



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

הזרע סידס בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אודי קרונפלד ומאיה אלדורוטי

התובעת:

נגד

מדינת ישראל אגף המכס
ע"י ב"כ עו"ד ערן פירשטיין

הנתבעת:

פסק דין

1 תביעה על סך של 1,237,243 ₪.
2 בבסיס התביעה עומדת מחלוקת בנוגע לסיווגם של זרעי מלון, אותם ייבאה התובעת לישראל, בין
3 השנים 2012-2015, בהתאם לצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, תשע"ב – 2012 (להלן:
4 "הצו").

5

6 סיווג טובין מיובאים – מבוא

7 1. סיווגם של טובין המיובאים לישראל נעשה על פי עקרונות בינלאומיים. בבסיס עקרונות
8 בינלאומיים אלה מצויה "אמנה בינלאומית בדבר שיטה מתואמת לתיאור מצרכים
9 וקידודם" אשר נכרתה בבריסל בשנת 1983, ואשר אף מדינת ישראל חתמה עליה (להלן:
10 "אמנת בריסל").

11 2. בהתאם לאמנת בריסל, מסווגים הטובין השונים לפי קבוצות, כאשר כל סוג טובין מקבל
12 קוד. כל מדינה מחויבת להשתמש בקוד הנ"ל בלבד לאותו סוג טובין, ואולם שיעור המכס
13 בגין כל סוג טובין נקבע על ידי כל מדינה ומדינה באופן עצמאי, בהתאם לדין הפנימי שלה,
14 ובהתאם לאמנות הסחר עליהן היא חתומה. שיטה זו קרויה "The Harmonized
15 Commodity Description And Coding System" ("השיטה מתואמת לתיאור מצרכים
16 קידודם") ובלשון המקצועית - "קוד בריסל".

17 3. מדינת ישראל אימצה את אמנת בריסל וקוד בריסל לחקיקה הפנימית שלה, על דרך של
18 קליטתה באמצעות הצו והתוספת הראשונה לו (להלן: "התוספת"), בהתאם לסמכות
19 שניתנה לשר האוצר בפקודת תעריף המכס והפטורים, 1937. נוסחם הרלוונטי של הצו
20 והתוספת לעניין תובענה זו הותקן ביום 1.1.2012 (פורסם בק"ת – שיעורי מק"ח 1662
21 (1.1.2012), עמ' 77).



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

4. הצו מורכב מצו-מסגרת ומתוספות. צו המסגרת קובע הגדרות, הוראות לסיווג טובין, כללים בנוגע להסכמי סחר ועוד (סעיפים 1-24 לצו). התוספת מהווה תרגום של הנספח לאמנת בריסל בשילוב עם כללים ופרטים ישראלים כפי שיפורט להלן.
- התוספת מחולקת ל – 22 חלקים, המחולקים לפרקים 1 עד 97. כל פרק מחולק לתתי פרקים (כך, בפרק 12 קא עסקינן יש 14 תתי פרקים, המסומנים 12.01, 12.02 ואילך). בכל תת פרק יש פריטים המסומנים ב – 4 ספרות נוספות, אשר השתיים הראשונות מייצגות את קוד בריסל והשתיים האחרונות מייצגות סעיפים ישראלים (עם חלוקה לעיתים לפרקי משנה).
- מדינת ישראל מחויבת להיצמד לקוד בריסל עד לרמה של 6 ספרות, וכן בתרגום ובמשמעות ובסדר המספור לנספח לאמנה.
- לסיכום, פריט מכס כולל 8 ספרות, אשר 6 הספרות הראשונות מייצגות את תיאור הטובין כפי שנקבע בקוד בריסל, ואילו 2 הספרות האחרונות מייצגות סעיפים ישראלים שנועדו להתאמות מקומיות.
- אם ניקח לדוגמא את פריט המכס הנידון כאן, זרעי מלון, פרט 12.07.7000/3, המצוי בפרק 12 תת פרק 12.07, הרי שהבנתו הינה כדלקמן:

פרט ישראלי	קוד בריסל	תת פרק	פרק
00/3	70	07	12

- יש לציין כי בנוסף על הוראות הסיווג הקבועות בצו ובתוספת, קיימים בצו כללים המתייחסים לכלל התוספת (סעיפים 1-24 לצו), ובכל פרק כללים המתייחסים רק לסיווגים של אותו פרק (ר' בעניינו סעיפים 1-5 לרישת פרק 12).
5. כאמור, הסיווגים של הטובין השונים מפורטים בתוספת, כאשר בסעיף 3 לצו נקבעו כללי פרשנות של הסיווגים, כדלקמן:

"סיווג טובין בתוספת הראשונה יהיה לפי ההוראות שלהלן, ובהתאם לאמנה בדבר השיטה המתואמת לתיאורם ולקידודם של טובין (כ"א 1010):

(1) **כותרות החלקים, הפרקים ותת הפרקים מוצגים לנוחות העיין בלבד**; לענין כל דין, הסיווג ייקבע על-פי המונחים שבפרטים והכללים המתייחסים שבכל חלק או פרק, ובתנאי שפרטים או כללים אלה אינם קובעים אחרת, בהתאם להוראות שלהלן;

(2).....

(3) כאשר עקב יישום האמור בפסקה (2) (ב) או מכל סיבה אחרת

ניתן לכאורה, לסווג טובין בשני פרטים או יותר, הסיווג יהיה כדלקמן:



תיק חיצוני : קיים תיק עזר לשופט

באופן שלם יותר או מדויק יותר את הטובין;"

יודגש, כי בהתאם לצו, טובין הנופלים לגדר סיווג זה פטורים ממכס.

יודגש, כי בהתאם לצו, טובין הנופלים לגדר סיווג זה חבים במכס בשיעור של 10%.

12.07.7000/3. מעבר לסכום המס המשווער כללה הודעת החיוב גם חיוב בקנס פיגורים.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

10. התובעת שילמה, תחת מחאה, את מלוא סכום הודעת החיוב (בקיזוז המע"מ) ולאחר הגשת השגה וערר שנדחו על ידי הגורמים המקצועיים אצל הנתבעת (נספחים 5-8 לתצהיר אטיאס), הגישה כנגד הנתבעת תובענה זו.

טענות התובעת

11. טענתה המרכזית של התובעת הינה פשוטה: זרעי המלון שהיא ייבאה אינם משמשים לייצור שמן, אלא לזריעה. לכן, סיוג זרעי המלון אותם ייבאה תחת פרט 12.07.7000/3 הינו שגוי, אף שפרט זה נוקב במפורש במונח הקונקרטי "זרעי מלון". לטענתה יש להמשיך ולסווג על זרעי המלון אותם ייבאה בפרט 12.09.9900, כפי שהיו פני הדברים עד תיקון הצו בשנת 2012.
12. לחלופין, התובעת טוענת כי היא זכאית להשבת כספי המסים ששילמה שכן היא זכאית לפטור מותנה בהתאם לסעיף 162(ג) לפקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: "פקודת המכס"), וזאת משום שיבוא הזרעים היה לצרכי עיבודם בלבד, לשם ייצואם לאחר מכן לחו"ל. לטענת התובעת, היא לא מכרה זרעים אלה לשוק המקומי.
13. בנוסף ולחלופין התובעת טוענת כי היא זכאית להישבון מכס סעיף 160, ולחלופי חילופין מכס סעיף 156 לפקודת המכס.
14. עוד טענה התובעת כי חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח – 1968 אינו חל כאן, ולחלופין - מאחר ופעלה בתום לב - אין לגבות ממנה קנס פיגורים.

טענות הנתבעת

15. הנתבעת טענה כי בשנת 2012 אמנת בריסל יצרה פרט משנה ייחודי וייעודי לזרעי מלון. לפיכך, עודכנה בהתאם גם טבלת הסיווגים בהתאם לצו, הוסף פרט 12.07.7000/3 – "זרעי מלון", אשר לא היה קודם. לטענת הנתבעת, זרעי מלון היו אמורים להיות מסווגים בפרק 12.07 גם קודם לעדכון (תחת סיווג המשנה "אחרים"), ואולם בהיעדרו של פרט משנה ייעודי קיבלה הנתבעת את הצהרת התובעת על סיווג זרעי המלון בפרט 12.09.9900.
- דא עקא, עם כניסתו של העדכון לתוקף, ויצירתו של סיווג קונקרטי לזרעי מלון, אין מקום להוסיף ולסווג את זרעי המלון תחת סיווג זה.
16. הנתבעת טוענת כי התובעת אינה זכאית לפטור מותנה בהתאם לסעיף 162 לפקודת המכס, או הישבון מאחר ולא הוכיחה שהזרעים שיובאו הינם אותם זרעים שיוצאו, ולא הוכיחה כי נעשו בזרעים פעולות עיבוד בלבד. בנוסף, התובעת לא עמדה בתנאים לקבלת פטור מותנה לרבות הפקדת ערובה, ייצוא תוך פרק זמן קצוב מיום היבוא, ויכולת לעקוב אחריהם בצורה אפקטיבית.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

17. הנתבעת טוענת כי יש לדחות אף את טענות התובעת בדבר זכותה להישבון בהתאם לסעיף 156 לפקודת המכס, שכן זכות זו שמורה לטובין שיוצאו מבלי שנעשה בהם כל שימוש. עוד טוענת הנתבעת, כי תנאי לזכאות ההישבון הינו שהתביעה תוגש טרם היצוא על מנת שהטובין המיובאים ייבדקו פיזית.
18. לטענת הנתבעת, יש גם לדחות את טענות התובעת להישבון מכח הוראת סעיף 160 לפקודת המכס, וכן יש לדחות גם את טענות הנתבעת באשר לריבית הפיגורים.

סיווג זרעי מלון

נחה דעתי כי יש לקבל את עמדת הנתבעת בשאלת הסיווג, וכי סיווגם של זרעי המלון בפרט 12.07.7000/3, החל מיום 1.1.2012, נעשה כדין.

19. ההכרעה בשאלת סיווג טובין נעשית על סמך אסמכתאות, עדויות חוות-דעת ושאר ראיות. בהתאם להוראות סעיף 239 לפקודת המכס ולסדרי הדין הנוהגים, נטל ההוכחה מוטל על כתפי התובעת, המבקשת לבכר סווג אחר לטובין (ת.א (מחוזי - חי') 634/02 **כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ** (6.7.06)).
20. בע"א 2102/93 מ"י נ' מירון מפעלי תעשיות הגליל ממ"ת בע"מ, פ"ד נ"א (5) 160 (25.11.1997), התווה בית המשפט העליון את דרך בחינת סיווגו של מוצר לצורך מכס וקבע כי יש לבחון את הטובין שעל הפרק בשלושה שלבים.

"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. תיאור זה נועד להוות נקודת מוצא להחלטה, בשלב השני, של הנורמות המשפטיות הקבועות בתוספת הראשונה לצו. אפיון הטובין ייעשה על סמך ראיות, לרבות חוות-דעת מומחים המובאות בפני בית-המשפט, התרשמות השופט מן הטובין בהסתמך על ניסיון חייו וידיעתו השיפוטית (וראה לעניין זה ר"ע 530/82 **עטר חברה למסחר בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**).

בשלב השני אפוא 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



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

- 1 **המשפטית נחשפה בשלב השני. זוהי מלאכת ה"התאמה" בין הטובין**
 2 **לבין פרט המכס המתאים לו. הסיווג, יכול שיהיה מיידי ופשוט. לא**
 3 **אחת, לאחר שהובהרה מהותם של הטובין ונחשפה הפרשנות הנכונה**
 4 **של פרטי המכס, לא נותרת אלא אפשרות סיווג אחת בלבד. כזה היה**
 5 המצב בר"ע 530/82 הנ"ל [1], שבו קבע בית-המשפט כי המוצר שלפניו
 6 הינו עט – ולא מילוי לעט – על סמך הבנתו את מהותו ואת מאפייניו
 7 של אותו מוצר שהיה בפניו ועל סמך פרשנותו את פרטי המכס
 8 שבתוספת."
- 9 21. מקובלת עלי, כנקודת מוצא, עמדתה של התובעת לפיה בעולם האגרונומיה קיימת אבחנה
 10 בין זרעי מלון לזריעה לבין זרעי מלון לייצור שמן. התובעת הביאה לתמיכה בעמדתה את
 11 חוות דעתו של האגרונום, ד"ר מנחם אדלשטיין, אשר תיאר בחוות דעתו כי יש להבחין בין
 12 זרעי מלון לזריעה לבין זרעי מלון לשמן.
 13 בהתאם לחוות דעתו ולעדויות המרשימה (עמ' 10 ואילך), תכליתם של זרעי המלון מהסוג
 14 הראשון הינה קבלת פירות למאכל. אלו הם זרעי מכלוא אשר הושקע בהם זמן רב וכסף,
 15 במטרה לקבל זנים עם יבול פרי גבוה, אחוז סוכר גבוה ובעלי כושר השתמרות. לעומת זאת,
 16 זרעי המלון מהסוג השני כוללים אחוז שמן גבוה, והם משמשים לייצור שמן למאכל ולענף
 17 הקוסמטיקה.
 18 הליך הגידול של שני סוגי הזרעים הינו שונה לחלוטין, כמו גם הפקתם, גודלם, צורתם,
 19 הטיפול בהם, בדיקות האיכות המבוצעות בהם ואופן זריעתם. גם מחירם של זרעי המלון
 20 לזריעה הינו יקר יותר והם נמכרים באריזות קטנות ואילו זרעי המלון לשמן נמכרים
 21 באריזות גדולות ומחירם נמוך.
 22 עוד מצא ד"ר אדלשטיין כי התובעת מייבאת לישראל בעיקר זנים מטיפוס "גליה" ו –
 23 "אננס" שהינם זנים מן הסוג הראשון, דהיינו, זה המשמש להפקת פירות.
 24 הנתבעת לא הביאה חוות דעת נגדית בסוגיה זו, וחוות דעתו של ד"ר אדלשטיין, אגרונום
 25 מומחה, מנוסה ובר סמכא – לא נסתרה כהוא זה.
 26 22. עם זאת, השאלה היא האם יש לאבחנה זו, הקיימת בעולם האגרונומיה, גם יישום ביחס
 27 לפרשנות הצו.
 28 כאמור, אמנת בריסל, אמרה את דברה ונקבה בשמם של זרעי המלון באופן מפורש, תוך
 29 שהיא מסווגת אותם, החל מיום 1.1.2012 בקוד 12.07.70. האמנה לא ערכה אבחנה בין
 30 זרעי מלון לייצור שמן לבין זרעי מלון המשמשים לזריעה, ולא יצרה להם סיווגים שונים,
 31 אלא כללה את כל זרעי המלון, כמיקשה אחת, בקוד 12.07.70.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 המחוקק הישראלי החרה-החזיק אחר אמנת בריסל, שכן כך הוא מחוייב לפעול, ואין הוא
2 רשאי לסטות מהוראות האמנה כמלוא הנימה, וכלל את זרעי המלון בצו בפרט
3 12.07.7000/3.

4 אמנם, עד ליום 1.1.2012 ניתן היה לסווג זרעי מלון במסגרת פרט 12.09, וזאת בהיעדרה
5 של הוראה קונקרטית ומפורשת המתייחסת ספציפית לזרעי מלון – בקוד בריסל או בצו.
6 דא עקא, מעת שינוי קוד בריסל ביום 1.1.2012, כאשר מאותו מועד ואילך נקבע בקוד
7 בריסל במפורש ובאופן ספציפי, שזרעי המלון יסווגו בקוד 12.07.70 - הרי שאף המחוקק
8 הישראלי אינו רשאי לסטות מכך, וסבורני כי אף בית המשפט אינו רשאי לקבוע אחרת.
9 יצוין כי גם בטבלת העזר אשר פורסמה בצמידות לעדכון אמנת בריסל החל מיום 1.1.2012
10 (נספח 9 לתצהיר התובעת) נאמר, ביחס לקוד 12.07:

11 **"New subheadings have been created to provide**
12 **separately for palm nuts and kemels, castor oil seeds,**
13 **safflower and melon seeds"**

14 הנה כי כן, מהאמור בטבלת העזר עולה במפורש כי האמנה (אשר כאמור, מדינת ישראל
15 מחוייבת להיצמד להוראותיה) יצרה קוד חדש ונפרד עבור זרעי מלון, בפרט 12.07, וזאת
16 מבלי שקבעה מפורשות שהכוונה בתיקון היא רק לזרעי מלון לייצור שמן.
17 אין בדברי ההסבר כל הסתייגות או אבחנה מהסוג הנטען על ידי התובעת, ובהיעדר כל
18 אמירה מפורשת בעניין זה, הרי שהמסקנה היא שגם אליבא דאמנת בריסל, הקוד מתייחס
19 לכל זרעי המלון - יהא ייעודם אשר יהיה.
20 עוד אוסיף כי באותה טבלת עזר, מופיעה גם טבלת השוואה לקוד בריסל משנת 2007, וביחס
21 לפרט 1207.70 צוין באופן מפורש "ex1209.99", היינו כי קוד 1207.70 של קוד בריסל
22 משנת 2012 הינו קוד 1209.99 של קוד בריסל משנת 2007.
23 ואידך זיל וגמור.

24 23. זאת ועוד: כמבואר לעיל, ברישת פרק 12 לתוספת הראשונה לצו, נמצאים שורה של כללים
25 המתייחסים לפרק זה כולו.
26 כלל 3 לכללים אלה קובע כדלקמן:

27 "לצרכי פרט 12.09 זרעים של סלק, זרעים של עשבים לסוגיהם, זרעים
28 של פרחי נוי, זרעים של צמחי מאכל, זרעים של עצי יער, זרעים של עצי
29 פרי, זרעי בקיה (למעט מהמין vicia faba) או של תורמוס, ייראו כזרעים
30 מהסוג המשמש לזריעה **אולם, פרט 12.09 אינו מתייחס לטובין הבאים,**
31 **אפילו אם הם לזריעה:**

32 (א)-(ג).....

33 (ד) מוצרים שבפרטים 12.01 עד 12.07 או 12.11"



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

(הדגשות שלי – ר.א.)

הנה כי כן, בתוספת נקבעו באופן מפורש שורה של זרעים הנחשבים כזרעים לזריעה, וזרעי
מלון אינם בהם. מחוקק המשנה קבע עוד, ובמפורש, כי הוא מוציא מתחולת פרט 12.09
את הטובין המנויים בפרט 12.07, **אפילו אם הפרטים המנויים בו משמשים לזריעה**.
24. התובעת טענה כי הוראת כלל 3(ד) הנ"ל אינה מתייחסת לזרעי מלון. וכל כך מדוע? משום
שזרעי מלון, כמו כל הזרעים המוצאים מהאדמה, אינם "מוצרים" שכן מוצר הינו טובין
שעבר עיבוד (ר' עדותו של המומחה מטעמה, סוכן המכס מר רגב, עמ' 26-27). לשיטת
המומחה מר רגב, זרעי מלון אינם עוברים עיבוד ועל כן, כלל 3(ד) אינו חל עליהם, אלא רק
על "מוצרים" (products), הנכללים בפרט 12.07 (כגון זרעי סויה, אשר עוברים תהליך של
עיבוד).
טענה זו, על אף חריפותה הרבה והיצירתיות שבה – לא אוכל לקבל.
ראשית, מר רגב כלל לא הביע עמדתו בעניין זה בחוות דעתו, והדברים עלו רק תוך כדי
חקירתו הנגדית. מצופה היה מהתובעת כי דברים אלה יכללו באופן מפורש בחוות דעתו,
ינומקו באופן משכנע, יחד עם אסמכתאות, ולא יעלו אגב אורחא בחקירתו בבית המשפט.
לגופם של דברים, רישא כלל 3 מתייחס לכלל הטובין המפורטים בפרט 12.07. נראה כי
מחוקק המשנה הישראלי לא ערך אבחנה בין "טובין" לבין "מוצרים", ובעיניו חד הם, ועל
כן אין לאבחנה הנטענת כאן כל משמעות.
התובעת טענה בעניין זה כי קיימת טעות תרגום בנוסח הישראלי של כלל 3(ד) שכן הנוסח
האנגלי של כלל 3(ד) מנוסח כך שהוא מתייחס למוצרים מפרטים 12.01 עד 12.07
(products of....) ולא למוצרים בפרטים 12.01 עד 12.07 (כפי הנוסח הישראלי של
התוספת).
בכל הכבוד הראוי, טענה זו לא גובתה בחוות הדעת של רגב, והנוסח האנגלי של כלל 3(ד)
לא הובא בפני. המדובר למעשה בדיון זר, אשר הוכחתו טעונה הבאת ראיות מתאימות.
גם אם ניתן לטעון שבמקום בו מוכח שפרט כזה או אחר מופיע בתוספת באופן שגוי, השונה
מהפרט המקביל בקוד בריסל, הרי שהמסקנה המתחייבת היא שהפרט בנוסחו בשפה
בעברית חוקק בחוסר סמכות, (ואיני מביע כל עמדה ביחס לכך) - נדרשות לשם הסקת
מסקנה זו ראיות מהימנות וכבדות משקל, וכאלה אין בענייננו.
אוסף עוד כי ממילא הנימוקים האחרים המפורטים בסעיף 24 לעיל בפסק דיני, ואלה
שיובאו להלן, ובעיקר זה המתייחס לדברי ההסבר של אירגון המכס העולמי לפרט 12.09,
משמיטים את הקרקע תחת פרשנות התובעת.
25. התובעת מנסה לשכנע כי נוכח העובדה כי כותרתו של תת הפרק 12.09 הינה "זרעים, פירות
ונבגים, מהסוג המשמש לזריעה", הרי שמן הדין לסווג את זרעי המלון אותם היא מייבאת,
שהינם לזריעה בלבד, בפרק זה.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 דא עקא, גם דינה של טענה זו להיכשל. כלל הפרשנות אותו קובע סעיף 3(1) לצו הוא כי
2 כותרות החלקים, הפרקים ותתי הפרקים אינם משמשים לצרכי פרשנות, אלא לנוחות
3 בלבד, וכי הסיווג נקבע בהתאם למונחים שבפרטים.
4 במילים אחרות, אין לגזור מכותרות הפרקים ותתי הפרקים כל עמדה נורמטיבית שהיא
5 ביחס לסיווג, שכן רק תיאור הטובין בפרטי הצו הוא הקובע את סיווגם.
6 בכך, למעשה, מכפיפה עצמה הוראת סעיף 3(1) לצו להוראת סעיף 3(3) לצו, המעניקה
7 עליונות לתיאור המדויק של הטובין.
8 בהתאם לכך, משנקבע המונח המדויק "זרעי מלון" בפרט 3/7000.12.07, ובהינתן כלל 3
9 לכללי הפרשנות שברישת פרק 12, הרי שאין מקום להיזקק לכותרת תת הפרק 12.07 ("זרעי
10 שמן ופירות נותני שמן"), כמו גם לכותרת תת הפרק 12.09. כאמור, הסיווג המדויק נקבע
11 בהתאם לתיאור הטובין המופיע בפרט. משתיאור זה תואם אחד לאחד את זרעי המלון
12 הנידונים, ובהיעדר כל אבחנה בדין הקובע את "מבחן השימוש" – דהיינו השימוש שנעשה
13 בזרעי המלון הוא שקובע את סיווגם, ומשנקבע בכלל 3 באופן מפורש כי אין לסווג זרעי
14 מלון בפרק 12.09, הרי שאין לכותרות תתי פרקים אלו כל משמעות שהיא.
15 זאת ועוד. כאמור לעיל, התובעת צירפה כחלק מראיותיה את חוות דעתו של סוכן המכס
16 מר עמירם רגב. חוות הדעת עוסקת, בשאלות סיווג שהן בעיקרן שאלות משפטיות, ואשר
17 לגביהם כבר הכרעתי כמבואר לעיל. עם זאת אתייחס לעניין אחד המופיע בחוות דעתו,
18 אשר לטעמי משמיט את הקרקע לחלוטין מתחת לרגלי טיעוני התובעת.
19 בסעיף 8.3 לחוות הדעת פירט מר רגב את דברי ההסבר של אירגון המכס העולמי לפרט
20 12.09 (הנתבעת לא הכחישה שאלו הם דברי ההסבר לפרט 12.09 הנוכחי).
21 בהתאם לנטען בחוות הדעת, בדברי הסבר אלה נאמר כי בפרט 12.09 כלולים כל הזרעים
22 מכל סוג שהוא המשמשים לזריעה, למעט אלה המשמשים על פי רוב למטרה אחרת,
23 וביניהם, זרעים המשמשים לייצור שמן, המסווגים בפרט 12.07 (חריג (f)).
24 ראשית אדגיש כי לא הובאו דברי ההסבר ביחס לפרט 12.07 בנוסחו החדש. במובן זה, חוות
25 הדעת חסרה התייחסות חשובה ביותר ביחס לדברי ההסבר למחלוקת המרכזית בתובענה
26 זו.
27 ואולם חשוב מכך: בכל הכבוד, בדברי ההסבר לא נאמר דבר וחצי דבר על הצורך ביישום
28 מבחן השימוש העיקרי לצורך סיווג זרעי מלון, או הזרעים המפורטים בפרטים 12.01-12.07
29 בכלל. בכל הכבוד, אין לטענה זו (מבחן השימוש העיקרי) כל עיגון בדברי ההסבר.
30 **למעשה, דברי ההסבר דווקא תומכים בטענות הנתבעת**, זאת משום שנאמר שם באופן
31 מפורש כי:

"This heading cover all seeds, fruit and spores of a kind used
for sowing. It includes such products even if they are no
longer capable of germination. However, **it does not include**



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

products such as those mentioned at the end of this
Explanatory Note, which, although intended for sowing, are
classified elsewhere in the Nomenclature because they are
normally used other than for sowing

.....

The heading **excludes**

(a) – (e).....

(f) oil seeds and oleaginous fruits of **headings 12.01 to 12.07**"

(הדגשות במקור – ר.א.)

ובתרגום חופשי לשפה העברית:

"פרט זה כולל את כל הזרעים, פירות, ונבגים מהסוג המשמש
לזריעה. הוא כולל מוצרים אלה אפילו אם הם אינם מסוגלים
לנבט עוד. ואולם, הוא אינו כולל מוצרים מסוג אלה המוזכרים
בסיפת דברי הסבר אלה, שלמרות שהם מיועדים לזריעה, הם
מסווגים במקום אחר בקובץ המונחים משום שהם משמשים
באופן רגיל למטרה אחרת מזריעה.

הפרט מוציא מתחולתו:

(א) – (ה).....

(ו) זרעי שמן ופירות נותני שמן שבפרטים 12.01 עד 12.07"

(הדגשות שלי – ר.א.)

במילים אחרות: דברי ההסבר קובעים מפורשות כי פרט 12.09 אינו חל על מוצרים שיש
להם שימוש רגיל אחר נוסף לזריעה, ואלו הם המוצרים המפורטים, בין היתר בפרט 12.07
(השימוש הרגיל הנוסף בזרעי מלון הינו הפקת שמן).

למעשה, דברי הסבר אלה מתכתבים היטב עם חוות הדעת של האגרונום ד"ר אדלשטיין.
הלה מסר והעיד שהפקת שמן הינה שימוש רגיל בזרעי מלון, אף אם לא השימוש הנפוץ
(שהינו זריעה). מטעם זה סווגו זרעי מלון בפרט 12.07, שכן פרטים 12.01-12.07 כוללים
את כל הזרעים שזריעה אינה התכלית היחידה שלהם, ויש להם שימוש רגיל נוסף. משכך
אין הם יכולים לבוא בגדר פרט 12.09.

זהו למעשה ההגיון הפנימי שבסיווג זרעי המלון בפרט 12.07.

בשולי הדברים אוסיף כי בתמיכה לטענתו לפיה הסיווג צריך להיעשות לפי מבחן "עיקר
השימוש" הציג המומחה מר רגב את החלטת רשות המכס בארה"ב, אשר צורפה לחוות



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

הדעת, שממנה עולה לכאורה, כי רשות המכס האמריקאית קבעה כי זרעי דלעת יסווגו
בפרט 12.09.9000 עקב העובדה שעיקר השימוש בהם הינו לזריעה.
החלטה זו אינה יכולה להיות רלוונטית לענייננו שכן היא ניתנה ביום 5.8.1993, ומכאן שאין
היא דנה כלל בשאלת היחס שבין פרט 12.07 לבין פרט 12.09, יחס אשר השתנה ביום
1.1.2012, כאמור בעקבות שינוי קוד בריסל.
ולסיום פרק זה - **כלל שובר השוויון**.
בסעיף 3(3) לצו נקבע הכלל הידוע כ"**כלל שובר השוויון**". על הוראה זו נאמר בפסק הדין
בעניין **מירון הנ"ל** כי:

"אולם, לא אחת קיימת יותר מאופציה סיווגית אחת. במצב זה ייעשה
הסיווג, בין היתר, בהסתמך על הוראות סיווג הנכללות בסעיף 5 לצו.
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 (ראו, למשל, ע"א
284/85 דיאמנט נ' מדינת ישראל, אגף המכס והמע"מ [2]). הוראות
הסיווג קובעות דברים מספר: סדרי עדיפויות בסיווג טובין בין פרטי
מכס שונים, כללי "שובר שוויון" מקום שטובין ניתנים לסיווג תחת
שני פרטים או יותר, וכיוצא באלה. הוראות סיווג הטובין אינן
מסייעות לפרשן להבין את טיבם של הטובין (השלב הראשון) או את
משמעותם המשפטית המלאה של פרטי המכס עצמם (השלב השני).
כל שבכוחן של הוראות אלו לעשות הינו לסייע לפרשן בסיווגם, לצורך
מכס, של טובין פלוגיים תחת פרט מכס זה או אחר, לאחר שהובהרו
מהותם של אותם טובין ופרשנותם של אותם פרטי המכס"

סעיף 3(א)(3) בכלל שובר השוויון מהווה, למעשה, יישומו בפועל של הכלל הרומי העתיק
"Lex Specialis Derogat Legi Generali" (הוראה ספציפית דוחה הוראה כללית).
להלכה, הוראה זו קובעת באופן ברור כי כאשר קיים תיאור ספציפי ומדויק לטובין
שבמחלוקת, יחול עליהם הסיווג הנותן את התיאור הספציפי והמדויק שלהם, ואין
להשתמש בפרט סיווג כללי (כגון "אחרים").
זהו בדיוק המקרה שבפנינו – ואידך זיל וגמור.
נוכח מסקנת הסיווג הברורה, לטעמי, בנסיבות העניין, הרי שאין צורך להידרש לטענות
נוספות שהעלתה התובעת בעניין. ואולם, למען לא יימצא פסק הדין חסר, אתייחס בקצרה
גם אליהן.
ראשית, הנתבעת הציגה ראיות משכנעות לכך שהתובעת ידעה היטב כי החל משנת 2012
השתנה סיווג זרעי המלון וכי מכאן ולהבא הם מחוייבים במכס בשיעור של 10%. הנתבעת



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

- 1 פתחה כנגד התובעת חקירה פלילית בעניין, ובמסגרתה חקרה את סוכני המכס. שורה של
2 סוכני מכס, ובראשם סוכן המכס מר שהרבני (להלן: "**שהרבני**") מחברת יו.טי.איי, מסרו
3 כי הם הבהירו לאטיאס, עוד טרם הטלת הודעת הגירעון על התובעת, כי הסיווג הנכון של
4 זרעי מלון החל מיום 1.1.2012 הוא בפרט 12.07.7000/3 ובעניין זה ר' במיוחד הודעתו של
5 שהרבני נספח י"ג לתצהיר מר אשכנזי מטעם הנתבעת (להלן: "**אשכנזי**"), בעמ' 191 לתיק
6 מוצגי הנתבעת, ובהמשך ר' הודעות סוכני מכס נוספים נספחים י"ד – י"ט לתצהיר אשכנזי.
7 אטיאס עומת עם עובדה זו בחקירתו הנגדית בבית המשפט (עמ' 33 לפרוטוקול) והשיב כי
8 מאחר ולא הצליח "להניא את שהרבני מדרכו" (כך לדבריו), הוא הורה לעובדיו להפסיק
9 ולייבא זרעי מלון באמצעות סוכנות המכס יו.טי.איי והמשיך לעבוד עם סוכן מכס אחר
10 שהסכים להמשיך ולרשום את זרעי המלון תחת פרט 12.09.9900.
11 בעניין זה ר' עוד הודעת הגב' נורית קדוש אשר מסרה בהודעתה (נספח כ"א לתצהיר
12 אשכנזי, עמ' 290 לתיק מוצגי הנתבעת) כי מנהלי התובעת ובהם אטיאס, הינחו אותה
13 לשחרר את זרעי המלון עם סוכן מכס אחר ולא עם יו.טי.איי ואף אמרו לה באופן מפורש
14 שלא לעדכן את סוכן המכס השני בדבר קביעתו של שהרבני לפיה החל מיום 1.1.2012 חל
15 שינוי בסיווג זרעי המלון.
16 הנה כי כן, יש בדרך הילוכה זו של התובעת טעם רב לפגם. סוכן המכס הינו למעשה "עורך
17 דין לענייני מכס". הוא פרשן מקצוען ומוסמך של הצו, ואף אם אינו משפטן בהשכלתו, הרי
18 שנוכח ניסיונו ומקצועו שהינו מקצוע טעון רישוי, מן הראוי היה שהתובעת תתן לדבריו של
19 שהרבני משקל רב. הימנעותה מעשות כן, והעברת הפעילות העסקית בתחום זה לסוכן מכס
20 אחר, מקום ששהרבני הודיע לה במפורש כי עקב שינוי הדין אינו מוכן להמשיך לסווג את
21 זרעי המלון בפרט 12.09.9900 כפי שהיה עד כה, ותוך הסתרת עובדה זו מעיני סוכן המכס
22 החדש, יש בה יותר מרמז לחוסר תום לב, לעצימת עיניים למצב הנורמטיבי, ולנקיטה
23 בשיטת "מצליח".
24 מעבר לפגם הנורמטיבי אשר דבק בתובעת בשל התנהגותה האמורה, הרי העובדה
25 שהתובעת לא זימנה לעדות את שהרבני או כל סוכן מכס אחר אשר יתמוך בגירסתה בנוגע
26 לשאלת הסיווג פועלת לחובת גירסתה של התובעת.
27 30. יתירה מזו. בחקירתו הנגדית של אטיאס הסתבר כי התובעת עצמה ייבאה וייצאה זרעי
28 מלון תוך סיווגם בפרט 12.07.7000/3 (ר' נספח ז' לתצהיר אשכנזי – עמ' 133 לתיק מוצגי
29 הנתבעת). גירסתו של אטיאס בנוגע לעובדה זו היתה שככל הנראה המדובר בטעות (עמ' 34
30 ש' 25 לפרוטוקול). גירסה זו רחוקה מלעורר אמון.
31 31. נוכח כל האמור לעיל אני דוחה את טענות התובעת, וקובע כי סיווג זרעי המלון שייבאה
32 בפרט 12.07.7000/3 נעשה כדין.
33 בשולי הדברים אוסיף כי התובעת הלינה על כך ששינוי הסיווג יוצר חיוב במס על זרעי מלון,
34 וכי למעשה התוצאה היא כי יבוא של אותו פריט במועדים שונים מביא לחיוב במס, ובכך



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 חרצה הנתבעת מסמכותה בכך שהעלתה את שיעור המס על יבוא זרעי מלון, ללא הוראת
2 חוק מסמיכה.
3 בטענה זו אין ממש. אמנם התיאור העובדתי הוא נכון – שינוי הסיווג של זרעי המלון גרם
4 לחיוב התובעת במס בו לא חוייבה קודם לכך. ואולם, לא הנתבעת היא זו שהעלתה את
5 שיעורי המס בגין זרעי המלון. שיעור המס היה קבוע עוד קודם לכן, בפרק 12.07. השינוי
6 בשיעור המס נובע מהשינוי בסיווג, שכפי שהבהרתי לעיל היה מחוייב המציאות.
7

פטור מותנה – סעיף 162(ג) לפקודת המכס

8
9 32. סעיף 162(ג) לפקודת המכס קובע:
10 "המנהל רשאי להרשות לטובין מסויימים כניסה זמנית ללא
11 תשלום מכס בתנאים שייראו לו, אם הוכח להנחת דעתו שהם יובאו
12 כדי להשתמש בהם לארזות טובי יצוא, או לשם עיבודם, תיקונם,
13 חידושם, הצגתם ברבים, או למטרה דומה אחרת ושיצאו מישראל
14 לאחר הטיפול או השימוש כאמור"
15 הוראה זו מתייחסת לאותם טובין המגיעים לישראל לביקור זמני בלבד. הטובין עברו
16 תהליכי עיבוד ועזבו את הארץ במסגרת יצוא של המוצר החדש לחו"ל. במקרים כאלה אין
17 הצדקה לחייב את יבוא הטובין במיסי יבוא משום שבסופו של דבר לא אירע יבוא אמיתי
18 ומלא (ע"א 4219/99 מ"י נ' שלדות מפעלי מתכת בע"מ פ"ד נ"ז (4), 134 (2003), ת"א (מחוזי
19 מרכז) 16173-12-09 דן מיחזור בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל המכס והמע"מ (28.10.2014)).
20

פטור מותנה – המסגרת הנורמטיבית

21 לסוגיית הפטור המותנה פן מהותי ופן פרוצדוריאלי.

22 33. בפן הפרוצדוריאלי – סעיף 6 לצו קובע כי:

23 "(א) לא יסווגו טובין לפי פרט שלידו המלה "(מותנה)" למעט
24 טובין מייצור מקומי, אלא אם כן הוגש עליהם, לפני
25 פדייתם, רשימון מיוחד שנקבע למטרה זו בצו לפי סעיף
26 239 לפקודת המכס או – לענין סוגי טובין מסויימים, או
27 פרטים מסויימים – טופס אחר שהורה עליו המנהל
28 ובתנאים שהורה.

29 (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), יסווגו טובין לפי פרט שלידו
30 המילה "(מותנה)" גם אם לא הוגש לגביהם לפני פדייתם
31 רשימון מיוחד או טופס כאמור, אם הבקשה לתיקון
32 הרשימון שהוגש לגביהם, הוגשה בתוך שלושה חודשים



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

- 1 מיום פדייתם, והוכח כי נתקיימו בהם כל תנאי הפרט
- 2 משעת פדייתם וכל עוד הם מתקיימים; המנהל רשאי,
- 3 במקרים מיוחדים, להאריך תקופה זו עד לשישה חודשים
- 4 מיום פדיית הטובין.
- 5 (ג) היתה אחת מהוראות הפרט המותנה שימוש מסויים
- 6 בטובין, יחל השימוש, אם לא נאמר אחרת באותו פרט,
- 7 תוך שנה מיום פדייתם, זולת אם האריך המנהל תקופה
- 8 זו; עד תחילתו של השימוש האמור לא יעשה בטובין כל
- 9 שימוש אחר.
- 10 (ד) המנהל רשאי לדרוש ערובות, להנחת דעתו, כי נתמלאה,
- 11 או תתמלא, הוראה מהוראות הפרט המותנה וכן כי
- 12 השימוש יעשה כאמור בסעיף קטן (ב); כמו כן רשאי
- 13 המנהל לדרוש אישורים, תעודות, דוחות וניהול רשומות,
- 14 להנחת דעתו, לצרכי ביקורת על מילוי הוראות הפרט
- 15 המותנה, או זיהוי הטובין, לפני השימוש בהם או בעת
- 16 השימוש בהם.
- 17 (ה) לא נתקיימה הוראה מהוראות סעיף זה, או לא מילא אדם
- 18 אחר דרישת המנהל כאמור, או לא נתמלאה הוראה
- 19 מהוראות הפרט המותנה, יסווג הטובין לפי הפרט שאינו
- 20 פרט מותנה והמכס או המס ישולם לפי אותו פרט, זולת
- 21 אם נאמר במפורש אחרת בפרט המותנה.
- 22 הנה כי כן, הדין קובע תנאי בסיסי ביותר לצורך קבלת הפטור המותנה, במישור הזמן, והוא
- 23 כי היבואן הגיש רשימון המתייחס לטובין לפני פדייתם מהמכס, או לחילופין בקשה לתיקון
- 24 הרשימון תוך 3 חודשים מיום פדייתם, כאשר המנהל רשאי להאריך תקופה זו ל – 6
- 25 חודשים, במקרים מיוחדים. ככל שאושרה הבקשה, יהיו הטובין פטורים ממכס או לחלופין
- 26 יהיה היבואן זכאי להשבת המכס ששולם.
- 27 בפן המהותי – פטור מותנה ניתן לקבל רק מקום שהטובין נכנסים לארץ לצורך עיבוד בלבד.
- 28 המונח "עיבוד" נידון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בה"פ 5202/06 **חישולי**
- 29 **כרמל בע"מ נ' מ"י – רשות מיסים – אגף מכס ומע"מ** (3.3.2009). נקבע שהמונח "עיבוד"
- 30 פירושו פעולה אשר אינה משנה את מהותם של הטובין המיובאים או את אופיים, שלא
- 31 לדבר על פעולה ההופכת אותו למוצר אחר (שם, בפסקאות 15-17 לפסק הדין).
- 32
- 33



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

מן הכלל אל הפרט

בענייננו, התובעת לא עמדה הן בתנאי הפרוצדוריאלי והן בפן המהותי הנדרשים לצורך קבלת פטור מותנה, ומכאן שיש לדחות את תביעתה אף בראש זה.

35. בכל הנוגע לצד הפרוצדוריאלי, כאמור, הזרעים מושא דיוננו יובאו בשנת 2012. דא עקא, פנייתה הראשונה של התובעת לנתבעת לקבל בעבורם פטור מותנה היתה ביום 26.7.2015 (נספח 13 לתצהיר מימון), דהיינו 3 שנים לאחר שהזרעים יובאו לישראל. במועד זה כבר פקעה סמכותו החוקית של המנהל להעניק לזרעים מושא דיוננו פטור מותנה. ודוק: דרישת המיידיות בנוגע לבקשת פטור מותנה אינה שרירותית. הכלל הוא כי כל מוצר המיובא לישראל חייב בתשלום מכס כדין. עם זאת, המחוקק מצא לנכון להחריג טובין הנכנסים לישראל כניסה זמנית, לצרכי פעולת עיבוד אשר אינה משנה את מהותם, ואשר בעקבותיה הטובין חוזרים לחו"ל. מצב דברים זה אינו בגדר יבוא, ואין הגיון וצדק להטיל על יבוא טובין מסוג כזה מכס. ואולם, הדרישות הפרוצדוראליות נועדו לאפשר לנתבעת יכולת עקיבה וזיהוי, על מנת לוודא כי אכן המדובר בכניסה זמנית לצרכי עיבוד בלבד. על כן עמידה דווקנית בהוראות הדין ולוח הזמנים שהוא מתווה, הינה מובנת מאליה, ודי באי עמידה בלוח הזמנים שנקבע כדי לדחות את הבקשה לפטור מותנה, אף ללא כל נימוק נוסף. על כן, די בדברים אלה כדי להביא למסקנה כי בדין דחתה הנתבעת את בקשת התובעת לפטור מותנה ביחס לזרעים הנידונים.

36. בנוגע לפן המהותי, הנטל המוטל על התובעת הוא להוכיח כי היא מבצעת בזרעים פעולות עיבוד בלבד, דהיינו פעולות אשר אינן משנות את אופיים או מהותם. התובעת לא עמדה בנטל זה. כאמור, פנייתה ראשונה של התובעת אל הנתבעת בבקשה לקבל פטור מותנה בגין יבוא הזרעים היתה ביום 26.7.2015 (נספח 13 לתצהיר מימון). בפניה זו פורט כי:
"בעת הייבוא מזוהה כל זון בקוד זון ומס' אצווה."

בעת קבלת הזרעים במפעל קוד הזון משתנה למס' קוד הפנימי של החברה.

בשלבי עיבוד שונים מתקבל מס' אצווה חדש ע"י מערכת ה ERP של החברה. ישנה עקיבות הנשמרת באופן חד ערכי במחשבי החברה. בסוף התהליך מקבל הזון שם מסחרי, על פי ארץ היעד המופיע הן על גבי האריזה והן על גבי המסמכים שמלווים את המשלוח.

נדגיש שוב כי המעקב אחר מספרי האצווה נעשה במחשב החברה וניתן לזיהוי חד ערכי בכל עת ולכל דורש. ניתן להפיק דו"ח מהמחשב המפרט את רצף הזיהוי משלב הכניסה ועד שלב היציאה"



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

- 1 ביום 23.8.2015 דחתה הנתבעת, במכתבה של הגב' אתי חזן (להלן: "חזן"), את הפניה
2 (נספח 15 לתצהיר מימון). בתשובה זו נאמר:
- 3 "לצורך בחינת התהליכים המאושרים בפרט זה, ראשית יש לקבוע
4 האם ניתן באופן וודאי להוכיח כניסה ויציאה של אותם טובין, כלומר,
5 האם הטובין שיוצאו הם אכן הטובין שיובאו ובוצע בהם אחד
6 התהליכים המאושרים לצורך יבוא בפרט 212.
- 7 הטובין נשואי הדיון הינם זרעי מלון המיובאים בשקים ומיוצאים
8 באריזה שונה (במשקלם, בצורתם ובנפחם).
- 9 לאור האמור, אין אפשרות לקבוע באופן וודאי האם אכן אותם טובין
10 שיובאו הם שיוצאו."
- 11 כלומר, עמדת הנתבעת בתשובתה היתה כי עקב העובדה שבמהלך שהיית הזרעים בישראל,
12 אריזתם משתנה – (הם מיובאים בשקים ומיוצאים באריזה שונה) לא מתקיימת וודאות
13 בזהותם ועל כן לא ניתן לתת בגינם פטור מותנה.
- 14 37. התובעת המציאה 3 תצהירים מטעמה: תצהיר אטיאס, מנהל הרכש של התובעת, תצהיר
15 מר צבי עמית (להלן: "עמית"), מנהל מקצועי בתובעת, ותצהיר מר רומן ויינטראוב (להלן:
16 "ויינטראוב"), מנהל מחלקת ניהול מערכות אירגוניות של התובעת.
- 17 38. בהתאם לתצהיר עמית, בזרעי המלון יש פרחי זכר ופרחי נקבה. הכלאתם יוצרת זרעי
18 מכלוא לזריעה. מסיבות שונות, התובעת עורכת את פעולות ההכלאה והייצור בחו"ל,
19 ומייבאת לארץ את הזרעים. בארץ מבוצעות בהן פעולות עיבוד בלבד, עד לייצואם לחו"ל.
20 העיבוד בארץ משמש כמעין תחנת ביניים עד הייצוא והמכירה לחו"ל. עמית לא פירט
21 בתצהירו מהן פעולות העיבוד המבוצעות בישראל.
- 22 39. בהתאם לתצהיר ויינטראוב, מערכת המיחשוב של התובעת עוקבת אחרי כל פרטי הזרעים
23 בכל שלב ושלב, משלב קבלתם במפעל ועד לסיום עיבודם במפעל. בעת הקליטה ניתן לפריט
24 מספר אצווה ובהמשך "מאחר ותהליכי עיבוד זרעים ובקרת איכות המתבצעים במפעל
25 הינם תהליכים מורכבים, ולעיתים ניתן לחבר מספר אצוות לתוך אצווה חדשה" הנתבעת
26 משתמשת בתהליך עקיבה של התוכנה שלה, המאפשר מעקב על כל פעולה ופעולה שנעשתה
27 במלאי, לפי מספרי אצוות.
- 28 דא עקא, גם ויינטראוב אינו מפרט מהן פעולות העיבוד שנעשות בזרעים.
- 29 40. אטיאס מסר בסעיף 35 לתצהיר עדותו הראשית כי פעולות העיבוד הנעשות בזרעים כוללות
30 בקרת איכות, מיון, ניקוי, חיטוי, עיטוי ואריזה.
- 31 כאמור לעיל, לצורך קבלת פטור מותנה על התובעת מוטל להוכיח כי הפעולות אשר
32 נעשות בזרעים אינן משנות את אופיים או מהותם.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

- 1 פירוט פעולות העיבוד בתצהירו של אטיאס הינו לקוני, שטחי, ובלתי מפורט. לא ניתן לדעת
2 ממנו מה הן בדיוק הפעולות אשר נעשות בזרעים והאם אכן, הן אינן גורמות לשינוי
3 במהותם ובאופיים. לצורך הוכחת יסוד זה היה על התובעת להמציא, למשל, חוות דעת
4 מומחה מטעמה שבמסגרתה יבהיר כי בדק את התהליך כולו ולא מצא כי הפעולות יוצרות
5 שינוי מהותי כלשהו בזרעים המיובאים. ר' למשל בעניין זה את פסק הדין בעניין **חישולי**
6 **כרמל** הנ"ל שם התובעת המציאה חוות דעת מומחה אשר הבהיר מהו התהליך שעוברים
7 המוצרים במהלך שהותם אצל התובעת (אמנם ממצאה של חוות דעת זו נדחו על ידי בית
8 המשפט, ואולם יש בדוגמא זו כדי להסביר את נטל הבאת הראיות המוטל על התובעת
9 דכאן, אשר בו לא עמדה).
- 10 יתירה מכך. מחקירתו של ויינטראוב עלה באופן משכנע כי במהלך תהליך העיבוד הזרעים
11 **משנים למעשה את אופיים.** בעניין זה ר' עדותו בעמ' 17 ש' 23 ואילך, כדלקמן:
- 12 ש. **האצווה שנכנסת היא זו שיוצאת?**
- 13 ת. **לא.** לצורך זה נועד מנגנון העקיבות. האצווה שנכנסת היא
14 אצוות מקור. **אחרי כל תהליך הזרעים משנים את האופי**
15 **שלהם שהם היו לא נקיים ועכשיו הם נקיים.** כשארזים יש
16 מספר אצווה חדש של האריזה ולצורך זה נמצא מנגנון העקיבות
17 שמאפשר לך לקחת מספר אצווה ולשאול היכן משתמשים בה.
18 ואז אפשר לעשות מעקב בין מה שנכנס לבין מה שיוצא.
- 19 ש. **קורה שמערבבים בין אצוות?**
- 20 ת. **כן**
- 21 ש. יכול להיות שמאצווה אחת מייצר כמה סוגים של תערובת
22 ומקבל מספר אצוות חדשות?
- 23 ת. לא. הערבוב הוא צורך טיפולי. מנהל תפעולי ידע לענות את זה
24 טוב.
- 25 ש. מי זה ? מימון אטיאס ידע לענות לי על זה?
- 26 ת. אני מניח שכן. **שלוקחים מספר אצוות שהגיע מאותו מגדל**
27 **ומערבבים אותם יוצאת מספר אצווה אחד.**
- 28 ש. האם מאצווה א' יכול להיות שתיתקח חמישית לאצווה ד'
29 חמישית לה' וכן הלאה?
- 30 ת. כן.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 ש. זה לא שאצווה אחת מיועדת בסופו של תהליך ליעד אחד, היא
2 הולכת ליעדים רבים

3 ת. אצווה אחת יכולה להתפצל להרבה אצוות, בהחלט.
4 ובהמשך (עמ' 18 ש' 20 ואילך):

5 ש"ש. לפי פחת, מה אתה יכול לספר לי על פחת?

6 ת. אני יודע שיש פחת ולא יותר מזה

7 ש. עיטוי, מה הוא גורם לזרעים?

8 ת. להעלות במשקל."

9 עוד מסר ויינטראוב כי במהלך התהליך נלקחים זרעים לבקרת איכות כך שהמשקל הכולל
10 משתנה (עמ' 20 ש' 12-17). כמו כן, הוצגו בפני ויינטראוב נתונים על עירבוב שתי אצוות
11 אשר משקלם הכולל מגיע ל – 470 ק"ג ואולם המערכת הצביעה על כך שהמשקל הכולל של
12 האצוות הינו 473 ק"ג. ויינטראוב התקשה להסביר נתונים אלה (עמ' 19 ש' 34 עד עמ' 20
13 ש' 3).

14 הנה כי כן, ויינטראוב העיד שהמערכת מוגבלת למעקב ברמת האצווה בלבד (עמ' 19 שורות
15 4-7) וגם אצוות אלה משתנות במהלך התהליך שהזרעים עוברים, כאשר אצווה אחת הופכת
16 למספר אצוות שונות, ולמעשה נוצרות באצוות השונות תערובות של זרעים. התוכן של
17 האצוות אינו הומוגני ממשלוח אחד, והוא יכול לבוא ממספר משלוחים שהגיעו בתקופת
18 זמן שונות, ומשקלן של האצוות אינו אחיד.

19 מעבר לכך, ויינטראוב אישר שבתהליך הזרעים מוסיפים למשקלם וכי קיים פחת בכמותם,
20 בין היתר בגלל תהליכי בקרת איכות.

21 בעיני, עדותו של ויינטראוב מכרסמת באופן משמעותי בגירסת התובעת בכל הנוגע
22 להומוגניות ההליך. אדגיש כי איני מפקפק במהימנותו של ויינטראוב אשר התרשמתי כי
23 ענה על השאלות שנשאל בכנות מלאה ובמקצועיות מרשימה, ואולם תוכנה משמיט את
24 הקרקע תחת טענת התובעת לפיה קיימים שוויון וזהות מוחלטים בין הזרעים המיוצאים
25 לבין הזרעים המיוצאים.

26 העולה מן המקובץ: אין בידינו כל עדות המסבירה ומבהירה את התהליך הפנימי שעוברים
27 הזרעים בעת שהותם בידי התובעת. כל שיש בידינו הן עדויות על יכולת המעקב אחריהם,
28 ואף מעדויות אלה מצטיירת תמונה של חוסר הומוגניות. אין בעדויות אלה כדי למלא אחר
29 דרישת הזהות המהותית אותה קובעת הוראת סעיף 6 לצו. התהליך הפנימי שעוברים
30 הזרעים מרגע היכנסם למפעל התובעת ועד רגע צאתם ממנו, נשאר סתום ובלתי ברור,



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 ואולם הוכח בוודאות כי במהלך התהליך שעוברים הזרעים צורת אריזתם משתנה, צבעם
2 משתנה, הם מגדילים את משקלם, וכמותם נגרעת.
3 די במידע זה כדי להביא לדחיית טענות התובעת בדבר זכותה לפטור מותנה, שכן המסקנה
4 היא שהתובעת לא הוכיחה שהזרעים עוברים בארץ תהליך עיבוד בלבד.
5 בנסיבות אלה, תשובת הנתבעת במכתבה של הגב' חזן, אף שהיא מתייחסת לפן אחד בלבד
6 (שינוי צורת האריזה) נחזית להיות סבירה ומקימה עילה מהותית לדחיית טענות התובעת
7 בראש זה.

8 זהו גם הבסיס לעמדתה של הנתבעת, כפי שהובאה בעדותה של הגב' חזן (עמ' 46 ש' 24-33)
9 לפיה אינה יכולה לאשר פטור מותנה כאשר התהליך אותו עוברים הזרעים אינו שקוף לה.
10 אדגיש בעניין זה כי איני יכול לקבל את טענת הגב' חזן כי לא ניתן לקבל פטור מותנה על
11 גרעינים (עמ' 44 ש' 28-33). אינני סבור כי ניתן להכליל הכללה כזו. החשוב הוא כי היבואן
12 יציג בפני הנתבעת את התהליך ויוכיח כי הוא מהווה עיבוד בלבד של הזרעים ללא
13 שהתהליך יוצר שינויי אופי ומהות. ככל שהיבואן יעשה זאת, וככל שיאפשר בקרה ושקיפות
14 של הנתבעת על התהליך, עשויה הכף לנטות לטובתו.

15 בענייננו, התובעת נמנעה מלהביא בפני בית המשפט את מהותו המדויקת של התהליך אותו
16 עוברים הזרעים בעת שהותם אצלה. מעבר לכך, עתירתה לפטור מותנה לא באה בזמן אמת,
17 אלא 3 שנים לאחר מעשה, כך שנמנעו מהנתבעת הכלים וההזדמנות לבחון את התהליך
18 בעצמה. לכן, אין לתובעת אלא להלין על עצמה על כך שהנתבעת דחתה את בקשתה לפטור
19 מותנה.

20 42. משאלו הם פני הדברים אתייחס בקצרה למספר טענות נוספות של התובעת בעניין.

21 ראשית, העובדה שברשיונות היבוא של הזרעים רשומה התיבה "re export only". פשיטא,
22 שרישום כזה אין בו לכשעצמו כדי להביא להכרה בתנאי הזהות. כאמור, על התובעת היה
23 להבהיר מהו התהליך המדויק אותו עוברים הזרעים בארץ, וזאת לא עשתה.

24 כמו כן, התובעת טענה כי קיבלה פטור מותנה בעבר על יבוא של זרעי מכלוא של כותנה, וכי
25 חברה אחרת, "חממה", קיבלה פטור מותנה בנוגע ליבוא זרעי דלעת. טענות אלה אינן ממין
26 העניין, שכן אין בפני כל חוות דעת מומחה או כל עדות או ראיה המלמדים שהתהליכים
27 שעוברים זרעי כותנה או זרעי דלעת בארץ, זהים לתהליכים אותם עוברים זרעי המלון
28 הנידונים. בהיעדר כל בסיס להשוואה, הרי שדין טענות אלה להידחות.

29 43. נוכח כל האמור, אני דוחה את טענת התובעת בדבר זכותה לפטור מותנה בגין יבוא זרעי

30 המלון הנידונים.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

הישבון לפי סעיף 160 לפקודת המכס

44. הישבון פירושו השבת מכס ששולם (סעיף 1 לפקודת המכס). סעיף 160 לפקודה קובע:

"טובין מכל סוג או הגדר שיוצרו בישראל והם מיוצאים לחוץ לארץ, או שאינם מיוצאים אבל הם מן הסוג שיבואו פטור ממכס... רשאי שר האוצר, בצו, להתיר על כל טובין ששימשו לייצורם, או על מקצתם, הישבון מן המכס המוטל עליהם ולפרט את התנאים שלפיהם יש ליתן את ההישבון; שיעור ההישבון ייקבע בצו, באחוזים מהמכס ששולם על הטובין ששימשו לייצור כאמור או בדרך אחרת שיקבע שר האוצר".

בפרשת **שלדות מפעלי מתכת בע"מ** הנ"ל, בעמ' 141-142, נאמרו על ההישבון מושא הוראה זו הדברים הבאים:

"הישבון" כשמו כן הוא, כלומר השבה של מה ששולם. זהו הסדר של השבה בלבד. תכליתו של ההישבון בכל הוראות ההישבון הרלוונטיות לענייננו היא **השבת מסי הייבוא ששולמו בגין תשומות ששימשו בייצור מוצרים לייצוא**. טעם הדבר הוא שברגע שתשומה מסוימת יובאה ולאחר מכן יוצאה בגדרי מוצר אחר, אין הצדקה לחייבה במסי ייבוא, משום שבסופו של דבר לא אירע ייבוא אמיתי ומלא. לכן עם הייצוא מוענק "הישבון" בגין מסי הייבוא ששולמו."

כמו כן ראה פרשת **דן מיחזור** הנ"ל, שם נאמר:

"**ההישבון מאידך** - תכליתו השבה של מסי היבוא, ששולמו על טובין, שהגיעו ל"**ביקור זמני**" בארץ, עברו תהליך עיבוד או ייצור (לפיכך ניתן לראותם כ"חומרי גלם"), ו"**עזבו**" את הארץ במסגרת ייצוא של המוצר החדש לחו"ל... טובין המיובאים לארץ, רק לצורך תהליך ייצור מוצר שמיוצא, במקרה שכזה - הלכה למעשה לא בוצע ייבוא, ואין הצדקה שישולמו מיסי יבוא ואלו מוחזרים ליצואן במסגרת ההישבון."

הנה כי כן, הישבון יוענק בהתקיים שלושת התנאים הבאים:

- א. מס היבוא שולם בגין תשומות;
 - ב. התשומות שימשו רק לצורך ייצור מוצרים;
 - ג. המוצרים יוצאו.
45. התובעת טענה בסיכומיה כי מעדותו של מר עמית עולה כי הזרעים המיובאים הנם חומר גלם אשר מהם יוצרו הזרעים המיוצאים, ועל כן היא זכאית להישבון הנטען.



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 מוטב היה לטענה זו אלמלא נטענה.
2 כאמור לעיל, טענתה המרכזית של התובעת בפרק הקודם היתה כי הזרעים אינם עוברים
3 בארץ כל תהליך שהוא המשנה את אופיים ומהותם. וכיצד מתיישבת הטענה בראש זה,
4 לפיה התובעת מייצרת בארץ זרעים, עם הטענה בפרק הקודם, לפיה הזרעים עוברים בארץ
5 רק תהליך של עיבוד?
6 המדובר בטענות עובדתיות סותרות, ואין להתיר לתובעת להעלות טענה זו. בעניין זה ר'
7 הדברים שנאמרו בע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (10.7.2008):
8 "טיעון כזה של עובדות המכחישות זו את זו נגד אותו בעל דין אינו
9 אפשרי בערכאה הדיונית על פי תקנה 72 לתקנות סדר הדין האזרחי,
10 התשמ"ד-1984 (החלה גם על ערעורי מס הכנסה הנדונים בבית
11 המשפט המחוזי מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס
12 הכנסה), תשל"ט-1978). הרציונאל שביסוד איסור זה עניינו בתקנת
13 הציבור ובמדיניות שיפוטית ראויה המבקשת 'למנוע פגיעה בטוהר
14 ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני
15 ניצולם לרעה של בתי המשפט"
16 למען לא יצא פסק דיני חסר אוסיף עוד, כי מאחר והתובעת ממילא לא הוכיחה את התהליך
17 אותו עוברים הזרעים מעת שהגיעו לישראל, הרי שגם לגופו של עניין, היא לא הוכיחה כי
18 הם עוברים בארץ תהליך של ייצור, ולכן לא הוכחה זכותה הנטענת להישבון בהתאם
19 להוראה זו.
20 אשר על כן, אף דינה של טענה זו להידחות.
21

הישבון לפי סעיף 156 לפקודת המכס

22 46. סעיף 156(א) לפקודת המכס קובע:
23
24 "טובין שיובאו – חוץ מטובין שיובאו בצובר – והם מיוצאים תוך ששה
25 חדשים מיום סילוקם מפיקוח רשות המכס, יותר עליהם הישבון
26 בגובה מלוא הסכום המכס ששולם עליהם, ובלבד שהוכח להנחת דעתו
27 של גובה המכס כי לא היה בטובין כל שימוש בישראל, או אם היה
28 שימוש, לא היה זה אלא השימוש שגרם לגילוי אי התאמתם לתנאי
29 המכר או לגילוי ליקוי שהיה קיים בהם בשעת סילוקם ואילולא אותו
30 שימוש לא היו אי-ההתאמה או הליקוי ניתנים לגילוי."



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 15-12-36586 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 תכליתה של הוראה זו הינה לאפשר ליבואנים שלא הפיקו תועלת מן הטובין המיובאים
2 להקטין את ניזקם. הוראה זו משקפת גישה של הגינות, כדי שהיבואן לא ייצא וידיו על
3 ראשו – לא זו בלבד שלא הפיק רווח אלא גם עליו לשלם מכס (ע"א 9767/11 גוטקס מותגים
4 נ' מ"י – אגף המכס והמע"מ (30.10.2013), פסקה כ"א).

5 הוראה זו מאפשרת ליבואן לקבל השבה של דמי מכס ששילם בגין טובין שייבא לישראל,
6 בשני תנאים: האחד כי הטובין לגביהם שולמו דמי המכס יוצאו לחו"ל תוך ששה חודשים
7 ממועד שיחרורם מפיקוח המכס, והשני, כי בטובין אלה לא היה כל שימוש בישראל (פרשת
8 גוטקס הנ"ל, בפסקה י"ג).

9 ושימוש, לעניין הוראה זו, מהו?

10 "את המונח שימוש שבסעיף 156(א) לפקודת המכס יש לפרש באופן
11 שמדובר בכל ניצול של הטובין לשם הפקת תועלת מהם"

12 (פרשת גוטקס הנ"ל בפסקה כ"ה)

13 47. בענייננו, אטיאס עצמו הודה כי הזרעים עוברים שטיפה, חיטוי, ניקוי, ואריזה מחדש. די
14 בכך כדי להביא לדחיית טענת התובעת בדבר זכותה להישבון. כאמור, הזכות להישבון קמה
15 רק מקום שהטובין יובאו, ויוצאו לאחר מכן לחו"ל, **as is**, בחלון הזמן שקבע המחוקק.

16 אציין עוד כי ממילא התובעת לא הוכיחה שהזרעים יוצאו בחלון הזמנים שנקבע בהוראה,
17 שכן עמית העיד שרק מרבית הזרעים נשארים במפעל תקופה של חצי שנה (עמ' 22 ש' 7-8)
18 אך אטיאס העיד כי ישנן כמויות שנשארות במפעל התובעת עד תקופה של 3 שנים (עמ' 35
19 ש' 12-16).

20 מעבר לכך שלא הובאו ראיות לתקופת הזמן הנטענת שבה נותרים מרבית הזרעים במפעל
21 התובעת, די בסיפא של הדברים כדי לשמוט את הקרקע מתחת לטענותיה בפרמטר זה.

22

23 **קנס פיגורים וחוק מסים עקיפים**

24 48. התובעת טענה כי אין להטיל עליה קנס פיגורים שכן המדובר בחיוב הנולד ממחלוקת
25 משפטית לגיטימית. טענה זו יש לדחות. מהראיות עולה באופן ברור כי סוכן המכס שהרבני,
26 הבהיר לאטיאס, עוד טרם הטלת הודעת הגירעון על התובעת, כי הסיווג הנכון של זרעי
27 מלון החל מיום 1.1.2012 הוא בפרט 12.07.7000. מאחר ושהרבני לא הסכים "לשנות
28 מדרכיו" (כך ממש! לפי דבריו של אטיאס עצמו) הוא הורה לעובדיו להפסיק ולייבא זרעי
29 מלון באמצעות סוכנות המכס שבה עובד שהרבני, ולעבור לעבוד עם סוכן מכס אחר
30 שהסכים להמשיך ולרשום את זרעי המלון תחת פריט 12.09.9900. יתירה מכך, אטיאס



בית משפט השלום בראשון לציון כב' השופט רפי ארניה

ת"א 36586-12-15 הזרע סידס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס

תיק חיצוני: קיים תיק עזר לשופט

1 הינחה את הגב' נורית קדוש אשר עבדה אצל התובעת בתחום זה, שלא לעדכן את סוכן
2 המכס האחר בדבר עמדתו של שהרבני.
3 זו התעלמות מוחלטת של אטיאס מהוראות הדין, ומעמדתו המושכלת של סוכן המכס עימו
4 עבד תקופה ארוכה, הבקיא בהוראות הדין. נסיבות אלה אינן מגלות פני מחלוקת משפטית
5 לגיטימית, המצדיקה ביטול קנס הפיגורים.
6 אוסיף עוד כי לא מצאתי לנכון להתייחס לטענות התובעת בנוגע לחוק מסים עקיפים (מס
7 ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח – 1968, שכן לא מצאתי בטענות אלה ממש.
8
9 נוכח כל האמור, התביעה נדחית.
10 התובעת תישא בהוצאות המשפט של הנתבעת בסך כולל של 30,000 ₪.
11 ערעור לבית המשפט המחוזי תוך 45 יום.
12 ניתנה היום, כ"ט ניסן תש"פ, 23 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.
13
14

רפי ארניה, שופט

15
16