

## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 2670-08-15 הוט טלקום שותפות מוגבלת נ' מדינת ישראל - רשות המיסים - אגף המכס והמע"מ

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

התובעת הוט טלקום שותפות מוגבלת

באמצעות עוה"ד גיל נדל ו/או עו"ד שירית נקר ו/או עו"ד עומר וגנר ואח' ממשרד גולדפרב זליגמן ושות', עורכי דין

נגד

הנתבעת מדינת ישראל - רשות המיסים - אגף המכס והמע"מ

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) מחלקה פיסקלית

ספרות:

יעקב קדמי על הראיות

חקיקה שאוזכרה:

צו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ז-2017: סע' התוספת הראשונה, 3, (1)3, (5)3, (6)3

חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968: סע' 3, (3)3, 6, (1)6, (2)6

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 160

חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979: סע' 2

מיני-רציו:

\* בית המשפט הורה לנתבעת להשיב לתובעת מיסי יבוא שהתובעת שילמה ביתר. הדיון עוסק בשאלה: מה פרט המכס המתאים לסיווג הטובין נשוא הדיון – מכשיר הפייברבוקס? האם הפונקציה העיקרית של המכשיר היא מרשתת וטלפוניה כטענת התובעת ולא טלוויזיה כטענת הנתבעת.

\* מסים – מכס – סיווג מוצרים

\* פרשנות – דין – דיני מסים

.

התובעת הגישה כנגד הנתבעת תביעה בגין מיסי יבוא שהתובעת טענה ששילמה למדינה בייתר, ותובעת השבתם. מחלוקת נפלה בין הצדדים להליך זה – חברת הוט והמדינה, בדבר חבות בתשלום מיסי יבוא, בגין יבואו של מכשיר תקשורת שלו שלושה שימושים: קליטת שירותי טלוויזיה, מירשתת (אינטרנט) וטלפוניה, מדגם EGC1421 תוצרת חברת Sagemcom, שיובאו על ידי התובעת, ומכונים

בשם המסחרי "פייברבוקס". המחלוקת בתיק זה עוסקת בשתי שאלות נפרדות הכרוכות זו בזו: האחת – האם קופסת התקשורת החכמה "הוט פייברבוקס" שיובאה ע"י התובעת הינה מכשיר STB בעל פונקציות תקשורת, ובשל כך אין לחייבו במסי יבוא בהתאם להסכם הטכנולוגיות (ITA) של ארגון הסחר העולמי (WTO), שהנו חלק מהדין הישראלי. השנייה – כיצד יש לסווג את הטובין על פי צו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין.

בית המשפט קיבל את התביעה ופסק כלהלן:

על מנת לקבוע סיווג, המסווג בוחן אפוא, בשלב הראשון, את טיב הטובין ומהותם, השימוש שנעשה בהם בפועל, החומרים מהם הם עשויים, תכונותיהם וכיוצא באלה. לאחר מכן, בשלב השני, המסווג בוחן את פרטי המכס הבאים בחשבון. על מנת לעשות כן, ניתן לפנות, בין היתר, לאמנת בריסל וכן לדברי ההסבר לשיטה המתואמת אותם מפרסמת מועצת בריסל מכוח אמנת בריסל. בשלב השלישי, לאחר פרשנותם של פרטי המכס הבאים בחשבון, על המסווג לבצע התאמה בין הטובין ובין פרט המכס המתאים לו ביותר.

ההכרעה בתיק זה תיגזר בין היתר מהקביעה העובדתית מה היא הפונקציה העיקרית של הטובין.

סעיף 3 לצו תעריף המכס קובע את ההוראות לסיווג טובין. בשלב הראשון בסיווג טובין בוחנים את הסיווג של הטובין ברמת 4 ספרות (סעיפים 1)3 עד סעיף 5)3 (לצו) ולאחר שקבענו את הסיווג ברמת פרט המכס של 4 ספרות, בוחנים לפי סעיף 6)3 (לצו) איזה הם פרטי המשנה והסעיפים מתאימים באותו פרט לתיאור הטובין שבמחלוקת. הוראות הסיווג בנויות ממדרג של הוראות המתחילות כאמור בסעיף 1)3 (לצו) ומסתיימים בסעיף 6)3. במקרה זה יש לבחון בשלב ראשון איזה מבין פרטי המכס ברמת 4 ספרות שבמחלוקת הוא הפרט המתאים ביותר לתיאור הטובין שבמחלוקת. לאחר שיקבע מהו פרט המכס המתאים ברמת 4 ספרות בוחנים איזה פרט משנה הוא המתאים לסיווג הטובין ולבסוף איזה הוא הסעיף (הפיצול הישראלי בתעריף) המתאים לסיווג הטובין.

התובעת הוכיחה ברמת ההוכחה הדרושה במשפט אזרחי כי הפונקציה העיקרית של מכשיר הפייברבוקס היא מרשתת וטלפוניה כטענת התובעת ולא טלוויזיה כטענת הנתבעת.

פרט המכס היחיד המתאים לסיווג הטובין נשוא הדיון הינו פרט 85.17-6290 לצו תעריף המכס, הן מהטעם כי זה הוא פרט המכס היחיד המתאר את מכלול הפונקציות שבמכשיר, ולחילופין מהטעם שהפונקציה העיקרית בטובין הינה התקשורת.

הוכח לכאורה, כי הפייברבוקס צריך להיות פטור ממסי יבוא לפי התחייבותה של מדינת ישראל בהתאם לאמנת ה-ITA

בהתאם לסעיף 6 לחוק מסים עקיפים, על מנת לקבל חזרה מן המדינה את המס ששולם ביתר, על התובעת להוכיח שני תנאים חלופיים: האחד, כי היא לא מכרה את הטובין, ולחלופין, כי המס לא נכלל במחיר שהקונה שילם. נטל ההוכחה להוכחת אי "גלגול" המס על הצרכן מוטל, כיתר מרכיבי התביעה, על התובעת, טענת התובעת כי בשל מורכבות והקושי להוכיח את העדר הגלגול, לא ניתן לדרוש ממנה לעשות כן, היא גם הרחבת חזית וגם טענה לא נכונה.

נוכח העובדה שלא בוצע מכר פורמלי, חלה לכאורה החלופה הראשונה היה כי ימצא כי יש לראות את הטובין כאילו נמכרו, חלה החלופה השנייה ויש להשיב לשאלה האם היתר נכלל במחיר ששילמו הקונים עבור "חבילת" השירותים או דמי השכירות.

בפסיקה לא נקבעה דרך אחת ויחידה שעל פיה על הנישום להוכיח, להנחת דעתו של המנהל, כי לא גלגל את המס על לקוחותיו.

הוכח כי המס לא גולגל על לקוחות התובעת וטענת הנתבעת בעניין זה נדחת אפוא.

## פסק דין

### המבוא וגדר המחלוקת

בפני תביעה בסך של 7,660,975 ₪ בגין מיסי יבוא שהתובעת טענה ששילמה למדינה בייתר, ותובעת השבתם.

מחלוקת נפלה בין הצדדים להליך זה - חברת הוט והמדינה, בדבר חבות בתשלום מיסי יבוא, בגין יבואו של מכשיר תקשורת שלו שלושה שימושים: קליטת שירותי טלוויזיה, מירשתת (אינטרנט) וטלפוניה, מדגם EGC1421 תוצרת חברת Sagemcom (להלן - "היצרן"), שיובאו על ידי התובעת, ומכונים בשם המסחרי "פייברבוקס" (להלן - "הטובין" או "הפייברבוקס").

הנתבעת מעמידה את עיקר המחלוקת בשאלת סיווג המכס של הטובין. לעומתה מעמידה התובעת את עיקר המחלוקת בשאלה: האם למדינת ישראל מותר להטיל מסי יבוא על מכשירי Set-Top Box, כדוגמת הטובין שבמחלוקת, נוכח הוראות האמנה הבינלאומית העוסקת בסחר בטכנולוגיות מידע, הידועה כ"הצהרה בדבר מסחר במוצרי טכנולוגיות מידע" (The Ministerial Declaration on Trade in Information Technology Products) ("להלן: **הסכם ITA**"), אליו הצטרפה המדינה בשנת 1997. לפיכך טוענת התובעת שאין לחייבה במסי יבוא, וזאת ללא כל תלות בסיווגם.

דהיינו לעיצומו של עניין, המחלוקת בתיק זה עוסקת בשתי שאלות נפרדות הכרוכות זו בזו: **האחת** - האם קופסת התקשורת החכמה "הוט פייברבוקס" שיובאה ע"י התובעת (להלן: "**הטובין**") הינה מכשיר STB בעל פונקציות תקשורת, ובשל כך אין לחייבו במסי יבוא בהתאם להסכם הטכנולוגיות (ITA) של ארגון הסחר העולמי (WTO), שהנו חלק מהדין הישראלי. **השנייה** - כיצד יש לסווג את הטובין על פי צו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין (להלן: "**הצו**").

התובעת סבורה, כי הסיווג הנכון הוא בפרט מכס **85.17.6290** המתייחס למוצרי תקשורת ולחלופין בפרט מכס **85.25-5000**, אשר עוסק בעיקר במכשירי שידור לרבות מצלמות טלוויזיה.

הנתבעת סבורה, כי יש לסווג את הטובין בפרט מכס **85.28.7140** אשר עוסק, בין השאר, במקלטי טלוויזיה המיוחדים לקליטה מלווין או מכבלים. ולחלופין בפרט מכס **85.28.7190**. באשר לפרט המכס האחרון, הוא אינו מאוזכר בכתב ההגנה והתובעת טוענת שהסתמכות עליו יש בה שינוי חזית של הנתבעת, שלו איננה מסכימה.

## 1. הראיות מטעם הצדדים

מטעם התובעת הוגשו הראיות :

- א. **מר יובל וולקוף** – אחראי על ציוד הקצה אצל התובעת.
- ב. **מר עמירם רגב** – אשר הגיש חוות דעת ביחס לסיווג הטובין.
- ג. **מר אושיק רושינק** – אשר הגיש חוות דעת ביחס למאפייני השימוש של הציבור במכשירי הפייברבוקס.
- ד. **גברת דלי ברגמן** – חשבת התובעת.
- ה. **מר נדב חנין** – מנהל חטיבת השיווק בתובעת.
- ו. **מר יוסי חבר** – מנהל הכספים בתובעת.
- ז. **מר אילן לוי** – מנהל מחלקת מוצגים בחטיבת הטכנולוגיות בתובעת.
- ח. **מר ירון שרוטר** – מנהל תחום WTO במנהל סחר חוץ במשרד הכלכלה.
- ט. **מר אריה רייך** – אשר הגיש בין היתר חוות דעת משפטית ביחס לדין הישראלי. בהחלטת בית המשפט מתאריך 2/6/2016, אותם קטעים המפרשים את הדין הישראלי (ראו פרוטוקול עמוד 15 שורה 12-16).

מטעם הנתבעת הוגשו הראיות :

- י. **פרופ' רן גלעדי** – פרופ' להנדסת מערכות תקשורת ולהנדסת מערכות מידע תעשייה וניהול, אשר הגיש חוות דעת טכנולוגית, לאחר שבחן את הטובין ואת הטכנולוגיות המשולבות בו.
- יא. **מר עמוס יוגב** – אשר משמש כמהנדס ביחידת הסיווג הארצית בהנהלת הנתבעת. מר יוגב הגיש חוות דעת ביחס לסיווג הטובין.
- יב. **מר יעקב בוזו** – אשר משמש ככלכלן ברשות המיסים והגיש חוות דעת ביחס לגלגול המסים ששולמו על ידי התובעת לצרכנים.
- יג. **מר אהרון הרצוג** – סוכן המכס של התובעת אשר סיווג את הפייברבוקס כממיר.

## 2. הרקע העובדתי

התובעת הינה חברת תקשורת אשר מציעה ללקוחותיה שירותים בתחום טלוויזיה, אינטרנט וטלפון. בתחילת דרכה, הציעה התובעת ללקוחותיה רק שירותי טלוויזיה, ואולם בשנים האחרונות היא נכנסה גם לשוק האינטרנט והטלפוניה. עד ליבוא הטובין נשוא ענייננו, ייבאה התובעת ממירים בדגמים קודמים, אשר אפשרו צפייה בטלוויזיה ופונקציות הקשורות לטלוויזיה בלבד, והם סווגו על ידי עמילי המכס של התובעת בפרט **85.28-7140** החב במסי יבוא.

החל מסוף שנת 2013, החלה התובעת לייבא לישראל את הטובין, שהינם קופסת תקשורת שאפשרה, תחת מארז אחד, קבלת שירותי טלוויזיה, אינטרנט וטלפון.

התובעת ועמילי המכס שלה סיווג את הטובין, בהתבסס על הסיווג של הממירים הקודמים, בפרט 7140-85.28 והתובעת שילמה את מלוא מסי היבוא. במהלך שנת 2014, שינתה התובעת טעמה והחליטה כי הטובין אינם מתאימים להיות מסווגים בפרט 7140-85.28 ועל כן פנתה היא בבקשה מתאימה לבית המכס. לאחר מיצוי הליכי ההשגה מול הנתבעת בסוגיית הסיווג, הוגשה התביעה דנן, במסגרתה מתבקש בית המשפט להורות לנתבעת להשיב לתובעת סכום של 7,660,975 ש"ח שנטען ששולם על ידה ביתר, בין השנים 2013-2015. השינויים שחלו במסי היבוא על טובין המסווגים בפרט 7140-85.28 לצו: עד לתאריך 1.1.16, הוטל מס קניה של 10%, ללא מכס. בין התאריכים 31.12.17-1.1.16, הוטל מכס של 10%, ללא מס קניה. החל מתאריך 13.12.17 קיים פטור ממכס וממס קניה עד לסוף שנת 2018.

## דיון

### 3. אופן סיווג טובין במדינת ישראל:

מדינת ישראל חתומה על אמנה בינלאומית בדבר השיטה המתואמת לתיאור טובין וקידודים שנכרתה בבריסל בשנת 1983. אמנה זו "האמנה הבין לאומית בדבר שיטה מתואמת לתיאור טובין וקידודים" (להלן: "אמנת בריסל"), מסווגת את הפריטים השונים לפי קבוצות בנספח לאמנה, וזאת על פי שיטה בינלאומית מתואמת. נספח זה נקלט במלואו בחקיקה הישראלית בצו תעריף המכס.

צו תעריף המכס מורכב מצו מסגרת ומתוספות. צו המסגרת קובע הגדרות, הוראות לסיווג טובין, כללים בנוגע להסכמי סחר ועוד. [התוספת הראשונה](#) מהווה תרגום של הנספח לאמנת בריסל בשילוב עם כללים וסעיפים ישראלים כפי שיפורט להלן.

התוספת הראשונה לצו תעריף המכס מחולקת ל-21 חלקים. חלקיה מחולקים לפרקים 1 עד 97 הנפרסים על גבי 21 החלקים. הפרקים מחולקים לפרטים בני ארבע ספרות. והאחרונים מחולקים לפרטי משנה בני שש ספרות. עד לרמה זו מדינת ישראל מחויבת בעיקרון להיצמד הן בתרגום והן במשמעות ובסדר המספור לנספח לאמנה. מעבר לכך, יכולה כל מדינה לפרט את פרטי המשנה לרמה מפורטת יותר של סעיפים. במדינת ישראל רמת הפירוט היא עד לרמה של שמונה ספרות כאשר שתי הספרות האחרונות מייצגות סעיפים ישראלים.

בנוסף על הוראות הסיווג הקבועות בצו המסגרת, התוספת הראשונה לצו תעריף המכס קובעת כללים המתייחסים לאופן הסיווג בכל חלק. הכללים לחלק חלים על כל הפרקים הכפופים לו. כמו כן קיימים בראשית כל פרק כללים החלים על כל הפרטים הכלולים בו.

לצורך שחרור טובין מפיקוח המכס, מגיש סוכן המכס רשימון. סוכן המכס מסווג את הטובין, בהסתמך על צו תעריף המכס על הוראות הסיווג המפורטות בו והכללים המופיעים בראש כל פרק וחלק. בבוא סוכן המכס לסווג את הטובין המיובאים, בוחן הוא

ראשית את טיבם ואת התכלית אשר לשמה נוצרו (כגון השימוש המיועד להיעשות בטובין אלו) ובמקרה שהדבר נדרש על פי הכללים, אף את החומרים אשר מהם נוצרו. לאחר מכן, בוחן סוכן המכס את פרטי המכס הרלוונטיים ולאחר שתי בחינות אלה, מגיע סוכן המכס לכלל מסקנה בדבר הפרט המתאר את הטובין באופן הטוב והמדויק ביותר, ולפרט זה משייך סוכן המכס את הטובין. הרשימון המוגש על-ידי סוכן המכס בשם היבואן מהווה בין השאר הצהרה לעניין מהות הטובין וסיווגם.

#### 4. פסק הדין המנחה בענין סיווג טובין

פסק הדין המנחה בענין סיווג טובין הוא [ע"א 2102/93 מדינת ישראל נ' מירון מפעלי תעשיות הגליל \(ממ"ת\) בע"מ](#) [פורסם בנבו] מיסים יב/1 (פברואר 1998) עמ' ה-7, עמ' 99 (להלן – "הלכת מירון"). פסק הדין קבע מספר שלבים לצורך סיווגם של טובין:

"בשלב הראשון, יש להבהיר את טיבם ואת מהותם הפיזיים של הטובין המצויים בלב המחלוקת. המדובר בתיאור של מאפייני הטובין ובתוך כך עמידה על טיבם, על השימוש שנעשה בהם בפועל, על החומרים שמהם הם עשויים, על תכונותיהם וכיוצא באלה. תיאור זה נועד להוות נקודת מוצא להחלטת, בשלב השני, של הנורמות המשפטיות הקבועות בתוספת הראשונה לצו."

בשלב השני אפוא יש להבהיר את משמעותם המשפטית של פרטי המכס הנוגעים לעניין. פרשנותם של פרטי המכס תיעשה לאור תכלית החקיקה ובהתאם לכללי הפרשנות המקובלים, תוך ניסיון לתחום את קשת הטובין אשר פרט מכס זה או אחר חל עליהם."

בשלב השלישי, יפנה הפרשן למלאכת סיווג הטובין, אשר מהותם הובהרה בשלב הראשון, לפי פרט מכס זה או אחר אשר משמעותו המשפטית נחשפה בשלב השני. זוהי מלאכת ה"התאמה" בין הטובין לבין פרט המכס המתאים לו."

בהתאם להלכת מירון, על מנת לקבוע סיווג, המסווג בוחן אפוא, בשלב הראשון, את טיב הטובין ומהותם, השימוש שנעשה בהם בפועל, החומרים מהם הם עשויים, תכונותיהם וכיוצא באלה.

לאחר מכן, בשלב השני, המסווג בוחן את פרטי המכס הבאים בחשבון. על מנת לעשות כן, ניתן לפנות, בין היתר, לאמנת בריסל וכן לדברי ההסבר לשיטה המתואמת אותם מפרסמת מועצת בריסל מכוח אמנת בריסל (להלן: "דברי ההסבר").

בשלב השלישי, לאחר פרשנותם של פרטי המכס הבאים בחשבון, על המסווג לבצע התאמה בין הטובין ובין פרט המכס המתאים לו ביותר.

#### 5. הפונקציה העיקרית בטובין

כפי שיובהר להלן, ההכרעה בתיק זה תיגזר בין היתר מהקביעה העובדתית מה היא הפונקציה העיקרית של הטובין.

סעיף 3 לצו תעריף המכס קובע את ההוראות לסיווג טובין. בשלב הראשון בסיווג טובין בוחנים את הסיווג של הטובין ברמת 4 ספרות (סעיפים 1)3) עד סעיף 3)5 לצו ולאחר שקבענו את הסיווג ברמת פרט המכס של 4 ספרות, בוחנים לפי סעיף 3)6 לצו איזה הם פרטי המשנה והסעיפים מתאימים באותו פרט לתיאור הטובין שבמחלוקת. הוראות הסיווג בנויות ממדרג של הוראות המתחילות כאמור בסעיף 3)1 לצו ומסתיימים בסעיף 3)6. במקרה זה יש לבחון בשלב ראשון איזה מבין פרטי המכס ברמת 4 ספרות שבמחלוקת הוא הפרט המתאים ביותר לתיאור הטובין שבמחלוקת. לאחר שיקבע מהו פרט המכס המתאים ברמת 4 ספרות בוחנים איזה פרט משנה הוא המתאים לסיווג הטובין ולבסוף איזה הוא הסעיף (הפיצול הישראלי בתעריף) המתאים לסיווג הטובין.

#### 6. מחלוקת הסיווג:

מחלוקת הסיווג בתובענה זו היא בין עמדת התובעת, כי יש לסווג את הממיר בפרט המכס 85.17 שעניינו:

**"מכשירים אחרים, לשידור או לקליטה של קול, תמונות או נתונים אחרים, כולל מכשירי תקשורת ברשתות קוויות או אלחוטיות (כמו ברשתות מקומיות (LAN) או אזוריות (WAN), חוץ ממכשירי שידור או קליטה שבפרטים 84.43, 85.25, 85.27 או 85.28, או לחילופין בפרט 85.25 שעניינו:**

**מכשירי שידור לטלוויזיה (כולם פטורים ממס)"**

לבין עמדת הנתבעת, שסיווגה את הממיר בפרט 85.28 כ-

**"....מקלט טלוויזיה ללא צג המשולב עם מכשיר להפקה והקלטה של קול**

**ושל וידאו המיוחד לקליטה מכבלים. "**

לאור הוראת סעיף 3)1 לצו המפורט לעיל יש לבחון איזה מבין פרטי המכס שבמחלוקת מתאימים לסיווג הטובין, במקרה זה כאמור הפרטים שבמחלוקת הם: פרט 85.17 או 85.25 כטענת התובעת, או פרט 85.28 כטענת הנתבעת.

#### 7. תהליך הסיווג:

אין מחלוקת בין התובעת לנתבעת כי הטובין מסווגים בפרק 85 של החלק ה- 16 (חלק XVI).

להלן נוסח חלק 16 של התעריף:

**"מכונות ומכשירים מכניים; ציוד חשמלי; חלקים שלהם; מקליטים (RECORDERS) ומפיקים (REPRODUCERS) לקול, מקליטים**

**ומפיקים של תמונה ושל קול לטלוויזיה וחלקים ואבזרים של פריטים כאלה."**

להלן נוסח פרק 85 של התעריף:

**"מכונות וציוד חשמליים וחלקים בשבילים; מקליטים (RECORDERS) ומפיקים (REPRODUCERS) לקול, מקליטים ומפיקים של תמונה ושל קול לטלוויזיה, וחלקים ואבזרים של פריטים אלה."**

על מנת לסווג את הטובין יש לבחון את הכללים הרלוונטיים לחלק ה- 16 ולפרק 85. במקרה זה, לאחר שמצאנו שהטובין שבמחלוקת הינו מכשיר המשלב מספר פונקציות (טלוויזיה, אינטרנט וטלפון) יש להחיל את כלל 3 לחלק ה- 16 שעניינו מכשירים מסוג זה. להלן נוסח כלל 3 :

**"אלא אם ההקשר מחייב אחרת, מכונות מורכבות ( COMPOSITE MACHINES), הכוללות שתי מכונות או יותר המותקנות יחדיו כשלמות אחת ומכונות אחרות שתוכננו למטרת ביצוע שתי פונקציות או יותר, משלימות או תחליפיות, מסווגות כאילו הן כוללות רק אותו המרכיב או רק אותה המכונה המבצעים את הפונקציה העיקרית."**

כלל 3 הנ"ל קובע אפוא כי הסיווג של מכשיר המיועד לבצע מספר פונקציות כדוגמת המכשיר שבמחלוקת, ייקבע לפי הפרט המבצע את הפונקציה העיקרית, לכן במקרה שלנו יש לקבוע מהי הפונקציה העיקרית של מכשיר הפייברבוקס שבמחלוקת.

**טענות התובעת**

**8. המהות הטכנית והפונקציונלית**

לאור ההתפתחויות הטכנולוגיות בשנים האחרונות, והשימוש באינטרנט שרק הולך וגובר ומתמזג עם שירותי הטלוויזיה, פותחו הטובין, שהינם קופסת תקשורת חכמה עם מיקרו מעבד, המרכזת תחת מארז אחד, את הפונקציות/הרכיבים הבאים:

- חיבור לאינטרנט – באמצעות מודם חיבור לאינטרנט;
- גלישה באינטרנט מכל הנקודות בבית המחוברות בחיבור קווי ואלחוטי באמצעות נתב (ראוטר) אינטרנט לגלישה ברשת אלחוטית וברשת קווית (בחיבור באמצעות כבל).
- שימוש בטלפון, ביצוע שיחות, קבלת שיחות באמצעות מודם טלפוניה קווית עם שני קווי טלפון;
- קליטת שידורי הטלוויזיה בכבלים, ופונקציות הקשורות לטלוויזיה באמצעות מקלט לקליטת שידורי הכבלים (עם כרטיס חכם).

- פונקציית VOD - הזמנת תוכן על פי בחירה ;
- ממשק לחיבור אלחוטי של התקנים - "מדיה סנטר" - שיתוף קבצי וידאו, תמונות, שמע ממחשב ביתי, מחשב נייד, טאבלט, סמארטפון, והצגתם על גבי הטלוויזיה. ניתן גם להשמיע קובץ שמע (ללא תמונה) על גבי המסך או על רמקול המחובר למכשיר גם ללא טלוויזיה, באמצעות כניסות ויציאות המאפשרות חיבור למכשירים חיצוניים כגון מחשב ביתי, מחשב נייד, דיסק און קי. במצב כזה אין מדובר בשידור טלוויזיוני, לא בתוכן ולא בתשתית.

התובעת טענה שהתכונות המפורטות לעיל של הטובין, מאפשרות להן להחליף למעשה את כל מכשירי התקשורת/אינטרנט הקודמים שהיו בבית: מודם, נתב (ראוטר), ואת הטלפון. כל הגלישה באינטרנט בבית באמצעות מחשב נייד, טאבלט, סמארטפון, נעשית באמצעות הטובין.

עוד טוענת התובעת שהטובין מורכבים טכנית משני מעגלים חשמליים, המחוברים ביניהם באמצעות כרטיסון וכבל.

על מנת לתמוך בטענתה שפונקציית התקשורת והאינטרנט הן העיקריות, במובחן מפונקציית הטלוויזיה, טוענת התובעת שמבחינה טכנית הטובין שבמחלוקת תוכנו כך שניתן יהיה לעשות שימוש בפונקציית האינטרנט והתקשורת כאשר כרטיס הטלוויזיה אינו עובד. הדבר מוכיח לטענתה כי כוונת המייצר או המתכנן של הטובין שבמחלוקת היתה ליתן עדיפות לפונקציית האינטרנט והתקשורת על פני צפייה בטלוויזיה.

עוד טענה התובעת שהוכח כי מדובר בטובין חדשניים, ראשוניים מסוגם בישראל, שונים באופן מהותי מ"ממירים" קודמים של התובעת, ושאינם קיימים בישראל אצל המתחרים על מנת להראות שמדובר בפונקציית תקשורת ממשית מדגישה התובעת שבשונה מממירים אחרים נדרשים הטובין לקבל אישור של משרד התקשורת ליבואם לישראל.

#### 9. פרסום המוצר ושיווק

התובעת טענה שאופיים החדשני והראשוני של הטובין עולה גם מאופן הפרסום והשיווק שלהם על ידיה, ממנו ניתן להתרשם בדיסק שצורף כנספח 2 לתצהיר של נדב חנין. לא בכדי הטובין לא "קוטלגו" על ידי התובעת כממיר, אלא כ"קופסא חכמה" וניתן דגש בפרסום על יכולות האינטרנט והתקשורת שבטובין.

באתר האינטרנט של התובעת, שם קיימת הפרדה בין קטגוריות- טלוויזיה, אינטרנט וטלפון, לא נכללו הטובין באף אחת מקטגוריות אלו אלא בקטגוריה נפרדת, ששמה " Hot multi" – "הדור הבא של הטלוויזיה והאינטרנט בישראל". גם בתקנון הצטרפות של הלקוחות לא צוינה המילה "ממיר" ביחס לטובין ובמדריך למשתמש של התובעת המיועד ללקוחות, ניתן דגש על יכולות התקשורת ועמודים רבים במדריך הוקדשו לכך.

היצרן Sagemcom אינו מגדיר את הטובין כמכשיר לטלוויזיה, אלא מבליט את יכולות התקשורת שבהם, ואת העובדה שמדובר במכשיר המרכז תחת מארז אחד מספר פונקציות. כך, נסתרה עמדת הנתבעת כאילו היצרן משייך את הטובין באופן מובהק לתחום הטלוויזיה, כאשר בבית המשפט התגלה כי חל מיזוג בין תחום הטלוויזיה לתחום האינטרנט, וכי באתר היצרן מוגדרים הטובין בשילוב עם שרתי מולטימדיה. באתר היצרן, התכונה הראשונה המודגשת של הטובין מתייחסת ל- "headed cable multimedia home gateway", כאשר הגדרה זו מתייחסת לתעבורת נתונים וביניהם האינטרנט.

#### 10. השימוש בפועל בטובין

מבדיקות וסקרים שנעשו לצורך הליך זה, הוכח כי גם השימוש העיקרי בטובין הוא בפונקציות התקשורת. כך, הוכח כי כ-70,000 לקוחות החזיקו בטובין נכון למרץ 2016, ומתוכם, 94% היו מנויים בחבילת הטריפל-טלוויזיה, אינטרנט וטלפון, כלומר כמעט כל הלקוחות השתמשו בטובין לכל השימושים (ולא רק לטלוויזיה). נכון לפברואר 2017, החזיקו בטובין כ-100,000 לקוחות.

במידת זמני שימוש בפועל בטובין אצל לקוחות התובעת, הוכח כי הפונקציה שבה קיים זמן שימוש רב יותר בקרב הלקוחות, הן פונקציות התקשורת (האינטרנט והטלפון), ולא הטלוויזיה. כך, בעוד שזמן פעילות האינטרנט והטלפון יחד עמדו על 35.4% מהיממה, זמן פעילות הטלוויזיה עמד על 23.7% מן היממה. כפי שהסביר מר אילן לוי, המדגם שבוצע היה מייצג, משום שנמדד אותו הפרמטר- משך הזמן, ונמדדה כמות רחבה ואקראית של מכשירים, כפי שיפורט להלן.

בפברואר 2016 מדדה התובעת 9,450 מכשירים למשך 24 שעות, וגילתה כי משך זמן פעילות האינטרנט עמד על 8.4 שעות ביממה (35% מהיממה). הפרמטר שנמדד היה משך הזמן פעילות שבו רכיב האינטרנט ביצע פעולה של הורדת נתונים או העלאת נתונים. התובעת מדדה את משך זמן השימוש בטלפון בחודש ינואר 2016 וגילתה כי השימוש עומד על 210.6 דקות לחודש, בממוצע, קרי כ-7 דקות ביום. כלומר, השימוש בפונקציות התקשורת (אינטרנט וטלפון) יחד, עמד על כ-8.5 שעות ביממה (35.4% מהיממה).

בספטמבר 2016 מדדה התובעת 6,112 מכשירים למשך שבוע, וגילתה כי משך זמן פעילות הטלוויזיה עומד על 5.69 שעות ביממה (כ-23.7% משעות היממה). מכשירים אלה נבחרו באופן אקראי, וכללו דגימה רחבה של לקוחות התובעת בכל הארץ. עוד הוכח, כי דגימת משך הצפייה בטלוויזיה בוצעה באופן שמרני, שכן במקרה שבו הטובין דולקים, אך הלקוח ניגש לעשות משהו אחר ואינו צופה בפועל בטלוויזיה, או אפילו אם כיבה את הטלוויזיה, עדיין הנתון שיימדד הוא כאילו הלקוח צפה בטלוויזיה, ולאחר 100 דקות של חוסר פעילות, תיפסק המדידה, וכי דגימה זו כללה גם שימוש ב-VOD, למרות שכפי שהוכח, ה-VOD אינה פונקציה "טלוויזיונית" כי אם אינטראקטיבית. עוד הוכח, כי ממוצע הצפייה

שאותר (5.69 שעות ביממה), מתייחס רק לימים באותו השבוע שנמדד שבהם הייתה פעילות, ולא נכללו בדגימה ימים או לקוחות בהם לא הייתה כלל צפייה, כאשר ברור שאם גם אלו היו נלקחים בחשבון, היה נמצא ממוצע נמוך בהרבה.

התובעת מדדה את אותו הפרמטר- משך זמן השימוש, בכל הפונקציות העיקריות של המכשיר: טלוויזיה, אינטרנט וטלפון. הוכח כי הפרמטר של נפח השימוש (כמות הנתונים) אינו רלוונטי, שכן למשל בצפייה בסרט בטלוויזיה באיכות HD למשך שעה וחצי, כמות הנתונים/נפח השימוש הינו כפול מצפייה באותו הסרט בטלוויזיה באיכות רגילה, למשך אותו זמן צפייה, ולכן, נסתרה עמדת מומחה הנתבעת בעניין זה.

בנוסף, ממדגם השוואתי שערכה התובעת בחודש ינואר 2016 ל- 6,416 ממירים ישנים שאינם הטובין, נמצא כי משך השימוש בהם עמד על 5.4 שעות ביום (22.5% מהיממה). מדובר היה בדגימות רחבות ומקיפות של אלפי מכשירים ולמשך זמן, ולא בדגימות של מכשירים ספורים או בודדים או לזמן קצר, ולכן מדובר במדגם מייצג, מעל ומעבר לנדרש.

בנוסף, התובעת ערכה סקר משתמשים שהוכיח, כי מנקודת מבטם של הלקוחות, היתרון המרכזי של הטובין הוא שהטובין מאפשרים ליהנות מכל שירותי התובעת (טלוויזיה, אינטרנט, טלפון) בקופסא אחת, וכי השימוש בפונקציות התקשורת השונות הינו רב יותר מהצפייה בטלוויזיה. כך, בחודש מרץ 2016 השתתפו בסקר אינטרנטי 100 לקוחות של התובעת שהם יהודים דוברי עברית בגילאים 18-65, אשר היו אקראיים, ואשר מחזיקים בטובין- לאחר שהוצגה להם תמונה של הטובין, כאשר הנתונים נלקחו מתוך פנל אינטרנטי בו חברים 100,000 אנשים, ואשר כל מכוני הסקרים משתמשים בו.

התובעת טענה שהנתבעת, לעומת זאת, לא ערכה סקר משתמשים ולא סיפקה תשתית עובדתית אחרת לעניין השימוש בהם, והדבר כמובן צריך להיזקף לחובתה.

### טענות הנתבעת

11. הנתבעת טענה כי למרות שבטובין נעשה פיתוח ספציפי על ידי התובעת האחרונה לא הציגה אילו פיתוחים נעשו בדיוק בטובין, ועל כן לא ניתן ללמוד עד תומו את טיב הטובין ואת תפקודו ומה היו הדרישות של התובעת מהיצרן ביחס לטובין. מטיב השינויים שהוכנסו בטובין, לבקשת התובעת, ניתן היה ללמוד לא רק על טיב הטובין, אלא על מה שמה התובעת דגש בהזמינה את הטובין, ומכאן להבין מה הפונקציה העיקרית של הטובין. התובעת מספקת את הפייברבוקס אך ורק למי שמנוי על שירותי הטלוויזיה שלה. מי שרוכש מן התובעת שירותי מרשתת או טלפוניה בלבד, או שירותי מרשתת וטלפוניה בלבד, אינו מקבל את הפייברבוקס אלא מכשירי קצה אחרים.

התובעת אשר מספקת שירותים שונים ללקוחותיה - הן שירותי טלפוניה, הן שירותי מרשתת והן, כמובן, שירותי טלוויזיה, מגנה אך ורק על שירותי הטלוויזיה באמצעות כרטיס חכם. כרטיסים חכמים, כאמור בחוות הדעת, קיימים אצל התובעת רק בממירים לטלוויזיה, ולא במוצרים אחרים המשווקים על ידי התובעת. הוצאת הכרטיס החכם,

תוביל לחסימת הצפייה בערוצי הטלוויזיה, אולם תאפשר שימוש ביתר הפונקציות במכשיר.

מיקום הפייברבוקס, ככלל, הוא בסלון הבית, מחובר לטלוויזיה. לו היתה הפונקציה העיקרית המרשתת, צפוי היה כי הטובין יהיו מחוברים למחשב, ומכל מקום, לא לטלוויזיה בסלון. פרופ' רן גלעדי שנתן חוות דעתו בהליך זה ציין (סעיף 6 לחוות דעתו), כי אף שנוספו עם השנים פונקציות נוספות, ביסודו **נותר ה-STB (Set Top Box) מכשיר הקולט שידורי טלוויזיה** ותוכן מולטימדיה, **ומעבירו למכשיר הטלוויזיה** לתצוגה.

התובעת מתמחרת את שירותי הטלוויזיה שהיא מוכרת בסכומים גבוהים משמעותית מיתר השירותים אותם היא מספקת. כיוון שכל מי שמחזיק בממיר הפייברבוקס מנוי על שירותי הטלוויזיה, הרי שבהכרח, שירותי הטלוויזיה הם היקרים ביותר מתוך כלל הפונקציות שיש בממיר.

עוד טענה הנתבעת שבהתאם למסמך שהוגש על ידי התובעת למועצת הכבלים והלווין, בכל אחת מהשנים אליהן מתייחס המסמך (2012-2014), תמחרת התובעת עצמה את שירותי הטלוויזיה בשיעור של בין 51%-55% מעלות חבילות הטריפל אותן היא מוכרת ללקוחותיה. המדובר במסמך אשר הוגש לרגולטור, מסמך שאינו קשור לתביעה דנן, העידה באופן בלתי תלוי על כך שעיקר המחיר אותו משלם הצרכן הרוכש ממנה שירותי טריפל – כלומר שירותי טלוויזיה, תקשורת ומרשתת – משולם בגין שירותי הטלוויזיה. כל הראיות שהוגשו על ידי התובעת נערכו לצרכי התביעה והמשפט, אך כאשר התובעת ערכה מסמך ללא קשר לתביעה דנן, הודתה למעשה, כי הפונקציה העיקרית הנמכרת על ידיה, הם שירותי הטלוויזיה.

יצוין, כי מר נדב חנין שהעיד מטעם התובעת העיד גם הוא, כי ההכנסה הממוצעת מלקוח לשירותי הטלוויזיה עומד על סך של 200-230 ₪, משירותי המרשתת 70 ₪ בלבד, ומטלפון – 40 – 50 ₪ בלבד. בתמחור חבילות ה"טריפל" עומד היחס על בין 60% - 40% לטובת הטלוויזיה, או 55% - 45% לטובת הטלוויזיה.

חיבור שלוש הפונקציות לממיר אחד נעשה על מנת להוזיל עלויות אצל התובעת. כיוון ששירותי הטלוויזיה הם המרכזיים בטובין, אין בחיבורם של שלושת השירותים לקופסה אחת כדי לשנות זאת, ועדיין נותר זה אותו ממיר, הממוקם בבתי הלקוחות בסלון, בסמוך לטלוויזיה.

עלות הרכיבים לממיר, גבוהה משמעותית מעלות הרכיבים הקשורים לפונקציות האחרות קרי, טלפוניה והמרשתת. הנתבעת מבקשת להסב את לבו של בית המשפט לעובדה כי התובעת עצמה נמנעה מלהציג נתונים ביחס לעלויות הרכיבים והטובין.

התובעת מאפשרת הקלטת שידורי טלוויזיה בלבד על גבי הכונן המצוי בטובין, ואינה מאפשרת הקלטת מידע אחר על גבי כונן זה

פרסומי התובעת נותנים דגש לפונקציית הטלויזיה בטובין, ומקום פחות ניתן ליתר השירותים בטובין.

התובעת בפרסומיה מתייחסת לפייברבוקס כממיר כי בפרסומיה תחת הכותרת "ציוד" – "לקוח שמצטרף למבצע זכאי ל – Hot FiberBox ועד 2 ממירים נוספים".

יצרן הפייברבוקס, חברת Sagemcom מסווגת את הפייברבוקס כממיר. מחשבון הספק, אשר צורף לרשימון מספר 420651564, ניתן לראות כי היצרן סיווג את הטובין כ – 85.28.

ארגון המכס פרסם "Classification Opinions" בשנת 2006 לגבי טובין אלה במהותם הכוללים פונקציה של טלויזיה, טלפון ומרשתת, וקבע כי יש לסווג טובין אלו בפרט 85.28.71. מדובר באינדיקציה משמעותית לגבי הסיווג הנכון של הטובין בהתאם לאמנת בריסל.

הנתבעת טענה שהתובעת ניסתה להציג מצג כאילו השימוש בפועל בפונקציה של המרשתת באמצעות הפייברבוקס על ידי לקוחותיה עולה על זמן השימוש בפועל בפונקציה של הטלויזיה, ומכאן לקבוע כי הפונקציה העיקרית היא התקשורת. אלא שבמסגרת החקירות הנגדיות של עדי התובעת הוכח כי המצג אינו מדויק, בלשון המעטה, עד כדי שבית המשפט הורה על הוצאת נספח 9 אשר מתיימר להציג את נתוני הגלישה במרשתת מתציהו של מר חנין. גם נספח 10 לתצהירו של מר חנין אשר מציג, לכאורה, את נתוני הצפייה בטלויזיה, מציג ממוצע של כלל הממירים שנבדקו, לרבות כמה ממירים אשר מוחזקים באותו הבית, ואינו מציג נתון ברור לגבי זמן השימוש בפייברבוקס עצמו ביחס לצפייה בטלויזיה לעומת שימוש בפונקציות האחרות, ועל כן מדובר בנתון שהוא חסר ערך. הנתבעת טענה שהתובעת ניסתה לתקן את מחדליו של מר חנין על ידי תצהיר של מר אילן לוי שהוגש בשלב מאוחר. גם בתצהירו של מר לוי, נטען כי זמן הצפייה הממוצע בטלויזיה, נמוך מזמן הגלישה הממוצע במרשתת.

אלא שבחוות דעתו של פרופ' גלעדי מטעם הנתבעת, ניתן הסבר מאלף מדוע המדידות שנערכו על ידי מר לוי אינן רלוונטיות – בין השאר הוסבר שם, כי גלישה במרשתת אינה רציפה, ונעשית על ידי שליחת וקבלת חבילת מידע. לצורך מדידת חבילות המידע יש צורך בציוד מתוחכם שלא נעשה בו שימוש במקרה זה. זאת ועוד, כל מכשיר המחובר לרשת ה – wifi "מאזין" באופן קבוע לרשת לקבלת הודעות דואר, הודעות ווטסאפ, הודעות חדשותיות וכיו"ב. מדובר בגלישה פסיבית שלא ברור כיצד נמדדה על ידי מר אילן לוי.

לגופם של דברים קובע פרופ' גלעדי, הן בחוות דעתו (סעיף 37) והן בעדותו כי בחירת משך השימוש כקריטריון לקביעת חשיבות השירות עלולה להטעות, וכי היה על התובעת להציג את כמות המידע המועברת ולא את משך הזמן. מדידה כזו היתה מוכיחה, כי כמות המידע מבחינת נפח התקשורת שתועבר לצורך צפייה בטלויזיה תהיה גבוהה באופן משמעותי לעומת כמות המידע המועברת משימוש רגיל במרשתת, וכי זה הוא הנתון הרלוונטי

לשאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים. כאמור התובעת נמנעה מלהציג את כמות המידע שהועברה.

חמור מכל אלה – בתוך מדגם הנתונים שהוצגו על ידי מר לוי, הוסרו כל אלו שלא גלשו בכלל במרשתת או לא צפו בכלל בטלוויזיה. כלומר – היו אנשים שנבדקו, לא גלשו בכלל במרשתת, ובמקום להכניס נתון זה לממוצע, הוסרו, לכאורה, נתוניהם מתוך הנתונים שהוצגו לבית המשפט באופן שעיוות את הממוצעים שהוצגו על ידי מר לוי. ברי כי הכללתם בתוך הנתונים, במידה שאכן לא גלשו או לא צפו בטלוויזיה, היתה מפחיתה בצורה משמעותית את הממוצע שהוצג על ידי לוי, הן לגבי הטלוויזיה והן לגבי המרשתת.

עוד טענה התובעת כי הנתונים לגבי ימים שלמים של מכשירים שנבדקו פשוט הוסרו מן הנתונים שנמסרו לנתבעת ולבית המשפט, וכלל לא ניתן לבדוק אם אכן לא גלשו או לא צפו בטלוויזיה, או שמא נמחקו נתונים אחרים שהיה בהם כדי לתמוך בעמדת התובעת.

בנוסף, גם נתוני הצפייה בטלוויזיה של תכנים שהוקלטו על ידי המשתמשים בפייברבוקס ונצפו אח"כ לא נכללו בממוצע, דבר שהפחית בצורה לא הגיונית את ממוצע הצפייה בטלוויזיה.

עוד טענה התובעת שהתובעת ניסתה להוכיח את עליונותם של שירותי המרשתת על שירותי הטלוויזיה גם על בסיס המבנה הטכני של הפייברבוקס. בממיר מותקנים שני מעגלים, ולטענת התובעת, ככל שתהיה תקלה בכרטיס המודם, יקרוס המכשיר כולו. אלא שהדבר נסתר במפורש בחוות דעתו של פרופ' גלעדי אשר פירק את המכשיר והוכיח באופן חד משמעי כי המסקנה היא הפוכה לחלוטין.

יתרה מזאת, מר וולקוף מטעם התובעת העיד, כי בעתיד יבנו הטובין בלוח אחד, ואז ממילא לא ניתן יהא להסתמך על עניין טכני פעוט זה כביסוס לטענת התובעת.

באמצעות סקר שערך מר אושיק רושינק, ביקשה התובעת להוכיח, כי תפיסת לקוחות התובעת את הפייברבוקס הוא כשימוש עיקרי לצרכי מרשתת וטלפוניה, ואילו השימוש אותו עושים לקוחות אלו בשירותי הטלוויזיה - הוא משני (35% בלבד לעומת 65% שעושים שימוש עיקרי בטלפון, בגלישה במרשתת ועוד, כנטען בחוות הדעת). מהחקירה הנגדית עולה כי מדובר על סקר מוטעה ולא מדויק, בלשון המעטה, שאין לסמוך - לא על הנתונים עליו התבסס, ולא על מסקנותיו -

בסיס הנתונים עליו הסתמך מר רושינק הוא 100 אלף איש אשר נמצאים במאגר "פאנל אינטרנטי" ואשר נוהגים להשיב לסקרים. מידע זה לא גולה בחוות הדעת, כך שלא ניתן היה להיערך מראש ולבחון או לבקר את אותו "פאנל" ואת החלוקה של האנשים בו. במקום לקבל מהתובעת את נתוני לקוחותיה ולאסוף מהם אוסף מייצג של נבדקים, בחרה התובעת לפנות למגזר מסוים ומוגבל בלבד של האוכלוסייה - אלה שנוהגים להשיב לסקרים במרשתת ולבחון את השאלות עליהם בלבד. ניתן רק להניח כי מי שממילא מעיד על עצמו כמי שנוהג להשיב לסקרים במרשתת, יעשה אולי שימוש רב יותר במרשתת על פני פונקציות אחרות בפייברבוקס, אבל וודאי שאין ללמוד מכך משהו על כלל

האוכלוסייה. זאת ועוד, אותם משתתפים מקבלים תמורה עבור היענותם להשיב לסקר, וגם מן הטעם הזה קשה לסמוך על המוטיבציה ועל טיב התשובות שניתנו על ידיהם. התובעת בחנה, לכאורה, אך ורק את לקוחותיה היהודים דוברי העברית בני ה - 65-18. אלא שלא הציגה נתונים לגבי שיעור הלקוחות מהמגזר היהודי דוברי העברית ביחס לכלל לקוחותיה, וכמובן גם לא נתונים לגבי שיעור הלקוחות שמעל לגיל 65 והרגלי השימוש שלהם בפייברבוקס. ומעבר לכך, בבדיקה הסתבר שלתוך מאגר הנתונים הסתננו גם כאלו שהם מעל לגיל 65 וקשה לדעת מה היה השיקול בסינון מאגר הנתונים שנבחנו בסקר. בסופו של דבר התברר, כי מסקנות חוות הדעת של מר רושינק מבוססות על תשובותיהם של 100 איש בלבד, מתוך כ- 70,000 לקוחות התובעת שהחזיקו בפייברבוקס בערך באותה תקופה.

במהלך החקירה הנגדית התברר, כי הנתונים המוצגים בסיומה של חוות הדעת כאחוזים מתוך כלל משתמש הפייברבוקס, אינם אחוזים המסתכמים ל - 100%, דבר שלמען האמת, לא מאפשר כלל לבחון את התשובות ואת המסקנות וללמוד מהם משהו. יתרה מזאת, בדיקה של הנתונים העלתה, כי מתוך אותם 100 מחזיקים בפייברבוקס שנבדקו 50 ענו כי הטלויזיה היא השימוש העיקרי ביותר מבין הפונקציות אותן מאפשר המכשיר כלומר - 50% ולא 35% כפי שהוצג בסקר. בה בעת - 23 איש בלבד השיבו כי גלישה במרשתת היא הפונקציה העיקרית מטעמם ואפילו לא אדם אחד טען שהשימוש בטלפון באמצעות הפייברבוקס הוא השימוש העיקרי שלהם בטובין. גם אם נקבל את כל דרך הבחינה והתחשיב בהם נקט מר רושינק, עדיין, גם לפי הנתונים שהתקבלו על ידיו - 35% מהעושים שימוש בפייברבוקס רואים בטלויזיה כפונקציה העיקרית, ואילו 26% בלבד רואים בגלישה במרשתת כפונקציה העיקרית. בסופו של דבר, התובעת עושה שימוש בסקר המשתמשים של מר רושינק, על מנת להראות את תפיסתו של הצרכן הסופי. אלא שחיי המעשה, הביעו הן התובעת והן הצרכנים את עמדתם בעניין זה בלי צורך במניפולציות אותן עורך מר רושינק - אין צרכן אשר מחזיק בטובין ואינו מנוי לשירותי הטלויזיה.

מר אהרון הרצוג שהעיד בהליך זה הינו עובד בחברת שני, שהם סוכני המכס של הוט, והוא שאחראי בחיי המעשה על סיווג הטובין, לרבות הפייברבוקס, מטעם התובעת. מר הרצוג העיד כי **"אני כצרכן ולכן גם כאיש מקצוע סוכן מכס מסתכל עליו ואומר זה ממיר"** ומפרט בהרחבה את הסיבה לסיווג. בהמשך דבריו קובע במפורש כי בהתאם לחוות דעתו המקצועית הסיווג הנכון הוא בדומה לעמדת התובעת. לא בכדי לא הובא מר הרצוג להעיד מטעם התובעת בהליך זה והנתבעת נאלצה לזמנו.

אחת מטענות התובעת היא כי מתוך כלל הפונקציות של הפייברבוקס - שלוש היו צריכות להיות מסווגות בפרט 85.17 ורק פונקציה אחת (הטלויזיה) מסווגת בפרט 85.28, ועל כן ראוי לסווג את הפייברבוקס בפרט 85.17. בית המשפט קבע כבר בעבר, כי מדובר בסיווג טובין ולכן יש לבחון את הדברים במבחן מהותי, לפי טיב הטובין, ולא במבחן כמותי,

שאחרת, ניתן יהא להוסיף לטובין אלמנטים קבועים בלתי חיוניים במטרה לנסות ולשנות את ייעודם. מבחן זה הוא מבחן כמותי, אך לא יכול לשמש כמבחן עזר בקביעה מה היא הפונקציה העיקרית. יתרה מזאת, טענה זאת סותרת במפורש את כלל 3 לחלק ה – 16, הקובע כי יש לסווג את הטובין לפי הפונקציה העיקרית בהם, ולא לפי כמות.

אין מחלוקת כי על יתר הממירים אותם מייבאת התובעת מוטל היה מס קניה בשנים הרלוונטיות. אין כל הגיון בחיוב המס על הממירים הפשוטים ביותר, ודווקא את הממיר המורכב יותר, המתקדם יותר, וזה המכוון לשכבות הסוציו אקונומיות הגבוהות יותר, לפטור ממס.

לשיטת הנתבעת הראיות מעידות על כך, כי הפונקציה העיקרית בטובין הינה היותו ממיר לטלויזיה. בהתאם, יש לקבוע, כי יש לסווג את הפייברבוקס בפרט מכס 85.28 ולא כנטען על ידי התובעת, בפרט מכס 85.17 או 85.25.

## **12. דיון והכרעה בשאלת הפונקציה העיקרית של מכשיר הפייברבוקס**

הדרך הטובה ביותר לקבוע מהי הפונקציה העיקרית של הפייברבוקס היא על דרך מבחן השימוש. בדרך זו הלכה התובעת וביצעה סקר שימוש. לצורך כך גייסה התובעת את מר רושניק ליתן חוות דעת בנוגע למאפייני השימוש של הציבור הישראלי במכשירי פייברבוקס. מר רושניק הגיש חוות דעת ממנה עולה כי הוא בעל תאר ראשון ושני במנהל עסקים ובעלים מנהל של מכון מחקר ומרצה במוסדות אקדמיים. מר רושניק בדק את השימושים השונים במכשירי פייברבוקס אצל מנויי הוט ולצורך מתן תשובה לבדיקה זו, נערך סקר ארצי, אקראי ומייצג. הסקר נעשה באמצעות האינטרנט. מנסיונו המקצועי, מרבית הסקרים נערכים בצורה זו, אשר היא המקובלת כיום. כדי לענות על מטרת המחקר נערך מדגם אינטרנטי, אקראי ארצי מייצג, של יהודים דוברי עברית בגילאי 18 עד 65. מתוך כלל הנדגמים זוהו 1,010 נסקרים, שהם מחוברים כיום לטלויזיה הרב ערוצית של הוט. מתוך אותם 1,010 מחוברי הוט, זוהו 100 הנסקרים, שמותקן אצלם בבית כיום מכשירי פייברבוקס. איסוף הנתונים בוצע בין ה-10 ל-15 במארס, 2016. 100 הנסקרים הנ"ל, נתבקשו לציין מתוך הרשימה הבאה, מהם השימושים העיקריים שמבצעים במכשירי הפייברבוקס.

ממצאי הסקר עלה כי 46% מהנסקרים ציינו כי הפייברבוקס מאפשר להנות מכל שירותי הוט בקופסא אחת. ובאשר לשימושים העיקריים, 65% מהנסקרים ציינו ששימוש העיקרי באמצעות מכשירי הפייברבוקס הוא שימוש בטלפון קווי, גלישה באינטרנט באמצעים שונים, גלישה באינטרנט בטלויזיה, צפייה על גבי מסך הטלויזיה בסרטים מוסיקה וכד' דרך חיבור לטלפון נייד, דיסק און-קי, מחשב וכו'. 35% ציינו ששימוש העיקרי הוא צפייה בשידורי הכבלים בטלויזיה.

לעניין השימוש הגיש תצהיר מטעם התובעת מר נדב חנין שמשמש כמנהל חטיבת שיווק בהוט. מר חנין הצהיר שהחל מסוף שנת 2013, החלה הוט לייבא לישראל פייברבוקס, שהינו מכשיר הראשון מסוגו בישראל, אשר כולל תחת מארז אחד- שירותי אינטרנט, שירותי טלוויזיה ושירותי טלפניה. המחשבה שעמדה בהוט מאחורי פיתוח מכשיר הפייברבוקס, הייתה לרכז תחת מארז (קופסא) אחת את כל האביזרים שלהם נדרש המשתמש הביתי, לצורך גלישה באינטרנט, צפייה בטלוויזיה, שיחות טלפון, וזאת במקום להחזיק בבית מספר מכשירים, כשכל מכשיר מבצע פעולה אחת בלבד, וזאת, בין היתר משום שבשנים האחרונות אנו עדים לעלייה משמעותית במספר מנויי הוט שמשתמשים לא רק בחבילת הטלוויזיה, אלא מנויים גם על רשת האינטרנט ורשת הטלפון (מנויי "טריפל"). נכון להיום, כ-70% מלקוחות הוט הם לקוחות "טריפל". מחשבה נוספת הייתה לאפשר באמצעות פונקציה "מדיה סנטר", להציג על גבי מסך הטלוויזיה תמונות, סרטים וקבצי מוסיקה מכל המכשירים שנמצאים בידי המשתמש- סמארטפון, מחשב, טאבלט, דיסק און-קי וכו'. מר חנין הדגיש כי בפרסומו לקראת הכנסת הפייברבוקס הודגש הבידול שלו מממיר בשל טלוויזיה בשל הפונקציות הנוספות שיש בו. מר חנין הצהיר כי על פי נתוני הוט, נכון להיום כ-70,000 איש מחזיקים במכשיר הפייברבוקס. מתוכם כ-94% מנויים על חבילת הטריפל- טלוויזיה, אינטרנט וטלפון

מכאן, שרוב מכריע של המשתמשים בפייברבוקס ביקשו לקבל לא רק שירותי טלוויזיה, אלא גם שירותי אינטרנט וטלפון. על פי בדיקה שנערכה, הוצגו נתונים עדכניים לגבי מחזיקי מכשיר הפייברבוקס. נתונים שעולים בקנה אחד עם סקר המשתמשים של מכון רושינק שממנו עולה שפונקציות התקשורת/האינטרנט הן המרכזיות במכשיר הפייברבוקס. הנתונים שהובאו על ידי מר חנין הם תוצאות דגימה של 9,450 מכשירי פייברבוקס למשך 24 שעות בחודש פברואר 2016. מהדגימה עלה כי הזמן הממוצע בו קיימת פעילות אינטרנט במכשירים אלה, עומדת על כ-35% מהיממה, קרי כ-8.4 שעות ביום. פעילות אינטרנט - הכוונה לגלישה בפועל דרך המחשב/הסמארטפון/המחשב הנייד/הטאבלט, הורדת סרטים מהאינטרנט, צפייה ב-youtube, וכל פעילות אחרת שעושה שימוש ביכולות האינטרנט של המכשיר. -

נדגמו מחזיקי הפייברבוקס בשימוש בשירותי טלפניה בחודש ינואר 2016, והתוצאה הייתה כי זמן השימוש הממוצע בשיחות טלפון במהלך החודש, עמד על 210.6 דקות בממוצע.

=

קיים בהוט מדגם של צפייה בטלוויזיה בכבלים בממירים אחרים, בדגמים ישנים יותר מאשר פייברבוקס. על פי מדגם שנערך בחודש ינואר 2016, התגלה כי זמן הצפייה הממוצע בטלוויזיה בכבלים עמד על 5.4 שעות ביום, ובהוט העריכו, כי משך הצפייה בטלוויזיה במכשירי הפייברבוקס לא צפוי להיות שונה, ובטח שלא ארוך יותר. נכון להיום אין להוט אפשרות לדגום את משך הצפייה בטלוויזיה בכבלים באמצעות הפייברבוקס.

הנתבעת כתבה בסיכומיה שהתובעת ניסתה להציג מצג כאילו השימוש בפועל בפונקציה של המרשתת באמצעות הפייברבוקס על ידי לקוחותיה עולה על זמן השימוש בפועל בפונקציה של הטלויזיה, ומכאן לקבוע כי הפונקציה העיקרית היא התקשורת. אלא שבמסגרת החקירות הנגדיות של עדי התובעת הוכח כי המצג אינו מדויק, בלשון המעטה, עד כדי שבית המשפט הורה על הוצאת נספח 9 אשר מתיימר להציג את נתוני הגלישה במרשתת מתצהירו של מר חנין.

הנתבעת מסלפת את העובדות. נספח 9 הוצא מאחר שלא נעשה על ידי מר חנין ולכן לא היה מקום לצרפו לתצהירו. נספח 9 לא הוצא מאחר שנמצא פגם בנתונים שהוא מייצג (ר' פרוטקול הדיון מיום 23.6.2016 בשורה 31). בשלב מאוחר יותר צורף תצהירו של מר אילן לוי אשר ריכז את הנתונים שהובאו בתצהירו של מר חנין. דהיינו הפגם שבגינו הוצא נספח 9 מתצהירו של מר חנין, תוקן על דרך צירוף תצהירו של מר אילן לוי.

הנתבעת הסתמכה על חוות דעתו של פרופ' גלעדי שהוא פרופ' להנדסת מערכות תקשורת ולהנדסת מערכות מידע לטעמו של פרופ' לוי הנתונים שהופקו על ידי מר לוי אינם רלוונטיים בין השאר הוסבר שם, כי גלישה במרשתת אינה רציפה, ונעשית על ידי שליחת וקבלת חבילת מידע. לצורך מדידת חבילות המידע יש צורך בצידוד מתוחכם שלא נעשה בו שימוש במקרה זה. זאת ועוד, כל מכשיר המחובר לרשת ה - wifi "מאזין" באופן קבוע לרשת לקבלת הודעות דואר, הודעות ווטסאפ, הודעות חדשותיות וכיו"ב. מדובר בגלישה פסיבית שלא ברור כיצד נמדדה על ידי מר אילן לוי. אל לנו לשכוח שהמטרה הייתה לקבל נתונים באשר לשימוש של מנויי הוט בפייברבוקס. והנתון הקובע הוא כמה זמן עושה הצרכן שימוש באינטרנט. כלומר כמה זמן משעות היום הצרכן גולש ברשת האינטרנט. דווקא מתוך חוות דעתו של פרופ' גלעדי ניתן להבין שבנוסף לזמן שבו הצרכן גולש ברשת האינטרנט יש זמן אינטרנט שלו הצרכן לא מודע הזמן שבו רשת ה WIFI במצב האזנה. דהיינו זמן השימוש במרשתת הוא גדול יותר מהזמן בו הלקוח עושה שימוש באינטרנט בפועל.

הנתבעת מלינה על שהתובעת נמנעה מלהציג את פרוספקט הטובין או את מכתב הדרישה ליצרן ביחס להגדרות המכשיר. מפרט הטובין הטכני והן המדריך להשתמש צורפו לתצהירו של מר יובל וולקוף מטעם התובעת והן דוגמא פיזית של המכשיר עצמו נמסרה לנתבעת. באשר לאי הצגת מכתב הדרישה מהיצרן, עוד ביום 2.6.16 קבע בית המשפט בהחלטתו בבקשת הנתבעת לגילוי מסמכים, כי זה נושא שהנתבעת יכולה לשאול עליו בחקירות נגדיות. לא זו אף זו, המכשיר נמסר לידי הנתבעת והיא יכולה הייתה לאפיינו ככל שנדרש, מחוות דעתו של פרופ' גלעדי הבנתי שהדבר אף נעשה על ידו. הבחינה הנדרשת לצורך סיווג הינה של מהות הטובין בעת יבואם ולעניין זה, אין כל נפקות לתכתובות שבין התובעת ליצרן ראו [ר"ע 530/82 עטר חברה למסחר בע"מ נ' מדינת ישראל](#), פ"ד לח(2)337.

אין לקבל את טענת הנתבעת כי מיקום הטובין ליד הטלויזיה בחדר האורחים יש בה כדי להעיד על עיקר השימוש. המיקום אינו רלוונטי לאור העובדה כי החיבור לאינטרנט הינו אל-חוטי, ועל כן דווקא מיקום המכשיר במרכז הבית נותן מענה טוב למכלול הפונקציות של המכשיר, באופן שמאפשר קליטה טובה שלהן ברחבי הבית.

כך גם לא מצאתי לקבל את טענת הנתבעת לפיה העובדה שרכיב עלות שירותי הטלויזיה הגבוה מעיד על מהות המכשיר בכללותו, ואין בו כדי להעיד על עיקר השימוש במכשיר.

בסיכומיה כותבת הנתבעת שארגון המכס פרסם **"Classification Opinions"** בשנת 2006 לגבי טובין הזיהים במהותם הכוללים פונקציה של טלויזיה, טלפון ומרשתת, וקבע כי יש לסווג טובין אלו בפרט 85.28.71. הנתבעת מציינת שאין מדובר בהחלטה מחייבת, אך יש בכך באינדיקציה משמעותית לגבי הסיווג של הטובין בהתאם לאמנת בריסל.

אין לקבל טענה זו מכמה טעמים: החלטות הסיווג של רשויות מכס זרות שעליהן הסתמכה הנתבעת, אינן רלוונטיות לתיק זה, שכן קיים שוני מהותי בין המוצרים נשוא ההחלטות, לבין הטובין. ראו סעיפים 64-43 ונספחים 36-17 לתצהיר יובל וולקוף; ועדות יובל וולקוף, מיום 16.7.07. המדובר במכשירים שכללו מודם פשוט שתפקידו הסתכם באפשרות להזמין תוכן באמצעות VOD, אך בשונה מהטובין נשוא התביעה- מכשירים ישנים אלה לא אפשרו גלישה באינטרנט בכל המכשירים, שיתוף קבצים, וכו'. עוד הוכח, כי המכשיר עם המודם הפשוט שצוין לעיל, הוא שנדון בהחלטת ארגון המכס העולמי משנת 2006, שצוטטה בכתב ההגנה של הנתבעת, וכי באותו מכשיר לא היה WIFI. לכן, המכשיר שנדון בשנת 2006 לא היה "קופסת תקשורת חכמה" ולא אפשר גלישה בכל הבית, ואינו דומה לטובין שבמחלוקת.

יתר על כן, החלטות הסיווג של ארגון המכס העולמי לא נקלטו בדין הישראלי, הן אינן מחייבות, ובתי המשפט בישראל כבר פסקו בניגוד להחלטות כאלו (ראו [ת.א. \(מחוזי ירושלים\) 7057/05 פרמה גורי בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-אגף המכס ומע"מ](#) [פורסם בנבו] (13.12.11), סעיף 53. פסק-הדין בוטל בפשרה). כמו כן, הוכח כי הנתבעת בעצמה אינה מסתמכת על החלטות סיווג של רשויות מכס זרות, כאשר הן אינן נוחות לה, וטוענת כנגדן. כך למשל, בכתב הגנה שהוגש על ידי רשות המכס [ב.ת.א. \(שלום ראשל"צ\) 31091-01-15 חברת דנטלון בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המכס](#), [פורסם בנבו] נכתב בסעיף 96- **"אופן הסיווג על ידי מדינות אחרות אינו מחייב את מדינת ישראל אלא אמנת בריסל וצו תעריף המכס"** (ראו גם סעיף 37 לחוות דעתו של עמירם רגב)

בסיכומיה המטירה הנתבעת אש וגופרית על חוות דעתו של מר אושניק ועל הנתונים וניתוחם כפי שנעשו על ידי העד אילן לוי. (באשר לנסיבות הוצאת נספח 9 לתצהיר חנין התייחסתי לעיל). הנתבעת טענה שהמדגם עליו הסתמך מר רושניק אינו מדגם מייצג. יש לציין כי מר רושניק הוא בעלים ומנכ"ל של חברת סקרים אשר העיד כי המדגם הינו מדגם מייצג ומקובל סטטיסטית, הנתבעת לא הביאה עדות סותרת בעניין זה, וזאת כאשר לא היתה לה כל מניעה לעשות כן. כידוע, יש לזקוף הימנעות מהבאת עד לחובת בעל הדין

שנמנע מהעדתו. לכן אין ממש בביקורת שהטיחה הנתבעת בחוות דעתו של מר רושניק ובנתונים שהובאו על ידי מר לוי.

באשר לשיטת הבדיקה דרך זו של איסוף נתונים, כפי שבוצעה על ידי התובעת, נותנת תמונה שקופה ומדויקת של הנתונים. דווקא בדיקת הנתונים לפי נפח שימוש להבדיל מזמן השימוש היתה נותנת תמונה מעוותת. הדוגמא שהובאה בסיכומי התובעת משכנעת. צפיה בסרט באיכות HD תצרוך מן הסתם יותר נפח מצפיה בסרט באיכות ירודה יותר. אך זמן הצפיה בשני הסרטים יהיה זהה. כאשר רוצים לגבש עמדה באשר לשימושים דווקא מרכיב זמן הצפיה הוא הקובע ולא מרכיב הנפח כפי שהוסבר לעיל.

הנתונים בקשר לשימוש בטובין שנאספו והוצגו על ידי התובעת מראים, ששירותי המרשתת הינם בסיסיים יותר משירותי הטלוויזיה. אין יום מבלי שנשתמש בשירותי המרשתת, בעוד שבהחלט יכול לעבור יום מבלי שנשתמש בשירותי הטלוויזיה.

**התוצאה היא שניתן לקבוע כי התובעת הוכיחה ברמת ההוכחה הדרושה במשפט אזרחי כי הפונקציה העיקרית של מכשיר הפייברבוקס היא מרשתת וטלפוניה כטענת התובעת ולא טלוויזיה כטענת הנתבעת.**

### **13. באיזה סיווג מכס יש לסווג את הפייברבוקס**

#### **טענות התובעת**

התובעת טוענת כי סיווג הטובין בפרט 6290-85.17 לצו תעריף המכס, הוא פרט המכס המתאר נאמנה את הטובין שבמחלוקת. לשיטת התובעת פרט מכס זה, הינו פרט המנוסח בצורה רחבה, המתייחס למכשירי תקשורת שמטרתם לאפשר החלפת מידע בפורמטים שונים, כגון קול, תמונות, נתונים וכו'. בפרט זה נכללים מכשירי תקשורת רבים כגון מודם טלפון, מודם אינטרנט, ראוטר לגלישה ברשת אלחוטית.

עוד טענה התובעת כי סיווג הטובין בפרט 7140-85.28 לצו, המתייחס, בתמצית, ל: "מקלטי טלוויזיה.. המיוחדים לקליטה מלווין או מכבלים". כולל תחתיו מקלטי טלוויזיה, שהם מכשירים המיועדים לחיבור למסך לצורך צפייה בשידורי הטלוויזיה.

פרט המכס 7140-85.28 כולל, על פי לשונו, מקלטי טלוויזיה-"אם משולבים במקלטי רדיו או במכשירי הפקה של קול או של הקלטה של קול או וידאו". הרחבה זו נועדה לכלול בפרט 7140-85.28 טובין הכוללים מקלטי רדיו, מכשירי הפקה והקלטה של קול או וידאו. הרחבה זו אינה מתייחסת לפונקציות של תקשורת, אינטרנט וכו'.

עוד טוענת התובעת שהמונח "המיוחדים" בפרט המכס 7140-85.28 לצו תעריף המכס, לו טוענת הנתבעת, נוקט במילה "המיוחדים ל.." (מקלטי טלוויזיה ה"מיוחדים" לכבלים),

כאשר המונח "מיוחד", הינו מונח שגור ונפוץ בדיני סיווג המכס, עמדת הנתבעת היא כי יש לקרוא את המילה "מיוחדים" במובן של "רק" ו"באופן בלעדי". בעוד התובעת קוראת את המילה כ"משמשים".

הטובין אינם "מיוחדים" לקליטת טלויזיה בכבלים ועל כן לא ניתן לסווגם בפרט המכס 85.28-7140 כפי שעולה ממהות הטובין לעיל, הטובין משמשים גם לטלויזיה בכבלים, אך **בוודאי אינם מיוחדים לטלויזיה בכבלים**. כמפורט בהרחבה, הטובין מאגדים בתוכם מספר מכשירים ומיועדים לשמש למספר שימושים, וביניהם אינטרנט, מדיה סנטר, טלפון. נדמה כי לא יכול להיות חולק כי טובין שזוהי מהותם, אינם מיוחדים לטלויזיה, שכן הם משמשים לכמה וכמה מכשירים, כאשר הטלויזיה הינה אחת מהם.

פונקציות התקשורת והאינטרנט הן פונקציות משמעותיות ועיקריות בטובין, הן לאור המבנה הטכנולוגי של הטובין, הן לפי אופי השימוש בהם (גם בהיבט המשתמש הסופי וגם בהיבט השיווקי), ועל כן ברור כי לא ניתן לטעון שהטובין מיוחדים לקליטת טלויזיה בכבלים. לפיכך, המסקנה המתחייבת היא שלא ניתן לסווג את הטובין בפרט מכס 85.28-7140.

לפיכך טענה התובעת שפרט המכס 85.17-6290 הינו רחב וכולל מכשירים בעלי פונקציות תקשורת רבות, פרט מכס זה, מתייחס, על פי לשונו ופרשנותו, לכל הפונקציות שבמכשיר: טלויזיה, אינטרנט וטלפון, שכן גם שידורי הטלויזיה נחשבים כקליטה של קול, תמונות או נתונים.

היות ופרט מכס 85.17-6290 נוקט בלשון רחבה: שידור או קליטה של קול, תמונות או נתונים, הרי שהוא מתייחס גם לפונקציות הטלויזיה, גם לפונקציות האינטרנט, וגם לפונקציות הטלפון.

בנסיבות אלה, ברור שעל פי כלל 3(א) לצו המסגרת לצו תעריף המכס (הפרט המפורט גובר על הפרט הכללי), יש לסווג את הטובין בפרט 85.17-6290, שכן הוא מתאר את הטובין בשלמותם, על כל הפונקציות שבהן, בעוד פרט 85.28-7140 מתאר את הטובין באופן חלקי, תהא מרכזיותה של הטלויזיה בטובין, אשר תהא. חיזוק לעניין זה ניתן למצוא בכלל 2(ב) לחלק ה-16 לצו, הקובע כי חלקים המתאימים באותה מידה לשימוש עיקרי עם טובין שבפרט 85.17 או 85.28, יסווגו בפרט 85.17:

#### 14. טענת התובעת בדבר הרחבת חזית

התובעת טענה שהנתבעת ניסתה לבצע הרחבת חזית בתצהירה ולטעון לחילופין לסיווג הטובין בפרט מכס 85.28-7190 המתייחס למקלטי טלויזיה "אחרים" (שאינם "מיוחדים" לכבלים, ובית המשפט קבע מפורשות, לאור בקשת התובעת, כי אין להרחיב חזית במסגרת התצהיר.

#### 15. טענות הנתבעת לעניין הסיווג

הנתבעת סבורה כי התובעת טועה בטענה שהסיווג הנכון של הטובין הוא בפרט מכס 85.17.6290. התובעת, בחוות דעתו של מר אמירס רגב המסווג מטעמה, השמיטה את הסיפא של פרט 85.17 לפיו יסווגו בפרט זה מכשירים שאינם יכולים להיות מסווגים בפרט מכס 85.28. לטענת התובעת כיוון שהפונקציה העיקרית בטובין היא היותו ממיר לטלויזיה, הרי שכיוון שהפייברבוקס יכול להיות מסווג בפרט מכס 85.28, הרי שהוא אינו יכול להיות מסווג בפרט מכס 85.17.

דברי ההסבר של ארגון המכס העולמי לפרט 85.17 (מוצג נ'3) אף הם תומכים בעובדה כי בפרט מכס זה לא מסווגים מכשירים המשולבים עם מכשירים לקליטת שידורי טלויזיה

#### 16. הנתבעת טענה שלא ניתן לסווג את הפייברבוקס בפרט 85.25

בתגובה לטענה חלופית, שטענה התובעת כי יש לסווג את הטובין בפרט מכס 85.25-5000, אשר עוסק בעיקר במכשירי שידור לרבות מצלמות טלויזיה, טענה הנתבעת שפרט מכס זה עוסק במשדרים שמקור המידע שלהם מגיע מאולפנים, ואין לו קשר לטובין מושא התביעה. לטענת הנתבעת מומחה הסיווג מטעם התובעת - מר עמירס רגב, הודה בחקירתו, כי פרט מכס זה אינו מתאים לטובין שבמחלוקת.

#### 17. הסיווג בפרט 85.28 ובפרטי המשנה שלו

לטענת הנתבעת מאחר שהפונקציה העיקרית בטובין היא מקלט הטלויזיה, ברור כי הסיווג הנכון הוא בפרט 85.28. משכך, ובהתאם להוראת סיווג [63](#) לצו, יש לסווג את הטובין לפי פרט המשנה והסעיף המתאימים לו.

התובעת טענה, במסגרת חוות דעתו של עמירס רגב, לגבי משמעות המונח "מיוחדים" המופיע בסעיף 7140. גם התובעת מסכימה, כי פרשנות המונח "המיוחדים" היא שימוש עיקרי, לכל הפחות, או אף בלעדי.

הטובין מקבלים את הזנת הטלויזיה, המרשתת והטלפוניה באמצעות כבל RF אשר יכול להתחבר אך ורק לרשת הכבלים. חיבור הטובין לכבל RF הוא שמאפשר את מתן כל השירותים והפונקציות אותן מאפשר הטובין. ויובהר, כי לא ניתן לחבר את הטובין לאף רשת תשתית אחרת מכאן, שבהכרח הטובין "מיוחדים" לקליטה מכבלים כנדרש בפרט המכס.

הנתבעת טענה שמאחר שהפונקציה העיקרית בטובין היא הממיר לטלויזיה, הרי יש לסווג את הטובין כאילו הן כוללות רק מרכיב זה, ועל כן אין מניעה מלסווג את הטובין גם בפרט מכס הקובע כי הטובין מיוחדים לקליטה מכבלים.

אף אם יקבע בית המשפט כי אין לסווג את הטובין בסעיף 7140, הרי שיש לקבוע כי יש לסווג את הפייברבוקס בפרט מכס 85.28.7190 - אחרים.

#### 18. הטענה בדבר הרחבת חזית

הנתבעת טענה שהעובדות המובאות בכתבי הטענות אינן משתנות גם אם יתקבל הסיווג החלופי לפי פרט מכס 85.28.7190, ועל כן ממילא אין מדובר בהרחבת חזית. המחלוקת בין הצדדים היא בקביעת הסיווג הנכון של הטובין. העובדות מוצגות כולן בפני בית המשפט, והציפיה היא, כי לאחר שכל העובדות הוצגו בפני בית המשפט, יקבע בית המשפט הנכבד מה פרט המכס הנכון לסיווג הטובין. לא יכול להיות שאך כיון שפרט המכס הספציפי לא נטען בכתבי הטענות, יועמד בית המשפט במצב בלתי אפשרי בו הוא מנוע מלקבוע מה פרט המכס הנכון. מדובר על שאלה שמערבת עובדה ומשפט והיא נמצאת בסמכות בית המשפט. מכל מקום, ולמען הזהירות מוסיפה הנתבעת וטוענת עניין זה, כי אף אם תדחה עמדת הנתבעת בעניין זה, וככל שבית המשפט לא יתיר לה להרחיב את החזית במידה ויש צורך בכך, משמעותה איננה כי דבר כי הסיווג אותו מציעה התובעת הוא הנכון. דין התביעה יהא להידחות בכל מקרה וודאי כאשר נטל ההוכחה בהליך זה מוטל, כאמור, על התובעת.

#### 19. דיון והכרעה לעניין הסיווג

המחלוקת בתיק זה הינה בין פרט מכס 85.28-7140, לו טוענת הנתבעת, המתייחס למקלטי טלוויזיה **המיוחדים** לקליטה מכבלים, לבין פרט מכס 85.17-6290, לו טוענת התובעת, המתייחס למכשירים לשידור או קליטה של קול, תמונות או נתונים.

הצדדים דנו רבות בפרשנות המונח "מיוחדים" בהקשר של סיווג מכס. למעשה אין מחלוקת בין הצדדים שמשמעות המונח מיוחדים, בהקשר האמור הוא **שימוש עיקרי**, לכל הפחות, **או אף בלעדי**.

מכאן טוענת הנתבעת מאחר שהטובין מקבלים את הזנת הטלוויזיה, המרשתת והטלפוניה באמצעות כבל RF אשר יכול להתחבר אך ורק לרשת הכבלים, מכאן, שבהכרח הטובין "מיוחדים" לקליטה מכבלים כנדרש בפרט המכס 85.28-7140.

מילים אחרות, פרט המכס הנטען על ידי הנתבעת הינו פרט 85.28-7140 שעניינו "מקלטי טלוויזיה.. **המיוחדים** לקליטה.. מכבלים". אם כן, לאור לשון פרט מכס זה ופרשנות המונח מיוחדים, על מנת שטובין יכנסו בגדרו, עליהם להיות מיוחדים, קרי בלעדיים או 'כמעט בלעדיים' לשימוש לקליטת כבלים.

כפי שעולה ממהות הטובין שבמחלוקת, הם משמשים גם לטלוויזיה בכבלים, אך **בוודאי אינם מיוחדים לטלוויזיה בכבלים**. הטובין מאגדים בתוכם מספר מכשירים ומיועדים לשמש למספר שימושים, וביניהם אינטרנט, מדיה סנטר, טלפון. נדמה כי לא יכול להיות חולק כי טובין שזוהי מהותם, אינם מיוחדים לטלוויזיה, שכן הם משמשים לכמה וכמה מכשירים, כאשר הטלוויזיה הינה אחת מהם, מה עוד שנקבע לעיל שהשימוש העיקרי הוא

לתקשורת ואינטרנט ולא לטלוויזיה. דהיינו, הקביעה העובדתית, לפיה השימוש העיקרי של הפייברבוקס הוא לאינטרנט ותקשורת, שומטת את הקרקע מהסיווג שבו מצדדת הנתבעת.

**התוצאה היא שלא ניתן לקבל את עמדת הנתבעת לפיה פרט המכס שבו יש לסווג את הפייברבוקס הוא 85.28-7140.**

סיווג הטובין המתאים ביותר, הספציפי ביותר, המתאר את כל מאפייני הפייברבוקס הוא פרט 85.17-6290 במסגרתו מסווגים "מכשירים אחרים לשידור או לקליטה של קול, תמונות או נתונים אחרים... חוץ ממכשירי שידור או קליטה שבפרטים 84.43, 85.25, 85.27 או 85.28". סיווג הטובין בפרט זה עולה ממהות הטובין והשימוש בהם.

אין לקבל את טענות הנתבעת כי בפרט 85.17-6290 יסווגו מכשירים שאינם יכולים להיות מסווגים בפרט 85.28 וכי כללי הסיווג מחייבים סיווג לפי הפונקציה העיקרית שהינה שידורי הטלוויזיה. מה עוד שנקבע עובדתית כי אין זו הפונקציה העיקרית.

**פרט 85.17-6290 הוא פרט המכס המכיל בתוכו את כל הפונקציות של הפייברבוקס ועל כן הוא פרט המכס המתאר את המכשיר בצורה שלמה ומלאה ועל כן המתאימה ביותר לסיווג.**

בפרט 85.17 מסווגים מכשירים המשלבים בתוכם פונקציה של מכשירים אחרים, ובכלל זה פונקציות של מכשירים שלו היו עומדים בפני עצמם היו מסווגים בפרט 85.28. כך, למשל, דברי ההסבר של פרט 85.17 מסבירים כי תחת פרט זה נכלל מכשיר הכולל מקלט טלוויזיה - VIDEOPHONE. מכאן, שפרט 85.17 אינו מחריג מתוכו מכשירים המשלבים בתוכם פונקציות של מכשירים המסווגים בפרט 85.28, נהפוך הוא. פרט 85.17 מכיל בתוכו את פונקציית האינטרנט המהותית במכשיר ואת פונקציית הטלפון, וגם את פונקציית שידורי הטלוויזיה, ובכך מתאר את מכלול המכשיר בצורה השלמה ביותר.

כאשר קיים פרט מכס המתאר את מכלול הפונקציות של המכשיר, הרי שיש להעדיפו על פני פרט מכס המתאר רק חלק מהפונקציות, גם אם חלק זה הוא הפונקציה העיקרית שבמכשיר. מסקנה זו עולה מדברי ההסבר לחלק ה- XVI לפיהם אין להפעיל את כלל 3 לחלק ה- XVI, , כאשר קיים פרט מכס המתאר את המכלול של הטובין לאמור:

**“Note 3 to Section XVI need not be invoked when the composite machine is covered as such by a particular heading, for example, some type of air condition machines (heading 84.15)”**

האמור עולה בקנה אחד גם עם כללי הסיווג המנויים בצו המסגרת של צו תעריף המכס, הקובעים בסעיף 3(3) סדר עדיפות לסיווג לפי הסדר הבא: (א) הפרט הנותן תיאור ספציפי (ב) הפרט בו מסווג המאפיין מהותי (ג) פרט המכס האחרון לפי סדר המספור. מכאן, שהיות ופרט 85.17 הוא הפרט המתאר את כל הפונקציות של הטובין שבמחלוקת, הוא פרט המכס המפורט והמתאים ביותר לסיווג הטובין, ולמעשה אין צורך להידרש כלל לבחינת המאפיין/הפונקציה עיקרית של המכשיר.

הטענה החלופית לסיווג של הנתבעת - הנתבעת התייחסה בחוות הדעת של מר עמוס יוגב לפרט המכס 85.28-7190 שזכרו לא נמצא בכתב ההגנה מטעמה. בהתאם לכך התובעת הגישה בקשה למחיקת סעיפים אלו מחוות הדעת בהיותם הרחבת חזית. בית המשפט דן בבקשה זו בדיון מיום 5.2.17 וקבע כי "חזית המחלוקת נקבעת בהתאם לכתבי ביי דין, ואין בתצהיר כדי להרחיב את חזית המחלוקת וההתנגדות של ב"כ התובעים בדבר הרחבת חזית נרשמה."

למרות קביעה מפורשת זו של בית המשפט, שבה הנתבעת ומרחיבה את החזית בסיכומיה מעבר למחלוקת המוגדרת בכתבי הטענות. ונוכח התנגדות התובעת הרי שמדובר בהרחבת חזית אסורה.

האיסור "להרחיב חזית" עיקרו בכך שבעל-דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת, כפי שהוצבה בכתבי-הטענות, אלא אם כן נענה בית-המשפט לבקשתו לתקן את כתבי-טענותיו, או אם הצד שכנגד נתן לכך את הסכמתו, במפורש או מכללא (ראו [ע"א 8566/06 אמריקר שירותי ניהול וייעוץ \(1987\) בע"מ נ' מליבו- ישראל בע"מ](#), פורסם בנבו, 08.11.2009, וכן [ע"א 6799/02 יולזרי נ' בנק המזרחי המאוחד בע"מ](#), פ"ד נח(2) 145, 151).

לאור כך ששני התנאים האמורים אינם מתקיימים במקרה דנן ולאור החלטתו הברורה של בית המשפט בעניין זה, אין לקבל את הרחבת החזית הנטענת על ידי הנתבעת, וגדר המחלוקת הסיווגית הינה כפי שהוגדרה על ידי כתבי הטענות – פרט 85.17-6290 כעמדת התובעת או פרט 85.25-7140 כעמדת הנתבעת.

**לסיכום סוגיית סיווג הטובין, ניתן לומר כי פרט המכס היחיד המתאים לסיווג הטובין נשוא הדיון הינו פרט 85.17-6290 לצו תעריף המכס, הן מהטעם כי זה הוא פרט המכס**

**היחיד המתאר את מכלול הפונקציות שבמכשיר, ולחילופין מהטעם שהפונקציה העיקרית בטובין הינה התקשורת.**

## **20. האם הפייברבוקס צריך להיות פטור ממסי יבוא לפי התחייבותה של מדינת ישראל**

### **בהתאם לאמנת ה- ITA**

נוכח ההכרעה בשאלת הסיווג נדמה כי התייטר הצורך לדון בשאלה זו. אך נוכח התייחסות הצדדים באריכות לסוגיה זו, פטור בלא כלום אי אפשר. לכן אדון בקצרה בשאלה זו. כאמור הנתבעת העמידה את עיקר המחלוקת בשאלת סיווג המכס של הטובין. לעומתה העמידה התובעת את עיקר המחלוקת בשאלה: האם למדינת ישראל מותר להטיל מסי יבוא על מכשירי Set-Top Box, (להלן גם STB) כדוגמת הטובין שבמחלוקת, נוכח הוראות האמנה הבינלאומית העוסקת בסחר בטכנולוגיות מידע, הידועה כ"הצהרה בדבר מסחר במוצרי טכנולוגיות מידע" (The Ministerial Declaration on Trade in Information Technology Products) ("להלן: **הסכם ITA**"), אליו הצטרפה המדינה בשנת 1997. לפיכך טוענת התובעת שאין לחייבה במסי יבוא, וזאת ללא כל תלות בסיווגם.

אין מחלוקת כי מדינת ישראל התחייבה שלא למסות STB כהגדרתו בנספח B ל- ITA משנת 1996. כמו כן, אין מחלוקת כי מדינת ישראל הגישה בתאריך 26.3.1997 ל- WTO (ארגון הסחר העולמי) מסמך התחייבות ובו הצהירה שלשיתתה יש לסווג את ה- STB המוגדר בנספח B ל- ITA באחד מפרטי המכס הבאים: 85.17-5000 או בפרט 85.43-8990 (ראו ת/2). אין מחלוקת כי בהתאם לכך, פרטי מכס אלו בצו תעריף המכס הישראלי היו פטורים (פרטי מכס המשנה בפרטים אלו שונו במהלך השנים). על כן, לפי לוח המחוייבות של מדינת ישראל במסגרת ה- ITA, מכשירי STB שיסווגו בפרטים 85.17-5000 או בפרט 85.43-8990 הנו פטור. אלא, שבמקרה דנן, עמדת המדינה הינה כי הסיווג של ה- STB הנדון הנו שונה מזה שהוצהר על ידה ל- WTO, ומכאן כל הבעיה, שכן סיווג שונה זה הנו חייב. אם כן, ביד אחת מדינת ישראל באמצעות משרד הכלכלה כן פטרה ממס את פרטי המכס 85.17-5000 ו- 85.43-8990 בהם, לפי הצהרתה ל- WTO, מסווג מכשירי ה- STB, וביד השניה מדינת ישראל, באמצעות רשות המסים טוענת לסיווג שונה ל- STB, בפרט 85.28-7140 החייב במס, ובכך "עוקפת" את פרטי המכס שהוגדרו כפטורים לפי ה- ITA. דהיינו, במסגרת ההצהרה, התחייב השר מטעם ישראל לשנות את לוח המחויבות שלה לטובין המוגדרים כ- Set of box, אולם יש לקחת בחשבון שהכוונה היתה לטובין שהוגדרו כ- STB בשנת 1996, ולגבי טובין אלו אכן התחייבה ישראל שלא לגבות מכס. אלא שהטובין הנידונים בהליך זה אינם אותם טובין לגביהם התחייבה מדינת ישראל

לשנות את לוח המחויבויות שלה, ואף שהטובין מוגדרים כיום כ- STB הם אינם אותם טובין לגביהם התחייבה מדינת ישראל במסגרת ההצהרה. זו טענת המדינה – נכון ש STB פטור על פי האמנה אך הטובים שבמחלוקת למרות שהם STB אינם אותם מכשירים שאליהם התכוונה המדינה בשנת 1996.

פרופ' גלעדי בחקירתו הנגדית הסביר, כי כיום קיימת מגמה של יצירת אינטגרציה של שרותי הבידור במכשיר אחד, מדובר על מכשירים שהם רחבים יותר מה- STB המקורי אליו התייחסו בשנת 1996, ואף כי שמם של המכשירים נותר כשהיה – STB, הרי שהפייברבוקס הוא מכשיר שונה לחלוטין (ר' עמוד 12 לפרוטוקול הדיון מיום 9.2.2017 בין השורות 11-23, וכן עמוד 90 שורות 17-18 – **"...האם הוא נופל בתוך ההגדרה של ITA לא").** לא ניתן לקבל את עמדתו זו של פרופ' גלעדי שכן כפי שיובהר להלן הגדרת STB מתאימה לטובין שבמחלוקת. הגדרת ה- STB לפי ה- ITA הינה:

Set top box which have a communication function: a microprocessor-based device incorporating a modem for gaining access to the Internet, and having a function of interactive information exchange."

וכפי שהוכח בפניי, הפייברבוקס נושא המחלוקת עונה לכל הפרמטרים הכלולים בהגדרה. לאמור: הוא סוג של התקן מבוסס על מעבד שיש לו פונקציית תקשורת, המשלב מודם שמאפשר גישה לאינטרנט ופונקציה של תחלופת מידע.

מהאמור לעיל עולה לכאורה כי כאשר המדינה סיווגה את ה- STB תחת פרט 85.28 החייב במסים, השונה מהפרט שהוצהר על ידי מדינת ישראל כי הוא פרט המכס המתאים לסיווגו (85.17 או 85.43) הפטורים ממס, פעלה המדינה לכאורה בניגוד להתחייבותה לפי הסכם ה- ITA.

לעניין הטענה כי האמנה מתייחסת רק למכס, ואילו החיוב בשנים קודמות בפרט המכס לו טוענת הנתבעת היה מס קניה. כאשר אין מחלוקת כי לא היה ייצור מקומי של ממירים מכל סוג שהוא, ועל כן לא היה מעשית מס קניה על ייצור מקומי אקוויוולנטי לזה שביבוא, ברור כי מדובר במסווה מכס, בדיוק מהסוג שההסכם התכוון למנוע.

**עולה מהמקובץ כי לכאורה גם על פי האמנה מכשיר הפייברבוקס צריך להיות פטור ממסי יבוא.**

## **21. חוק מיסים עקיפים ודיון בשאלה האם התובעת "גלגלה" את המס על כתפי**

### **לקוחותיה**

#### **טענות התובעת**

עיקר טענת התובעת היא שהטובין שבמחלוקת לא נמכרו וכן עסקינן [בסעיף 6\(1\) לחוק מיסים עקיפים \(מס ששולם ביתר או בחסר\)](#), תשכ"ח-1968 (להלן: "חוק מיסים עקיפים") לחילופין, ככל שיקבע כי יש לראות את הטובין כאילו נמכרו, חלה החלופה השנייה מאחר שמחיר הפיירבוקס לא נכלל במחיר ששילמו הקונים עבור "חבילת" השירותים או דמי השכירות.

על פי הדין, כאשר מדובר במס ששולם ביתר, הכלל הינו ההשבה, ואי-ההשבה הינה החריג, ולכן נקבע בפסיקה כי יש להחיל בצמצום את המצבים בהם לא יושב מס ששולם ביתר. עוד נקבע בפסיקה כי אין להטיל על הנישום נטל בלתי סביר להוכחת עמידתו בתנאי [סעיף 6 לחוק](#).

התובעת הציעה ללקוחותיה 3 אופציות עיקריות לבחירה בעת רכישת שירותיה: תשלום שכירות חודשית עבור הטובין, קבלת הטובין בחינם במסגרת החבילה, או רכישת הטובין בתשלום מלא. אף לקוח לא בחר לרכוש את הטובין נשוא התביעה בתשלום מלא. התובעת סיפקה ללקוחות את הטובין יחד עם חבילת שירותים (לרוב: טלוויזיה, אינטרנט וטלפון), וגבתה תשלום עבור השירותים והטובין יחד. התובעת לא גבתה דמי פיקדון עבור הטובין. היות והשכרת הטובין אינה שוות ערך למכירה, הרי שהתובעת לא מכרה את הטובין והיא זכאית להשבת היתר על פי [סעיף 6\(1\) לחוק מיסים עקיפים](#), ופטורה מהוכחה כי המס לא נכלל במחירי המכירה.

בפסיקת בית המשפט העליון נקבע עיקרון פרשנות לגבי [סעיף 6\(1\) לחוק מיסים עקיפים](#), הקובע כי כאשר הטובין לא נמכרו as is, אלא במצב שונה מאשר בו הם יובאו- מדובר בטובין ש"לא נמכרו", ולכן היבואן התובע מס ביתר, פטור מהוכחה חשבונאית כי המס לא נכלל במחירי המכירה.

מאחר שמחירי החבילות לא עלו ערב השקת הטובין, השכירות שנגבתה בגין הטובין לא השיבה לתובעת את עלות הטובין (ומקל וחומר את המס בגינם), רכיב המס בתוך סך התמורה שגבתה התובעת בגין חבילת השירותים היה זניח, התוצאה היא שהמס ששולם לא נכלל במחיר.

## **22. טענות הנתבעת לעניין טענת הגלגול**

בהתאם [לסעיף 6 לחוק מיסים עקיפים](#), על מנת לקבל חזרה מן המדינה את המס ששולם ביתר, על התובעת להוכיח שני תנאים חלופיים: האחד, כי היא לא מכרה את הטובין, ולחלופין, כי המס לא נכלל במחיר שהקונה שילם.

נטל ההוכחה להוכחת אי "גלגול" המס על הצרכן מוטל, כיתר מרכיבי התביעה, על התובעת, טענת התובעת כי בשל מורכבות והקושי להוכיח את העדר הגלגול, לא ניתן לדרוש ממנה לעשות כן, היא גם הרחבת חזית וגם טענה לא נכונה.

ככלל, נכללות בעלות המוצר כל העלויות, ישירות ועקיפות, הכרוכות במכירת המוצר, ובהתאם להן נקבע מחירו של המוצר לצרכן. כיוון שלטענת התובעת שילמה עד שנת 2014 את מס הקניה, ורק בשנת 2014, בעקבות יעוץ שקבילה, הוחלף הסיווג לכזה הפוטר את התובעת ממס, הרי שדרך המלך היתה להציג תמחור של הטובין לפני החלפת הסיווג ואחריו. בדרך זו יכולה היתה התובעת להוכיח, כי תמחור הטובין לאחר שינוי הסיווג לא כלל את מס הקניה. התובעת הביאה לעדות את מר יוסי חבר, שאחראי במסגרת תפקידו על תמחור הטובין. מר חבר לא הביא את נתוני התמחור, ובמקום זה ניסה לבצע מניפולציה על נתונים חלקיים ולא מדויקים, שבהמשך הדברים נראה כי אין בהם כדי להוכיח את טענותיו באשר להעדר הגלגול. גם הגב' דלי ברגמן שנשאלה על נושא התמחור והעלויות של הוט, לא ידעה להשיב בעניין זה. נכון, כי תמחור מוצרים הוא נושא מורכב, אבל אין חולק כי כאשר התובעת מתמחרת את מוצריה, עומדים בפניה הנתונים והעלויות הכרוכות במתן שירותים ומוצרים. לא ניתן לקבל טענתה באשר למורכבותם, כאשר נתונים אלו מצויים בידיה.

עוד טוענת הנתבעת כי עדותו של מר חבר שהעיד בעניין זה מטעם התובעת אינה אמינה ואין להסתמך עליה. העובדה כי התובעת אינה מצליחה לגבות את מלוא התמורה בגין הטובין מן הלקוח, אינה מעידה שדווקא המס לא גולגל. יתכן, בהחלט, כי חלק אחר מעלות הטובין לא גולגל על הצרכן.

התובעת לא הציגה תמחור של מוצרים דומים אותם היא מייבאת - כדוגמת ממירים מדגמים אחרים, ואשר אין מחלוקת כי היו חייבים במס קניה בתקופת התביעה.

בניגוד לטענת התובעת בסיכומיה, כאילו אישר מר בוזו את עמדתה, הרי שמדובר בהוצאת דבריו מהקשרם ומעיוות של הדברים שנאמרו על ידיו. מר בוזו לא טען שאם מדובר בסכום קטן באופן יחסי יש להניח שהוא לא גולגל על הצרכן, אלא בדיוק ההפך – שיש להניח שהסכום גולגל, אבל שאם יבוטל המכס, ההנחה הקטנה במס לא תגולגל על הצרכן, והמחיר לצרכן לא יופחת על אף ביטול המסים.

באשר לטענת התובעת, כי כלל לא מכרה את הטובין, ועל כן ממילא אין עליה החובה להוכיח כי המס לא גולגל. הנתבעת סבורה, כי המונח "מכר" המופיע בסעיף 6 לחוק מיסים עקיפים חייב להתפרש באופן רחב המכיל בתוכו גם השכרת הטובין וזאת משני נימוקים עיקריים –

מקורה של חובת ההשבה המופיעה בחוק מיסים עקיפים היא בתחום עשיית עושר ולא במשפט, וכלשונו של השופט מ' חשין בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר (פרסום בנבו) ביחס להוראת ההשבה המופיעה בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה :

**"הוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה, היא עצמה, עילה היא מדין עשיית עושר בהתאמתו למשפט המסים, קרא: תביעה היא להשבתו של ממון אשר שולם בנסיבות**

המחייבות את השבתו למשלם. עשיית עושר שְלִיחָה נציג קבוע מטעמה אל משפט המסים, ובשבתו במשפט המסים התאים עצמו הנציג לסביבתו. אכן, אִמָּה של הוראת סעיף 160 היא עשיית עושר; אביה הוא משפט המסים והיא עצמה יש בה גם מזו גם מזה."

וכן ר' ע"א 180/99 מנהל מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ [פורסם בנבו] :  
"הגנת הגלגול היא אפוא ביטוי, אחד מרבים, של העיקרון הכללי של מניעת עשיית עושר ולא במשפט: נישום ששילם מס ביתר, גלגל אותו על לקוחותיו וזכה להשבת היתר מן הרשות, התעשר על חשבון הציבור. התעשרות כזו מצא המחוקק למנוע ולשם כך קבע בחוק מסים עקיפים את הגנת הגלגול." כן ר' בעניין זה ע"א 992/11 מדינת ישראל – רשות המיסים- אגף המכס נ' הוליס תעשיות בע"מ [פורסם בנבו].

הרציונל הקיים בהגנת הגלגול לפיה לא יזכה הנישום להשבה במקום שגלגל את המס על לקוחותיו, מתקיימת באותו מידה כאשר הנישום גלגל את המס על לקוחותיו בצורה של דמי שכירות. אין טעם לתת לנישום להתעשר על חשבון הציבור רק משום שהפיק את הרווח בצורה של דמי שכירות ולא בצורה של רווח ממכירה.

נימוק נוסף לפרש את מונח המכירה שבחוק ככולל בתוכו אף שכירות הוא מהגדרות מכירה המופיעות בחוקי המס השונים. כך בחוק מס קניה מוגדרת מכירה באופן רחב. חוק מיסים עקיפים נועד להסדיר השבה במקרים שמס נגבה ביתר או בחסר, המונחים המופיעים בחוק צריכים להתפרש כפי מובנם בחוקי המס שהוא עוסק בהם, ועל כן הפרשנות המתבקשת למושג מכירה צריכה להיות פרשנות הכוללת בתוכה שכירות כפי שמתפרשת בשאר חוקי המס.

בפס"ד טמפו וכן בפס"ד הוליס נקבע, שיש לתת להגנת הגלגול פרשנות מצמצמת בגבולות הפרשנות הלשונית והתכליתית של החוק, וזאת לאור הביקורת שנמתחה על הגנת הגלגול עקב הקושי של הנישום לעמוד בנטל ההוכחה שהוא לא גלגל את עלות המס. אך כפי שנקבע בפסקי הדין אין לפרש אותה באופן שיינטל כוחה, אלא להחיל אותה בצמצום. פירוש בצמצום של המונח מכר ככזה שאינו מחיל בתוכו שכירות נוגד את התכלית שעומדת בבסיסו של החוק הנועדה למנוע מהנישום "להרוויח פעמיים" פעם מהצרכן שנשא בעלות המס, ופעם נוספת בהשבה מרשויות המס.

הפרשנות המצמצמת שאכן נקבעה בפס"ד הוליס היא ביחס להלכת חמדיה לפיה הגדרת מכירה של מוצר אינה מהווה מכירה של כלל חומרי הגלם המרכיבים את המוצר, אלא מכירה של המוצר הסופי.

פרשנות מצמצמת זו נובעת מכך שכאשר מדובר במוצר מוגמר המורכב מחומרי גלם שונים ועלותו כוללת את תהליכי הייצור, קיים קושי גדול, עד בלתי אפשרי, לבחון האם תשלום מס היתר על מוצר הגלם אכן גולגל על הצרכנים, ועל כן קביעה לפיה על הנישום להוכיח שלא גלגל את המס ביתר שהוטל על מוצרי הגולם תיצור בפועל מציאות המונעת מהנישום

לממש את זכותו להשבה של המס שנגבה ביותר. לאור זאת נקט ביהמ"ש בגישה המצמצמת את מונח המכר בהגנת הגלגול למכירת המוצר הסופי בלבד. צמצום מונח המכר ככזה שלא כולל בתוכו שכירות נוגדת את תכלית החוק, כאשר יתאפשר לנישום לתבוע השבה של תשלומים שגלגלו על ידו על כתפי השוכר. כלומר, לגבי השכרת הטובין המיובאים (להבדיל ממצב בו הטובין המיובאים אינם נמכרים אלא עושים בהם שימוש ליצור מוצר אחר שהוא זה שנמכר) אין מניעה כי היבואן יוכיח כי לא כלל את המס במחיר הטובין המושכרים כפי שהוא נדרש לעשות כן ביחס לטובין שנמכרו באמצעות העברת הבעלות בהם. הנתבעת טענה אפוא כי התובעת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי המס לא גולגל על הצרכן, ומשכך, דין תביעתה להשבה – להידחות.

### **23. הכרעה בשאלה האם התובעת "גלגלה" את המס על כתפי לקוחותיה**

התובעת שילמה מסים ביתר בגין הטובין, בסך של 7,660,975 ש"ח, ומכאן שיש לבחון את זכאותה להשבת המסים הללו. על פי [סעיף 6](#) לחוק מסים עקיפים לפיו:

**"יתר יוחזר למי ששילמו, אם הוא ביקש את החזר תוך התקופה הקובעת, ולגבי יתר כמשמעותו בפסקה (1) להגדרת "יתר", למעט לענין מס בולים – גם בתנאי שהוכיח להנחת דעתו של המנהל אחת מאלה:**

- (1) שהוא לא מכר את הטובין;**
- (2) שהוא מכר את הטובין אולם היתר לא נכלל במחיר שהקונה שילם."**

החוק מתייחס אפוא לשני מצבים המאפשרים החזר מס ששולם ביתר:

א. מצב בו הטובין לא נמכרו.

ב. מצב בו הטובין נמכרו, והיתר ששולם לא נכלל במחיר ששילמו הקונים.

בענייננו נוכח העובדה שלא בוצע מכר פורמלי, חלה לכאורה החלופה הראשונה. היה כי ימצא כי יש לראות את הטובין כאילו נמכרו, חלה החלופה השנייה ויש להשיב לשאלה האם היתר נכלל במחיר ששילמו הקונים עבור "חבילת" השירותים או דמי השכירות.

### **24. ההלכה הפסוקה ביחס למס ששולם ביתר ודרכי ההוכחה**

על פי הדין, כאשר מדובר במס ששולם ביתר, הכלל הינו ההשבה, ואי-ההשבה הינה החריג, ולכן נקבע בפסיקה כי יש להחיל בצמצום את המצבים בהם לא יושב מס ששולם ביתר:

**"זה המקום להזכיר, שעסקינן במס ששולם ביתר; והכלל, כאמור, הוא השבה. ההגבלה של השבה על ידי הגנת הגלגול היא החריג, וכפגיעה פוטנציאלית בזכויות הנישום עליה להיעשות במידתיות....."**

**אין צורך להכביר מלים על מעמדה של זכות הקניין בשיטתנו המשפטית, אך אציין כי פירוש לשוני או תכליתי אחר עלול שלא לעלות בקנה אחד עם חקיקת היסוד וההגנה על זכויות הפרט בעידן הנוכחי" (ע"א 992/11 מדינת ישראל - רשות המיסים - אגף המכס נ' הוליס תעשיות בע"מ (24/3/13 פורסם בנבו) (להלן "עניין הוליס").**

בעניין הוליס, שנכתב על ידי כב' השופט רובינשטיין, מאוזכר גם ספרו של פרופ' פרידמן אשר סבור שהגנת הגילגול שניתנת למדינה מקורה בחשש מפני ערעור תקציב המדינה. חשש זה גבר על הצורך להגן על זכויות הפרט שיקבל החזר בגין מס ששילם בייתר. המדובר לדעתו בגישה ארכאית שהולכת וחולפת מהעולם ובלשונו:

**"סבורני כי הגישה המכירה בהגנה של 'גילגול' המס ... מקורה בנטיה ששללה בעבר השבת מס שנגבה שלא כדין. החשש מפני ערעור תקציבה של הרשות האפיל על הצורך להגן על זכויות הפרט. גישה זו חולפת בהדרגה מן העולם ... בעיני, מהווה ההגנה של Passing on מעין מלחמת מאסף של הגישה הישנה. אולם כשם שאין לה מקום בתחומים אחרים, כך יש לדחותה בתחום דיני מסים" (פרידמן דיני עשיית עושר שלא במשפט, בעמ' 1206).**

המקור הנורמטיבי הכללי להשבת סכומים על-ידי מי שקיבלם שלא על-פי זכות שבדין הוא בדיני עשיית עושר ולא במשפט. מטריה שבו עוסק חוק עשיית עושר. הכלל הוא כי סכומים שנגבו שלא כדין, יש להשיב. לכלל זה נקבע סייג, ולפיו רשאי בית-המשפט לפטור את הזוכה מהשבה אם ראה שהזכייה לא הייתה כרוכה בחסרון המזכה, או שראה נסיבות אחרות העושות את ההשבה בלתי צודקת ([סעיף 2](#) לחוק עשיית עושר). לגבי השבת מס עקיף ששולם ביתר קיים הסדר מיוחד בחוק מסים עקיפים, שנחקק לתכלית זו בלבד. על הרציונאל העומד בבסיס חובת ההשבה ועיקרון הגלגול בחוק מיסים עקיפים, עומדת השופטת שטרסברג-כהן [בע"א 180/99 מנהל מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ](#) פ"ד נז(3) 625 בע' 641 ג' לאמור:

**"חובת ההשבה של תשלומי מס ששולמו בטעות היא חובה כללית. שלילת ההשבה על-ידי הגנת הגלגול היא חריג לכלל. יש להחיל את הגנת הגלגול בצמצום, אם כי לא לפרשה כך שיינטל ממנה כוחה לחלוטין. איונה של הגנה זו יפגע בתכלית שלשמה חוקקה ההוראה שבסעיף 6(2) לחוק ויהפוך הוראה זו לכלי ריק. כן יפגע הוא בסימטריה שבין הגנה זו לבין הוראה אחרת באותו חוק (סעיף 3(3) בו) הקובעת סייג**

לכלל המחייב נישום בתשלום חסר. לפי הסייג, לא יהיה הנישום חייב בתשלום חסר אם מכר את הטובין במחיר שלא נכלל בו אותו חסר. הרציונל בשני המקרים זהה ותכליתו להשיב יתר רק אם לא גולגל על הלקוחות, ולא לגבות חסר אלא אם הנישום לא גבה אותו מן הלקוחות. זהו הסדר סימטרי שהרציונל הגלום בו זהה בשני המצבים."

עוד נקבע בפסיקה מחוזית כי אין להטיל על הנישום נטל בלתי סביר להוכחת עמידתו בתנאי [סעיף 6](#) לחוק. תמים דעים אני עם כך בעניין [ע"א \(מחוזי ת"א\) 1723/06](#) ראפ בע"מ נ' מדינת ישראל-בית המכס אשדוד [פורסם בנבו] (12.5.08), נקבע כי:

"מה שנדרש מהמערערת הוא להוכיח כי נתקיימו היסודות המקימים את זכותה להשבת המס שנגבה ביתר. קרי, להוכיח עובדות מהן עולה טענתה שלא גלגלה את המס, כאפשרות קרובה. מהקשר זה מציין י' קדמי בספרו כי לא מדובר בנוסחאות מדעיות כי אם במבחנים פרקטיים נוחים ויישומיים. לא נדרשת אותה ודאות "מוחלטת" ודי לה לגרסתו של הנושא בנטל השכנוע שהיא סבירה יותר – ועל כן קרובה יותר לאמת – מגרסתו של יריבו. (י' קדמי, על הראיות, מהדורה 2003 חלק שלישי עמ' 1549)."

בפרשת טמפו לעיל, מציין כב' השופט ריבלין כי:

"ניצב בית- המשפט בפני קושי כאשר הוא נדרש לשאלת התקיימות תנאי סעיף 6(2) לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר) (להלן – החוק). הוראה זו מתנה את הזכאות להחזר מס ששולם ביתר בכך שהיתר לא גולם במחיר לצרכן... משהוכח כי המס הוסף למחיר, אין מקום להתיר לנישום להביא ראיות המתבססות על השערות כלכליות שאינן ניתנות להערכה אמינה, כאילו נגרם לו נזק, מפאת הירידה בכמות המבוקשת מהמוצר שייצר. אין לטענה שכזו כל עיגון בלשונו של סעיף 6(2) לחוק, שמסתפק בהכללת עלות המס במחיר על- מנת לכונן את ההגנה שהוא מעניק למדינה. בנוסחו זה בא הסעיף להגן על עקרון הוודאות ולשרת את האינטרס המוסדי גם במחיר של התעלמות ממשמעותו הכלכלית של מושג ה"גלגול"... עשוי כמובן להיווצר קושי במקרה שהוספה בו עלות המס למחיר אך בחלקה ולא במלואה. במקרה שכזה ניצבות בפני בית- המשפט שלוש אפשרויות: לקבוע החזר מס בשיעור יחסי לשיעור עלות המס שהוסף למחיר, להעניק לנישום החזר

מלא של המס ששולם ביתר או למנוע ממנו כל החזר" (פרשת טמפו לעיל, עמוד 643-644).

בפרשת פלב"ם מציין כב' השופט ד' חשין כי:

"חוק מסים עקיפים נחקק בתקופה בה חלקים נרחבים ביותר במשק התנהלו באורח בלתי תחרותי בעליל, בין מחמת היותו של המשק דאז בלתי מפותח בהשוואה למשק המודרני דהיום, ובין מחמת קיומם של מונופולים רבים ביותר באותה עת... הכנסת הגורם התחרותי למשוואה מביאה לשינוי בתפישת גלגול המס... בתקופתנו, בה מרבית ענפיו של המשק הישראלי פתוחים לתחרות, האפשרות כי עוסק ששילם יותר, יוכל לגלגל במלואו ללקוחותיו (מבלי שיסבול מכל חסרון- כיס), היא האפשרות הסבירה פחות. לפיכך, כדי לעמוד בהוראות סעיף 6(2) לחוק מסים עקיפים – ולמצער, כדי להקים חזקה לטובתו – די לו לעוסק כי יוכיח שני אלה: ראשית, כי הטובין או השירותים שבגינם שולם היתר משויכים לענף בו מספר מתחרים (אינני נדרש כאן למקרים בהם אחד המתחרים הינו מונופול מוכרז). שנית, עליו להראות כי המוצר או השירותים אינם מצויים בדרגת חיוניות גבוהה, וזאת משום שמוצרים המצויים בדרגת חיוניות גבוהה מאופיינים בביקוש קשיח למדי. אכן, ניתן להקשות ולשאול במה עדיף המבחן העקיף (של תחרות וחיוניות) המוצע לעיל, על פני מבחן ישיר (הבוחן שינוי רמות מחירים לאורך תקופה). התשובה לכך מצויה בקושי הנעוץ בהוכחת היעדר גלגול מלוא היתר בדרך של השוואת מחירי המוצר או השירות לאורך תקופה. ברי, כי מחיריהם של מוצרים ושירותים עולים ויורדים לאורך השנים מסיבות רבות ומגוונות. די שנזכיר בהקשר זה כמה מהגורמים האחרים לכך, כגון: פיחותים בשער המטבע, אינפלציה, תמורות בעלויות הייצור והעבודה, שיעור הריבית, וכן היעלמותם של שווקים ישנים אל מול הופעתם של חדשים. האמנם ניתן לבדוד, בבדיקה לאורך זמן, את השפעת תשלומם של יתר על מחיר המוצר? סבורני כי דרישה להוכחת עניין זה ב"דרך ישירה" (לעיל), היא החמרה יתירה מסוג ההחמרות שכנגדן יצא הפרופ' פרידמן. ה"דרך העקיפה" המוצעת כאן אינה עוסקת בהשוואת מחירים לאורך זמן, אלא בבחינת נתוני היסוד של הענף הנדון. בענף הפועל בשוק תחרותי והמשווק מוצרים או שירותים שאינם בדרגת חיוניות גבוהה, גלגול מלוא היתר על הצרכן הינו האפשרות הסבירה פחות" (פרשת פלב"ם לעיל, פסקה 21).

בפרשת קמור קבע בית המשפט המחוזי כי אין מסמרות וקיבועים בהוכחת הגלגול – לעיתים יוכחו ברישומים ולעיתים בהוכחת מדיניות מחירים ו"משהוכח גלגול חלקי בלבד של היתר על שכס הצרכן ובאין בפנינו נתונים מדויקים לתחשיבי מרכיבי המחירון, ניתן לפסוק בדבר על פי הערכה ואומדנה" (ת"א [קמור רכב בע"מ נ' מדינת ישראל](#) (אגף המכס והמע"מ) [פדאור (לא פורסם) [פורסם בבנו] 97 (4) 334 (עמ' 12). ואולם, בערעור קבע כב' הנשיא ברק כי על התובעים את החזר היתר מוטל נטל ראיתי להוכיח לא רק את עובדת אי הגלגול אלא גם את השיעור המדויק של המס. מדובר בנטל שאינו קל להרמה אך בית המשפט אינו יכול להעריך עניין זה על דרך של אומדן:

**"שגם אם אקבל הנחתו של בית המשפט המחוזי שלפיה עצם הוכחת תמחור תחרותי היא ראיה לאי-גלגול של חלק מסכום המס על כתפי הקונים – וממילא ספיגתו על ידי הנישום – ובלי להכריע בכך – ברי כי בכך אין די, ומוטלת על הנישום החובה להוכיח כדבעי מהו שיעורו של חלק זה. ההנחה הכללית כי מס אינו מגולגל במלואו לקונה אין בה די כדי להוכיח את שיעור המס שלא גולגל, וממילא את שיעור ההשבה. משקבע המחוקק בסעיף 6(2) לחוק מסים עקיפים כי תנאי להשבה הוא הוכחה של הנישום התובע כי 'היתר לא נכלל במחיר שהקונה שילם' היתה צריכה קמור להוכיח עניין זה בראיות ולא די במדיניות המחירים שלה לשם כך".**

אי לכך קבע בית המשפט העליון שקמור אינה זכאית להשבה (ע"א [6080/97 קמור רכב בע"מ נ' מדינת ישראל](#), פ"ז (5), 855, פסקה 13).

לאור האמור עולה כי גם בפסיקה לא נקבעה דרך אחת ויחידה שעל פיה על הנישום להוכיח, להנחת דעתו של המנהל, כי לא גלגל את המס על לקוחותיו.

## **25. סעיף 6(1) לחוק מסים עקיפים - האם הטובין נשוא התביעה נמכרו**

על פי נתונים שהמציאה התובעת הפייברבוקס לא נמכר ללקוחותיה. התובעת עוסקת במכירת שירותים - טלוויזיה, אינטרנט וטלפוןיה, כל אחד בנפרד או כחבילה. התובעת הציעה ללקוחותיה שלוש אפשרויות עיקריות בעת רכישת שירותיה: תשלום שכירות חודשית עבור הטובין (בנפרד ממחיר החבילה), קבלת הטובין בחינם במסגרת החבילה, או רכישת הטובין בתשלום מלא. מתצהירו של מר יוסי חבר מסתבר כי אף לקוח לא בחר לרכוש את הפייברבוקס בתשלום מלא (ראו סעיפים 12.1-12.3 ו-13 לתצהיר יוסי חבר. הוכח כי התובעת סיפקה ללקוחות את הטובין יחד עם חבילת שירותים (לרוב: טלוויזיה, אינטרנט וטלפון), וגבתה תשלום עבור השירותים והטובין יחד. וכך מעיד בחקירה נגדית עד הנתבעת קובי בזו שעובד ככלכלן ברשות המיסים מזה כשבע עשרה שנים ומשמש כמנהל תחום בכיר (תכנון וכלכלה) ברשות המיסים ובלשונו:

**"עו"ד נדל: לא. השאלה שלי הייתה מאוד מאוד פשוטה. אמרת שבטלפונים סלולריים אתה מאמין או משוכנע שההפחתה תגולגל לצרכן. אני שואל שאלה ממוקדת, למה בממיר אתה לא משוכנע שההפחתה תגולגל לצרכן.**

**העד, מר בוזו: טוב אז אמרתי, 1 זה מבחינת המוצר עצמו. התחלתי להגיד לך אז אתה רוצה שאני אעבור הלאה, זה שיקול אחד. שיקול שני זה שהממירים הם בעצם לא נמכרים כממיר. זה לא שאתה הולך לחנות אתה קונה ממיר, אלא אתה מתקשר עם החברה של הכבלים ואתה רוכש חבילה. אתה רוכש חבילה ולכן אתה פה ממש עשית את החישוב איתי וראית שהמס קנייה על הממיר בתוך חבילה ארוכת טווח, אתה רואה שזה בשוליים שבשוליים מס הקנייה הזה, אז לכן, עו"ד נדל: לכן?**

**העד, מר בוזו: לכן אתה רואה את הסכום של המס בתוך החבילה אז אתה רואה שזה שולי. לכן סביר שזה לא יתגלגל בסופו של דבר בסכום הכולל שמשלם כל משק בית בכל חודש" (עדות בוזו מיום 19/9/17 בעמוד 186 לפרוטוקול).**

**כך גם הוכח גם כי התובעת לא גבתה דמי פיקדון עבור הטובין, למרות שהחוק התיר (לה ראו. עדות דלי ברגמן, פרוטוקול 23.6.16, ע' 237 ש' 29-13;**

היות והשכרת הטובין אינה שוות ערך למכירה, הרי שהתובעת לא מכרה את הטובין והיא זכאית להשבת היתר על פי [סעיף 6\(1\)](#) לחוק מסים עקיפים, ופטורה מהוכחה כי המס לא נכלל במחירי המכירה.

בפסיקת בית המשפט העליון נקבע עיקרון פרשנות לגבי [סעיף 6\(1\)](#) לחוק מסים עקיפים, הקובע כי כאשר הטובין לא נמכרו as is, אלא במצב שונה מאשר בו הם יובאו- מדובר בטובין ש"לא נמכרו", ולכן היבואן התובע מס ביתר, פטור מהוכחה חשבונאית כי המס לא נכלל במחירי המכירה. באותו המקרה, נקבע כי כאשר משולם מס בגין רכיב אחד שאינו נמכר כפי שהוא, והתמורה מן הלקוחות נגבית בעבור מוצר אחר, הכולל רכיבים נוספים הכוללים עלויות ייצור, חומרי גלם נוספים ועוד, אין מדובר במצב של "מכירת" הטובין המיובאים. נקבע שם, כי לאור הפער הרב שבין עלות המוצר המיובא למחיר המוצר הנמכר, אשר שונה מהמוצר שיובא, אין כל דרך חשבונאית להוכיח כי המס לא נכלל במחירי המכירה, ולכן מקרה מסוג זה נחשב כטובין שלא נמכרו, על פי [סעיף 6\(1\)](#) לחוק מסים עקיפים. בעניין הוליס מאמץ השופט רובינשטיין את עמדתו של בית המשפט המחוזי מפי השופט זילברטל אשר עסק ביחס בין מכירה של חומר הגלם למוצר המוגמר.

בהתאם לפסק דין כשמדובר במוצר מוגמר אין דרך לבחון אם תשלום היתר על אחד מחומרי הגלם גולגל על ידי הנישום. ובלשונו:

**"מכירה של המוצר המוגמר אינה מהווה, מכל בחינה שהיא – לשונית, מהותית וכלכלית – מכירה של חומר הגלם. המוצר המוגמר מורכב בדרך כלל משילוב של מספר חומרי גלם שונים שעברו שינוי מהותי כתוצאה מתהליכי ייצור שבסופם מתקבל מוצר חדש ואחר, שעלויות ייצורו אינן משקפות ואינן תואמות את עלויות חומר הגלם (וייבואו) בלבד ... ברי גם כי כשמדובר במוצר מוגמר המורכב מחומרי גלם שונים ועלותו כוללת תהליכי ייצור, אין כל דרך לבחון אם תשלום היתר על אחד מחומרי הגלם גולגל על ידי הנישום אל הצרכנים, כאמור בסעיף 6(2) לחוק. לפיכך יש לדחות את טענת הנתבעת [המערער – א"ר] לפיה התכלית הכלכלית של החוק מחייבת שלא להחיל את הפרשנות שניתנה בפרשת דלתות חמדיה" (פסק הדין, עמ' 11).**

בית המשפט העליון חוזר על ההלכה שנקבעה כבר בע"א 105/80 **דלתות חמדיה בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד לו(1), 108, 111 (סעיף 3) (23.12.81) (להן: **"עניין דלתות חמדיה"**) לעניין זה תמים דעים אני עם עמדת התובעת לפיה אותו הרציונל שנקבע בפסיקה זו ביחס לפער שבין חומר גלם לבין המוצר הסופי, חל גם בענייננו. כשם שמכירה של מוצר מוגמר לא מהווה מכירה של חומר הגלם המיובא, כך גם השכרת טובין במסגרת חבילת שירותים, אינה מהווה מכירה של המוצר המיובא. כך, הוכח כי התובעת לא מכרה את הטובין, אלא השכירה אותם במסגרת חבילת שירות, כאשר התמורה שנגבתה בעבור החבילה אינה מתייחסת כלל לטובין אלא למכלול השירותים הניתנים במסגרת החבילה הכוללים שירותי טלוויזיה, אינטרנט, טלפוניה. ומכאן, שעל פי עיקרון פסקי-הדין הוליס וחמדיה, יש לראות את הטובין כחומר גלם בייצור המוצר הסופי- חבילת השירות, כאשר "עלות ייצורה של החבילה" אינה משקפת או תואמת את עלות הטובין. על כן, במקרה כזה אין כל דרך לבחון האם מס ששולם על טובין נכלל במחירי השכרת טובין המשולבים עם חבילת שירותים.

בית המשפט העליון כבר קבע, כי את המונח "מכר בתום לב" **שבסעיף 3 (3)** לחוק מסים עקיפים יש לפרש כפשוטו ואין לתת לו פרשנות מלאכותית ומרחיבה, ואין להיזקק להגדרת המונח "מכירה" בדיני מס עקיף אחרים. ראו את הדברים הבאים שמובאים מתוך פסק הדין בעניין דלתות חמדיה:

**"הביטוי "מכר בתום לב" שבסעיף 3 (3) לחוק יש לפרש על-פי מובנו של ביטוי זה בלשון בני אדם, ואין לתת לו את המשמעות המלאכותית והמרחיבה, שניתנה למלה "מכירה" בסעיף 1 של חוק מס קנייה (סחורות ושירותים). אין להבין את ההוראות שבסעיף 7, שכל ביטוי בחוק מסיים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר) חייב להתפרש לפי הגדרתו בחיקוק המס העקיף.."** (עמוד 111 לפסק הדין בעניין חמדיה).

לא נעלם מעיניי שפסק הדין בעניין חמדיה מתייחס [לסעיף 3](#) לחוק מיסים עקיפים בשעה שאנו דנים [בסעיף 6](#) לחוק האמור. בעניין הוליס (ראו סעיף כ"ח לפסק הדין) כתב השופט רובינשטיין בהתבסס על פסק דינה של השופטת שטרסברג כהן בעניין : [ע"א 180/99 מנהל מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ פ"ד נו \(3\) 625](#)

**"אף כי בפרשת חמדיה נבחנה פרשנותו של סעיף 3 ולא סעיף 6 לחוק, מדובר בהוראות המבוססות על רציונל זהה. מכאן, לכאורה כל עוד לא שונתה לשון החוק וכל עוד לא הוכיחה המערערת שפרשנותו התכליתית של סעיף 6 מחייבת תוצאה שונה, אין מקום לסטות מההלכה. פרשנות תכליתית של סעיף 6 אינה מורה על תוצאה שונה מזו שנקבעה בפרשת חמדיה".**

מכח עיקרון זה, אין אפשרות לפרש השכרה של טובין יחד עם חבילת שירותים, כ"מכירה" של הטובין. בהתאם לכך, יש לראות את הטובין נשוא התביעה כטובין שלא נמכרו לפי [סעיף 1/6](#) חוק מיסים עקיפים. וכי אין להטיל על הנישום רף הוכחה בלתי סביר בעניין הוכחת אי גלגול המס.

נוכח המסקנה אליה הגעתי ניתן בשלב זה להפסיק את הדיון בעניין הגלגול. יחד עם זאת, במידה שעמדתי לא תתקבל ויקבע כי מודל של השכרת הטובין יחד עם חבילת שירותים, מהווה "מכירה" לצרכי החוק, כי אז יש מקום לדון בתחולתו של [סעיף 6 \(2\)](#) לחוק מיסים עקיפים על המקרה דנן.

## 26. [סעיף 6\(2\)](#) לחוק מיסים עקיפים - האם המס נכלל במחיר ששילמו הקונים

על פי נתונים שסיפקה התובעת והיו מקובלים על עד הנתבעת מר בוזו, הוכח כי המס על יחידה אחת של הטובין הינו כ-80-77 ש"ח, מס שהינו זניח ושולי, מהעדויות שהיו בפני הוכח כי במצב בו הלקוח נשאר עם התובעת למשך 18 חודשים, הוא משלם לה עבור חבילה ושכירות 6,876 ש"ח, ולכן המס על הטובין, כ-80 ש"ח ליחידה, מהווה כ-1.1% מהתמורה הכוללת, בלבד. ראו לענין זה עדותו של מר בוזו מטעם הנתבעת בהסתמך על נתונים שסופקו על ידי עד התובעת מר יוסי חבר. בסעיף 14 לחוות דעתו כותב מר בוזו :

**"לסיכום, התובעת נדרשה לשלם את המס במשך שנים (על הממירים הפשוטים ועל הממירים נשוא התביעה), לא סביר כי מכלל עלויות התובעת, היא החליטה שלא לגלגל דווקא את העלות של הממירים נשוא התביעה, לרבות עלות המס, ביחס לכלל עלויותיה, לרבות עלויות של טובין אחרים המיובאים על ידה."**

בחקירה הנגדית אומר מר בוזו דברים הפוכים לאמור:

**"העד, מר בוזו: טוב אז אמרתי, 1 זה מבחינת המוצר עצמו. התחלתי להגיד לך אז אתה רוצה שאני אעבור הלאה, זה שיקול אחד. שיקול שני זה שהממירים הם בעצם לא נמכרים כממיר. זה לא שאתה הולך לחנות אתה קונה ממיר, אלא אתה מתקשר עם החברה של הכבלים ואתה רוכש חבילה. אתה רוכש חבילה ולכן אתה פה ממש עשית את החישוב איתי וראית שהמס קנייה על הממיר בתוך חבילה ארוכת טווח, אתה רואה שזה בשוליים שבשוליים מס הקנייה הזה, אז לכן, עו"ד נדל: לכן?**

**העד, מר בוזו: לכן אתה רואה את הסכום של המס בתוך החבילה אז אתה רואה שזה שולי. לכן סביר שזה לא יתגלגל בסופו של דבר בסכום הכולל שמשלם כל משק בית בכל חודש" (עדות בוזו מיום 19/9/17 בעמוד 186 לפרוטוקול).**

הודאת בעל דין כמאה עדים דמי (תלמוד בבלי, מסכת גיטין, דף מ, עמ' ב').

עמדה זו של הנתבעת עולה בקנה אחד עם הפסיקה, בה נקבע כי כאשר רכיב המס מתוך סך התמורה שנגבית, הוא זניח ושולי (באחוזים), מצב זה מוכיח את הטענה שהמס לא "גולגל". נראה כי ניתן להסתפק בדברים אלו מפיו של מומחה הנתבעת שהוא כאמור עובד הנתבעת ומשמש ככלכלן ברשות המיסים ובתפקידו הנוכחי משמש כמנהל תחום בכיר (תכנון וכלכלה) ברשות המסים.

אין לקבל את עמדת הנתבעת, לפיה על מנת שהתובעת תוכיח שהמס לא "גולגל", עליה לרדת לרזולוציה של פרטי פרטים בדבר עלויות החבילות, תמחור החבילות, ייחוס עלויות לכל חבילה, ולמעשה לבדד את רכיב המס בתוך כל העלויות הללו, כאשר היא טענה שבתוך מחיר החבילה, נכלל מחיר עבור הטובין. למותר לציין כי עמדת הנתבעת, סותרת

את אמות המידה שהותוו בפסיקת בתי המשפט, אשר קבעו כי במס ששולם ביתר, הכלל הינו ההשבה, ואין להקשות יתר על המידה כלפי הנישום המבקש השבה.  
**הוכח בפני שהמס לא גולגל על לקוחות התובעת וטענת הנתבעת בעניין זה נדחית אפוא.**

## לסיכום

התביעה מתקבלת.

התובעת הוכיחה ברמת ההוכחה הדרושה במשפט אזרחי כי הפונקציה העיקרית של מכשיר הפייברבוקס היא מרשתת וטלפוניה כטענת התובעת ולא טלויזיה כטענת הנתבעת. לפיכך פרט המכס המתאים לסיווג הטובין נשוא הדיון הינו פרט 85.17-6290 לצו תעריף המכס, הן מהטעם כי זה הוא פרט המכס היחיד המתאר את מכלול הפונקציות שבמכשיר, ולחילופין מהטעם שהפונקציה העיקרית בטובין הינה התקשורת.

הנתבעת תשיב לתובעת את סכומי מס הקניה ששולמו ביתר בסך כולל של 7,660,975 ש"ח, לרבות הפרשי הצמדה וריבית, ממועד הגשת התביעה ועד למועד השבת הסכומים בפועל.

הנתבעת תשלם לתובעת הוצאות ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 50,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

**ניתן היום, ל' סיוון תשפ"א, 10 יוני 2021, בהעדר הצדדים.**

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

אחיקם סטולר 54678313-/  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה