



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

לפני: כבוד השופט אילן ש' שילה, אב"ד
כבוד השופטת חנה קיציס
כבוד השופטת יסכה רוטנברג

המעוררת **מדינת ישראל**
באמצעות עו"ד יונתן בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

נגד

המשיבה **פלאפון תקשורת בע"מ**
באמצעות עו"ד מוטי איילון ועופר אלבוים
ממשרד שקל ושות'

1

2

3

פסק דין

4 ערעור על פסק דינו של בית המשפט השלום ברמלה (כב' השופט הבכיר ז' ימיני) מיום 27.8.18 (ת"א
5 1356-01-15), שבו התקבלה תובענה לפסק דין הצהרתי שהגישה המשיבה ("פלאפון") על דרך
6 המרצת פתיחה בסוגיית שווי טובין לצורכי מס, ונדחו טענות המערערת ("המכס"), תוך חיוב המכס
7 בהוצאות פלאפון ושכ"ט עו"ד בסכום של 100,000 ₪ ("פסק הדין").

8

9 פסק הדין דן בשאלה כיצד יש לקבוע את שווי של עסקות יבוא של מכשירי טלפון ניידים מסוג
10 בלקברי (BlackBerry) ("טלפונים" או "מכשירים") שאותם ייבאה פלאפון, וזאת לצורך חיוב
11 בתשלום מס קניה לפי חוק מס קניה (טובין ושירותים) תשי"ב – 1952 ("חוק מס קניה").

12

13

רקע

14 1. פלאפון היא חברת תקשורת המפעילה רשת סלולרית בישראל, כאשר לצורך עסקיה היא
15 מייבאת מכשירי טלפון סלולריים. המכס אמון על הערכת שווי טובין המיובאים לארץ
16 לצורך הטלת מסים שונים, ביניהם מס קניה.

17

18 2. עניינו בעסקה בין פלאפון לספק מכשירי בלקברי, מפיץ בשם "Research In Motion UK
19 Limited" ("הספק"), במסגרתה רכשה פלאפון וייבאה ארצה מכשירי טלפון ניידים מסוג
20 בלקברי, כאשר תנאי העסקה נקבעו בהסכם מסגרת שנכרת בין הספק לבינה ("הסכם
21 המסגרת"). אמנם מדובר במספר פעמים שפלאפון רכשה וייבאה מכשירי טלפון ניידים על
22 פי הסכם המסגרת, אך לא נטען שקיימים הבדלים רלוונטיים בין הרכישות השונות, כך
23 שאפשר לדון להלן במקרה אחד של רכישה ויבוא, ודין המקרים האחרים כדינו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 המחלוקת בדבר שווי המכשירים מתמקדת בסוגיית הערכת שווים של חלק מהמכשירים .3
2 שיובאו במסגרת שתי תכניות רכישה מיוחדות המוקנות לפלאפון כחלק מתנאי העסקה,
3 ואשר על פיהן זכאית פלאפון לקבל כמות מסוימת של מכשירים בהנחה של 50% וכמות
4 מסוימת נוספת ללא תשלום, וכמפורט להלן.
5
- 6 תכנית אחת קבועה בסעיפים 8 ו-9 לתוספת 1-c להסכם המסגרת, בהם נקבעה זכותה של
7 פלאפון להזמין ולקבל במסגרת כל הזמנה תוספת מכשירים "ללא תמורה", בשיעור של עד
8 5% ממספר המכשירים שנכללו בהזמנה המקורית. מכשירים אלו כונו בהסכם המסגרת
9 "Swap Pool Inventory", קרי החלפת מלאי מאגר. כנגד מכשירים אלו ("מכשירי
10 "SWAP") ויתרה פלאפון על אחריות הספק לתקינות המכשירים המיובאים והציוד
11 הנלווה.
12
- 13 תכנית שנייה עניינה ביוזמה לקידום מכירות שערך הספק ללקוחותיו המסחריים, ואשר
14 כונתה בשם "HandHeld Purchase Program". במסגרת התכנית פלאפון הייתה זכאית
15 לרכוש מכשירי טלפון נוספים ("מכשירי HHPP"), בשיעור של עד 10% מכמות המכשירים
16 שרכשה בהזמנה העיקרית, במחיר הנחה של 50%. מכשירים אלו יועדו לקידום מכירות
17 בדרך של מסירה, ללא תשלום, לעובדים, לאנשים המוגדרים "מעצבי דעת קהל", לאולמות
18 תצוגה ולצרכי הערכת מוצר (לתקופה של 30-60 ימים). בהתאם לתנאי התכנית נאסר על
19 החברה הרוכשת (בענייננו פלאפון) למכור מכשירים אלו ללקוחות.
20
- 21 בעת פדיית מכשירי הטלפון מפיקוח המכס, הצהירה פלאפון על ערך כלל מכשירי הטלפון .6
22 שיובאו על ידה, כאשר ביחס למכשירי HHPP היא הצהירה על ערך העסקה לפי מחיר
23 הרכישה בפועל, היינו 50% ממחיר המכשיר, וביחס למכשירי SWAP היא הצהירה על ערך
24 מלא, אף שהם סופקו לה ללא עלות.
25
- 26 ביום 14.02.12 פנה ב"כ פלאפון למנהל בית המכס בנתב"ג בדרישה להחזר המס ששולם .7
27 ביתר בגין מכשירי SWAP, בסכום של 406,555 ₪ (נספח 4 להמרצת הפתיחה שהגישה
28 פלאפון, מוצג 1 בתיק מוצגי המכס). דרישתה לא נענתה.
- 29 ביום 1.12.13 שלח המכס לפלאפון הודעת גרעון מעודכנת בסכום של 1,578,623 ₪ ("הודעת
30 הגרעון") הכוללת חיוב במס קנייה, במע"מ, בריבית והפרשי הצמדה ובקנסות, והכל
31 בתוספת למסים ששלמה פלאפון בעבר בגין יבוא המכשירים (נספח 3 להמרצת הפתיחה -
32 מוצג 1 בתיק מוצגי המכס). הודעה זו עוסקת במכשירי HHPP, וכך נומקה:
33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

1 "לפי הרשימונים המפורטים בנספח/ים המצ"ב שוחררו טובין שתוארו כ-
2 פלאפונים. בביקורת שלאחר התרת הרשימונים, נוצר גרעון כמפורט: הוכנס ערך
3 ריאלי לפלאפון מדגם 9105. הודעת חיוב זו מבטלת הודעת חיוב מיום 21.10.13".

4

5 8. פלאפון חלקה על נכונות הודעת הגירעון, ופנתה באמצעות בא כוחה למכס, הן לעניין דרישת
6 המכס לתשלום מס נוסף בגין מכשירי HHPP, הן לעניין דרישתה להחזר מס ששולם ביתר
7 בגין מכשירי SWAP. משלא התקבלה עמדתה הגישה פלאפון תובענה, על דרך המרצת
8 פתיחה, לבית משפט קמא. בית משפט קמא קיבל את התובענה, והצהיר כי המחיר ששולם
9 בפועל לספק בחו"ל הוא המחיר לצורך תשלום מס קניה.
10 מכאן הערעור דגן שהגיש המכס.

11

12 **המסגרת המשפטית**

13 9. כדי לעמוד על המחלוקת נביא תחילה את עיקר ההוראות החוקיות הרלוונטיות.

14

15 החבות בתשלום מכס על טובין מיובאים קבועה בהוראת סעיף 3 לפקודת תעריף המכס
16 והפטורים [נוסח חדש] **ובהוראת סעיף 1 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי התעריף), התש"ט-**
17 **1949**, שלפיהם מוטל מכס על טובין המיובאים ארצה, בשיעור שקבע שר האוצר. שיעור זה
18 נקבע על ידי שר האוצר בצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, התשע"ב-**2012**
19 **"(צו המכס)"**, שהוא החל על היבוא בענייננו. סעיף 11 לצו המכס קובע כי מקום בו נקבע
20 שיעור המכס או שיעור המס באחוזים, משמעו אחוזים מ"ערך הטובין" (סעיף 11(א) לצו).
21 סעיף 1 לצו המכס מגדיר את המונח "ערך" - כמשמעותו בהוראות סעיפים 129 עד 134א'
22 לפקודת המכס [נוסח חדש] ("פקודת המכס" או "הפקודה"). עולה מצירוף הוראות אלו
23 כי כדי לקבוע ערכם של טובין, לצורך תשלום מכס או מס קנייה, יש לפנות להוראות
24 סעיפים 129 - 134א' לפקודת המכס.

25

26 מס קנייה חל הן על מוצרים מיובאים, הן על מוצרים מייצור מקומי, כשהחבות בתשלומו
27 קבועה בהוראת סעיף 2(א) לחוק מס קניה. בדומה למכס, גם שיעור מס הקניה וסוג הטובין
28 בגינם יש לשלם מס קניה, נקבעים בידי שר האוצר בצו המכס (סעיף 3 לחוק מס קניה).
29 סעיף 4ב לחוק קובע שמחירם של מוצרי יבוא (להבדיל ממוצרים בייצור מקומי) ייקבע לפי
30 ההוראות הקבועות בפקודת המכס, וזו לשונו: "על אף האמור בסעיפים 4 ו-4א, יהיה
31 המחיר הסיטוני של טובין ביבוא, ערכם כאמור בסעיפים 129 עד 134א' לפי העניין,
32 לפקודת המכס, בתוספת המיסים החלים על יבואם ובתוספת שיעור שקבע שר האוצר".
33 מכאן שלשם קביעת מס הקניה החל על מוצר מיובא יש לפנות לאותן הוראות שבפקודת
34 המכס.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
10. לאור האמור לעיל, כדי לקבוע את ערך המכשירים שייבאה פלאפון לצורך קביעת שיעור מס הקניה שיש להטיל על יבואם, יש לפנות להוראות הרלוונטיות בפקודת המכס (ראו גם אביגדור דורות, **דיני מכס וסחר חוץ**, הוצאת איגוד לשכות המסחר 2006 – תשס"ו, **"דורות"**, בעמ' 245 - 249).
11. בשל חשיבות ההוראות החוקיות הרלוונטיות נביא אותן כאן, באותם חלקים הצריכים לענייננו.
- סעיף 130 לפקודה, שכותרתו **"דרכי קביעת ערכם של טובין מוערכים"**, קובע שש דרכים שונות לקביעת הערך לצורכי מכס, וזו לשונו, בחלק הרלוונטי לענייננו:
- "130. ערכם של טובין מוערכים ייקבע כלהלן –**
- (1) **לפי ערך עסקה שבה נרכשו, מחושב לפי הוראות סעיף 132;**
- (2) **בהעדר אפשרות לקבוע את ערך הטובין המוערכים כאמור בפסקה (1) – לפי ערך עסקה שבה נרכשו טובין זהים, מחושב לפי הוראות סעיפים 133א ו-133ג;**
-"
- השיטות השונות לקביעת שווי הטובין, שרק השתיים הראשונות מהן הובאו לעיל, מופיעות בסעיף 130 לפי סדר היררכי יורד, היינו רק במקום שבו לא ניתן להגיע להערכת שווי הטובין לפי השיטה הראשונה, יש לפנות לשיטה השנייה, וכן הלאה (**דורות**, עמ' 127). לאור זאת, כדי להעריך את שווי הטלפונים נושא הדיון, יש לפנות תחילה לסעיף 130(1) לפקודה, הקובע כי שווי הטובין ייקבע לפי ערך העסקה שבה נרכשו, כשערך זה מחושב לפי הוראות סעיף 132 לפקודה שקובע כך:
- "132. (א) ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן – מחיר העסקה), בתוספת הוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133, ובלבד שהתקיימו כל התנאים המנויים בסעיף קטן (ב).**
- (ב) **ערך עסקה ייקבע לפי סעיף קטן (א) רק בהתקיים כל אלה:**
- (1) **אין הגבלות באשר למכירת הטובין או לשימוש בהם בידי היבואן, למעט –**
- (א) **הגבלות המוטלות או הנדרשות בישראל על פי דין;**
- (ב) **הגבלות לגבי האזורים הגאוגרפיים שבהם מותר**





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 למכור את הטובין;
 2 (ג) הגבלות שאינן משפיעות באופן משמעותי על
 3 ערך הטובין;
 4 (2) מכירת הטובין או מחירם אינם כפופים לתנאי או
 5 לתמורה כלשהם, שלא ניתן לאמוד את ערכם לצורך
 6 קביעת ערך הטובין;
 7
 8 (ג) עסקה שלא מתקיים לגביה אחד התנאים האמורים בסעיף
 9 קטן (ב), לא תשמש לקביעת ערכם של טובין לפי סעיף 130.
 10
 11
 12 12. מהוראות אלו עולה שיש לקבוע את ערך המכשירים לפי ערך העסקה שבה נרכשו (סעיף
 13 130(1)), ובלבד שנתקיימו כל תנאיה של הוראת סעיף 132. לא התקיימו כל תנאי ההוראה,
 14 ייקבע הערך לפי החלופה הבאה שבסעיף 130, סעיף 130(2) לפקודה, היינו לפי ערך עסקה
 15 שבה נרכשו טובין זהים.
 16
 17 כאמור, הוראת סעיף 132(א) קובעת כי תנאי להערכת הטובין לפי מחיר העסקה (סעיף
 18 130(1)) הוא כי נתקיימו כל התנאים הקבועים בסעיף 132(ב). סעיף 132(ב) קובע ארבעה
 19 תנאים מצטברים, ולענייננו רלוונטי רק התנאי הראשון כי: **"אין הגבלות באשר למכירת**
 20 **הטובין או לשימוש בהם בידי היבואן"** (סעיף 132(ב)(1)). במלים אחרות, אם קיימת הגבלה
 21 על מכירה או שימוש בטובין, שוב אין להעריך את שוויים לפי מחיר העסקה. ואולם, סעיף
 22 132(ב)(1) קובע 3 חריגים, המהווים חריג לחריג, ובהתקיימם ההגבלה על המכירה או
 23 השימוש אינה נחשבת הגבלה, ואין מניעה להעריך את שווי הטובין לפי מחיר העסקה.
 24 לענייננו רלוונטי החריג השלישי, המחריג **"הגבלות שאינן משפיעות באופן משמעותי על**
 25 **ערך הטובין"** (סעיף 132(ב)(1)(ג)), ולגביו חלוקים הצדדים. המכס טוען שההגבלות שהוטלו
 26 משפיעות משמעותית על ערך הטובין, שעל כן קיימת הגבלה שבעטיה לא ניתן להעריך את
 27 שווי הטובין לפי מחיר העסקה; פלאפון טוענת שאפילו קיימת הגבלה, הרי שאינה משפיעה
 28 מהותית על שווי הטובין, שעל כן יש להעריך את שווי המכשירים לפי מחיר העסקה.
 29
 30 **תמצית פסק הדין של בית משפט קמא**
 31 13. בית המשפט בחן את חומר הראיות שהובא בפניו וקבע תחילה כי פלאפון הוכיחה את
 32 טענותיה העובדתיות בדבר שתי התוכניות שבמסגרתן סופקו לה המכשירים במחירים
 33 שונים מאלו שהוסכמו לגבי שאר המכשירים.
 34 באשר למכשירי SWAP, צוין כי סעיף 18 לחוק הגנת הצרכן, תשמ"א-1981 ("חוק הגנת
 35 הצרכן") ותקנות הגנת הצרכן (אחריות ושירות לאחר מכירה), התש"ו-2006 ("תקנות הגנת
 36 הצרכן") מטילים חובה על עוסק המוכר טובין לצרכן לספק לצרכן אחריות לתקופה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 שנה בדבר תקינות הטובין, וליתן שירות לאחר מכירתם. בשל כך נדרשת פלאפון להחזיק
2 מלאי מכשירים וציוד נלווה ולא לעשות בהם שימוש אחר, אלא לצרכי אחריות. פלאפון
3 מגלגלת אחריות זו לספק, אך כעולה מהסכם המסגרת, הספק ביקש להשתחרר מאחריותו
4 למוצרים שמכר, ולשם כך הוסיף 5% מכמות המכשירים שנרכשו לצורך חלקי חילוף
5 למכשירים, כאשר המכשירים החלופיים היו ערכות מלאות של מכשירים. בית משפט קמא
6 קבע שפלאפון הוכיחה הן את התנאים שבהם סופקו לה מכשירי SWAP, הן כי השתמשה
7 במכשירים אלו כחלקי חילוף ולשם ביצוע תיקונים למכשירים לא תקינים, בהתאם
8 לחובתה על פי חוק הגנת הצרכן והתקנות מכוחו.
9 לגבי מכשירי HHPP, נקבע כי פלאפון השתמשה במכשירים אלו לצורך קידום מכירות,
10 בדיוק לפי תכנית הספק ובהתאם למטרה שאליה התכוון ושלשמה סופקו לה המכשירים.
11
12 ובאשר להערכת שווי המכשירים לצרכי מס קניה. 14.
- 13 לגבי מכשירי SWAP: נקבע שבהתאם לסעיף 132(א) לפקודת המכס, המחיר הקובע הוא
14 המחיר שבמסמכי העסקה, ולא המחיר שעליו הצהיר הספק בחו"ל, שעל כן אין משמעות
15 למסמכי הספק. עוד נקבע שתוספת של 5% מכשירים ללא עלות, בתמורה לשחרור הספק
16 ממתן אחריות למוצרים שסיפק וכפוף לתנאי שהמכשירים הנוספים לא ימכרו ללקוחות,
17 היא עסקה כלכלית לכל דבר ועניין, שבה ערך הסרת אחריות הספק מגולם במחיר
18 המכשירים שסופקו ללא תמורה.
19 מכאן הסיק בית משפט קמא כי אף שלפי הוראת סעיף 132(ב)(1) לפקודה, במקום שבו
20 קיימת הגבלה על מכירת הטובין או השימוש בהם לא חלה הוראת סעיף 130(1), עדיין
21 בענייננו חלים שניים מהחריגים שנקבעו בהוראת סעיף 132 לקיומה של הגבלה, שלפיכך
22 ההגבלה האוסרת על מכירת מכשירי SWAP איננה בבחינת הגבלה. נקבע שמדובר בהגבלה
23 המוטלת או נדרשת בישראל על פי דין, והיא מהווה חריג לחרג לפי סעיף 132(ב)(1)(א), וכן
24 מתקיים החריג הנוסף כי מדובר בהגבלה שאינה משפיעה באופן משמעותי על ערך הטובין,
25 מאחר שרק 5% מהמכשירים סופקו ללא עלות.
26
- 27 באשר למכשירי HHPP נקבעה קביעה דומה. נמצא שממדיניות הספק עולה שהזכות 15.
28 לרכישת מכשירים אלו קמה רק לאחר רכש של יותר מ-20 מכשירים, ולצורך קידום
29 מכירות. משמע, הספק ראה במכירת מכשירי HHPP המשך לעסקת רכישת מכשירים
30 רגילים. מספר מכשירי HHPP שניתן היה לרכוש היה תלוי במספר המכשירים שנרכשו
31 קודם לכן ועד 10% מכשירים נוספים. מכשירי HHPP נועדו לקידום מכירות, עניין
32 שממילא על כל יבואן לעשות לשם הגדלת המכירות. למעשה, רכישה של 10% מכשירים
33 נוספים בהנחה של 50% משמעה הנחה של 5% על העסקה כולה, ומדובר בהנחה שאינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

1 משפיעה באופן משמעותי על מחיר העסקה. לפיכך גם על מכשירי HHPP חל החרג לחרג,
2 ואין לראות בהגבלה שהוטלה ככזו ששוללת הערכת השווי לפי שווי העסקה בפועל.
3
4 בית המשפט הגיע אפוא למסקנה, שיש לקבל את גישת פלאפון כי המחיר ששולם בפועל
5 עבור מכשירי SWAP ומכשירי HHPP הוא המחיר הנכון לצורך הערכת שוויים למס קניה,
6 והצהיר כפי שהתבקש בתובענה.
7

עיקר טענות המכס

8
9 .17 ההליך בבית משפט קמא עסק בשאלה אם יש לקבל את עמדת המכס להערכת ערך הטובין
10 לפי סעיף 130(2) לפקודת המכס, או שמא יש לקבל את עמדת פלאפון שיש לקבוע את ערך
11 הטובין לפי סעיף 130(1) לפקודה. שאלה זו היא בעיקרה שאלה משפטית פרשנית, וטעה
12 בית משפט קמא עת התמקד בקביעת ממצאים עובדתיים והטחת ביקורת במכס, כאשר
13 הדבר לא נדרש לשם הכרעה בסוגיות שבמחלוקת.
14

15 .18 בית משפט קמא טעה בקבעו כי ההגבלה שהוטלה על מכשירי SWAP אינה הגבלה, מהטעם
16 שמדובר בעסקה כלכלית במסגרת יחסים מסחריים.
17

18 .19 אין תחולה לחרג לחרג הקבוע בסעיף 132(ב)(1)(ג), מאחר שההגבלות האוסרות על מכירת
19 מכשירי SWAP, או שימוש מסחרי במכשירי HHPP, משפיעות באופן משמעותי על
20 המחיר, כאשר המשמעות היא אספקת מכשירים ללא עלות או בהנחה ניכרת של 50%.

21 תכלית הפקודה היא מיסוי טובין על פי ערכם הכלכלי האמיתי, ובמקרה שבו התקבלו
22 מכשירים במחיר נמוך משמעותית מערכם האמיתי יש לקבוע שיטת הערכה חלופית לפי
23 סעיף 130(2) לפקודה, כפי שקבע המכס.

24 אין לראות בהנחה שניתנה משום הנחה מסחרית רגילה, שאחרת לא היו מוטלות הגבלות
25 על מכירת המוצרים.
26

27 .20 מדינת ישראל אימצה את הסכם גאט"ט (GATT) בתיקון מספר 15 לפקודת המכס מיום
28 1.1.98. בהתאם לתיקון נקלטה שיטת הערכת המחיר התואמת להסכם גאט"ט, כאמור
29 בסעיפים 129 עד 134 לפקודת המכס. כחלק מאימוץ הסכם גאט"ט יש לפנות למקורות
30 הפרשנות שלו, ולטענת המכס מקורות אלו תומכים בפרשנותו.
31

32 .21 בית משפט קמא טעה בקביעתו כי לאור חוק הגנת הצרכן, המחייב מכירת מוצרים עם
33 אחריות, ההגבלה שקבע הספק לגבי אי מכירת מכשירי SWAP היא הגבלה על פי דין לפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 18-10-53083 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 סעיף 132(ב)(1)(א) לפקודה. חלק ממחיר הטובין כולל את רכיב האחריות, ההגבלה בשני
2 המקרים אינה נובעת מדין קיים בישראל, וגם אם החוק מחייב מתן אחריות לצרכן, אין
3 הוא מחייב או מכתוב לצדדים עסקיים כיצד ליישם את מתן האחריות.
4
- 5 22. טעה בית משפט קמא עת קבע שיש לבחון את ההגבלות שהוטלו על הטובין ביחס לכלל
6 היבוא מאותו ספק או עסקה, ולא רק ביחס לטובין שעליהם הוטלו ההגבלות. על פי פקודת
7 המכס, יש לבחון את השפעת ההגבלה על ערך הטובין שעליהם היא הוטלה, ולא על כלל
8 היבוא מאותו ספק. קביעת בית משפט קמא גורמת למיסוי חסר, בעוד שקביעת ערך הטובין
9 לפי שיטת המכס תוביל למיסוי נכון, לפי ערכם הכלכלי האמיתי של הטובין, שבענייננו הוא
10 כערכם של מכשירים חדשים.
11
- 12 23. בית המשפט טעה עת הסיק מסקנות באשר לאיכות או נכונות החקירה הפלילית שערך
13 המכס. חקירה זו אינה רלוונטית להליך האזרחי שעמד בפני בית משפט קמא, ובכל מקרה
14 לא הוגש כתב אישום נגד פלאפון ולא היה מקום להתייחס לחקירה זו. המכס מלין גם כנגד
15 קביעות עובדתיות נוספות שקבע בית משפט קמא, וגורס כי הן לא נדרשו לתוצאה.
16
- 17 24. בית המשפט טעה כאשר קבע כי החלטת המכס אינה נהנית מחזקת התקינות המנהלית,
18 מהטעם שלא צורפו דיווחי הספק למכס ההונגרי, שכן המכס זנח טענתו בעניין דיווחים אלו
19 במהלך המשפט. בכל מקרה, אי צירוף הדיווחים יכול להוביל לכל היותר למסקנה
20 שהדיווחים של העסקה בהונגריה אינם נהנים מחזקת התקינות, בשונה מהחלטת המכס
21 בכללותה. הראיות שהציג המכס בבית משפט קמא עומדות בדרישת הראייה המנהלית,
22 והוצג בסיס סביר לקבלת החלטה המנהלית של המכס.
23
- 24 25. ההוצאות שבהן חויב המכס, בסכום של 100,000 ש"ח, חריגות, אינן תואמות למהות ההליך
25 ומשכו, אינן מנומקות, ומצדיקות את התערבות ערכאת הערעור.
26
- 27 **עיקר טענות פלאפון**
- 28 26. עמדת המכס מבוססת על תזה שגויה לפיה בין פלאפון לספק בוצעו שלוש עסקות נפרדות,
29 אחת בנוגע למכשירים במחיר מלא, שנייה בנוגע למכשירי SWAP ושלישית באשר
30 למכשירי HHPP. מדובר למעשה בעסקה אחת, שבמסגרתה נרכשו המכשירים השונים.
31 הדבר הוכח ובית משפט קמא קיבל זאת כממצא.
32
- 33 27. במסגרת כל עסקה נרכשו מכשירים במחיר מלא, מכשירי SWAP ומכשירי HHPP.
34 בנסיבות אלו ואף שחלק מהמכשירים סופקו ללא תשלום וחלק נמכרו בהנחה של 50%,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 למעשה מדובר בהנחה של כ-5% ממחיר העסקה הכוללת, ובדין קבע בית משפט קמא
2 שמדובר במחיר שאינו משפיע משמעותית על מחיר העסקה, שלפיכך חל החריג הקבוע
3 בסעיף 132(ב)(1)(ג) לפקודה.
4
- 5 המכס טוען טענות סותרות: מחד גיסא נטען שהשאלה שבמחלוקת היא שאלה משפטית, 28.
6 ומאידך גיסא עולות טענות רבות לעניין קביעות עובדתיות, לרבות קביעות של מהימנות.
7 פסק דינו של בית משפט קמא מבוסס על קביעות שבעובדה ובמהימנות, ואין זו דרכה של
8 ערכאת הערעור להתערב בממצאים מעין אלו.
9
- 10 טענת המכס כי יש למסות טובין לפי ערכם הכלכלי, נוגדת את מטרת ההוראות שבסעיפים 29.
11 129 - 134א לפקודה. מדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת המכס עולה כי מהות
12 השינוי שבתיקון זה היא במעבר מקביעת ערך טובין על פי שווי אובייקטיבי לקביעת ערך
13 הטובין לפי המחיר ששולם בפועל. פסק דינו של בית משפט קמא עולה בקנה אחד עם
14 תכלית תיקון מס' 15 לפקודת המכס, שנגזרת מתכלית הסכם גאט"ט, ובדין קבע בית
15 משפט קמא שיש להתחשב בתכלית זו ועליה השתית את פסק דינו.
16
- 17 במאמרי הפרשנות שאליהם היפנה המכס, אין כדי להביא למסקנות השגויות שמסיק מהם 30.
18 המכס, להיפך, יש בהם כדי לתמוך בעמדת פלאפון.
19
- 20 טענת המכס כי לא היה צורך להידרש לחקירה הפלילית שנוהלה נגד פלאפון תמוהה. המכס 31.
21 הוא שהרחיב את גדר המחלוקת בעניין, כאשר בתשובתו לתובענה ייחד לכך פרק נכבד
22 בטיעון, וגם צירף תשע הודעות שנגבו במהלך החקירה הפלילית ומשתרעות על פני מאות
23 עמודים, כל זאת במטרה להשחיר את פני פלאפון בבית המשפט. לפיכך, לא נותרה לפלאפון
24 ברירה והיה עליה להוכיח כי טענות המכס משוללות יסוד. משעמדה פלאפון במשימה זו,
25 כפי שנקבע בפסק הדין, מבקש המכס לטעון נגד נחיצות הכרעות אלו.
26
- 27 **דיון והכרעה**
- 28 מוסכם על בעלות הדין שהסוגיה שבמחלוקת היא סוגיה פרשנית משפטית, ואין מחלוקת 32.
29 לגבי העובדות הנחוצות להכרעה. על כן לא ראינו להידרש למכלול הטענות נגד הקביעות
30 שבעובדה שקבע בית משפט קמא.
- 31 עם זאת, בעינה עומדת קביעתו העובדתית של בית משפט קמא, כי לא הוכח שפלאפון
32 הציגה בפני המכס מצגים כוזבים ביחס לעסקה שבמחלוקת, ונקודת המוצא לפסק הדין
33 היא כי פלאפון הוכיחה גרסתה.
34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

1 התשתית להכרעה היא אפוא זו : בין פלאפון לספק נחתם הסכם מסגרת שבמסגרתו רכשה
2 פלאפון מהספק מכשירי טלפון מסוג בלקברי. כנגד ויתור על אחריות הספק סופקו לפלאפון
3 5% מכשירים נוספים ללא עלות, כדי שישימשו חלקי חילוף או כמכשירי החלפה בעת תיקון,
4 ובתנאי שמכשירים אלו לא ימכרו על ידי פלאפון ללקוחותיה. נוסף על כך, במסגרת כל
5 עסקה ניתנה לפלאפון אפשרות לרכוש עד 10% מכשירים נוספים, בהנחה של 50% לצורך
6 קידום מכירות. גם מכשירים אלו שימשו למטרה לשמה הם נרכשו.
7 מכאן לשאלות שבמחלוקת.
8

האם מדובר בעסקה אחת או במספר עסקות?

9
10 34. שאלה ראשונה היא אם העסקות לרכישת או אספקת מכשירי SWAP ו-HHPP הן עסקות
11 עצמאיות ונפרדות כטענת המכס, או שמדובר בעסקה אחת כוללת כטענת פלאפון.
12

13 35. בית משפט קמא מצא, כעניין שבעובדה, שמדובר בעסקה אחת, ואף אנו סבורים שאכן
14 מדובר בעסקה אחת שמחירה הוא מחיר אחד כולל. כדי לסבר את האוזן נביא דוגמה
15 מספרית לעסקה שכזו: הספק מכר לפלאפון וזו רכשה וייבאה 23 מכשירים, תמורת מחיר
16 של 2,100 דולר, כשבמניין המכשירים נכללו 20 מכשירים לשיווק ומכירה, 2 מכשירים
17 לצורך קידום מכירות ומכשיר אחד לחלקי חילוף לתיקונים, כנגד ויתורה של פלאפון על
18 אחריות הספק. אין באופן החישוב הפרטני שנקט הספק כדי ללמד על מחירו של מכשיר
19 אחד, שהרי מהות העסקה היא מכירת 23 מכשירים תמורת 2,100 דולר.

20 מדובר בעסקה כוללת שלכל חלק בה תפקיד ומטרה (מכירה ללקוחות, מתן אחריות
21 למכשירים וקידום מכירות). ברור גם כי לא ניתן היה לפצל עסקה שכזו ולרכוש רק מכשירי
22 SWAP ללא עלות, או מכשירי HHPP בעלות של 50% ממחיר כלשהו שאינו מבטא את
23 מחיר העסקה הכוללת. לשתי העסקות נושא הדיון אין קיום עצמאי - כך עולה ממדיניות
24 הספק שקבע שלא ניתן לרכוש בהנחה מכשיר HHPP לשם קידום מכירות, אלא אם נרכשו
25 קודם לכן 20 מכשירים רגילים, ובדומה מתחייב ממהות העסקה למתן מכשירים חלף
26 אחריות ספק. טענת המכס כי בפנינו שלוש עסקות נפרדות אינה הגיונית, ואינה משקפת
27 את המערכת ההסכמית כהווייתה.
28

29 36. הכלל בדיני מס הוא שיש למסות עסקה על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמתית, ולא
30 דווקא על פי חזותה החיצונית (ראו למשל אם כי בהקשר שונה ע"א 4374/05 ראובני נ'
31 פקיד שומה תל אביב 4 (19.9.2007)). ובע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב
32 נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (16.8.2006) נפסק כך :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

1 "אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עיסקה יש למסות על פי תוכנה
2 הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית ... על מנת להתחקות אחר טיבה של העיסקה
3 מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא
4 הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה ולבוס שהעטו
5 עליה ... כך למשל ייתכן כי על פי התוכן הכלכלי, עיסקה שנערכה על ידי הצדדים
6 בשני חוזים נפרדים היא לאמיתו של דבר עיסקה אחת לצרכי מס שאין לפצלה
7 ... ואילו עיסקה שהצדדים ערכו בחוזה אחד היא מבחינת מהותה הכלכלית
8 עיסקה שיש לפצלה לשניים לצרכי מס ..."

9

10 דברים אלו, שנאמרו ביחס לחישוב מס רכישה יפים לעניינו. על פי מהות הדברים מדובר
11 בעסקה אחת של רכישת מכשירי טלפון.
12 נדגיש, לא עלתה כל טענה כי הצגת העסקה בדרך האמורה אינה משקפת דברים כהווייתם.
13 להיפך, כזכור, המכס אינו מכוון טענותיו כנגד קביעות עובדתיות שקבע בית משפט קמא,
14 וטענותיו – כהגדרתו - הן טענות משפטיות פרשניות.

15

16 37. משמעות המסקנה כי מדובר בעסקה אחת היא, שאת ההנחה שניתנה ברכישת מכשירי
17 HHPP ואת אספקת מכשירי SWAP ללא עלות, יש לבחון כחלק מעסקה כוללת, לא באשר
18 למכשירים אלו בלבד.

19

20 38. מכאן גם שאת ההכרעה אם מדובר בהגבלות השוללות הערכת שווי הטובין לפי סעיף
21 130(1), לאור התנאי הקבוע בסעיף 132(ב)(1), יש לקבוע תוך בחינת העסקה בכללותה.

22

23 **שווי המכשירים לצורך מס קניה**

24 39. על רקע המסקנה כי מדובר בעסקה כוללת, נבחן את השאלה שבמחלוקת: כיצד יש להעריך
25 את שווי הטלפונים שסופקו כמכשירי SWAP ו-HHPP?

26

27 40. כאמור לעיל, הוראת סעיף 130 לפקודה קובעת שש שיטות להערכת שווי הטובין, והראשונה
28 שבהן היא לפי ערך העסקה בפועל, כשערך זה מחושב לפי הקבוע בסעיף 132. סעיף 132(ב)
29 קובע כי כאשר קיימות הגבלות באשר למכירת הטובין, או לשימוש בהם בידי היבואן, אין
30 להעריך את שווי הטובין לפי שווי העסקה, אלא אם נתקיים אחד מהחריגים לכלל זה,
31 ולענייננו החריג השלישי בדבר הגבלות שאינן משפיעות באופן משמעותי על ערך הטובין.
32





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 18-10-53083 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 המחלוקת העיקרית היא בסוגיית החריג האמור. המכס גורס שההגבלות שהוטלו על
2 מכשירי SWAP ו-HHPP משפיעות מהותית על ערך הטובין; פלאפון גורסת שהגבלות אלו
3 אינן משפיעות כלל, ובוודאי לא באופן משמעותי.
4
- 5 נתחיל בכך שלאור המסקנה שבפנינו עסקה אחת, שכוללת מכשירים רגילים, שמכשירי
6 SWAP ומכשירי HHPP הן חלק ממנה, יש לדחות את טענת המכס. זאת משום שמסקנה
7 זו שוללת את טענת המכס כי משמעות ההגבלות היא הנחה של 50% ומתן מכשירים ללא
8 תמורה, כאשר, כשמדובר בעסקה אחת, ההנחה שניתנה היא בסדר גודל של 5%. לא עלתה
9 כל טענה כי הנחה בהיקף זה משפיעה באופן מהותי על ערך הטובין.
10
- 11 זאת ועוד, יש להניח שהצדדים לעסקה, כצדדים סבירים המנהלים ביניהם עסקים, תמחרו
12 את העסקה בכללותה, ובהתאם למכלול תנאיה קבעו את המחיר הכולל בגין כל המכשירים
13 שסופקו באותה עסקה. בצדק טוענת פלאפון, כי מחירו של מכשיר ללא אחריות נמוך
14 ממחירו של מכשיר עם אחריות, כך שטענת המכס כי יש להעריך את עלות מכשירי טלפון
15 SWAP ו-HHPP בנפרד, תביא למיסוי יתר.
16
- 17 די באמור לקבוע שההגבלות שנקבעו על השימוש והמכירה של מכשירי SWAP ו-HHPP
18 לא השפיעו משמעותית על מחיר המכשירים, שלפיכך חל החריג הקבוע בסעיף 132(ב)(1)(ג),
19 ואין בהגבלות שנקבעו כדי למנוע הערכת שווי הטובין לפי שווי העסקה בפועל.
20
- 21 מכאן לפרשנות ההוראות הרלוונטיות בפקודה, וכפי שיובהר פרשנות הוראות אלו מובילה
22 לאותה מסקנה.
23
- 24 סעיפים 129 - 134א לפקודה, במתכונתם הקיימת, הוספו לפקודה לאחר שמדינת ישראל
25 הצטרפה להסכמי הסחר הבינלאומיים.
26 בשנת 1962 הצטרפה ישראל להסכם הכללי בדבר תעריפים וסחר (The General
27 Agreement on Tariffs and Trade) הידוע כ"הסכם גאט"ט". בשנת 1994 הצטרפה
28 ישראל למדינות שאימצו את ההסכם בדבר יישום סעיף VII להסכם הכללי (גאט"ט) בדבר
29 תעריפים וסחר (Agreement on Implementation of Article VII of the General
30 Agreement on Tariffs and Trade 1994) ("הסכם היישום"). הסכם היישום חייב את
31 מדינת ישראל לשנות את החקיקה לעניין שיטת הערכת הטובין לצורך מכס, ולהתאימה
32 לשיטה שנקבעה בהסכם היישום (דורות, עמ' 124). על רקע זה תוקנה פקודת המכס בשנת
33 1998, וסעיפים 129 - 134א הוחלפו כך שיתאימו להוראות הסכם היישום (תיקון מס' 15
34 לפקודת המכס).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1
2 47. השינוי העיקרי בשיטת הערכת הטובין לצורך הטלת מכס היה במעבר משיטה של הערכת
3 מחיר אובייקטיבית של שווי הטובין לפי מחיר שניתן לקבל בעסקה היפותטית, להערכת
4 מחיר קונקרטי לפי שווי הטובין כפי שהתקבל בפועל. וכך הובהרו הדברים בדברי ההסבר
5 להצעת החוק לתיקון פקודת המכס (תיקון 15), התשנ"ז-1997:
- 6 **"ההבדל המהותי בין השיטה הקיימת לזו הקבועה בסעיף VII של הסכם גאט"ט**
7 **1994, הוא נקודת המוצא לקביעת ערך הטובין. בעוד שנקודת המוצא של השיטה**
8 **הקיימת היא, כאמור, שווי אובייקטיבי ומוגדר, נקודת המוצא של השיטה**
9 **המוצעת, היא מחיר העסקה בפועל של הטובין המוערכים, ורק כשאין אפשרות**
10 **לקבוע מחיר זה, מאמצים שיטות חלופיות לקביעת ערך הטובין המוערכים ..."**
- 11 אם טרם התיקון הוערכו טובין על פי שווי תאורטי, הרי לאחר התיקון יש להעריך את השווי
12 לפי ערך העסקה בפועל. על רקע נקודת מוצא זו יש לפרש את הוראות הפקודה, ולאור
13 מטרות אלו יש להחיל את הוראות הפקודה על העסקה הנדונה.
- 14
- 15 48. כדי לפרש את הוראות הפקודה המתוקנות על פי תכליתן, ניתן להיעזר במספר מקורות
16 פרשניים, כאשר יש לקחת בחשבון כי מטרת אימוץ הסכם היישום לתוך המשפט הישראלי
17 (כמו אימוץ אמנות נוספות) נעוצה ברצון להתאים את דיני המס הרלוונטיים לכללים
18 אחידים ובינלאומיים. לאור זאת מקורות פרשנות חשובים הם מקורות פרשניים של הסכם
19 היישום. וכך נפסק לעניין פרשנות סעיף 133 לפקודת המכס (ע"א 5885/13 מרוידקס מוצרי
20 גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ, (1.11.2016)):
- 21 **"... הלכה היא כי בפרשנות של דברי חקיקה שנועדו לעגן בדין הישראלי כללים**
22 **שנקבעו באמנה בינלאומית, יש לייחס משקל לפרשנות הניתנת לכללים אלו על**
23 **ידי מדינות אחרות החתומות על האמנה ועל ידי הגופים הבינלאומיים האמונים**
24 **על יישומה ... הלכה זו כוחה יפה בפרט כאשר מדובר באמנות שנועדו ליצור**
25 **אחידות ותיאום בין שיטות המכס הנוהגות במדינות החתומות עליהן ... ועקרונות**
26 **אלו קיבלו אף הם ביטוי בדברי ההסבר לתיקון 15 לפקודת המכס, שם צוין:**
27 **נוסח החוק המוצע קרוב ככל האפשר לנוסח שגובש בהסכם היישום [האמנה],**
28 **כדי שניתן יהיה להיעזר בגופים שהוקמו במסגרת ארגון הסחר העולמי**
29 **(W.T.O) לשם ייעוץ למדינות השותפות להסכם, הן ביישום ההסכם ברמה**
30 **הטכנית והן בפרשנות הוראות החוק, במטרה ליצור אחדות מירבית ביישומו**
31 **(שם, בעמ' 370) ..."** (פסקה 26 לפסק הדין).
32



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1 שתי בעלות הדין היפנו לאותם מקורות פרשניים, והם: הערות פרשנות המופיעות בנספח 1 .49
- 2 להסכם היישום, ופרסומים מטעם הוועדה הטכנית לענייני הערכת מכס (The Technical
- 3 World Customs) של ארגון המכס העולמי (Committee on Customs Valuation
- 4 Organization), אשר הוקמה במטרה לוודא אחידות בהחלטה ובפרשנותה של אמנת
- 5 היישום ("הוועדה הטכנית").
- 6 כל אחת מבעלות הדין טוענת כי יש בפרסומים אלו כדי לתמוך בפרשנותה.
- 7 אנו סבורים כי מקורות פרשניים אלו תומכים בגישתה של פלאפון, ובכל מקרה אינם
- 8 מחזקים את עמדת המכס.
- 9
- 10 מאמר הפרשנות הראשון אליו הופנינו הוא מאמר 12.1 של הוועדה הטכנית שכותרתו: .50
- 11 "Meaning of the term 'restrictions' in Article 1.1 (a) (iii)" (נספח 7 למוצג 1 לתיק
- 12 מוצגי המכס). במאמר זה נבחנת משמעות המונח "הגבלות" על מכירת טובין באמנת
- 13 היישום, וניתנות דוגמאות למקרים בהם הגבלה נחשבת כמשפיעה באופן משמעותי על
- 14 ערכם של הטובין (הוא החריג לחרוג השלישי הקבוע בסעיף 132(ב)(1)(3), שקובע כי הגבלה
- 15 שאינה משפיעה באופן משמעותי על ערך הטובין לא נחשבת הגבלה). וכך נכתב במאמר
- 16 באשר ל"הגבלות שאינן משפיעות באופן משמעותי על ערך הטובין":
- 17 "... In the case of the third exception, however, a number of factors
- 18 may have to be taken into consideration to determine whether the
- 19 restriction has substantially affected the value or not. These factors
- 20 include the nature of the restriction, the nature of the imported
- 21 goods, the nature of the industry and its commercial practices, and
- 22 whether the effect on the value is commercially significant. Since
- 23 these factors may vary from case to case, it would not be proper to
- 24 apply a fixed criterion in this respect.
- 25 [...]
- 26 **On the other hand, a restriction which could have a substantial effect**
- 27 **on the value of the imported goods is one that is not usual in the trade**
- 28 **concerned ..."**
- 29 אם כן, נראה כי לדעת הוועדה הטכנית, יש להביא בחשבון מספר גורמים כדי לקבוע אם .51
- 30 מדובר בהגבלה המשפיעה באופן משמעותי על ערך הטובין, בהם: אופי ההגבלה, אופי
- 31 הטובין, אופי התעשייה, ואם ההשפעה על הערך מבחינה מסחרית משמעותית. הוועדה
- 32 הוסיפה כי שיקולים אלו יכולים להיות שונים בין מקרה למקרה, אך ניתן לומר כי הגבלה
- 33 אשר עשויה להשפיע באופן משמעותי על ערך הטובין המיובאים היא הגבלה שאינה שכיחה
- 34 בסוג הסחר הנדון (ראו גם **דורות**, עמ' 128-129).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

- 1
2 52. בית משפט קמא קבע, כממצא שבעובדה, שהסכם המסגרת נושא הדיון אינו חריג, וגם
3 לחברות סלולריות אחרות בארץ יש חוזים זהים עם אותו הספק: "... התברר ... שאותו
4 חוזה שיש לספק עם המבקשת לגבי מכשירי ה-SWAP יש לספק עם חברות סלולריות
5 אחרות בארץ, התברר שתכנית ה-HHPP של הספק ידועה לה מחברות סלולריות אחרות
6 בארץ ..." (עמ' 12, ש' 21-23; וראו גם פסקאות 21 ו-24 לפסק הדין).
- 7 עולה כי ההגבלות שקבע הספק על השימוש והמכירה של מכשירי SWAP ו-HHPP הן
8 הגבלות מקובלות בענף. לאור זאת, ובהתאם למאמר הפרשנות, קשה לקבל את טענת
9 המכס כי מדובר בהגבלה המשפיעה באופן משמעותי על ערך הטובין. מסקנה זו מקבלת
10 משנה תוקף כאשר, כאמור, השפעת הגבלות אלו על מחיר העסקה היא לכל היותר בסדר
11 גודל של 5% מהמחיר הכולל.
- 12
13 53. מקור פרשני נוסף אליו היפנו הצדדים היא חוות דעת 1.1 של הוועדה הטכנית שכותרתה
14 "המושג 'מכירה' על פי ההסכם" (מוצג 13 למוצגי המכס). בחוות דעת זו נקבע שדוגמאות,
15 מוצרי פרסום, ומתנות, לא ייחשבו כנמכרים ויש לקבוע את שווים ואת המיסוי החל עליהם
16 בשיטות הערכה חלופיות (טובין זהים או דומים). בחוות הדעת נאמר:
17 **"במקרים בהם עסקות אינן כרוכות בתשלום מחיר כלשהו, לא ניתן להתייחס**
18 **לפעולה שנעשתה במסגרתן כאל מכירה על פי ההסכם. דוגמאות: מתנות,**
19 **דוגמיות/דוגמאות, פריטים פרסומיים"**.
- 20 כל צד מוצא בחוות דעת זו חיזוק לעמדתו.
21 המכס טוען כי מכאן שהמכירה של מכשירי SWAP ו-HHPP שלא נמכרו בתנאים רגילים,
22 אינה נחשבת למכירה. פלאפון טוענת שחוות הדעת עוסקת בעסקות שכל כולן אספקת
23 טובין ללא עלות, בשונה מענייננו שבו מדובר בעסקה כוללת, שבמסגרתה אחדים
24 מהמכשירים סופקו או נרכשו בתנאים מיוחדים. קבענו לעיל שיש להשקיף על העסקה
25 כעסקה כוללת ואין להפרידה לשלוש עסקות נפרדות. לפיכך אנו מקבלים את עמדת פלאפון
26 כי אין בחוות הדעת, המתייחסת לעסקה שאינה כרוכה בתשלום, כדי לתמוך בעמדת המכס.
27
- 28 54. מקור הפרשנות השלישי אליו הופנינו הוא מאמר פרשנות 20.1 שכותרתו "warranty
29 charges" (נספח 8 למוצג 1 למוצגי המכס). מאמר זה דן באספקת מוצרים באחריות, המכס
30 טוען שיש במאמר זה כדי לתמוך בעמדתו, פלאפון טוענת שאין במאמר בכללותו כדי לתמוך
31 בעמדת המכס. בסעיפים 11-12 למאמר הפרשנות נכתב כך:
32 **"Where parts are delivered free of charge to the buyer in accordance**
33 **with the initial contract some days or months after the goods were**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 18-10-53083 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

1 **imported, in fulfilment of a warranty contract, they must be valued**
2 **using the methods provided for in articles 2 to 7 of the Agreement.**
3 **Buyers may claim that duties were already paid at the time of**
4 **importation, since the price of the imported goods covered any**
5 **potential warranty charges and, therefore, should not be assessed**
6 **again on 'new' replacement goods ..."**

7 מאמר זה קובע, לכאורה, כי בגין יבוא מוצרים במסגרת אחריות יש לשלם מכס, אפילו
8 סופקו ללא תמורה. איננו סבורים כי יש במאמר זה כדי לתמוך בעמדת המכס, מאחר
9 ולהבנתנו, המאמר דן בעסקות בהן החלפים יובאו ללא קשר לעסקה המקורית, בשונה
10 מענייננו. ואכן המאמר קובע מפורשות כי במקרה של משלוח חלפים כחלק מאחריות, ניתן
11 לטעון שהמס כבר שולם בעת יבוא המוצרים מאחר שהמחיר מגלם גם את האחריות.

12
13 .55 סיכומם של דברים: המקורות הפרשניים שאליהם הופנינו תומכים גם הם בגישת פלאפון.
14 מדובר בעסקה מקובלת ובהגבלות מצויות בענף יבוא הטלפונים; ההנחה הכוללת אינה
15 משפיעה על מחיר העסקה באופן משמעותי; המוצרים שסופקו בפטור מתשלום חלף
16 אחריות או בהנחה לשם ביצוע קידום מכירות לא סופקו לבדם אלא כחלק מעסקה כוללת.

17
18 .56 בדברי ההסבר לתיקון מספר 15 לפקודת המכס, הובהר שמטרת התיקון היא להסדיר את
19 הערכת שווי הטובין כערכם בפועל בעסקה הנדונה, כאמור בהסכם היישום. במסגרת זו
20 הובהרה מטרת החריגים הקבועים בהוראת סעיף 132, המסייגים את הערכת מחיר הטובין
21 לפי מחיר העסקה, בהם ההגבלה שבסעיף 132(א)(1), המחריגה עסקה שבה נקבעו הגבלות
22 על מכירה או שימוש בטובין. וכך נאמר:

23
24 **"התנאים המוצעים נועדו להבטיח כי העסקה הנבחנת התבצעה בתנאי השוק**
25 **הפתוח, וכי מחיר העסקה לא הושפע מהגבלות כלשהן שהיו מוטלות על ביצועה,**
26 **וכן כי למחיר העסקה המוצהר לא נוספת כל תמורה עקיפה מאוחרת, או תמורה**
27 **שלא ניתן לאמוד את ערכה, דהיינו מחיר העסקה המוצהר הוא המחיר האמיתי".**

28
29 .57 מטרת החריגים שנקבעו בסעיף 132 לפקודה היא, אפוא, לוודא שמחיר העסקה הוא
30 "המחיר האמיתי". בית משפט קמא קבע, כקביעה עובדתית, שפלאפון הוכיחה כי
31 השתמשה במכשירים בהתאם למטרות שנקבעו, והם לא נמכרו ללקוחותיה. בין הצדדים
32 נקשרה עסקה כוללת, ואין כל סיבה להניח כי הצדדים לא תמחרו במחיר העסקה את
33 המכשירים הניתנים ללא עלות או למטרת קידום מכירות, בכמות ידועה ומוגבלת. מכאן





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"א 53083-10-18 ישראל נ' פלאפון תקשורת בע"מ

1 שמחיר העסקה הוא "המחיר האמיתי", כתכלית התיקון, ובדין טוענת פלאפון שמיסוי
 2 מכשירי הטלפון באופן נפרד, משמעו מיסוי יתר.
 3
 4 נוסף כי הכלל בפרשנות חוקי המס הוא כי אם לאחר בחינת לשון ההוראה שבחוק
 5 ותכליתה, נותרה זו לא ברורה, יש להעדיף את הפרשנות לטובת הנישום, וזאת מכוח
 6 העיקרון הכללי של שמירה על החירות ועל זכות הקניין (ראו לאחרונה ע"א 3012/18 מנהל
 7 מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ, והאסמכתאות שם (4.7.2019)).
 8 גם מטעם זה, אילו נותר ספק, יש לקבל את הפרשנות שבה דוגלת פלאפון.
 9

סיכום

10
 11 59. הטלפונים נושא הדיון סופקו לפלאפון כחלק מעסקה כוללת, וכך יש לבחון את חיוב מס
 12 הקניה בגינם. הפרשנות שיש ליתן לפקודת המכס ולתכלית תיקון 15 לפקודה, מובילים גם
 13 הם לאותה מסקנה.
 14
 15 60. כל אלו מובילים למסקנה כי בעסקה הנדונה ההגבלות שנקבעו על המכירה והשימוש
 16 במכשירי SWAP ובמכשירי HHPP הן "הגבלות שאינן משפיעות באופן משמעותי על ערך
 17 ה"טובין", שלפיכך יש לקבוע את ערך הטובין על פי סעיף 130(1) לפקודה, דהיינו על פי
 18 המחיר ששילמה פלאפון בפועל לספק.
 19
 20 61. הערעור נדחה אפוא.
 21 נוכח סכום ההוצאות שפסק בית משפט קמא, לא ראינו לפסוק הוצאות בערעור.

22
 23 ניתן היום, י"ג אב תשע"ט, 14 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.
 24

יסקה רוטנברג, שופטת

חנה קיציס, שופטת

אילון ש' שילה, שופט
אב"ד

