



הטיפ השבועי לחברי הלשכה

מייבאים מותגים? משתלם להתעדכן בפסיקה

מאת: עו"ד אריאל זיסמן,

לאחרונה (1.11.2016) פסק ביהמ"ש העליון בסוגיה הקרובה לליבם של יבואני המותגים בישראל, פסיקה אשר עשויות להיות לה השלכות משמעותיות בענפי הייבוא השונים: **מיסוי תמלוגים במכס**.

סיפור המעשה

שלוש יבואניות מותגים (מרוידקס, אקספוז, קונספט), חברות ישראליות העוסקות בייבוא פריטי אופנה המיוצרים בחו"ל, פנו לביהמ"ש המחוזי (מרכז-לוד) בבקשה לקבוע שתמלוגים ששילמו בקשר לפריטי אופנה המייבאים על ידן לארץ אינם חייבים במכס. היבואניות רוכשות את פריטי האופנה המייבאים על ידן מהיצרנים שלהם בחו"ל (הספקים) ומעבירות אליהם את התשלום בעדם. בנוסף על התשלום לספקים, משלמות היבואניות **תמלוגים** לחברות ולנציגויות של חברות, שבבעלותן סימני מסחר המופיעים על פריטי האופנה המייבאים על ידן (ה-Licensors, או בעברית: ה-"מרשות"). הספקים אינם בבעלות או בשליטת המרשות, ומעורבותן של המרשות בהתקשרות בין היבואניות לספקים משתנה ממקרה למקרה. בעת ייבוא פריטי האופנה לארץ שילמו היבואניות מכס בשיעור של 12% מהתמורה שהעבירו לספקים בעד אותם פריטים. בשלב מאוחר יותר, דרש אגף המכס והמע"מ מהיבואניות להוסיף על המכס שכבר שולם על ידן גם עוד 12% מהתמלוגים שהעבירו למרשות, כיוון שלדעת המכס יש לשכלל את התמלוגים במחיר של פריטי האופנה שיובאו לארץ. היבואניות שילמו לאגף המכס תחת מחאה, והגישו לבית המשפט המחוזי תביעות למתן סעד הצהרתי לפיו התמלוגים ששילמו למרשות אינם חייבים במכס. על פסיקתו של ביהמ"ש המחוזי בעניין הוגשו ערעורים מטעם שני הצדדים (היבואניות מחד והמכס מאידך), ומכאן הכרעתו של ביהמ"ש העליון בעניין, נשוא מאמרנו זה.

קצת רקע חקיקתי

סעיפים 3 ו 5 לפקודת תעריף המכס והפטורים, וסעיף 1 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי התעריף), קובעים, כי על טובין המייבאים לארץ יוטל מכס בשיעור שייקבע על ידי



הטיפ השבועי לחברי הלשכה

שר האוצר. שר האוצר קבע בצו, כי על טובין מיובאים מסוימים יוטל מכס בשיעור הנגזר כאחוז מסוים מערכם. סעיף 130(1) **לפקודת המכס** קובע, כי ערכם של טובין מיובאים החייבים במכס ייקבע על פי ערך העסקה שבה נרכשו, **וסעיף 132(א)** לפקודה קובע כי "ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן – מחיר העסקה), בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133". **סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס** קובע, כי "לצורך קביעת ערך העסקה כאמור בסעיף 132, ייוספו למחיר העסקה ... **תמלוגים ודמי רישיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו.**"

במילים אחרות, לפי החוק, ערכם של טובין מיובאים, לצרכי חיוב במכס, מורכב ממחירם בצירוף "הוצאות וסכומים" המפורטים **בסעיף 133(א) לפקודת המכס**, שאינם כלולים במחיר העסקה מלכתחילה, ואותם יש להוסיף עליו, ובהם, בין היתר, תמלוגים ודמי רישיון המתייחסים לטובין המיובאים "שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו".

מהם תמלוגים ודמי רישיון החייבים במכס משום שהיבואן חייב בתשלומם כ"תנאי למכירת הטובין בישראל" כקבוע בחוק?

לאחר שעיין היטב בטענות הצדדים, ואף הוסיף לחקור בנושא באמצעות התייחסות לחקיקה ופרשנותה במדינות אחרות בעולם, באמנות בינלאומיות, ובכללי הפרשנות בדין הישראלי, הגיע ביהמ"ש העליון למסקנה, שהצדק בעניין זה עם היבואניות, וכי יש לפרש את התיבה "תנאי למכירת הטובין בישראל" (בסעיף 133(א)(3) הנ"ל) כמתייחסת רק לתמלוגים ודמי רישיון שהיבואן נדרש לשלם על מנת שיהיה באפשרותו לרכוש את הטובין המיובאים על ידו **מהספק** שלהם במדינת הייצוא. ביהמ"ש העליון קבע שהמחוקק ביקש להטיל מכס רק על תמלוגים ודמי רישיון אשר תשלומם מהווה תנאי למכירת הטובין ... לייצוא למדינה המייבאת, וזאת להבדיל מתמלוגים ודמי רישיון המשולמים בעד הזכות למכור או להפיץ את הטובין המיובאים בארץ לאחר שכבר נרכשו.



הטיפ השבועי לחברי הלשכה

בפסק דינו המקיף סקר ביהמ"ש העליון שלוש שיטות משפט מרכזיות (האיחוד האירופי, קנדה וארה"ב) והגיע אל המסקנה שבכל שיטות המשפט של המדינות שנבחנו, מקובל הכלל, לפיו על מנת שהתמלוגים יכללו במחיר הטובין לצורכי מכס נדרש שתשלומם יהווה תנאי למכירה במישור היחסים שבין היצרן לבין היבואן. בצדק טענו, אפוא, היבואניות, שאימוץ הפרשנות המוצעת ע"י אגף המכס יוביל לכך שמדינת ישראל תהא, ככל הנראה, המדינה היחידה שתחייב במכס תמלוגים ודמי רישיון המשולמים עבור טובין מיובאים גם כאשר תשלומם אינו מהווה תנאי לרכישתם בחו"ל. משהגיע ביהמ"ש העליון אל המסקנה כי יש להוסיף למחיר העסקה החייב במכס רק תמלוגים ודמי רישיון שתשלומם מהווה תנאי למכירת הטובין לייצוא למדינה המייבאת, היה עליו להוסיף ולבחון מתי ניתן לומר כי מכירה של טובין כאמור אכן מותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון.

כיצד נדע שמכירה של טובין מותנית בתשלום תמלוגים או דמי רישיון?

הכללים הנוהגים באיחוד האירופי ובארה"ב ביחס לחיוב של תמלוגים ודמי רישיון במכס אינם מתייחסים אך ורק לאמור בהסכמים הרלבנטיים לעסקת הייבוא (כפי שטען אגף המכס). הכללים הנ"ל בוחנים את מכלול הנסיבות האופפות את העסקה ואת היחסים המסחריים שבין היבואן, הספק, והמרשה. ביהמ"ש העליון הוסיף ושאל: האם יש ליבואן אפשרות מעשית לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מבלי להתחייב בתשלום התמלוגים או דמי הרישיון?

אינדיקציות באשר להיעדרה של אפשרות מעשית לרכוש את הטובין המיובאים בלא תשלום תמלוגים או דמי רישיון, ניתן למצוא בראש וראשונה בחוזים/הסכמים שבין היבואן, הספק והמרשה. בנוסף, ייתכנו מקרים שבהם ניתן יהיה להסיק, מנסיבות שמעבר לחוזה/הסכם, מסקנה בדבר קיומה או היעדרה של אפשרות מעשית לרכוש טובין מיובאים מבלי להתחייב בתשלום תמלוגים או דמי רישיון. כך, למשל, נסיבות המצביעות על שליטה ישירה או עקיפה של המרשה ביבואן או בספק, עשויות ללמד על היעדר אפשרות מעשית לרכוש את הטובין המיובאים מבלי להתחייב בתשלום תמלוגים או דמי רישיון. דוגמא נוספת הנה נסיבות המצביעות על כך שהמרשה שולט בידע, בחומרים או ברכיבים הדרושים לייצורם של הטובין המיובאים (למשל,



הטיפ השבועי לחברי הלשכה

כאשר הטובין מיוצרים על פי פטנט השייך למרשה או כאשר המרשה מספק את הידע הטכני שעל פיו מיוצרים הטובין). בנוסף, נסיבות המצביעות על שליטה ישירה או עקיפה של המרשה בתהליך הייצור של הטובין המיובאים, מעבר לנדרש לצורך בקרת איכות, עשויות אף הן ללמד על היעדר אפשרות מעשית, וכמוהן נסיבות המצביעות על שליטה של המרשה בתהליך הרכש של הטובין המיובאים (למשל, כאשר המרשה מכתוב את זהותו של ספק הטובין או סוכן הרכש שלהם). אכן, קבע ביהמ"ש העליון, שליטה של המרשה בזהותו של ספק הטובין יש בה כדי להצביע על כך שהוא שולט בתהליך הרכש שלהם וכי באפשרותו למנוע מהיבואן לרכוש את הטובין המיובאים אם לא ישלם לו תמלוגים.

באופן פרטני, ביחס ליבואנית מרוידקס, קבע ביהמ"ש העליון, שההסכם הרלבנטי שהוצג בפניו מצביע על כך שהיה באפשרותו של המרשה למנוע את מכירת הטובין המיובאים ליבואן במקרה של אי תשלום תמלוגים. ואולם, מרוידקס הצליחה להביא ראיות אשר סותרות מסקנה זו ...

ביחס לתמלוגים ששילמה היבואנית אקספוז לדיסני נקבע, שההסכם הרלבנטי (שהוצג בפני ביהמ"ש העליון) נועד לאפשר לדיסני לוודא שהטובין הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה הם מאיכות טובה ומיוצרים בתנאים נאותים ואין בהם כדי להקנות לה זכות או יכולת להביא להפסקת ייצורם במקרה של אי תשלום תמלוגים. לפיכך, אין בהסכם הנ"ל כדי ללמד על שליטה של דיסני בתהליך ייצורם של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה מעבר לנדרש לשם בקרת איכות.

סיכום ומסקנות מעשיות

פסק דינו של ביהמ"ש העליון בהחלט מעודד, בקבעו הלכה למעשה, כי לא כל התמלוגים שמשלמים יבואני המותגים יהיו חייבים במכס, ושחלק נכבד מהם יכול להיות למעשה פטור ממכס. על מנת שתמלוגים יהיו חייבים במכס עליהם להיות קשורים למוצרים עצמם, ולתנאי הייבוא (להבדיל משלב המכירה בישראל). מדובר בפסיקה שיכולה להביא לחיסכון כספי משמעותי ליבואני המותגים (ויש לקוות שבהתאם לכך גם לצרכנים). המסקנה המעשית מפסק הדין הנה, כי מעבר

הטיפ השבועי לחברי הלשכה



לשכת המסחר והתעשייה
חיפה והצפון

לחשיבותו (העצומה) של החוזה בין הצדדים, התנהגותם בפועל הנה בעלת משמעות משפטית במישור המיסוי. כמובן, רק ימים יגידו כיצד הפסיקה הנ"ל תשפיע על התנהלות והחלטות רשות המכס ביחס לתמלוגים, אולם כבר עתה ברור: יבואני המותגים צריכים, ואף חייבים, לכלכל צעדיהם בתבונה, הן במישור החוזי והן במישור המעשי בפועל, בהתאם לקווים המנחים שנקבעו בפסה"ד נשוא מאמרנו זה, על מנת לצמצם את חבות המס, וזאת משום שהדבר אפשרי בהחלט!

- מאמר זה נועד למידע כללי בלבד ואינו מהווה חוות דעת משפטית. על מנת לקבל חוות דעת משפטית, למקרה מסוים או בכלל, מומלץ לפנות לעורך דין מוסמך עם כל הפרטים והמסמכים הרלבנטיים.