



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 9350/16

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט א' שהם

העותרות: 1. סופר פארם (ישראל) בע"מ
2. המשביר 365 החזקות בע"מ
3. ניו פארם דראגסטורס בע"מ
4. חטיבת הקוסמטיקה בלשכת המסחר תל אביב
והמרכז

נגד

המשיבים: 1. מנהל המכס ומע"מ
2. שר האוצר
3. רשות שדות התעופה בישראל
4. James Richardson Proprietary Limited
5. אל על נתיבי אויר לישראל בע"מ

עתירה למתן צו על-תנאי

תאריך הישיבה: י"ח באדר התשע"ז (16.03.17)

בשם העותרת 1:	עו"ד ניב זקלר; עו"ד גילי קורן
בשם העותרות 2-3:	עו"ד חיה שפיגל
בשם העותרת 4:	עו"ד ראובן בילט
בשם המשיבים 1-2:	עו"ד מיטל בוכמן שינדל
בשם המשיבה 3:	עו"ד אסף שובינסקי; עו"ד אביאל פלינט; עו"ד אוהד דונגי
בשם המשיבה 4:	עו"ד הלנה ביילין; עו"ד נתי אגמון
בשם המשיבה 5:	עו"ד דוד תדמור; עו"ד אורטל גר; עו"ד מיכל זלצמן

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

העתירה עוסקת בשאלה האם שירות הזמנות מוצרים הקיים באתרי האינטרנט של חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על", הוא בבחינת שירות מכירות, אשר עסקאות מכר טובין המתבצעות בו חייבות במס ערך מוסף ובמס קניה.

1. מן הידועות שעסקאות המתבצעות בחנויות ה"דיוטי-פרי" בנמל התעופה הלאומי ע"ש דוד בן גוריון, כפופות להסדר מס מיוחד. ככלל, עסקאות מכר טובין שמתבצעות במדינת ישראל טעונות תשלום מס ערך מוסף ומס קניה; ואילו, עסקאות שמתבצעות בחנויות ה"דיוטי-פרי" בנמל התעופה בן גוריון אינן טעונות בתשלום מיסים אלו. בתמצית ייאמר, כי הדין הישראלי קובע הסדר מס מיוחד ביחס לעסקאות מכר טובין שמתבצעות ב"מחסן רשוי" ל"יוצאים מישראל". עסקאות מסוג זה חייבות בתשלום מס ערך מוסף, אך כיום שיעור המס עומד על אפס אחוזים. בנוסף, הדין קובע כי עסקאות אלה פטורות ממס קניה. הסדר זה יונק את חיותו משילוב של מספר דינים, בהם חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ); חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952 (להלן: חוק מס קניה); צו מס קניה (פטור), התשל"ו-1975; פקודת המכס [נוסח חדש]; ותקנות המכס, התשכ"ו-1965 (ראו גם: בג"ץ 4140/95 סופר פארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נד(1) 49 (1999) (להלן: בג"ץ 4140/95)). יצוין, כי גם עסקאות מכר טובין שמתבצעות במהלך טיסות אינן טעונות תשלום מס ערך מוסף ומס קניה, אך הסיבה לכך אינה קשורה להסדר המס המיוחד הנ"ל, אלא עניינה בכך שעסקאות אלה מתבצעות במרחב האווירי מחוץ לשטח הטריטוריאלי של מדינת ישראל, ולכן ממילא הן אינן נלכדות ברשת המס הישראלית.

2. על מנת להפיג את חששות הקוראים, יובהר כבר עתה, כי העתירה אינה תוקפת את הסדר המס המיוחד החל על עסקאות מכר טובין בחנויות ה"דיוטי פרי" או בטיסות. לעומת זאת, עניינה של העתירה בשירות חדש, אותו החלו חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על" להציע לקהל לקוחותיהן. מדובר בשירות הזמנה מראש באינטרנט, שלפיו לקוחות החברות יוכלו לתכנן את רכישותיהם, ולהזמין מראש באינטרנט את המוצרים שאותם הם חפצים לרכוש בחנויות ה"דיוטי-פרי" או בטיסות ("Pre Order"). העותרות סבורות כי ההזמנות המתבצעות באמצעות שירות זה הן למעשה עסקאות אינטרנטיות רגילות, הדומות לכל עסקה מקוונת שמתבצעת במדינת ישראל. על כן, הן טוענות, עסקאות אלה לא יכולות ליהנות מהטבות המס והפטורים בדומה לעסקאות שמתבצעות בנמל התעופה או בטיסות. לטענתן, ההטבות והפטורים יכולים להינתן רק ביחס לעסקאות שמתבצעות ב"מחסן רשוי" או בטיסות עצמן, ולא ניתן להרחיב את תחולתם ולפרשם ככאלו החלים גם על עסקאות מקוונות. יצוין כי העותרות הן חברות קוסמטיקה שונות, מתחרות עסקיות של חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על". לטענתן, הרחבת תחולת ההטבות והפטורים ביחס לעסקאות מקוונות שמבצעות חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על" מקפחת ומפלה אותן, וכן פוגעת בחופש עיסוקן וביכולתן להתחרות בשוק. לפיכך נטען, כי המשיב 1, מנהל המכס והמע"מ (להלן:

המשיב), חורג מסמכותו ופועל שלא כדין בכך שאינו נוקט אמצעים לגביית מסים ביחס לעסקאות אלה.

3. ומשהזכרנו את המשיב, יש מקום להרחיב מעט אודות ההליך המנהלי שהתנהל לפניו בנושא העתירה. למעשה, המשיב נדרש לסוגיה לאחר שחברת "ג'יימס ריצ'רדסון" פנתה אליו בבקשה לאשר את שירות ההזמנה החדש שאותו היא ביקשה להשיק. ביום 26.3.2015, קבע המשיב, כי השירות החדש יכול לחסות תחת הסדרי ההטבה והפטור, אך זאת בהינתן מספר תנאים, שיבטיחו כי השתכללות עסקת מכר הטובין תתבצע אך ורק ב"מחסן הרשוי" - דהיינו, בחנויות הפיזיות של חברת "ג'יימס ריצ'רדסון" בנמל התעופה בן גוריון. המשיב הסכים לכך שלקוחות חברת "ג'יימס ריצ'רדסון" יזמינו מראש טובין באינטרנט, במטרה להקל על עומס העבודה והתורים בחנויות ה"דיוטי-פרי" בנמל התעופה בן-גוריון. לעומת זאת, המשיב לא הסכים לכך שתתבצענה עסקאות סופיות וממשיות באינטרנט, חלף ביצוען בחנויות באופן פיזי. במילים אחרות, המשיב ביקש לקבוע תנאים שיבטיחו שכל שהשירות החדש יאפשר ללקוחות הוא לאותן טנטטיביות לחברת "ג'יימס ריצ'רדסון" בדבר כוונתם לרכוש מוצר ספציפי. זאת, על מנת שהחברה תוכל להכין עצמה מבעוד מועד למעמד הרכישה, כך שכאשר יגיע הלקוח לחנות ה"דיוטי-פרי", מעמד הרכישה יהא קצר ויעיל יותר.

4. התקיים אפוא שיג-ושיח מנהלי, בין המשיב לבין חברת "ג'יימס ריצ'רדסון", אשר בסופו החברה קיבלה על עצמה את התנאים הבאים לשם הפעלת שירות ההזמנות מראש באתר האינטרנט שלה:

- א. לא תהא אפשרות לביצוע עסקה או תשלום מראש באתר האינטרנט;
- ב. לקוח שמשתמש בשירות ה-*Pre Order* אינו חייב בדמי הזמנה;
- ג. לקוח שמשתמש בשירות ה-*Pre Order* רשאי לבטל את ההזמנה ללא דמי ביטול;
- ד. אין לדרוש מלקוח אשר משתמש בשירות ה-*Pre Order* להפקיד "דמי רצינות";
- ה. טרם שימוש בשירות מובהר ללקוח שאין בשירות משום "רכישה";
- ו. טרם שימוש בשירות מובהר ללקוח שהרכישה תתבצע רק בנמל התעופה;
- ז. טרם שימוש בשירות מובהר ללקוח שהרכישה כרוכה בהגעה פיזית לנמל התעופה;
- ח. טרם שימוש בשירות נדרש הלקוח להזין פרטי טיסה, כך שמובן כי השירות זמין רק ל"יוצאים מהארץ";
- ט. טרם שימוש בשירות החברה מבהירה כי היא אינה מחויבת לספק ללקוח את המוצר אם הוא לא יהיה זמין במלאי הקיים בחנות הפיזית במועד הרכישה.

י. טרם שימוש בשירות נוטלת החברה מהלקוח את פרטי כרטיס האשראי שלו, אך מובהר כי אלו נמסרים לבטחון בלבד ולא ניתן לבצע באמצעותם עסקה מקוונת. יא. הרכישה עצמה כרוכה בהגעה פיזית לחנות ה"דיוטי-פרי" בנמל התעופה, בהצגת דרכון וכרטיס טיסה, ובתשלום מלא במעמד הקנייה.

5. אשר להליך המנהלי שהתקיים ביחס לחברת "אל-על", הרי שכעולה מתגובת המשיב, חברת "אל-על" לא פנתה אליו בבקשה לאישור השירות המקוון החדש. המשיב מציין כי לא ראה בכך כל בעיה, משום שלדעתו אין בשירות שמציעה חברת "אל-על" באתר האינטרנט שלה משום הפרת הוראה כלשהי בחוקים המסדירים את תשלום מס הערך המוסף או מס הקניה. המשיב סבור, כי במקרה של "אל-על", מסירת הטובין מתרחשת במהלך הטיסה מחוץ לשטח האווירי של מדינת ישראל, ולכן אין מדובר "בעסקה" שבוצעה בישראל, אשר כפופה לאישורו. המשיב בדעה כי מקום בו מסירת הטובין ללקוח מתבצעת מחוץ לשטח הטריטוריאלי של מדינת ישראל, אין לראות בה כעסקת מכר טובין החייבת במס ערך מוסף או במס קניה. לפיכך אין לו תפקיד ביחס לעסקה זו. לטענתו, הדבר נלמד גם מהוראות חוק אחרות, אשר מחייבות את חברות התעופה להציע את מרכולתן ללקוחות רק לאחר יציאתו של כלי הטיס מהמרחב האווירי של מדינת ישראל (ראו: אוגדן מכס (סחר חוץ) - מחסנים רשויים). המשיב הדגיש, כי ככל שהקונה ישוב ארצה, ובאמתחתו הטובין שרכש, וככל שהוא יבקש להכניס את הטובין ארצה, אפשר ויחויב במס במועד זה.

6. כאמור, העותרות יוצאות חוצץ נגד החלטתו ונימוקיו של המשיב. העותרות סבורות כי במישור המהותי, השירות החדש שמוצע באתרי חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על" הוא שירות מכירות לכל דבר ועניין, שבגדרו הלקוחות רשאים לבחור את המוצרים שירכשו; להזמין את אותם המוצרים; לקבל התחייבות על המחיר; ועוד. בנסיבות אלה, העותרות סבורות כי יש לראות בפעולות שמבוצעות באתרים אלו משום עסקאות מכר טובין המבוצעות בישראל, ואשר חייבות במס ערך מוסף ובמס קניה. הסעדים המבוקשים בעתירה מכוונים לחיובן המלא של חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על" במס ערך מוסף ובמס קניה בגין הפעולות המבוצעות בשירות ה-*Pre Order* החדש. לחלופין מבקשות העותרות כי הן תהיינה זכאיות לאותם תנאי ההטבה והפטור. לחלופי-חילופין, מבקשות העותרות כי ייקבעו כללים ותנאים מחמירים יותר, אשר יבטיחו למצער, כי השירות החדש שמציעה חברת "ג'יימס ריצ'רדסון" לא יהפוך פלטפורמה לרכישות אינטרנטיות.

7. לאחר שבחנתי את כתבי בי-הדין, וכן לאחר ששמעתי את טיעוניהם המלומדים של באי-כוח הצדדים במעמד הדיון שהתקיים לפנינו, באתי לכלל מסקנה כי דין העתירה שלפנינו להידחות. כך אציע גם לחברי לקבוע.

למעשה, העתירה כולה מתבססת על ההנחה שלפיה הפעולות שמתבצעות באתרי האינטרנט של חברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על" במסגרת שירות הזמנת המוצרים החדש, הן עסקאות מכר טובין, כהגדרתן בדין, ולפיכך הן חייבות במס. ובכן, בטרם נידרש לכלל הטענות העולות בעתירה, עלינו לבחון אפוא הנחה זו. מובן, כי ככל שהנחה זו תימצא בלתי נכונה, תישמט הקרקע תחת העתירה כולה. ניתן לזקק את השאלה ולהציגה גם באופן הפשוט הבא: מהו המועד שבו משתכללות "עסקאות המכר" לפי השירות המקוון החדש - האם ברגע השימוש בשירות המקוון באינטרנט (כטענת העותרות) או במעמד התשלום בנמל התעופה (כטענת המשיבים)?

ובכן, באשר לשירות ה-*Pre Order* שמציעה חברת "ג'יימס ריצ'רדסון", דומני כי שירות זה אינו מהווה שירות מכירה, וכי עסקאות המכר לעניין המס מתבצעות במלואן בחנויות ה"דיוטי-פרי" המצויות בנמל התעופה בן גוריון. מכלול התנאים שהציב המשיב לפעילות במסגרת השירות המקוון, מבטיח כי הזמנות ביחס לטובין שיבצעו לקוחות באינטרנט תהיינה טנטטיביות בלבד, בלי מעמד משפטי מחייב. לפי התנאים, לא משתכללת ללקוח זכות כלשהי לקבל את המוצר, ואף לא חובה נגדית לשלם עבורו. הלקוח אינו חייב בדמי הזמנה. הוא רשאי לבטל את ההזמנה ללא דמי ביטול בכל עת, גם לאחר שהמוצר "נשמר לו". מובהר ללקוח שהשימוש בשירות המקוון אינו מהווה רכישה, וכי הרכישה עצמה תתבצע בנמל התעופה לאחר הצגת כרטיס טיסה ותשלום מלא. אם לא די בכך, מובהר ללקוח שהחברה אינה מחויבת לספק את המוצר אם לא יהא זמין במלאי הקיים בחנות במועד הרכישה. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי השימוש בשירות החדש עולה כדי "עסקה" של מכר טובין כהגדרתה בדין, שכן אין היא מהווה "מכר" שניתן לראות בו ובמועדו משום הקניית חזקה, זכות או שליטה, באופן מנוי וסופי ביחס לטובין, ובוודאי שלא "זכות ורשות ליטול את הנכס ולהשתמש בו" (בג"ץ 4140/95, עמ' 62; כן ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א 61 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר); יוסף גרוס ואברהם אלטר מס ערך מוסף 190, 225-226 (1987) (להלן: גרוס ואלטר)). לצד זאת, אינני סבור כי ניתן לראות בפעולות שמתבצעות בשירות החדש משום עסקאות "מכר מותנה". המסקנה היא, שהפעולות שמתבצעות באתר האינטרנט של חברת "ג'יימס ריצ'רדסון" אינן עסקאות מכר טובין לצורכי מס, וממילא לא נפלה שגגה בהחלטת המשיב כי אין יסוד בדין להורות על חיובן במס.

אשר לשירות ה-*Pre Order* שמציעה חברת "אל-על"; אני מקבל באופן מלא את טענות המשיבים 1-2, כמו גם את טענות חברת "אל-על", שלפיהן אין יסוד לחייב את חברת "אל-על" במס בגין פעולות שמתבצעות באתר האינטרנט שלה, לגבי השירות שהיא מציעה בו, וזאת משום שמסירת הטובין במסגרת עסקאות המכר דנן אינה מתבצעת בשטח ישראל, אלא על המטוס, במתחם האווירי מחוץ לשטחה הטריטוריאלי. בנסיבות אלה, העסקאות אינן נלכדות ברשת המס הטריטוריאלית הישראלית אשר פרושה מכוח חוק מע"מ (ראו סעיפים 2 ו-14 לחוק; נמדר, 369; גרוס ואלתר, 226-225), ומכוח חוק מס קניה. למעלה מן הצורך יצוין, כי בתגובתה של חברת "אל-על" לעתירה אף הוטעם, כי גם במישור המהותי, קיימים אלמנטים רבים המלמדים כי עסקת המכר לעניין המס מתבצעת על המטוס. כך, לא ניתן לקבל מוצר שהוזמן באתר בלי שהזמין נמצא על המטוס בפועל; לקוח שהזמין מוצר באתר ולא הגיע לטיסה, הזמנתו תבוטל והוא יזוכה במלוא הסכום; לקוח שהזמין מוצר באתר ולאחר מכן נמלך בדעתו, רשאי להתחרט ולא לרכוש את המוצר, בלי דמי ביטול; וגם לחברת "אל-על" יש זכות שלא לקיים את העסקה, בין היתר משיקולים שקשורים לזמינות במלאי, מגבלת מקום, משקל המטען בטיסה ועוד. מטעמים אלו, איני סבור כי ניתן לראות גם בפעולות שמתבצעות באתר האינטרנט של חברת "אל-על" משום עסקאות מכר טובין לעניין החיוב במס. ממילא איני סבור כי נפלה שגגה בהחלטת המשיב לפיה אין יסוד בדין להורות על חיובן במס גם של עסקאות אלה.

8. מן המקובץ לעיל עולה, שהנחת היסוד שעליה מושתתת העתירה כולה, אינה מעוגנת כדבעי בדין. כאמור, החלטת המשיב שלא לפעול להטלת חיוב במס על הזמנות המבוצעות באתר האינטרנט של חברת "ג'יימס ריצ'רדסון", באמצעות שירות ה-*Pre Order*, אינה מגלה פגם משפטי שמצדיק התערבות מצדו של בית משפט זה. באותו האופן, גם החלטת המשיב שלא לנקוט פעולות במישור דיני המס ביחס להזמנות שמבוצעות בשירות ה-*Pre Order* שמציעה חברת "אל-על", אינה מגלה פגם שמצדיק התערבות שיפוטית. בהינתן שנשללת הנחת היסוד כאמור, נשמטת הקרקע תחת העתירה כולה, ומכאן המסקנה שיש לדחות את העתירה על כלל ראשיה.

9. יוטעם, כי עסקינן בעתירה לבית המשפט הגבוה לצדק בבקשה שיפעיל ביקורת שיפוטית על מעשי המנהל. הווה אומר - מתבקשת התערבות שיפוטית בהחלטות מנהל המכס והמע"מ במישור הסמכות, הפעלת שיקול הדעת והשוויון. בהקשר זה, אמנם ראיתי לנכון לבחון את החלטת המס במובן המקצועי, כדי שהעותרות לא תחושנה כי טענותיהן לא נבחנו; אך למעשה די היה לי להסתפק בקביעה כי יש למשיב סמכות

לקבוע את שקבע, וכי החלטתו התקבלה תוך הפעלת שיקול דעת באופן שקשה עד מאוד לומר עליו כי הוא מגלה פגם מנהלי (כגון שיקולים זרים, אי-סבירות ואף פגיעה בשוויון). ומשעניין לנו במשפט מנהלי, ייאמר עוד, כי כמובן שאין בפסק דין זה כדי להביע כל עמדה ביחס לטענות אפשריות מתחומי משפט אחרים, והדברים אמורים הן ביחס לטענות עקרוניות ממישור דיני המס בעניין ההטבות והפטורים (ודוק: העותרות לא תקפו תקיפה ישירה הוראות אלה, אלא רק טענו כי המשיב אינו מיישמן כדין), או במישור דיני התחרות וההגבלים העסקיים.

10. סוף דבר, אציע לחבריי לדחות את העתירה, תוך חיוב העותרות בהוצאות המשיבים 1-2 בסך 10,000 ש"ח, ובהוצאות המשיבות 3-5 בסך 10,000 ש"ח לכל אחת.

ש ו פ ט

השופט נ' טולברג:

אני מסכים לדברי פסק דינו של חברי, השופט י' דנציגר בכלל, ולדבריו בסיפא של פסק הדין בפרט, וזהו העיקר: מנהל המכס והמע"מ פעל בסמכות בענייניהן הנדונים בעתירה של החברות "ג'יימס ריצ'רדסון" ו"אל-על"; השיקולים שנשקלו הם מקצועיים וענייניים, כדין, ואין הצדקה מבחינתנו להתערב בשיקול הדעת שהופעל.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, ט"ו באב התשע"ז (7.8.2017).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט