

טיב(ע)ם של הטובין

שלושה פסקי דין שניתנו בעת האחרונה עוסקים בשאלה הקריטית של קביעת ערך הטובין לצורך גביית המכס. ייתכן שבית המשפט העליון יקבע משנה סדורה ועקבית < דניאל פסרמן, עדי חיה רבן

מדובר בפרשנות רחבה למדי, אשר רואה הוצאות נלוות, אשר שולמו בנפרד למי שאינו ספק הטובין, כחלק מערך הטובין לצורכי מכס, וזאת אך בשל כך שהיה בהן כדי לתרום לאופיו של המוצר. פרשנות זו חורגת מנוסחם היבש של החוק והסכם ההערכה הבינלאומי

גראלי ממהותם. לפיכך, "המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין" הוא המחיר בעד הטובין הכשרים, לרבות הוצאות הכשרות, בלעדית לא היה המוצר זכאי להיחשב כשר. מדובר בפרשנות רחבה למדי, אשר רואה הוצאות נלוות, אשר שולמו בנפרד למי שאינו ספק הטובין, כחלק מערך הטובין לצורכי מכס, וזאת אך בשל כך שהיה בהן כדי לתרום לאופיו של המוצר. פרשנות זו חורגת מנוסחם היבש של החוק והסכם ההערכה הבינלאומי – לפיהם ה"מחיר" מתייחס לעסקת הייבוא בלבד, ואליו ניתן להוסיף רק הוצאות נלוות המנויות במפורש.

ת"א 4581-04-12, גוטקס אופנה

בספטמבר 2016 פסק בית המשפט המחוזי מרכז בהליך שנגע להוצאות שהוצאו בקשר לייבוא מותגי אופנה לישראל ("זארה", "פול אנד בר", "נאוטיקה", "ניין ווסט", "איזי ספירט" ו"אן קליין"). במרכז הדיון באותו עניין עמדו תשלומים ששולמו לטענת היבואנים עבור שירותי שיווק וניהול, אשר

המסים, והתקופה האחרונה זימנה כמה מקרים מעניינים במסגרתם דנו בתי המשפט בשאלה מהו ערכם של טובין לצורכי מכס.

רע"א 6592/14, נטו מלינדה סחר

בפרשה זו נדונה השאלה מה דינן של עלויות שירותי כשרות שנשארו בהן יבואנים על מנת לייבא לישראל מזון כשר. הערעור בבית המשפט העליון דן בשלושה תיקים מאוחדים, אשר שניים מהם עסקו בייבוא בשר כשר, והשלישי – בייבוא שמן כשר. ככלל, קיים איסור לייבא לישראל בשר שאינו כשר. לפי דרישת הרבנות, שחיטת הבשר בחו"ל צריכה להיעשות על ידי שוחט שהוסמך על ידי הרבנות הראשית, וצוות משגיחי כשרות נדרש לפקח על תהליך הייצור בחו"ל. כאשר הכשר הוא של הרבנות בישראל, היבואן מעביר את התשלום בגין שירותי השחיטה וההשגחה שנעשו בחו"ל במישרין לרבנות בישראל, או לגוף שהוסמך על ידה, וזאת בנפרד מהתשלום לספק הבשר עצמו בחו"ל.

אגף המכס והמע"מ הפיק גירעון נות למספר יבואנים שלא כללו את עלויות שירותי הכשרות בערך הטובין שהוצהר בעת הייבוא, ומחלוקת זו התגלגלה עד לפתחו של בית המשפט העליון.

בית המשפט העליון קבע לעניין הוצאות הכשרות בפסק דין קצר, שפורסם בדצמבר 2015, כי תהליך הכשרות הוא חלק אינטגרלי מן הייצור, ולפיכך כאשר מוצר כשר מיובא לישראל הוא לא מיובא כמוצר "סתם", אלא הכשרות היא "בשר מבשרו", ויש להטיל מכס גם על הוצאות הכשרות. זאת, כיוון שיש לפרש את סעיף 132 לפקודת המכס באופן המתייחס לטובין בכללותם, קרי: בהתחשב בכשרות, שהיא חלק אינט-

מכס הוא מס עקיף, אשר מוטל על טובין מיובאים, ומחושב (כמו המע"מ ומס הקנייה) ככלל כשי"עור מ"ערך הטובין". בעבר, נהוגה היתה בישראל שיטת הערכה לפיה נקבע "ערך הטובין" בהתאם להערכה אובייקטיבית שלהם, לפי שווי השוק. בשנת 1998 שונתה שיטת ההערכה בתיקון לפקודת המכס, כך שערך הטובין ייקבע לפי מחיר העיסקה בפועל, וזאת כחלק מאימוץ אמנות בינלאומיות עליהן חתמה ישראל. מאז התיקון, קובע סעיף 130 לפקודת המכס, כי ככלל ערכם של טובין ייקבע לפי "ערך העיסקה". ערך העיסקה מוגדר כך בסעיף 132 לפקודה: "המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא ליש"אל, בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133". סעיף 133 מונה עלויות ספציפיות המהוות חלק בלתי נפרד מערך הטובין, גם אם לא נכללו בתמורת עסקת הייבוא. כך למשל, יש להוסיף לערך הטובין את עלות האריזיה (הן עבודה והן חומרים), עלות חומרים ומרכיבים הכלולים בטובין, כלים ותבניות ששימשו בייצורם, עמלות, עבודות הנדסה ופיתוח שנעשו בחו"ל לטובת הייצור, תמלוגים שהיבואן חייב בתשלומם ועוד.

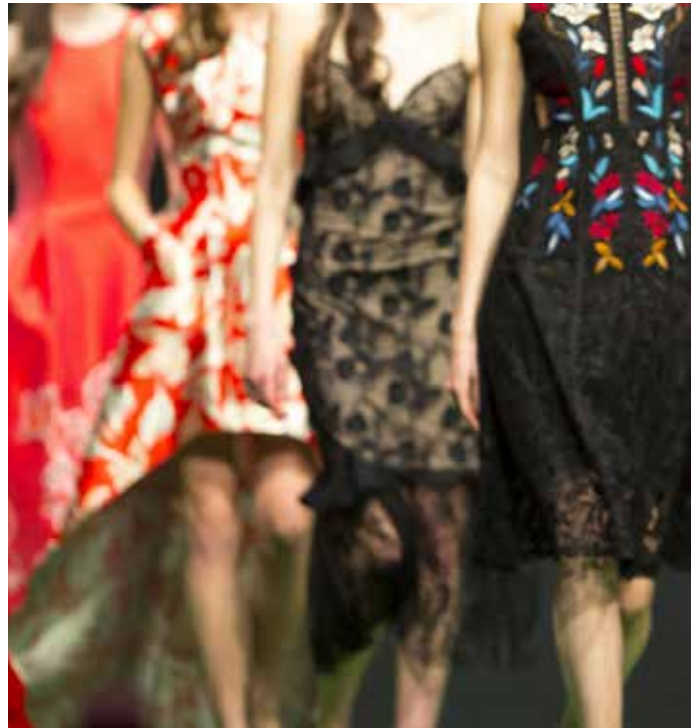
לפיכך, על מנת לחשב את ערכם של הטובין לצורכי מכס, יש לבחון את המחיר ששילם היבואן במסגרת עסקת הייבוא, ולהוסיף לו את ההוצאות המנויות בסעיף 133 לפקודה, ככל שאלה אינן כלולות במחיר הטובין מלכתחילה.

הגדרות אלה ל"ערך הטובין" היו מושא ללא מעט מחלוקות בין יבואנים לבין רשות

רו"ח ועו"ד דניאל פסרמן, עו"ד עדי חיה רבן, משרד גורניצקי



מערך הכשרות הוא חלק בלתי נפרד מהבשר



לא הוכח שהשירותים הם חלק נפרד מייבוא הבגדים

לייבואן את זכות השימוש במוטג. במסגרת פסק הדין, נבחנה פרשנותו של אחד מתתי־הסעיפים המופיעים בסעיף 133 לפקודה, הקובע, כי יש להוסיף לערך הטובין לצורכי מכס "תמלוגים ודמי רישיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתש"לומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו".

בפסק דינו הבחין בית המשפט העליון בין תמלוגים המהווים תנאי לייצוא הטור בין מהמדינה הזרה וייבואם לישראל, לבין תמלוגים המשולמים בעד הזכות למכור או להפיץ את הטובין המיובאים בארץ לאחר שכבר נרכשו ויובאו. בית המשפט פסק, כי רק במקרה הראשון יש לכלול את תשלום התמלוגים בערך הטובין.

בקביעתו זו, נסמך בית המשפט גם על הכללים הבינלאומיים להערכת טובין כפי שנקבעו באמנה עליה חתומה ישראל, גם על דברי ההסבר של ארגון המכס העולמי, וגם על האופן בו הם מיושמים במדינות אחרות (ארה"ב והאיחוד האירופי). בית המשפט פסק, כי יש ליישם את האמור לפי מערכת

כך שספק אם "ערך מוסף" כגון שימוש ב־ know how בו דן פסק הדין, יכול להיכנס להגדרת "טובין", כאשר מכס כידוע מוטל על "טובין" – נכסים מוחשיים. לאחרונה הוגש לבית המשפט העליון ערעור על פסק הדין.

ע"א 5885/13, מרוידקס מוצרי גלישה

בניגוד לשני פסקי הדין הקודמים, הרי שבמ־סגרת פסק דין שפורסם על ידי בית המשפט העליון בנובמבר 2016, ניתנה פרשנות מצמ־צמת לכללים הקובעים אימתי הוצאה ביחס לטובין מיובאים תיכלל בערך לצורכי מכס ותחויב בתשלום מכס.

פסק הדין עסק בנסיבות בהן נרכשו מוצרים (בעיקר טקסטיל) הנושאים מות־גים שונים מיצרנים שאינם בעלי המותג, ואילו הזכויות להשתמש בשמות המותגים, בסימניהם, ולעיתים גם בעיצוביהם – הוס־דרו בנפרד מול בעלי זכויות הקניין הרר־חני. דהיינו: לא היה קשר בין היצרן (הספק) שייצר את המוצר, לבין בעל המותג שהעניק

התבטאו בהנחיות מפורטות של בעלות המותגים הזרות ביחס להיבטי שיווק וניהול, ובכללם בחירת מיקום, עיצוב החנויות, הציוד בהן, אופן סידור המוצרים, פרסום, שיטות המכירה ועוד.

לטענת היבואנים, התשלומים בעד שירותים אלו היו חלק מדמי זיכיון כלליים ששולמו לבעלות המותגים, אשר חושבו כאחוז ממחזור מכירות המותג בישראל, והם אינם חלק מערך הטובין בייבוא לצורכי מכס. ביהמ"ש קבע, כי לא עלה בידי היבואניות להוכיח שאכן מדובר בשירותים שהם נפרדים מהמוצר עצמו, וכי אותן הנחיות מפורטות הן חלק בלתי נפרד מתנאי הייבוא. למעשה קבע בית המשפט, כי בדומה להוצאות הכש־רות, גם הוצאות לטובת מיתוג החנות הן כאלה התורמות לאופיו של המוצר, ול"מה שהוא" (כך ניסח בית המשפט), ולכן מדובר בהוצאות חבות במכס.

מדובר בהמשכה של מגמה פרשנית מרחיבה, במסגרתה מוטלים מיסי ייבוא גם על הוצאות שלא הוצאו במישרין בגין ייבוא המוצרים גופם. הרחבה זו ניכרת לאור

עמדות חייבות בדיווח בנושא הערכת טובין

בסוף שנת 2015 תוקנה פקודת המכס ונוסף סעיף 231 הקובע, כי ככל שאדם (לרבות תאגיד) פועל באופן העומד בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים, באופן אשר הניב לו חסכון מס בסך מצטבר של 2 מיליון שקל בשנה או 5 מיליון שקל במצטבר לאורך ארבע שנים, הוא נדרש לדווח על כך בתוך 60 ימים מתום שנת המס.

בשלהי דצמבר 2016 פרסמה רשות המיסים את רשימת העמדות המתייחסות להערכת טובין לצורכי מכס, ובכללן התייחסות להוצאות פרסום בהן נשא היבואן, הכללת דמי הפצה ואחריות בערך לצורכי מכס, התחשבות בהנחות לצורכי הערכה, וכן הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצורכי מכס.

עמדת רשות המיסים בהקשר זה היא, כי תשלומי תמלוגים (לרבות תשלומים הנגזרים כאחוז ממכירות הטובין בישראל), בין אם הם מועברים לספק ובין אם לחברה קשורה, הם חלק מערך הטובין לצורכי מכס. הרשות מבהירה, כי לעמדתה – תשלומים המתייחסים להנחיות בדבר עיצוב החנות בה יימכרו הטובין המיובאים תחת הסימן המסחרי של הספק וכיוצא בזאת, נדרשים גם הם להיכלל בערך הטובין, אף אם אינם משולמים בגין הטובין אלא בגין שירותים.

ניכר, כי עמדת הרשות בעניין התמלוגים נסמכת על פסק דין גוטקס שהוזכר לעיל, אשר כאמור הוגש בעניינו ערעור לבית המשפט העליון, וטרם הפך להלכה חלוטה.

סיכום

מטבע הדברים, לשאלות הערכת הטובין לצורכי מכס ישנה השפעה על המחיר לצרכן, שכן ככלל המכס מגולם במחירי המוצרים בעת מכירתם. משמעות הרחבת הערך ממנו נגזרים המיסים היא, כי באופן עקיף – יעלו גם מחיריהם של המוצרים המיובאים. לאור הפסיקות השונות כאמור לעיל, נדמה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה לגבי סוגייה זו. ייתכן שעתה, משהוגש ערעור לערכאה העליונה על פסק הדין בעניין גוטקס, יתאפשר לבית המשפט העליון לקבוע משנה סדורה ועקבית שתבהיר את הדין. ●



בנושא מוצרי הטכסטיל ניתן פסק דין מצמצם

לא עלה בידי היבואניות להוכיח שאכן מדובר בשירותים שהם נפרדים מהמוצר עצמו, וכי אותן הנחיות מפורטות הן חלק בלתי נפרד מתנאי הייבוא. בדומה להוצאות הכשרות, גם הוצאות לטובת מיתוג החנות הן כאלה התורמות לאופיו של המוצר, ול"מה שהוא", ולכן מדובר בהוצאות חבות במכס

בית המשפט העליון לא אימץ את הגישה המרחיבה לפיה הוצאות התמלוגים בעד הזכות להשתמש במותגים מהווה הוצאה המקנה למוצר את אופיו, אלא נקט בפרשנות מצמצמת ודווקנית. ייתכן שהטעם לכך היה ההוראה הספציפית המתייחסת לעניין התמלוגים, אולם ייתכן גם, כי המדובר בבלימתה של המגמה המרחיבה

המקנה למוצר את אופיו (קרי, מוצג "ממותג" ו"מקורי", להבדיל ממוצר "מזויף" או "מפר"), אלא נקט בפרשנות מצמצמת ודווקנית. ייתכן שהטעם לכך היה ההוראה הספציפית בפקודת המכס המתייחסת לעניין התמלוגים, אולם ייתכן גם, כי המדובר בשינוי גישה ובבלימתה של המגמה המרחיבה.

ההסכמים בין הצדדים (היבואן, הספק ובעל הזכויות במותג) ולפי נסיבות העניין, ובכלל זאת מידת מעורבותו בפועל של בעל הזכויות במותג בתהליך הייצור.

בית המשפט העליון לא אימץ את הגישה המרחיבה לפיה הוצאות התמלוגים בעד הזכות להשתמש במותגים מהווה הוצאה