



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5885/13

ע"א 5993/13

לפני :
כבוד השופט ס' ג'ובראן
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט מ' מזוז

המערערות בע"א 5885/13
והמשיבות בע"א 5993/13 :
1. מרודקס מוצרי גלישה (2004) בע"מ
2. אקספוז אופנה בע"מ
3. קונספט שיווק מוצרי אופנה (1995) בע"מ

נ ג ד

המערער בע"א 5993/13
והמשיב בע"א 5885/13 :
מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז בת"א
18199-06-10 ובת"א 31288-01-11 שניתן ביום 10.03.2013
על ידי כב' השופט ע' גרוסקופף

תאריך הישיבה : ב' בטבת התשע"ו (14.12.2015)

בשם המערערות בע"א
עו"ד אביגדור דורות ; עו"ד אליס אברמוביץ : 5885/13

בשם המערער בע"א 5993/13 : עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופטת א' חיות:

שני ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט
פרופ' ע' גרוסקופף) בת"א 18199-06-10 ובת"א 31288-01-11 אשר קיבל באופן חלקי
את תביעתן של המערערות בע"א 5883/13 (להלן: מרודקס, אקספוז ו- קונספט –

וביחד: המערערות) למתן סעד הצהרתי לפיו התמלוגים ששילמו בקשר לפריטי אופנה המיובאים על ידן לארץ אינם חייבים במכס.

רקע עובדתי וחקיקתי

1. סעיפים 3 ו-5 לפקודת תעריף המכס והפטורים, 1937 וסעיף 1 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי התעריף), התש"ט-1949 קובעים כי על טובין המיובאים לארץ יוטל מכס בשיעור שייקבע על ידי שר האוצר. שר האוצר קבע בצו כי על טובין מיובאים מסוימים יוטל מכס בשיעור הנגזר כאחוז מסוים מערכם (ראו: סעיף 11(א) לצו תעריף המכס והפטורים ומס קניה על טובין, התשע"ב-2012). סעיף 130(1) לפקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: פקודת המכס או הפקודה) 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, ייווספו למחיר העסקה ... תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו".

2. המערערות הן חברות פרטיות ישראליות העוסקות בייבוא של פריטי אופנה המיוצרים בחו"ל. המערערות רוכשות את פריטי האופנה המיובאים על ידן מהיצרנים שלהם בחו"ל (להלן: הספקים) ומעבירות אליהם את התשלום בעדם. בנוסף על התשלום לספקים משלמות המערערות תמלוגים לחברות ולנציגות של חברות, שבבעלותן סימני מסחר המופיעים על פריטי האופנה המיובאים על ידן (ה-Licensors, ולהלן: המרשות). הספקים מהם רוכשות המערערות את פריטי האופנה המיובאים על ידן אינם בבעלות או בשליטה של המרשות ומעורבותן של המרשות בהתקשרות בין המערערות לספקים משתנה ממקרה למקרה.

3. בעת ייבוא פריטי האופנה לארץ שילמו המערערות מכס בשיעור של 12% מהתמורה שהעבירו לספקים בעד אותם פריטים. בשנת 2010 דרש אגף המכס והמע"מ (המערער בע"א 5993/15 – ולהלן: אגף המכס) מהמערערות להוסיף על המכס שכבר שולם על ידן גם 12% מהתמלוגים שהעבירו למרשות בין השנים 2005-2009, בטענה כי יש להוסיף את התמלוגים למחיר של פריטי האופנה שיובאו על ידן לישראל באותן השנים. המערערות שילמו לאגף המכס תחת מחאה חלק מהסכומים שדרש והגישו לבית המשפט קמא תביעות למתן סעד הצהרתי לפיו התמלוגים ששילמו למרשות אינם

חייבים במכס. בתביעות שהוגשו על ידן טענו המערערות כי ההוראה שבסעיף 133(א)(3) לפקודה לפיה ניתן להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון "שהיבואן חייב בתשלומם ... כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו", מאפשרת להטיל מכס רק על תמלוגים ודמי רישיון אשר מבלי לשלם אותם אין באפשרותו של היבואן לרכוש את הטובין המיובאים. המערערות הוסיפו וטענו כי מאחר שהיה באפשרותן לרכוש מהספקים את פריטי האופנה שיובאו על ידן מבלי לשלם תמלוגים למרשות לא היה מקום לדרוש מהן לשלם בגינם מכס. אגף המכס טען מנגד כי סעיף 133(א)(3) מאפשר להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון כל אימת שאין באפשרותו של היבואן החייב בתשלומם למכור את הטובין המיובאים על ידו בארץ מבלי לשלם אותם, ומאחר שלא היה באפשרותן של המערערות למכור את פריטי האופנה המיובאים על ידן בארץ מבלי לשלם תמלוגים למרשות, הוא רשאי להטיל מכס על תמלוגים אלו.

פסק דינו של בית המשפט קמא

4. בית המשפט קמא קיבל באופן חלקי את תביעותיהן של המערערות וקבע כי יש להעדיף את פרשנותן לסעיף 133(א)(3) לפקודה על פני פרשנותו של אגף המכס. ראשית, קבע בית המשפט קמא כי מאחר שסעיף 133(א)(3) לפקודת המכס נועד לעגן בחקיקה ראשית את הכלל שנקבע בסעיף 8.1(c) לאמנת מס בינלאומית שישראל היא צד לה (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 – ולהלן: האמנה), יש לפרש את סעיף 133(א)(3) ברוח הפרשנות שניתנה לכלל הקבוע בסעיף 8.1(c) על ידי הגופים הבינלאומיים האמונים על יישומה של האמנה ומדינות אחרות החתומות עליה. שנית, קבע בית המשפט קמא כי מחוות הדעת (Advisory Opinions) של הוועדה הטכנית לענייני הערכת מכס בארגון המכס העולמי (להלן: הוועדה הטכנית) הנוגעות להטלת מכס על תמלוגים ודמי רישיון, עולה כי לשיטתה יש להטיל מכס רק על תמלוגים ודמי רישיון שהתשלום שלהם מהווה תנאי לרכישת טובין מיובאים מהספק שלהם במדינת הייצוא, ואילו תמלוגים ודמי רישיון הנוגעים לטובין מיובאים שאותם ניתן לרכוש מבלי לשלם אותם, פטורים ממכס. מסקנה דומה, כך נקבע, עולה גם ממסמך פרשנות נוסף שהוציאה הוועדה הטכנית בנושא תשלום תמלוגים ודמי רישיון לצדדים שלישיים (Commentary 25.1, Third Party Royalties and Licence Fees – General Commentary, 2011 – להלן: מסמך הפרשנות) שאף בו צוין כי יש להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון שמשלם יבואן רק כאשר אין באפשרותו לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מבלי לשלם אותם. עוד ציין בית המשפט קמא כי מעיון במשפט המשווה שהציגו הצדדים עולה כי בכל המדינות החתומות על האמנה אומצה פרשנות דומה לזו המוצעת על ידי הוועדה

הטכנית, וכי הן באיחוד האירופי, הן בקנדה והן בארצות הברית נקבע כי רק תמלוגים ודמי רישיון שרכישת הטובין המיובאים מותנית בתשלומם יתווספו למחיר הטובין ויהיו חייבים במכס. בהינתן פרשנות זו אשר ניתנה בעולם לכלל הקבוע בסעיף 8.1(c) לאמנה, קבע בית המשפט קמא כי יש לפרש את הוראת סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס כך שרק תמלוגים ודמי רישיון אשר תשלומם מהווה תנאי לרכישת הטובין המיובאים, יהיו חייבים במכס.

5. בית המשפט קמא הוסיף וקבע כי פרשנות זו מתיישבת עם תכליתה של פקודת המכס למסות רק פעילות כלכלית שהתבצעה מחוץ לגבולות הארץ בצינו כי תמלוגים או דמי רישיון שהתשלום שלהם מהווה תנאי לרכישת הטובין המיובאים מהספק שלהם במדינת הייצוא, משולמים בעד הזכות להביאם ארצה ועל כן הם מהווים תשלום בעבור פעולות שנעשו מחוץ לישראל. לעומת זאת, כך נקבע, תמלוגים ודמי רישיון שתשלומם אינו תנאי לרכישת הטובין המיובאים, משולמים בעד הזכות לשווק את הטובין בארץ לאחר שיובאו ועל כן הם מהווים תשלום בעד פעולות שיווק ומיתוג שמעלות את ערך הטובין בשוק המקומי. עוד קבע בית המשפט קמא כי פרשנות לפיה ניתן להטיל מכס רק על תמלוגים ודמי רישיון שהיבואן נדרש לשלם על מנת שיהיה באפשרותו לרכוש את הטובין המיובאים על ידו, מתיישבת עם העובדה שהמכס הוא מס המוטל על נכסים מוחשיים ולא על נכסי קניין רוחני.

6. בית המשפט קמא דחה את טענתו של אגף המכס לפיה העובדה שבעת עיגונו של סעיף 8.1(c) לאמנה בפקודת המכס בחר המחוקק להוסיף את המילים "בישראל על ידו", מצדיקה לסטות מהפרשנות שניתנה לכלל שנקבע בסעיף זה בעולם. לעניין זה קבע בית המשפט קמא כי אימוץ סעיף 8.1(c) לאמנה בחקיקה ראשית תוך הוספת שם המדינה המאמצת, היא פרקטיקה מקובלת במדינות רבות בעולם ואין ללמוד ממנה על כוונה מיוחדת של המחוקק הישראלי. כמו כן דחה בית המשפט קמא את טענת אגף המכס לפיה הטלת מכס גם על תמלוגים ודמי רישיון שהתשלום שלהם אינו מהווה תנאי לרכישתם של הטובין המיובאים, מתחייבת מתכליתה של פקודת המכס למסות את מלוא התמורה ששילם היבואן בעד הטובין. בית המשפט קבע בהקשר זה כי תמלוגים ודמי רישיון שרכישת הטובין המיובאים אינה מותנית בתשלומם, אינם משולמים בעד הטובין עצמם אלא בעד הזכות לשווק אותם בישראל, ומכאן שהם אינם חלק מהתמורה בעד הטובין. מנגד דחה בית המשפט קמא טענה אחרת שהעלו המערערות ולפיה לא ניתן להטיל מכס על התמלוגים ששילמו למרשות מן הטעם שהם חייבים במס הכנסה. בית המשפט קבע בהקשר זה כי אין מניעה לחייב תמלוגים ודמי רישיון גם במס הכנסה

וגם במכס בהתקיים התנאים הקבועים לכך בחוק, אך ציין כי העובדה שתמלוגים ודמי רישיון המשולמים בקשר לטובין מיובאים חייבים במס הכנסה, מצדיקה פרשנות מצמצמת לסעיף 133(א)(3) הנ"ל.

7. מכאן עבר בית המשפט קמא לבחון את השאלה באילו נסיבות יהווה תשלום של תמלוגים ודמי רישיון תנאי לרכישתם של טובין מיובאים. לעניין זה קבע בית המשפט קמא כי ניתן לראות ברכישה של טובין מיובאים רכישה המותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון בשני מצבים: הראשון הוא כאשר למרשה אשר לו משולמים התמלוגים או דמי הרישיון יש שליטה ישירה על פעולת ייצור הטובין; והשני כאשר למרשה אין שליטה על תהליך ייצור הטובין, אך יש לו זכות משפטית ואפשרות מעשית להביא להפסקתו במקרה שבו היבואן אינו משלם לו תמלוגים או דמי רישיון. לעומת זאת, כך קבע בית המשפט קמא, כאשר למרשה אין שליטה על תהליך הייצור של הטובין ואף לא זכות חוקית ואפשרות מעשית להביא להפסקתו של תהליך זה במקרה של אי תשלום תמלוגים או דמי הרישיון, לא ניתן להוסיף את התמלוגים או דמי הרישיון המשולמים לו למחיר הטובין המיובאים ולחייבם במכס. בית המשפט קמא דחה את הטענה שהעלה אגף המכס בהקשר זה ולפיה בכל מקרה שבו אי תשלום התמלוגים או דמי הרישיון יביא לסיום ההתקשרות בין היבואן והמרשה יש לראות בתשלום התמלוגים או דמי הרישיון תנאי למכירת הטובין ליבואן. לעניין זה קבע בית המשפט קמא כי הזכות העומדת למרשה לבטל את הסכם ההרשאה שכרת עם היבואן אין משמעותה כי יש לו גם זכות או יכולת להביא לביטולו של הסכם הרכש שנכרת בין היבואן וספק הטובין. מטעם זה קבע בית המשפט קמא כי אין בתניות הביטול שנקבעו בהסכמי ההרשאה שכרתו המערערות עם המרשות משום הוכחה לכך שרכישת פריטי האופנה המיובאים על ידן הייתה מותנית בתשלום תמלוגים.

8. באשר למרוידקס עמד בית המשפט קמא על כך שהיא התקשרה בהסכמי הרשאה עם חברת Rip Curl International PTY Ltd (להלן: Rip Curl) בנוגע לפריטי אופנה המשווקים תחת המותג "Rip Curl" ועם חברת No Fear International Limited (להלן: No Fear) בקשר לפריטי אופנה המשווקים תחת המותג "No Fear". בית המשפט קמא קבע כי מההסכם בין מרוידקס ל-Rip Curl ומעדותו של מר יובל הררי שהיה בתקופה הרלבנטית המנהל המסחרי של מרוידקס וקונספט (להלן: הררי), עולה כי ל-Rip Curl הייתה מעורבות רבה בתהליך הייצור של פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה. מעורבות זו, כך נקבע, התבטאה בכך ש-Rip Curl סיפקה למרוידקס את העיצובים שעל פיהם יוצרו פריטי האופנה האמורים על ידי הספק ואף הכתיבה לה את זהות הספק שממנו נרכשו. מטעמים אלו קבע בית המשפט קמא כי ל-

Rip Curl הייתה שליטה על תהליך ייצורם של פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה וכי היה ביכולתה להביא להפסקתו במקרה שמרוידקס לא הייתה משלמת לה תמלוגים. לפיכך, קבע בית המשפט קמא כי לא נפל פגם בהחלטה להטיל מכס על התמלוגים ששילמה מרוידקס ל-Rip Curl. באשר ל-No Fear קבע בית המשפט קמא כי הסכם ההרשאה עליו חתמה עם מרוידקס הקנה לה זכויות אשר אילו הייתה עומדת עליהן ייתכן והיו מאפשרות לה לשלוט בתהליך הייצור של פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה. ואולם, כך קבע בית המשפט קמא, מעדותו של הררי עולה כי בפועל No Fear לא עמדה על זכויות הפיקוח והשליטה שהקנה לה ההסכם עם מרוידקס וכי היא לא הייתה מודעת כלל לזהותם של הספקים מהם רכשה מרוידקס את פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה. לפיכך, קבע בית המשפט קמא כי לא היה מקום להטיל מכס על התמלוגים ששילמה מרוידקס ל-No Fear.

באשר לאקספוז עמד בית המשפט קמא על כך שהיא התקשרה בהסכם עם חברת Walt Disney Company Licensing S.A.S Europe, Middle East & Africa (להלן: דיסני) בנוגע לפריטי אופנה עם הדפסים של דמויות מסרטי וולט דיסני, ובהסכם עם חברת ג'י' אס אס – גלובל סורסינג סולושינס בע"מ (להלן: גלובאל) בנוגע לפריטי אופנה עם הדפסים של דמויות מסדרות האנימציה "טום וג'רי" ו"סקובי דו". כמו כן ציין בית המשפט קמא כי אקספוז התקשרה בהסכם עם חברת DTR – דיירקט טו ריטייל בע"מ (להלן: DTR) בנוגע לפריטי אופנה עם הדפסים מסדרת האנימציה "גארפילד" ובהסכם עם חברת גולד טאץ' דיזיין בע"מ (להלן: דיזיין) בנוגע לפריטי אופנה המשווקים תחת המותג "גלית לוי". בכל הנוגע להסכם בין אקספוז לדיסני קבע בית המשפט קמא כי הוא מקנה לדיסני זכויות המאפשרות לה לפקח ולהביא להפסקת ייצורם של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה, וכי מאחר שאקספוז בחרה שלא להציג עדויות כלשהן בנושא זה למעט הצגת ההסכם עצמו, יש לזקוף את הימנעותה זו לחובתה ולהסיק מכך שדיסני הייתה גם בעלת אפשרות מעשית להביא להפסקת הייצור. על כן, כך הוסיף בית המשפט וקבע, אין מקום להתערב בהחלטה להטיל מכס על התמלוגים ששילמה אקספוז לדיסני. באשר להסכמים שכרתה אקספוז עם גלובאל ו-DTR קבע בית המשפט קמא כי הם אינם מאפשרים לגלובאל ו-DTR לשלוט בתהליך ייצורם של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבהם התירו לאקספוז להשתמש, והרושם המתקבל מהסכמים אלו הוא כי גלובאל ו-DTR ביקשו להבטיח לעצמן אפשרות לפקח על איכות הפריטים האמורים טרם שיווקם בארץ אך לא מעבר לכך. אמנם, כך קבע בית המשפט קמא, בזאת אין די כדי לבסס את המסקנה לפיה לא היה באפשרותן של גלובאל ו-DTR לשלוט בתהליך הייצור של פריטי האופנה המיובאים על ידי אקספוז לארץ ואולם, מאחר שלא הוצגה על ידי אגף המכס כל ראיה

אשר בכוחה לסתור את המסקנה העולה מהסכמי ההרשאה שכרתה אקספוז עם גלובאל ו- DTR, אין מקום לקבוע כי היה באפשרותן לעשות כן. לפיכך, ועל אף שאקספוז לא הביאה עדים בנוגע ליחסיה המסחריים עם גלובאל ו- DTR, קבע בית המשפט קמא כי יש לקבל את תביעתה בעניין התמלוגים ששילמה להן ולקבוע כי לא היה מקום להטיל עליהם מכס. בהתייחס לתמלוגים ששילמה אקספוז לדיזיין בקשר למותג "גלית לוי" קבע בית המשפט קמא כי לא היה מקום להטיל עליהם מכס מן הטעם שמותג זה מוגן בישראל בלבד ואילו תכליתו של המכס היא למסות פעילות כלכלית שהתבצעה בחו"ל. יתר על כן, כך קבע בית המשפט קמא, מההסכם בין דיזיין לאקספוז עולה כי לא הייתה לדיזיין שליטה על ייצורם של פריטי האופנה הנושאים את המותג שבבעלותה. לפיכך, קבע בית המשפט קמא כי יש לקבל את תביעתה של אקספוז גם בנוגע לתמלוגים ששולמו על ידה לדיזיין.

9. באשר לקונספט עמד בית המשפט קמא על כך שהיא התקשרה בהסכם עם חברת Doserno Trading Limited (להלן: דוסרנו) בנוגע לפריטי אופנה המשווקים תחת המותג "Lee Cooper". בית המשפט קמא קבע כי מהסכם ההרשאה שנכרת בין קונספט ודוסרנו, מעדותו של הררי, ומעדותו של מר אריה רוט שהיה סמנכ"ל הכספים של קונספט בתקופה הרלבנטית (להלן: רוט), עולה כי דוסרנו לא שימרה בידה זכויות שאפשרו לה לשלוט בתהליך הייצור של פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה ולהביא להפסקתו במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידי קונספט. לפיכך קבע בית המשפט קמא כי גם התמלוגים ששילמה קונספט לדוסרנו אינם חייבים במכס.

10. בית המשפט קמא דחה את טענת אגף המכס כי המערערות לא הוכיחו את תביעתן משום שלא הציגו את הסכמי הרכש שכרתו עם הספקים של פריטי האופנה המיובאים על ידן. בהקשר זה קבע בית המשפט קמא כי היו אלה נציגי אגף המכס אשר טענו בעדותם כי ההסכמים האמורים אינם רלבנטיים להכרעה בשאלת חבותן של המערערות במכס ולפיכך, אין לזקוף לחובת המערערות את העובדה שהסכמים אלה לא הוצגו על ידן. לבסוף, ציין בית המשפט קמא כי בכתב התביעה שהגישו אקספוז ומרודקס הועלו טענות בנוגע לחיובה של אקספוז במכס בגין תמלוגים ששילמה בקשר לסימני המסחר "Pucca" ו- "Snoopy", וכי לכרך האסמכתאות שהוגש מטעם מרודקס צורף הסכם הרשאה המקנה לה זכות לעשות שימוש בסימן המסחר "The Simpsons". עם זאת, ציין בית המשפט קמא כי בסיכומי המערערות הובהר כי תביעתן אינה מתייחסת לתמלוגים ששילמו בקשר לסימנים אלו וכי הטענות שהעלו בנוגע אליהם בכתב התביעה נזנחו. לפיכך, קבע בית המשפט קמא כי אין מקום לדון בשאלה האם חיובן של המערערות במכס בגין תמלוגים ששילמו עבור הסימנים האמורים היה כדין.

בשל כל הטעמים המפורטים לעיל, הורה בית המשפט קמא לאגף המכס להשיב למערערות את המכס ששילמו בגין התמלוגים ל- No Fear, גלובאל, DTR, דיזיין ודוסרנו. כמו כן חוייב אגף המכס בתשלום הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין למערערות.

המערערות ואגף המכס הגישו, כל אחד מטעמיו, ערעורים על פסק דינו של בית המשפט קמא.

ערעור אגף המכס

11. בערעור שהגיש אגף המכס נטען כי שגה בית המשפט קמא בקבעו כי תמלוגים ודמי רישיון ששולמו בקשר לטובין מיובאים יתווספו למחירם ויהיו חייבים במכס רק כאשר התשלום שלהם מהווה תנאי למכירת הטובין ליבואן. לטענת אגף המכס פרשנות זו אינה מתיישבת עם תכליתה של פקודת המכס להגן על התוצר המקומי ולהטיל מס אמת, ולשיטתו ניתן להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון כל אימת שהתשלום שלהם מהווה תנאי למכירת הטובין על ידי היבואן בארץ, וזאת ללא קשר לטיב היחסים בין המרשה וספק הטובין. לכך מוסיף אגף המכס כי נוכח העובדה שהדין בישראל אוסר לעשות שימוש בסימן מסחר מוגן ללא הסכמת בעליו ומאפשר לו למנוע ייבוא טובין הנושאים את סימן המסחר שבבעלותו כאשר יש בייבואם משום הפרה של זכויותיו, יש לראות בתשלום תמלוגים או דמי רישיון בקשר לטובין מיובאים הנושאים סימן מסחר המוגן בישראל תנאי למכירת הטובין בארץ ועל כן חייב במכס.

12. אגף המכס מוסיף וטוען כי האבחנה שערך בית המשפט קמא בין תמלוגים ודמי רישיון המשולמים בעד פעולות הדרושות להבאת הטובין לארץ ובין תמלוגים ודמי רישיון המשולמים בעד פעולות שיווק הנעשות בשוק המקומי היא אבחנה מלאכותית המתעלמת מחידושים טכנולוגיים המאפשרים לגורמים שמושבים בחו"ל לבצע פעילות שיווקית בארץ. בנוסף טוען אגף המכס כי שגה בית המשפט קמא בקבעו כי העובדה שתמלוגים ודמי רישיון המשולמים בקשר לטובין מיובאים חייבים במס הכנסה, מצדיקה פרשנות מצמצמת לסעיף 133(א)(3) לפקודת המכס. זאת, כך נטען, משום שהמכס שבו חייבים התמלוגים ודמי הרישיון נגבה מהיבואן שמשלם אותם בעוד שמס הכנסה שבו הם חייבים נגבה מהמרשה שלו הם משולמים. אגף המכס מוסיף וטוען בהקשר זה כי לא היה מקום לקבוע באופן גורף כי תמלוגים ודמי רישיון המשולמים בקשר לטובין מיובאים חייבים במס הכנסה, שכן במקרים רבים תמלוגים

ודמי רישיון המשולמים למרשים שמושכם בחו"ל פטורים ממס הכנסה מכוח אמנות עליהן חתמה מדינת ישראל עם מדינות אחרות בעולם.

13. לחלופין טוען אגף המכס כי אין לקבל את קביעתו של בית המשפט קמא לפיה ניתן להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון כאשר יש למרשה לא רק זכות משפטית אלא גם אפשרות מעשית למנוע את מכירת הטובין ליבואן. לטענתו, פרשנות זו לסעיף 133(א)(3) לפקודת המכס אינה מתיישבת עם פרשנותה של הוועדה הטכנית לסעיף 8.1(c) לאמנה לפיה די בכך שיש למרשה זכות חוזית מפורשת או משתמעת למנוע את מכירת הטובין ליבואן במקרה של אי תשלום תמלוגים או דמי רישיון על מנת שניתן יהיה לקבוע כי מכירת הטובין מותנית בביצועו של תשלום כאמור. לכך מוסיף אגף המכס כי באירופה, בארצות הברית ובניו זילנד חיובם של תמלוגים במכס אינו מותנה בכך שלבעל סימן המסחר יכולת מעשית למנוע את מכירת הטובין ליבואן, וכי יישום פרשנות זו לכלל הקבוע בסעיף 8.1(c) לאמנה, מוביל בענייננו אל המסקנה כי בדין חויבו התמלוגים ששולמו על ידי המערערות במכס וזאת בהינתן הזכויות שהוקנו למרשות בהקשר זה בהסכמי ההרשאה שהוצגו וכן בהינתן ההוראות הכלולות בהקשר זה במערך ההסכמים אשר נקשרו בין הספק, היבואן והמרשה.

14. עוד טוען אגף המכס כי שגה בית המשפט קמא בקבעו כי יש לפטור ממכס את התמלוגים ששילמו המערערות ל-No Fear, גלובאל, DTR, דיזיין ודוסרנו. באשר ל-No Fear טוען אגף המכס כי שגה בית המשפט קמא משקבע כי היא לא עמדה על זכויותיה החוזיות לשלוט בתהליך הייצור של פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה, שכן פרט לעדותו של הררי לא הביאה מרואינים כל ראיה אשר יש בכוחה לתמוך בטענה זו. ואולם, כך טוען אגף המכס, גם בהנחה ש-No Fear לא עמדה על זכויותיה החוזיות ולא הייתה בעלת יכולת מעשית למנוע את מכירת פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה למרואינים, לא היה מקום לפטור את התמלוגים ששולמו לה ממכס, שכן די בעובדה שהיו ל-No Fear זכויות חוזיות שאפשרו לה למנוע את המכירה כדי להצדיק הטלת מכס על התמלוגים ששולמו לה. בהתייחס להסכם ההרשאה בין קונספט ודוסרנו טוען אגף המכס כי גם הסכם זה כולל תניות המאפשרות לדוסרנו למנוע את מכירת פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה לקונספט במקרה שלא תשלם לה תמלוגים ועל כן, גם במקרה זה היה על בית המשפט קמא לקבוע כי התמלוגים ששולמו לדוסרנו חייבים במכס. מכל מקום, כך טוען אגף המכס, גם אם ההסכם בין קונספט לדוסרנו אינו מאפשר לדוסרנו למנוע מקונספט לרכוש את פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה בעילה של אי תשלום תמלוגים, נוכח העובדה שקונספט לא הוכיחה כי בפועל לא היה ביכולתה של

דוסרנו למנוע ממנה את רכישת הפריטים האמורים במקרה של אי תשלום, לא היה מקום לקבל את תביעתה גם לשיטתו של בית המשפט קמא.

15. אגף המכס מוסיף וטוען כי בהסכמי ההרשאה שכרתה אקספוז עם גלובאל ו-DTR יש תניות שאפשרו להן למנוע מאקספוז לרכוש את פריטי אופנה הנושאים את סימני המסחר בהן התירו לה להשתמש באם לא תשלם להן תמלוגים ועל כן, שגה בית המשפט קמא בקבעו כי כל שביקשו גלובאל ו-DTR לעשות הוא לפקח על איכותם של הפריטים האמורים. עוד טוען אגף המכס כי שגה בית המשפט קמא בקובעו כי אף שאין די בהסכמי ההרשאה שכרתה אקספוז עם גלובאל ו-DTR להוכיח כי לא היה ביכולתן של מרשות אלו למנוע מאקספוז לרכוש את פריטי האופנה המיובאים על ידה במקרה שלא תשלם להן תמלוגים, יש לפטור את התמלוגים ששילמה להן ממכס מן הטעם שלא הובאו ראיות שבכוחן לסתור את המסקנה העולה מההסכמים האמורים. לשיטת אגף המכס קביעה זו אינה מתיישבת עם הכלל לפיו הנטל להוכיח כי התמלוגים ששולמו לגלובאל ו-DTR אינם חייבים במכס, מוטל על אקספוז. כמו כן, טוען אגף המכס כי שגה בית המשפט קמא משקבע כי אין להטיל מכס על התמלוגים ששילמה אקספוז לדיזיין מן הטעם שסימן המסחר שבבעלות דיזיין מוגן בארץ בלבד ולשיטתו קביעה זו אינה מתיישבת עם העובדה שלא נהוג בעולם לקשור בין היקף ההגנה על סימן המסחר ובין האפשרות לחייב את התמלוגים או דמי הרישיון המשולמים לבעליו במכס. בנוסף טוען אגף המכס כי שגה בית המשפט קמא משקבע כי מהסכם ההרשאה בין דיזיין לאקספוז עולה כי לא הייתה לדיזיין יכולת לשלוט על תהליך הייצור של פריטי האופנה הנושאים את המותג שבבעלותה.

תשובת המערערות לערעור אגף המכס

16. במענה לערעורו של אגף המכס טוענות המערערות כי פרשנותו לסעיף 133(א)(3) לפקודת המכס שונה באופן מהותי מפרשנותה של הוועדה הטכנית לסעיף 8.1(c) לאמנה ומהפרשנות שניתנה לסעיפי חקיקה מקבילים במדינות אחרות בעולם וכי אימוצה של פרשנות זו יביא לכך שמדינת ישראל תנהג באופן שונה מכל יתר המדינות החתומות על האמנה. מטעם זה סבורות המערערות כי פרשנותו של אגף המכס לסעיף 133(א)(3) סותרת את תכליתה של פקודת המכס להביא לכך שהכללים לקביעת ערכם של טובין מיובאים לישראל יהיו זהים לכללים המקובלים בעולם לקביעת ערכם של טובין מיובאים.

עוד טוענות המערערות כי יש לדחות את טענתו של אגף המכס לפיה פרשנותו של בית המשפט קמא לסעיף 133(א)(3) סותרת את תכליתה של פקודת המכס להטיל מס אמת. לטענתן, אין חולק כי ישנן עלויות רבות אשר ניתן להוסיף למחירם של טובין מיובאים אך אלה אינן חייבות במכס. עובדה זו, כך לטענת המערערות, מלמדת כי תכליתו של המכס אינה למסות את כל ההוצאות בהן נושא יבואן בקשר לטובין המיובאים על ידו אלא רק את הסכומים שאותם הוא נדרש לשלם בגין רכישתם של הטובין והבאתם לארץ. לפיכך סבורות המערערות כי פרשנות אשר במקרים מתאימים פוטרת ממכס תמלוגים ודמי הרישיון שמשלמים יבואנים, אינה סותרת את תכליתה של הפקודה. כמו כן, סבורות המערערות כי יש לדחות את הטענה לפיה פרשנותו של אגף המכס לסעיף 133(א)(3) מתחייבת מתכליתה של הפקודה להגן על התוצר המקומי וטוענות כי "דרך המלך" להגן על התוצר המקומי היא באמצעות העלאת שיעור המכס החל על טובין מיובאים ולא באמצעות אימוץ פרשנות בלתי סבירה להוראות הפקודה.

המערערות מוסיפות וטוענות כי אין לקבל את טענת אגף המכס לפיה יש להכריע בשאלה האם הייתה למרשה מסוים יכולת למנוע מכירה של טובין ליבואן רק על פי האמור בהסכמים שבהם התקשרו היבואן, הספק והמרשה, וזאת מן הטעם שנקבע במסמך הפרשנות ובחוות הדעת המייעצות שהוציאה הוועדה הטכנית כי שאלת חבותם של תמלוגים ודמי רישיון במכס תוכרע בהתחשב בכלל נסיבותיה של עסקת הייבוא ולא רק על פי האמור בהסכמים בין הצדדים השונים לעסקה. עוד טוענות המערערות בהקשר זה כי הכרעה בשאלת חבותם של תמלוגים ודמי רישיון במכס רק על פי האמור בהסכמים בין הצדדים לעסקת הייבוא אינה מקובלת בעולם וכי במרבית המדינות החתומות על האמנה מוכרעת שאלה זו גם על פי מידת מעורבותו של בעל סימן המסחר בתהליך הייצור.

מכל מקום, כך לטענת המערערות, גם אם שאלת חבותן במכס במקרה דנן תוכרע רק על פי האמור בהסכמי ההרשאה שבהם התקשרו עם המרשות לא יהיה בכך כדי להועיל לאגף המכס, שכן הסכמים אלו אינם מקנים למרשות זכות או יכולת למנוע מהן לרכוש את פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותן במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידן, אלא רק אפשרות לנקוט בהליכים משפטיים כדי למנוע את שיווקם של פריטים אלו בארץ. לפיכך, סבורות המערערות כי גם לשיטת אגף המכס לא היה מקום למסות את התמלוגים ששילמו למרשות. המערערות טוענות כי יש לדחות את הטענה שהעלה אגף המכס בהקשר זה לפיה גם אם עולה מהסכמי ההרשאה שכרתו עם המרשות כי רכישת פריטי האופנה שיובאו על ידן לא הייתה מותנית בתשלום תמלוגים, יש להטיל על התמלוגים ששילמו מכס כל עוד לא הוכיחו שהיה באפשרותן

לרכוש פריטים אלו מבלי לשלם תמלוגים. לטענתן, אגף המכס אינו יכול להיתלות בכך שלא הוצגו ראיות נוספות לרכישת פריטי האופנה שלא הייתה מותנית בתשלום תמלוגים, משום שהוא מעולם לא טרח לבקש מהן להמציא לו ראיות כאמור ולא פעל בדרך כלשהי על מנת להשיג מידע בנוגע למידת השליטה שהייתה למרשות על תהליך ייצורם של פריטי האופנה המיובאים על ידן.

ערעורן של המערערות

17. בערעור שהגישו טוענות המערערות כי שגה בית המשפט קמא משדחה את טענתן לפיה לא ניתן לחייב את התמלוגים ששולמו על ידן במכס מן הטעם שחויבו במס הכנסה. זאת, כך נטען, משום שמשם הכנסה בו חייבים תמלוגים ודמי רישיון מוטל עליהם בהיותם הכנסה שהופקה בארץ ממכירת נכס בלתי מוחשי, ואילו המכס בו חייבים תמלוגים ודמי רישיון מוטל עליהם בהיותם תשלום בעבור נכסים מוחשיים שיוצרו בחו"ל. לגישת המערערות, לא ייתכן כי אותו התשלום עצמו ימוסה גם כהכנסה שהופקה בארץ ממכירת נכס בלתי מוחשי וגם כתשלום בעבור נכס מוחשי שיוצר בחו"ל ומכאן שהטלת מכס ומס הכנסה על תמלוגים ודמי רישיון לוקה בסתירה פנימית ואינה אפשרית. המערערות מוסיפות וטוענות בהקשר זה כי לא ניתן להצדיק סתירה זו בטענה כי מי שחייב בתשלום המכס הם היבואנים בעוד שמי שחייב בתשלום מס ההכנסה הן המרשות וזאת נוכח העובדה שגם המרשות עשויות בנסיבות מסוימות להיחשב כבעלות הטובין המיובאים ולהתחייב במכס.

18. כמו כן מלינות מרודקס ואקספוז על החלטתו של בית המשפט קמא שלא לפטור ממכס את התמלוגים ששילמו ל- Rip Curl ולדיסני, בהתאמה.

באשר ל- Rip Curl טוענת מרודקס כי Rip Curl אכן סיפקה למרודקס את עיצוב פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה ואף הכתיבה לה את זהותו של הספק שממנו נרכשו, אך לטענתה שגה בית המשפט קמא שהסיק מכך כי לא היה באפשרותה של מרודקס לרכוש את פריטי האופנה האמורים מבלי לשלם לה תמלוגים. לשיטת מרודקס אין להניח כי מרשה השולט בזהותו של ספק הטובין שולט גם בתהליך ייצורם של הטובין ולאפשר הטלת מכס על סמך חזקות. מסקנה זו לטענת מרודקס היא בה כדי לפטור את אגף המכס מהחובה המוטלת עליו להציג ראיות של ממש להיעדר אפשרות של היבואן לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מבלי לשלם תמלוגים. כמו כן, טוענת מרודקס כי הקביעה לפיה שליטה בזהותו של ספק הטובין מלמדת על שליטה בתהליך הייצור שלהם אינה מתיישבת עם העובדה שבארצות הברית

ובקנדה נפסק כי שליטה של מרשה בזהותו של ספק הטובין או בספק עצמו אינה מלמדת בהכרח כי רכישת הטובין על ידי היבואן מותנית בתשלום תמלוגים.

אקספוז טוענת כי לא היה מקום לקבוע כי הסכם ההרשאה אשר בו התקשרה עם דיסני מאפשר לדיסני לשלוט בתהליך הייצור של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה. לטענת אקספוז התניות בהסכם שבינה ובין דיסני עליהן ביסס בית המשפט קמא את קביעתו האמורה אינן אלא תניות פיקוח סטנדרטיות המופיעות בכל הסכמי ההרשאה שהוצגו, לרבות ההסכמים עם מרשות אחרות אשר לגביהן נקבע כי אין להן שליטה על תהליך הייצור. לפיכך, טוענת אקספוז כי אין בכוחן של התניות האמורות כדי ללמד שרכישת פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה של דיסני הייתה מותנית בתשלום תמלוגים. אקספוז מוסיפה וטוענת כי לא היה מקום לזקוף לחובתה בהקשר זה את העובדה שלא הביאה עדים בנוגע לטיב יחסיה המסחריים עם דיסני וזאת נוכח הקשיים הכלכליים שאליהם נקלעה ואשר בעטיים לא היה באפשרותה להביא לעדות מי מעובדיה לשעבר.

19. לבסוף, טוענות המערערות כי שגה בית המשפט קמא משקבע כי הן זנחו את טענותיהן בנוגע לתמלוגים ששילמו בקשר לסימני המסחר שלא הוזכרו בסיכומיהן. לטענתן, בכתבי התביעה שהוגשו על ידן הן העלו טענות בנוגע לחיובן במכס בגין תמלוגים ששילמו בעבור הזכות לעשות שימוש בסימני המסחר "פוקס", "חבובות", "לוני טונס", "סימפסונים", "טינקר בל", "Snoopy", ו-"Pucca". אף על פי כן, אגף המכס התייחס בסיכומיו בבית המשפט קמא רק לתמלוגים ששולמו בקשר לשבעת סימני המסחר שנדונו בפסק דינו של בית המשפט קמא. על כן, כך טוענות המערערות, בסיכומי התשובה מטעמן הן לא התייחסו לסימני המסחר הנ"ל. עם זאת, כך טוענות המערערות, אין משמעות הדבר כי הן זנחו את טענותיהן בנוגע לסימני המסחר האמורים. לפיכך לטענת המערערות יש להחזיר את הדיון לבית המשפט קמא על מנת שידון גם בחיוב המכס שהוטל על התמלוגים ששולמו בקשר לסימנים אלו.

תשובת אגף המכס לערעורן של המערערות

20. במענה לערעור שהגישו המערערות טוען אגף המכס כי אין מקום להתערב בקביעותיו של בית המשפט קמא בכל הנוגע לתמלוגים ששולמו ל-Rip Curl ודיסני. לטענתו, מהסכם ההרשאה שבו התקשרו Rip Curl ומרוידקס ומהסכם ההרשאה שבו התקשרו אקספוז ודיסני עולה כי לדיסני ול-Rip Curl הוקנו זכויות נרחבות להתערב בתהליך הייצור של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותן וכי היה

בכוחן למנוע ממרוידקס ואקספוז לרכוש פריטים אלו במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידן. אגף המכס מוסיף וטוען כי מרוידקס ואקספוז לא הביאו כל ראיה אשר יש בה כדי לסתור את המסקנה העולה מההסכמים האמורים ומכאן שגם לפי גישתו המחמירה של בית המשפט קמא יש לחייב במכס את התמלוגים ששילמו ל- Rip Curl ודיסני. עוד טוען אגף המכס כי אין מקום להתערב בהחלטתו של בית המשפט קמא לדחות את תביעתן של המערערות בכל הנוגע לתמלוגים שלא זכו להתייחסות בסיכומיהן וזאת משום שלא הוצגה על ידן כל ראיה לכך שהיה באפשרותן לרכוש את פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר האמורים מבלי לשלם תמלוגים.

דיון והכרעה

21. במקד הערעורים דנן עומדות הוראות סעיפים 130(1), 132(א) ו- 133(א)(3) לפקודת המכס ומפאת חשיבותן לענייננו מן הראוי להביאן כלשונן בפתח הדיון:

דרכי קביעת ערכם של טובין מוערכים
130. ערכם של טובין מוערכים ייקבע כלהלן –
(1) לפי ערך עסקה שבה נרכשו, מחושב לפי הוראות
סעיף 132;
[...]

ערך עסקה
132. (א) ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו
בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן –
מחיר העסקה), בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים
בסעיף 133 ...
[...]

התוספות למחיר העסקה לעניין קביעת ערך העסקה
133. (א) לצורך קביעת ערך העסקה כאמור בסעיף 132,
ייוספו למחיר העסקה אך ורק ההוצאות והסכומים
המפורטים להלן, אם אינם כלולים בו מלכתחילה, כשהם
מחושבים על יסוד נתונים אובייקטיביים הניתן לאומדן
... (1)
[...]

(3) תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן
חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת
הטובין בישראל על ידו;

מהאמור בסעיפים אלו עולה כי ערכם של טובין מיובאים לצרכי חיוב במכס מורכב מהמחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בצירוף "הוצאות וסכומים" המפורטים בסעיף 133(א) לפקודת המכס שאינם כלולים במחיר העסקה לכתחילה

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" (סעיף 133(א)(3)).

מהם תמלוגים ודמי רישיון החייבים במכס משום שהיבואן חייב בתשלומם כ"תנאי למכירת הטובין בישראל"? זוהי השאלה הפרשנית המרכזית העומדת לדיון בערעורים דנן.

22. בית המשפט קמא קבע כי יש לפרש את התיבה "תנאי למכירת הטובין בישראל" שבסעיף 133(א)(3) כמתייחסת רק לתמלוגים ודמי רישיון שהיבואן נדרש לשלם על מנת שיהיה באפשרותו לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מהספק שלהם במדינת הייצוא. המערערות סומכות את ידיהן על פרשנות זו, ואילו אגף המכס טוען כי מדובר בפרשנות שגויה וכי יש לפרש את סעיף 133(א)(3) באופן שיאפשר להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון כל אימת שלמרשה הגובה אותם יש אפשרות למנוע את מכירת הטובין בארץ שאליה יובאו אם לא ישולמו התמלוגים או דמי הרישיון. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים הגעתי למסקנה כי הצדק בעניין זה עם המערערות וכי המסקנה שאליה הגיע בית המשפט קמא בהקשר זה אינה מצדיקה התערבות.

23. נקודת המוצא לפירוש דבר חקיקה וחקיקת מס בכלל זה, היא לשון החוק ממנה נגזר מנעד האפשרויות הפרשניות ומתוכן תיבחר הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה (ראו: ע"א 4609/12 אגף המכס והמע"מ נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, בפסקה 7 (24.6.2015); ע"א 9767/11 גוטקס מותגים נ' אגף המכס והמע"מ (30.10.2013)). לשונו של סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס תומכת לכאורה בפרשנות המוצעת על ידי אגף המכס, אך לשון הסעיף "סובלת" גם את פרשנותן של המערערות. כלומר, אין מדובר במקרה שבו לשון החוק מובילה לתוצאה פרשנית אחת ויחידה אלא במקרה שבו לשון החוק מאפשרת מספר תוצאות פרשניות. על כן יש להמשיך במהלך הפרשני ולבחון איזה פירוש מבין שני הפירושים המוצעים מגשים באופן הטוב ביותר את תכליתו של דבר החקיקה הנדון (ראו: ע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769, 804-790 (1999); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, בפסקה 12(ב) (20.11.2012)).

24. סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס מעגן בחקיקה הישראלית את סעיף 8.1(c) לאמנת מס בינלאומית עליה חתמה מדינת ישראל, וסעיף זה מורה כי:

1. In determining the value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the goods:

(a) ...

[...]

(c) royalties and license fees related to the goods being valued that the buyer must pay, either directly or indirectly, as a condition of sale of the goods being valued, to the extent that such royalties and fees are not included in the price actually paid or payable;

ההערות הפרשניות (Interpretative Notes) לסעיף זה באמנה מבחינות בין תמלוגים ודמי רישיון שהיבואן נדרש לשלם על מנת שיוכל לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מהספק שלהם במדינת הייצוא, ובין תמלוגים ודמי רישיון שהיבואן משלם בעד הזכות לשכפל או למכור את הטובין המיובאים במדינת הייבוא לאחר שכבר רכש אותם. ההערות הפרשניות מבהירות כי רק תמלוגים ודמי רישיון מהסוג הראשון יהיו חייבים במכס:

1. The royalties and license fees referred to in paragraph 1(c) of article 8 may include, among other things, payments in respect to patents, trade marks and copyrights. However, the charges for the right to reproduce the imported goods in the country of importation shall not be added to the price actually paid or payable for the imported goods in determining the customs value.

2. Payments made by the buyer for the right to distribute or resell imported goods shall not be added to the price actually paid or payable for the imported goods if such payments are not **a condition of the sale for export to the country of importation** of the imported goods. (ההדגשה שלי – א.ח.)

דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ז-1997, ה"ח 2627 (להלן: דברי ההסבר לתיקון 15) מאמצים בהתייחסם לסעיף 133(א)(3) את נוסח ההערות הפרשניות לסעיף 8.1(c) לאמנה ומבהירים כי יש לפרש סעיף זה בהתאם לאמור בהן:

הסכומים וההוצאות המפורטים בסעיף 133(א) מהווים רשימה סגורה והם ייוספו למחיר העסקה רק עם ניתן לחשבם על יסודות נתונים אובייקטיביים הניתנים לאומדן ... ברשימת ההוצאות והסכומים שמוצע לקבוע בסעיף ... מוצע לכלול ... תמלוגים ודמי רישיון (פסקה (3) המוצעת). תמלוגים ודמי רישיון כאמור עשויים לכלול, בין היתר, תשלומים המתייחסים לפטנטים, לסמלים מסחריים ולזכויות יוצרים. פסקה זו תפורש על

פי הערות הפרשנות לסעיף 8 להסכם היישום [האמנה], לפיהן תשלומים עבור הזכות להעתיק את הטובין המיובאים במדינה המייבאת לא ייוספו למחיר ששולם בפועל, או שיש לשלמו, תמורת הטובין המיובאים, בקביעת ערכן למטרות מכס, וכן לא ייוספו למחיר התשלומים ששילם הקונה תמורת הזכות להפיץ או למכור מחדש את הטובין המיובאין, אם אותם תשלומים אינם תנאי למכירת הטובין הנדונים לייצוא למדינה המייבאת (שם, בעמ' 376-377 – ההדגשה שלי - א.ח.).

25. מדברי ההסבר המצוטטים לעיל עולה בבירור כי המחוקק 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 (וראו לעניין זה: Sheri Rosenow and Brian J. O'Shea, A HANDBOOK ON THE WTO CUSTOMS VALUATION AGREEMENT p. 57 (2010) (להלן: handbook)). הפרשנות שאותה מציע אגף המכס לסעיף 133(א)(3) סותרת, אפוא, את תכלית החקיקה כפי שהיא באה לידי ביטוי בדברי ההסבר המצוטטים לעיל.

26. טעם נוסף לדחיית פרשנותו של אגף המכס לסעיף 133(א)(3) נעוץ בעובדה שהיא אינה מתיישבת עם הפרשנות שנתנה הוועדה הטכנית לסעיף 8.1(c) לאמנה ועם האופן שבו נוהגות מדינות אחרות בעולם. הלכה היא כי בפרשנות של דברי חקיקה שנועדו לעגן בדין הישראלי כללים שנקבעו באמנה בינלאומית, יש לייחס משקל לפרשנות הניתנת לכללים אלו על ידי מדינות אחרות החתומות על האמנה ועל ידי הגופים הבינלאומיים האמונים על יישומה (ראו: ד"ר Anheuser-busch 376/90, Budejovicky Budvar, Narodni Podnik Ceske Budejovice 'J Incorporated פ"ד מו(4) 843, 855-856 (1992); עוד ראו והשוו: ע"א 544/88 מדינת ישראל נ' סלון טוקיו בע"מ, פ"ד מו(4) 226, 243-244 (1992) (להלן: עניין סלון טוקיו)). הלכה זו כוחה יפה בפרט כאשר מדובר באמנות שנועדו ליצור אחידות ותיאום בין שיטות המכס הנוהגות במדינות החתומות עליהן (השוו: עניין סלון טוקיו, בעמ' 244) ועקרונות אלו קיבלו אף הם ביטוי בדברי ההסבר לתיקון 15 לפקודת המכס, שם צוין:

נוסח החוק המוצע קרוב ככל האפשר לנוסח שגובש בהסכם היישום [האמנה], כדי שניתן יהיה להיעזר בגופים שהוקמו במסגרת ארגון הסחר העולמי (W.T.O) לשם ייעוץ למדינות השותפות להסכם. הן ביישום ההסכם ברמה הטכנית והן בפרשנות הוראות החוק. במטרה ליצור אחידות מירבית ביישומו (שם, בעמ' 370)

בפסק דינו המקיף סקר בית המשפט קמא בפרק הדן במשפט משווה שלוש שיטות משפט מרכזיות - האיחוד האירופי, קנדה וארצות הברית - והגיע אל המסקנה כי "בכל שיטות המשפט של המדינות החברות באמנה שנבחנו, מקובל הכלל לפיו על מנת שהתמלוגים יכללו במחיר הטובין לצורכי מכס נדרש שתשלומם יהווה תנאי למכירה במישור היחסים שבין היצרן לבין היבואן" (פסקה 34 לפסק הדין). בצדק טענו, אפוא, המערערות כי אימוץ הפרשנות המוצעת על ידי 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.

מתי תיחשב רכישת טובין מיובאים כמותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון

27. משהגענו אל המסקנה כי יש להוסיף למחיר העסקה החייב במכס רק תמלוגים ודמי רישיון שתשלומם מהווה תנאי למכירת הטובין לייצוא למדינה המייבאת, יש להוסיף ולבחון מתי ניתן לומר כי מכירה של טובין כאמור אכן מותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון. כפי שפורט לעיל, אגף המכס טוען בהקשר זה טענה חלופית ולפיה די בכך שיש למרשה זכות חוזית מפורשת או משתמעת למנוע את מכירת הטובין ליבואן במקרה של אי תשלום תמלוגים או דמי רישיון, על מנת שניתן יהיה לקבוע כי מכירת הטובין מותנית בביצועו של תשלום כאמור. המערערות טוענות לעומת זאת כי יש להכריע בשאלת חבותם של תמלוגים ודמי רישיון במכס בהתחשב בכלל נסיבותיה של עסקת הייבוא, כי הכרעה בשאלת חבותם של תמלוגים ודמי רישיון במכס רק על פי האמור בהסכמים בין הצדדים לעסקת הייבוא אינה מקובלת בעולם וכי במרבית המדינות החתומות על האמנה מוכרעת שאלה זו גם על פי מידת מעורבותו של בעל סימן המסחר בתהליך הייצור, כפי שקבע בית המשפט קמא.

אקדים את המאוחר ואציין כבר עתה כי גם בעניין זה מקובלת עלי עמדת המערערות ולגישתי יש להעדיפה על פני עמדתו החלופית של אגף המכס.

28. כפי שכבר צוין, תיקון 15 לפקודת המכס נועד לקבוע כללים אחידים להטלת מכס על טובין מיובאים התואמים את הכללים שנקבעו לעניין זה במדינות השונות החתומות על האמנה. על כן בבואנו להשיב על השאלה מתי ניתן לומר כי מכירה של טובין מיובאים אכן מותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון, יש לחתור ככל הניתן לפרשנות של הוראות התיקון התואמת את המענה הפרשני שניתן למונח "condition of sale of the goods" על ידי גופי הייעוץ הבינלאומיים שהוקמו מכוח האמנה ועל ידי מדינות נוספות שחתומות עליה.

הוועדה הטכנית בארגון המכס העולמי פרסמה בין השנים 1981-1993 מספר חוות דעת פרשניות בנושא הטלת מכס על תמלוגים ודמי רישיון במסגרתן הביעה את דעתה בנוגע להטלת מכס על תמלוגים ודמי רישיון ששולמו במקרי בוחן שהוצגו על ידה (Advisory Opinions 4.1-4.13 Royalties and Licence Fees Under Article 8.1(c) of the Agreement). מחוות הדעת של הוועדה הטכנית עולה כי שאלת חבותם של תמלוגים ודמי רישיון במכס מן הראוי כי תוכרע בהתחשב במכלול הנסיבות הנוגעות לעסקת הייבוא וכי אין להסתפק בהקשר זה רק במערכת היחסים החוזית בין הצדדים (ראו, למשל: חוות דעת מס' 4.1, 4.2, 4.7, 4.8, 4.11 ו-4.13). התייחסות מקיפה יותר לשאלה באילו נסיבות יש לראות ברכישה של טובין מיובאים רכישה המותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון לצד שלישי, ניתן למצוא במסמך הפרשנות 25.1 שכבר הזכרנו לעיל, אותו פרסמה הוועדה הטכנית בשנת 2011. במסמך זה מציינת הוועדה הטכנית את העיקרון הכללי לפיו השאלה האם תמלוגים או דמי רישיון מהווים תנאי למכירת טובין מיובאים תוכרע בכל מקרה בהתחשב במכלול העובדות האופפות את המכר, לרבות החוזים בהם התקשרו הספק, היבואן והמרשה, וכן נתונים רלבנטיים נוספים, ובלשונה:

The Technical Committee is of the view that whether the buyer is unable to purchase the imported goods without paying the royalty or license fee depends on a review of all the facts surrounding the sale and importation of the goods, including linkage between the sales and license agreements and other pertinent information. (שם, בסעיף 9)

כמו כן, מוסיפה הוועדה הטכנית ומונה באותו מסמך מספר אינדיקציות מהן ניתן ללמוד כי מכירה של טובין מיובאים מותנית בתשלום של תמלוגים או דמי רישיון (שם).

29. פרשנות דומה לזו של הוועדה הטכנית למונח "condition of sale of the goods" ניתן למצוא בארצות הברית ובאיחוד האירופי.

באיחוד האירופי נחקק בשנת 2013 קוד מכס חדש (European Parliament and Council Regulation (EU) No. 952/2013 of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code [2013] OJ L 269/1), ולאחרונה (ביום 1.5.2016) נכנסו לתוקפם כללים שקבע האיחוד ליישומם של קוד זה (Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447 of 24 November 2015 laying down detailed rules for implementing

certain provisions of Regulation (EU) No. 952/2013 of the European Parliament and of the Council laying down the Union Customs Code [2015] OJ L 343/558. סעיף 136(4) לכללי היישום של הקוד החדש מבאר את הכלל שנקבע בסעיף 71(1)(c) לקוד המכס החדש (המאמץ את הכלל שנקבע בסעיף 8.1(c) לאמנה) ומורה כי:

4. Royalties and licence fees are considered to be paid as a condition of sale for the imported goods when any of the following conditions is met:
- a) the seller or a person related to the seller requires the buyer to make this payment;
 - b) the payment by the buyer is made to satisfy an obligation of the seller, in accordance with contractual obligations;
 - c) the goods cannot be sold to, or purchased by, the buyer without payment of the royalties or license fees to a licensor.

ראוי לציין כי מהוראות סעיף 136(4) לכללי היישום של קוד המכס החדש הושמט הכלל שנקבע בסעיף 160 לכללי היישום של הקוד הישן (Commission Regulation (EEC) No. 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No. 2913/92 establishing the Community Customs Code [1993] OJ L 253/1) לפיו רואים בתמלוגים או דמי רישיון ששילם יבואן לצד שלישי תנאי למכירת טובין מיובאים רק במקרה שבו הדרישה לביצוע התשלום עלתה מצד ספק הטובין או גורם הקשור עמו. השמטה זו יש בה, כך נראה, כדי להצביע על מגמה באירופה לבחון את שאלת חבותם במכס של תמלוגים ודמי רישיון ששילם היבואן לצד שלישי לא רק בראי היחסים שבין היבואן והספק אלא גם בראי היחסים שבין היבואן והמרשה.

ועדת המכס האירופית (Customs Code Committee) טרם פרסמה קובץ פרשנות מקיף לקוד המכס החדש, ואולם בחודש אפריל 2016 פורסמו על ידי הנחיות בנוגע לחלק מכללי היישום של קוד זה ובהן התייחסות גם לנושא של הטלת מכס על תמלוגים ודמי רישיון (Guidance - Customs Valuation Implementing Act Articles 128 and 136) UCC IA Article 347 UCC IA (28.4.2016) (להלן: הנחיות ועדת המכס האירופית)). על פי הנחיות אלו השאלה אותה יש לשאול כאשר באים לבחון האם להטיל מכס על תמלוגים או דמי רישיון ששולמו בקשר לטובין מיובאים היא "whether the seller can sell or whether the buyer can buy the goods without the payment of a royalty or licence fee" (שם, בעמ' 20). ועדת המכס האירופית מציינת כי קריטריון זה חל גם כאשר התמלוגים או דמי הרישיון משולמים לצד שלישי וכי במקרים אלו יש להכריע

בשאלה האם תשלום התמלוגים או דמי הרישיון מהווה תנאי למכירת הטובין המיובאים על פי כלל הנסיבות המסחריות (commercial circumstances) הרלבנטיות ובהתחשב בחוזים שבהם התקשרו היבואן, הספק והמרשה (שם, בעמ' 21-22).

30. בארצות הברית הסעיף המקביל לסעיף 133(א)(3) של פקודת המכס הוא סעיף 402(b)(1)(D) ל- Tariff Act of 1930 (19 U.S.C § 1401a(b)(1)(D)) היונק מסעיף 8.1(c) לאמנה. תקנה 19 CFR 152.103(f) לתקנות המכס של ארה"ב מוסיפה ביאור לסעיף 402(b)(1)(D) ולתקנה 19 CFR 152.103(b)(iv) שנוסחה זהה) באשר לתנאים לפיהם יראו בתשלום של תמלוגים ודמי רישיון תנאי למכירת טובין המיובאים לארה"ב. התקנה קובעת כי התשובה לשאלה זו תוכרע בהתאם לנסיבותיו הקונקרטיות של כל מקרה והיא תלויה במענה שיינתן לשתי שאלות:

(1) whether the buyer was required to pay them as a condition of sale of the merchandise for exportation to the United States, and (2) to whom and under what circumstances they were paid.

בהודעה שפורסמה על ידי רשות המכס והגנת הגבולות של ארה"ב (U.S. Customs and Border Protection, ולהלן: CBP) בנוגע לחבות במכס של תמלוגים (General Notice, Dutiability of Royalty Payments, Vol. 27, No. 6 Cust. B. & Dec. at) 1 February 10, 1993, המוכרת גם כ- "Hasbro II Rulling") נמנו שלושה מבחני עזר נוספים להכרעה בשאלת חבותם של תמלוגים ששולמו בקשר לטובין מיובאים במכס:

1) whether the imported merchandise was manufactured under patent; 2) whether the royalty was involved in the production or sale of the imported merchandise and; 3) whether the importer could buy the product without paying the fee. Negative responses to factors one and two and an affirmative response to factors three point to non-dutiability.

בנוסף על המבחנים הללו אימצה ה- CBP מספר מבחנים נוספים על מנת להכריע בשאלת חבותם במכס של תמלוגים ודמי רישיון מהם עולה כי גם בארצות הברית נבחנת שאלת חבותם במכס של תמלוגים ודמי רישיון בהתאם למכלול הנסיבות האופפות את עסקת הייבוא (ראו החלטות CBP: HQ H160935 מיום 11.2.2015; HQ 547134 מיום 27.7.1999; HQ 545194 מיום 13.9.1995; HQ H089759 מיום 23.12.2010; HQ H127377 מיום 31.3.2011; ו- HQ H160935 מיום 11.2.2015 – כל החלטות CBP זמינות באתר האינטרנט של הרשות בכתובת www.cbp.gov; עוד ראו

פסק דינו של בית המשפט הפדרלי לערעורים בעניין *Generra Sportswear Co. v. United States*, 905 F.2d 377 (Fed. Cir. 1990) (להלן: עניין גנרה); פסק דינו של בית המשפט לסחר בינלאומי בעניין *Chrysler Corp. v. United States*, 17 CIT 1049 (1993) (להלן: עניין קרייזלר).

31. הנה כי כן, הכללים הנוהגים באיחוד האירופי ובארצות הברית באשר לחיוב של תמלוגים ודמי רישיון במכס אינם מצמצמים עצמם אך ורק לאמור בתניות החוזיות הקבועות בהסכמים הרלבנטיים לעסקת הייבוא, כעמדתו החלופית של אגף המכס בענייננו. הם בוחנים את מכלול הנסיבות האופפות את העסקה ואת היחסים המסחריים שבין היבואן, הספק והמרשה וזאת בהתאמה לעמדת הוועדה הטכנית ולפרשנות המוצעת על ידה בהקשר זה, כמפורט לעיל. עמדתו של אגף המכס אינה תואמת אפוא את עמדת הוועדה הטכנית ואף אינה מקובלת במדינות רבות בעולם שהנן צד לאמנה, להוציא קנדה אשר בה פסק בית המשפט העליון ב- *Canada (Deputy Minister of National Revenue) v. Mattel Canada Inc.*, [2001] 2 SCR 100 (להלן: עניין מאטל קנדה) כי המונח "condition of the sale" שבסעיף 48(5)(a)(iv) ל- Customs Act R.S.C. (1985, c. 1 (2nd Supp.)) מתייחס רק למצבים שבהם לספק הטובין זכות חוזית שלא למכור אותם ליבואן במקרה שהיבואן אינו משלם תמלוגים או דמי רישיון (שם, בעמ' 130-125).

לא למותר לציין כי פרשנות זו של בית המשפט העליון בקנדה למונח "condition of the sale", אשר אינה תואמת את הפרשנות הנקוטה באיחוד האירופי ובארצות הברית (ואף לא את זו הנקוטה באוסטרליה, וראו לעניין זה את האמור בקובץ הפרשנות של מחלקת ההגירה והגנת הגבולות האוסטרלית: *Instructions and Guidelines Customs Valuation*, p. 124-127 (September 2011)), זכתה לביקורת מפורשת ונדחתה על ידי בתי משפט במדינות נוספות החתומות על האמנה (ראו למשל: פסק דינו של בית המשפט לערעורים בניו זילנד בעניין *Chief Executive of New Zealand Customs Service v Nike New Zealand Ltd* [2004] 1 NZLR 238 (להלן: עניין נייקי) עוד ראו: *Adidas New Zealand Ltd v Collectors of Customs (Northern Region)* [1999] 1 NZLR 558 (להלן: עניין אדידס); כן ראו פסק דינו של בית המשפט לערעורים במלזיה: *123/09 Jabatan Kastam Dirja Malaysia dan Nika Sales Malaysia SDN BHD* (8.3.2011) - פורסם באתר הרשות השופטת של מלזיה בכתובת www.kehakiman.gov.my/en).

32. כפועל היוצא מן המסקנה לפיה יש להעדיף את המבחן המרחיב הבוחן את מכלול הנסיבות האופפות את עסקת הייבוא, השאלה שעלינו להוסיף ולשאול היא – האם יש ליבואן אפשרות מעשית לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מבלי להתחייב בתשלום תמלוגים או דמי הרישיון (ראו והשוו: הנחיות ועדת המכס האירופית, בעמ' 20; וכן handbook בעמ' 57). תשובה שלילית לשאלה זו משמעותה כי ניתן להטיל מכס על התמלוגים או דמי הרישיון ששילם היבואן מכוחו של סעיף 133(א)(3) ואילו תשובה חיובית משמעותה כי לא ניתן לעשות כן. הגורם המוסמך הראשון אשר לפתחו מונחת שאלה זו הוא פקיד המכס ודומה כי לא ניתן לחלוק על כך שיש לאפשר לו להכריע בה, ככל הניתן, על פי כללים פשוטים ויעילים ועל יסוד מידע זמין אשר ביכולתו להשיג ולעבד בקלות יחסית (ראו והשוו: עניין גנדה; וסעיף 9 למסמך פרשנות 25.1). אמנם, לפקיד המכס סמכויות דרישה וחקירה נרחבות למדי בכל הנוגע לטובין המיובאים לארץ (ראו: סעיפים 2, 24, 27, 62, 146, 147 ו- 198 לפקודת המכס). עם זאת, המידע הרלבנטי בנוגע לעסקת הייבוא ולתמלוגים או דמי הרישיון המשולמים במסגרתה מצוי כולו בידי היבואן (השוו: ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה – גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 322 (1992)) וכלי החקירה שבידי פקיד המכס, רחבים ככל שיהיו, אינם מאפשרים בהכרח התחקות יעילה אחר מכלול הנתונים הרלבנטיים הנדרשים לצורך מענה על השאלה האם למרשה יכולת מעשית למנוע את מכירת הטובין ליבואן (ראו לעניין זה עדותה של נציגת אגף המכס, הגב' שרה ביטון בעמ' 28 ש' 22 עד עמ' 30 ש' 28 בפרוטוקול הדיון מיום 25.10.2011). על כן, רשאי פקיד המכס לסמוך את קביעותיו בעניין זה על אינדיקציות שונות העשויות ללמד, בהיעדר ראיה לסתור מצד היבואן, כי אפשרות מעשית כזו אינה קיימת.

33. אינדיקציות כאלה באשר להיעדרה של אפשרות מעשית לרכוש את הטובין המיובאים בלא תשלום תמלוגים או דמי רישיון, פורטו על ידי הוועדה הטכנית במסמך הפרשנות. במסמך זה צוין כי אינדיקציות כאמור ניתן למצוא בראש וראשונה בחוזים בין היבואן, הספק והמרשה, ככל שיש כאלה. עם זאת משהוטל על פקיד המכס לבחון את מכלול נסיבותיה של עסקת הייבוא, ייתכנו מקרים שבהם ניתן יהיה להסיק מנסיבות לבר חוזיות מסקנה בדבר קיומה או היעדרה של אפשרות מעשית לרכוש טובין מיובאים מבלי להתחייב בתשלום תמלוגים או דמי רישיון (ראו: סעיף 9 למסמך הפרשנות). כך, למשל, ראיות 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 (ראו: עניין נייקי בפסקה 69; וחוות דעת מייעצת מספר 4.11). הוא הדין לגבי ראיות לכך שהמרשה שולט בידע, בחומרים או ברכיבים הדרושים לייצורם של הטובין המיובאים (למשל, כאשר הטובין מיוצרים על פי פטנט

השייך למרשה או כאשר המרשה מספק את הידע הטכני שעל פיו מיוצרים הטובין; ראו לעניין זה: החלטת HQ H004991 CBP מיום 2.4.2007; וכן handbook בעמ' 57). ראיות 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 כאמור (ראו: סעיף 9(e) למסמך פרשנות 25.1) וכמוהן ראיות המצביעות על שליטה של המרשה בתהליך הרכש של הטובין המיובאים (למשל, כאשר המרשה מכתוב את זהותו של ספק הטובין או סוכן הרכש שלהם; שם, עוד ראו והשוו: עניין אדיס ועניין נייקי).

לאחר שקבענו את הכללים האמורים להנחות את אגף המכס לעניין הטלת חבות על תמלוגים ודמי רישיון יש להוסיף ולבחון עתה את העסקאות הפרטניות נושא הערעורים דנן בהתאם לאותם הכללים.

התמלוגים ששילמה מרודקס ל- No Fear ו- Rip Curl

34. כזכור, קבע בית המשפט קמא כי נוכח העובדה ש- Rip Curl סיפקה למרודקס את העיצובים שעל פיהם יוצרו פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה והכתיבה לה את זהותו של הספק שלהם (וראו לעניין זה: עדותו של הררי בעמ' 17 ש' 18-13 לפרוטוקול הדיון מיום 25.10.2011), יש לקבוע כי לא היה באפשרותה של מרודקס לרכוש את פריטי אופנה המזוהים עם המותג שבבעלותה של Rip Curl מבלי לשלם לה תמלוגים. בקביעה זו לא ראיתי מקום להתערב. אכן, 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. מסקנה זו לא נסתרה בענייננו ומן הטעמים שפורטו לעיל יש לדחות את טענתן של המערערות לפיה שליטה של המרשה בזהותו של ספק הטובין אינה מלמדת על יכולתו של המרשה למנוע את מכירתם במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידי היבואן. לפיכך היה אגף המכס רשאי להניח כי מרודקס לא הייתה יכולה לרכוש פריטי אופנה המזוהים עם המותג שבבעלותה של Rip Curl מבלי לשלם לה תמלוגים, ואין מקום להתערב במסקנתו של בית המשפט קמא לפיה בדין חויבה מרודקס בתשלום מכס על ערך העסקה הכולל את סכום התמלוגים שהעבירה ל- Rip Curl.

35. כאשר ל- No Fear קבע בית המשפט קמא כי בהסכם ההרשאה שנחתם בינה ובין מרודקס הוקנו לה זכויות אשר אילו הייתה עומדת עליהן ייתכן שהיו מאפשרות לה לשלוט בתהליך ייצורם של פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה.

עם זאת, קבע בית המשפט קמא כי מעדותו של הררי עולה כי No Fear לא מימשה זכויות אלו ולפיכך אין מקום להטיל מכס על התמלוגים ששילמה מרוידקס ל-No Fear. לטענת אגף המכס אין די בעדותו של הררי כדי לסתור את המסקנה העולה מחוזה ההרשאה שנכרת בין מרוידקס ל-No Fear ומכל מקום, גם אם No Fear לא עמדה על הזכויות שהוקנו לה בהסכם ההרשאה עם מרוידקס, אין בכך כדי להוביל למסקנה כי היה באפשרותה של מרוידקס לרכוש את פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה של No Fear מבלי לשלם לה תמלוגים. טענה זו דינה להידחות.

בשונה מ-No Fear, Rip Curl לא ביקשה להכתיב למרוידקס את זהותו של ספק פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה או לספק לה את העיצובים של פריטים אלו, אלא רק להיות מעורבת בעיצוב שלהם ולפקח על איכותם (ראו: סעיפים 9 ו-10 להסכם בין מרוידקס ו-No Fear הוגש כמוצג 8 בתיק המוצגים של המערערות). ההסכם בין No Fear ומרוידקס מאפשר אמנם ל-No Fear להיות צד להסכם הרכש שבין מרוידקס וספק פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה ולדרוש שייקבע בהסכם זה כי באפשרותה להביא לביטולו במקרה שבו הסכם ההרשאה בינה לבין מרוידקס בא לידי סיום (שם, בסעיף 13 ובתוספת השישית להסכם) ותניות מעין אלו בהסכם ההרשאה יש בהן כדי להצביע על כך שהיה באפשרותו של המרשה למנוע את מכירת הטובין המיובאים ליבואן במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידו. אך במקרה דנן הובאו על ידי מרוידקס ראיות אשר בית המשפט קמא קבע כי הן סותרות מסקנה זו. מדובר בעדותו של הררי אשר התייחסה לנסיבות הלבד חוזיות הנוגעות לעסקת הייבוא אותה אימץ בית המשפט ולפיה הצדדים לא נהגו על פי האמור בהסכם ההרשאה ובפועל לא הייתה No Fear מעורבת בדרך כלשהי ביחסיה של מרוידקס עם ספק פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה (ראו: עמ' 16 ש' 1 עד עמ' 17 ש' 13 לפרוטוקול הדיון מיום 25.10.2011). בית המשפט קמא מצא עדות זו מהימנה ובהתבסס עליה קבע כי ל-No Fear לא הייתה יכולת מעשית למנוע את מכירת פריטי האופנה הנושאים את המותג שבבעלותה למרוידקס. המדובר בממצא מובהק של עובדה ומהימנות ואגף המכס לא הצביע על טעם מבורר המצדיק את התערבותה של ערכאת הערעור בו. לפיכך, יש לדחות את טענותיו של אגף המכס בעניין זה.

התמלוגים ששילמה אקספוז לדיסני, גלובאל, דיזיין ו-DTR

36. באשר לתמלוגים ששילמה אקספוז לדיסני קבע בית המשפט קמא כי מהסכם ההרשאה שנכרת בין שתי חברות אלו (הוגש כמוצג 5 בתיק המוצגים של המערערות) עולה כי לדיסני עמדה זכות לפקח על הליך הייצור של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה ולהביא להפסקתו במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידי אקספוז. את מסקנתו האמורה ביסס בית המשפט קמא על סעיף 7 להסכם לפיו על אקספוז להגיש לדיסני דיווחים בנוגע למכירות של טובין הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה; סעיף 8 להסכם המחייב את אקספוז לקבל את אישורה של דיסני לעיצובם של טובין כאמור ומקנה לדיסני זכות לאסור ייצור או מכירה של טובין שהיא אינה שבעת רצון מהם; סעיף 9 המאפשר לדיסני או למי מטעמה לפקח על ספק הטובין ומחייב את אקספוז להחתים אותו על התחייבות לשמור על החוק ולפעול על פי עקרונות אתיים מסוימים; וסעיף 17.2 להסכם הקובע כי עם סיום הסכם ההרשאה נאסר על אקספוז לייצר או להביא לייצורם של טובין הנושאים את סימני המסחר של דיסני.

באשר לסעיפים 7, 8 ו-9 להסכם נראה כי אלו נועדו לאפשר לדיסני לוודא כי הטובין 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 בסעיפים אלו כדי ללמד על שליטה של דיסני בתהליך ייצורם של פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה מעבר לנדרש לשם בקרת איכות (ראו והשוו: החלטת CBP H034062 HQ מיום 3.3.2007; וכן סעיף 9(e) למסמך פרשנות 25.1). עם זאת, העובדה שהסכם ההרשאה בין דיסני לאקספוז קושר בין תשלום התמלוגים וייצור הטובין וקובע (בסעיפים 16.2.6 ו-17.2) כי עם סיומו, אקספוז לא תהיה רשאית לייצר או להביא לייצורם של טובין הנושאים את סימני המסחר שבבעלותה של דיסני, מצביעה על כך שתשלום התמלוגים על ידי אקספוז היווה תנאי לייצורם ולרכישתם של טובין אלו. על כן בדין קבע בית המשפט קמא כי יש להוסיף תשלום זה לערך העסקה החייבת במכס (ראו: סעיף 9(d) למסמך פרשנות 25.1) וזאת בהיעדר ראיות מטעם אקספוז לסתור מסקנה זו. טענתה של אקספוז כי לא היה באפשרותה להביא עדים מטעמה בשל מצבה הכלכלי דינה להידחות ומשכך אין להתערב במסקנה שאליה הגיע בית המשפט קמא, ככל שהדבר נוגע לתמלוגים לדיסני.

37. באשר להסכמים שחתמה אקספוז עם גלובאל ו-DTR קבע בית המשפט קמא כי הרושם העולה מהם הוא כי גלובאל ו-DTR ביקשו להבטיח לעצמן אפשרות לפקח על איכות פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר שבהם התיירו לאקספוז להשתמש אך לא מעבר לכך. ואולם, גם בהסכמי ההרשאה שחתמה אקספוז עם גלובאל ו-DTR נקבע כי במקרה של סיום היחסים החוזיים בין הצדדים ייאסר על אקספוז להמשיך

ולייצר או להביא לייצורם של הטובין הנושאים את סימני המסחר שאליהם מתייחסים הסכמים אלו (ראו: סעיף 4 להסכמים שהוגשו כמוצגים 9 ו-11 בערעור). לפיכך, שגה לטעמי בית המשפט קמא משקבע כי ההסכמים האמורים אינם מצביעים על כך שלא היה באפשרותה של אקספוז לרכוש את פריטי האופנה הנושאים את סימני המסחר בה התירו לה גלובאל ו-DTR להשתמש, מבלי להתחייב בתשלום תמלוגים. כאמור, אקספוז לא הביאה עדים מטעמה ולא הציגה ראיות אשר יש בכוחן לסתור את המסקנה העולה מהסכמי ההרשאה שחתמה עם גלובאל ו-DTR כאמור. לפיכך יש לקבל את ערעור אגף המכס בהקשר זה ולקבוע כי היה רשאי לחייב את אקספוז במכס בגין התמלוגים ששילמה לגלובאל ו-DTR.

38. באשר לדיזיין קבע בית המשפט קמא כי מאחר שסימן המסחר שבבעלותה מוגן בישראל בלבד אין מקום להטיל מכס על התמלוגים ששילמה לה אקספוז וזאת מן הטעם שהמכס לא נועד למסות פעילות כלכלית שהתבצעה בתוך גבולות הארץ. נראה כי גם בעניין זה שגה בית המשפט קמא. ככלל, מטילה פקודת מכס חבות גם על פעילות כלכלית המתבצעת בתוך גבולות הארץ. כך, למשל, סעיף 133(א)(2) לפקודה קובע כי יש להטיל מכס על:

- (2) הערך היחסי של השירותים ואמצעי הייצור המפורטים להלן, שסיפק היבואן, במישרין או בעקיפין, ללא תמורה או במחיר מוזל, בקשר לייצורם ולמכירתם לייצוא של הטובין –
- (א) חומרים, מרכיבים, חלקים ופריטים דומים, הכלולים בטובין;
- (ב) כלים, תבניות ופריטים דומים, ששימשו בייצור הטובין;
- (ג) חומרים שנצרכו והתכלו בייצור הטובין;
- (ד) הנדסה, פיתוח, עבודת אמנות, עבודת עיצוב תכניות וסקיצות, שנעשו מחוץ לישראל, ונדרשו בייצור הטובין;

כפי העולה מן הסעיף המצוטט לעיל, ניתן להטיל מכס על הערך היחסי שהתווסף לטובין כתוצאה משירותים ואמצעי ייצור שסיפק היבואן ללא עלות או בעלות מופחתת וזאת גם כאשר מדובר בשירותים שסופקו או באמצעים שיוצרו בתוך גבולות הארץ. החריג היחיד לכך נקבע בסעיף 133(א)(2)(ד) המורה כי אין להטיל מכס על תוספת לערך הטובין שהיא תוצאה של "הנדסה, פיתוח, עבודת אמנות, עבודת עיצוב תכניות וסקיצות" שנעשו בגבולות ישראל. סעיף זה הוא תוצאה של משא ומתן בין המדינות החתומות על האמנה והוא החריג לכלל המעיד על הכלל לפיו יש להטיל מכס על הוצאות שיש להוסיף למחירם של טובין מיובאים גם אם הן מהוות תשלום בעד

פעילות כלכלית שהתבצעה בתוך גבולותיה של המדינה המייבאת (וראו לעניין זה: handbook בעמ' 49-51; וכן פסק דינו של בית המשפט האירופי לצדק בעניין C-116/89; הנחיות ועדת המכס האירופית בעמ' 22; וסעיף (5)136 לכללי היישום של קוד המכס האירופי החדש הקובע כי מדינת התושבות של המרשה אינה שיקול רלבנטי להכרעה בשאלת חבותם של התמלוגים או דמי הרישיון במכס)). במילים אחרות, מיקומה הגיאוגרפי של הפעילות הכלכלית המהווה הוצאה שיש להוסיף למחיר הטובין איננו רלבנטי לשאלת החבות של אותה הוצאה במכס, אלא אם כן נקבע בפקודה מפורשות כי אין להטיל עליה מכס. סעיף 133(א)(3) אינו קובע כי אין להטיל מכס על תמלוגים או דמי רישיון אם הם משולמים בעד פעולות שנעשו בתחומי מדינת ישראל או בעד הזכות להשתמש בסימני מסחר המוגנים רק בארץ, ולפיכך אין בנתונים אלו משום הצדקה לפטור תמלוגים ודמי רישיון ממכס.

39. גם קביעתו של בית המשפט קמא לפיה ההסכם בין אקספוז לדיזיין אינו מצביע על כך שרכישת פריטי האופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה של דיזיין הייתה מותנית בתשלום תמלוגים שגויה לטעמי, שכן גם בהסכם זה נקבע כי עם סיום היחסים החוזיים בין הצדדים ייאסר על אקספוז לייצר או להביא לייצורם של טובין המזוהים עם המותג האמור (ראו: סעיף 1.11 להסכם שהוגש כמוצג 12 בתיק המוצגים של המערערות). תניה מעין זו מצביעה, כפי שכבר צוין, על כך שאקספוז לא הייתה יכולה לייצר ולרכוש פריטי אופנה המזוהים עם המותג שבבעלותה של דיזיין מבלי לשלם תמלוגים, ומסקנה זו לא נסתרה בענייננו עקב העובדה שאקספוז לא הציגה ראיות בנוגע ליחסיה עם דיזיין או עם הספקים של פריטי האופנה המיובאים על ידה. לפיכך, יש לקבל את ערעורו של אגף המכס גם בנוגע לתמלוגים ששילמה אקספוז לדיזיין.

התמלוגים ששילמה קונספט לדוסרנו

40. באשר לתמלוגים ששילמה קונספט לדוסרנו קבע בית המשפט קמא כי אין להטיל עליהם מכס, שכן על אף שהסכם ההרשאה בין קונספט לדוסרנו הקנה לדוסרנו זכויות שאפשרו לה להביא להפסקת תהליך ייצור פריטי האופנה הנושאים את סימן המסחר שבבעלותה במקרה של אי תשלום תמלוגים על ידי קונספט, בפועל דוסרנו לא הייתה מעורבת בדרך כלשהי בייצורם של פריטים אלו ולא עמדה על זכויותיה החוזיות בהקשר זה. מסקנה זו מקובלת עלי ולא ראיתי מקום להתערב בה. ראשית, הסכם ההרשאה בין דוסרנו וקונספט אינו קושר מפורשות בין החובה לשלם תמלוגים והזכות לייצר פריטי אופנה המשווקים תחת המותג שבבעלותה של דוסרנו, ולכל היותר ניתן

להסיק זאת מתוך סעיפים מסוימים הכלולים בו (ראו: סעיפים 18.1.2, 19.3 ו- 19.4 להסכם שהוגש כמוצג 7 בתיק המוצגים של המערערות). מכל מקום, וכפי שציין בית המשפט קמא, מעדותם של הררי ורוט עולה כי קונספט ודוסרנו לא נהגו על פי האמור בהסכם ביניהן וכי בפועל דוסרנו לא התנתה את ייצור פריטי האופנה בתשלום תמלוגים על ידי קונספט (ראו: עמ' 12 ש' 7-14, ועמ' 14 ש' 10 עד עמ' 15 ש' 24 לפרוטוקול הדיון מיום 5.10.2011). בית המשפט קמא מצא את עדויותיהם של הררי ורוט מהימנות ואגף המכס לא הציג כל עילה המצדיקה את התערבותו בממצאים שנקבעו בהסתמך על עדויות אלו. לפיכך ערעורו של אגף המכס בהקשר זה דינו להידחות.

טענות נוספות של המערערות

41. לבסוף יש להתייחס לשתי טענות נוספות שהעלו המערערות: הראשונה, כי אין מקום להטיל מכס על תמלוגים או דמי רישיון החייבים במס הכנסה; והשנייה, כי שגה בית המשפט קמא שלא דן ולא הכריע בטענות הנוגעות לתמלוגים בגין סימני מסחר נוספים.

הטענה לפיה לא ניתן להטיל מכס על תמלוגים או דמי רישיון החייבים במס הכנסה מן הטעם שלא ניתן לסווג תשלום אחד הן כהכנסה שהופקה בארץ מנכס בלתי מוחשי והן כהוצאה על נכס מוחשי שיוצר בחו"ל – דינה להידחות. המחוקק רשאי לסווג תשלום מסוים בשתי דרכים שונות והשאלה הרלבנטית בהקשר זה היא האם התוצאה שאותה ביקש להשיג היא סבירה ומידתית. בהקשר זה ראוי לציין את חוות דעת מייעצת מספר 4.16 של הוועדה הטכנית ממנה עולה כי להשקפת הוועדה לא רק שאין מניעה להטיל מכס על תמלוגים ודמי רישיון החייבים במס הכנסה אלא שככלל אין להפחית מערך הטובין החייב במכס מס הכנסה שנוכה מתמלוגים או דמי רישיון שהועברו למרשה.

42. המערערות העלו טענה נוספת ולפיה היה על בית המשפט קמא לדון גם בטענות הנוגעות לחיובן במכס בגין תמלוגים ששילמו בקשר לסימני המסחר "פוקס", "חבובות", "לוני טונס", "סימפסונים", "טינקר בל", "snoopy" ו-"pucca". טענה זו אף היא דינה להידחות. סימני המסחר "פוקס", "חבובות", "לוני טונס", "סימפסונים" ו-"טינקר בל" לא נזכרו בכתבי התביעה שהגישו המערערות או בסיכומיהן בבית המשפט קמא ודי בכך כדי לדחות את הטענות המועלות על ידן בהקשר זה בשלב הערעור. באשר לסימני המסחר "pucca" ו-"snoopy", אלה נזכרו אמנם בכתבי התביעה אך אין להם זכר בסיכומי המערערות בהליך דלמטה. משכך לא דן בהם בית

המשפט קמא. הטענות הנוגעות לסימני המסחר הללו אף לא הועלו בכתב הערעור ובסיכומי המערעורות בבית משפט זה ורק במסגרת הדיון שהתקיים בערעור ביום 14.12.2015 טענו המערעורות לראשונה כי היה על בית המשפט קמא לדון גם בסימנים אלו (ראו: עמ' 4 ש' 5-7 לפרוטוקול הדיון בערעור). יתר על כן, בסעיף 20 לסיכומי התשובה שהגישו לבית המשפט קמא הבהירו המערעורות כי "התביעה שבענייננו מתייחסת לשבעה סימני מסחר: דיסני, No Fear, Rip Curl, גרפילד, טום וג'רי, גלית לוי ו-Lee Cooper". מטעמים אלו, אין מקום להחזיר את התיק לבית המשפט קמא כבקשת המערעורות על מנת שידון בשאלת חבותם במכס של התמלוגים הנוגעים לאיזה מסימני המסחר הנוספים.

43. סוף דבר – מכל הטעמים המפורטים לעיל אציע לחבריי לדחות את הערעור שהגישו המערעורות ולקבל בחלקו את ערעורו של אגף המכס במובן זה שייקבע כי לא נפל פגם בהחלטת אגף המכס לכלול בערך העסקה לצורך חיוב במכס את התמלוגים ששילמה אקספוז לגלובאל, DTR, ודיזיין בשנים הרלבנטיות. עוד אציע לחבריי לחייב את המערעורות ביחד ולחוד לשלם לאגף המכס הוצאות ושכר טרחה בערעורים בסך 60,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים לפסק דינה המקיף של חברתי, השופטת א' חיות, ואין לי מה להוסיף.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ל' בתשרי התשע"ז (1.11.2016).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 13058850_V13.doc גק
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il