



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

תובעת דלק מוטורס בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד אליס אברמוביץ

נגד

נתבעת מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור

פסק דין

פתח דבר

1

1. חברת דלק מוטורס בע"מ (להלן: **דלק מוטורס** או **התובעת**) עוסקת ביבוא ושיווק כלי רכב וחלפים לכלי-רכב מסוגים שונים, לרבות יבוא מכוניות וחלפים מדגם **מאזדה**. התביעה דן נוגעת להודעות חיוב שהוציאה מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ (להלן: **הנתבעת** או **רשות המכס**) לתובעת, בהן נקבע כי נוצר גרעון בסכום מיסי הייבוא בהתייחס לרשימונים שהוצאו לתובעת בגין יבוא חלפים בשנים 2012-2015, וכי על התובעת לשלם את מיסי הייבוא על פי המחיר המלא בגין החלפים, ולא על פי מחירם לאחר ההנחה שהתקבלה מ-Mazda Corporation (להלן: **הספק** או **מאזדה**).

התובענה היא למתן צו הצהרתי לפיו הודעות החיוב הוצאו שלא כדין, ולחילופין שהתובעת פטורה מתשלומן, וכן תביעה להשיב לתובעת את מיסי הייבוא ששולמו על ידה אגב מחאה עד ליום הגשת התביעה.

2. ארבעה מסמכים (Memorandums), **שעניינם ההנחה במחיר חלקי החילוף לרכבי מאזדה**, ואשר נחתמו בין התובעת לבין הספק, רלוונטיים לתביעה דן (צורפו כנספחים א1 – א4 לכתב התביעה; להלן: **ההסכמים**).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 **בהסכם הראשון** שנחתם ביום 23.3.2010, הרלוונטי לתקופה שבין אפריל
2 2010 עד מרס 2013, הוסכם, בין היתר, כי הספק יספק לתובעת חלפים
3 מקוריים בהנחה של % __ (ממחיר ה- FOB) בהתקיים תנאים מסוימים,
4 שהראשון שבהם הוא כי התובעת תתחייב להשגת יעדי מכירות מסוימים
5 תקופתיים (בערך של __ ביליון ין יפאני - סעי' 1(1)) וכי **אי-השגת יעדי**
6 **המכירות כאמור, תחייב את התובעת להשבת סכומי ההנחה לספק** (סעי' 3)).
7 בהמשך הסעיף נקבע, בין השאר, כי התובעת תבצע תשלום זה בהתאמה
8 לאופנים שיוסכמו בנפרד בין הצדדים. עוד נקבע כי לפי דרישת הספק,
9 התובעת תמציא לו דו"ח חודשי לגבי מכירות החלפים כמו גם עדכון רבעוני,
10 וכן כל דבר שלא סוכם במסגרת ההסכם יוחלט לגביו לאחר היוועצות בין
11 הצדדים באופן כן.

12 **בהסכם השני**, שנחתם ביום 29.10.2012, המתקן את ההסכם הראשון,
13 והרלוונטי לתקופה שבין 1.4.2010 עד ליום 31.3.2014, צוין כי יעד המכירות
14 יתוקן ביחס לתקופה האמורה (__ ביליון ין), וכי שאר התנאים בהסכם
15 המקורי יוותרו על כנם, היינו, לרבות התנאי בדבר השבת סכומי ההנחה (סעיף
16 2 להסכם).

17 **בהסכם השלישי** שנחתם ביום 28.3.2014, הרלוונטי לתקופה שבין 1.4.2014
18 עד 31.3.2015, צוין כי החלפים יסופקו בהנחה כאמור של % __, בכפוף
19 לעמידה ביעד המכירות (1,053 ביליון ין).

20 **ההסכם הרביעי** נחתם ביום 17.3.2015 בהתייחס לתקופה שבין 1.4.2015 עד
21 31.3.2016, ואף בו ניתנה ההנחה האמורה, בכפוף לעמידה ביעד מכירות בסך
22 של __ מיליון ין.

23 3. יש להדגיש כי בשני ההסכמים האחרונים, להבדיל מהשניים הראשונים, **לא**
24 **נכללה הוראה בדבר השבת סכומי ההנחה במקרה של אי-עמידה ביעדים**,
25 ואולם גם במסגרתם נקבע כי ההנחה מותנית בעמידת התובעת ביעדי
26 המכירות: "Delek shall commit to achieving
27 (___million) yen of orders of parts with the Discount price
28 ("order Target")..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

4. הודעות החיוב הוצאו לתובעת לאור עמדת הנתבעת לפיה מדובר בהנחה
1 המותנית בעמידה ביעדים כמותיים, ולפיכך יש לשלם את מסי היבוא על
2 מחירם המלא של החלפים, בטרם ההנחה. הנתבעת מבססת עמדתה זו על
3 הוראת סעיף 132(ב)(2) לפקודת המכס (נוסח חדש) (להלן: **פקודת המכס**;
4 **הפקודה**).

עיקר טענתה של התובעת הוא כי חרף האמור בהסכמים, הרי שבפועל אין
6 מדובר בהנחה מותנית, אלא הנחה "**לכאורה בלבד**", וממילא לא ניתן לקבוע
7 במועד ייבואם של החלפים כי היא לא עמדה ביעדים ולדרוש בטרם עת את
8 תשלום מסי הייבוא על סכום ההנחה. ועוד היא טוענת, כי בכל מקרה יש
9 להביא בחשבון בקביעת ערך הטובין הנחה מהסוג האמור, שאינה הנחה
10 רטרואקטיבית, אלא נקבעת מראש בעת הייבוא.
11

תמצית טענות התובעת

5. מדובר בהנחת קבע שאיננה תלויה יעד ובניגוד לאמור בהסכמים, סכום זה
13 מעולם לא הושב לספק גם במצבים בהם לא עמדה התובעת ביעד המכירות,
14 כך שאותה הנחה ניתנה בסופו של דבר ללא קשר לעמידה או אי-עמידה ביעד.
15

6. ראייה טובה לכך היא כי בין השנים 2010 עד 2013 לא עמדה התובעת ביעד
16 המכירות שנקבע בהסכם עם הספק, ואף על פי כן הלה לא דרש את החזר
17 ההנחה כי אם האריך את ההסכם בשנה נוספת, במטרה לאפשר לתובעת
18 לעמוד ביעד המופחת. העובדה שאין מדובר בהנחה מותנת נלמדת אף
19 מהתכתבויות עם היצרן וכן מלשון ההסכמים. כך למשל משהוארך ההסכם
20 בשנה נוספת (עד 2014), נדרש גידול זניח של % __ בלבד בהיקף המכירות,
21 והדבר מעיד על מתן הנחה קבועה שרק נחזית כהנחה מותנית. בנוסף,
22 בהסכמים העוקבים לשנים 2014 – 2016 השמיט הספק כליל את התנאי
23 לכאורה שלפיו אי-עמידה ביעדים תחייב את התובעת להשיב את ההנחה
24 שניתנה. התעלמות הנתבעת מהנחה זו, גורמת לייקור החלפים לרכב ללא
25 הצדקה.
26

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

7. התובעת אך ורק התחייבה "להשתדל" לעמוד ביעדי הזמנה מסוימים, כשלמעשה, מטרתה של מאזדה הייתה לסייע לתובעת להתמודד עם התחרות הקשה בענף החלפים. על כך העיד העד מטעם התובעת, ועדותו לא נסתרה. העובדה כי התובעת לא הביאה לעדות את נציג הספק, אינה צריכה לפעול לחובתה, שכן אי הבאתו נעשתה מטעמים ענייניים, וכבר נפסקה הלכה לפיה ניתן להסתמך על דברי היבואן על מנת לקבוע את תנאי הייבוא.
8. התעלמות הנתבעת מההנחות שהעניק לה הספק בחשבון היבוא, מבוססת לכאורה על הוראת סעיף 132(ב)(2) לפקודה, כאשר הנתבעת מתחשבת בחלקו הראשון של הסעיף (מחיר הטובין אינו כפוף לתנאי כלשהו) אך מתעלמת מחלקו השני (תנאי שלא ניתן לאמוד את ערכו).
9. עמדת הנתבעת לפיה מאחר שההנחה שניתנה לתובעת תלויה בכמות הטובין שיירכשו בעתיד, הרי שזו הנחה מותנית שיש להתעלם ממנה - נוגדת את כללי הערכת הטובין שבהסכם הבינלאומי, וכן את הדין הישראלי. לעמדת ארגון המכס העולמי ובהתבסס על מאמרי פרשנות וחוות דעת של גופים מקצועיים במסגרתו, יבואן שמקבל הנחה ועומד ביעדי רכישה שנקבעו מראש, זכאי לכלול את ההנחה בערך הטובין לצרכי מכס, ולא מיישמים בענייניו את הוראת סעיף 132(ב)(2) לפקודה.
10. בעניינינו, הנחת הספק כלל אינה מותנית בפועל בעמידה ביעדים, ולכן על אחת כמה וכמה שאין להתעלם ממנה. הכלל הוא כי הנחת כמות כלולה במחיר העסקה כשהמועד הקובע הוא מועד שחרור הטובין מפיקוח המכס. זאת ועוד, ככל שסברה הנתבעת כי ערך הטובין כפוף לתנאי, ראוי היה שתפנה לשיטות הערכה חלופיות בסעיף הרלבנטי.
11. התנהלות המכס יוצרת פרדוקס, שכן ככל שיבואן מקבל הנחת-כמות שהובטחה לו בחשבון הספק, ייאמר לו כי זו הנחה מותנית ולכן לא נכללה בערך הטובין לצרכי מכס, וככל שיקבל את ההנחה בדיעבד, ולאחר שעמד ביעדי המכירה, הוא אינו זכאי לבצע התאמת מחיר בדיעבד, כך שאף יבואן ישראלי לא ייהנה בשום מצב מהנחת-כמות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 46492-01-16 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

12. לחילופין, הנתבעת עומדת בכל תנאי סעיף 3 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם
ביתר או בחסר) התשכ"ח-1968 (להלן: **חוק מסים עקיפים**), ועל כן היא
פטורה מתשלום הגירעון. מדובר במחלוקת משפטית, האם יש להכיר בהנחות
ספק מהסוג הנדון אם לאו, על כן החסר לא נגרם ממסירת ידיעה לא נכונה.
טעות בסיווג טובין איננה מהווה ידיעה בלתי נכונה כי אם טעות משפטית,
וכך גם ביחס להערכת טובין. החלפים נמכרו בתום לב במחיר שלא כלל את
מיסי היבוא שהושתו עליה (לביסוס טענתה זו הגישה התובעת חוות דעת
מומחה).

9 תמצית טענות הנתבעת

13. על פי כל ההסכמים שחתמה התובעת, ההנחה בשיעור % __ היא הנחה מותנית
התלויה בהשגת יעדי מכירות תקופתיים, כאשר בשני ההסכמים הראשונים
אף צוין כי אם התובעת לא תעמוד בהם, תיאלץ להשיב את סכום ההנחה
שניתן לה.

14. אין לקבל את גרסת התובעת כי מדובר בתנאי שהוא למראית עין בלבד
משיקולי תחרות וכי היא זכאית להנחה ללא קשר לעמידה או אי עמידה ביעדי
המכירות. על פי סעיף 132 לפקודת המכס, ערך הטובין ייקבע בהתאם למחיר
ששולם בגין הטובין, ובלבד שהמחיר איננו כפוף לתנאי כלשהו שלא ניתן
לאומדו במועד שחרור הטובין. כיון שבמועד הקובע (שחרור הטובין) לא ניתן
היה לדעת אם תעמוד התובעת ביעדי המכירות, הרי שאין להכיר בהנחה
המותנית אותה קיבלה התובעת מההספק, ולכן ערך הטובין הוא מחירם
המלא ללא הנחה.

15. יש לדחות את טענת התובעת כי הספק לא דרש בפועל את השבת סכומי
ההנחות חרף אי-עמידתה ביעדים. המועד הקובע הוא מועד שחרור הטובין
מפיקוח המכס שבו תקף ההסכם בין הצדדים, ובין אם הספק יבחר לעמוד על
זכותו להחזר סכומי ההנחה, ובין אם לוותר עליה, ולחילופין לחתום על הסכם
חדש שמגלם בתוכו את העובדה שהתובעת לא עמדה בסעיף התנאי, הדבר אינו
מעלה או מוריד. התנאי קיים במועד היבוא. בחירת הספק לעגן תנאי כאמור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 46492-01-16 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

- 1 בהסכמיו מעידה על כוונתו, גם אם בסופו של יום לא עמד על קיום התנאי, או
2 אכף אותו בעקיפין במסגרת תנאי ההסכם הבא.
- 3 16. הטענה כאילו ניתנה הנחה לתובעת כדי לאפשר לה עדיפות על פני יבואנים
4 אחרים לא הוכחה ואין לנתבעת יותר מאשר המסמכים שהוצגו לה – הסכמים
5 חוזרים ונשנים המתנים את ההנחה בתנאי, כאשר במועד הקובע (מועד
6 היבוא) לא ידוע אם התובעת תעמוד בו אם לאו.
- 7 17. מדברי ההסבר לפקודת המכס, כמו גם ממאמרי הפרשנות המקצועיים וחוות
8 הדעת, עולה כי מחיר העסקה ביבוא טובין לארץ יהא המחיר ששולם או שיש
9 לשלמו בגין הטובין, וככל שנוספה תמורה מאוחרת או תמורה שלא ניתן
10 לאמוד את ערכה, מחיר העסקה הספציפית לא ישמש לקביעת ערכם. אם
11 במועד הקובע מותנה המחיר בתנאי שאין לדעת אם יתקיים אם לאו, לא ניתן
12 להסתמך על המחיר ששולם במועד היבוא.
- 13 18. בענייננו המכירה אמנם כפופה לתנאי שניתן לאמוד את ערכו – הנחה בשיעור
14 % ___ - אך זאת בתנאי שהתובעת תעמוד ביעדי ההזמנה. כיון שבמועד היבוא
15 (מועד שחרור הטובין), לא ניתן לדעת אם התובעת תעמוד ביעדים אם לאו,
16 ברי שאין לקבל את המחיר ששולם בפועל, אלא יש להוסיף עליו את סכום
17 ההנחה המותנית. תימוכין לכך נמצאים בהוראות נוהל הערכה 2(ב)1 בעל פיה
18 "ההנחות חייבות להיות קבועות, ידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה
19 של הטובין".
- 20 19. בחו"ד 16.1 של הועדה הטכנית המייעצת לענייני הערכה שהוקמה מכוח
21 הסכם גאט"ט, נקבע כי במידה וערך התנאי ידוע ומתייחס לטובין המיובאים,
22 יש לכלול כחלק מהמחיר ששולם ולכן יש להוסיפו לערך העסקה. במקרה זה
23 מדובר בתנאי שמהותו התחייבות לרכוש כמות מסוימת של טובין, וערכו של
24 התנאי הוא % ___ הנחה שניתנה בעד הטובין וכנגד ההתחייבות. לכן מכוח
25 סעיף 132(א) לפקודה, ומבלי צורך להשתמש בשיטת הערכה חלופית, יש
26 לקבוע כי מחיר הטובין המיובאים הוא המחיר המלא, לא כולל ההנחה
27 המותנית. עמדת הנתבעת עולה בקנה אחד גם עם מאמר פרשנות 11.1, וחוות
28 דעת 15.1.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 46492-01-16 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

20. אשר לטענה החלופית לפיה זכאית התובעת לוויתור על חסר בתשלום בשל
1 הוראת סעי' 3 לחוק מיסים עקיפים, הרי שהתובעת לא הוכיחה את התנאים
2 המצטברים המנויים בסעיף, והנטל רובץ עליה. כמו כן התובעת לא פנתה
3 בנושא זה אל ועדת חוק מיסים עקיפים.
4

התובעת לא הייתה אמורה להפחית את סכום ההנחה ממחיר הטובין
5 ובעשותה כן מסרה נתונים לא נכונים בנוגע לערכם. חשבונות היצרן שצורפו
6 לרשימוני היבוא כללו את מחיר הטובין ללא שצוין כי ניתנה הנחה מותנית,
7 וללא ההסכם הקובע כי מדובר בהנחה מותנית בלבד. הדבר נתגלה רק בבדיקה
8 שנערכה, כך שיש לראות בה ידיעה שהיה על התובעת למסור ולא עשתה כן.
9

נוכח הוראת סעיף 132(ב)(2) וחוות הדעת הרלוונטיות שצוינו, התובעת ידעה,
10 או למצער, היה עליה לדעת, כי מדובר בהנחות מותנות שאין להפחיתן בעת
11 קביעת ערך העסקה, והתעלמותה ממאמר הפרשנות 11.1 ומחוו"ד 16.1 היא
12 לכל הפחות בגדר עצימת עיניים. התובעת אף לא הוכיחה כי התקיים התנאי
13 הקבוע בסעיף 3(3) לחוק מיסים עקיפים שעניינו אי גלגולו של המס על
14 הלקוחות.
15

16 **דיון והכרעה**

17 **המסגרת הנורמטיבית – הוראות הדין**

21. השאלה העיקרית הטעונה הכרעה, היא, האם ראוי היה להתחשב בהנחה
18 בשיעור של ___% שהעניקה מאזדה לתובעת לצורך קביעת ערך הטובין
19 לתשלום המיסים, ומהי הפרשנות הנכונה של סעיף החוק הרלוונטי, דהיינו
20 הוראת סעיף 132(ב)(2) לפקודת המכס.
21

22. הכללים שנקבעו בפקודת המכס לשם הערכת טובין, הוספו בעקבות חתימתה של
23 מדינת ישראל בשנת 1994 על ההסכם להערכת טובין של ארגון הסחר העולמי
24 (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement)
25 on Tariffs and (להלן: **הסכם היישום**) ובהמשך להצטרפותה עוד
26 בשנת 1962 להסכם הכללי בדבר תעריפים וסחר (The General Agreement on
27 Tariffs and Trade) הידוע כ"**הסכם גאט"ט**". במסגרת הסכם היישום התחייבה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 מדינת ישראל לשנות את שיטת הערכת הטובין לצורך המכס ולהתאימה לזו שנקבעה
2 באותו הסכם.

3 23. בדברי ההסבר לתיקון 15 לפקודת המכס הובהר, בין היתר, כי :

4 "הצעת חוק זו נועדה לקלוט אל תוך החקיקה הישראלית את השיטה
5 המוצעת. נוסח החוק המוצע קרוב ככל האפשר לנוסח שגובש בהסכם
6 היישום, כדי שניתן יהיה להיעזר בגופים שהוקמו במסגרת ארגון
7 הסחר העולמי (W.T.O) לשם ייעוץ למדינות השותפות להסכם. הן
8 ביישום ההסכם ברמה הטכנית והן בפרשנות הוראות החוק. במטרה
9 ליצור אחדות מירבית ביישומן " (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון
10 פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ז-1997, ה"ח 2627 (מיום 23.6.1997)
11 (להלן: דברי ההסבר, עמ' 370)

12 24. סעיף 130 לפקודת המכס קובע:

13 **ערכם של טובין מוערכים ייקבע כלהלן –**

14 **(1) לפי ערך עסקה שבה נרכשו, מחושב לפי הוראות סעיף 132.**

15

16 סעיף 132 לפקודה שכותרתו "ערך עסקה", קובע כך:

17 (א) ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין,
18 בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן – מחיר העסקה), בתוספת
19 ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133, ובלבד שהתקיימו כל
20 התנאים המנויים בסעיף קטן (ב).

21 (ב) ערך עסקה ייקבע לפי סעיף קטן (א) רק בהתקיים כל אלה:

22

23

24 (2) מכירת הטובין או מחירם אינם כפופים לתנאי או לתמורה
25 כלשהם, שלא ניתן לאמוד את ערכם לצורך קביעת ערך הטובין;

26

27

28 (ה) הנחות במחיר טובין שיינתנו לאחר פדייתם מפיקוח
29 רשות המכס, לא יובאו בחשבון לעניין קביעת ערך העסקה של אותם
30 טובין."

31
32 [כל ההדגשות בפסק דין זה הוספו, אלא אם נאמר אחרת]

33 25. בדברי ההסבר הובהרה ההבחנה בין השיטה הקיימת והשיטה המוצעת המתבססת

34 על הסכם גאט"ט, תוך הדגשה כי נקודת המוצא של השיטה המוצעת היא "מחיר

35 העסקה בפועל". כן הובהר כי מוצעות בסעיף 130 מספר שיטות לחישוב ערך טובין

36 לצרכי מכס, המופיעות על פי סדר יישומן, היינו, כשלא ניתן להגיע להערכה על פי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 השיטה הראשונה ("ערך העסקה שבה נרכשו הטובין"), שהיא השיטה העיקרית
2 לקביעת ערך הטובין, יש לפנות לשיטה השנייה וכן הלאה. כך נאמר שם (עמ' 370):

3 "ההבדל המהותי בין השיטה הקיימת לזו הקבועה בסעיף VII של
4 הסכם גאט"ט 1994 היא נקודת המוצא לקביעת ערך הטובין, בעוד
5 שנקודת המוצא של השיטה הקיימת היא, כאמור, קביעת שווי
6 אובייקטיבי ומוגדר, נקודת המוצא של השיטה המוצעת היא מחיר
7 העסקה בפועל של הטובין המוערכים, ורק כשאין אפשרות לקבוע
8 מחיר זה, מאמצים שיטות חלופיות לקביעת ערך הטובין המוערכים
9 המדורגות בסדר עדיפות יורד; שיטות אלה מתבססות תחילה על
10 מחיר טובין זהים או טובין דומים בעסקאות אחרות ולאחר שנכשלו
11 השיטות הקודמות, ניתן לקבוע את ערך הטובין על פי קריטריונים
12 אובייקטיביים. שיטה זו מאפשרת התייחסות לנסיבותיה
13 המיוחדות של עסקה ספציפית ובכלל זה נסיבות שיש בהן כדי
14 להזיל את ערך הטובין לצורך קביעת המכס, כגון מצב שבו היבואן
15 רכש את הטובין במחיר מבצע, במסגרת חיסול עסק, בהנחה גדולה
16 וכדו"ד" (ראו גם: א. דורות.ד. זייתון, דיני מכס וסחר חוץ 2006 –
17 תשס"ו, עמ' 127; להלן: דורות).

18 26. אשר לסעיף 132, ס"ק (ב) ו-(ג), הובהר בדברי ההסבר כי:

19 "התנאים המוצעים נועדו להבטיח כי העסקה הנבחנת התבצעה
20 בתנאי השוק הפתוח וכי מחיר העסקה לא הושפע מהגבלות כלשהן
21 שהיו מוטלות על ביצועה, וכן כי למחיר העסקה המוצהר לא נוספה
22 כל תמורה עקיפה מאוחרת, או תמורה שלא ניתן לאמוד את ערכה,
23 דהיינו – מחיר העסקה המוצהר הוא המחיר האמיתי". (דברי
24 ההסבר, עמ' 374).

25 27. מטרת התנאים המנויים בסעיף 132, הנבחנים במצטבר, נועדה להבטיח "כי מחיר
26 העסקה משקף ערך מסחרי של הטובין ואינו מושפע מהגבלות כלשהן המוטלות על
27 ביצועה או מיחסים מיוחדים בין הצדדים, וכן כי למחיר העסקה לא נוספה כל
28 תמורה עקיפה מאוחרת, או תמורה שלא ניתן לאמוד את ערכה" (דורות, עמ' 128).

29 28. אשר להוראת סעי' 132(ה) הקובעת, כי "הנחות במחיר טובין שיינתנו לאחר פדייתם
30 מפיקוח רשות המכס, לא יובאו בחשבון לעניין קביעת ערך העסקה של אותם
31 טובין", נאמר בדברי ההסבר כי "מוצע שלא להתחשב לצורך קביעת מחיר העסקה
32 בהנחות ממחיר הטובין שיינתנו לאחר פדייתם מפיקוח רשות המכס, וזאת בשל
33 היעדר האפשרות לצפות אם יינתנו ההנחות ולהעריך מראש בעת פדיית הטובין
34 מפיקוח רשות המכס". (עמ' 375). מטרתה של הוראה זו שעניינה "הנחה
35 רטרואקטיבית" היא "להסדיר מצב בו המחיר המוצהר בעת שחרור הטובין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 מהמכס אינו סופי והוא כפוף לעדכונים מאוחרים יותר, בשל הנחות אשר יינתנו
2 ליבואן על ידי היצרן או הספק בשלב מאוחר יותר" (דורות, עמ' 139).

3 המסגרת הנורמטיבית – מאמרי הפרשנות וחוות הדעת המייעצות

4 29. לצורך פרשנות הוראות הסכם היישוב, ולפיכך אף הוראות פקודת המכס, ניתן
5 להיעזר במאמרי הפרשנות וחוות דעת המייעצות שפורסמו על ידי הועדה הטכנית
6 להערכת טובין של ארגון המכס העולמי (Technical Committee on Customs
7 Valuation או TCCV).

8 30. חוות דעת 16.1 - Treatment of a situation where the sale or price is subject
9 to some condition or consideration for which a value can be determined
10 with respect to the goods being valued

11 בסעיף 3 לחוות הדעת, המתייחס להוראת סעיף 1.1(b) להסכם היישוב (היא
12 ההוראה המקבילה להוראת סעיף 132(ב)(2) לפקודת המכס), נאמר כך:

13 **"According to clause (b) of article 1.1 the customs value**
14 **of the imported goods cannot be established on the basis**
15 **of the transaction value if the sale or price is subject to**
16 **some condition or consideration for which a value cannot**
17 **be determined with respect to the goods being valued"**

18 בסעיף 4 לחווה"ד הובהר:

19 **"The provision of clause (b) of article 1.1 should be**
20 **interpreted to mean that if a value of a condition or**
21 **consideration can be determined with respect to the**
22 **goods being valued , the Customs value of the imported**
23 **goods should, subject to the other provisions and**
24 **conditions of Article 1 , be the transaction value as**
25 **determined under that article.**

26

27 **..... Thus the value of the condition , when it is known**
28 **and relates to the imported goods , is a part of the price**
29 **actually paid or payable".**

30 יש לפרש את ההוראה הכלולה בס"ק 1.1(ב) כך, שבמידה שניתן לקבוע את ערכם

31 של התנאי או של התמורה בהתייחס לטובין הניתנים להערכה, אזי בכפוף לשאר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 46492-01-16 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 ההוראות הכלולות בסעיף 1, **ערכם של הטובין הללו למטרת מכס יהא הערך**
2 **לצורך העסקה**, כפי שזה נקבע על פי הוראות אותו סעיף. לפיכך ערכו של
3 התנאי האמור, **כאשר הוא ידוע ומתייחס לטובין המיובאים**, הרי הוא **חלק מן**
4 **המחיר ששולם בפועל**, או שאמור להיות משולם".

5 31. חוות דעת 15.1 - Treatment of a quantity discounts

6 חוות הדעת עוסקת במקרים שבהם ניתנו הנחות על כמויות גדולות שהן:

7 **"Quantity discounts are deductions from the price of**
8 **goods allowed by the seller to customers according to the**
9 **quantities purchased over a given basic period"**

10 בסעיף 3 לאותה חו"ד הובהר כי:

11 **"It therefore follows that for Customs valuation**
12 **purposes it is the quantity which has determined the unit**
13 **price of the goods being valued when they were sold for**
14 **export to the country of importation that is relevant.**
15 **Thus quantity discounts arise only when it is shown that**
16 **a seller sets the price for his goods according to a fixed**
17 **scheme based upon the quantity of the goods sold.**

18 (הנחות על כמויות גדולות יידונו כאשר ניתן יהיה להוכיח שהמוכר קובע את המחיר
19 לטובין שלן על פי מתכונת קבועה המבוססת על כמות הטובין הנמכרים).

20 32. מאמר פרשנות 11.1 - Treatment on tie-in sales

21 עניינו של המאמר בעסקאות שיש ביניהן תלות, שבחלקן, המחיר נתון לתנאי או
22 לתמורה שלא ניתן לקבוע את ערכם בהתייחס לטובין נדונים ולכן אין לקבל את
23 המחיר לשם קביעת ערך העסקה בהתאם לסעי' 1.1.1 (ב) שלעיל.

24 סעיף 1.2 (1) לחו"ד הוא הרלוונטי לענייננו ולפיו:

25 **"the seller establishes the price of the imported goods**
26 **on condition that the buyer will also buy other goods in**
27 **specified quantities"**

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 46492-01-16 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 סעיף 3 שם, מבהיר כי :

2 **"in this respect however, caution must be exercised to**
3 **ensure that the application of article 1.1.(b) is not**
4 **extended beyond the intended purposes"**

5 והדוגמא המובאת שם היא :

6 **"For example , if a seller grants a quantity discount**
7 **calculated on the quantity or the monetary value of a**
8 **single order, the fact that a buyer qualified for the**
9 **discount by placing an order consisting of a number of**
10 **different items , non of which of themselves would have**
11 **qualified for the discount , does not represent a situation**
12 **where Article 1.1.(b) would apply."**

13 (אם המוכר מעניק הנחה על כמות גדולה, המחושבת על פי הכמות או הערך הכספי
14 של הזמנה מסוימת, מצב בו הקונה מצליח למלא אחר התנאים לקבלת ההנחה
15 באמצעות הזמנה נוספת של מספר פריטים שונים, שאף אחד מהם כשלעצמו אינו
16 מזכה אותו בהנחה האמורה, אינו משקף מצב בו יש להחיל את סעיף 1.1.(ב)).

17 הסכמי התובעת – הניתוח העובדתי

18 33. על התובעת מוטל נטל השכנוע ונטל הראייה להראות כי הודעות החיוב הוצאו שלא
19 כדין ויש לבטלן. זאת, הן מכוח הכלל בדבר "המוציא מחברו עליו הראיה", והן לאור
20 האמור בסעיף 239א' לפקודת המכס לפיו ".....הטוען ששילם את המכס המגיע או
21 שהגיש רשימון כדין או שהותרו טובין כדין, עליו הראיה". בנוסף לכך, עניינינו
22 בפעולה מנהלית הנהנית מחזקת התקינות, ונטל הראייה מוטל לפתחו של מי שמבקש
23 לערער עליה ולתקוף את פעולת הרשות (בג"צ 987/94 יורונט קווי זהב (1992) בע"מ
24 נ' שרת התקשורת, פ"ד מח(5) 412 (1994); ת"א 960/02 קליאופטרה בע"מ נ' מ"י
25 אגף המכס (2.8.2007) פסקה 13, וכן ראו האסמכתאות שם).

26 משמע, כי על התובעת, המבקשת לתקוף את החלטת רשות המכס, מוטל הנטל
27 לסתור את חזקת התקינות של הרשות המנהלית באמצעות ראיותיה, היינו, להוכיח
28 כי נפל פגם בהחלטתה לקבוע את ערך הטובין בהתאם לתשתית העובדתית שהייתה
29 בידיה, תוך דחיית ערך הטובין כמוצהר על ידי התובעת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

34. עיקר טענתה של התובעת הוא כי התנאי שעוגן בהסכמים עם הספק, לפיו ההנחה בשיעור % __ מותנית בעמידה ביעדי המכירות שנקבעו בהם, ובתוך כך ההוראה בדבר השבת סכום ההנחה, אם וככל שהתובעת לא תעמוד ביעדים אלה, לא קוים בפועל, והיה למעשה תנאי "לכאורה בלבד" וזאת על מנת לסייע לתובעת לעמוד בתחרות מול יבואנים אחרים.
35. הכלל המשפטי הוא כי חוזה מוסווה (או חוזה למראית עין) הוא בבחינת חוזה תקף **"...כל אימת שקיימות בו המידות הדרושות"**, וזאת כשאין בו פסול (כוונה נסתרת למטרה בלתי-חוקית), והעסקה בין הצדדים **"..תתקיים לפי כוונת הצדדים האמיתית, ואוצר המדינה יקבל את המס הנכון במלואו"** (ג' טדסקי, חוזה למראית עין ודבר פסלותו", משפטים ח 507 510 512).
- זאת ועוד, קיימת הבחנה ברורה בין חוזים שנועדו להונות את רשויות המס, והם פסולים (סעי' 13, סעי' 30 לחוק החוזים), לבין חוזים שבהם **"מראית העין משרתת מטרה לגיטימית ואין חשש לאי-חוקיות, או למקרים שבהם אי החוקיות לא הוכחה במידה הדרושה"** (ע"א 4305/10 אילן נ' לוי (9.5.2012) פסקה 29 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן). אין צורך לומר, כי הנטל להוכיח כי מדובר בחוזה למראית עין מוטל על הטוען טענה זו (שם, פסקה 30; ע"א 8567/02 גליק נ' מיוסט, פ"ד נז(6) התשס"ג-ס"ד 514, 527 (2003)).
- בעניינינו, אין כל טענה מצד הנתבעת כי מדובר בחוזה בלתי חוקי שנועד להונות את רשויות המס, או שקיים חשד מעין זה (פרוטוקול, עמ' 48 ש' 7-5), אך ברור כי לאור העקרונות הכלליים באשר לנטל הראיה החל על התובעת, כאשר בנוסף לכך עומדת טענתה כי מדובר בתנאי שהוא "על הנירה" גרידא – חל עליה נטל **מוגבר** לשכנע כי לשונו של ההסכם אינה משקפת את המציאות בפועל.
36. על אודות ההסכמים שנחתמו בין התובעת לספק, העיד בהרחבה סמנכ"ל ומנהל חטיבת שירות וחלפים של התובעת, מר שלמה גבע (להלן: **מר גבע**). מר גבע מסר בעדותו כי אומד דעת הצדדים היה כזה שהספק היה מוכן להעניק לתובעת הנחה קבועה של % __ בתמורה לכך שייעשה מאמץ על ידה לעמוד ביעדי המכירות, וכי לא הייתה כוונה אמיתית לכך שהתובעת תידרש להשיב את כספי ההנחה אם לא תעמוד ביעדים, ובפועל היא אף לא נדרשה לעשות כן גם כשלא עמדה ביעדים. מר גבע הוסיף והסביר כי הספק מעניק הנחה של % __ לכלל היבואנים, אך התובעת ביקשה תוספת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 46492-01-16 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

- 1 הנחה, והספק הסכים לכך כפי שהדבר משתקף בהסכמים שצורפו לתביעה. עוד ציין
2 בעדותו כי "אני לא יודע אם זה רק אנחנו, זה מה שאומרים לי במאזדה שזה ההסכם
3 מאוד חריג וייחודי. אנו ישבנו איתם וביקשנו לקבל תמיכה, וזו התוצאה" (עמ' 12
4 ש' 13-18).
- 5 37. מר גבע העיד, כי דיבר עם הספק על הקשיים הנובעים מהתחרות עם יבואנים אחרים
6 וציין כי הבהיר לו שבמידה ולא תינתן ההנחה, תחול ירידה בקניית החלפים שכן
7 התובעת לא תוכל לשמור על הרמה הנוכחית. מר גבע עמד על כך שההנחה נועדה
8 להגדיל את היקף רכישת החלפים על מנת לרצות את מאזדה (עמ' 14 ש' 9-15), וחזר
9 והדגיש כי לא הייתה לה כל כוונה לדרוש את כספי ההנחה במידה והתובעת לא
10 תעמוד ביעדים (עמ' 14 ש' 18-24).
- 11 38. מר גבע עומת עם הודעות הדוא"ל (נספח ג לתצהירו) שקדמו להסכמות שהושגו,
12 לרבות הודעת הדוא"ל מיום 3.9.2012 שנשלחה על ידי הספק שעל פיה, בין היתר,
13 ככל שתוארך תקופת ההסכם (או תקופת התכנית) הזמנות התובעת תוכלנה להמשיך
14 לכולל הנחה בשיעור של ___% (By extending the program period, DELEKs - ___%
15 (orders can be processed with ___% discount continuously).
- 16 ש. אני מבינה מהמשפט שהוא אומר לך אם לא נאריך את התכנית
17 לא ניתן לך את ה___% כי לא תעמדו ביעד זה נכון?
18 ת. כל הרעיון בסופו של דבר הוא לאפשר לנו להגיע ולקבל את ___%
19 תמיכה. המטרה למעשה הייתה לבוא ולהגיד להם, כדי שנמשיך
20 לקבל את ההנחה וכדי שתבוא על סיפוקכם בהיקף רכישות סביר,
21 בואו נקבע מספר שנוכל לעמוד בו, ונמשיך לקבל את ה-___%.
22 היפנים כיפנים הם כל דבר שמסתדרת בתבניות שלהם, מעלים על
23 הכתב וזה מה שהיה.
- 24 ש. ההסכמים הם הסכמים למראית עין זו טענתכם, ההתכתבויות
25 האלה הם גם התכתבויות למראית עין או התכתבויות כנות לצדדים?
26 ת. הוא פשוט אומר חברים יקרים הגדלנו לכם את היעד זה היעד
27 החדש, תקבלו ___% הנחה, זה יעד שנאמר לו שאין לנו שום בעיה
28 לעמוד בו, כשבעצם הרציונל אומר אנו נגיד לך או בפגישה הייתה
29 אמירה בשיח אנו רוצים להמשיך לקבל את אותם ___% בוא נדבר
30 ונתאים ציפיות על מספרים שנוכל לעמוד בהם, וזו התולדה, זה
31 המייל הזה.
- 32 ש. אבל השורה הזו לא מנוסחת כפי שאתה אומר[ת], היא מתנה
33 היא אומרת אם תקבלו את הצעתנו ליעד חדש לתקופה ארוכה ניתן
34 לכם את ה___% אני למדה מזה אם לא תקבלו את היעד החדש, אז
35 לא תקבלו את ההנחה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 ת. ההיסטוריה מוכיחה כשאני לא עומד אני מקבל, בסוף אני לא
2 אחראי על הניסוח שכתב היפני, אך ניתן לראות שהיפני בכל
3 המהלכים האלה הגיע איתנו אפילו ביקשתי יותר מ-__% הנחה
4 הוא התנצל והסביר מדוע לא יכול. ההצגה שלך שאם לא נקבל אם
5 לא נעמוד המציאות מוכיחה שגם שלא עמדנו קיבלנו, וגם עכשיו
6 בהמשך קונים פחות עושים עימם התאמת ציפיות לפני כן
7 וממשיכים לקבל.

8 (עמ' 18 ש' 19 – עמ' 19 ש' 3).

9 39. פיסקה נוספת באותה הודעת דוא"ל מציינת:

10 "Please note that this is the last and only time to modify
11 the program/target amount. If you cannot achieve the
12 revised target, we would surely recoup the whole
13 discounted amount from you"

14 מר גבע נדרש להסביר אף את הפסקה הנ"ל:

15 ש. אני מפנה אותך למשפט כמעט לפני האחרון (מצטטת מתוך
16 נספח ג' – המייל הראשון).

17 ת. אני מכיר אותו.

18 ש. גם הוא לא תנאי? גם את זה הבנת שהוא לא באמת התכוון כך
19 זה היפנים?

20 ת. זה בדיוק כמו ההסכם שכתוב בו גם משפט כזה. הבנתנו היא
21 שונה, כפי ששם אם בסופו של דבר לא לקחו, זה היה ברור שלא
22 יקרה. הכוונה ברור לנו, בשיחות איתם כשאנו מדברים איתם
23 ואומרים אנו בסופו של דבר כדי שנוכל לקיים דבר כזה, צריך שיהיה
24 נייר כתוב.
25 מחזירים אנו נשב ונמצא את ההגדלה של משך התקופה או פתרון
26 אחר, זה מה שאנו עושים.

27 לשאלת ביהמ"ש – הם אומרים לכם אם לא תעמדו ביעדים בואו
28 נחזור לדבר?

29 אני משיב, בשיח מולם יש את האמירות הללו שלא מובאות בכתב,
30 ועובדה שזה קרה. בתלת שנתי לא עמדנו, הגענו אליהם נעשה
31 השינוי ביעד. אני מבין את התהייה, אך כך זה עבד באמת. גם בשנים
32 שלאחר מכן הם הסכימו להוריד את היעד, הם איתנו הם רוצים
33 לעזור לנו.... " (עמ' 19 ש' 18 - 30).

34 40. בהמשך העיד כך:

35 לשאלת ביהמ"ש – אם אתם בשלב הזה אתה אומר יש לנו יעד בר
36 השגה. מבחינתכם זה לא למראית עין אלא אתה מתכוון לעשות את
37 זה, באותה נקודה חשבת שזה יעד שתשיג אותו, זו לא הייתה קריצת
38 עין אלא הערכה שמבוססת על הנתונים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

- 1 אני משיב, המספר הוא לא היה כזה אלא המספר היה מערכות
2 שמבוססות על סמך תוצאות לא סתם נקבעו מספרים.
- 3 לשאלת ביהמ"ש – כבר בשלב הראשון היה ברור שהמספר הזה לא
4 היה מספר שמחייב, לא קבעתם איזה שהוא יעד בלתי מתקבל על
5 הדעת אלא יעד סביר, איפה המראית עין באותה נקודה?
- 6 אני משיב, הסדר היה הפוך, קודם רצינו את התמיכה והנחה של
7 ___%, ובשביל לדבר איתם על הנחה צריך לדבר על כמה אתה קונה,
8 נתנו הערכה שנראתה לנו סבירה שנוכל לעמוד בה כאן זה לא היה
9 למראית עין. העניין שאנו מחברים למראית עין הוא שאם נחזיר את
10 ההנחה, והחזר הנחה אנו אומרים לא הייתה כוונה אמיתית שהנחה
11 תוחזר למאזדה, היה ברור לנו שאם לא נעמוד ביעד נשב ונדבר איתם
12 וגם זה היה ברור להם. (עמ' 20 ש' 30 – עמ' 21 ש' 8).
- 13 41. במסגרת ההסכמים נדרשה התובעת להמציא ליצרן דו"חות KPI. מר גבע נדרש גם
14 לכך במהלך עדותו:
- 15 "אני ניהלתי את אגף החלפים בזמנו, היום אני סמנכ"ל שירות
16 וחלפים, ופניתי ליצרן בבקשה לסיוע. שם זה התחיל, אני לא הייתי
17 מעורב בנסיעה ליפן בישיבה מול היצרן ובסגירה של הדברים. כל
18 חלקי היה בדיבורים מול היצרן, אומרים ליצרן יש מצב כזה, הוא
19 מסתכל על דוחות הקנייה שלנו על המכירות שלנו על הנתונים שלנו,
20 מקבל מאיתנו דוחות KPI הצגנו שיש לנו קושי תחרות, יש פערים
21 במחירים בין החלפים דבר שמקשה עלי להתמודד. אני אומר אני
22 מבקש הנחה אני רוצה שתעזור לנו ובסופו של דבר נסע שמש ליפן
23 לא זוכר מי התלווה אליו, והוא סגר את זה הוא ישב עם היצרן, הוא
24 סגר את הדברים וסגר את ההנחה. " (עמ' 13 ש' 28-35).
- 25 משעומת מר גבע עם הטענה כי דו"חות אלה קשורים ישירות לאותה הנחה של ___%
26 וכי על פיהם נבחנת ונדרשת עמידה ביעדי המכירה, העיד כך:
- 27 ש. אני מפנה אותך לנספח א' 5, ונספח א' 4 וא' 3 בהם מופיעה
28 דרישה שתמסרו דוחות. כלומר הדוחות האלה קשורים באופן ישיר
29 לאותה הנחה של ___% שניתנת לכם, זה לא חלק מהיחסים הכלליים
30 שיש לך עם מאזדה אלא יש כאן דרישה ספציפית מהסכמים אלה,
31 דרישה להגיש דוחות.
- 32 ת. זה ממש לא נכון. העברנו דוחות גם לפני כן, זה משפט שהם
33 כתבו, אז הם כתבו. אך דוחות KPI זה דוחות שהעברנו למאזדה
34 מיומי הראשון בחברה.
- 35 ש. מה הקשר בין הסעיף הזה ל___%, כי אחרת זה היה מופיע
36 בהסכם הכללי ופתאום יש כאן הסכם של חצי עמוד ודווקא הדרישה
37 של kpi מופיעה כאן.
- 38 ת. לא שאלתי זה דוחות שגם ככה אנו מעבירים זה סוג של וי של
39 מישהו שאמור לעשות שם, זה בסופו של דבר חב' שעובדת עם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 עשרות שווקים והם צריכים סוג של בקרה על כל שוק ושוק, אף פעם
2 הדוחות האלה לא היו נושא משמעותי. הם ביקשו וקיבלו. (עמ' 21
3 ש' 24-34).

4 42. סבורני, כי אין בעדותו של מר גבע מענה מספק לאמור בהסכמים באופן מפורש,
5 ולפיהם סכום ההנחה יוחזר במקרה של אי עמדה ביעדים. מדובר בטענה בעל פה כנגד
6 מסמך בכתב. הטענה כי לא הייתה "כוונה אמתית" לקיים את ההסכם או כי "יפנים
7 זה יפנים" וכי "זה משפט שהם כתבו, אז הם כתבו" - אינה יכולה להתקבל, בהעדר
8 אסמכתה לכך. באותה מידה אף איני יכול להתעלם מכך שפרטים שונים הנוגעים
9 לעניין, כגון היקף מכירותיה של התובעת, לא היו בידיעתו של מר גבע, והוא אף העיד
10 כי אינו בקיא בכרטסת הנהלת החשבונות של התובעת (עמ' 16 – עמ' 17). יתר על כן,
11 כעולה מעדותו של מר גבע, מי שבפועל "סגר" את העסקה מול הספק ביפו, היה מנכ"ל
12 התובעת, מר שחר שמש, ולא הוא עצמו (ראו עמ' 13 ש' 35-10), אלא שמר שמש כלל
13 לא הובא לעדות.

14 43. יתכן, כי צפייתה ותקוותה של התובעת, **מנקודת מבטה שלה**, הייתה כי הסכום
15 הנקוב בחשבונות שהוציא לה הספק לאחר ההנחה – יהיה גם הסכום הסופי
16 שתידרש לשלם וכי היא לא תידרש להשיב כספים לספק, אם לא תעמוד ביעדי
17 המכירות שנקבעו. זאת, נוכח האינטרס המשותף לה ולספק להמשיך ולייבא חלפים
18 בשוק תחרותי. עם זאת, עמדתי היא כי התובעת לא הוכיחה כי זו הייתה אף כוונתו
19 של הספק, וזאת בניגוד לאמור באופן מפורש בהסכמים. אכן, בשני ההסכמים
20 האחרונים כבר לא נכללה ההוראה בדבר החזר סכום ההנחה בשל אי עמידה ביעדי
21 המכירות, ואולם עדיין נותרה בהם הקביעה המפורשת כי ההנחה מותנית בעמידה
22 ביעדי מכירות.

23 44. מעל לכל, לא ניתן להתעלם מהעובדה שהתובעת לא הביאה לעדות נציג מטעם הספק,
24 שיכול היה לשפוך אור על טיבם האמתי של יחסי התובעת והספק ועל השאלה האם
25 התנאי הנלווה להנחה, הנוגע להשגת יעדי המכירות והחזר סכום ההנחה במקרה
26 שהתובעת לא תעמוד ביעדים אלה, הוא "על הנייר" או "לכאורה בלבד", כטענת
27 התובעת.

28 הכלל הרגיל הוא כי מקום שבו נמנע בעל דין להביא עד רלוונטי, הרי שהימנעות זו
29 פועלת לחובתו ומקימה חזקה כי עד זה היה תומך בגרסתו של הצד שכנגד (ראה ע"א
30 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651 (1991); ע"א 143/08



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית (26.5.2010) (1649). על אחת כמה וכמה כך הדבר
 2 מקום שבו מדובר, לא רק בעד רלוונטי, אלא בעד מרכזי, שעדותו נוגעת למחלוקת
 3 העיקרית בין הצדדים. אכן, גם לכלל זה, כמו לכללים אחרים בדיני הראיות,
 4 והמבוססים על ניסיון החיים והשכל היישר, קיימים יוצאים מהכלל; אם ניתן טעם
 5 טוב לכך שהעד לא הובא לעדות, נחלשת עוצמת השפעתו של כלל זה על התמונה
 6 המצטיירת ממכלול הראיות (ע"א 795/99 פרנסואה נ' פויס פ"ד נד(3) 107, 117 -
 7 118 (2000), ע"א 55/89 קופל בע"מ נ' טלקאר חב' בע"מ פ"ד מד(4) 595, 603 (1990)
 8 וכן י. קדמי על הראיות מהד' תש"ע-2009, כרך רביעי, עמ' 1889 ואילך, עמ' 1891).
 9 איני סבור כי במקרה דנן ניתן על ידי התובעת טעם שכזה.

10 משעומת מר גבע עם העובדה שלא הובא כל עד מטעם הספק, היכול לבסס את טענות
 11 התובעת בדבר טיבה של ההנחה שקיבלה, וזאת על אף שההליך דנן התקיים בדלתיים
 12 סגורות, בהתאם לבקשתה של התובעת (ראו החלטת בית המשפט העליון מיום
 13 4.1.2018 ברע"א 8362/17), השיב כך:

14 ת. אנו לא רוצים לערב את מאזדה בסוגיה זו, עניין כזה שנמצא
 15 ביננו לבין המכס יביך אותנו ויצר סיטואציה שלא ממש לא יכולה
 16 לעזור למערכת היחסים ביננו, לכן אנו לא מעוניינים להכניס את
 17 מאזדה למהלך הזה.

18 ש. למה לא להגיד להם את האמת? אנו חושבים שהמכס השתגע
 19 הם טועים אנו תובעים אותם.

20 ת. זה עניין שיש לנו מול המכס ולא מול מאזדה, מאזדה הסכימו
 21 לתת לנו את הנחה ואת התמיכה לא אכזבנו אותם מעולם, אין לנו
 22 כוונה לפתוח את העניין הזה מולם. לשאלת ביהמ"ש – יש להם
 23 עניין בכמה אתה מוכר את החלפים? אני משיב, כשאתה שואל אתה
 24 מצפה לקבל תשובה אם הם שואלים אותי בכמה אתה מוכר. הם
 25 בסופו של דבר רוצים לראות הרבה מכירות, עד כמה שאני זוכר הם
 26 מעולם לא שאלו אותי מה מחירו של חלק כזה או אחר, אבל כשאני
 27 פונה אליהם ואומר שיש לי קושי אני מציג להם את התחרות ואת
 28 הפערים ואז היוזמה באה ממני מצדם אין לי יוזמה לשאלות מהסוג
 29 הזה. לשאלת ביהמ"ש – אם באמת יש הליך כזה שעומד כאן
 30 והתוצאה יכולה להיות שהמחיר של החלפים יעלה ואתה לא יכול
 31 לבקש מהם הנחה נוספת, יש לך סיבה נוספת לתמיכה. אני משיב,
 32 יכול להיות שאם ההנחה לא תוכר לבוא למאזדה ולבקש, מאזדה
 33 מעולם לא אמרה בגלל המיסוי ניתנת לכם הנחה כזו, אני מעולם לא
 34 שמעתי אמירה מהסוג הזה. אני מסופק אם זה ישפיע עליהם.

35 ש. ההסכמים שלכם מול המאזדה זה עניינכם ולא עניינם זה לא
 36 משפיע על הכנסותיהם? כלומר הם לא יפגעו מהתביעה הזו אם
 37 תפסידו או תרוויחו?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 **ת. נכון.**

2 **ש. אני לא מבינה למה לא להביאם לכאן?**

3 **ת. לא נרצה להעמידם בסיטואציה הזו, במבוכה הזו, במצב שזה**
4 **ביני לבין המכס ולא ביני לבינם הם נתנו לי את התמיכה, העניין**
5 **שלי זה איך אני מתמודד איתו בארץ ואני לא אגרום להם להיקלע**
6 **לסיטואציה מהסוג הזה, זה לא נעים לי לעשות דבר כזה. (עמ' 22 ש'**
7 **28-6).**

8 45. סבורני כי העובדה שהבאת עד מטעם הספק – עד מרכזי וחיוני היכול להעיד על
9 מערכת היחסים בינו לבין התובעת, היא העומדת בלב המחלוקת בהליך זה - תגרום
10 לספק "מבוכה" ולתובעת תגרום "אי נעימות", אינה יכולה להתקבל כנימוק המצדיק
11 לחרוג מהכלל בדבר המשמעות הראייתית הנובעת מאי הבאת עד. אין ספק, כי הצורך
12 להביא צד שלישי לעדות בבית המשפט עשוי לגרום לאי נוחות – לגורם המזמן ולגורם
13 המוזמן – אך אין בשל כך בלבד כדי להצדיק את ההימנעות מהבאת עד משמעותי
14 וחיוני.

15 46. טוענת התובעת כי גם במקרים אחרים מצא בית המשפט כי ניתן להסתמך על עדותו
16 של היבואן לבדו באשר לטיב היחסים שיש לו עם היצרן הבינלאומי תוך שהיא מפנה
17 לת"א (מחוזי מרכז) 10-06-18199 מרואדקס מוצרי גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת
18 ישראל אגף המכס והמע"מ (10.03.2013) (ראו גם ע"א 5885/13 מרואדקס מוצרי
19 גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ (01.11.2016); להלן:
20 עניין מרואדקס). התובעת אף מדגישה כי בעניין מרואדקס הסתמך בית המשפט על
21 עדות היבואן, וזאת על אף שדבריו לא עלו בקנה אחד עם האמור בהסכם. עם זאת,
22 באותו עניין מצא בית המשפט חיזוקים לעדות היבואן בראיות חיצוניות נוספות (ראו
23 פסקה 77 לפסק הדין). בנוסף טוענת התובעת כי בעניין מרואדקס קבע בית המשפט
24 כי על רשות המכס לבחון את מכלול הנסיבות של העסקה לרבות נסיבות לבר חוזיות,
25 אך ברי שאין הכוונה היא להפוך את נטל הראייה המוטל עדיין על כתפיו של היבואן,
26 כאשר במקרה דנן אין די בעדותו של מר גבע כדי לבסס את טענת התובעת בעניין טיב
27 היחסים בינה לבין הספק, ובאופן הסותר את האמור באופן מפורש בהסכמים.

28

29

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

הנחה מותנית – הניתוח משפטי

1

2 47. משמצאתי כי במישור העובדתי לא עלה בידי התובעת להוכיח כי האמור בהסכמיה
3 באשר להנחה המותנית אינו משקף את כוונת הצדדים, עולה השאלה העקרונית מה
4 דינה של הנחה מותנית מהסוג האמור. ניתן לתאר בעניין זה שני מצבים בסיסיים.
5 האחד, כי היבואן עמד ביעדי המכירות ולפיכך קיבל את ההנחה בשלב מאוחר יותר,
6 או, אם קיבלה מראש, לא נדרש להשיבה. השני, כאשר היבואן לא עמד בתנאי
7 המכירות, ולפיכך לא קיבל את ההנחה, או, אם קיבלה מראש, נאלץ להשיבה לספק.

8 במוקד בחינתנו יעמוד המקרה שבו ההנחה ניתנה מראש, ולפיכך היבואן יאלץ
9 להשיבה לספק אם לא יעמוד ביעדי המכירות, כאשר גם בעניין זה ניתן לתאר שני
10 מצבים: האחד, כי היבואן ישלם בפועל את סכום ההנחה לספק. השני, כי סכום
11 ההנחה יובא בחשבון בעת המשלוח הבא או המשלוחים הבאים, דהיינו כי למחיר
12 הטובין יתווסף החסר הנובע מהמשלוח הקודם. אעיר כי בשני ההסכמים הראשונים
13 שבין התובעת לספק נאמר כי התובעת תשיב את סכום ההנחה לספק "באופן עליו
14 יוסכם בנפרד בין הצדדים".

15 48. בע"א 5717/05 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' חברת אמקור מקררים בע"מ
16 (להלן: עניין אמקור) התעוררה השאלה האם בעת קביעת המחיר לצורך חישוב מס
17 הקניה, יש להביא בחשבון הנחות אשר ניתנו בגין רכישות בכמות מצטברת מסוימת,
18 כאשר סכום ההנחה הופחת על ידי אמקור מסכום הרכישות העתידיות. מנהל מע"מ
19 ביקש לתמוך את עמדתו, על דרך ההיקש, בסעיף 132(ה) לפקודת המכס, אך בית
20 המשפט דחה אותה באומרו את הדברים הבאים (פסקאות 17 ו-18):

21 "המנהל העלה מספר טענות נוספות באשר לסוגיית ההנחות. כך,
22 היפנה המנהל לסעיף 132(ה) לפקודת המכס, בו נקבע ש"הנחות
23 במחיר טובין שיינתנו לאחר פדייתם מפיקוח רשות המכס, לא יובאו
24 בחשבון לעניין קביעת ערך העסקה של אותם טובין". לטענת
25 המנהל, הדין החל על יבואן ועל יצרן מקומי צריך להיות זהה. משכך,
26 מסיק הוא שאין להביא בחשבון הנחות שניתנו לאחר מסירת
27 הטובין. זאת, בדיוק באותו אופן שאין להביא בחשבון הנחות
28 שניתנות לאחר פדייתם של טובין מיובאים מפיקוח רשות המכס.
29 אכן, קיימים קווי דמיון בין הוראות סעיף 132(ה) לפקודת המכס
30 לבין סעיף 4(א) לחוק. שתי הוראות החוק מסדירות את המועד
31 הקובע לצורך קביעת מחיר הטובין: מועד הפדייה מפיקוח רשות
32 המכס לעניין טובין מיובאים ומועד המסירה לעניין טובין המיוצרים
33 בארץ. אולם בכך אין כדי להצדיק את עמדתו של המנהל. עמדה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 זו הינה הגיונית ככל שבוחנים את הנחת הכמות כהנחה הניתנת
 2 בדיעבד על המקררים שנרכשו במחיר מלא (בדוגמה שהובאה לעיל,
 3 100 המקררים הראשונים שנרכשו). ואולם, כפי שהובהר לעיל,
 4 נקודת המבט הנכונה היא זו הרואה את ההנחה ככזו שניתנה קודם
 5 למסירת המקררים שניקנו במחיר מופחת (עשרת המקררים
 6 שנרכשו בחודש העוקב).....

7 המלאכותיות הטמונה בעמדתו של המנהל ניתנת להמחשה אף
 8 בדוגמה הפוכה לזו שהובאה לעיל. נניח, כי בחוזה בין אמקור לבין
 9 לקוח אחר הוסכם כי זה זכאי לקנות 100 מקררים במחיר של 1,000
 10 ש"ח ליחידה. עוד הוסכם, כי אי רכישת מלוא הכמות תביא לכך
 11 שברכישה הבאה ישלם הלקוח תוספת של 500 ש"ח ליחידה ומחירו
 12 של כל מקרר יעמוד על 1,500 ש"ח. בתקופת הדיווח הראשונה רוכש
 13 הלקוח אך 50 מקררים במחיר מופחת של 1,000 ש"ח והדיווח על כך
 14 נעשה לפי המחיר בפועל. משלא הגיע הלקוח לכמות המצטברת
 15 הנדרשת, משלם הוא ברכישה הבאה תוספת של 500 ש"ח למקרר,
 16 כך שעלותה של כל יחידה הינה 1,500 ש"ח. האם במצב זה היה טוען
 17 המנהל, כי מכיוון שהחובה לשלם את התוספת גובשה כבר בתקופה
 18 הראשונה, הרי שאמקור יכולה לערוך חישוביה בגין המכירות
 19 בתקופה השנייה על בסיס מחירי המקררים ללא הכללתה של
 20 התוספת הנובעת מכמות המכירות בתקופה הראשונה?! ניתן אך
 21 לשער כיצד היה פועל המנהל במקרה כזה והאם היה עומד על
 22 עמדתו כי מועד החיוב במס הוא קו פרשת המים וכי זכאות, אשר
 23 גובשה בשל מכירה או אי מכירה בתקופה קודמת, אינה יכולה
 24 להיות מזווחת בתקופה הבאה".

25 49. התובעת סבורה כי מעניין אמקור ניתן ללמוד כי כל עוד לא מדובר בהנחה
 26 רטרואקטיבית, אלא בהנחה הניתנת במעמד היבוא, הרי שיש לקבלה. הנתבעת
 27 סבורה, מנגד, כי אין ללמוד מעניין אמקור לענייננו. לטענתה, בעניין אמקור נדון מצב
 28 שבו הנחת הכמות ניתנה בגין רכישתם של מקררים חדשים לאחר שנרכשו מספר
 29 מינימלי של מקררים במחיר המלא, דהיינו כי בעת נתינת הנחת הכמות וטרם מועד
 30 החיוב במס, אין כבר כל תנאי לגבי קבלת ההנחה. ועוד היא טוענת כי אין להשוות
 31 בין חוק מס קניה ופקודת המכס, שכן רק בפקודה קיימת הוראה הנוגעת למכירה
 32 הכפופה לתנאי כאמור בסיפא של סעיף 132(א)(2).

33 50. לטעמי סעיף 132(ה) לפקודה, שעניינו הנחה רטרואקטיבית, משליך במידה רבה גם
 34 על פרשנותו הראויה של סעיף 132(ב)(2) לפקודה שעניינו בתנאי הנלווה לעסקה.
 35 ממילא, לקביעותיו של בית המשפט העליון בעניין אמקור באשר ל"קו פרשת המים"
 36 לבחינת ערך העסקה, יש חשיבות גם לצורך ההכרעה במקרה שלפניי. אך בטרם
 37 אבאר את עמדתי בעניין זה, אבקש לעמוד בקצרה על חוות הדעת המייעצות ומאמרי
 38 הפרשנות מטעם הועדה הטכנית להערכת טובין של ארגון המכס העולמי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 (Technical Committee on Customs Valuation) שהובאו לעיל. כל אחד
2 מהצדדים מצא תימוכין לעמדתו בפרסומים אלה.

3 51. עיקרה של **חוות דעת 16.1** נוגע לשאלה האם מדובר ב"תנאי שערכו ידוע" או אם
4 לאו. הנתבעת מסכימה (סעיף 25 לכתב ההגנה) כי במקרה שלפניי ערכו של התנאי
5 ידוע - % __ ממחיר הטובין. עם זאת, לטענתה, כיון שבמועד הייבוא לא ניתן היה
6 לדעת אם התובעת תעמוד בתנאי אם לאו – ממילא ערכו של התנאי האמור אינו
7 ידוע.

8 ספק בעיניי אם מסקנה זו מתחייבת מחוות הדעת. אי הוודאות הנוגעת לקיומו או אי
9 קיומו של התנאי, אינה זהה בהכרח לאי הוודאות באשר לערכו של התנאי. בסופו
10 של דבר, נקודת המוצא בשיטה שאומצה בפקודה, בעקבות הסכם גאט"ט, היא
11 למסות את הטובין בהתאם למחיר ששולם בפועל. אי וודאות באשר לערכו של
12 התנאי, בדומה לאי הוודאות הנוגעת לתמורה כאמור באותו סעיף, גוררת קושי
13 מובנה לקבוע את "המחיר האמיתי" של העסקה ומאלץ את מעריך הטובין לפנות
14 לשיטות החילופיות. אי וודאות בדבר התקיימות התנאי, יכול שתביא לכך כי "קו
15 פרשת המים" (בלשון בית המשפט בעניין **אמקור**) יהיה מועד קיום התנאי, ובלבד
16 שהתנאי נקבע מלכתחילה ושההנחה ניתנה מראש (להבדיל מהנחה רטרואקטיבית),
17 וכמובן שגם ניתן לאמוד אותו, דהיינו ש"ערכו ידוע", כמו במקרה דנן.

18 52. אשר ל**חוות דעת 15.1**, העוסקת במקרים שבהם ניתנו הנחות על כמויות גדולות על
19 פי "מתכונת קבועה", הרי שהיא מבחינה בין הנחות שניתנו קודם לייבוא הטובין,
20 לבין הנחות שניתנו לאחר שבוצע הייבוא, ולצורך כך מציגה מספר דוגמאות.
21 הנתבעת מפנה בסיכומיה לדוגמא מס' 4 המובאת שם וטוענת כי זו הרלוונטית
22 לעניינינו. להבהרת העמדה העולה מתוך חוות דעת 15.1 סבורני כי ראוי לתת את
23 הדעת לכלל הדוגמאות, ונציגן לפיכך בתמצית להלן.

24 הנתונים הרלוונטיים בדוגמאות הנדונות להנחת הכמות הניתנת על ידי המוכר
25 בהתייחס לרכישות המתבצעות באותה שנה קלנדרית, הם אלה:

26 **1-9 יחידות – ללא הנחה**

27 **10-49 יחידות – 5% הנחה**

28 **מעל 50 יחידות – 8% הנחה.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

- 1 **בנוסף להנחות דלעיל, ניתנת הנחה של 3% בתום תקופה נקובה, בחישוב לאחור**
2 **המתייחס לכמות הכוללת שנרכשה במהלך אותה תקופה.**
- 3 **דוגמא 1:** יבואן רוכש 27 יחידות במחיר המשקף 5% הנחה (בין במשלוח אחד
4 ובין בכמה משלוחים שונים). נקבע כי ערך הטובין יקבע על בסיס המחיר ששולם
5 בפועל (דהיינו לאחר ההנחה).
- 6 **דוגמא 2:** לאחר הרכישה והיבוא של 27 היחידות, היבואן מייבא באותה שנה
7 קלנדריות עוד 42 יחידות (בסה"כ 69 יחידות בחישוב כולל). המחיר הנדרש עבור
8 הרכישה השניה משקף הנחה של 8%. כל היחידות כפופות לחוזים נפרדים
9 הנכרתים בעקבות הסכם כללי ראשוני הכולל התניה בין הקונה למוכר לגבי
10 ההנחות המצטברות הפרוגרסיביות. נקבע כי ההנחה בשיעור 8% על רכישת 42
11 יחידות היא אחד המאפיינים של המחיר כפי שקובע אותו המוכר, היא תרמה
12 לקביעת המחיר ליחידה ולפיכך יש להביאה בחשבון לצורך קביעת ערך הטובין.
13 הודגש כי העובדה שההנחה ניתנת למוכר בהתחשב בכמויות שרכש הקונה בעבר,
14 אין פירושה שחלות הוראות ס"ק 1.1(ב) להסכם היישום.
- 15 **דוגמא 3:** כמו בדוגמא 2 אלא שההנחות ניתנות רטרואקטיבית, כלומר היבואן
16 רכש וייבא 27 יחידות ולאחר מכן עד 42 יחידות באותה שנה קלנדרית. עבור
17 המשלוח הראשון של 27 יחידות משלם היבואן מחיר המשקף 5% הנחה, ואילו
18 עבור המשלוח השני של 42 יחידות הוא משלם מחיר המשקף 8% הנחה ומקבל
19 **הנחה נוספת** בשיעור של 3% על המשלוח הראשון של 27 יחידות.
- 20 נקבע כי יש להביא בחשבון את ההנחה של 8% על המשלוח השני של 42 יחידות,
21 אך ההנחה הנוספת בשיעור של 3%, **הניתנת רטרואקטיבית**, אינה יכולה
22 להיכלל בחישוב עבור המשלוח השני, שכן לא תרמה לקביעת המחיר ליחידה
23 במשלוח השני של 42 היחידות, אלא היא מתייחסת ל-27 היחידות שכבר יובאו.
- 24 **דוגמא 4,** אליה, כאמור, מפנה הנתבעת, מתייחסת למצב שבו לאחר שהושלמו
25 כל פעולות הייצוא במשך זמן מסוים, נערך חשבון כולל על יסוד הכמות הכוללת
26 שיובאה באותה תקופה ומסתבר שהיבואן זכאי להנחה נוספת בשיעור 3%. נקבע
27 כי ההנחה בשיעור 3%, **הניתנת רטרואקטיבית**, אינה יכולה להיכלל בחשבון
28 מאותן סיבות האמורות בדוגמא 3.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492-01 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

53. האמנם ניתן ללמוד מחוות דעת זו, והדוגמאות המפורטות בה, כי לצורך הערכת הטובין אין להביא, בשום מקרה, בחשבון, הנחה הכפופה לעמידה ביעדי מכירות? סבורני כי בדומה לאמור לעיל בהתייחס לחוות דעת 16.1, חוות דעת 15.1 אינה שוללת את האפשרות להביא בחשבון את ההנחה מקום שבו היא ניתנת בדרך של **מתכונת קבועה**, המבוססת על כמות הטובין הנמכרים, וזאת כאשר **ההנחה ניתנת מראש**, גם אם היא כפופה לרף כמותי של טובין שעדיין אין וודאות במועד הייבוא אם היבואן אכן יעמוד בו. זאת להבדיל מהנחה הניתנת באופן רטרואקטיבי, כאמור בדוגמאות 3 ו-4 לעיל.
- ואכן, המשותף לדוגמאות בהן נקבע שאין להביא בחשבון את ההנחה, הוא מצב שבו ההנחה לא ניתנה מראש, אלא באופן רטרואקטיבי, דהיינו כי המחיר שנקב בעת המשלוח היה ללא הנחה, או שההנחה מתייחסת לטובין שנרכשו במשלוח קודם, ולפיכך ההנחה אינה יכולה לשמש לצורך קביעת המחיר במשלוח הנוכחי.
54. וכאן אנו מגיעים לפסק הדין בעניין **אמקור** ולדוגמא המובאת שם, ואם נתאימה לנתוני הדוגמאות בחוות דעת 15.1, נוכל להציגה כדוגמא 5 לחוות הדעת, כדלקמן.
- דוגמא 5** – הייבואן ייבא 27 יחידות וקיבל הנחה של 8% וזאת מתוך ציפייה כי ייבא באותה שנה קלנדרית עוד יחידות כך שבסה"כ ייבא מעל 50 יחידות. עם זאת, רק **בשנה הקלנדרית הבאה** מייבא הייבואן את 42 היחידות הנוספות. לפיכך הוא מקבל הנחה של 5% על 15 יחידות והנחה של 2% על 27 יחידות, דהיינו הוא נדרש להשיב למוכר את ההנחה העודפת של 3% שקיבל בשנה הקלנדרית הקודמת. בנסיבות אלה יחושב המס בגין 42 היחידות לפי ההנחה שהתקבלה בפועל, והייבואן לא יוכל לטעון כי ההנחה המוקטנת בגין 27 היחידות הנוספות (2% במקום 5%) גובשה למעשה כבר בתקופה הראשונה, ולפיכך אין להביאה בחשבון אלא רק את ההנחה המלאה (5%). **כמובן שבמקביל לכך, יהיה מקום להביא בחשבון את ההנחה בשיעור 8% שהתקבלה בגין המשלוח של 27 היחידות בתקופה הראשונה.** ויודגש בהקשר זה כי גם בדוגמא שהובאה על ידי בית המשפט בעניין **אמקור**, היה ברור כי המס ישולם לפי המחיר ששולם בפועל לרכישת המקררים בתקופה הראשונה – דהיינו במחיר של 1,000 ₪ ליחידה - גם אם התנאי היה לכך שהלקוח יעמוד במכסה שנקבעה, והוא לא עמד בה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

55. כאמור, לטענת הנתבעת, עניין **אמקור** אינו עוסק בהנחה רטרואקטיבית אלא בהנחה
ידועה מראש שניתנה לאחר שכבר נרכשו מספר מינימאלי של מקררים במחיר המלא,
ולפיכך אין עוד תנאי לגבי קבלת ההנחה. דומני כי בכך חוזרת הנתבעת על אותה גישה
שהציגה ונדחתה על ידי בית המשפט העליון בעניין **אמקור**, תוך שהוא מצביע על
המלאכותית בגישה זו באמצעות הדוגמא המובאת על ידו. דגש יש לתת לאמור בסוף
דבריו המצוטטים לעיל ובהמשך לדוגמא הנ"ל, דהיינו כי גם הנתבעת לא הייתה
טוענת כי "**זכאות אשר גובשה בשל מכירה או אי מכירה בתקופה קודמת, אינה יכולה להיות מדווחת בתקופה הבאה**". לא למותר לומר כי הכוונה אינה רק לזכאות
שגובשה (דהיינו מתן הנחה בשל מכירה בתקופה קודמת), אלא גם לזכאות **שלא**
גובשה (דהיינו שלילת ההנחה בשל "אי-מכירה" בתקופה קודמת), והנה לפנינו הנחה
שבמועד הייבוא לא ידוע אם תישאר בעינה, ולמרות זאת מביאים אותה בחשבון
לצורך המס.

56. סבורני כי חוט השני העובר בדוגמאות שבחוות הדעת, בפסק דינו של בית המשפט
העליון בעניין **אמקור** ובדוגמא שהובאה שם, כמו גם במצב שבו עוסק סעיף 132(ב)(2)
לפקודה (עסקה שיש בה תנאי), **לעומת המצב שבו עוסק סעיף 132(ה) לפקודה**
(הנחה רטרואקטיבית) - הוא כי יש לשאוף להטיל את מיסי הייבוא לפי המחיר
ששולם בפועל בייבוא הטובין, גם אם מכירה זו הייתה כפופה לתנאי וגם אין וודאות
בעת הייבוא כי התנאי, בשלו מתקבלת ההנחה, אכן יתקיים. כל זאת בתנאי
שההנחה נקבעה מראש וניתנת מראש על פי מתכונת קבועה וידועה.

57. השאלה האם רשאית רשות המכס "לעיין מחדש" במחיר בשל כך שהתנאי לא
התקיים והייבואן נאלץ להשיב לספק את הנחת היתר, אינה נדרשת בהליך דנו, שהרי
הנתבעת לא ביססה את הודעות החיוב על כך שכספים הוחזרו בדרך זו או אחרת
מהתובעת לספק, אלא על כך שמדובר ב"תנאי שלא ניתן לאמור את ערכו".

כך או כך, ככל שסכום ההנחה מוחזר לספק בדרך של הקטנת ההנחה או הגדלת
המחיר במשלוחים הבאים, כדוגמא שהובאה בעניין **אמקור**, לא קיים קושי לרשות
המכס לשובב לעצמה את המיסים החסרים וזאת בדרך של הטלת מיסי הייבוא על
מלוא התמורה ששולמה במשלוחים הבאים, למרות שהיא כוללת תוספת מחיר
המשתייכת למשלוח קודם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

58. הקושי מתעורר מקום שבו סכום ההנחה מוחזר בפועל, שלא באמצעות תוספת
למחיר או הקטנת הנחה במשלוחים הבאים, שכן יכולה להעלות טענה לפיה אין בידי
רשות המכס אמצעי בקרה נאותים ואפשרות לעריכת ביקורת חשבונות על תשלומים
המשולמים על ידי הספק **שלא אגב הייבוא**, וזאת להבדיל מהמנגנון הקיים ביחס
למיסים אחרים כמו מס הכנסה, מע"מ או מס קניה. עם זאת, יש לזכור כי לשיטת
הנתבעת אין חשיבות כלשהי לשאלת החזרת סכומי ההנחה, או אי החזרתם, שכן
לדידה אין להביא **בשום מקרה** בחשבון את ערך ההנחה. לגישה, גם אם התובעת
הייתה מוכיחה באותות ובמופתים כי ההנחה לא הוחזרה, בין משום שהספק וויתר
על החזר ההנחה, ובין משום שהתובעת עמדה ביעדים, אין להביא את סכום ההנחה
בחשבון, ויש לשלם את מיסי הייבוא על ערך הטובין המלא ללא ההנחה. ממילא
הנתבעת אף אינה מציעה מנגנון שיאפשר להשיב לייבואן את מיסי הייבוא, אם הוא
לא החזיר את ההנחה כך שהמחיר ששילם הפך לסופי.

59. זאת ועוד, כאשר סכום ההנחה מוחזר באמצעות תשלום תוספת על המחיר במשלוח
הבא, כפי שהיה בעניין **אמקור**, התובעת לא מציעה מנגנון שיאפשר לפצל את מרכיבי
המחיר כך שמיסי הייבוא ישולמו על המחיר ששולם **בניכוי התוספת**, המשוייכת
למשלוח הקודם. התוצאה לפי שיטתה תהא, איפוא, כי מיסי הייבוא ישולמו בגין
אותו סכום הנחה פעמיים; פעם אחת בדרך של הוספת מרכיב ההנחה במשלוח
הראשון, ופעם שנייה בדרך של הכללתו במחיר המשלוח השני. ואם תאמר שרשות
המכס תאפשר לייבואן להוכיח כי תוספת המחיר משולמת בגין המשלוח הקודם,
ולפיכך אין להביאה בחשבון פעם נוספת, ממילא שהדבר יחייב עריכת ביקורת
חשבונות. ואם כך – על שום מה לא ישולמו מיסי הייבוא לפי מה ששולם בפועל, הן
במשלוח הראשון והן במשלוח השני? דרך זו להטלת מיסי הייבוא תיעל ותפשט את
מנגנון גביית המס, גם אם "קו פרשת המים" יהיה "גמיש" יותר, כפי שנקבע בעניין
אמקור.

60. המקור הנוסף אליו הפנו הצדדים הוא **מאמר פרשנות 11.1** ונראה כי האמור בו
משקף את הדברים שהובאו לעיל. עניינו בעסקאות שיש בהן "תלות", והוא קובע כי
יש לנהוג בזהירות בהחלת סעיף 132(ב)(2) לפקודה ("יש לפעול במשנה זהירות על
מנת לוודא שתחולתו של ס"ק 1.1(ב) לא תחרוג מעבר לכוונתו המפורשת"). במאמר
אף מובאת דוגמא שנראית כרלוונטית לסוגיה שבפנינו, דהיינו מצב בו הקונה מצליח
למלא אחר התנאים לקבלת ההנחה באמצעות הזמנה נוספת, שאזי יש להביא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

- 1 בחשבון את ההנחה. משמע מכאן כי יבואן שעומד ביעדי המכירה שנקבעו מראש על
2 ידי המוכר כמזכות בהנחות, זכאי לכלול את ההנחה בערך הטובין, גם אם הזכאות
3 בפועל להנחה באה בשל הזמנות נוספות (עתידיות) שביצע היבואן.
- 4 הנתבעת טענה כי הדוגמא הנ"ל מתייחסת למצב שבו הקונה ממלא אחר התנאים
5 המזכים בהנחה, עוד לפני הייבוא (ראו מכתב רשות המכס שצורף כנספח ט לכתב
6 התביעה), אך לא מצאתי בסיס להשערה זו. "ההזמנה הנוספת" הנזכרת בדוגמא,
7 יכול שתהא לפני הייבוא ויכול שתהא לאחר הייבוא, ובלבד שכתוצאה ממנה הייבואן
8 יהיה זכאי להנחה שנקבעה מראש, מה גם שהדברים שנאמרו לעיל בהתייחס לעניין
9 **אמקור יפים גם כאן.**
- 10 61. אין זאת אלא כי בסופו של יום, שתי אפשרויות עומדות על הפרק. בשתיהן גלומות
11 הנחות שונות אשר מביאות לתוצאות שונות:
- 12 **האחת**, המניחה כי הייבואן לא יעמוד ביעדי המכירות, כי החזר ההנחה לא יתבצע
13 באמצעות תוספת למחיר המשלוח הבא, אלא באמצעות תשלום בפועל, וכי הייבואן
14 יסתיר מרשות המכס כי שילם בפועל סכום גבוה יותר עבור הטובין מהסכום שהוצהר
15 על ידו. **תוצאתה של אפשרות זו היא תשלום מס ביתר.**
- 16 **השניה**, המניחה כי ההנחה לא תוחזר שכן הייבואן יעמוד ביעדי המכירה, ואם לא
17 יעמוד בהם – ההנחה תוחזר באמצעות תוספת למחיר המשלוח הבא שעליו ישולם
18 מלוא המס, ואם תוחזר בדרך אחרת, הייבואן יצהיר על כך לרשות המכס וישלם את
19 תוספת המס. **תוצאתה של אפשרות זו היא תשלום מס לפי המחיר ששולם בפועל.**
- 20 מבין שתי אפשרויות אלו נראה לי כי יש להעדיף את האפשרות השניה. דומני כי
21 העדפת האפשרות השנייה אף עולה בקנה אחד עם הרעיון המרכזי העומד מאחורי
22 שינוי שיטת הערכת הטובין בפקודת המכס בעקבות הסכם גאט"ט כאשר "**נקודת**
23 **המוצא היא מחיר העסקה בפועל של הטובין המוערכים, ורק כשאינן אפשרות לקבוע**
24 **מחיר זה, מאמצים שיטות חלופיות**".
- 25 62. זאת ועוד, הנתבעת, אשר סבורה כי אין לקבל את מחיר העסקה בפועל לאור ההנחה
26 המותנית, אינה פונה לקביעת ערך הטובין על פי השיטות החלופיות המפורטות
27 בפקודת המכס. היא אינה בוחנת אם מחיר העסקה לאחר ההנחה הוא כמחירם של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל(אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 טובין זהים? (בהתאם לשיטה החילופית הראשונה שבסעיף 130(2) לפקודה?), או
2 כמחירים של טובין דומים? (סעיף 130(3)), או אולי כמחיר מכירת החלפים בישראל
3 (סעיף 130(3)? כל שעושה הנתבעת הוא הוספת סכום ההנחה למחיר העסקה כרשום
4 בחשבונית. דא עקא שסעיף 132 לפקודה קובע כי **אין לפנות יותר למחיר העסקה**
5 כאשר מדובר בתנאי שלא ניתן לאמוד את ערכו; הוא אינו קובע שיש להוסיף למחיר
6 העסקה את ערך התנאי. הטעם לכך פשוט: ערך זה הרי אינו ידוע, והכיצד ניתן איפוא
7 להתייחס אליו?!

8 אלא שהנתבעת מוצאת לה דרך להוסיף את סכום ההנחה למחיר העסקה תוך שהיא
9 פוסחת על שתי הסעיפים: מחד, היא טוענת שמדובר בתנאי שניתן לאמוד את ערכו
10 (סעיף 25 לכתב ההגנה) ולפיכך אף ניתן לקבוע מה הסכום **המדויק** שיש להוסיף
11 למחיר העסקה. מאידך, היא טוענת שמדובר בתנאי שלא ניתן לאמוד את ערכו
12 ולפיכך אין להביאו בחשבון. ספק בעיני אם סעיף 132(ב) לפקודה מאפשר סוג כזה
13 של יצור כלאיים. או שמדובר בתנאי שלא ניתן לאמוד את ערכו ולפיכך לא ניתן
14 לקבוע את ערך הטובין על פי מחיר העסקה, אלא יש להיזקק לשיטות חלפיות, כגון
15 ערך טובין זהים או דומים; או שמדובר בתנאי שניתן לאמוד את ערכו ואזי לא חל
16 סעיף 132(ב)(2) לפקודה ויש להביא את ערך התנאי בחשבון.

17 **חוק מסים עקיפים**

18 63. משהתקבלה טענתה העיקרית של התובעת, מתייתר הצורך לדון בטענתה החלופית.
19 עם זאת אעיר בעניין זה מספר הערות קצרות.

20 טענתה החלופית של התובעת היא, כי גם אם עליה לשלם מיסי ייבוא על סכום
21 ההנחה, אין מקום להטיל עליה את תשלום סכום הגרעון לאור חוק מסים עקיפים.

22 סעיף 3 לחוק מסים עקיפים מסייג את סעיף 2 (הקובע כי נישום יהיה חייב בתשלום
23 מס עקיף שלא שילם) כך:

24 "על אף האמור בסעיף 2, לא יהא הנישום חייב בתשלום חסר אם
25 הוכח להנחת דעתו של המנהל כי נתקיימו כל אלה:

26 (1) החסר לא נבע מחמת ידיעה בלתי נכונה שמסר הנישום או
27 מחמת שלא מסר ידיעה שהיה חייב למסרה;

28 (2) הנישום לא ידע, ובנסיבות הענין לא היה צריך לדעת, על קיומו
29 של החסר;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 (3) הנישום מכר את הטובין בתום לב, לפני דרישת תשלום החסר
2 במחיר שלא נכלל בו אותו חסר".

3 64. המבקש להיתלות בסעיף 3 לחוק ולהיפטר מתשלום החסר, נדרש לעמוד בכל שלושת
4 התנאים המנויים בסעיף. הנטל להוכיח התקיימותם מוטל על כתפי הנישום (ע"א
5 5341/93 י.ד. תעשיות חייגנים נ' מדינת ישראל – מנהל מס קנייה, פ"ד נא(4) 444)
6 (1997)). יתר כל כן, יש להחיל פטור זה בזהירות ובמשורה שכן "הכלל הוא לדרוש
7 תשלום חסר מהנישומים והחריג הנדיר הוא ויתור להם..." (ע"א 662/85 מנהל מס
8 קניה נ' כנפי מתכת בע"מ, פ"ד מג(2) 3, 13).

9 65. איני סבור כי התובעת עמדה בנטל הנדרש. ראשית, נוכח העובדה כי לפחות שני
10 ההסכמים הראשונים מציגים את ההנחה כהנחה מותנית שיש להשיבה, היה על
11 התובעת לצפות כי עמדת הנתבעת תהא כי אין להביא בחשבון את ההנחה בחישוב
12 ערך הטובין. שנית, ועיקר, התובעת לא הוכיחה כי המס לא גולגל על לקוחותיה.
13 התובעת הציגה חו"ד מומחה שבחן את מחירי חלקי החילוף במהלך התקופה
14 שבמחלוקת ומצא כי לא היתה עליה במחירים, ומכאן הסיק כי המס לא גולגל על
15 הלקוחות. איני סבור כי יש בחוות הדעת כדי לבסס את טענתה של התובעת בעניין
16 זה. מעדותו של המומחה עלה כי הוא ניזון אך ורק מהנתונים שנמסרו לו על ידי
17 התובעת ולא על בדיקה עצמית שערך (ראו למשל עמ' 27 ש' 30-32, עמ' 29 ש' 1-22,
18 עמ' 36 ש' 16-29, עמ' 38 ש' 3-8, עמ' 39 ש' 13-19). כמו כן, לא הוצגו נתונים אודות
19 שוק החלפים והתחרות באותו שוק (עמ' 25 ש' 23-18, עמ' 26 ש' 32-3), הריווחיות
20 של התובעת לא נבדקה (עמ' 31 ש' 10-3) וחוות הדעת התייחסה ל-712 חלפים מתוך
21 כ-20,000 ואף לא הוברר מה היקף המכירות של אותם חלפים שנבדקו לעומת כלל
22 החלפים (עמ' 24 ש' 28-27, עמ' 27 ש' 32-17). זאת ועוד, בבדיקה שערכה הנתבעת
23 (מוצג נ'1) נמצא כי לגבי רובם המחיר דווקא עלה.

24 אם אין די בכך, הרי שהמומחה ערך בדיקה על פני תקופה מוגבלת בלבד וזאת החל
25 מהתקופה שבה נודע לתובעת על עמדת המכס. איני סבור כי בדיקה זו מסייעת באופן
26 ממשי להכריע בשאלה האם המס גולגל; נראה כי הבדיקה שיש לערוך היא האם חל
27 שינוי במחיר שבו נמכרים הטובין ללקוחות, לאחר המועד שבו נודע לייבואן על עמדת
28 המכס. הוא הדין בבדיקה המסתיימת בתאריך שרירותי ללא הסבר מניח את הדעת.
29 המומחה אף לא הביא בחשבון את תקופת החזקת המלאי על ידי התובעת, וקבע,
30 ללא בסיס מספק, כי התנודתיות במחירים מקורה אך בשינוי שער המטבע (עמ' 42



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 16-01-46492 דלק מוטורס בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף המכס והמע"מ)

תיק חיצוני: רע"א 8362/2017

1 שי' 14-17, ,
2 21-23).

3 66. אוסיף כי בסיכומיה התייחסה התובעת, ובצדק, בלשון רפה לחוות הדעת מטעמה
4 כאשר עיקר טענתה נגעה לכשלים שמצאה בחוות הדעת הנגדית שהוגשה על ידי
5 הנתבעת וכן להשכלתה של עורכת חוות הדעת. על כך יש לומר כי הפוסל, במומו הוא
6 פוסל.

7 סוף דבר

8 67. לאור כל האמור, התביעה מתקבלת. הודעות החיוב מבוטלות ועל הנתבעת להשיב
9 לתובעת את מיסי הייבוא ששילמה תחת מחאה.

10 הנתבעת תישא בהוצאות המשיבה בסך של 40,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם
11 לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

12 ניתן לפרסם את פסק הדין.

13
14 הערה: בהתאם להחלטתי מיום 20.5.2020, שיעורי ההנחות ונתונים מספריים הנוגעים
15 ליעדי המכירות, הושמטו מטעמי סודיות מסחרית מגרסה זו שאושרה לפרסום.

16

17

18 ניתנה היום, י"ב סיוון תש"פ, 04 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

19

שמואל בורנשטיין, שופט

20

21

22

23

24

25

26

27

28