

26 באפריל,  
2017 כ"ט בניסן  
תשע"ז

**באמצעות דואר אלקטרוני**

לכבוד  
מר אמיר שני,  
יו"ר ארגון התאגידים של סוכני  
המכס והמשלחים הבינלאומיים

א.נ.,

**הנדון: תביעות להחזר מס בגין טלפונים סלולריים בעקבות הוראת שעה מס' 5**

**1. כללי**

1.1. נתבקשנו על ידכם לחוות דעה בנושא תביעות להחזר מס מכוח סעיף 156 לפקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") בגין טלפונים סלולריים המיוצאים בעקבות פרסום צו תעריף המכס והפטורים על מס קניה על טובין (הוראת שעה מס' 5) התשע"ז-2017. חוות דעת זו תצורף לפנייתכם בעניין לרשות המיסים לקבלת עמדתה.

**2. התשתית העובדתית**

2.1. ביום 20.4.2017 פורסם צו תעריף המכס והפטורים על מס קניה על טובין (הוראת שעה מס' 5) התשע"ז-2017 (להלן: "הוראת השעה") המבטל את מס הקניה החל על טלפונים סלולריים המיובאים לישראל החל מיום פרסומה של הוראת השעה ועד ליום 31.12.2018.

2.2. ביטול מס הקניה על פי הוראת השעה חל, בנוסף לטלפונים סלולריים, גם על מצברים חשמליים לטלפונים סלולריים (סוללות) ועל כרטיסים חכמים (כרטיסי SIM) (להלן כולם יחד: "טלפונים סלולריים")<sup>1</sup>.

2.3. ביום 24.4.2017 פרסם ראש מנהל המכס את עמדת רשות המסים בנוגע לתביעות להחזר מס מכוח סעיף 156 לפקודה, בעקבות פרסום הוראת השעה. על פי עמדת רשות המסים כפי שהובאה בפרסום זה, טובין שיוצאו מחוץ לישראל ויוחזרו לארץ, לא ניתן יהיה לקבל בגינם החזר מס לפי סעיף 156 לפקודה. על מנת להבטיח את ביצוע ההוראות, נקבע כי לכל בקשת החזר על פי סעיף 156 תצורף הצהרת יצואן לפיה הפריטים המיוצאים לא יחזרו לישראל.

<sup>1</sup> כפי שהובא בדברי ההסבר להצעת החוק: "בצו זה מבטל מס הקניה על טלפונים סלולריים מיום התחילה ועד יום 31.12.2018 זאת במסגרת התכנית להקלה על יוקר המחיה בישראל. ביטול מס הקניה בצו זה יחול על טלפונים סלולריים, מצברים חשמליים לטלפונים סלולריים (סוללה) וכן, כרטיסים חכמים (כרטיסי SIM). בתום הוראת השעה יחזרו אפקטיביות הצו ומידת השפעתו בהתחשב אילוץ הפיסקאליים בהכנת תקציב המדינה לשנת 2019". מק"ח מס' 1817.

### 3. השאלה המשפטית

האם, תחת המצב המשפטי הקיים, ניתן לתבוע החזר מס מכוח סעיף 156 לפקודה בגין טלפונים סלולריים המיוצאים מחוץ לישראל בעקבות פרסום הוראת השעה, והמיובאים בהמשך בחזרה לישראל. נבהיר כי מהלך זה נועד להקטין את נזקי חברות הסלולר עקב נכונותן להזיל מיידית את מחירי הטלפונים הסלולריים במלוא סכום הפחתת המס ובכך להביא ליישומה המלא והמידי של החלטת שר האוצר לבטל את מס הקניה על טלפונים סלולריים.

### 4. דיון משפטי

4.1. מס קניה מוטל על טובין שונים מכוח הוראות החיוב שבסעיף 2(א) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952 (להלן: "**חוק מס קניה**"), הקובע:

**"מס קניה (להלן – המס) יוטל על יבואם ועל מכירתם של טובין טעוני מס...".**

סעיף 1 לחוק מס קניה מגדיר מה הם "טובין טעוני מס":

**"טובין ששר האוצר קבע אותם כך בצו לפי סעיף 3".**

טלפונים סלולריים, כוהל ומשקאות משכרים, טבק ומוצריו הם דוגמאות לחלק מהטובין הנמצאים ברשימת הטובין טעוני מס קניה.

4.2. כאמור לעיל, הוראת השעה שבנדון, שפורסמה מכוח סעיף 3 לחוק מס קניה, מבטלת את מס הקניה החל על טלפונים סלולריים לתקופה שמיום פרסומה ועד ליום 31.12.2018.

על פי דברי ההסבר להוראת השעה, בתום הוראת השעה יבחנו אפקטיביות הצו ומידת השפעתו בהתחשב באילוצים הפיסקאליים בהכנת תקציב המדינה לשנת 2019.

4.3. סעיף 29ג לחוק מס קניה קובע כי סעיפים מסוימים מפקודת המכס יחולו, בשינויים המחויבים, גם לעניין מס קנייה. בין סעיפים אלו נמצא סעיף 156 לפקודה העוסק בהישבון בטובין שלא חל בהם תהליך ייצור:

**"156. (א) טובין שיובאו – חוץ מטובין שיובאו בצובר – והם מיוצאים תוך ששה חדשים מיום סילוקם מפיקוח רשות המכס, יותר עליהם הישבון של תשעים אחוז מסכום המכס ששולם עליהם, ובלבד שהוכח להנחת דעתו של גובה המכס כי לא היה בטובין כל שימוש בישראל, או אם היה שימוש, לא היה זה אלא השימוש שגרם לגילוי אי התאמתם לתנאי המכר או לגילוי ליקוי שהיה קיים בהם בשעת סילוקם ואילולא אותו שימוש לא היו אי-ההתאמה או הליקוי ניתנים לגילוי.**

**(ב) המנהל רשאי להאריך את התקופה לייצוא הטובין כאמור בסעיף קטן (א) עד לשנה מיום סילוקם מפיקוח רשות המכס; ובאישור שר האוצר רשאי הוא להאריך לתקופה נוספת.**

**(ג) רשאי המנהל, באישור שר האוצר, להתיר במקרים מיוחדים או בסוג מיוחד של מקרים, הישבון של יותר מתשעים אחוז מסכום המכס ששולם על טובין כאמור בסעיף קטן (א)."**

4.4. הישבון מתייחס להחזר מסי יבוא ליצואן, והוא מוגדר בסעיף 1 לפקודה בזו הלשון:

**"הישבון – השבת דמי מכס לפי הוראות הפרק התשיעי, או מחיקת חוב מכס שתשלומו נדחה לפי סעיף 160ב(א) ונתמלא תנאי ההישבון".**

4.5. סעיף 156(א), הוא הסעיף הרלוונטי לענייננו, מאפשר ליבואן, בהתקיימות תנאי הסעיף, לזכות בהישבון בגובה של 90% מהמכס אשר שולם על ידו. סעיף 156 (ג) מאפשר למנהל, באישור שר האוצר, להתיר במקרים מיוחדים או בסוג מיוחד של מקרים, הישבון של יותר מ- 90% מסכום המס ששולם על טובין כאמור בסעיף קטן (א).

4.6. התנאי הראשון דורש כי הטובין שבנדון יהיו טובין מיובאים, אשר היבואן מבקש ליצאם תוך שישה חודשים מיום שחרורם מפיקוח המכס.

לעניין זה יצוין כי יצוא אינו מוגדר בפקודה. פקודת הפרשנות [נוסח חדש], מגדירה יצוא כדלקמן:

**"הוצאה או גרם הוצאה מישראל, בים, ביבשה או באויר".**

4.7. התנאי השני הינו כי הוכח להנחת דעתו של גובה המכס כי לא נעשה בטובין כל שימוש בישראל, או אם היה שימוש, לא היה זה אלא השימוש שגרם לגילוי אי התאמתם לתנאי המכר או לגילוי ליקוי, ואשר אילולא אותו שימוש לא היו אי ההתאמה או הליקוי ניתנים לגילוי.

4.8. הפסיקה פירשה את המונח "שימוש" כך שלא יכלול רק שימוש פיזי, אלא כל ניצול שיש בו משום הפקת תועלת מהטובין המיובאים. כך, המונח שימוש כולל גם מכירה<sup>2</sup> ואף הצגה של הטובין על מדפי חנות, גם אם אלה לא נמכרו לבסוף<sup>3</sup>.

4.9. תכליתו של סעיף 156 לפקודה נידונה על ידי בית המשפט העליון בעניין **גוטקס**. בפסק דינו, ציין בית המשפט העליון כי תכליתה המרכזית של הטלת המכס היא הגנה על התוצר המקומי מפני ייבוא של מוצרים מתחרים. לצד התכלית הכללית של פקודת המכס, ביסוד סעיף 156(א) עומדות גם תכליות ספציפיות. האחת עניינה עידוד הייצוא, אולם מאחר זו אינה רלוונטית לענייננו, לא נרחיב את הדיבור לגביה. השנייה, לפיה יש לאפשר ליבואנים שלא הפיקו תועלת מן הטובין המיובאים להקטין את נזקם, ולמנוע מקרים בהם היבואן לא רק שלא הפיק רווח אלא שעליו גם לשלם מס. וכך סיכם את הדברים בית המשפט בלשונו<sup>4</sup>:

**"מן המקובץ עולה איפוא, כי תכליתו הכללית של סעיף 156 היא הגנה על תוצרת הארץ, ולצדה עומדות שתי תכליות נוספות - האחת, עידוד יצוא (שאינה רלבנטית לענייננו); השנייה, הקטנת נזקו של יבואן שלא הפיק תועלת מהמוצרים שייבא. סבורני, וכפי שציין בית המשפט המחוזי (פסקה 17), כי תכליות אלה שלובות במידה רבה זו בזו, שכן מקום בו יבואן הפיק תועלת ממוצר שייבא, תועלת זו עלולה לבוא פעמים רבות על חשבון התוצר המקומי. מכל מקום, נוכח תכליות אלה דומני כי גם במישור התכליתי**

<sup>2</sup> רע"א 359/04 יהודה ברמן בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ (פורסם בנבו 13.3.2008).

<sup>3</sup> ע"א 9767/11 גוטקס מותגים נ' אגף המכס והמע"מ (פורסם בנבו, 30.10.2013).

<sup>4</sup> שם, פסקה כג'.

יש לפרש את המונח "שימוש" שבסעיף 156(א) כך שמשמעותו כל ניצול של הטובין לשם הפקת תועלת. הדברים תואמים גם את השכל הישר."

4.10. על יסוד תכליות אלה, הכללית והספציפית, יש לפרש את סעיף 156(א) לפקודה.

## 5. החזר מס מכוח סעיף 156(א) על טלפונים סלולריים המיוצאים מחוץ לישראל בעקבות פרסום הוראת השעה ומיובאים בהמשך בחזרה לישראל

5.1. נקודת המוצא לפירושו של כל מסמך משפטי וחוק בכלל זה היא לשון החוק ממנה נגזר מנעד האפשרויות הפרשנויות ומתוכן תיבחר הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה<sup>5</sup>. כלל זה חל בפרשנות הדין הכללי כמו גם בפרשנות דיני המס<sup>6</sup>.

5.2. לשון סעיף 156(א) לפקודה, כמו גם הפסיקה שעסקה בתחולתו של סעיף זה אינם עוסקים בשאלה מה דינם של הטובין שיוצאו מישראל ואשר בגינם ניתן החזר מס לפי סעיף 156(א) לפקודה. הוראות הסעיף עוסקות בטובין עד לשלב היצוא, קרי, עד לשלב "גרם הוצאה מישראל"<sup>7</sup>, ואין הן עוסקות בנעשה בטובין לאחר מכן.

לא בכדי השאלה מה עלה בגורל הטובין לאחר היצוא לא מהווה קריטריון להחזר המס מכוח הסעיף, והיא לא עלתה בחקיקה או בפסיקה, שכן אין נפקות לגורלם של הטובין לאחר שיוצאו בפועל מישראל לצורך תביעת החזר על פי סעיף 156. פרשנות זו משקפת את התכלית הספציפית של הסעיף, והיא הקטנת נזקו של היבואן שלא הפיק תועלת מהמוצרים שייבא. הגשמת תכלית זו אינה תלויה בנעשה עם הטובין לאחר שיוצאו. על כן, בצדק בחר המחוקק שלא לקבוע תנאי לעניין זה בחקיקה.

5.3. כמו כן, לשון החוק והפסיקה לא הגבילו את אופי הנזק שנגרם ליבואן מהטובין המיובאים, כך שבין אם מדובר בנזק בשל ליקוי או אי התאמה, ובין אם מדובר בנזק בשל אי יכולת למכור או להפיק תועלת מהטובין, יוכל היבואן לתבוע החזר המס אם אותם הטובין יוצאו.

בהיעדר הגבלה מכוח החוק או מכוח הפסיקה על אופי הנזק שנגרם ליבואן, אנו סבורים כי פרשנות לפיה גם נזק הנגרם כתוצאה משינוי שיעור המס, באופן שיש בו בכדי לפגוע ביבואן ובתועלת הכלכלית שהוא מפיק מהטובין, הוא נזק שנכנס לגדרי סעיף 156(א), ויש לאפשר את הקטנתו באמצעות החזר המס.

בענייננו, הפגיעה ביבואנים הינה משמעותית וקשה, ועל פי ההערכות תהיה בהיקף של עשרות מיליוני שקלים<sup>8</sup>, שכן במחסניהם נמצא מלאי רק של טלפונים סלולריים שיובאו וששולם עליהם מס קניה.

שולי הרווח של יבואני הטלפונים הסלולריים עומד על אחוזים בודדים, ובפרט של אלו המייבאים מכשירים ממותגים. בנוסף לשולי הרווח הנמוכים, ענף הסלולר בישראל

<sup>5</sup> ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 715.

<sup>6</sup> ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לו(2) 70, 74.

<sup>7</sup> בהתאם להגדרת יצוא בפקודת הפרשנות [נוסח חדש].

<sup>8</sup> ראה כתבה בגלובס "כמה עולים 36 תשלומים? הסיבוב של חברות הסלולר על הורדת המס",

הינו ענף הנמצא בתחרות גבוהה. שילוב שני גורמים אלה גם יחד הופכים את ביטול מס הקניה, העומד על 15%, למשמעותי עבור אותם היבואנים ביחס לטלפונים הסלולריים שנמצאים במלאי ואשר בגינם שולם זה מכבר מס קניה מלא. באם ירצו היבואנים לספוג את המס הקניה, חלף גלגולו לצרכן, על מנת להישאר תחרותיים למול יבואנים שהחלו כבר לייבא טלפונים סלולריים בפטור ממס קניה, הדבר יביא לפגיעה כלכלית ועסקית קשה באותם היבואנים, בהיקפים של עשרות מיליוני שקלים, ייתכן ועד כדי קריסתם.

לסיכום נקודה זו, מאחר והמחוקק לא הגביל את אופי הנזק הנגרם ליבואן מהטובין המיובאים, אנו בדעה כי יש לאפשר ליבואנים את הקטנת הנזק ואין להגביל את תחולת סעיף 156(א) לפקודה בהתייחס אליהם. פרשנות זו עולה הן מלשון החוק והן מתכליתו.

5.4. פרשנות זו עולה בקנה אחד גם עם העקרונות המנחים בהטלת מסים עקיפים ככלל, ומס קניה בפרט, כפי שעולים מהוראות החקיקה השונות.

מסים עקיפים הם מסים המוטלים על הצריכה ומשתקפים בדרך כלל במחיר הסחורה או השירות כך שהמס מגולגל על הצרכן הסופי. בכך הם יכולים להביא לייקור או להוזלת מחירי המוצרים בידי הצרכן הסופי.

מס הקניה הינו מס צריכה המוטל על מוצרים מסוימים ("**טובין טעוני מס**"), מיובאים או מייצור מקומי, שלצריכתם השפעה שלילית על החברה<sup>9</sup> או על מוצרי מותרות<sup>10</sup>. בהתאם, מוטל מס הקניה על טובין טעוני מס שיצאו לצריכה, קרי יצאו לשימוש של הצרכן הסופי. תמיכה לכך ניתן למצוא בסעיפים השונים בחוק מס קניה<sup>11</sup> הקובעים כי ניתן לקבל החזר מס קניה ששולם בגין יבוא טובין טעוני מס, אם אלה הוחזרו ללא שינוי צורה או מבלי שנעשה בהם שימוש, אם הובאו לישראל באופן זמני, או אם הובאו לשם ייצור טובין המיועדים ליצוא, כלומר באותם המקרים בהם הטובין לא יצאו לצריכה בשוק המקומי<sup>12</sup>.

5.5. עקרון הצריכה והעקרון לפיו יש לגלגל את המס לצרכן הסופי באים לידי ביטוי במספר הוראות חוק.

סעיף 6 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968, קובע כי מס עקיף ששולם ביתר (להלן: "**יתר**") יוחזר למי ששילמו, בהתקיים תנאי הסעיף וביניהם התנאי לפיו הטובין לא נמכרו, ואם נמכרו, היתר לא נכלל במחיר שהקונה שילם:

**"יתר יוחזר למי ששילמו, אם הוא ביקש את החזר תוך התקופה הקובעת, ולגבי יתר כמשמעותו בפסקה (1) להגדרת "יתר", למעט לענין מס בולים – גם בתנאי שהוכיח להנחת דעתו של המנהל אחת מאלה:**  
**(1) שהוא לא מכר את הטובין;**  
**(2) שהוא מכר את הטובין אולם היתר לא נכלל במחיר שהקונה שילם."**

<sup>9</sup> ע"א 4609/12, **אגף המכס והמע"מ נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ**, מיסים כט/4 (אוגוסט 2015) ה-3, פסקה 10 (להלן: "**עניין טמפו**").

בקשה לדיון נוסף בפסק הדין נדחתה בדנ"א 4998/15 **טמפו תעשיות בירה בע"מ נ' מנהל אגף המכס והמע"מ**.

<sup>10</sup> ע"א 2512/93 **איתורית שירותי תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד נא(3) 252. כמו כן, חוק מס קניה החליף את פקודת מס מותרות, התש"ט-1949, שהטיל "מס מותרות" על יבוא ומכירה של מוצרי מותרות. כיום מוחל מס הקניה על שורה ארוכה של מוצרים.

<sup>11</sup> לדוגמא, סעיף 27 לחוק מס קניה.

<sup>12</sup> עניין טמפו, ה"ש 9 לעיל, פסקה 12.

למעשה הוראה זו קובעת כי בהיעדר צריכה של הטובין טעוני המס, יוכל העוסק לבקש החזר בגין היתר. סעיף קטן (2) מבטא את עקרון גלגול המס לצרכן, שכן אם הצרכן הסופי שילם את סכום המס במלואו, לא יוכל העוסק עוד לבקש את החזר המס היתר.

כמו כן, סעיף 12 לחוק מס קניה קובע:

**"הוטל מס על טובין או על שירות או הועלה שיעור המס עליהם לאחר שהוסכם על מכירת הטובין או מתן השירות, רשאי העוסק לדרוש מהקונה או ממקבל השירות שישלם לו את סכום המס או סכום המס הנוסף שנתחייב בו העוסק, זולת אם נקבע אחרת בהסכם או בכל דין הדן בפיקוח על המחירים."**

בנוסף, סעיף 143 לפקודה קובע:

**"אם לאחר שהוסכם על מכירתם או על מסירתם של טובין כשהמכס עליהם משולם, ולפני שנרשמו הטובין לצריכה בארץ, חל במכס הנגבה שינוי הנוגע לאותם טובין, יהא ההסכם נתון לתנאים שלהלן, אם אין בו הוראה אחרת מפורשת בכתב:**

**(1) היה השינוי הטלת מכס חדש או הגדלת המכס הקיים, יכול המוכר, לאחר ששילם את המכס החדש או המוגדל, להוסיף את ההפרש על המחיר המוסכם;**

**(2) היה השינוי ביטול המכס או הקטנתו, יכול הקונה לנכות מן המחיר המוסכם את ההפרש שבא מחמת השינוי."**

סעיף 12 לחוק מס קניה וסעיף 143 לפקודה מבטאים שניהם את עקרון גלגול המס לצרכן, שכן הם מאפשרים לעוסק שהמס על הטובין שהוא מוכר הועלה לאחר חתימת הסכם למכירת הטובין, להוסיף את ההפרש על המחיר המוסכם, ובכך לגלגל על הצרכן גם את התוספת בשיעור המס.

המסקנה העולה מן האמור לעיל היא יש לאפשר ליבואנים לייצא את הטלפונים הסלולריים תחת תחולת סעיף 156(א) לפקודה, באופן שיסייע להם להקטין את נזקם, גם מהטעם שמס הקניה ששולם על ידם נועד לשקף צריכה של הטובין ובהתאם עליו להיות מגולגל לצרכן. כל עוד הטובין לא נצרכו ותשלום המס לא גולגל לצרכן, אין מניעה לייצא את הטובין תוך השבת המס ששולם. בהקשר זה יצוין כי התחרות השוררת בשוק הסלולר כיום לא תאפשר ליבואנים לגלגל לצרכן את מס הקניה ששולם על ידם זה מכבר, מקום בו החל כבר יבוא של טלפונים סלולריים בפטור ממס הקניה החל עליהם. כאמור לעיל, הצורך בספיגת מס הקניה תביא לפגיעה קשה ביבואנים.

5.6. כפי שעולה מכל המובא לעיל, עמדת רשות המסים כפי שהובאה בפרסום מיום 24.4.2017 אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק ואף מנוגדת לתכליתו.

5.7. התנאים להחזר מס על פי סעיף 156(א) לפקודה מצוינים באופן מפורש בלשון החוק, והם אינם כוללים קריטריון המתייחס לגורל הטובין לאחר שיוצאו. לפיכך, הפרשנות המצרה בה בחרה לנקוט רשות המסים אינה מוצאת עיגון בלשון החוק ואף אינה עומדת בתכליתו של סעיף 156(א)) להקטנת נזקו של היבואן, שכן היא עשויה ליצור פגיעה קשה שלא לצורך, ביבואני הטלפונים הסלולריים.

5.8. לא זאת אף זאת, בהיעדר עיגון לשוני בהוראות החוק ובהיעדרה של מסגרת חוקית מתאימה, קביעת רשות המסים כי על היבואן להצהיר שהפריטים המיוצאים לא יחזרו לישראל, וזאת על בסיס קריטריון שלא קיים בלשון החוק ואשר מנוגד לתכלית החוק, נעשית בחוסר סמכות ותוך חריגה מהחובות המוטלות עליה כרשות מנהלית.

5.9. יתרה מכך, עמדת רשות המסים מנוגדת לתכליתה של הוראת השעה שנועדה להקל על יוקר המחיה בישראל<sup>13</sup>. מס הקניה הינו מס על צריכה אשר לבסוף מגולגל על הצרכן. לפיכך, את המלאי הקיים במחסני היבואנים, ואשר רשות המסים לא תאפשר את יצואם, תיאלצנה החברות להציע למכירה במחיר הגבוה מהמחיר הקיים בשוק. על אף קיומן של חלופות תחרותיות יותר במחיר, סביר להניח כי עדיין יהיו צרכנים אשר יקנו את הטובין במחיר הגבוה ממחיר השוק, בין אם בשל אי רציונאליות, אמון ויחסים קודמים עם היבואן או בשל חוסר ידיעה והשוואת מחירים. בכך יהיה בכדי לחתור תחת תכלית הוראת השעה ולפגוע בה.

ואולם, גם אם יחליטו היבואנים לספוג את הפגיעה, ולא לגלגל את המס על הצרכן, על אף שזו היא מהותו של מס הצריכה, העמדה הנוקשה המתעלמת מהפגיעה הקשה ביבואנים עדיין תחתור תחת תכליתה של הוראת השעה עצמה, שכן פגיעה כלכלית בשחקנים בשוק הסלולר, עד כדי סיכון להמשך התקיימות עסקם, בהכרח תקטין את ההיצע הקיים בשוק, ובכך בסוף תפגע בצרכנים עצמם.

על כן עמדתה של רשות המסים לא רק שאינה תואמת את תכלית סעיף 156(א) היא אף לא תואמת את תכליתה של הוראת השעה.

5.10. כמו כן, עמדה זו תיצור אפליה בין יבואנים. במה דברים אמורים? יבואנים מסוימים, אשר ספקיהם מוכנים להסדר כדוגמת זה שיובא להלן, יוכלו להחזיר את הטלפונים הסלולריים הקיימים במלאי שלהם, שהגיע בתקופה שבה חל מס הקניה. בתמורה, ישלח להם הספק טלפונים סלולריים אחרים, עם מספרים סידוריים שונים ועל פי עמדת רשות המסים, אותו היבואן יהיה זכאי להחזר המס. ואולם, לעומתו, יבואן שהספק שלו לא מוכן להסדר דומה, יופלה ביחס ליבואן האחר ולא יוכל להקטין את נזקו. מציאות אבסורדית זו זורקת את היבואנים הישראלים לחסדי הספקים הזרים, ויוצרת פגיעה ואפליה שלא לצורך בין יבואנים.

5.11. בנוסף לכל אלה, עמדתה של רשות המסים מנוגדת לחובת ההגינות המוטלת עליה כרשות מנהלית. הרשות המנהלית, בהיותה נאמן של הציבור, חייבת לנהוג בהגינות. עקרון זה הינו אבן פינה בדיני המנהל הציבורי, והוא חל גם בדיני המס. לעניין זה יפים דבריו של הש' רובינשטיין<sup>14</sup>:

**"המדינה, בראש וראשונה, צריכה לנהוג בדרך שאדם מן היישוב היה מבקש שינהגו בו. אמון הציבור במערכת המדינתית תלוי בשיוון, בהדדיות, בהגינות - דיני המס אינם יוצאים מכלל זה."**

עמדתה של רשות המסים, יש בה לא רק פגיעה בעקרון השוויון, בשל האפליה שתיווצר בין יבואנים מסוימים לאחרים, אלא שהיא חורגת מחובת ההגינות המנהלית

<sup>13</sup> כפי שעולה מדברי ההסבר, ה"ש 1 לעיל.

<sup>14</sup> ע"א 4030/03 מפעלי גרנות - אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה למפעלים גדולים, מסים כא/6 (דצמבר 2007) ה-3, פסקה

המוטלת על רשות המסים כרשות מנהלית, שכן היא תביא לפגיעה כלכלית קשה ביבואנים, מבלי שהדבר מעוגן בלשון החוק ובניגוד לתכליתו. יתרה מכך, שלילת האפשרות של היבואן להקטין את נזקו, שנוצר בשל יישומה המידי של החלטת משרד האוצר על ביטול מס הקניה, מבלי שניתן ליבואנים זמן היערכות, גם היא בבחינת חריגה מחובת ההגינות, וזאת ביתר שאת כאשר שלילת האפשרות אינה נתמכת באדני החקיקה.

5.12. לסיום, יודגש כי יצוא הטלפונים הסלולריים אינו מהווה פיקציה של יצוא, שכן בפועל, הטלפונים הסלולריים יוצאים מחוץ לישראל ומגיעים למדינת יעד. בהתאם בשלב היצוא, הוא המועד בו נבחנים תנאי קיומו של סעיף 156, עומדים הטלפונים הסלולריים בכל תנאי הסעיף.

## 6. סיכום ומסקנות

6.1. תכליתו הספציפית של סעיף 156 לפקודה היא להקטין את הנזק ליבואן שלא הפיק תועלת מן הטובין המיובאים.

6.2. לשונו של סעיף 156 והפסיקה שניתנה בעניינו אינם עוסקים בשאלה מה עלה בגורל הטובין לאחר שיוצאו בישראל, ולטעמנו סוגייה זו אינה רלוונטית נוכח התכלית של החוק. לשון החוק אף לא הגבילה את אופי הנזק שנגרם ליבואן ואשר בגינו יהיה זכאי הוא לקבל החזר המס ששולם.

6.3. הנזק שנגרם ליבואני הטלפונים הסלולריים כתוצאה משינוי שיעור המס באופן פתאומי הינו משמעותי, ולטעמנו זהו נזק שנכנס בגדר תכליתו של סעיף 156. פרשנות זו עולה גם בקנה אחד עם עקרון הצריכה ועקרון הגלגול לצרכן, העומדים בבסיס הטלת המסים העקיפים, ובפרט מס הקניה. יודגש, כי יבואנים שיבחרו לפעול בדרך זו יספגו את עלויות היצוא והיבוא, כך שמדובר בנקיטת אמצעים לגיטימיים להקטנת נזק בשל הירתמות היבואנים ליישומה המידי של החלטת שר האוצר ללא מתן זמן היערכות (בשונה מענף הרכב למשל, שם הפחתות המס והעלאות המס ידועות זמן רב מראש).

6.4. עמדתה של רשות המסים מנוגדת לתכלית החקיקה וללשונו המפורשת של המחוקק. בהיעדר עיגון לשוני לעמדתה, הטלת חובת הצהרה לעניין אי החזרת הטובין נעשית בחוסר סמכות. בנוסף, עמדה זו עשויה ליצור אפליה בין היבואנים השונים.

6.5. כמו כן, עמדתה של רשות המסים מנוגדת לתכלית הוראת השעה וחותרת תחתה.

נשמח לעמוד לרשותכם למתן הסברים והבהרות ככל שיידרשו.

בכבוד רב,

שמואל גרוסמן, עו"ד      איריס וינברגר, עו"ד