



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

18 דצמבר 2023

לפני כבוד השופט ה' קירש

התובעת

כלמוביל בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד גיל נדל, דייב זיתון ורנון גורן

נגד

הנתבעת

רשות המסים בישראל

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### החלטה (נוסח שהותר לפרסום)

1. במסגרת הגשת ראיותיה בתובענה זו, התובעת הגישה חוות דעת משפטית מפרי עטו של עורך דין ארתור בודק, שותף במשרד עורכי דין בעיר ניו יורק. תכלית חוות הדעת היא להראות כי אילו עובדות המקרה דן היו נבחנות על פי הדין האמריקאי, אזי לא ניתן היה להטיל מסים עקיפים (מכס, מס קניה ומס ערך מוסף) על יבוא מערכות המולטי-מדיה כאילו הן חלק מובנה מכלי הרכב אשר יובאו לישראל בנפרד ולכאורה על ידי גורם שונה.

והנה מסקנתו של עו"ד בודק, לאחר שהוצגו בפניו עובדות המקרה, היא כי:

**"Under U.S. customs law, the separately imported automobile and multimedia system would be separately classified and appraised."**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

2. הנתבעת, רשות המסים בישראל, מתנגדת להגשת חוות דעת זו והיא הגישה בקשה בכתב "למחיקת המסמך". הנתבעת גורסת כי כתבי הטענות בהליך דנן, לפיהם מתוחמת המחלוקת המובאת בפני בית המשפט להכרעתו, מלמדים כי התובעת עצמה "לא ראתה בדין בארה"ב כרלבנטי למחלוקת" (מתוך סעיף 4 לבקשה). להבנת הנתבעת, עד להגשת חוות הדעת האמורה, "לא טענה התובעת דבר בקשר עם הדין בארה"ב" (סעיף 4), ועל כן בפנינו "הרחבת חזית אסורה" (סעיף 2).

לפי עמדת רשות המסים:

"...לדין בארה"ב, כמו לכל דין שנהוג במדינה זרה אחרת, ברחבי הגלובוס אשר התובעת לא ביקשה להגיש חוות דעת לגביו, יהא כאשר יהא, אין כל רלבנטיות למחלוקת בענייננו, בוודאי כפי שזו נוסחה בכתבי הטענות מטעם הצדדים. המחלוקת בענייננו עוסקת בדין החל בישראל הא ותו לא.

...

על פי גדר המחלוקת נגזרות הראיות שבעלי דין רשאים להגישן. לכלל זה שני היבטים שמשלימים זה את זה: מצד אחד, בעל דין אינו רשאי להגיש ראיות שנועדו להוכיח טענה שלא נטענה על ידו, שכן יהיה בכך משום הרחבת חזית אסורה. ומצד שני, כאשר עניין מסוים אינו חלק מגדר המחלוקת הרי שממילא כל ראיה שתוגש כדי להוכיחו לא תהא רלבנטית, ומשכך הגשתה אינה מותר.

(מתוך סעיפים 2 ו-8 לבקשה)

דהיינו, על פי גישת הנתבעת, חוות הדעת היא ראיה בלתי רלבנטית למחלוקת כפי שזו עוצבה על ידי התובעת עצמה.

3. לצורך מתן החלטה זו עיינתי היטב בחוות הדעת ושבתתי ועיינתי בכתבי הטענות המונחים בתיק. החלטתי, לא בלי היסוס, להותיר את חוות הדעת כראיה בהליך, בכפוף לאמור להלן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

4. ראשית אעיר הערה במענה לדברים שנכתבו על ידי התובעת בתשובתה לבקשה הנדונה (בסעיף 8, שם): דומה כי עקרון-העל הקבוע בסעיף 1(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, לפיו ניתן לקבל ראיה אם היא "קבילה ושייכת לעניין", חולש ככלל על כל סוגי הראיות, תהיה צורתן אשר תהיה. על כן, כאשר נאמר בסעיף 20 לפקודת הראיות כי **"בית המשפט רשאי, אם אין הוא רואה חשש לעיוות דין, לקבל כראיה, בכתב, חוות דעתו של מומחה..."**, עדיין יש להעביר את הראיה המוצעת במסגרת הבסיסית של "שייכות לעניין" (הרי בתיק זה אם הייתה מוגשת, לדוגמה, חוות דעת בנושא "הרגלי האכילה של פרפרים", קבלתה אולי לא הייתה מביאה ל"עיוות דין", אולם ההעדר המוחלט של שייכות לנושא התובענה היה מחייב, לכל הדעות, את הוצאת חוות הדעת מן התיק). ואם נאמר כי חוסר רלבנטיות מהווה מניה וביה עיוות דין, ממילא נגיע לאותה תוצאה לפיה קבלת חוות דעת על פי סעיף 20 כאמור כפופה לעקרון הגלום בסעיף 1(א).

5. אמת, העיגון בכתבי הטענות להבאת ראיה בנוגע לדין האמריקאי איננו מובהק. צודקת הנתבעת כמובן כי לתובענה עצמה, לפי נסיבותיה והצדדים המעורבים בה, אין כל זיקה לארצות הברית. גם האזכורים של הדין הבינלאומי והמשפט ההשוואתי אינם רבים או מפורטים. עם זאת, כבר בסעיף 5 לכתב התביעה התובעת גורסת כי רשות המסים **"החליטה... להוביל תיזה חדשנית ומהפכנית, העומדת בסתירה הן לדין הישראלי והן לכללי המיסוי הבינלאומי להם היא מחוייבת"**. כמו כן התובעת מצביעה על סעיף 52 לכתב התשובה מטעמה, שם נאמר: **"טענת 'חלקי החילוף' [אשר הועלתה על ידי רשות המסים בקשר להיקף תחולתו של פרט מכס 85.26.9110 – ה"ק] אינה יכול לעמוד, וזאת על בסיס בחינה השוואתית של צווי תעריף בישראל ובעולם (צו תעריף המכס מבוסס על השיטה המתואמת, ועל כן לאופן בו מדינות אחרות בעולם יישמו את כללי הסיווג, משמעות פרשנית רבה לענייננו)"**. דהיינו, אחיזה מסוימת להיבט ההשוואתי כן קיימת בכתבי הטענות.

כמו כן, לא יכולה להיות מחלוקת כי בבסיס ההסדרים הרב-לאומיים בעניין הטלת מיסי ייבוא עומדת, בין השאר, השאיפה לאחידות בתוכן הנורמות המיושמות על ידי המדינות השונות (למשל בתחום סיווג טובין ודרכי הערכת שוויים). מכיוון שכך, ההפניה למקורות זרים המתארים את אופן פירושם ויישומם של הכללים האחידים היא דבר נפוץ ומקובל,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

ודומה כי כך גם פועלת רשות המסים עצמה והדברים מופרים (ובהיבט זה, לא מן הנמנע כי קבלת בקשת המחיקה במקרה דנן, מן הנימוקים שמעלה הנתבעת, אף הייתה מצרה את צעדיה של רשות המסים במקרים אחרים).

מכל מקום, לטעמי בתיק שמשמעותו הכספית כה גדולה (כ- [ ... ] מיליון ש"ח בעת הגשת התובענה), הנטייה צריכה להיות להתיר הבאתה של ראיה מלכתחילה, וככל שיתברר בהמשך כי הגשתה הכבידה שלא לצורך על ניהול הדיון או גרמה לסרבול מיותר, הדבר יכול לבוא לידי ביטוי בפסיקת הוצאות.

6. הנתבעת, בעודה מבקשת את הוצאת חוות הדעת מן התיק, סוברת כי **"... יש הבדל בין הגשת ראיה על אודות דין זר לבין הפניה לדין זר (כפי שלעיתים ישנה הפניה בסיכומים למשפט משווה)"** (מתוך סעיף 5 לבקשה). בהמשך (בסעיף 14) הנתבעת מוסיפה כי **"בשולי הדברים יובהר כי הנתבעת אינה טוענת כי במסגרת הסיכומים יהיו הצדדים מנועים מלהפנות לדין זר, כפי שצדדים להליך משפטי עושים לא אחת בטיעוניה..."**.

עמדה זו איננה נהירה לי: שני הצדדים מסכימים כי **"דין זר... הוא עובדה שיש להוכיח בראיות מתאימות"** (סעיף 7 לבקשה מטעם הנתבעת; והשוו סעיף 12 לתשובת התובעת: **"... דין זר יש להוכיח באמצעות מומחה..."**). אם כן, כיצד תוכל התובעת להביא לראשונה בסיכומיה את תוכן הדין האמריקאי, כתמיכה לעמדתה בסוגיה הנדונה, מבלי לספק לנתבעת - ואף לבית המשפט עצמו - הזדמנות לעמוד על דיוק תיאורו של אותו דין זר. להפניה בלתי מבוססת כזו בסיכומים יהיה, מן הסתם, משקל מועט.

7. ציינתי כי התרת הגשת חוות הדעת לא הייתה מובנת מאליה בעיניי. אסביר מדוע, וזאת מתוך תקווה כי התובעת תביא את הדברים לתשומת לבה. קודם יודגש כי האמור להלן נכתב מתוך הזהירות המתבקשת בשלב זה של ההליך (לפני קיום דיון ההוכחות) ומתוך מבט ראשוני ולא סופי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

8. אני מתקשה לראות כיצד תוכן חוות הדעת, אף אם הוא "רלבנטי" במובן הרחב, יסייע לבית המשפט להכריע במחלוקת הקונקרטית שמונחת לפניו, על נסיבותיה העובדתיות המסוימות ועל רקע החקיקה הישראלית שחלה.

חוות הדעת מלמדת כי על פי הדין האמריקאי, ובפרט בהתאם לפסיקתם של בתי המשפט שם, מסי ייבוא מוטלים על טובין בהתאם למצבם **בשעת הייבוא** – עקרון ה- condition as imported.

מעקרון יסוד זה נגזרות השלכות שונות, לרבות הכלל לפיו:

**"... goods that are separately imported are to be treated separately for tariff classification and appraisal purposes. This is the case even if the separately imported articles are intended to be combined subsequent to importation."**

(עמוד 11 לחוות הדעת)

וכן:

**"It is a widely recognized principle that articles which are not imported together are precluded from being classified as an entirety."**

(עמוד 12)

9. בשלב הנוכחי של התובענה דנן אין כל בסיס לפקפק במומחיותו או במהימנותו של מחבר חוות הדעת, ועל כן **לצורך החלטה זו** מוכן אני לצאת מתוך ההנחה כי כל מה שנכתב בחוות הדעת לגבי המצב המשפטי **בארה"ב** הוא מדויק.

אולם לא ראיתי בחוות הדעת אזכורן של הוראות בדין האמריקאי המקבילות לסעיף 136 לפקודת המכס [נוסח חדש] או סעיף 14(ב) לחוק מס הקניה (טובין ושירותים), תשי"ב-



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

1952 – שני סעיפים מרכזיים (לפחות לגישתה של הנתבעת דנן) לניתוח המקרה הספציפי הנדון.<sup>1</sup>

מתוך הנחה שחוות הדעת היא שלמה ומקיפה וכי העדר התייחסות כאמור בחוות הדעת מלמדת על העדר קיום הוראות מקבילות בחקיקה האמריקאית, קיים בעיניי ספק לגבי התועלת שניתן להפיק מהדיון הכללי שמצוי בלב חוות הדעת (עמודים 11 עד 14). הרי לכאורה החלת סעיפים 136 ו-14 (ב) הנ"ל עשויה להוביל לתוצאה שונה מזו המתוארת בחוות הדעת:

**"Merchandise imported into the United States is properly classified in its condition as imported, barring the presence of fraud or artifice. Separately imported items are normally separately classified and appraised, even if combined together subsequent to importation."**

**"... an importer is allowed to fashion merchandise to achieve a reduced rate of duty, and then to further manipulate the goods after importation to create the merchandise which the importer initially intended to sell to ultimate consumers in the United States."**

(עמודים 26 ו-18 לחוות הדעת)

דא עקא, התביעה בפנינו חייבת להיות מוכרעת על פי הדין הישראלי, על כל הוראות החקיקה המקומית שבו.

10. אף תרומתם של חלקים נוספים בחוות הדעת לפתרון המחלוקת מוטלת בספק:

---

<sup>1</sup> יצויין כי חוות הדעת יוצאת מנקודת מוצא – לחומרה, מבחינתה של התובעת – כי מדובר ביבואן אחד, ולא יבואנים אחדים (עמוד 8). בשל כך אין בחוות הדעת כל סיוע להכרעה באחת הסוגיות העיקריות בתובענה זו – האם צודקת רשות המסים כי ניתן לראות בתובעת כ"בעל לעניין טובין" גם של מערכות המולטי-מדיה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

- הדיון בסייגים המצומצמים המבוססים על סעיף 19 U.S.C. s. 1984 (j) (עמוד 14 עד עמוד 16 לחוות הדעת) הוא על רקע הכלל הגורף המוצג בחוות הדעת – condition as imported – והמסקנה היא כי :

**"the narrow exception carved out ... emphasizes the general rule to classify merchandise in its condition at the time of importation"**

(עמוד 16)

אולם כבר הערנו שהחקיקה הישראלית, ככל הנראה, איננה זהה ולכן, לכאורה, צרות החריגים שם איננה מעלה או מורידה. והסייגים עצמם (בקשר לטובין שבשל גודלם או טיבם לא ניתן להובילם כמקשה אחת ובמשלוח אחד, ובקשר לפיצולו של משלוח ביוזמתו של המוביל ובניגוד לכוונתו של בעל הטובין) אינם רלבנטיים למקרה הנדון כאן.

- דומה כי גם הדיון בסייג בדבר מרמה, תחבולה או הסתרה - deception, disguise or artifice - (מעמוד 16 ואילך, ובפרט בין עמוד 19 ועמוד 23), אין בו סיוע של ממש. הדוגמאות המובאות מן הפסיקה האמריקאית הן בהחלט מעניינות בפני עצמן (בגד הצמר השזור במעט כותנה; הפנינים שהגיעו בתפזורת; סוליות הבד של נעלי הבית; המהילה הזמנית של הסוכר הנוזלי; ההסבה הזמנית של חולצה לחצאית). אולם אם הנוף החקיקתי בישראל הוא אכן שונה, אזי לא בהכרח חייבים להגיע למקרי קיצון כאלה ולאותה דרגה של מלאכותיות, על מנת להסיק **במקרה המתאים**, כי שני פריטים שיובאו בנפרד דינם כאחד לצורך הטלת המסים העקיפים בישראל (ואני שב ומדגיש כי אינני מביע כל דעה כאן לגוף התביעה המונחת לפניי).

11. יתרה מזו, פרט למקום אחד בחוות הדעת (בעמוד 24 למעלה, בנושא הערכת שווים של טובין), חוות הדעת איננה מציגה את הדין האמריקאי כמושתת על הסכמות רב-לאומיות או כביטוי לעקרונות בין-לאומיים. הרי, אם אני יורד לסוף דעתה של התובעת, תכלית הבאת חוות הדעת היא בעיקר כדי להראות שבתיק זה רשות המסים סוטה מנורמות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

בינלאומיות מקובלות, ולפיכך, על רקע השאיפה לאחידות בתחום זה, אין לקבל את עמדתה החורגת מן המקובל.<sup>2</sup>

אולם כאמור, רוב רובה של חוות הדעת עוסק אך בדין האמריקאי הפנימי (חקיקה ופסיקה) ולא בשאלת היחס והממשק בינו ובין נורמות הבינלאומיות. ואם, לעומת זאת, תכלית הגשת חוות הדעת איננה כדי ללמד על נורמות רב-לאומיות, אזי אין סיבה מיוחדת להתעניין דווקא בדין האמריקאי, ולא בדינה של כל מדינה אחרת בעולם, וזאת לנוכח העובדה שבמקרה הנוכחי אין כל זיקה עובדתית לארצות הברית.

12. לנוכח התהיות הנ"ל בדבר יכולתה של חוות הדעת לסייע בידי בית המשפט בהכרעת המחלוקת הקונקרטית המונחת בפניו על פי הדין הישראלי, ולנוכח המשאבים שיהיו כרוכים בחקירתו של עו"ד בודק על תוכן חוות הדעת, תיטיב התובעת לעשות אם היא תשקול בשנית את נחיצות חוות הדעת כחלק ממסכת הראיות מטעמה (או תשתדל להגיע להסדר דיוני עם הנתבעת לגבי היקף החקירה הנדרש). ולמען הסר ספק, לא יותרו תיקון או השלמת חוות הדעת בשלב זה.

13. אם כן, ובכפוף לאמור לעיל, חוות הדעת לא תוצא מן התיק.

התובעת תמציא לנתבעת **תרגום** של חוות הדעת לשפה העברית תוך **30 ימים** (אלא אם יושג הסדר דיוני אחר בין הצדדים בנושא זה).

14. לאור כל האמור לעיל, לא ניתן צו להוצאות.

15. מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי באי כוח הצדדים.

---

<sup>2</sup> הוכחה כזו תהיה בנויה לפי סילוגיזם מעין זה: (א) הדין האמריקאי בנושא פלוני משקף את הכלל הרווח (ואולי המחייב) בעולם; (ב) הדין האמריקאי קובע X; (ג) הדין הישראלי קובע Y (ולא X); (ד) על כן, הדין הישראלי איננו משקף את הכלל הרווח בעולם.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 49165-10-20 כלמוביל בע"מ נ' מדינת ישראל

ניתנה היום, ו' טבת תשפ"ד, 18 דצמבר 2023, בהעדר הצדדים.

חתימה

---

ה' קירש, שופט