

יבוא, יצוא ומה שביניהם סקירות וחידושים בענייני חוק ומשפט עו"ד גיל נדל, ראש תחום יבוא, יצוא וסחר בינלאומי במחלקת מיסים

יש לשלם מכס עבור תמלוגים להפעלת חנויות קונספט ממותגות

עו"ד גיל נדל, עו"ד דייב זיתון, עו"ד חן אבנר

פתח דבר

שאלת הטלת מכס על תמלוגים נמצאת בדיונים משפטיים מזה מספר שנים. לאחרונה, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון אשר דן בשאלה האם יש לכלול בערך הטובין לצרכי מכס גם תמלוגים להפעלת חנויות קונספט ממותגות.

עובדות המקרה

יבואניות המותגים "ZARA", "Pull & Bear" ומותגים נוספים, ייבאו לישראל מוצרי הלבשה והנעלה ("הטובין"), בהתאם להסכמי זיכיון בינן לבין בעלות המותגים, הקובעים הנחיות שיווק וניהול מפורטות בנוגע למגוון מרכיבים, ביניהם - מיקום החנויות, עיצובן הפנימי, סידור המוצרים בהן, שיטת המכירה וכן הלאה ("השירותים").

הטובין מיוצרים על ידי חברות הקשורות לבעלות המותגים בחו"ל, מיובאים לישראל על ידי היבואניות, ונמכרים על ידיהן בחנויות קונספט ייעודיות הנושאות את שם המותג ("חנויות הקונספט"). היבואניות משלמות תמורה לבעלי המפעלים בחו"ל בעד הטובין עצמם, ובנפרד, משלמות לבעלות המותגים תמלוגים בעד השימוש בסימן המסחר.

לשיטת רשות המיסים, המכס שמשולם בגין יבוא הטובין צריך להתייחס לא רק לדמי הרכישה של הטובין אלא גם לתמלוגים המשולמים על ידי היבואניות לבעלות המותגים. בהתאם לכך, הוציאה רשות המיסים ליבואניות הודעות חיוב אשר חייבו אותן בתשלום מכס הן בגין דמי רכישת הטובין, והן בגין דמי התמלוגים.

לשיטת היבואניות, התמלוגים שולמו עבור שירותים - הנחיות שיווק וניהול אשר ניתנו להן ביחס לטובין לאחר כניסתם לישראל, ולכן אין להוסיף את ערך התמלוגים לערך לצרכי מכס של הטובין המיובאים. על עמדה זו של רשות המיסים הגישו היבואניות תביעות לבית המשפט המחוזי, במסגרתן ביקשו מבית המשפט להצהיר כי אינן חייבות במכס עבור דמי התמלוגים ששולמו לבעלות המותגים [ת"א 4581-04-12 גוטקס אופנה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל - רשות המכס והמע"מ (פורסם בנבו, 12.9.2016)].

בית המשפט המחוזי דחה את תביעות היבואניות, וקבע כי עליהן לשלם את הודעות החיוב שהוצאו להן על ידי רשות המיסים, למעט רכיב קנס הפיגורים. פסק דינו של בית המשפט המחוזי התבסס על הזיקה בין הטובין המיובאים לבין השירותים הניתנים ליבואניות מבעלות המותגים. במסגרת זו קבע בית המשפט המחוזי כי אין להתייחס לאותם שירותים אלא כחלק בלתי נפרד מתנאי היבוא שמטרתן אחת ויחידה - "לעשות את המותג למה שהוא".

על פסק דין זה הגישו היבואניות ערעור לבית המשפט העליון.

המסגרת הנורמטיבית

כידוע, סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס קובע כי יש להוסיף לערך לצרכי מכס של טובין מיובאים, תמלוגים ודמי רישיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלום כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו.

השאלות המרכזיות בענייננו היא האם התמלוגים קשורים לטובין המיובאים? האם תשלום התמלוגים הינו תנאי למכירת הטובין בישראל?

לעמדת היבואניות, שני התנאים בגינם יקבע אם יש להוסיף תמלוגים לערך העסקה לצרכי מכס אינם מתקיימים בעניינן.

באשר לתנאי הראשון - דמי התמלוגים מקנים את הזכות להקים חנויות קונספט הנושאות את שם המותג, ואת הזכות להשתמש במודל עסקי, בידע ובשירותים של בעלות המותגים הנלווים לחנויות. שירותים אלה, אשר עבורם משולמים דמי התמלוגים כאמור, ניתנים בישראל, לאחר היבוא, ואינם קשורים לטובין המיובאים.

באשר לתנאי השני - תשלום התמלוגים אינו מהווה תנאי למכירת הטובין בישראל, שכן קיימים מקרים בהם היבואנים אינם נדרשים לשלם תמלוגים בעד הטובין המיובאים.

בית המשפט העליון דחה את ערעור היבואניות וקיבל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בקבעו כי ביסוד פסק הדין של בית המשפט המחוזי עומדות קביעות עובדתיות מבוססות, לפיהן התמלוגים המשולמים על ידי היבואניות לבעלות המותגים מהווים תשלום נוסף בעבור הטובין המיובאים (בנוסף לדמי הרכישה המשולמים לגופים הקשורים עם בעלות המותגים), ואינם מהווים תשלום נפרד ועצמאי, ולכן יש להוסיף את ערך התמלוגים לערך הטובין המיובאים לצרכי מכס.

בית המשפט ציין את הנקודות הבאות:

ראשית, קבע כי הטובין המיובאים על ידי היבואן הם טובין המסומנים בסימן המסחר (שם המותג), כבר במועד הכנסתם לישראל.

עוד הסתמך בית המשפט על כך שהטובין המיובאים הם טובין בהם מוטבע שם המותג, אלא שהיבואן מחויב על פי ההסכם בינו לבין בעל המותג למכור את הטובין הללו, אך ורק בחנויות הקונספט כמוצרי בעל המותג, וכן, הוא מחויב שלא למכור בחנויות הקונספט מוצרים שאינם מוצרי בעל המותג, ושלא ניתן היתר למכירתם במסגרת ההסכם בין השניים.

כמו כן, קבע בית המשפט כי היבטים מרכזיים במודל העסקי שהיבואן רואה בו את ה"שירות העצמאי" בגינו משולמים התמלוגים הם למעשה חלק מהמאפיינים של הטובין שהוא רוכש מבעל המותג. וכך, קבע בית המשפט כי מחיר העסקה מגלם מאפיינים אלה של המודל העסקי ומכאן שיש לראותם כחלק מערך העסקה.

בנוסף, קבע בית המשפט כי אף אם ניתן להניח כי מיתוג הטובין נעשה באמצעות מכירתם בחנויות הקונספט, הרי שהדבר בוצע שלא באמצעות המודל העסקי הייחודי של בעל המותג, אלא בזכות השם של המותג הקבוע בפתח החנות באותיות בולטות. במילים אחרות, לא הידע הייחודי שמספק בעל המותג הוא המאפשר את מיתוג הסחורה, אלא עצם ההרשאה לעשות שימוש בשם המותג לצורך פתיחת חנות קונספט. הרשאה זו קשרה באופן בל ינותק לעסקת ייבוא הטובין, ולא ניתן לראות בה שירות עצמאי אשר התשלום בגינו פטור מחובת תשלום המכס.

[ע"א 471/17 גוטקס אופנה בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ (ניתן ביום 29.10.2019)].
היבואניות יוצגו על ידי משרדנו.

* * *
הסקירה לעיל הינה בבחינת תמצית. המידע הכלול בה נמסר למטרות אינפורמטיביות בלבד ואין במידע כדי להוות ייעוץ משפטי. לקבלת פרטים נוספים, אנא פנו לעו"ד גיל נדל - ראש תחום יבוא, יצוא וסחר בינלאומי במחלקת מיסים. בדוא"ל Gill.Nadel@goldfarb.com ו/או בטלפון 03-6089979.