



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

בפני **כבוד השופט אביגדור דורות**

המבקש: **אנטי טפיו**
ע"י ב"כ עו"ד ורד כהן

נגד

המשיבים:
1. **רשות המסים**
2. **משרד התעשייה המסחר והתעסוקה**
3. **משרד האוצר**
ע"י ב"כ עו"ד חוי טוקר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

1
2 לפניי בקשה לאישור תובענה מנהלית כייצוגית, להשבת סכומי מס קניה ומע"מ ששולמו בגין יבוא
3 יאכטה פרטית אשר עוגנת במרינה בישראל. במרכז הבקשה, הטענה כי רשות המסים גבתה את
4 המסים שלא כדין.

פתח דבר

5
6
7
8 1. המבקש הוא אזרח פיני שמרכז חייו בפינלנד, הנשוי לישראלית. בבעלותו יאכטה העוגנת
9 במרינה בהרצליה משנת 2010. לאחר שקיבל מפקיד מכס תעודת עיכוב, שילם ביום 21.3.17 את
10 המסים שנדרשו ממנו בגין יבוא כלי השיט לישראל.
11
12 2. מטעם המבקש הוגשה בקשה מתוקנת לאישור עתירה מנהלית כתביעה ייצוגית, שכן לטענתו,
13 המסים שנגבו ממנו (מע"מ ומס קניה) נגבו בהעדר עיגון בחוק. לטענתו, המשיבה 1 חייבת להשיב לו
14 ולכל חברי הקבוצה את המסים שנגבו שלא כדין.
15



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 המשיבים הגישו תגובה ובקשה לסילוק על הסף של התובענה. לטענת המשיבים, העתירה
2 אינה עומדת בתנאי הסף לפי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "החוק" או
3 "חוק תובענות ייצוגיות"), שכן היא אינה מנויה על סוג התובענות שבתוספת השנייה לחוק.
4
5 המבקש הגיש תשובה בכתב לתגובה מטעם המשיבים ובגדרה דחה את טענות המשיבים
6 וביקש כי בקשת האישור תאושר, על בסיס הטענות המשפטיים שהוגשו מטעם הצדדים.
7
8 דומה שאין מחלוקת עובדתית בין הצדדים והטענות רובם ככולם הם טענות משפטיים,
9 כפי שיפורט להלן.

הטענות בבקשה לאישור (בתמצית)

- 10
11
12
13 6. בבקשה המתוקנת לאישור נטען על ידי המבקש כי נגבו ממנו שלא כדין מס קניה בסך של
14 44,202 ₪ ומע"מ בסך של 57,610 ₪ וזאת בהעדר עיגון חוקי ולחילופין, מאחר וכלי שיט פטור ממס
15 או ששיעורו אפס, על פי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").
16
17 7. לטענת המבקש, הטלת מס הקניה בצו מיום 18.8.13 על כלי שיט ללא היוועצות באף גורם
18 מענף השיט ובהעדר תכלית חקיקה מפורטת עליה ניתן להסתמך אינה חוקית.
19
20 8. לחלופין, נטען בבקשה כי כלי השיט הוא טובין הפטור ממס או ששיעורו אפס בהתאם
21 לסעיפים 30(א)(6) ו-30(א)(12)(ג) לחוק מע"מ וכן על פי סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ על בסיס אמנת
22 הים הפתוח משנת 1958 ועל פי סעיף 34(א)(2) לחוק מע"מ, שכן מדובר בכלי שיט שלא יובא לישראל
23 לצמיתות.
24
25 9. כמו כן, נטען בבקשה, כי ככול שמדובר ביבוא טובין לישראל, אזי ממועד הכניסה הראשונה
26 של כלי השיט לארץ, מתחיל מירוך ההתיישנות ולכן הודעת החיוב שהוצאה ביחס למבקש הוצאה
27 לאחר חלוף מועד ההתיישנות הקבוע בחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968
28 (להלן: "חוק מסים עקיפים").

הטענות בתגובת המשיבים (בתמצית)

- 29
30
31
32 10. לטענת המשיבים, במסגרת התובענה שבגדרה הוגשה הבקשה לאשרה כייצוגית, לא מבוקש
33 להשיב סכומי מס שנגבו שלא כדין, אלא מבוקש לתקוף את גביית המס על פי דין. משום כך, דינה של
34 הבקשה לאישור הוא סילוק על הסף בהעדר עילה. נטען כי תקיפה עקיפה במסגרת תובענה ייצוגית



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 אין להגדירה כתקיפה "לצורך אותו עניין" בלבד (סעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב]) אלא
2 כתקיפה ישירה של הוראות החיקוק או ההחלטה הרלבנטית. משום כך, נטען שאין להתיר תקיפה
3 עקיפה, כאשר קיימת אפשרות לתקיפה ישירה.

4
5 11. לטענת המשיבים, הבקשה אף אינה עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 8 לחוק תובענות
6 ייצוגיות. ראשית, נטען שאין למבקש עילת תביעה אישית, נוכח העדר כל נימוק לטענת אי החוקיות.
7 שנית, נטען כי יהיה על בית המשפט לבחון כל מקרה ומקרה לגופו, כדי לקבוע אם יש להשיב את
8 המסים בנסיבות העניין. שלישית, נטען כי אין מדובר בסכומי תביעה זעומים ביחס לכל חבר בקבוצה
9 ולכן יש לאפשר לכל תובע פוטנציאלי להגיש תביעה אישית ואין לכבול אותו לתוצאות התביעה של
10 המבקש.

הטענות בתשובת המבקש (בתמצית)

11
12
13
14 12. כפי שיפורט להלן, בתשובת המבקש נכללו טענות משפטיות חדשות, שלא נטענו במסגרת
15 הבקשה המתוקנת. אף שיש בכך שינוי והרחבת חזית, ללא נטילת רשות, ואף שלא ניתנה למשיבים
16 הזדמנות להגיב לטענות אלה, נדון בהמשך גם באותן טענות.

17
18 13. במסגרת תשובתו, טען המבקש כי כלי השיט שלו ושל שאר חברי הקבוצה עוגנים במרינות
19 בארץ מעל 5 שנים (לפני אוגוסט 2013) ולכן חוב המס התיישן לפי חוק מסים עקיפים. נטען שלא ניתן
20 לחייב במס כלי שיט שנכנסו לישראל לפני מועד כניסתו לתוקף (18.8.13) של צו תעריף המכס ומס
21 קניה אשר בגדרו הוטל מס הקניה לראשונה על כלי שיט מן הסוג הנדון בתובענה.

22
23 14. עוד נטען על ידי המבקש כי בסעיף 34 לחוק מע"מ נקבע כי שר האוצר רשאי לפטור ממס
24 טובין שיש לפטרם ממסים עקיפים על פי אמנה בין-לאומית שישראל צד לה והכוונה, לטענת המבקש,
25 היא לאמנת הים הפתוח משנת 1958.

26
27 15. במסגרת התשובה טען המבקש כי סעיף 34 לחוק מע"מ פוטר מתשלום מסים עקיפים כלי
28 שיט שלא מיובא לארץ לצמיתות ואילו כלי שיט, שט בים הפתוח "ממרינה למרינה בעולם".

29
30 16. המבקש התייחס בתשובתו לסעיף 154 לפקודת המכס [נוסח חדש] וטען כי סעיף זה אינו חל
31 על המקרה, הואיל וכלי השיט של המבקש לא שוחרר מפיקוח המכס ולא נפדה מפיקוח המכס, שהוא
32 תנאי לתחולת סעיף 154 לפקודה. נטען כי המבקש ושאר חברי הקבוצה זכאים ליהנות מהוראות סעיף
33 3 לחוק מסים עקיפים ולזכות בהשבת מס הקניה והמע"מ "שנגבה מהם בחסר". לטענת המבקש הוא
34 ושאר חברי הקבוצה עומדים בשלושת התנאים של סעיף 3 לחוק מסים עקיפים.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1
2 17. עוד טען המבקש כי בשל גודלה של הקבוצה (המונה, לטענת המבקש, מאות עוגנים ויותר),
3 ניהול ההליך במסגרת תובענה ייצוגית הינו הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה במחלוקת. אשר
4 לסכומי התביעה של כל אחד מחברי הקבוצה, נטען בתשובה כי לא כל חברי הקבוצה תובעים סכומי
5 כסף גדולים, שכן בקבוצה קיימים תובעים שסכומי המסים עבורם נעים בין 20,000 ₪ לבין 150,000
6 ₪ ומכאן שחלק מהקבוצה תובע "סכומי כסף קטנים יחסית".

דיון והכרעה

7
8
9
10 18. המשיבים הגישו תגובה לבקשה ובגדרה גם טענו כי יש לסלק על הסף את התובענה המתוקנת,
11 הואיל והתובענה אינה עומדת בתנאי הסף לפי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, שכן היא אינה מנויה
12 על סוגי התובענות המפורטים בתוספת השנייה לחוק. לטענת המשיבים, בית המשפט לעניינים
13 מנהליים אינו מוסמך לדון בתקיפה עקיפה של חוקיות חיוב שבוצע על פי חוק ומדיניות אכיפה,
14 במסגרת בקשה לאישור תובענה ייצוגית.

15
16 19. על פי הפסיקה, אין בדרך כלל מקום לערוך דיון נפרד בבקשה לסילוק על הסף של בקשה
17 לאישור אולם יש לכך חריגים, במקרים בהם ברור על פני הדברים שאין בבקשה ולא כלום" (ראו:
18 רע"א 8268/96 רייכרט נ' שמש, פ"ד נה(5) 276, 290(2001); לדיון נרחב בהלכה האמורה ובחריג לה
19 ראו: רע"א 2094/16 אל על נתיבי אוויר לישראל בע"מ נ' הצלחה התנועה הצרכנית לקידום חברה
20 כלכלנית הוגנת (30.3.2016); רע"א 7096/11 עופר קומס נ' שמואל רוזובסקי (28.8.2012); רע"א
21 7955/08 יואב בכבוד נ' עו"ד שלמה גן צבי (19.4.2009); רע"א 5154/08 קוסט פורר גבאי את קסירור
22 רו"ח נ' עובדיה קדמי (2.4.2009) (להלן "עניין קוסט"); רע"א 2022/07 הבנק הבינלאומי הראשון
23 לישראל בע"מ נ' אר און השקעות בע"מ (13.8.2007)).

24
25 20. לענייננו, יפים הדברים שנאמרו בעניין קוסט, עת פורטו על ידי בית המשפט דוגמאות למקרים
26 בהם יחול החריג לכלל (פסקה 5 להחלטה):

27
28 "כאשר קריאה פשוטה של הדברים, על פניהם, מלמדת לכאורה כי המדובר בבקשת
29 סרק, ודיון בבקשה לסילוקה של בקשת האישור על הסף הוא פשוט, מהיר ויכול להוביל
30 למסקנה ברורה וחד-משמעית, אזי יש בסיס לעריכת דיון כאמור. בהקשר זה נזכיר –
31 כדוגמאות בלבד – מספר מקרים לא ממצים: כאשר הבקשה לאישור הוגשה על-ידי גורם
32 המנוע מלהגיש בקשה לאישור תובענה כייצוגית, או שעל פניו ברור כי אין לו עילת תביעה
33 כנגד הנתבעים (סעיף 4(א) לחוק), או כאשר התובענה איננה מסוג העניינים המנויים
34 בתוספת השנייה לחוק, או בהוראת חוק מפורשת אחרת (סעיף 3 לחוק)".



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

[ההדגשה שלי- א.ד.]

21. במקרה הנדון, מדובר בטענות משפטיות ממוקדות וניתן לדון בהן במסגרת הבקשה לסילוק על הסף. מעבר לכך, בנוסף לטענות הסף, נטענו על ידי המשיבים גם טענות נוספות לדחיית הבקשה, כגון הטענה לפיה התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת לבירור המחלוקת.

22. יש להפריד בין הדיון בתשלום מס הקניה (בשיעור 15% משווי היאכטה), לבין הדיון בתשלום המע"מ (בשיעור 17% משווי היאכטה, בצירוף סכום מס הקניה). הסיבות לכך הן שהוראות חוק מע"מ עליהן הסתמך המבקש, חלות על מס זה בלבד ולא על מס קניה וכן, שהוראות חוק מסים עקיפים חלות על מס קניה אך לא על מע"מ, בהתאם להגדרת "מס עקיף" בסעיף 1 לחוק זה. נפריד, אפוא, את הדיון בין שני סוגי המסים הנ"ל, לצורך הבחינה האם מדובר בגביית מס "שלא כדין".

מס קניה

23. חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952 (להלן: "חוק מס קניה") נחקק בשנת 1952 והחליף את פקודת מס מותרות, התש"ט-1949. מס קניה, להבדיל ממכס, מוטל הן על מוצרים מיובאים והן על מוצרים המיוצרים בישראל. מדובר במס "פנימי", להבדיל ממסי יבוא. להבדיל ממע"מ, המס אינו מוטל על כל המוצרים, אלא רק על אלה שלגביהם נקבעה החבות במס ושיעורה. במהלך השנים שבין 2000 לבין 2004 החליט משרד האוצר לבטל מסי קניה על מוצרים רבים ומעטים הם המוצרים שנותרו חייבים במס קניה. מגמה זו המשיכה אף בשנים האחרונות, עת בוטל לאחרונה מס הקניה על טלפונים סלולריים (בשנת 2017) ועל מוצרי חשמל ביתיים (בינואר 2018).

24. בחודש אוגוסט 2013 חתם שר האוצר על צווים המתקנים את צו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, ובגדרם הוטלו מסי קניה על מספר מוצרי "מותרות", כגון מטוסים פרטיים, יאכטות, רכבי יוקרה, אופנועי ים, פרוות, מכשירי עיסוי (ג'קוזי), ריהוט עתיק וכו'. מסי הקניה הנ"ל כונו "מס עשירים" והם כללי מס קניה בשיעור 15% על יאכטות (צו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין) (תיקון מס' 28), התשע"ג-2013, שפורסם ברשומות ביום 12.8.2013 (להלן: "הצו המתקן") הוא הצו הנוגע לענייננו.

25. לטענת המבקש, הטלת מס הקניה על יאכטות נעשתה ללא היוועצות באף גורם מענף השיט ובהעדר תכלית חקיקה מפורטת עליה ניתן להסתמך, היא אינה חוקית.

26. אשר להעדר היוועצות עם גורמים בענף השיט, המבקש לא הצביע מדוע יש בכך פגם הגורם לצו המתקן להיות בלתי חוקי. כידוע, צווי תעריף מכס ומס קניה נכנסים לתוקפם ביום פרסומם,



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 אולם נדרש אישור של ועדת הכספים של הכנסת, בהתאם להוראות חוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף),
2 התשי"ט-1949, אשר הוחלו על צווים המטילים מס קניה, מכוח סעיף 3(ב) לחוק מס קניה. במידה
3 וועדת הכספים מחליטה שלא לאשר את הצו, או מחליטה לבטלו, יפקע תוקפו (ראו: בג"צ 1827/91
4 **התאחדות התעשיינים בישראל נ' שר האוצר**, פ"ד מו(4) 368; ע"א 708/00 **שר האוצר נ' ט.ל.ש. טבק**
5 **יבוא שיווק והפצה בע"מ תל-על 2003(4) 1278**). בפני ועדת הכספים של הכנסת מופיעים גורמים מן
6 הענף המושפע מן הצווים ואלה המתנגדים להוראות הצו מביאים בפני הוועדה את השגותיהם
7 ולעתים, הוועדה מסרבת לאשר את הצו בעקבות השגות אלה. במקרה הנדון, לא הוברר אם גורמים
8 מענף השיט הגיעו לדיון בפני ועדת הכספים, אולם גם אם הם נעדרו מן הישיבה, אין בכך כל פגם
9 בחקיקת הצו המתקן.

10
11 27. אשר לטענה בדבר העדר תכלית מפורטת לחקיקה, לא ברור האם הכוונה לתכלית הצו המתקן
12 או לתכלית חוק מס קניה. אשר לתכלית הצו המתקן, מדובר במדיניות מוצהרת של משרד האוצר
13 באוגוסט 2013 להטיל מס על מוצרי מותרות, ובתי המשפט נוהגים ריסון משמעותי בבואם לבחון
14 חוקיות של חקיקת משנה שזכתה לגושפנקא פרלמנטרית ובפרט בסוגיות כלכליות (ראו: בג"צ
15 6925/14, בג"צ 5128/17 **פורום החוסכים לפנסיה ואח' נ' משרד האוצר ואח' 24.12.17**) וכן בג"צ
16 6304/09 **לה"ב - לשכת ארגוני העצמאים והעסקים נ' היועץ המשפטי לממשלה 2.9.10**). אשר
17 לתכלית חוק מס קניה, מכוחו נחקק הצו המתקן, הרי שמדובר בחקיקה מימיה הראשונים של המדינה
18 ואין בחוק הוראה המבהירה את התכלית. יחד עם זאת, נפסק כי חוקי המס נועדו לשרת שלל מטרות
19 פיסקליות וחברתיות רחבות. באמצעות המס מעודדים פעולות שרוצים לעודדן ומרתיעים מפני פעולות
20 שרוצים למונען. חקיקת המס מעודדת תעשייה, מדע ומחקר ומביאה לחלוקה מחדש של אמצעי הייצור
21 (עע"מ 398/07 **התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל – רשות המסים**, פ"ד סג(1) 284 (2008) פסקה
22 35; ע"א 4157/13 **דמארי נ' פקיד שומה רחובות 3.2.15**). המסקנה היא שאין מקום לקבלת הטענה
23 בדבר העדר תכלית חקיקה מפורטת המביאה לבטלות הצו המתקן.

24
25 28. כאן המקום להתעכב על טענה המשיבים, לפיה, לבית המשפט לעניינים מנהליים הדין
26 בתובענה ייצוגית אין סמכות לדון בתקיפה עקיפה של חיקוק מס, הקרובה ביותר לתקיפה ישירה.
27 אומנם סעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], קובע סמכות נגרת לבית המשפט להכריע בשאלה
28 משפטית שהינה בתחום סמכותה הייחודית של ערכאה אחרת, לצורך אותו ענין, אולם תקיפה עקיפה
29 של חיקוק במסגרת תובענה ייצוגית, נחזית להיות קרובה יותר לתקיפה ישירה מאשר לתקיפה עקיפה.
30 על פי הפסיקה, אף שאין מניעה עקרונית לתקוף דבר חקיקה בתקיפה עקיפה במסגרת תובענה ייצוגית
31 (רע"א 729/04 **מדינת ישראל נ' קו מחשבה בע"מ, 25.4.10**), הרי שאין זה הכלל והדבר ייעשה רק
32 במקרים חריגים (ת"צ (מרכז) **פומרנץ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים 14.4.17**); ת"צ 17846-10-
33 **קישון נ' מדינת ישראל 25.3.12**). במקרה שלפנינו ציינה ב"כ המשיב כי הוגשו שתי עתירות לבג"צ,



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 אשר נדחו בפסק דין מיום 3.12.18 (בג"צ 4594/17 בענין **שית Sunshine** ובג"צ 1866/18 **Three**
2 **D Investment Ltd** ואח' נ' רשות המסים ואח').

3
4 באותו מקרה בית המשפט העליון המליץ לעותרים כולם לחזור בהם מן העתירות, תוך שמירת זכויות
5 לנקוט בהליכים אזרחיים הנוגעים לחיובים בעניינם של הנישומים. העותרים בבג"צ 1866/18 חזרו
6 בהם מן העתירה ואילו העותרת בבג"צ 4594/17, שיוצגה על ידי ב"כ המבקש בתיק שלפניי, לא קיבלה
7 את המלצת בית המשפט, אשר דחה את העתירה, בשל קיומו של סעד חלופי. בית המשפט קבע בפסק
8 דינו כך:

9
10 "העתירה הוגשה בענייניו של נישום ספציפי, שאף לא ניסה לנקוט הליך אזרחי בעצמו
11 בתוקף זכויותיו שלו, ודי לנו בכך".

12
13 המבקש בענייניו הגיש הליך אישי לבית משפט זה וביקש לאשר את התובענה כייצוגית. כידוע, סעיף
14 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה
15 או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית. בעניינינו, החלופה בתוספת
16 השניה לחוק, עליה התבסס המבקש, קבועה בסעיף 11 לתוספת השניה, המאפשר הגשת "תביעה נגד
17 רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר". בעניינינו, מדובר
18 בסכומים שגבתה רשות המסים כמס קניה וכמס ערך מוסף. כפי שיפורט בהמשך, מסקנתי היא כי
19 ההליך הנדון שבו יכול היה המבקש לנקוט הוא תביעה אישית להחזר המסים שנגבו ממנו, כאמור
20 לעיל. יחד עם זאת, אוסיף, כפי שיפורט בהמשך, כי אין מקום לאישור התובענה כייצוגית, בין היתר,
21 מאחר ואיני מקבל את הטענה כי המסים במקרה זה נגבו "שלא כדין".

22
23 29. המבקש העלה, בין יתר טענותיו, טענת התיישנות. נטען בבקשת האישור (בסעיף 5) כי כלי
24 השיט של המבקש (אשר תואר כ"יאכטונר" השט בעולם) עוגן במרינה בהרצליה משנת 2010. ביום
25 1.5.16, כאשר המבקש עגן במרינה הנ"ל אחרי הפלגה בחו"ל, מסר לו פקיד מכס תעודת עיכוב, בה
26 נרשם כי "היאכטה לא תצא את הארץ ללא אישור מכס/תשלום מיסים ע"פ חוק". בבקשה נכתב כי
27 למרות הסתייגות המבקש, הוא שילם את המיסים מאחר וחשש כי המשיבה 1 תנקוט נגדו בצעדים
28 של עיקולים וחילוט. כזכור, הטלת מס הקניה נכנסה לתוקפה ביום 12.8.13, כך שחלפו מיום כניסת
29 הצו המתקן לתוקפו ועד למסירת דרישת התשלום למבקש, שנתיים, שמונה חודשים ו-18 ימים. משום
30 כך, אין כל בסיס לטענת ההתיישנות, שהועלתה בהקשר להוראות חוק מיסים עקיפים. סעיף 2 לחוק
31 זה קובע כי נישום יהא חייב בתשלום חסר (מס עקיף שלא שולם) אם נדרש לשלמו תוך התקופה
32 הקובעת. סעיף 1 לחוק מגדיר את "התקופה הקובעת" כחמש שנים מהיום בו נתהווה החסר לגבי
33 טובין שיובאו וכשלוש שנים לגבי טובין אחרים. בעניינינו, מדובר בטובין שיובאו ועל כן התקופה
34 הקובעת הינה 5 שנים. יחד עם זאת, גם אם מדובר היה בטובין אחרים (דוגמא לכך היא טובין שיוצרו



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 בישראל החייבים במס קניה) ותקופת ההתיישנות הייתה 3 שנים, המבקש נדרש לשלם את המסים,
2 בטרם חלפו 3 שנים מן היום שבו נתהווה החסר.
3
4 30. בהקשר זה ניסה המבקש לטעון כי אין מדובר בטובין ("כלי השיט מעולם לא הגיעו כטובין
5 על אוניה" – סעיף 10 לתשובת המבקש). בטענה זו אין ממש, שכן ניתן לייבא טובין שלא על גבי אוניה,
6 במיוחד כאשר כאן מדובר בכלי השיט עצמו שיובא לארץ. אין ספק שכניסת יאכטה למרינה בהרצליה
7 מהווה יבוא (ראו את הוראת סעיף 5 לפקודת היבוא והיצוא [נוסח חדש], תשל"ט-1979 (להלן:
8 "פקודת היבוא"), הקובעת כי בצו פיקוח ניתן לאסור ולהסדיר הכנסת כלי שיט וכלי טיס לישראל
9 והוצאתם ממנה כאילו הן יבוא ויצוא של טובין, ואפילו היו כלים אלה מסייעים טובין או נוסעים"...).
- 10 העובדה שהיאכטה של המבקש עגנה במרינה בארץ החל משנת 2010 אינה מעלה ואינה מורידה. עד
11 לחודש אוגוסט 2013 לא הוטל מס קניה על יאכטות ועל כן, לא חלה חובת תשלום מס קניה על המבקש
12 עד ליום 12.8.13. לאחר מועד זה, עת נכנס לתוקף הצו המתקן, חלה חובת תשלום מס קניה על
13 היאכטה מרגע שנכנסה למרינה בהרצליה לראשונה לאחר 12.8.13.
14
- 15 31. המבקש פירט בבקשה ביסוס נוסף לטענה כי המסים נגבו בהעדר עיגון חוקי והוא היעדרו של
16 צו פיקוח. עוד נטען בתשובת המבקש, כי אין מדובר בכניסה לנמל של כלי שיט עליו הוטענו מטענים.
17 לא ניתן כל פירוט לטענות הנ"ל, אולם ייתכן כי הכוונה הייתה לשילוב של הוראת סעיף 144 לפקודת
18 המכס עם הוראת סעיף 5 לפקודת היבוא. סעיף 144 לפקודת המכס מגדיר את מועד יבואם של טובין
19 לישראל, כדלקמן:
20
- 21 "מקום שהיה דרוש, לענין דיני המכס, לקבוע בדיוק אימתי חלה שעת יבואם של טובין,
22 יראו כשעת היבוא את זמן כניסתה של האניה המביאה את הטובין לתחומי אותו נמל
23 שבו יש למסור, לפי הסדר הראוי, תסקיר על האניה ולפרוק את הטובין"....
24
- 25 בהקשר זה נטען כי היאכטה אינה כלי שיט המביא טובין וכן כי היאכטה לא עוגנת בנמל שבפיקוח
26 המכס, אלא במרינה, המיועדת ליאכטות וסירות. סעיף 5 לפקודת היבוא קובע כי "בצו פיקוח ניתן
27 לאסור ולהסדיר הכנסת כלי שיט וכלי טיס לישראל והוצאתם ממנה כאילו הן ייבוא ויצוא של טובין,
28 ואפילו היו כלים אלה מסייעים טובין או נוסעים".
- 29 צו פיקוח מוגדר בסעיף 2 לפקודה. בסעיף זה נקבע כי שר הכלכלה רשאי לקבוע בצו הוראות שייראו
30 לו מועילות לאיסור או להסדרה של יבוא טובין בכלל או טובין שפורטו בצו... יצואם, הובלתם לאורך
31 החוף או הטענתם בכלי שיט המשמש לספנות לצרכי כלי השיט....".
- 32 לאור האמור, הפקודה מעניקה לשר סמכות לקבוע בצו הוראות לאיסור או להסדרה של יבוא טובין
33 וייצואם. סעיף 5 לפקודה מרחיב את הסמכות לקבוע הוראות לאיסור או להסדרה גם ביחס להכנסת
34 והוצאת כלי שיט, כאילו מדובר ביבוא ויצוא של טובין. אין ללמוד משילוב הוראות אלה כי נדרש



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 קיומו של צו פיקוח, על מנת להטיל מס פנימי (מס קניה, מע"מ) על כלי שיט, שכן הסמכות להסדיר
2 יבוא ויצוא לחוד והסמכות להטיל מסים לחוד. העובדה שהשר מוסמך להסדיר הכנסת והוצאת כלי
3 שיט אינה מלמדת כי יבוא אישי של יאכטה אינו מהווה יבוא, לצורך ההוראות המסמיכות הטלת מס
4 קניה או מע"מ על יבוא יאכטות המגיעות לישראל ועוגנות במרינה בשטח המדינה. כאשר מיובאת
5 מכונית פרטית לצורך עצמי ביבוא אישי, המכונית מובלת בדרך כלל באוניית מטען ולעתים רחוקות
6 אף במטוס מטען בדרך האוויר. לעומת זאת, יבוא של מטוס פרטי ושל יאכטה לא נעשה באמצעות
7 אונית מטענים או מטוס מטענים, שכן כלי תחבורה אלה מגיעים לארץ בכוחות עצמם, בטיסה או
8 בשיט.

9

10 32. בעוד שבבקשה המתוקנת לאישור התובענה כייצוגית נטען מטעם המבקש כי הסכומים שנגבו
11 ממנו מהווים מס עקיף ששולם ביתר לפי סעיף 154 לפקודת המכס, וכי לפי חוק מסים עקיפים הוא
12 רשאי לעתור להשבת תשלום היתר תוך 5 שנים ממועד התשלום, הרי שבתשובת המבקש לתגובת
13 המשיבים, נטען בשמו כי סעיף 154 לפקודה אינו יכול לחול בעניינו של המבקש ושל שאר חברי
14 הקבוצה. נטען כי כלי השיט לא היו מעולם בפיקוח המכס ולא שוחררו מפיקוח רשות המכס. בתשובה,
15 נטען כי המבקש ושאר חברי הקבוצה עומדים בתנאי סעיף 3 לחוק מסים עקיפים (סעיף 17 לתשובה)
16 וכי בשל כך, קיימת למבקש וליתר חברי הקבוצה הזכות לדרוש השבה של מס הקניה והמע"מ שנגבו
17 מהם. גם אם נניח כי אכן אלה פני הדברים ונתעלם משינוי החזית ומכך שלא היתה למשיבים הזדמנות
18 להשיב לטענה זו, אין מקום לאשר את הבקשה על בסיס הסעיף האמור. מפאת חשיבותו, נצטט את
19 סעיף 3 לחוק מסים עקיפים במלואו:

20

21 "3. על אף האמור בסעיף 2 [בו נקבעה חובת תשלום חסר – א.ד.], לא יהא הנישום חייב

22

בתשלום חסר אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי נתקיימו כל אלה:

23

24 (1) החסר לא נבע מחמת ידיעה בלתי נכונה שמסר הנישום או מחמת שלא מסר ידיעה

25

שהיה חייב למסרה.

26

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

27

(3) הנישום מכר את הטובין בתום לב, לפני דרישת תשלום החסר, במחיר שלא נכלל בו

28

אותו חסר".

29

30 33. בעניינו של המבקש יש ספק אם התקיימו התנאים של ס"ק (1) של סעיף 3 לחוק הואיל וניתן

31

לטעון כי החסר נבע מחמת שהמבקש לא מסר ידיעה שהיה חייב למסרה, בדבר כניסת היאכטה

32

למרינה, לאחר מועד כניסתו לתוקף של הצו המתקן באוגוסט 2013. יש גם ספק אם התקיימו תנאי

33

ס"ק (2) של סעיף 3, הואיל ויתכן כי המבקש צריך היה לדעת על הטלת המס, אשר התפרסמה באמצעי

34

התקשורת בהבלטה בחודש אוגוסט 2013. יחד עם זאת, הואיל והמבקש הצהיר כי אינו מתגורר דרך

קבע בישראל, ניתן להשאיר את הסוגיה בספק. באשר לתנאי ס"ק(3), ניתן להצביע על שני מכשולים



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 עיקריים בדרכו של מבקש האישור. ראשית, המבקש לא מכר את היאכטה לפני שפקיד המכס מסר לו
2 את תעודת העיכוב ביום 1.5.16 ולכן, אין הוא מקיים את התנאי האמור. שנית, הדרישה לתום לב
3 מצביעה על אלמנט סובייקטיבי, אשר חייב להתקיים בכל אחד מחברי הקבוצה והוא הדין ביחס
4 לדרישה שבס"ק (2), שם נקבע כי יש להראות כי הנישום לא היה צריך לדעת על קיומו של החסר. גם
5 זו דרישה שיש לבחון את התקיימותה בכל אחד מחברי הקבוצה. על פי הפסיקה, לא ניתן לאשר
6 תובענה כייצוגית, בשל הברור האינדיבידואלי הנדרש והצורך לקיים חקירה פרטנית בעניינו של כל
7 אחד מחברי הקבוצה (ע"א 6887/03 רזניק נ' ניר שיתופי אגודה ארצית שיתופית להתיישבות עובדים
8 (2010)). במצב כזה, ברי כי התובענה הייצוגית איננה הדרך היעילה ביותר להכרעה בענין (סעיף 8 (א)(2)
9 לחוק תובענות ייצוגיות).

10
11 34. מסקנת ביניים: לאור כל האמור, ביחס לחיוב המבקש במס קניה, לא עלה בידי המבקש
12 להראות כי מדובר בגביית מס "שלא כדין".

מס ערך מוסף

13
14
15
16 35. בכל הנוגע לחיוב המבקש במע"מ, הועלו מטעמו שורה של טענות. ראשית, נטען כי כלי השיט
17 הוא טובין שחב במע"מ בשיעור אפס, תוך הסתמכות על סעיפים 30(א)(6)(א) ו-30(א)(12)(ג) לחוק
18 מע"מ. שנית, נטען כי כלי השיט הוא טובין הפטורים ממע"מ, תוך הסתמכות על סעיפים 34(א)(1) ו-
19 34(א)(2) לחוק מע"מ. נדון בסעיפים אלה להלן.

20
21 36. מע"מ בשיעור אפס: סעיף 30(א)(6)(א) לחוק מע"מ קובע כי יחול מע"מ בשיעור אפס על עסקה
22 של מתן שירות בקשר עם כניסתם של כלי טיס או כלי שיט לישראל, או עם יציאתם ממנה, כאשר
23 השירות ניתן על ידי חברת נמל כהגדרתה בחוק רשות הספנות והנמלים, התשס"ד-2004 לכלי שיט או
24 לנוסע בו בקשר לכניסתו אל או ליציאתו מישראל. ברי, שאין כל קשר בין השירות שבו מדובר בחוק
25 מע"מ לבין עצם כניסת היאכטה פרטית לישראל, בידי בעליה.

26
27 37. סעיף 30(א)(12)(ג) לחוק מע"מ קובע כי יחול מע"מ בשיעור אפס על יבואם של כלי טיס או כלי
28 שיט בידי עוסק, כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), דהיינו, עוסק שעיסוקו הולכת נוסעים או הובלת
29 מטענים בתמורה בין נמלים ישראלים לנמלים בחוץ לארץ. ברי, שאין כל קשר בין יבוא אישי של
30 היאכטה פרטית לבין יבוא כלי שיט בידי עוסק שעיסוקו הולכת נוסעים בתמורה. המסקנה עד כאן היא
31 שאין כל בסיס לטענה בדבר תחולת מע"מ בשיעור אפס על יבוא אישי של היאכטה בידי אדם פרטי,
32 שאינו עוסק.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 **פטור ממע"מ**: סעיף 34(א)(1) לחוק מע"מ קובע כי שר האוצר רשאי לפטור ממע"מ טובין
2 שיש לפטרם ממסים עקיפים על פי אמנה בין-לאומית שישראל צד לה. סעיף 9(א) לתקנות מס ערך
3 מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות המכס") מונה 30 אמנות לגביהן יחול פטור ממע"מ ביבוא טובין
4 על פי אותן אמנות. בין האמנות הנזכרות בתקנה 9(א) אפשר למצוא את אמנת מכס בדבר ציוד רווחה
5 ליורדי ים (תקנה 9(א)(11)) ואמנת מכס בדבר יבואם הזמני של כלי רכב פרטיים לדרכים (תקנה
6 9(א)(13)), אולם אין למצוא ברשימת האמנות את אמנת היס הפתוח משנת 1958 או את האמנה בדבר
7 דיני היס משנת 1982, שהן האמנות עליהן הסתמך המבקש.

8
9 **סעיף 34(א)(2) לחוק מע"מ קובע כי שר האוצר רשאי לפטור ממס, כולו או מקצתו, טובין**
10 **שיובאו שלא לצמיתות.** תקנה 9א(ג)(1) לתקנות המכס קובעת כי טובין המסתווגים לפי פרט 207
11 לתעריף המכס והמיובאים שלא לצמיתות יהיו פטורים מחלק מסכום המע"מ שהיו חייבים בתשלומם
12 בשיעורים המפורטים בתקנה, בהתאם לאורך התקופה שאושרה להימצאם בישראל. בתקנה
13 מפורטים שיעורי הפטור ממע"מ בהתאם לתקופות שאושרו להימצא הטובין בישראל. פרט 207 לצו
14 תעריף המכס מתייחס ליבוא זמני של טובין שיובאו למטרה מסוימת והם מיועדים ליצוא תוך זמן
15 שנקבע. כך, למשל, חברה קבלנית רשאית להביא מכונה מחו"ל, אותה שכרה מגוף אחר, לשם ביצוע
16 פרויקט שידוע כי יימשך תקופה קצובה, ולאחר ביצוע הפרויקט, תוחזר המכונה לחו"ל. במקרה כזה,
17 החברה המייבאת רשאית לפנות בבקשה לקבלת היתר ליבוא זמני, תוך תשלום מע"מ חלקי, בהתאם
18 לתקופת הפרויקט. אין קשר בין ההוראה בפרט 207 לצו התעריף לבין יבוא אישי של יאכטה, רק מפני
19 שבעל היאכטה יוצא להפלגה מחוץ לישראל וחוזר עם היאכטה למעגן במרינה בישראל.

20
21 **סיכום ביניים**: אין בהוראות בחוק מע"מ עליהן הצביע המבקש כדי לפטור את היאכטה של
22 המבקש ממע"מ ואין בסיס לטענה כי על יבוא היאכטה יחול מע"מ בשיעור אפס.

סכומי המס

23
24
25
26 **בתגובת המשיבים נטען כי התביעה הייצוגית נועדה למקרים בהם סכום התביעה של כל אחד**
27 **מחברי הקבוצה הינו זעום, כך שאין הצדקה להגשת תביעה נפרדת על ידי כל אחד מהם ורק תביעה**
28 **משותפת מצדיקה ניהול משפט.**

29
30 **ראינו כי המבקש שילם 44,202 ₪ מס קניה (לפי 15% משווי היאכטה) וכן 57,610 ₪ מע"מ**
31 **(לפי 17% משווי היאכטה בצירוף סכום מס הקניה).** סכום ההשבה הנתבע על ידי המבקש הוא 101,812
32 **₪. לכל הדעות, אין מדובר בסכום זעום. בתשובת המבקש נטען כי בקבוצה הייצוגית נכללים גם**
33 **נישומים ששילמו 20,000 ₪ (ועד 150,000 ₪). לצורך בחינת הטענה ראוי לציין כי המס המצרפי על**
34 **יאכטות מגיע ל- 34.55 אחוזים משווי היאכטה (15% מס קניה + 17% מע"מ על שווי היאכטה בתוספת**



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1 סכום מס הקניה). כדי שהמס המצרפי יגיע לסך של 20,000 ₪ בלבד, שווי היאכטה צריך להיות בסדר
2 גודל של כ- 60,000 ₪. קשה לקבל נתון זה, דהיינו, שחברי הקבוצה הינם בעלי יאכטות בשווי של
3 60,000 ₪ בלבד. טענה זו לא גובתה בתצהיר המבקש או בחוות דעת של מומחה והיא נראית בלתי
4 מציאותית.

5
6 43. עוד באותו הקשר נציין כי לפי פסק הדין ברע"א 6681/17 **רשות המסים נ' Three D**
7 **Investments Ltd.** (2.10.17), המשיבה באותו מקרה נדרשה לשלם מס קניה ומע"מ בגין יבוא
8 ספינה שעגנה במרינה בהרצליה בסך 1,013,071 ₪. כלומר, בגין חלק מכלי השיט שבעליהם נדרשו
9 לשלם מס קניה ומע"מ מדובר בסכום עתק, העולה על מיליון ₪. בנסיבות אלה, אין לקבל את הטענה
10 שנכללה בסעיף 55(ד) לבקשה לפיה – "לא משתלם לחבר קבוצה להגיש תביעה בודדת ואישית". כאשר
11 המשמעות הכספית של התביעה לחבר הקבוצה היא משמעותית, כמו במקרה שלפנינו, הרי שיש
12 לאפשר לו להביא בפני בית המשפט את תביעתו האישית ואין לכבול אותו לתוצאות הליך שנפתח
13 ביוזמת אחרים, ולוותר על זכותו לנהל את התביעה לפי ראות עיניו, כאשר הוא מיוצג לפי בחירתו.
14 לאור האמור, גם מטעם זה אין התובענה מתאימה להידון כתובענה ייצוגית.

תנאים לאישור הבקשה

15
16
17
18 44. בהתאם לסעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות, על מנת שתאושר הבקשה, על המבקש להוכיח
19 כי קיימת לו עילת תביעה אישית בתביעה וכי התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט
20 המשותפות לכלל חברי הקבוצה וקיימת אפשרות סבירה שהשאלות שבמחלוקת תוכרענה בתובענה
21 לטובת הקבוצה. בנוסף, עליו להראות כי התביעה הייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה
22 במחלוקת.

23
24 45. בענייננו, לא עלה בידי המבקש להראות כי מתקיימים התנאים האמורים. ראשית, ראינו כי
25 לא קיימת למבקש עילת תביעה אישית, נוכח העדר נימוק מבוסס לטענה כי המסים נגבו ממנו "שלא
26 כדין". שנית, ראינו כי אין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת תוכרענה לטובת הקבוצה.
27 שלישית, התביעה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת, בשים לב לסכומי המס
28 הגבוהים הכרוכים ביבוא יאכטות.

סיכום

29
30
31
32 46. לאור כל האמור לעיל, הגעתי למסקנה, כפי שהוסבר לעיל, כי גביית מס הקניה והמע"מ מן
33 המבקש הייתה כדין ומשום כך לא מתקיימים התנאים שבסעיף 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות
34 ייצוגיות (תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין כמס).



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-04-43164 טפיו נ' רשות המסים ואח'

תיק חיצוני:

1

2 47. עוד הגעתי למסקנה כי אין בידי המבקש עילת תביעה אישית וכי לא ניתן במסגרת התובענה

3 הייצוגית כדי למצות את הבירור לגבי כל נישום בקבוצה הנטענת ומכאן המסקנה היא שהתובענה

4 הייצוגית אינה האמצעי היעיל והנכון להכרעה במחלוקת.

5

6

סוף דבר

7

8 לאור כל האמור לעיל, הבקשה לאישור התובענה כייצוגית – נדחית.

9

10 נוכח דחיית הבקשה והקביעה כי מס הקנייה והמע"מ נגבו כדין – אף התביעה נדחית.

11

12 המבקש יישא בהוצאות המשיבים בסך של 15,000 ש"ח. סכום מופחת זה נקבע לאור העדר התייחסות

13 בתגובת המשיבים לחלק בלתי מבוטל מטענות המבקש, הן בנוגע לחבות במע"מ והן בנוגע לחבות במס

14 קניה ביבוא.

15

16 המזכירות תשלח העתקים של פסק הדין לב"כ הצדדים.

17

18

19 ניתן היום, כ"ג שבט תשע"ט, 29 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

20

אביגדור דורות, שופט

21

22

23

24