



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

לפני כבוד השופט אלי ברנד

עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד סבטה קיפניס

תובעת

נגד

מדינת ישראל – רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שירה פרלא (פמת"א – אזרחי)

נתבעים

### פסק-דין

1. לפני תביעה כספית בסך 180,351 ₪ שהגישה התובעת נגד רשות המיסים אגף המכס ועניינה מחלוקת בנוגע לסיווג טובין על פי צו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ז-2017 (להלן: "צו תעריף המכס"). התובעת עתרה לחיוב הנתבעת להשיב לה את התשלום ששילמה תחת מחאה בגין יבוא מכוונות שלטעמה היו פטורות ממכס ומע"מ לאור הסיווג ההולם אותן.

#### רקע וטענות הצדדים

2. התובעת היא חברה פרטית העוסקת, בין היתר, בייצור מוצרי מאפה קפואים ומיועדים לאפיה לאחר הפשרתם.

3. ביום 21.3.20 ייבאה התובעת דרך נמל אשדוד מכונה לחיתוך לחם ובהצהרתה לאגף המכס סיווגה אותה כתואמת את פרט מכס 84.38.109000/4 הפטור מתשלום מכס (נספח 3 לכתב ההגנה), פרט הכלול בפרק 84 לצו שכותרתו – "כורים גרעיניים, דודים, מכוונות ומכשירים מכניים וחלקיהם" והמתייחס ל – "אחרות", דהיינו למכוונות שאינן נכללות בכל יתר הפרטים באותו פרק (להלן: "הפרט הפטור" או "הסיווג הפטור").

ביום 9.9.20 ייבאה התובעת דרך נמל אשדוד מערב (מיקסר) תעשייתי ובהצהרתה לאגף המכס סיווגה אף אותה כאותו הפרט הפטור (נספח 2 לכתב ההגנה).

גם ביום 5.9.21 ייבאה התובעת, הפעם דרך נמל חיפה, מערב (מיקסר) תעשייתי ואף אותה סיווגה בהצהרתה לאגף המכס כאותו הפרט הפטור (נספח 4 לכתב ההגנה). להלן בהתאמה: "המכוונות" או "הטובין" ו-"ההצהרות").

4. הנתבעת דחתה את הצהרת התובעת בדבר סיווג טובין אלו תחת הפרט הפטור ושינתה את סיווגם לפרט 84.38.101000/2 המתייחס אל – "מכוונות שלא פורטו בפרק זה, להכנה או לייצור תעשייתיים של מזון או של משקה ... המיוחדות לתעשיית האפייה", המחוייבות במכס בשיעור של 12% ומע"מ (להלן: "הפרט החייב" או "הסיווג החייב").



## בית משפט השלום בנתניה

### ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

בהתאם לכך שלחה הנתבעת לתובעת ביום 29.6.21 הוראת תשלום בגין היבוא לנמל אשדוד בדרישה לשלם מכס ומע"מ בסך 27,681 ₪ (נספח 7 לכתב ההגנה) וביום 19.9.21 שלחה הוראת תשלום נוספת בגין היבוא לנמל חיפה בדרישה לתשלום סך 156,763 ₪ בגין מכס ומע"מ (נספח 6 לכתב ההגנה).

5. ביום 12.9.21 פנתה התובעת במכתב אל הנתבעת בדרישה לשחרר את הטובין עקב טענתה כי עיסוקה אינו באפייה והמכונות שיובאו אינן משמשות לצורך אפייה במפעלה ועל כן אין מקום לשינוי הסיווג שביצעה הנתבעת ולחיובה בתשלומי מכס ומע"מ, יש להשיב על כנו את הסיווג הפטור בו נקבה בהצהרותיה ופרטה את נימוקיה לכך (נספח 5 לכתב ההגנה).  
במכתב מיום 20.10.21 השיב המעריך הראשי במכס אילת, מר גבי שוורץ, תשובה מנומקת לפניית התובעת ודחה את בקשתה תוך עמידה על סיווג הטובין תחת הסיווג החייב כפי שקבעה הנתבעת, לטעמו בהתאם לדין ולפסיקה, ותוך דרישה לתשלום המכס והמע"מ בהתאם לסיווג זה (נספח 8 לכתב ההגנה).

6. על מנת שלא לעכב את שחרור הטובין, שילמה התובעת את מלוא הסכום שדרשה הנתבעת תחת מחאה ובכתב התביעה הנוכחי שהגישה לאחר מכן עתרה לחייב את הנתבעת להשיב לה את הסכום ששולם בסך 180,351 ₪ עקב עמידתה על הטענה כי יש לסווג את הטובין בסיווג הפטור בו נקבה בהצהרותיה המקוריות וכי סיווג הנתבעת שגוי.

7. בדיון שהתקיים לפני ביום 26.12.22 הסכימו הצדדים כי לא קיימות ביניהם מחלוקות עובדתיות ביחס לאמור ועל כן לא נדרש – וממילא גם לא התקיים – שלב הוכחות, הוסכם כי יוגשו סיכומים בכתב ועל פיהם ינתן פסק הדין, ואכן סיכומי הצדדים הוגשו ובאה עת ההכרעה.

#### תמצית טענות התובעת

8. התובעת טענה כי אין היא עוסקת באפייה אלא בייצור בצקים קפואים המהווים חומר גלם לתעשיית האפייה ונשלחים קפואים לחנויות שלה המנוהלות תחת אישיות משפטית נפרדת ולחנויות שבבעלות זכיינים, בהן מתבצעות פעולות הפשרה, התפחה ואפייה.  
בהתאם, לטענת התובעת, המכונות אותן ייבאה אינן משמשות לאפייה אלא מיועדות לערבוב בצק ולייצור חומרי גלם קפואים, אינן מיוחדות לתעשיית האפייה ואין בקטלוג היצרן כל סימוכין לכך שמדובר במכונות מיוחדות לתעשיית האפייה כאמור בפרט על פיו סיווגה אותן הנתבעת.

9. לטענת התובעת סוגיה רלוונטית נדונה בבית הדין לעבודה במסגרת סע"ש (ת"א) 9181-01-18 נדאל ג'בר נ' עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ (15.9.2019) ושם נקבע כי עיסוקה אינו באפייה, כהאי לישנא –



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

"... לא זו בלבד שעיסוקו (=של התובע באותו הליך, שעבד במפעל התובעת דכאן – א"ב) לא היה באפייה, אלא שגרסת הנתבעת (=התובעת דכאן – א"ב) כי עיקר עיסוקה אינו באפייה לא נסתרה. למעשה, המוצרים המיוצרים כלל אינם נאפים ואינם מוכנסים לתנורים אלא משווקים קפואים לצורך אפייה לאחר מכן."

התובעת בקשה לאמץ הכרעה זו ולקבוע על פיה גם את סיווג הטובין.

10. התובעת הוסיפה וטענה כי היא מכינה בצק אך אינה עוסקת במלאכת האפייה שכן בהתאם להגדרות המקובלות – "מלאכת האופה הינה חימום בצק בתנור לשם הכשרתו", וברי שחימום בצק אינו חלק מעיסוקה שכן מוצריה משווקים לחנויות שונות כשהם קפואים וטרם אפייה ורק בחנויות אלו, שכל אחת מהן היא אישיות משפטית נפרדת ממנה, מתבצעות פעולות החימום והאפייה.

11. התובעת אף ציינה כי בעבר רכשה קו אפייה שלם מחברה שקרסה מאחר שלדבריה הקו נמכר רק בשלמות וללא אפשרות לוותר על מכוונת מסויימות מתוכו ועל כן במסגרת אותה עסקה רכשה גם תנור, אולם היא אינה עושה כל שימוש בתנור והוא מוצע למכירה מרגע רכישתו.

12. לאור האמור טענה התובעת כי פרט המכס המתאים למוצרים המיובאים הוא הפרט הפטור ומשכך היא פטורה מתשלום מס בגינם ויש להורות על השבת הסכומים ששילמה תחת מחאה.

13. בסיכומים מטעמה הוסיפה התובעת וטענה כי הנתבעת נסמכה בכתב הגנתה על אמנת בריסל, אלא שהפרט היחיד המופיע באמנה הוא "מיקסר לערבול בצק", ומכאן שהמערבלים (המיקסרים) הוא מוצרי היבוא היחידים לגביהם יכולה אולי להתקבל טענת הנתבעת ביחס לסיווג אך וודאי שלא לגבי מכונה אחרת.

14. עוד טענה התובעת בסיכומים מטעמה כי בהתאם לפסיקה אמנת בריסל יכולה להוות כלי פרשני, אולם היא בעלת משמעות לצורך זה רק שעה שהדברים אינם ברורים למקרא הצו עצמו (ראו ע"א (מחוזי ת"א) 1164/03 מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ נ' אגרוקל יבוא יצא ושיווק בע"מ (15.10.2006)).

עוד נקבע בפסיקה לטענת התובעת כי גוף אמנת בריסל והכללים הקבועים בה נהנים ממעמד פרשני מועדף בעוד שלהערות ההסבר שנתקבלו לאמנה אין כל מעמד פרשני מיוחד הגובר על כללי הסיווג שבתעריף המכס ובפסיקה (ת"א (רחובות) 2104/01 אגרוקל יבוא יצא ושיווק בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ (1.12.2002) פסקה 13.י).

15. בנוסף, הפנתה התובעת בסיכומיה לצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין (תיקון מס' 27 והוראת שעה מס' 26) התשפ"ב-2022 אשר נכנס לתוקף בחודש ספטמבר 2022 – לאחר היבוא



## בית משפט השלום בנתניה

### ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

– וציינה כי בהתאם להתאמות שבוצעו בצו, ובכלל זה בפרט 84.38 הרלוונטי לענייננו, ניתן פטור מתשלום מכס ביחס למכונות העונות על הגדרת פרט המכס הנ"ל וגם מטעם זה היא זכאית להשבה.

#### תמצית טענות הנתבעת

16. לטענת הנתבעת המכונות שיובאו תואמות בבירור לתעשיית האפייה, שכן כולן מכונות המשמשות להכנה ועיבוד תעשייתי של בצק לצורך הכנת דברי מאפה.

17. לטענתה, העובדה שהתובעת מייצרת מוצרים קפואים לאפייה אינה מאיינת את סיווג עיסוקה כחלק מתעשיית האפייה, מה גם שסיווג עיסוקה של התובעת אינו משנה את סיווגם של הטובין עצמם המיועדים לתעשיית האפייה.

18. הנתבעת הפנתה אל הערות ההסבר לאמנת בריסל המתייחסות למינוח הנדון לפיהן פרט מכס 84.38 כולל מכונות להכנה או לייצור תעשייתיים של מזון או של משקה בין אם לצריכה מיידית ובין אם לשימור ושימוש בשלב מאוחר יותר.

בהמשך הערות ההסבר מוחרגים תנורי אפייה מפרט מכס זה, כך שאין מקום לטענת התובעת לפיה תחת פרט מכס 84.38.101000 יש לסווג רק מכונות לחימום בצק בתנור מאחר שדווקא אלו הוחרגו ממנו.

19. באשר למינוח "המיוחדות לתעשיית האפייה" בפרט המכס – לעמדת הנתבעת, המבקשת להתבסס על פסיקת בית המשפט בע"א (מחוזי ת"א) 5676-12-15 **מדינת ישראל נ' פילט אייר בע"מ** (9.7.2017)(להלן: "עניין פילט אייר"), פרשנות המונח "מיוחד" בהקשר זה היא עיקרי, כלומר – דרישת המיוחדות היא כי השימוש העיקרי (אף אם לא בלעדי) במכונות אלו יהיה לתעשיית האפייה, פירוש ההולם את נסיבות המקרה דנן.

20. הנתבעת הוסיפה וטענה כי גם דברי יצרן המכונות מצביעים על כך שהמכונות תואמות בבירור לתיאור המכונות לתעשיית האפייה המופיע בדברי ההסבר לפרט המשנה במינוח בריסל (סעיפים 1 ו-2 תחת הכותרת "BAKERY MACHINERY").

21. בבחינת למעלה מן הצורך, התייחסה הנתבעת לטענה שיש לסווג את התובעת כחלק מתעשיית האפייה וטענה כי משמעות המונח "תעשייה" היא – "כלל הפעולות הקשורות לייצור המוני של סחורות ומוצרים במפעלים", ולפיכך התובעת שעיסוקה בהכנת בצק המיועד לאפייה מבצעת פעולות הקשורות לתעשיית האפייה והיא חלק מתעשייה זו.

22. הנתבעת אף הוסיפה והפנתה אל מסמך הסיווג האחיד של ענפי הכלכלה משנת 2011 שפורסם על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה (להלן: "הסיווג האחיד") שבהתאם למבנה הסיווג



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

האחיד שנקבע בו מסווגת התובעת תחת תת ענף 1071 – יצור דברי מאפה, הכולל ייצור דברי מאפה טריים, מוקפאים ויבשים, וטענה כי לא זו בלבד שדברי מאפה קפואים נכללים בתעשיית יצור דברי מאפה אלא שהסיווג האחיד מחרגי באופן מפורש את הפעולה של "חימום דברי מאפה לצריכה מיידית" ומכירה קמעונאית (ללא שלבי הכנת הבצק ואפייתו).

### דין והכרעה

א. סיווג טובין לצורכי מכס בישראל

23. מדינת ישראל חתומה על אמנה בינלאומית שנכרתה בבריסל ביום 14.6.83 ושמה – "אמנה בינלאומית בדבר שיטה מתואמת לתיאור טובין וקידודם" (INTERNATIONAL CONVENTION "ON THE HARMONISED COMMODITY DESCRIPTION AND CODING SYSTEM", לעיל ולהלן): "אמנת בריסל", ונכנסה לתוקף לגבי ישראל ביום 1.1.88 (כתבי אמנה 1010, כרך 30 מיום כ"ה תמוז תשנ"א – 7.7.1991, עמ' 595-610).

בנספח לאמנה מסווגים לקבוצות הפריטים השונים העשויים להיות מיובאים למדינות האמנה על פי שיטה בינלאומית מתואמת ונספח זה נקלט לחקיקה הישראלית בצו תעריף המכס.

24. צו תעריף המכס מורכב מצו מסגרת ומתוספות, כאשר צו המסגרת קובע הגדרות, הוראות לסיווג טובין ועוד, והתוספת הראשונה מהווה תרגום של הנספח לאמנת בריסל בשילוב עם כללים וסעיפים ישראליים ומחולקת לחלקים המחולקים בעצמם לפרקים. פרקי התוספת הראשונה מחולקים לפרטים הממוספרים בארבע ספרות והפרטים מחולקים לפרטי משנה בני שש ספרות. על פי אמנת בריסל מחוייבת מדינת ישראל להיצמד לפירוט זה, אם כי כל מדינה רשאית לפרט את פרטי המשנה ברמה מפורטת יותר. בישראל מסומנים פרטי המשנה בשמונה ספרות, כאשר שתי האחרונות מייצגות סעיפי משנה ישראליים מפורטים יותר. כפתיח להוראות הסיווג קובעת התוספת הראשונה כללים המתייחסים לאופן הסיווג ביחס לכל חלק מחלקיה ואלו חלים על הפרטים המפורטים בו.

25. בענייננו, עמדת הנתבעת היא כי סיווג הטובין אמור להיות על פי פרט מכס 84.38.101000/2, הוא הפרט החייב כמפורט להלן שזו (במבנה המדורג המאפיין את פריטי התוספת) –  
"84.38 – מכונות שלא פורטו בפרק זה, להכנה או לייצור תעשייתיים של מזון או של משקה, חוץ ממכונות למיצוי או להכנה של שומנים צמחיים ושומנים צמחיים קבועים (FIXED) או של שומנים או שומנים מבעלי חיים או מיקרוביאליים.  
1000 – מכונות למאפיה ומכונות ליצור מקרוני, ספגטי או מוצרים דומים;  
1010 – המיוחדות לתעשיית האפייה."



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

(יובהר כי פרטים 1000 ו-1010 הם פרטי משנה של פרט 84.38 כפי שהוסבר לעיל) לעומת עמדה זו של הנתבעת סבורה התובעת כי סיווג הטובין נושא תובענה זו אמור להיות על פי פרט משנה 84.38.109000/4 (שאף הוא פרט משנה של פרט 84.38) וזו לשונו – "1090 – אחרות."

26. פסק הדין המנחה לעניין אופן סיווג טובין לצורכי מכס הוא ע"א 2102/93 מדינת ישראל נ' מירון מפעלי תעשיות הגליל (ממ"ת) בע"מ, פ"ד נא(5) 160, 165 (1997) (להלן "הלכת מירון"), שקבע שלושה שלבים לצורך זה (ההדגשות כאן ובכל ציטוט הן שלי, אלא אם יאמר אחרת) –

**"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. אפיון הטובין ייעשה על סמך ראיות, לרבות חוות דעת מומחים המובאות בפני בית המשפט, התרשמות השופט מן הטובין בהסתמך על ניסיון חייו ועל סמך ידיעתו השיפוטית.**

**בשלב השני, 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. הסיווג, יכול שיהיה מיידי ופשוט. לא אחת, לאחר שהובהרה מהותם של הטובין ונחשפה הפרשנות הנכונה של פרטי המכס, לא נותרת אלא אפשרות סיווג אחת בלבד. ... אולם, לא אחת קיימת יותר מאופציה סיווגית אחת. במצב זה ייעשה הסיווג, בין היתר, בהסתמך על הוראות סיווג הנכללות בסעיף 5 לצו (כיום סעיף 3(3) לצו – א"ב). המדובר בהוראות סיווג אשר נועדו לסייע בסיווגם של הטובין לפי פרט ספציפי זה או אחר, בעיקר מקום שטובין מסוימים ניתנים לכאורה לסיווג תחת שניים או יותר מפרטי המכס שבתוספת."**

27. עוד נקבע בפסיקה כי כאשר טובין מסויימים משמשים למספר מטרות סיווגם לצורכי מכס יהיה הסיווג הדומיננטי, היינו זה המשקף בצורה הטובה ביותר את אופיים העיקרי (רע"א 483/85 מדינת ישראל נ' החברה המרכזית לייצור משקאות בע"מ, פ"ד לט(3) 765, 769 (1985); להלן: "עניין החברה המרכזית").

אמנם גם אף להיעזר במבחן השימוש בטובין היות ויש בו, במקרים ההולמים, כדי להסביר או לאשש קביעות באשר למהותם במקרים בהם מתלבט הפרשן בשאלה זו (ע"א 6296/95 דידקטיקט בע"מ נ' מנהל אגף המכס, פ"ד נג(2) 861, 873 (1999); להלן: "עניין דידקטיקט").



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

28. ככל שבתום השלבים הראשון והשני, עדיין נותרו מספר אפשרויות לסיווג וניתן לסווג את הטובין תחת שני פריטים או יותר מפרטי המכס שבתוספת לצו, יעשה הסיווג בהתאם להוראות הסיווג הנכללות בסעיף 3(3) לצו תעריף המכס (ראו הלכת מירון ועניין דידקטיקט).

מתוך סעיף 3(3) לצו תעריף המכס ראוי לצטט לענייננו את הקטע הבא –

**"כאשר עקב יישום האמור בפסקה (2)(ב) או מכל סיבה אחרת ניתן לכאורה,**

**לסווג טובין בשני פריטים או יותר, הסיווג יהיה כדלקמן:**

**(א) הפרט הנותן את התיאור המפורט ביותר יהיה עדיף על הפרטים הנותנים**

**תיאור כללי יותר ...;**

**(ב) תערובות, טובין מורכבים הכוללים חומרים שונים או העשויים מרכיבים**

**שונים, וטובין הנתונים במערכות ... למכירה קמעונית, שלא ניתן לסווגם**

**לפי פסקת משנה (א), יסווגו כאילו הם עשויים מהחומר או מהמרכיב**

**המאפיין אותם ביותר, ככל שעיקרון זה ניתן ליישום;"**

29. על רקע כללים ומבחנים אלו אפנה לבחינת הטובין נושא המחלוקת שלפני.

### ב. השלב הראשון – טיבם ומהותם של הטובין

30. כבר בפתח חלק זה של הניתוח חשוב להדגיש כי על פי הלכת מירון ולשון צו תעריף המכס בבואנו לעסוק בסיווג טובין לצורכי מכס העיסוק הוא בטובין עצמם ולא ביבואניתם או תחום עיסוקה, כאשר לכל היותר במקרים מסויימים בהם נדרש הדבר ניתן להשתמש במבחן עזר של השימוש בהם בפועל, אך ליבת הסיווג היא איפיון הטובין עצמם.

מסיבה זו אין קביעת בית הדין לעבודה בסעיף 18-01-9181 רלוונטית לענייננו, ולא בכדי שכן מערכת השיקולים לענייני דיני העבודה – העוסקת במובהק בתחומי העיסוק של העובד והמעביד – שונה מהותית מזו הנוגעת לדיני המכס העוסקת בטובין גופם.

בהקשר זה נכון להביא דברים מתוך פסק הדין בעניין פילט אייר, שם נאמר –

**"מקובלת עלי קביעתה של כב' השופטת גרוסמן כי פסק הדין שניתן בע"א**

**2512-93 איתורית שרותי תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל פד"י נ"א (3) 252**

**שם 261 ... אינו רלוונטי לנדון דידן, מכיוון שהאמור בפסק דין איתורית**

**מושגת על תכליתו של חוק מס קניה, ואין להשליך ממנו על צו תעריף המכס."**

אם התכליות של שני חיקוקים בענייני מיסוי שונות קל וחומר כי קיים שוני ניכר בתכליות, המשמשות גם לצורכי פרשנות, בין דיני העבודה לדיני המכס.

31. הטובין נושא התביעה שלפני הם מכוונות תעשייתיות המהוות חלק מקווי ייצור דברי מאפה קפואים ואין הצדדים חלוקים ביחס לכך שנועדו להכנת בצק המשמש בסופו של תהליך לאפיית דברי מאפה, אף אם האפייה עצמה אינה מתרחשת בתחום מפעלה של התובעת.



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

מאפיות העוסקות באפייה ממוצרי יסוד ראשוניים (קמח, מים וכיו"ב), שאינן רוכשות מוצרים מוכנים המיועדים אך להפשרה והכנסה לתנור להשלמת העיבוד באפייה לאחר שחלק מתהליך העיבוד כבר בוצע בהם, נדרשות למכונות אלו לשם התהליך שיהפוך בסופו של דבר את מוצרי היסוד לדברי מאפה מוכנים, כך שאין שום ספק כי מדובר במכונות המשמשות בתעשיית האפייה.

32. הסוגיה שנותרה שנויה במחלוקת היא האם ניתן לקבוע כי הטובין דנן מיוחדים לתעשיית האפייה, כלשון הפרט עליו התבססה הנתבעת, אם לאו.

ג. השלב השני – משמעותם המשפטית של פרטי המכס

33. כמובא לעיל, בשלב השני שנקבע בהלכת מירון יש להבהיר את משמעותם המשפטית של פרטי המכס הנוגעים לעניין לאור תכלית החקיקה ובהתאם לכללי הפרשנות המקובלים.

34. לשיטת התובעת, בפרט מכס 84.38.101000 (סעיף 1010 הישראלי לפרט 84.38) – מכונות "המיוחדות לתעשיית האפייה" יש לסווג רק מכונות המיועדות לפעולת חימום בצק שהיא פעולת האפייה גופה, ולפיכך הטובין דנן אשר אינם מבצעים את פעולת החימום אינם עונים לטענתה בדבר הגדרת פרט המכס החייב.

35. ראש לכל, מדובר לטעמי בפרשנות דווקנית ומצמצמת שאינה יכולה להתקבל לאור כללי הפרשנות התכליתית ובשים לב ללשון הפרט החייב (להבדיל מן הפרט הפטור השיורי). יש לשים לב תחילה לעובדה שהפרט החייב אינו עוסק במכונות אפייה אלא במכונות "המיוחדות לתעשיית האפייה" – הגדרה רחבה יותר, במיוחד בשים לב לפרט 1000 הקודם לו באותו פרק בו נכללות "מכונות למאפייה" שהיא לכאורה הגדרה מצמצמת יותר ודווקא לאורה ברי כי פרט 1010 אמור להתפרש באופן רחב יותר ביחס למכונות שאינן מיועדות דווקא למאפיות אלא לתעשיית האפייה בכללותה הכוללת גם הכנת בצק לצורך אפייה.

36. בצדק הפנתה הנתבעת לעניין פילט אייר העוסק אף הוא בסיווג טובין לצורכי מכס ומצביע על ההיגיון הפרשני האמור גם מהיבט נוסף של משמעות המונח "מיוחד", ולענייננו – "מיוחדות", שם נאמר כך (ההדגשה במקור) –

"ברי כי, עיקר המחלוקת בין הצדדים נתונה לפירוש המונח "מיוחד".

... בענין בי סאט נקבע על ידי בית המשפט מדרג באשר לסיווג הטובין לצרכי

מס, וזאת על פי אופן השימוש בהם המורכב מ-3 רבדים: הראשון, רובד

שימוש בלעדי, המצוין במפורש בפרט המכס. השני, הנדון לפני, הינו רובד

שימוש עיקרי מסוים, המכונה: "המיוחדים ל...", והשלישי, רובד שימוש

רופף, המסתפק בשימוש מסוים ותו לא. עוד נקבע שם (פסקה 11):





## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

"כאשר נדרש שימוש בלעדי בטובין לצורך מסויים, הדבר נאמר מפורשות. כך למשל נאמר בפרט 90.06-5120 לגבי מצלמות ששימושן הבלעדי הוא במכונות אוטומטיות לעיבוד נתונים. דרגת שימוש מחמירה פחות, מסתפקת בשימוש עיקרי מסויים ... וכך למשל פרט 85.18-1010 מתייחס למיקרופונים המיוחדים לטלפון. דרגת השימוש הרופפת ביותר היא כאשר ההגדרה מסתפקת בכך שהטובין ישמשו לשימוש מסויים, בלא צורך שיהא זה שימוש ייחודי או בלעדי." (ההדגשה שלי, ש.ד.).  
לאור האמור בענין בי סאט, נראה כי משמעות המונח "מיוחד" אינה עולה בקנה אחד עם משמעות המונח "בלעדי" אלא עם שימוש עיקרי."

37. עתה אקדים מעבר רגעי לשלב השלישי של הניתוח תוך כדי עיסוקי בשלב השני מאחר שהדבר מתבקש – ברי כי השימוש העיקרי במכונות שייבאה התובעת הוא בתעשיית האפייה במובנה הרחב ורק משום כך יש לראות בהן מכונות "המיוחדות לתעשיית האפייה" למרות שבאופן תאורטי ניתן לעשות בהן שימוש אפילו בתחומים שונים מהותית (אולי אפילו ביזאריים כגון ערבול טיח או בטון וכדו' אך ברי כי הללו אינם מלמדים על טיב הטובין).  
גם על פי הקשר זה מודגשת העובדה שפסק הדין של בית הדין לעבודה בסע"ש 9181-01-18 אליו הפנתה התובעת, העוסק באופן מדוקדק בתחום עיסוקה הפרטני של התובעת ושל העובד שהועסק אצלה, בעוד שלענייננו החשיבות היא לשאלה האם היא חלק מתחום רחב מסויים והאם הטובין המיובאים משמשים בעיקר בגדרו של תחום זה.  
רק למען הסדר הטוב אציין כי בפסק דין אחר של בית הדין לעבודה, בס"ע (ת"א) 59246-03-17 KASHSAI YITBARAKH נ' המאפה הצרפתי בע"מ (28.10.2019) בפסקאות 6-8 נקבעו קביעות שונות לחלוטין מאלו אליהן הפנתה התובעת, בין היתר בשים לב לסיווג האחיד של ענפי הכלכלה לשנת 2011 של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, והוכרע כי – "גם כאשר מפעל מייצר מוצרי אפיה קפואים, הוא בא בגדר 'דברי מאפה'."

38. בראי הרציונאליים של דיני המכס ועקרונות השוויון שהם אמורים לייצג קשה מאוד לקבל מצב בו שני יבואנים שייבאו אותם טובין בדיוק ושניהם ישתמשו בהם לאותה מטרה של ערבול בצק למטרות אפייה – כאשר ההבדל היחיד ביניהם הוא שהאחד גם מכניס אותם לתנור ואופה ובכך משלים את התהליך והשני עוצר בשלב הבצק ומוכר אותו כך למי שיאפו אותו וימכרו אותו לקהל הרחב לאחר מכן – יסווגו באופן שונה לצורך המכס.

39. זאת ועוד, בהערות ההסבר לשיטה המתואמת למינוח באמנת בריסל מובהר כי פרט מכס 84.38 (הפרק בו כלולים פרטי המכס בהם עסקינן) אינו כולל תנורי אפייה, ואלה נכללים בפרטי מכס אחרים –

"The heading excludes

(a) Bakery ovens (heading 84.17 or 85.14)..."



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

ככל שהפרשנות שתינתן לפרט המכס הישראלי 1010 תתייחס רק לתנורי אפייה, הרי שנוכח הערות ההסבר לפרט מכס 84.38 יוותר פרט מכס 84.38.101000 ריק מתוכן.

40. לא זו אף זו, מהערות ההסבר עולה בפירוש שבפרט 84.38 יסווגו מכונות להכנה תעשייתית של

מזון ומשקה באופן הכולל כולל הכנת מזון לשימוש בשלב מאוחר יותר, בזו הלשון –

**"This heading covers machinery, not specified or included elsewhere in this Chapter, for the industrial preparation or manufacture of food or drink (whether for immediate consumption or preserving, and whether for human or animal consumption)"**

בחינת לשון הערות הסבר אלו מלמדת גם על ההכללה של פעולות ההכנה (**preparation**) לצד פעולות ייצור (**manufacture**) בגדר פרט זה, ובהתאמה לענייננו הכנת הבצק לצד האפייה בפועל, שאף היא מתיישבת יותר עם פרשנותה המשפטית של הנתבעת להוראת הפרט החייב.

ד. השלב השלישי – סיווג הטובין

41. השלב השלישי שנקבע בהלכת מירון הוא שלב ההתאמה בין הטובין המיובאים לבין פרט המכס המתאים, ועתה נחזור אליו מעבר להתייחסות הקצרה שהובאה כבר קודם.

42. התובעת טוענת כי המכונות המיובאות אינן עונות להגדרת סעיף 1010 הישראלי – "המיוחדות

לתעשיית האפייה" שכן לשיטתה – א. אין כל סימוכין לכך שמדובר במכונות לתעשיית האפייה ;

ב. יש לסווג את הטובין על פי סיווג עיסוקה. משפעילותה מתמצית בהכנת בצק קפוא הרי שלעמדתה היא אינה מהווה חלק מתעשיית האפייה.

הטענה השנייה נדחתה כבר לעיל ועל כן אתייחס להלן בעיקר לטענתה הראשונה.

43. ראשית אעיר כי בניגוד לעמדת התובעת, מבחן השכל הישר מלמד דווקא על כך שהטובין הם

כאלה המשמשים לתעשיית האפייה, באשר מדובר במכונות הלשות ומערבלות את הבצק המסיים את דרכו לפי צרכנים באפייה, והן אלה שבאמצעותן מתבצע שלב עיקרי והכרחי בהכנת המאפים.

שלב החימום מהווה פעולה סופית המשלימה רצף של תהליכים, המתבצעים ברובם במפעלה של התובעת, וממילא לצורך ייצור מוצר האפייה המוגמר שלב אחד אינו אפשרי ללא האחר ובוודאי שהשלב הסופי לא יתרחש, על כן ברי כי המכונות נושא התביעה הן חלק מ"תעשיית האפייה".

נראה כי לא בכדי נקראת התובעת – "עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ" ובכך מבהירה לכל כי היא חלק אינטגרלי מתעשיית האפייה, הגם שאף אם שמה היה שונה לא היתה התוצאה הפרשנית שונה אך שמה מלמד באופן מובהק כי גם היא עצמה תופסת את עצמה כחלק מתעשיית האפייה המייצרת דברי מאפה.



## בית משפט השלום בנתניה

ת"א 43468-12-21-2003 עמית דברי מאפה קפואים (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

44. עוד יאמר באשר לטענתה הראשונה של התובעת כי לא ניתן להתעלם גם מדברי יצרן המערבלים (שבאופן לא מפתיע שמו הוא – HEBEI ACONO BAKING MACHINERY CO. LTD. בקטלוג מוצריו (נספח 1 לכתב ההגנה), המלמדים בבירור שהמכונות מיועדות לייצור של מוצרי מזון אפויים, דהיינו לתעשיית האפייה –

"The mixer machine match with our dough dividing machine, which can adapt to a variety of baked food production machines lines and improve production efficiency".

45. סיכומו של דבר, ניכר כי פעולת הטובין על פי טיבם ומהותם, מתיישבת יותר עם הסיווג שביצעה הנתבעת מאשר עם הסיווג שביצעה התובעת, וכי פרט המכס המתאים והספציפי לסיווג הטובין הוא הפרט החייב כעמדת הנתבעת העוסק במכונות המיוחדות לתעשיית האפייה.

46. באשר לטענת התובעת לפיה הטובין נפטרו ממכס במסגרת הוראת השעה, גם בטענה זו אין כדי להביא לקבלת תביעתה באשר הכלל הוא כי להקלה במיסוי אין תחולה רטרואקטיבית (ראו למשל ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' שחר פלם, פ"ד נט(1) 123, 134 (2004); ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים נ' אפרים סקמסקי (16.8.2021) פסקה 22 ועוד).  
אעיר כי לצורכי פשרה, לפני משורת הדין והגם שלא היתה חייבת, נכונה היתה הנתבעת ללכת לקראת התובעת לאור הוראת השעה בדרך של השבה חלקית אך התובעת סרבה לפשרה ועמדה בתקיפות על מיצוי ההליך ומשום כך הצעה זו פקעה וההכרעה היא על פי הדין.

### סוף דבר

47. בהינתן המסקנות האמורות, התביעה נדחית.

48. התובעת תשלם לנתבעת הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסך כולל של 12,000 ₪. סכום זה נקבע על הצד הנמוך לאור העובדה שגם התובעת לא עמדה על ניהול הוכחות.

זכות ערעור לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד תוך 60 יום.

ניתן היום, ט"ז אייר תשפ"ג, 07 מאי 2023, בהעדר הצדדים.

אלי ברנד, שופט