



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 38489-04-18 ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יפעת אונגר ביטון

ELECTRON INCORPORATION LTD
ע"י ב"כ עוה"ד אילן אורלי וערן שלח

התובעת

נגד

מדינת ישראל - רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר

הנתבעת

פסק דין

1

2

התביעה

3

1. התובעת שילמה לנתבעת 43,793 ₪, לפי דרישה לתשלום מיסי ייבוא. התשלום בוצע תחת

4

מחאה וכעת התובעת מבקשת להשיבו, בטענה כי נגבה שלא כדין.

5

6

2. השאלה המרכזית במחלוקת היא – האם כניסת כלי שייט לישראל מהווה אירוע מס?

7

השאלה המשנית, בהנחה והתשובה חיובית, היא – מועד התהוות אירוע המס, ביחס

8

להתיישנות הדרישה.

9

10

הרקע העובדתי

11

3. התובעת היא חברה זרה הרשומה במדינת דלאוור ארה"ב ובעלי המניות שלה הם

12

ישראליים. בבעלות התובעת יאכטה הנושאת את השם Mermaid of Delaware, הרשומה

13

בדלאוור ארה"ב ומניפה את דגל ארה"ב (להלן: "היאכטה"). ליאכטה רישיון שיט ישראלי

14

והיא רשומה במרשם כלי השיט הישראלי. אין מחלוקת כי היאכטה נכנסה לישראל

15

לראשונה בשנת 2002, הוצהרה בשנת 2003 ומאז יצאה את הארץ ונכנסה אליה עשרות

16

פעמים.

17

18

4. אין חולק כי התובעת דיווחה על הכניסות והיציאות לרשויות, ובהן למכס, אך לא נדרשה

19

לשלם מיסים. ב- 7.12.2017 הפיקה הנתבעת לראשונה דרישה לתשלום מס קניה ומע"מ



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 בגין כניסת היאכטה, כשמועד החיוב במס נקבע ל- 12.10.17 (להלן: "הדרישה"). ביום
2 25.1.18 שילמה התובעת, כאמור תחת מחאה, כאשר לטענתה הדרישה אינה כדין.
- 3
- 4 **המסגרת הנורמטיבית**
- 5 .5. הנתבעת מבססת את דרישתה על חוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב – 1952 (להלן: "חוק מס קניה") ועל חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").
6 סעי' 2(א) לחוק מס קניה קובע:
7 **"מס קניה (להלן – המס) יוטל על יבואם ועל מכירתם של טובין טעוני מס, פרט לטובין
8 שהובאו בידי עוסק רשום לגביהם לפי סעיף 6 או שנמכרו לידי עוסק כזה כמלאי לצורך
9 עסקיו, וכן על מתן שירות טעון מס".**
10 סעי' 2 לחוק מע"מ קובע:
11 **"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או
12 הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת".**
- 13
- 14
- 15 .6. שיעור מע"מ הוא, כאמור, שיעור קבוע ואילו שיעור מס הקניה משתנה, בהתאם לאמור
16 בצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, התשע"ב – 2012 (להלן: "הצו"). תיקון
17 מס' 28 לצו, שפורסם ברשומות ביום 12.8.2013, החיל שיעור מס של 15% על מוצרי יוקרה
18 שונים ובהם כלי שיט, תחת פרט מכס 89.03-9129: "יכטות וכלי שיט אחרים להנאה או
19 לספורט".
- 20
- 21 .7. מועד החיוב במס קבוע בחוקים הנ"ל באופן זהה. סעי' 5(ד) לחוק מס קניה קובע כי החיוב
22 במס חל **"בשעת פדייתם מפיקוח רשות המכס"** וסעי' 26(א) לחוק מע"מ קובע: **"חל החיוב
23 במס עם פדייתם מפיקוח רשות המכס".**
- 24
- 25 .8. גם הנישום בשני החיקוקים זהה. סעי' 1(9) לחוק מס קניה קובע כי ביבוא החייב במס הוא
26 היבואן **"כמשמעותו של המונח "בעל לענין טובין" בפקודת המכס"**. סעי' 16(3) לחוק מע"מ
27 קובע כי ביבוא החייב במס הוא **"בעל הטובין כמשמעותו בפקודת המכס"**. הגדרה זו,
28 המצויה בסעי' 1 לפקודת המכס הינה רחבה: **"בעל" לענין טובין – הבעל, היבואן, היצואן,
29 הנשגר או הסוכן של אותם טובין, וכל המחזיק, או הזכאי לטובת הנאה..."**
- 30
- 31 .9. לענייננו, יש להזכיר גם את חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"א –
32 1961 (להלן: "חוק מסים עקיפים"), הקובע בסעי' 2: **"נישום יהא חייב בתשלום חסר אם
33 נדרש לעשות כן תוך התקופה הקובעת"**. תקופה זו הועמדה, לעניין ייבוא טובין, על חמש
34 שנים מיום שנתהווה החסר (סעי' 1 לחוק מסים עקיפים).



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

טענות הצדדים

3

10. טענות התובעת נטענו הן במישור הדיוני והן במישור המהותי. במישור המהותי הן

4

מתייחסות להגדרות "יבוא" ו"טובין", למועד החיוב במס, לשיקולי שוויון, מידתיות

5

והחלת שינוי מדיניות באורח בלתי סביר, וכן לבטלות הצו. במישור הדיוני נטען כי ממילא

6

החוב התיישן.

7

8

11. התובעת טוענת שכניסת היאכטה לישראל אינה עונה על הגדרת יבוא. כלי שיט הוא בבחינת

9

ישות משפטית נפרדת ועצמאית וכך מתייחסים אליו דיני השיט והים. כלי שיט הוא ייחודי,

10

כך - הדין המנהגי הבינלאומי מייחס לו תכונות של ישות משפטית. הוא בעל תכונות

11

"לאומיות", תכונות טריטוריאליות, וכשירות משפטית לחובות וזכויות. כלי שיט הוא

12

עצמאי וכניסתו לארץ נעשית בכוחות מנועיו ומפרשיו והוא אינו מובא ארצה בגרירה,

13

נשיאה או הובלה אחרת. יבוא מוגדר בפקודת המכס בצורה סבילה, פאסיבית, ואילו

14

היאכטה שטה אל חופי הארץ בכוחות עצמה, באופן אקטיבי. בהיעדר יבוא, לא מתקיים

15

אירוע מס עפ"י חוק מס קניה וחוק מע"מ, המחילים מס על יבוא.

16

17

12. התובעת טוענת עוד, כי היאכטה אינה בגדר טובין. כאמור, היא אישיות משפטית (כמו:

18

אדם) ולא סתם חפץ, שניתן להתייחס אליו כאל מיטלטלין, סחורה או טובין. האישיות

19

המשפטית של כלי שיט היא בעלת הגדרה נפרדת, וניתן ללמוד זאת גם מההתייחסות השונה

20

בדיני המיסוי השונים אל כלי שיט ואל טובין. למשל, סעיפים רבים בפקודת המכס כוללים

21

את הביטוי: "כלי שיט, כלי הובלה או טובין". הדבר מלמד על כך שהמחוקק בחר להגדיר

22

את כלי השיט בפני עצמו, ולא לכלול אותו בתוך ההגדרה של "טובין", אחרת אין משמעות

23

מילולית לביטוי הנ"ל מלבד כפילות. חזקה על המחוקק שלא התכוון לכפילות מיותרת.

24

למעלה מכך, סעי' 5 לפקודת היבוא והיצוא [נוסח חדש], תשל"ט-1979, קובע שניתן

25

להסדיר, בצו פיקוח, הכנסת והוצאת כלי שיט וכלי טיס, אל הארץ ומחוצה לה, כאילו הם

26

יבוא ויצוא של טובין. ברם, צו פיקוח כזה אינו קיים.

27

28

13. לשיטת התובעת, מועד החיוב המוגדר בחוק מס קניה ובחוק מע"מ אינו מתקיים במקרה

29

דנא. סעי' 89 לחוק מע"מ קובע כי המס על יבוא טובין ישולם בעת התרת רשימון היבוא

30

לצריכה בארץ. סעי' 62 לפקודת המכס מגדיר את סוגי רשימוני היבוא, והוא כולל את

31

האפשרות ליבוא לצורך צריכה בארץ. האפשרויות הנוספות הן החסנה, שטעון או מעבר.

32

לטענת התובעת, כניסת היאכטה ארצה אינה מקיימת אף אחת מהאפשרויות הללו. על כן,

33

משאין רשימון לכניסת היאכטה לארץ, לא יכולה להתקיים התרתו, ומכאן כי לא מתקיים

34

אירוע מס. בהקשר זה הפנתה התובעת לבג"צ 4140/95 סופרפארם נ' מנהל המכס ומע"מ,



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שם הוצג מכתב מנהל המכס הקובע כי "רק שחרור הטובין לצריכה בארץ יוצר אירוע מס
2 מבחינת דיני היבוא". נטען, כי בכל הפעמים שהיאכטה יצאה מהארץ ושבה אליה, לא
3 נדרשה הגשת רשימון יבוא, כיון שאין רשימון יבוא מתאים למקרה. כך, לא ניתן לפדות
4 את היאכטה, לא נוצר מועד חיוב, והדבר תומך במסקנה שכניסת כלי שיט ארצה לא נחשבת
5 לאירוע מס.
6
7 14. עוד נטען, בקשר עם מועד החיוב, כי הדרישה לתשלום מס ערך מוסף התיישנה, לכל
8 המאוחר בסוף שנת 2009, שבע שנים לאחר שהיאכטה נכנסה לארץ לראשונה. בשים לב
9 למועד כניסת היאכטה לארץ, הצו – אף אם הוא תקף – לא חל על כניסתה, שהרי היא
10 קדמה לתחילת תוקפו (הצו פורסם ברשומות ביום 12.8.2013).
11
12 15. התובעת טוענת לחוסר שוויון בהטלת מס. לגרסתה, אם אמנם כניסת היאכטה מהווה
13 אירוע מס היוצר חיוב במס, כיצד איפוא הנתבעת נמנעת מחיוב כלי השיט הרבים הנכנסים
14 לארץ, מעשה יום ביומו? לדידה של התובעת, הנתבעת לא מעלה בדעתה לחייבם במיסי
15 ייבוא, כיון שמיסוי כזה יפגע במארג הסחר הבינלאומי של מדינת ישראל עם מדינות
16 העולם. מכאן, שלפי גישת הנתבעת עצמה, שאינה מחייבת כלי שיט הנכנסים לישראל במס
17 ייבוא ובמע"מ, כניסת כלי שיט ארצה אינה בגדר "יבוא טובין". מנגד, אם מדובר ביבוא של
18 טובין, על הנתבעת להתכבד ולחייב את כולם שווה בשווה, שכן אין בסיס לאפליה – מכוח
19 מה תחילת הנתבעת ממי לגבות וממי לא לגבות את המס?
20
21 16. התובעת מוסיפה וטוענת, כי הצו מכוחו יצאה הודעת החיוב, בטל. לפי סעי' 2 לחוק מס קניה
22 וסעי' 2(א)(1) לחוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט – 1949, הוראה המגדילה או מטילה
23 מס, נדרשת לאישור וועדת הכספים של הכנסת, לפחות תוך חודשיים ממועד פרסום הצו
24 ברשומות. במקרה דנא, הצו פורסם ברשומות ביום 12.8.13, אולם אושר ע"י וועדת
25 הכספים רק ביום 16.12.13 – למעלה מחודשיים לאחר הפרסום. מאחר והצו הפך void -
26 לא הייתה רשאית הנתבעת לגבות מס על פיו ועליה להחזיר את מה שגבתה שלא כדין.
27
28 17. יתר על כן, נטען שהצו נחתם בחריגה מסמכות, משום ששר האוצר לא ערך היוועצות כנדרש
29 לפי הנחיית היועץ המשפטי לממשלה, הקובעת כי בעת התקנת תקנות על המשרד
30 הממשלתי הרלוונטי לתאם עם משרדי הממשלה האחרים הרלוונטים לנושא ולהכין
31 רשימת גורמים עמם ראוי להיוועץ בעניין. במקרה דנא, הצו נחתם מבלי שנערכה היוועצות
32 עם גורמים רלוונטים בענף השיט.
33
34 18. זאת ועוד, להבדיל מהוראת השעה שהגדילה את שיעור המס על רכבי יוקרה, באופן מוגבל
35 עד ליום 31.12.17, הצו דנא לא הוגבל באופן דומה, הגם שהמקור לשני החיקוקים באותה



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 החלטת ממשלה להחיל מיסוי מוגבר על מוצרי יוקרה. לדעתה של התובעת מדובר בחוסר
2 מידתיות של ממש.
- 3
- 4 19. התובעת טוענת כנגד שינוי המדיניות הפתאומי של הנתבעת. לעמדתה, מדובר בשינוי
5 מדיניות קיצוני ומהותי, ללא הסבר מניח את הדעת. התובעת נסמכת על פסיקת בית
6 המשפט העליון, הקובעת כי החלטה על שינוי מדיניות, דינה ככל החלטה מנהלית אחרת
7 והיא כפופה לכל הכללים החלים על החלטות מנהליות, משמע – עליה להתקבל על בסיס
8 שיקולים ענייניים, ללא הפליה, בסבירות, מידתיות והוגנות. דא עקא, כי במקרה דנא,
9 לאחר שהנתבעת פעלה לאורך עשרות שנים לפי הנוהג כי כלי שיט זרים אינם מחויבים
10 במיסי ייבוא בישראל, שינתה באחת את מדיניותה, מבלי להיוועץ היוועצות ראויה כנה
11 ומהותית בגופים רלבנטיים, לרבות מי שעלול להיפגע מההחלטה, ללא בדיקה ע"י וועדה
12 מוסמכת של המצב המקביל בעולם, וללא התראה מספקת והוגנת לכי השיט העשויים
13 להיפגע מההחלטה על שינוי המדיניות. הדבר מלמד על כך שהנתבעת עצמה לא ראתה
14 בכניסת כלי שיט משום ייבוא טובין. בד בבד, טענה התובעת כי הנתבעת ערכה עבודת מטה
15 מיוחדת, אל מול רשות הספנות והנמלים, לרבות תיקון סמכותם של מנהלי נמלים כך
16 שתכלול את מניעת יציאתו של כלי שיט מן הנמל, גם בשל אי תשלום מס. אלא שהתובעת
17 טוענת כי עבודת המטה נשמרה כסוד מהציבור, באופן בלתי הוגן ולא ראוי. כך למשל, לא
18 נלקחה בחשבון האפשרות להחיל את שינוי המדיניות בדרך של הוראות מעבר, שיגנו על
19 אינטרס ההסתמכות של הציבור על המדיניות הקודמת. התובעת טוענת איפוא כי בשינוי
20 המדיניות הפרה הנתבעת את חובתה לפעול בהגינות, סבירות ומידתיות. היא עותרת
21 לביטול ההחלטה ע"י בית המשפט.
- 22
- 23 20. הנתבעת ציינה, בכתב ההגנה, כי ביום 24.9.2017 הגישה התובעת "הודעה בדבר יציאה של
24 כלי שיט מישראל", החל מיום 3.10.17 ועד 14.10.17. בתגובה לכך, השיבה רשות המסים
25 כי שאלת תשלום המס בגין יבוא היאכטה מצויה בבדיקה, אולם היא אינה מתנגדת ליציאת
26 היאכטה מן הארץ, תוך שצוין כי עם חזרתה על בעליה לפנות לבית המכס הרלבנטי לצורך
27 בירור החבות במס.
- 28
- 29 21. עוד נטען כי יומיים לאחר הגשת ההודעה, פנה חוקר של בית המכס בחיפה לאחד מבעלי
30 התובעת, אבישי שניאור, וביקש מסמכים שונים. יציאת היאכטה אושרה לאחר שנתקבלו
31 המסמכים, תוך הדרישה ליצירת קשר עם רשות המסים לאחר החזרה ארצה.
- 32
- 33 22. הנתבעת מוסיפה, כי לאחר הוצאת הודעת החיוב במס, ביקשה התובעת ארכה לתשלום,
34 תוך שהעלתה טענת התיישנות. הארכה אושרה והתשלום בוצע "תחת מחאה" ביום



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 25.1.18. הנתבעת הגיבה לטענת ההתיישנות, וציינה: "זה המקום להדגיש כי כל כניסה
2 לישראל הינה אירוע מס כל עוד לא שולמו המיסים לפני מועד הכניסה האחרונה".
3
4 23. הנתבעת מתייחסת להגדרת יבוא וטוענת כי לפי סעי' 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] כוללת
5 הגדרה זו "הבאה או גרם הבאה לישראל, בים, ביבשה או באוויר". לטעמה, כפועל יוצא,
6 כל כניסה של טובין לישראל היא בגדר ייבוא טובין, המהווה אירוע מס, אלא אם ניתן לו
7 פטור. הנתבעת מוסיפה שחיוק לכך מצוי בהוראת סעי' 153 לפקודת המכס, לפיו כל טובין
8 המוחזרים לישראל חבים במס, כל עוד לא הוכח שהמסים בגינם שולמו בעבר. מכאן היא
9 למדה שהעיקרון של חיוב במס לטובין שיצאו וחזרו לישראל קיים בדין הישראלי. הוראות
10 דומות מצויות בסעי' 2132 לחוק מע"מ ובסעי' 7(א) לחוק מס קניה. על כן, יש לפרש, כי נקודת
11 המוצא היא שיש לשלם מס בעת הייבוא הראשון לישראל. אם הדבר לא נעשה, חלה על
12 בעלי הטובין חובה לשלם את המס בעת הכניסה הבאה וכך הלאה, כל עוד המס לא שולם.
13
14 24. לשיטת הנתבעת, כל כלי שיט המיובא לישראל חייב במסי ייבוא, אולם מקרים מסוימים
15 הופטרו, כגון כלי שיט המיובא ע"י תייר (בתנאים מסוימים), או כלי שיט המשמש להובלת
16 נוסעים או מטענים. משמע, כי אי חיוב כניסת כלי שיט מסוימים ארצה, נובע מהוראות
17 הפטור בחוק ולא מהתנהלות שרירותית של רשות המסים ואינה מהווה חוסר שוויון
18 בהטלת מס.
19
20 25. הנתבעת טוענת כי הגשת רשימון ייבוא אינה תנאי לחבות במס. עצם ההבאה הפיזית של
21 כלי השיט לישראל יוצרת את אירוע המס. הטובין הם בפיקוח המכס מרגע הכניסה לארץ
22 ועד להוצאתם (שחרורם) מפיקוח המכס, ופדייתם מחוללת את מועד החיוב.
23
24 26. הנתבעת טוענת עוד כי לאורך השנים, אכפה רשות המסים את תשלום מסי הייבוא, על פי
25 מיטב יכולתה (הנתבעת צירפה, להוכחת טענתה, תכתובת עם ב"כ התובעת מהשנים 2008-
26 2009, ביחס לכלי שיט אחרים, המבססת את העובדה כי האכיפה בוצעה גם בשנים עברו).
27 בהינתן שכלי שיט אינם נכנסים ארצה דרך מעברי הגבול, בהם למכס יש נקודות בידוק
28 ייעודיות, הרי אכיפה תשלום המס עליהם קשה יותר. לכן, בראשית שנת 2017 הוחלט
29 להסתייע בסמכות מנהל נמל לפי סעי' 40 לפקודת הנמלים, למנוע יציאת כלי שיט מהנמל
30 טרם שולמו המסים. בהתאם להחלטה זו, החל מיום 1.1.17 מפעילים מנהלי הנמלים (וגם
31 מנהלי מרינות שהוסמכו) את סמכותם הנ"ל, ודורשים לפני מתן אישור ליציאה להציג
32 אישור על תשלום המס. נטען כי הודעות על אכיפה בדרך זו הופצו ע"י מנהלי הנמלים
33 השונים לכלי השיט עובר ל- 1.1.17.
34



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 27. הנתבעת מתנגדת לפרשנותה של התובעת בדבר היותו של כלי שיט ישות משפטית עצמאית,
 2 כך שלא ניתן להשית עליו מס. לגרסתה, אותם סעיפים אליהם הפנתה התובעת מאמנת
 3 הים הפתוח ואמנת משפט הים, נוגעים לנשיאת לאומיות, הנפת דגל ורישום כלי השיט. אין
 4 באלה, משום לשלול מהריבון במים הטריטוריאליים את היכולת למסות כלי שיט, אם כך
 5 קובע החוק של אותה מדינה. החוק הישראלי קובע חבות במס יבוא של כלי שיט המיובאים
 6 לישראל, כך ביחס לכלי שיט ישראלי וכך ביחס לכלי שיט זר.
 7
 8 28. הנתבעת מתנגדת לפרשנות התובעת למונח "ייבוא". אליבא גרסתה, הפירוש המוצע ע"י
 9 התובעת, קרי – האבחנה בין הבאה סבילה לעומת הגעה עצמאית, תוביל לאפליה בין כלי
 10 שיט המובא על גבי כלי שיט אחר, לבין כלי שיט המפליג מכוח מנועיו או מפרשיו. לדידה,
 11 לא אופן הכניסה לארץ מקים את החבות במס, אלא עצם הכניסה, היא כשלעצמה, יוצרת
 12 את אירוע המס.
 13
 14 29. הנתבעת מתנגדת לפרשנות התובעת, לפיה "טובין" אינם כוללים כלי שיט. לפי גרסתה יש
 15 לתור אחר משמעות הביטוי "טובין" בחיקוקים הספציפיים, מכוחם נדרשו המסים. קרי –
 16 חוק מע"מ וחוק מס קניה. לפי אלה, כלי שיט מסוג יאכטה כלול בהגדרת טובין. החיוב
 17 במס קניה, חל על "טובין טעוני מס" כפי שהוגדרו ע"י שר האוצר כסמכותו בסעי' 3 לחוק
 18 מס קניה. הצו החיל את המס במפורש על יכטות וכלי שיט אחרים. נוסף לכך, הפרשנות
 19 התכליתית מובילה למסקנה כי מטרת הכניסה או ההכנסה לישראל היא הקובעת לעניין
 20 החבות במס. כך, כלי המשמש להובלת טובין בלבד, וזה ייעודו הבלעדי, כשאין בו כל שימוש
 21 בישראל (מלבד הפריקה והטעינה) לא היה נשוא לחיוב במיסי ייבוא, להבדיל מכלי שיט
 22 שתכליתו העיקרית אינה הובלת נוסעים או מטענים. לשיטת הנתבעת, יאכטה יש לסווג
 23 ככלי שיט, אך לא ככלי הובלה, ולכן היא חוסה תחת ההגדרה הכללית של טובין.
 24
 25 30. כאמור מעלה, הנתבעת מתנגדת, עובדתית, לטענה כי שינוי המדיניות לא הובא לידיעת
 26 הציבור. הנתבעת צירפה הודעה שפורסמה לעוגנים במרינה בהרצליה בחודש דצמבר 2016,
 27 טרם תחילת האכיפה לפי סעי' 40 לפקודת הנמלים.
 28
 29 31. הנתבעת הוסיפה וטענה, בכל הנוגע לטענות התובעת לגבי שינוי המדיניות, כי הסמכות לדון
 30 בהן היא לבג"צ במסגרת הליך תקיפה ישירה של עצם החיוב במיסי ייבוא, ולא לבית משפט
 31 זה בתקיפה עקיפה. **טענה זו דינה להידחות.** כב' בית המשפט העליון דן בבג"צ 4594/17
 32 כלי שיט sunshine נ' רשות הספנות והנמלים ואח', דחה את העתירה בשל קיומו של סעד
 33 חלופי, וקבע שכל הטענות שמורות וניתן לטעון אותן בהליך החלופי.
 34
 35



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 **דיון**
- 2
- 3 32. הכרעה במחלוקות מחייבת דיון לוגי – ראשון ראשון ואחרון אחרון, ברם – עיון בסיכומי
- 4 התובעת מלמד שהתובעת זנחה חלק מטענותיה: הטענה לאי שוויון בהטלת המס; פגם בצו
- 5 ברמת היעדר אשרור של וועדת הכספים; פגם בצו ברמת היעדר היוועצות. על כן, לא אדון
- 6 בהן.
- 7
- 8 33. האם חל על כניסת יאכטה לישראל הביטוי: "ייבוא"? בעניין פרשני זה חלוקות הדעות,
- 9 כאשר התובעת נסמכת על הגדרת "ייבוא" לפי פקודת הפרשנות, שהיא, מילולית, הגדרה
- 10 פאסיבית, ואילו הנתבעת סבורה כי יש לפרש את המונח "ייבוא" לפי תכליתה של הנורמה
- 11 וההקשר של הביטוי ביחס לתכלית.
- 12
- 13 34. לשם העמדת הדברים על דיוקם, אצטט מהחקיקה:
- 14
- 15 פקודת הפרשנות [נוסח חדש] מגדירה, בסעי' 1, את הביטוי "ייבוא" כך: **"ייבוא" – הבאה**
- 16 **או גרם הבאה לישראל, בים, ביבשה או באוויר**". ככל שבדקתי נוכחתי, כי המילה
- 17 הספציפית "ייבוא", אינה מוגדרת בחקיקה ספציפית רלבנטית, כגון: בחוק מס ערך מוסף,
- 18 בחוק מס קניה, בפקודת המכס או בפקודת היבוא והייצוא.
- 19
- 20 אם כן, טענת התובעת, כי ההגדרה למונח יבוא היא הגדרה המתייחסת, מילולית,
- 21 לפאסיביות (סבילות) משמע- לגוף שאינו פועל מכוח עצמו אלא נתון למעשה של גוף אחר,
- 22 היא טענה נכונה, מתוך האבחנה הקיימת בשפה העברית, בין שם הפעולה האקטיבית
- 23 לנשוא הפעולה הסביל, ובמקרה כאן בין "בא" לבין "הובא", או בלשון אחר - בין "ביאה"
- 24 (הגעה) לבין "הבאה".
- 25
- 26 35. טוענת התובעת, ובמידה רבה של צדק, כי את מהלך הפרשנות יש להתחיל בלשון החוק,
- 27 במלל, ומאחר ואין לנו פירוש אחר למונח "ייבוא", הרי יש לפרשו בדרך שהותוותה בפקודת
- 28 הפרשנות, כלומר פירוש מילולי של הבאת דבר לישראל.
- 29
- 30 36. מנגד, סבורה הנתבעת כי ניתן להקיש, לצורך הפרשנות הנכונה, מדברי המחוקק בחקיקה
- 31 רלבנטית, היא פקודת היבוא והייצוא, שם נקבע בסעי' 5: **"כדי להסיר ספק נאמר בזה, כי**
- 32 **בצו פיקוח ניתן לאסור ולהסדיר הכנסת כלי שיט וכלי טיס לישראל והוצאתם ממנה**
- 33 **כאילו הן ייבוא וייצוא של טובין, ואפילו היו כלים אלה מסיעים טובין או נוסעים, ובין**
- 34 **שהם נעים בכוח עצמם ובין אם לאו; אין הוראה זו באה לגרוע מהוראת כל חיקוק בדבר**
- 35 **מכס לענין כלי שיט וכלי טיס**".



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1
2 הנה, הנתבעת טוענת שהמחוקק היה ער למקרים בהם כלי שיט או כלי טיס מניעים את
3 עצמם, ולכן קבע, לשם הסרת ספק, כי ניתן להסדיר כניסתם והוצאתם של כלים אלה,
4 כאילו היו יבוא וייצוא של טובין, אף אם מדובר בכלים נוסעים בכוח עצמם. משמע, כי
5 קיים חריג להגדרה הכללית של פקודת הפרשנות, בסעיף חקיקה ספציפי הנוגע ליבוא
6 ולייצוא, ופרטנית בנוגע לכלי שיט וכלי טיס.
7
8 37. בתשובה לכך, טוענת התובעת כי סעי' 5 לפקודת הייבוא והייצוא מתייחס לצו פיקוח, שלא
9 הוצא במקרה דנא, ולכן, לכאורה אין תחולה לקו הפרשני בו נוקטת הנתבעת. איני שותפה
10 לדעה זו. לטעמי, יישום הדין, והיכולת המעשית להפעיל או לא להפעיל את הסמכות לתת
11 צו, אין בה משום ללמד על הפרשנות ועל כוונת המחוקק. לטעמי, במקרה זה, שבו עסקינן
12 בכלי שיט, יש לקרוא את ההגדרה הכללית של "ייבוא" בפקודת הפרשנות, החלה על כלל
13 הדברים שניתן להכניס ארצה, עם ההוראה המרחיבה שנקבעה בפקודת הייבוא והייצוא
14 במיוחד לכלי שיט וכלי טיס, המסוגלים, בעבר ובימינו אנו, לפעול בכוחות עצמם, ואין הם
15 זקוקים בהכרח להובלה או נשיאה על גבי כלים אחרים. ההוראה המרחיבה בחיקוק שנועד
16 לעסוק באיסור ובהתרה של הכנסת דברים או הוצאתם מן הארץ, מלמדת כי הייתה
17 למחוקק הכרה (או שמא לומר היכרות) בכך שכלי שיט וכלי טיס מסוגלים (שלא כמו גופים
18 אחרים) לנוע בכוחות עצמם ולכן חשוב היה לו לציין כי לא יהיה הבדל, לצורך ייבוא וייצוא,
19 בין גופים הנעים בכוחות עצמם לבין כאלה שלא, בין כלים המסיעים כלים אחרים ובין
20 כאלה שנוסעים לבדם.
21
22 38. טענת התובעת הנ"ל נדונה בתצ (י-ם) 17-04-43164-43164 אנט' טפיו נ' רשות המסים ואח'
23 (29.1.19), פורסם (בנבו) ונדחתה. למרות שכבי' השופט דורות לא ראה את המקרה מתאים
24 להתברר כתובענה ייצוגית, הרחיב בשאלה אם מיסי הייבוא נגבו כדין וקבע שניתן לייבא
25 לארץ טובין שלא על גבי אוניה, במיוחד כאשר מדובר בכלי השיט עצמו שיובא לארץ:
26 "אין ספק שכניסת יאכטה למרינה בהרצליה מהווה יבוא (ראו את הוראת סעיף 5
27 לפקודת היבוא והייצוא [נוסח חדש], תשל"ט – 1979 (להלן: "פקודת היבוא"), הקובעת כי
28 בצו פיקוח ניתן לאסור ולהסדיר הכנסת כלי שיט וכלי טיס לישראל והוצאתם ממנה
29 כאילו הן יבוא וייצוא של טובין, ואפילו היו כלים מסיעים טובין או נוסעים..." כן נקבע
30 כי אין ללמוד משילוב הוראות סעי' 2 וסעי' 5 לפקודת היבוא כי נדרש בהכרח צו פיקוח:
31 "הסמכות להסדיר יבוא וייצוא לחוק והסמכות להטיל מיסים לחוד".
32
33 39. בעיני, פרשנות הדין צריך ותבסס על לשון החוק, אולם כאשר לכאורה משתמעת משני
34 חיקוקים פרשנות שונה, ביחס למקרה הנדון, יש להעדיף את הפירוש התכליתי, קרי



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הפירוש העולה בקנה אחד עם מטרתו של החיקוק. במקרה שלפני, אין חולק כי התכלית
2 של הטלת מס קניה, היא למסות מוצרי יוקרה, בעקבות מדיניות הממשלה משנת 2013
3 (ראו דברי כב' השופט דורות בעניין אנטי טפיו הנ"ל – סעי' 23-24 לפסק דינו). הפרשנות
4 שהציעה הנתבעת, משמע – הטלת כובד המשקל על עצם הכניסה לישראל, להבדיל מאופן
5 ביצוע הכניסה (אקטיבית או פאסיבית) מתיישבת עם תוכנה המילולי של הוראת סעי' 5
6 לפקודת היבוא והיצוא, ועם תכלית החקיקה, להבדיל מהפרשנות הדווקנית שנוקטת
7 התובעת כאשר היא נסמכת על ההגדרה הכללית של הביטוי "ייבוא" בפקודת הפרשנות
8 ומתעלמת הן מתכלית המיסוי והן מקיומה של חקיקה ספציפית, ממנה ניתן להקיש.
9
10 40. ראוי להפנות, בהקשר זה, לע"א 58/80 בשבסקי בע"מ נ' מנהל המכס והבלן, פ"ד לו(2)
11 656, שם ציטט כב' בית המשפט העליון מדבריו של כב' השופט אשר בע"א 138/78 מנהל
12 המכס והבלן נ' אי.אי. אל בע"מ ואח': "עלינו לזכור שמדובר בסעיף של חיקוק אשר
13 מטרתו לפטור סוחר מהחובה לשלם היטל, ואין לפרש סעיפי פטור על דרך של הרחבה
14 דווקא. הכלל הוא שאת חוקי המיסים, לרבות סעיפי הפטור שבתוכם, מפרשים כפשוטם
15 ולא מרחיבים את תחולתם לא לרעתו ואף לא לטובתו של נישום (ראה ספרם של ויתקון
16 ונאמן, דיני מסים, מהדורה רביעית, בעמ' 43)."
17
18 41. מהנימוקים הנ"ל הגעתי למסקנה שכניסת כלי שיט לישראל, גם אם הוא נכנס עצמאית
19 בתנועת כוח מנועיו או מפרשיו, עונה על הגדרת "ייבוא".
20
21 42. האם היאכטה היא בגדר "טובין"? המענה לשאלה זו לא מצריך פרשנות. ההסדר
22 הנורמטיבי ברור. סעי' 3 לחוק מס קניה מעניק לשר האוצר סמכות לקבוע בצו את הטובין
23 הטעונים מס. תשומת הלב להגדרות השונות בחוק מס קניה, ביחס ל"טובין" וביחס
24 ל"טובין טעוני מס". ההגדרה של טובין טעוני מס רחבה יותר בהיקפה ונתונה לשיקול
25 דעתו של השר, לרבות ביחס לדבר שאינו נכלל בהגדרה הרגילה של "טובין". משעה
26 שנקבע בצו כי היאכטות הן טובין טעוני מס, הרי לטעמי לא ניתן להתעלם ממושג ספציפי
27 זה בחוק מס קניה, ולבקש לפרש את המושג "טובין", בהתעלם מההגדרה הייחודית
28 לענייננו. התובעת טענה מדוע אין לראות בכלי שיט טובין, אך לא התייחסה לשאלה מדוע
29 אין לראות בהם טובין טעוני מס.
30
31 43. האם במועד הדרישה, התיישן החוב בהתאם לסעי' 2 לחוק מסים עקיפים: ודוק, סעי' 1
32 לחוק מסים עקיפים מגדיר "מס עקיף" כ – "מכס, בלו, מס קניה, מס בולים או היטל לפי
33 תקנות שעת חירום (תשלומי חובה), תשי"ח – 1958". כלומר, הגבלת התקופה לדרישת
34 מס עקיף חלה על מס קניה אך לא על מס ערך מוסף. על כן, ככלל, יש להבחין בין גביית
35 מס קניה הכפופה להוראות חוק מסים עקיפים, לבין גביית מע"מ שאינה כפופה לו. אולם



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 בענייננו, טענת התובעת היא כי גביית המסים שניהם התיישנה בכל מקרה, כיון שיש
2 לראות את כניסת האיכטה לארץ לראשונה (שנת 2002, ולכל היותר את מועד הגשת טופס
3 המצהר בשנת 2003) כמועד התהוות אירוע המס.
4
5 44. רוצה לומר, אם המועד שממנו יש למנות את התקופות הוא מועד הכניסה הראשונה של
6 האיכטה לישראל, הרי באותו מועד כלל לא חל חיוב במס קניה שהוחל על יכטות
7 באוגוסט 2013, ולכן יש לדון במע"מ בלבד. מאידך, אם יש למנות את התקופות ממועד
8 הכניסה האחרונה (אוקטובר 2017) כי אז חלים מע"מ ומס קניה כאחד.
9
10 45. העיון בפסיקת בתי המשפט אליה הפנו הצדדים, מעלה כי בת"צ (י-ם) 43164-04-17 אנט
11 טפיו נ' רשות המסים ואח' (להלן: "פרשת אנטי טפיו"), נדרש כב' השופט דורות לסוגית
12 ההתיישנות רק בענין מס קניה, בעוד שהטענות בקשר לחיוב במע"מ נדונו באספקט
13 שיעור המס (מע"מ אפס) או הפטור ממס, ושתיהן נדחו. השופט דורות דחה את טענת
14 ההתיישנות של מס הקניה, משום שמעת כניסת הצו לתוקף ועד הגשת הדרישה לתשלום,
15 לא חלפו שלוש שנים. לשיטתו, בהינתן כי טרם 12/8/13 לא חל חיוב במס קניה, יש למנות
16 את התקופה הקובעת מיום כניסת כלי השיט לראשונה לאחר כניסת הצו לתוקף. חשוב
17 לציין כי במקרה של אנטי טפיו נטען כי האיכטה עגנה בארץ משנת 2010 והדרישה לשלם
18 מסי יבוא נמסרה ב- 1.5.16. אין מחלוקת כי ערעור על החלטת השופט דורות תלוי ועומד
19 בבית המשפט העליון (הבקשה למחוק את הערעור על הסף נדחתה).
20
21 46. גם בענין ע"א (חי) 54559-06-20 פרנקל נ' בית המכס חיפה (להלן: "פרשת פרנקל"), נדונה
22 שאלת מועד היווצרות אירוע המס. עמדת בית משפט קמא התקבלה ונקבע שכל כניסה
23 לישראל יוצרת אירוע מס חדש, אך הנישום פטור אם שילם את המס בעבר. להבדיל
24 מפרשת אנטי טפיו, שם נקבע כי הכניסה הראשונה לארץ לאחר תחילת הצו היא המועד
25 הקובע, בפרשת פרנקל נקבע שכל כניסה מחדש הינה בגדר ייבוא היוצר חיוב במס, אך לא
26 יחול כפל מס. פסק דנו של בית המשפט המחוזי בפרשת פרנקל ניתן ב- 13.8.20, וככל
27 הידוע לא הוגש ערעור.
28
29 47. התובעת טענה בסיכומי התשובה שאין ללמוד גזירה שווה מהמקרים הנ"ל, משום ההבדל
30 בנסיבות ובעובדות. בעוד ששם נקבע ע"י בתי המשפט כי הנישום לא דיווח או לא הצהיר
31 על כניסת האיכטה לארץ, הרי במקרה דנא העיד עד התביעה על דיווח מלא, עקבי, לרשות
32 המכס, אך מעולם לא נדרש לשלם מסי יבוא או להגיש רשומון ייבוא.
33
34 48. בתצהירו העיד איב בללי, מבעלי התובעת: "בכל פעם ופעם בהם יצאה הספינה מן הארץ,
35 עברנו את הביקורות הנדרשות על פי החוק...ועברנו ביקורת שכזו על ידי הגורמים



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-18-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הרלוונטיים כולל ביקורת מכס" (סעי' 18) וכן: "בכל פעם, ללא יוצא מן הכלל, שבה חזרה
2 הספינה לישראל – דיווחנו מבעוד מועד על ההגעה הצפייה לארץ. בעת ההגעה לישראל
3 עברנו בקורת ביטחון; ביקורת גבולות של משטרת ישראל וביקורת מכס" (סעי' 19). כן
4 העיד כי בכל ביקורת שנערכה ע"י המכס נשאלו והשיבו כי אין שום שינוי בספינה מרגע
5 יציאתה עד רגע שובה ומעולם לא נדרשו לשלם ולא נאמר דבר "לאף אחד בקשר עם
6 תשלום מסי יבוא או הגשת רשומון" (סעי' 20).
- 7
8 49. בחקירתו הנגדית בבית המשפט חזר על הדברים (עמ' 4 ש' 29-25 לפרוט'). עם זאת, אישר
9 כי לא בדק ברשות המסים, עת נרכשה היאכטה, אם קיימת חבות במס. לעומת זאת,
10 התייעץ עם עורך הדין שערך את החוזה, שלדבריו מתמחה בתחום של סחר כלי שייט:
11 "כן, ולא נאמר לי שום דבר חריג מה שהיה נהוג באותה תקופה לא רק אני כל מי
12 שקנה...אם היה צריך לשלם הוא בטוח היה אומר לי את זה" (עמ' 6 ש' 8-6, ש' 20-17
13 לפרוט'). עוד ציין, בחקירה החוזרת כי החזיק ארבעה כלי שייט ומעולם לא ביקשו ממנו
14 לשלם מסים.
- 15
16 50. עד ההגנה, החוקר רועי מרגלית נדרש להשיב לשאלון (השאלות והתשובות – ת/1). הוא
17 ציין פעמיים בתשובותיו לשאלון כי: "חובת ההצהרה ותשלום המס חלה על בעל היאכטה
18 דבר שלא נעשה בענייננו" (סעי' ז', טו' לתצהיר מענה על שאלון). בתצהירו טען כי היאכטה
19 דנא נכנסה לארץ ויצאה ממנה עשרות פעמים אולם התובעת לא הצהירה על ייבוא
20 היאכטה ולא שילמה את מסי הייבוא, כאשר חובת הגשת הצהרת ייבוא חלה על התובעת.
21 הוא ציין כי רשות המסים נוהגת לגבות את מסי היבוא לאורך השנים, אך מטבע הדברים
22 גבייה מכלי שיט מכבידה יותר, בהיעדר נקודות בידוק.
- 23
24 51. החוקר העיד כי החל מ-1.1.17 מבוצעת בדיקה לכל כלי שיט במרינה בקישון (שם עוגנת
25 היאכטה דנא), כאשר זו נערכת בין טלפונית ובין פיזית בהגעה לכלי השיט עצמו. קודם
26 למועד זה לא נערכה בדיקה ביחס לתשלום המס ביחס לכל כלי. במהלך חקירת העד לא
27 נשללה טענת בללי כי בכל כניסה של היאכטה נערכה ביקורת, לרבות של המכס ועלם לא
28 נדרשה התובעת לתשלום מסי יבוא.
- 29
30 52. בשים לב לראיות הנ"ל, לא נסתרה טענת התובעת כי בכל הפעמים שעזבה את המרינה
31 בקישון ושבה אליה, נדרשה לדווח ועשתה כן, אולם מעולם, עד ספטמבר 2017 לא שאלו
32 נציגי המכס אם שולמו מסי יבוא ולא דרשו למלא רשומון או הצהרת ייבוא, או לשלם את
33 המס. הדברים מתיישבים עם עדותו של החוקר כי בראשית שנת 2017, נוכח תיקון בחוק
34 הנמלים והקניית סמכות למנהל נמל/מרינה, חל שינוי באופן בו כל כלי שיט נבדק לעניין
35 תשלום מסי יבוא.



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1
2 53. מה הרבותא של הממצאים הנ"ל ביחס לשאלת ההתיישנות? כזכור, ב"כ התובעת טען כי
3 אין לגזור גזירה שווה מפסיקת בתי המשפט בפרשות אנטי טפיו ופרנקל, כיון ששם דובר
4 בנישומים שלא מצאו לנכון לדווח לרשות המסים על כניסת כלי השיט, להבדיל מהמקרה
5 כאן בו כל כניסה וכניסה דווחה. על כך משיבה הנתבעת, כי אין חשיבות לדיווח, אם לא
6 מולאה והוגשה הצהרת ייבוא, שהגשתה היא חובתו של הנישום. בכל המקרים שנדונו לא
7 הוגשו הצהרות ייבוא, הגם שבחלקם דווחו כניסות כלי השיט לארץ לרשויות (בין אם
8 לנמל ובין אם למשרד התחבורה).
- 9
10 54. כך או אחרת, גם במקרה שלפנינו טען בללי: "...כי המס שנדרשנו לשלם זה על פי החוק
11 החדש שיצא תוך כדי אחרי שרכשתי את היאכטה ואז באו אלנו לכל השייטים בדרישה
12 לשלם, זה לא מס שקניתי אותה המס בא בדיעבד...". דברים אלה בצירוף עם עדות
13 החוקר, כי פורסמה הודעה במעגנים על החובה לקבל את אישור המכס טרם יציאה של
14 כלי שיט מהמרינה, מחזקים את הטעון לפיו הגברת אמצעי האכיפה, או שינוי בנהלי
15 האכיפה של המכס פורסמו לציבור מבעוד מועד. לכך יש לצרף את העובדה כי טרם
16 יציאתה האחרונה של היאכטה ב- 3.10.17 מולאה הודעה בדבר יציאת כלי שיט מישראל,
17 ואבישי שניאור, הבעלים הנוסף בתובעת, נדרש לענין מסי היבוא וציין שלא ידוע לו אם
18 שולמו המסים. הגם שרשות המסים נתנה את אישורה ליציאת היאכטה, הועלתה
19 האזהרה כי: "שאלת תשלום המס בגין יבוא כלי השיט שלעיל נמצאת בבדיקה...על בעל
20 כלי השיט לפנות לבית המכס הרלוונטי לצורך בירור החבות במס". לא זו אף זו – החוקר
21 העיד כי דרש לקבל מסמכים טרם עזבה היאכטה את הארץ וגרסתו זו לא נסתרה.
22 למעשה, עולה מן האמור כי התובעת ידעה לפני הוצאת היאכטה מן הארץ, כי תתכן חבות
23 במסי יבוא.
- 24
25 55. דעתי היא כי ההכרעה בשאלת ההתיישנות היא הכרעה משפטית ולא קשורה לנסיבות
26 העובדתיות של כל מקרה ומקרה. במקרים בהם התייחסו בתי המשפט לאי הדיווח, באה
27 ההתייחסות לצורך הקביעה כי לא ניתן לאפשר התחמקות ממס בשל אי דיווח. וכדברי
28 השופטת קלמפנר נבון בת"א 18-04-12693 דרך הים שייט חיפה (2004) בע"מ נ' מדינת
29 ישראל: "ברור כי אין התובעת, אשר נמנעה מחובת הדיווח, יכולה להתחמק מתשלום מס
30 כדן, בטענה כי הסתמכה על אי אכיפת המס על היאכטות...אין ליצור תמריץ לנישומים
31 להימנע מדיווח לרשויות המס". אכן, מדובר בשאלה עקרונית, שאינה משתנה ביחס
32 לנסיבות ספציפיות אם יבוא הכלי דווח אם לאו. נזכור כי השאלה היא: מהו מועד
33 הייבוא לצורך החיוב במס? האם הכניסה הראשונה של כלי ה יט ארצה, האם כניסתו
34 האחרונה, או שמא כל כניסה וכניסה מהווה יבוא.
35



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 56. בסוגיה זו דעתי עם דעת חברי שפסקו בה לפני. יש להידרש ללשון החקיקה הפיסקאלית
 2 ולפיה, אין מקום לפרש את החוק כאילו ייבוא יכול להתקיים אך ורק בכניסה הראשונה,
 3 או בכניסה חד פעמית של דבר מה לארץ. טול, לשם הדוגמא, אדם ששב מחו"ל והביא עמו
 4 מצלמה יקרת ערך. עליו להצהיר על הבאתה ארצה ולשלם את המסים החלים על
 5 הבאתה. אם יצא שוב לחו"ל עם המצלמה, יידרש להצהיר עליה טרם עזיבתו את הנמל –
 6 על מנת שלא יחויב לשלם פעם נוספת, בעת שישוּב עמה ארצה. בדוגמא זו יש משום
 7 להמחיש את העיקרון שכל הבאה או כניסה של דבר מה לארץ, עשוי להיחשב כייבוא.
 8
 9 57. כבי השופט רניאל הדגים בפסק דינו בפרשת פרנקל כיצד העיקרון הנ"ל עולה מסעיפי
 10 החוק הרלוונטיים: הן סעי' 153 לפקודת המכס, הן סעי' 32 לחוק מע"מ והן סעי' 8 לחוק מס
 11 קניה. הרלוונטי ביותר לענייננו הוא סעי' 8 הנ"ל הקובע, מפורשות: "הוחזרו טובין
 12 לישראל למי שייצא אותם מישראל, לא יוטל מס על ייבואם; אולם אם...". הנה כי כן,
 13 המחוקק מתייחס לצמד המילים: הוחזרו לישראל, כאל ייבוא. בד בבד, המחוקק ער לכך
 14 שמאחר וייבוא חייב במס – יש להורות הוראה נוגדת מיוחדת ולקבוע כי יבוא חוזר, אינו
 15 חב במס, כל עוד זה שולם ביבוא הקודם.
 16
 17 58. המסקנה היא כי גם במקרה זה יש ללכת בדרך שהותוותה בפסיקה ולקבוע שכל כניסה
 18 לארץ של כלי שיט, מהווה יבוא של אותו כלי. טען ב"כ התובעת כי מדובר בפרשנות שיט
 19 בה לסכל את המשמעות של התיישנות. המדינה תוכל, בנוח לה, להתייחס לכל מועד
 20 כניסה כאל יבוא, וכך – ביחס לכלים שטיבם להיכנס ולצאת ארצה – לעשות כעולה על
 21 רוחה ולחייב במס בעת הכניסה הראשונה, או האחרונה, או בכל אחת ואחת הכניסות
 22 שבין לבין. אינני מקבלת גישה זו. ראשית, ראוי להעמיד דברים על מכונם. על היבואן
 23 להצהיר על היבוא ולשלם את מסי היבוא, מיד כאשר הוא מייבא, כלומר עם היבוא
 24 הראשון. שנית, תכליתן של ההוראות המתוות את העיקרון של היבוא החוזר, למנוע
 25 התחמקות ממס מצד אחד, ולא לפגוע בנישומים ששילמו אותו בעת היבוא הראשון מצד
 26 שני. מדובר בחיקוקים מאזנים, בין הצורך להקפיד על שוויון בחבות המס ולמנוע
 27 התחמקות ממנו (נניח תוך ניצול קשיי אכיפה), לבין הימנעות מכפל מס. התיישנות לא
 28 נועדה למנוע זכות מהותית, או לאפשר התחמקות מחובה מהותית. עיקרון ההתיישנות
 29 הינו עיקרון דיוני, שנועד להגן על אינטרס ההסתמכות על קץ האפשרות לדרוש קיומה של
 30 זכות מהותית. אך הוא לא נועד לאפשר התחמקות מקיומה. אם אינטרס ההסתמכות לא
 31 קיים, בשל הוראות מהותיות של החוק (משמע – חובת מיסוי ביבוא חוזר), אזי לא נטען
 32 לטעון כי פרשנותן היא איון של עיקרון ההתיישנות.
 33



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 59. בדומה לכך, גם הטענה כי לא קיים רשומון יבוא לכלי שיט, באשר אינם מתאימים
2 למקרה של "צריכה בישראל", דינה להידחות. החיוב במס יבוא הוא המהות ואילו אופן
3 ההצהרה על היבוא היא הטפל. מכל מקום, גם הייתי נדרשת לכך, הרי שניתן להגשים את
4 התכלית של הצהרה על יבוא יאכטה באמצעות השימוש בהצהרת יבוא לצורך "צריכה
5 בישראל".
- 6
7 60. התובעת טענה לשינוי מדיניות פתאומי של הנתבעת. אקדים ואומר כי גם אם הייתי
8 מוכנה לקבל טענה זו, שהיא בגדר טענה עובדתית, איני רואה כיצד יש בה לתרום
9 לתובעת. החיוב במס מקורו בדין ולא בהתנהלות כזו או אחרת של רשות האכיפה. אין
10 חולק כי בסוף שנת 2016 - ראשית שנת 2017, כאשר הנתבעת נוכחה שקיים קושי לאכוף
11 את תשלום מסי היבוא, נמצא פתרון בדמות תיקון סעי' 40 לפקודת הנמלים והוקנתה
12 סמכות למנהל נמל לאסור יציאת כלי שיט טרם שולם המס המגיע בגינו. השימוש
13 בסמכות זו יושם במקרה דנא.
- 14
15 61. אם לבטא את כוונת התובעת נכון, הרי הקושי עליו היא מצביעה הוא בכך שרשות המסים
16 כשלה במחדל דרישת המס, בכל פעם שהתובעת דיווחה לה על כניסתה או יציאתה מן
17 הארץ, הגם שהתובעת פעלה כנדרש, ביצעה דיווח ואף נבדקה ע"י רשות המס. מחדליה
18 של הרשות, יצרו אצל התובעת אינטרס הסתמכות שלא חלים מיסים על יציאת וכניסת
19 היאכטה לארץ. כך, לעניין מע"מ - בכל השנים בהן נכנסה ויצאה את הארץ בין 2002 ל-
20 2017, וכך לעניין מס קניה, - מאז הוחל הצו ועד 2017.
- 21
22 62. כפי שצינתי בתחילת הדיון, דין הטענה לעניין מס קניה להידחות על הסף, משום שטרם
23 חלפו חמש שנים ממועד מיסוי יאכטות (אוגוסט 2013) ועד הצגת הדרישה לתשלום המס
24 (דצמבר 2017). כל עוד ומס הקניה חוסה תחת חוק מסים עקיפים, המקנה לרשות
25 אפשרות לדרוש את חסר המס העקיף תוך חמש שנים, אין התובעת רשאית להסתמך על
26 המחדלים לכאורה ולהתקומם כנגד מה שהיא מכנה "שינוי מדיניות". החיוב במס מקורו
27 בחוק החרות והאפשרות לגבותו משך חמש שנים אף היא מקורה בחוק החרות. טענה זו
28 כי התובעת הסתמכה שאין מס כיון שהרשות לא דרשה ממנה לשלמו, היא למעשה טענת
29 אי ידיעת הדין, שאין לקבלה. אשר למע"מ, קבלת טענתה של התובעת משמעותה פטור
30 מתשלום מס כל אימת שהרשויות נתקלות בקשיי אכיפה או נכשלות בביצועה, תוצאה
31 שאין לקבלה.
- 32
33 63. מעבר לכך, לדידי הגדרת פעולתה של רשות המסים כשינוי מדיניות אינה נכונה
34 כשלעצמה. לא הוכח כי הייתה מדיניות לא לאכוף תשלומי מס. הוכח ע"י הנתבעת, כי
35 מסי יבוא על יבוא יאכטות נגבו (או לפחות נדרשו), גם בעבר. מה שהשתנה הוא האופן בו



בית משפט השלום בהרצליה

ת"א 18-04-38489-ELECTRON INCORPORATION LTD נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 מפקחת הרשות על הדיווח ועל התשלום. אם בעבר, נוכח דלות האמצעים, לא נבדקו כל
 2 כלי השיט הנכנסים למרינה, הרי כיום כל הכלים הנכנסים נבדקים. יפים לכאן דברי
 3 החוקר מרגלית, לשאלה אם גבו מכס לפני שנת 2017: "אני יודע שכן. אני ניהלתי את
 4 המיפוי של מרינה קישון כדי לבדוק מי מהכלים צריך לשלם מס יבוא והיו לגבי חלקם
 5 רשימונים... זה משהו שהוא לא חדש לא פתאום החלטנו לחייב כלי שייט. אני יודע שנהגו
 6 לגבות כי טיפלתי בתיקים כאלה כבר לפני שנת 2017 שהועברו אלינו להמשך טיפול" (עמ'
 7 12 שו' 6-8 ושו' 18-20 לפרוט').

8
 9 64. על יסוד האמור לעיל, באתי למסקנה כי דין התביעה להידחות.
 10 התובעת תישא בהוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסך 10,000 ₪.

11
 12
 13
 14
 15

זכות ערעור כדין

16 ניתן היום, י"ט כסלו תשפ"א, 05 דצמבר 2020, בהעדר.
 17

יפעת אונגר ביטון, שופטת

18
 19