעות החיוב. עוד טוענת התובעת כי הטובין שייבאה הינם טובין הזהים לחלוטין לטובין המיובאים על ידי הסוכן המורשה בישראל של היצרנים הנידונים, ואין למעשה מחלוקת על כך שמדינת המקור הינה מדינת קהילה, ואף הנתבעת אינה חולקת על כך. לכן, לא היתה כל הצדקה ענייינית לבטל את העדפת המכס.

לחילופין טוענת התובעת כי היא עומדת בתנאי הפטור הקבוע בסעיף 3 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח – 1968 (להלן: "**חוק מיסים עקיפים**").

7. מנגד, הנתבעת טוענת כי פנתה אל רשויות המכס באנגליה בבקשה לאמת את תעודות התנועה, ואלה הודיעו כי התעודות נבדקו ונמצא כי הטובין מושא התעודות אינם עונים על כללי המקור. על כן העדפת המכס בוטלה, ונשלחו לתובעת הודעות חיוב בגינם. פעולה זו נעשתה כדין, וריבה של התובעת אינה עם הנתבעת אלא עם רשויות המכס הזרות. היה והתובעת תשכנע רשויות אלה בדבר מקור הטובין ויתקבל מסמך מאמת, הרי שהודעות החיוב תבוטלנה, ולא – אין בסיס להענקת העדפת המכס. כן כפרה הנתבעת בתחולת הפטור הקבוע בחוק מיסים עקיפים על התובעת.

<u>העדפת מכס בגין יבוא טובין מהקהיליה האירופאית– הדין והפסיקה</u>

8. רבות כבר נכתב על כללי העדפת המכס, בהתאם להסכם הסחר מיום 20.11.1995, אשר נכנס לתוקף ביום 1.6.2000 (כתבי אמנה 1304, כרך 44, נוסח בעברית של ההסכם מצוי באתר משרד המסחר והתעשיה – להלן: "**הסכם הסחר**").
לענייננו, חשוב פרוטוקול מס' 4 בדבר הגדרת המושג "מוצרי מקור" ושיטות לשיתוף פעולה מינהלי, מיום 24.1.2006, המהווה חלק בלתי נפרד מהסכם הסחר (להלן: "**הפרוטוקול**"), והמתקן את הפרוטוקול שקדם לו – אם כי ההוראות הרלוונטיות לענייננו לא השתנו.
לב ליבן של הוראות הפרוטוקול הינם בדרכי ההוכחה כי מדינת המקור של טובין היא מדינת קהילה. תכלית ההוראות הינה לוודא שאין ניצול לרעה של הסכם הסחר על ידי יצואנים ויבואנים, באמצעות קבלת העדפת מכס בגין מוצרים שלא יוצרו במדינות שאינן מדינת קהילה (ודוגמא לניצול לרעה מסוג זה ראה גזר דיני בת.פ. (ראשל"צ) 2319/09 **מ"י נ' גוטקס מודלס בע"מ** (12.7.2011).

9. הסכם הסחר, לרבות הפרוטוקול, נקלטו למשפט הפנימי של מדינת ישראל באמצעות סעיף 17 לצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ב – 2012 (צו עדכני הותקן ב – 2017 אך הוא אינו חל בענייננו – להלן: "**צו תעריף המכס**").
הוראה זו קובעת כי טובין שחל עליהם הסכם הסחר יהיו, ככלל, פטורים ממכס (למעט חריגים), ובלבד שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 14 לצו.
ובסעיף 14 לצו תעריף המכס נקבע באופן מפורש כי:

> "(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, ארצות מצטרפות, ארצות אפט"א, הרפובליקה של טורקיה (להלן – טורקיה), והממלכה ההאשמית של ירדן (להלן – ירדן) לא יאוחר משעת התרת רשימון היבוא שבו נרשמו מוצרים אלה; מסמך כאמור לא יתקבל לאחר תום ארבעה חדשים ממועד הנפקתו כאמור בהסכמי הסחר; **בפסקה זו, "מסמך העדפה"** – **תעודת תנועה EUR1** למעט מירדן **או תעודת תנועה "EUR-MED"**, תעודת מקור שאושרה בידי לשכת המסחר והתעשיה של ירדן או חשבונית הצהרה כאמור בהסכמים;

10. הנה כי כן, על פי צו תעריף המכס, העדפת מכס ביבוא טובין ממדינת קהילה תינתן אך ורק אם היבואן הציג מסמך העדפה מאחד משני הסוגים המפורטים לעיל, אשר תעודת תנועה היא אחת מהם (הוראות אלה קולטות למעשה לדין הפנימי את סעיף 16 לפרוטוקול). **מסמך העדפה זה הוא העילה למתן הפטור ממכס, והוא מהווה מסמך קונסטיטוטיבי למתן הפטור הנ"ל. בהיעדר מסמך העדפה תקף ומאומת - לא יינתן פטור ממכס בהתאם לצו תעריף המכס, גם אם הוכיח היבואן באותות ובמופתים, ובניסים ונפלאות, כי מקורם של הטובין הינו באחת מהמדינות שהינן צד להסכם הסחר.**
בעניין זה ר' ע"א (י-ם) 56448-06-14 **קומסקו בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ** (12.5.2015) אשר אושר על ידי בית המשפט העליון ברע"א 4193/15 **קומסקו בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים אגף המכס** (27.3.2016), שם חזרו בתי המשפט על דבריו הברורים של כב' השופט י' עמית בעת שבתו בבית המשפט המחוזי בת.א. (חי') 960/02 **קליאופטרה בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ** (2.8.2007), בפיסקות 11-10, כדלקמן:

"מדינת היבוא מעניקה פטור ממכס בהתבסס על תעודות 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 חיוב. לשון אחר, תעודות התנועה הן מעין 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, רשויות המכס במדינה המייצאת 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"

ב"כ המלומדים של התובעת ציינו בדברי סיכומיהם כי הנתבעת אינה סבורה שהטובין מושא התובענה הינם מזוייפים, והוא מפנה בעניין זה לדבריו של ב"כ הנתבעת בחקירתו הנגדית את ברוכים בעמ' 15 ש' 26-29.

דא עקא, אין באמון זה, גם אם הוא קיים, כדי להביא לקבלת הפטור ממכס מכח צו תעריף המכס. היעדר זיוף לחוד ומתן פטור ממכס לחוד. גם אם הנתבעת מאמינה באופן מוחלט כי מדינת המקור של טובין שייבא היבואן הינה מדינת קהילה, הרי שללא תעודת תנועה שאומתה על ידי רשות המכס הזרה, אין הנתבעת רשאית לתת את הפטור ואם ניתן - היא רשאית לבטלו בדיעבד.

כאמור לעיל, תעודת התנועה היא העילה והמסמך הקונסטיטוטיבי לקבלת הפטור המכסי, ורק היא. כך קובע צו תעריף המכס, וכך קובע הפרוטוקול.

יצויין כי מסקנה זו אינה ייחודית רק לבתי המשפט בישראל. גם בתי המשפט באירופה חזרו וקבעו פעמים רבות כי רשות המכס במדינת היבוא חייבת להסתמך על ממצאיה של רשות המכס במדינת היצוא ולחייב את הטובין במס מקום שתעודת התנועה לא תוּקפה. בעניין זה ר' Timothy Lyons, EC Customs Law (Oxford University Press), בעמ' 236-238 והפסיקה האירופית המצוטטת שם.

בשים לב להדדיות שבה יש ליישם את הסכם הסחר– כך חובה אף על בית משפט זה להכריע.

11. התובעת טענה כי בפסק הדין בעניין ע"א 655/99 **יורוקום תקשורת סלולרית בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ** פ"ד נ"ה (5) 577 (2001) בית המשפט העליון קבע כי

ניתן להוכיח את מדינת המקור באמצעים חילופיים, ובכך להתגבר על החובה להוכיח את מדינת המקור רק באמצעות מסמכי ההעדפה.

בכל הכבוד הראוי, איני סבור כי בימינו זהו הדין. פסק הדין אינו מתייחס כלל להוראות הסכם הסחר והפרוטוקול, ולהוראות צו תעריף המכס דהאי עידנא הקובעות את מסמכי ההעדפה כ – alter ego של קבלת הפטור ממכס ביבוא טובין ממדינות הקהיליה האירופאית. נראה כי הפטור ממכס שנידון שם כלל לא היה מכח הוראות מערכת הנורמות הנידונה בעניינו והא ראיה – שאין בפסק הדין כל התייחסות להוראות הפרוטוקול והוראות צו תעריף המכס.

נראה לי כי לא ניתן לגזור גזירה שווה משם לכאן, ומכל מקום סבורני כי הוראות סעיף 14 לצו תעריף המכס הן ברורות וחד משמעיות, ויש לפעול על פיהן ובהתאם להן בלבד.

12. הפרוטוקול קובע מספר הוראות ביחס למסמכי ההעדפה. לענייננו חשובה הוראת סעיף 33 הקובעת כדלקמן:

<u>"אימות הוכחות מקור</u>

1. **אימות בדיעבד של הוכחות מקור יתבצע באקראי או בכל עת שלרשויות המכס של המדינה המייבאת יהיו ספקות סבירים ביחס לאמיתות המסמכים האמורים, למעמד המקור של המוצרים הנוגעים בדבר או למילוי אחר הדרישות האחרות של פרוטוקול זה.**

2. למטרות יישום הוראות ס"ק 1, רשויות המכס של המדינה המייבאת יחזירו את תעודת התנועה EUR.1 או EUR-MED, ואת החשבונית, אם הוגשה, הצהרת החשבונית או הצהרת החשבונית EUR-MED, או עותק של מסמכים אלה, לרשויות המכס של המדינה המייצאת וימסרו, מקום שמתאים, את הנימוקים לבירור. כל מסמך וכל מידע אשר הושגו ויש בהם רמיזה לכך שהמידע שנמסר בהוכחות המקור אינו נכון יועבר בתמיכה בבקשת האימות.

3. **האימות יתבצע ע"י רשויות המכס של המדינה המייצאת. למטרה זו, תהיה להן הזכות לבקש כל ראיה ולבצע כל ביקורת בחשבונות היצואן או כל בדיקה אחרת שתיראה להן מתאימה.**

4. החליטו רשויות המכס של המדינה המייבאת להשעות את הענקתו של יחס מועדף למוצרים הנוגעים בדבר בעודם ממתינים לתוצאות האימות, הן יציעו לשחרר את המוצרים לידי היבואן בכפוף לכל אמצעי זהירות שייחשבו לנחוצים.

5. **רשויות המכס המבקשות את האימות יקבלו הודעה על תוצאות אימות זה בתוך עשרה חודשים לכל היותר.** על התוצאות האלה לציין בבירור אם המסמכים הם אמיתיים ואם המוצרים הנוגעים בדבר יכולים להיחשב כמוצרים שמקורם בקהילה, בישראל או באחת המדינות האחרות הנזכרות בסעיפים 3 ו-4 וממלאים אחר הדרישות האחרות של פרוטוקול זה.

6. **אם במקרים של ספק סביר אין תשובה בתוך עשרה חודשים מתאריך הבקשה לאימות, או אם התשובה אינה מכילה מידע מספיק לשם קביעת אמיתותו של המסמך שבו מדובר או מקורם האמיתי של המוצרים, רשויות המכס המבקשות, למעט במקרה של כוח עליון או בנסיבות חריגות, יסרבו לאשר זכאות ליחס מועדף."**

(הדגשות שלי – ר.א.)

כמו כן, הוראת סעיף 29 לפרוטוקול קובעת:

"שימור הוכחת מקור ומסמכים תומכים

1. היצואן המגיש בקשה להנפקת תעודת תנועה EUR.1 או EUR-MED ישמור לפחות שלוש שנים את המסמכים הנזכרים בס"ק 17 (3).

2. היצואן העורך הצהרת חשבונית או הצהרת חשבונית EUR-MED ישמור לפחות שלוש שנים עותק של הצהרת חשבונית זו וכן את המסמכים המאוזכרים בסעיף 22 (5).

3. רשויות המכס של המדינה המייצאת המנפיקות תעודות תנועה EUR.1 או EUR-MED ישמרו לפחות שלוש שנים את טופס הבקשה הנזכר בסעיף 17 (2).

4. רשויות המכס של המדינה המייבאת ישמרו לפחות שלוש שנים את תעודות התנועה EUR.1 ו-MED-EUR ואת הצהרות החשבונית או הצהרות החשבונית EUR-MED שהוגשו להם."

13. הנה כי כן, שילובן של הוראות אלה מביא לכלל מסקנה כי המנגנון שנקבע בפרוטוקול הינו כדלקמן:

א. רשות המכס במדינת היבוא רשאית לבצע הליך של אימות בדיעבד (דהיינו, לאחר שאושרה העדפת המכס והטובין התקבלו אצל היבואן), את תעודת התנועה שהציג לה היבואן, וזאת על מנת לאמת את מדינת המקור. הליך אימות בדיעבד יתבצע

באקראי או במקרים בהם מתעורר ספק סביר בדבר מדינת המקור (או כשירותם של מסמכי ההעדפה).

ב. בדיקת האימות של רשות המכס במדינת היבוא תתבצע מול רשות המכס של מדינת היצוא בלבד, והיא אינה רשאית לפנות במישרין ליצואן. רק רשות המכס במדינת היצוא רשאית לפנות אל היצואן לצורך עריכת הבדיקה.

ג. רשות המכס במדינת היבוא רשאית לשלול את העדפת המכס מהיבואן בהתבסס על תשובת רשות המכס במדינת היצוא.

ד. על רשות המכס במדינת היצוא להשיב תשובתה לרשות המכס במדינת היבוא תוך 10 חודשים מיום הפניה. תשובה לפיה מדינת המקור לא אומתה - תביא לביטול העדפת המכס שניתנה, למעט במקרים חריגים של כח עליון. גם תשובה לפיה אין מספיק מידע לאמת את מדינת המקור או אי מתן תשובה כלשהי בפרק הזמן הנ"ל משמען כי מדינת המקור לא אומתה.

ה. על היצואן, וכן על רשות המכס במדינת היצוא, לשמור את תעודות התנועה למשך תקופה של 3 שנים.

14. סבורני, כי על הנתבעת להקפיד על קיומו של מנגנון זה באופן דווקני. המנגנון מקנה כח רב לנתבעת במספר אספקטים. הראשון שבהם הינו הכח לקיים בדיקת אימות באשר למדינת המקור של טובין שיובאו בעבר, ואינם "מוטלים לפנינו".
השני - הינו ההסתמכות המוחלטת על תשובת רשות המכס הזרה, במדינת היצוא, כבסיס לשלילת העדפת המכס, ללא שהנתבעת חייבת – ולמעשה אף אינה רשאית - לקיים בדיקה עצמאית מטעמה (מעבר לפניה לרשות המכס במדינת היצוא) באשר למקור הטובין (ור' פרשת **קליאופטרה** הנ"ל, בפיסקה 18).
מסכים אנוכי עם הנתבעת כי במקרה של תשובה שלילית מרשות המכס של מדינת היצוא באשר למדינת המקור (או תשובה לפיה מדינת המקור לא אומתה, או היעדר תשובה) - ריבו של היבואן אינו עימה אלא עם רשות המכס במדינת היצוא. אותה היבואן צריך לשכנע שמדינת המקור היא מדינת קהילה, ולא את הנתבעת. כך נקבע בעניין **קליאופטרה** וכן בעניין **קומסקו.**

15. מאידך, על פי הפרוטוקול חובת שמירת מסמכי ההעדפה הינה ל – 3 שנים בלבד. אל לה לנתבעת ליצור מצב לפיה פנייתה לרשות המכס במדינת היצוא תגיע במועד שבו כבר אין על היצואן חובת שמירת מסמכים. אם כך יקרה – לא תוכל רשות המכס במדינת היצוא לאמת את מדינת המקור מול היצואן. והרי על פי הפרוטוקול, אף תשובת "לא הוכח" מביאה לתוצאה – ייתכן הכרחית, אם כי איני מביע בכך דעה - של שלילת העדפת המכס. זוהי תוצאה קשה ביותר שיש להימנע ממנה ככל שניתן, על מנת שלא לסכל את הליך האימות בדיעבד, ולהעמיד את היבואן בפני שוקת שבורה.

ביטוי לחובה זו המוטלת על הנתבעת נמצא בהוראות מסמך ההבהרות שפירסמה הקהילה האירופית Explanatory notes concerning the Pan-Euro Mediterranean protocols on Rules of Origin, OJ C 83, 17.4.2007, שם נקבע ביחס לסעיף 33 כי:

> "No country shall be obliged to answer a request for subsequent verification, as provide for in Article 33, received more than three years after the date of issue of a movement certificate EUR1 or EUR-MED or the date of making out an invoice declaration or an invoice declaration EUR-MED"

היינו, בהתאם לדברי הסבר אלה, אין חובה על רשות המכס במדינת היצוא להשיב לפניית רשות המכס במדינת היבוא, אם הפניה הגיעה 3 שנים לאחר תאריך תעודת התנועה. זוהי, כאמור תוצאה קשה שכן – כמבואר לעיל, אי מתן מענה פירושו - שלילת ההעדפה.

16. לפיכך, על הנתבעת לפעול כרשות מנהלית סבירה ולדאוג לכך שבקשתה לרשות המכס במדינת היצוא לקיים אימות בדיעבד, תגיע לרשות המכס במדינת היצוא זמן סביר לפני חלוף תקופת שלוש השנים, על מנת שיהיה סיפק בידי רשות המכס במדינת היצוא לפנות ליצואן לצורך ביצוע אימות מדינת המקור. בעיני, זוהי התוצאה ההכרחית משילוב הוראות סעיפים 29 ו – 33 לפרוטוקול.

ככל שהנתבעת לא תפעל כך, המסקנה עלולה להיות שהיא לא פעלה על פי כלל המהירות הראויה החל על כל רשות מינהלית באשר היא, וגרמה לכך שהיבואן שינה את מצבו לרעה. לעניין זה ר' סעיף 11 לחוק הפרשנות, התשמ"א – 1981:

> "הסמכה או חיוב לעשות דבר, בלי קביעת זמן לעשייתו – משמעם שיש סמכות או חובה לעשותו במהירות ראויה ולעשותו מזמן לזמן כפי שנדרש לפי הנסיבות"

ועל חובת קבלת ההחלטה במהירות הראויה נאמר:

> "החובה לפעול במהירות ראויה היא מן המושכלות הראשונים של מינהל תקין" היא נובעת מן החובה של כל עובד הציבור, במעמדו כנאמן הציבור, לפעול בהגינות וביעילות. לכן, בית המשפט עשוי להטיל חובה זו על עובד הציבור אף בלי להיסמך על סעיף 11 לחוק הפרשנות. מכל מקום, סעיף זה מקיף כמעט א כל הפעילות המינהלית. הוא חל על כל סמכות מינהלית, בין סמכות חובה ובין סמכות רשות"
>
> (י' זמיר, הסמכות המינהלית, כרך ב', מהדורה שניה, עמ' 1098)

נראה לי כי במקרים מסוג זה, הנתבעת תהיה רשאית לשקול את הפעלתו של החריג הקבוע בסעיף 33(6) סיפא לפרוטוקול, ולקבוע כי פניה מאוחרת שגרמה להיעדר קיום אפשרות בדיקת נאותות באשר למדינת המקור, הינה נסיבה חריגה המצדיקה מתן העדפת מכס. ככל שלא תעשה כן, עשויה החלטת הנתבעת לשלול את העדפת המכס להיחשב כהחלטה שחרגה ממתחם הסבירות, ובית המשפט עשוי יהיה להתערב בהחלטה זו.

יודגש עוד, כי על פני הדברים, ומבלי לקבוע מסמרות, נראה שלא ניתן להפעיל את כלל הנסיבות החריגות במקרים בהם רשות המכס במדינת היצוא מסרו תשובה פוזיטיבית לפיה נמצא כי מדינת המקור אינה מדינת קהילה. נראה כי כלל הנסיבות החריגות יופעל רק במקרים בהם רשות המכס במדינת היצוא מסרה תשובה מסוג "לא הוכח" או לא מסרה תשובה כלל תוך 10 חודשים מיום הפניה אליה, מקום שמועד הפניה היה גבולי.

עוד אציין שמובן מאליו שעל התובעת מוטל הנטל להוכיח כי בנסיבות העניין החלטת הנתבעת להוציא את הודעות הגרעון חרגה ממתחם הסבירות, זאת נוכח הוראת סעיף 239א לפקודת המכס [נוסח חדש], ובעניין זה ר' פרשת **קליאופטרה** הנ"ל, בפיסקה 13.

<u>מהכם להתא: יישום הוראות הדין והפסיקה בענייננו</u>

17. מעיון בטבלה שבראש פסק דין זה עולה כדלקמן:

א. לא הוצגה פניית הנתבעת לרשות המכס הזרה ותשובתה של זו יחס להודעות החיוב מיום 15.5.2011 ו – 15.1.2012. לפיכך, אין הסבר להודעות החיוב הנ"ל, והתובעת הרימה את הנטל המוטל עליה ביחס לרשימונים אלה.

ב. אין חשש כלל לחריגה ממתחם הסבירות, ביחס ליתר הודעות החיוב מושא התביעה, וזאת פרט להודעת החיוב מיום 23.11.2014. הודעות חיוב אלה הוצאו כשנתיים עד שנתיים ומחצה לאחר מועד הרשימון ועל כן נראה שהפניה לרשויות המכס הזרות היו עמוק בתוך מתחם שלוש השנים הקבוע בפרוטוקול.

ג. באשר להודעת החיוב מיום 23.11.2014, הנתונים הינם כדלקמן:

מספר הרשימון	תאריך הרשימון
123380040	27.10.2011
123639114	20.11.2011
123736068	28.11.2011
122414840	3.8.2011

מתצהירו של מר דוד חורי מטעם הנתבעת (להלן: "**חורי**") עולה כי, הנתבעת פנתה לרשות המכס האנגלית ביחס לרשימונים אלה ביום 29.5.2014 ותשובת רשויות המכס הזרות ניתנה ביום 24.6.2014 (ר' מכתבו של חורי לתובעת, מיום 13.7.2014 אליה צורפה תשובת רשות המכס הבריטית).

דהיינו, אין כל חולק שתשובת רשות המכס הבריטית ניתנה בתוך מתחם שלוש השנים, ועל כן ההחלטה לשלול מהתובעת את הפטור המכסי בגין הטובין מושא רשימונים אלה ניתנה אף היא כדין, ולא חרגה כלל ועיקר ממתחם הסבירות.

18. 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 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.

התשובה לשאלה זו היא בכן רבתי, והתשובה היותר חשובה היא כי הנתבעת אף אינה רשאית להסתמך על אף תשובה אחרת, אלא על זאת בלבד.

כאמור, מעת שהוצאו הודעות החיוב, תרופתה של התובעת היתה בפניה לרשויות המכס הזרות בבקשה לשינוי עמדתן, ולא בנסיון לשנות את עמדת הנתבעת בישראל.

ושוב כאמור, אלו הוראות הדין והפרוטוקול, וכל עוד לא שונו – הן המחייבות.

19. מן הראוי להתייחס כעת לטענה נוספת של התובעת והיא כי תשובת המכס הבריטי לפיה "the exporter holds no evidence to support the claim of preference" המופיעה בכל מסמכי התשובה של רשות המכס הבריטית לנתבעת, אינה תשובה שלילית, ואינה יוצרת עילה לשלילת הפטור.

דא עקא, התובעת מתעלמת מהמשך התשובה, אשר אף היא מופיעה בכל מסמכי המכס הבריטי, היא שנאמר מפורשות כי:

"The goods therefore, do not qualify for preferential treatment"

זוהי תשובה ברורה וחד משמעית אשר עליה רשאית הנתבעת להסתמך לצורך שלילת הפטור, ואין היא צריכה או אף מוסמכת לחקור מעבר לכך.

זאת ועוד. כפי שהובהר לעיל, הפרוטוקול קובע מפורשות שרק תשובה חיובית ברורה של רשות המכס במדינת היצוא הקובעת שמדינת המקור היא מדינת קהילה, תקנה ליבואן את הפטור (דוגמא לכך ניתן למצוא בתשובת המכס הספרדי מיום 12.9.2014, ביחס לרשימון מס' 221644438, שצורפה למכתבו של חורי לתובעת מיום 26.10.2014).

כל תשובה אחרת – לרבות תשובה מסוג של "לא הוכח" או "אין ראיות" (מסוג התשובות שניתנו ביחס לטובין מושא הודעות החיוב הנידונות כאן) ולרבות אי מתן תשובה - מהווה עילה לשלילת ההעדפה, ולכל הפחות, הסתמכות עליה לא תהווה עילה להתערבותו של בית המשפט.

בענייננו, תשובות רשויות המכס באנגליה ובבלגיה הינן ברורות וחד משמעיות –הטובין שייבאה התובעת אינם זכאים להעדפה, חד וחלק.

עוד אציין כי לא נשמעה כל טענה בדבר קבילותם של מסמכי התשובה של רשויות המכס הזרות, ואולם בכל מקרה וכאמור, אלו הן ראיות מינהליות אשר הנתבעת היתה רשאית להסתמך עליהם כבסיס לשלילת הפטור מהתובעת (ובעניין זה ר' עניין **קליאופטרה**, פיסקה 19).

20. כעת, יש להפנות את הזרקור לכיוון אחר אותו העלתה התובעת, והיא עילת בדיקת האימות בדיעבד שביצעה הנתבעת ביחס לטובין הנידונים.

כאמור, בהתאם לפרוטוקול, אימות בדיעבד יתקיים בשני מקרים – האחד בדיקה אקראית, והשני - מקום שמתעורר אצל הנתבעת ספק סביר באשר למדינת המקור.

אודה שבעניין זה לא נחה דעתי באופן מוחלט. חורי לא הסביר בתצהירו מדוע ביצע הליך של אימות בדיעבד דווקא ביחס לתובעת ודווקא ביחס לטובין שהיא ייבאה (ר' סעיף 5 לתצהירו). האם היתה זו בדיקה אקראית? האם היה בידיו מידע אשר גרם לו לספק סביר באשר למקור הטובין?

הנתבעת לא הבהירה דברים אלה בתצהיר מטעמה, ואין ספק שהדבר מעורר שאלה באשר לעילת ההליך האימות בדיעבד. גם החקירה הנגדית (ר' עמ' 29) הותירה שאלה זו בערפל.

עם זאת, לא ניתן להתווכח עם התוצאה שלנגד עינינו. בדיקת האימות מצאה כי רשויות המכס במדינת היצוא אינן יכולות לאמת את מדינת המקור, ואידך זיל וגמור. במקרה כזה התוצאה המתחייבת על פי הפרוטוקול הינה שלילת ההעדפה, תהא עילת בדיקת האימות אשר תהא.

כהערת שוליים ובמבט לעתיד אוסיף, שאף שאיני מטיל כל רבב בנתבעת ובפועלים מטעמה ובמניעיהם לבצע את הליך האימות בדיעבד, שאין לי ספק כי היו ענייניים, הרי שלהבא,

ראוי הוא כי במקרים מסוג זה תבהיר הנתבעת בתצהירם של הגורמים מטעמה מדוע ביצעו את הליך האימות בדיעבד. זאת, לצרכי שקיפות ולמען מניעת לזות שפתיים ביחס לחשש להשפעה לא הוגנת עליהם, בשים לב לתחרות המסחרית הקשה שבין היבואנים המקבילים לבין היבואנים המורשים.

ככל שהתעורר בלבם של גורמי הנתבעת ספק סביר באשר למקור הטובין, ראוי הוא כי יפורט בתצהיר מדוע התעורר בליבם ספק זה, ומה התשתית הראייתית שהביאה אותם להפעלת ההליך, ויצרפו את התשתית לתצהירם.

כמפורט לעיל, תשתית זו לא הובאה בפני בתביעה זו, אך כאמור אין בכך כדי לשנות את התוצאה המתחייבת מתשובות רשויות המכס הזרות והדין.

21. נוכח כל האמור סבורני כי התובעת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי היא זכאית להעדפת המכס הנטענת מכח צו תעריף המכס.

<u>פטור מכח חוק מסים עקיפים</u>

22. הוראת סעיף 3 לחוק מסים עקיפים קובעת 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."

23. הוראה זו קובעת כי גם במקרים בהם נתגלה חסר במיסים עקיפים שעל הנישום לשלם, ניתן לפטור את הנישום מתשלום המס עם התקיימותם של <u>כל</u> שלושת התנאים הקבועים בסעיף 3 לחוק מיסים עקיפים. זהו מסלול שונה ונפרד מהמסלול אותו מתווה צו תעריף המכס, והמסתמך בעיקרו על הוראות הסכם הסחר והפרוטוקול. הוראות חוק מיסים עקיפים הינם רובד נוסף, נפרד ומובחן, המהווה חקיקה ישראלית מקורית, שאינה תלויה בהכרח בהוראות הסכמי הסחר. זוהי הוראה אשר נועדה להגן על נישומים שפעלו בתום לב, ואף על פי כן נמצאו חייבים במס.

24. בענייננו, התובעת טוענת כי:

א. עובר ליבוא הטובין לישראל מסרה לנתבעת את תעודות התנועה וכשאין חתומות כדין על ידי רשויות המכס באנגליה ובבלגיה, כשהיא יודעת שמדינת המקור שלהם היא מדינת קהילה, ועמדת רשויות המכס הזרות נודעה לה רק עם קבלת הודעות החיוב;

ב. עובר להצגת תעודות התנועה לנתבעת היא לא ידעה ולא יכולה היתה לדעת כי קיים ספק בעניין מדינת המקור;

ג. התובעת לא גלגלה את עלות המס על רוכשי הטובין, ולעניין זה צירפה לתצהירים מטעמה את חוות דעתו של רו"ח יובל זילברשטיין.

הנתבעת טוענת כי לא מתקיים בתובעת אף אחד מתנאים אלה שבסעיף.

לאחר ששקלתי את טענות הצדדים באתי לכלל מסקנה כי הדין עם הנתבעת.

25. ס"ק (1) אדיש לשאלת היסוד הנפשי של הנישום. דהיינו, אין כל משמעות לשאלה האם הנישום ידע או לא ידע כי הידיעה שמסר לרשות המס אינה נכונה (בעניין זה ר' ע"א 4814/09 **טמפו תעשיות בירה בע"מ נ' מ"י** (22.12.2010), שם נאמר במפורש, בפיסקה 15, כי:

> "במספר פסקי דין שיצאו מלפני בית משפט זה, נקבע כי יש לפרש את התיבה האמורה פירוש אובייקטיבי – לשון אחר: אם נמצא בסופו של יום שהידיעה שמסר הנישום אינה נכונה לא יחול התנאי, והנישום לא יוכל להיכנס בגדר החריג, אפילו נהג בתום-לב (ראו עניין פוליבה, סעיף 30; ע"א 662/85 מנהל מס קנייה נ' כנפי מתכת בע"מ, פ"ד מג (2) 3, 13 (1989) (להלן: עניין כנפי מתכת)). **כך למשל, אם יצרן סיווג טובין המיוצרים על-ידו באופן שגוי במסגרת תיעוד שמסר לרשות, וכפועל יוצא – שילם בגינם מס בחסר, הרי שהסיווג השגוי הוא משום ידיעה בלתי נכונה, אפילו לא נמסר המידע המוטעה בכוונת זדון**"

26. בענייננו, אין ספק שבעת הצגת תעודות התנועה מסרה התובעת לנתבעת כי מדינת המקור היא מדינת קהילה, ואולם הליך האימות בדיעבד לא אישר את דברים אלה, וקבע כי אין ראיות לכך שמדינת המקור של הטובין היא מדינת קהילה.

כאן עשויה להישאל השאלה האם די בכך כדי למלא את יסוד הידיעה הבלתי נכונה? האם רק תשובה פוזיטיבית של רשות המכס הזרה לפיה נמצא כי מקור הטובין <u>אינו</u> במדינת קהילה, תמלא יסוד זה, שמא גם אמירה מן הסוג הנידון שבסיסה תשובה <u>שלא נמצאה הוכחה</u> למדינת המקור של הטובין, תביא למסקנה כי הידיעה שמסר הנישום אינה נכונה? שאלה זו נידונה בפסק דינו של כב' השופט גדעוני בת.א. (בי"ש) 1198/07 **דורון רובין נ' מ"י – רשות המיסים** (12.1.2014). בית המשפט מצא כי בפסק דין **טמפו** ובפסקי דין נוספים של הערכאות הדיוניות המפורטות שם, נקבע כי כל תשובה שאינה תשובה מאמתת פירושה

שנקודת המוצא היא שהנישום מסר ידיעה בלתי נכונה, זאת גם במקרים בהם תשובת רשות המכס הזרה הינה "לא הוכח".

עם זאת, הוסיף בית המשפט בענין **רובין** וקבע, כי קביעה זו רוככה במספר פסקי דין שבאו לאחר פרשת **טמפו** ובהם נקבע כי הנישום רשאי להפריך נקודת מוצא זו על ידי הבאת ראיות המוכיחות אחרת.

כלומר, בהקשרו של תנאי זה, פסילת תעודות התנועה הינה רק תחילה - ולא סוף. החזקה הראייתית שנוצרת בעקבות פסילת תעודות התנועה על ידי רשות המכס הזרה היא כי הנישום מסר ידיעה בלתי נכונה. ואולם, נתונה לנישום הזכות להוכיח את מדינת המקור באמצעים אחרים, וזאת לצורך הוכחת התקיימותו של תנאי זה, שממילא נטל ההוכחה לגבי התקיימותו מוטל עליו.

גישה עקרונית זו מקובלת עלי. אכן צו תעריף המכס לחוד וחוק מיסים עקיפים לחוד. נראה לי נכון לקבוע כי גם אם תעודת התנועה נפסלו בהליך אימות בדיעבד, ובמיוחד באותם מקרים בהן תעודות התנועה נפסלו עקב ממצא של "היעדר ראיה" (להבדיל מקביעת ממצא פוזיטיבי באשר למדינת המקור), עדיין רשאי הנישום לנסות ולהוכיח באמצעים אחרים את מדינת המקור, על מנת לזכות בפטור מכח סעיף 3 לחוק מיסים עקיפים, שתכליתו הינה בדיוק זו – להתגבר על תקלות מס שנפלו בתום לב אצל הנישום, אשר עשויות להתרחש בין היתר כתוצאה מיישום הפרוצדורה הקפדנית של דיני הסחר הבינ"ל הנדרשת ואשר אין ממנה מנוס, נוכח הבי - לטרליות של הסכמי סחר בינלאומיים.

27. דא עקא, בענייננו, התובעת לא עמדה בנטל הנ"ל וכלל לא הוכיחה מהי מדינת המקור של הטובין הנידונים.

ראשית לכל, התובעת כלל לא הביאה לעדות את מר ריצ'רד חנונה, בעל השליטה בוודהול אשר מכרה לתובעת את חלק ניכר מהטובין, על מנת שיעיד בעצמו ביחס לשאלה מאין וודהול רכשה את הטובין וממי.

יצויין עוד כי מעדותו של מר איתן פופיק אשר תיווך בין התובעת לבין וודהול והפגיש ביניהן עולה כי למיטב ידיעתו וודהול רכשה לפחות חלק מהטובין ישירות מהיצרן הצרפתי (עמ' 9 ש' 28-27).

אם הדברים נכונים הרי שהקריטיות של עדות זו במשפט הינה עדות זו הינה דרמטית, אך למרות זאת לא הובאה בפני. שהרי יש בסיס לאפשרות לפיה שבידי וודהול מצויה הדוקומנטציה אשר באמצעותה ניתן לעקוב אחר מדינת המקור של הטובין. כמו כן לא הובאה בפני כל עדות המלמדת על כך שמר חנונה סירב למסור עדות במשפט זה.

וכידוע, על פי הכללים הנקוטים בידינו אי הבאת עדות מסוג זה מביאה למסקנה כי אילו היתה העדות מובאת הרי שהיא היתה פועלת לחובת גירסת התובעת.

עוד אציין כי מר פופיק צירף לתצהירו מסמכים מאת Groupe SEB שהיא, על פי הטענה חברת האם הצרפתית של החברות המייצרות את הטובין, , וכן מחברת מולינקס הצרפתית

המלמדים לטענתו על כך שמדינת המקור של הטובין היא צרפת. דא עקא, למסמכים אלה אין כל ערך ראייתי שהוא מחמת שהם מהווים עדות מפי השמועה ואין כל אימות לתוכנם. אשר על כן, התובעת לא הפריכה את החזקה הנובעת מפסילת תעודות התנועה על ידי רשויות המכס הזרות, ולא הוכיחה כי האמור בתעודות התנועה לפיהן מדינת המקור היא מדינת קהילה – הוא אמת.

28. די בדברים אלה כדי להביא לדחיית טנות הנתבעת בעניין זה בכללותן.

אוסיף כי אני סבור כי גם התנאי הקבוע בס"ק (2) אינו מתקיים בתובעת, ואבהיר דברי. כאמור, בתנאי הקבוע בס"ק זה, כי הנישום לא ידע ולא צריך היה לדעת על החסר. בעוד שהחלק הראשון הוא עובדתי, הרי שהחלק השני הוא נורמטיבי. בפרשת **טמפו** נקבע ביחס לחלק השני 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...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."

כלומר כל ספק שיש לנישום באשר לחבות המס החלה עליו, שוללת ממנו את תחולת הסעיף.

בישום לענייננו, אני סבור כי התובעת צריכה היתה לחשוד בכך שייתכן שתעודות התנועה תיפסלנה בהליך אימות בדיעבד, עקב היעדר היכולת להמציא מסמכים המלמדים על מדינת המקור שלהם.

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 או לא מהמשווק המורשה של היצרן, או לחלופין רכישה מהמשווק המורשה, כאשר המשווק מפר בכך את ההסכמים שלו עם היצרן (ור' עדותו של מר פופיק בעמ' 9 ש' 27).

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.

29. התובעת לא עמדה גם בנטל המוטל עליה להוכיח את התקיימות ס"ק (3) שעניינו בגלגול המס, או ליתר דיוק בהיעדר גלגול מס. במסגרת זו על התובעת להוכיח כי לא גלגלה את המס אל רוכשי הטובין, דהיינו כי מחיר המכירה של הטובין לא הושפע מהחבות במס וכי החבות במס לא גרמה לכך שהתובעת העלתה את המחיר של הטובין לצרכן.

אין ספק כי הוכחתו של יסוד כזה היא קשה ביותר. למעשה, על התובעת לערוך פילוח של הכנסותיה ממכירות הטובין, ולהוכיח שהכנסתה הכוללת ממכירות הטובין הקונקרטיים לא הושפעה כלפי מעלה מחבות המס, כך שהמסקנה המתחייבת היא, שהיא זו שספגה את החבות במס שחלה בגין הטובין.

אין ספק כי המדובר במשימה קשה ביותר, במיוחד נוכח העובדה שבענייננו, המדובר בפריטים קטנים ורבים, ולא בכמות ספורה של מוצרים, ולכן הליך איסוף הנתונים לצורך הגעה מסקנה בעניין זה - הוא סיזיפי, אם בכלל אפשרי. לעניין זה ר' ע"א 6080/97 **קמור רכב בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ** (6.8.2003), פסקה 12 שם נאמר:

> "אכן, הוכחה בדיעבד כי סכום מס גולגל על כתפי הקונה – או שלא גולגל – אינה קלה ומעוררת היא בעיות לא פשוטות, שכן קביעת מחיר של מוצר בתנאי שוק ותחרות ומרכיב המס במחיר זה, תלויה במשתנים רבים"

ואולם – זהו החוק.

30. התובעת צירפה לתצהיריה את חוות דעתו של רו"ח זילברשטיין אשר אינה מלמדת דבר בעניין זה. רו"ח זילברשטיין הגיע לכלל מסקנה כי ממוצע הרווח התפעולי של התובעת בשנים 2009-2012 היה 5.7% וכי "אם יחילו על החברה מכס בגין המוצרים שבמחלוקת אזי הרווחיות ממוצרים אלה תהיה אפסית" (הדגשה שלי – ר.א.).

בכל הכבוד הראוי, לא בכך עסקינן. השאלה עליה יש להשיב היא האם בפועל התובעת נטלה את חבות המס, והעלתה את המחירים של הטובין לצרכן, על מנת שפערי ההכנסה מהטובין

ימנו את החבות במס. ככל שיימצא שלא כך היו בפועל פני הדברים, תוכל התובעת לטעון כי עמדה בנטל אותו מטילה עליה הוראה זו.

לצורך הוכחת האמור נדרשת הצגתם של נתוני עובדה ברורים ולא של הנחות תיאורטיות (ר' למשל מערכת הראיות שהוצגה לבית המשפט בע"א (ת"א) 5676-12-15 **מ"י נ' פילט אייר** (9.7.2017)).

הנה כי כן, חוות הדעת אינה מציינת כי נערכה בדיקה כזו. היא תיאורטית גרידא וכלל אינה רלוונטית. לפיכך, גם יסוד זה לא הוכח.

נוכח כל האמור לעיל אני מצהיר כי הודעות החיוב מיום 15.5.2011 ומיום 15.1.2012 מבוטלות.

התביעה בגין יתר הודעות החיוב נדחית.

נוכח הפער בין הודעות החיוב שהתביעה בעניינן התקבלה לבין אלו שהתביעה בגינן נדחתה (שיעור של כ – 10% מחיוב המס הכולל), הרי שאני מחייב את התובעת לשאת בהוצאות המשפט של הנתבעת, בסך כולל של 25,000 ₪.

ערעור לבית המשפט המחוזי תוך 45 יום.

ניתן היום, י"ז אב תשע"ט, 18 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.



רפי ארניה, שופט