



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 450/17

ע"א 471/17

לפני :
כבוד השופט מ' מזוז
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערערות בע"א 450/17 :
1. אס.בי.אן הלבשה בע"מ
2. סופר ברנדס בע"מ

המערערת בע"א 471/17 :
גוטקס אופנה בע"מ

נ ג ד

המשיבה :
מדינת ישראל – רשות המיסים

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז בלוד
מיום 12.9.2016 בת"א 4581-04-12, ת"א 9560-03-12
ות"א 54342-02-12 שניתן על ידי כב' השופט שמואל
בורנשטיין

תאריך הישיבה :
כ' בכסלו התשע"ט (28.11.18)

בשם המערערות בע"א
עו"ד אליס אברמוביץ : 450/17

בשם המערערת בע"א
עו"ד גיל נדל ; עו"ד דייב זיתון ; עו"ד אורית חניה : 471/17

בשם המשיבה :
עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

לפנינו שני ערעורים על פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז בלוד (כבוד
השופט שמואל בורנשטיין) מיום 12.9.2016 בשלוש תביעות שנשמעו יחדיו (ת"א 4581-

04-12; ת"א 9560-03-12; ת"א 54342-02-12). לזו המחלוקת, אשר יעמוד גם במרכז דיוננו, הוא האם דמי זיכיון שמשולמים לחברה זרה בעבור שימוש במותג בינלאומי מוכר היטב בתחום האופנה, על פי הסכם הכולל הנחיות שיווק וניהול, נכללים בערך עסקת ייבוא טובין לצרכי תשלום מכס לפי פקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה").

עובדות המקרה

1. המערערות בתיקים שלפנינו הן שלוש זכייניות ישראליות של מותגים בינלאומיים מוכרים היטב בתחום האופנה. המערערת הראשונה בע"א 450/17 היא חברת א.ס.בי.אן הלבשה בע"מ, זכיינית המותג "נאוטיקה" (Nautica) (להלן: "SBN"), והמערערת השנייה היא חברת סופר ברנדס בע"מ, זכיינית המותגים "ניין ווסט" (Nine West), "איזי ספיריט" (Easy Spirits) ו"אן קליין" (Anne Klein), שמייבאת גם את המותג "קדס" (Keds) (להלן: "סופר ברנדס"). המערערת בע"א 471/17 היא חברת גוטקס אופנה בע"מ, זכיינית המותגים "זארה" (Zara) ו"פול אנד בר" (Pull&Bear) (להלן: "גוטקס"). להלן יכוננו שלושת המערערות, SBN, סופר ברנדס וגוטקס, יחדיו: "הזכייניות או המערערות".

2. SBN וסופר ברנדס התקשרו בהסכמי זיכיון עם בעלות המותגים שהן מייבאות וצוינו לעיל, ובהתאם לכך הן מייבאות לישראל טובין של מותגים אלה, בעיקר מוצרי הלבשה והנעלה. גוטקס מייבאת טובין בעלי אופי דומה, כאשר את הטובין היא רוכשת מקבוצת Inditex SA (להלן: "אינדיטקס"), הקשורה בבעלות המותג (חברת ZARA MERKE, B.V. וחברת PULL & BEAR ESPANA S.A.).

3. רוב הטובין בהם עסקינן מיוצרים על ידי חברות הקשורות בבעלות המותגים בחו"ל, מיובאים על ידי הזכייניות לארץ, ונמכרים על ידיהן בחנויות קונספט ייעודיות (דהיינו חנויות הנושאות את שם המותג. להלן: "חנויות הקונספט"). חנויות הקונספט מוקמות בשיתוף פעולה עם בעלות המותגים, ומנוהלות על פי הנחיותיהן המפורטות בנוגע למגוון מרכיבים – מיקום החנויות, עיצובן הפנימי (ריהוט, תאורה וכו'), סידור המוצרים בהן, שיטת המכירה וכן הלאה (להלן: "הנחיות השיווק והניהול"). בצד המכירה לצרכנים בחנויות הקונספט (להלן: "מכירות קמעונאיות"), חלק מהמותגים בהם עסקינן נמכרים על ידי הזכייניות גם לסוחרים אחרים, אשר מוכרים את הטובין בחנויות שאינן חנויות הקונספט (להלן: "מכירות סטיונאיות"). נבדל קמעה עניינם של הטובין הנמכרים על ידי גוטקס. חנויות הקונספט הפועלות תחת המותג "זארה" ו-"פול אנד בר" מוקמות בשיתוף פעולה עם אינדיטקס, אשר ממנה גם נרכשים הטובין המיובאים. גוטקס מבהירה

כי בשונה מיתר המוצרים נשוא הערעורים, מוצריה נמכרים אך ורק בחנויות הקונספט (קרי, במכירות קמעונאיות), דהיינו מוצריה אינם נמכרים במכירות סיטונאיות לסוחרים אחרים.

על פי טענת המערערות, שם המותג אינו גלוי לעין בטובין שהן מייבאות. במוצרי הביגוד שם המותג מופיע בתווית הפנימית של הבגד, ובמוצרי ההנעלה שם המותג מופיע במדרס או בסוליית הנעל. דהיינו, בעת השימוש בטובין לא יבחין צופה מן הצד כי לנגד עיניו מוצר ממותג.

מכירת המותג "קדס" של הזכיינית סופר ברנדס מתנהלת באופן שונה מהמתואר לעיל. מותג זה נמכר בחנויות הנושאות את שם המותג וכן ברשת חנויות המשביר לצרכן, אך הטובין אינם מיובאים מבעלת המותג, אלא מיוצרים במפעלים במזרח הרחוק, על פי עיצוב של מחלקת העיצוב בישראל, ללא מעורבות ממשית של בעלת המותג (לא לעניין איתור מפעלי הייצור וסוכני התיווך ולא לעניין תהליכי הייצור והבקרה). הקשר עם בעלת המותג מתמצה בכך שסופר ברנדס רשאית להתקשר עם צדדים שלישיים לשם ייצור הטובין רק באישור מראש של בעלת המותג וכן סופר ברנדס מחויבת לקיים עם בעלת המותג התייעצות בדבר עיצוב הטובין (סעיפים 7.5.1 ו-7.6 בהתאמה, להסכם בין הצדדים).

4. הזכיינית משלמות כמובן עבור רכישת הטובין עצמם בחו"ל (להלן: "דמי הרכישה"), ואין חולק כי בגין דמי הרכישה הללו שולם, וצריך להיות משולם, מכס בעת כניסת הטובין לישראל. לצד תשלום דמי הרכישה, משלמות הזכיינית לבעלות המותגים (ובעניין גוטקס – לאינדיטקס) דמי זיכיון הנגזרים ממחזור מכירותיהן בישראל (להלן: "דמי הזיכיון" או "התמלוגים"): גוטקס משלמת דמי זיכיון הנגזרים כאחוז מסוים ממחזור מכירותיה בישראל; SBN וסופר ברנדס משלמות דמי זיכיון בשיעורים נקובים מתוך מחזור המכירות הקמעונאיות, ובשיעור גבוה יותר ממחזור המכירות הסיטונאיות. כן יצוין כי תשלום נוסף, שנושאת בו סופר ברנדס ביחס למותג "ניין ווסט", הוא השתתפות בהוצאות פרסום של קבוצת "ניין ווסט" העולמית. שלושת הזכייניות סבורות כי דמי הזיכיון (לרבות הוצאות הפרסום) אינם חלק מערכם של הטובין לצרכי מכס, וכנגזר מכך לא שילמו בגינם תשלומי מכס.

5. המשיבה, רשות המיסים (להלן: "רשות המיסים"), סברה כי יש להוסיף את דמי הזיכיון שהמערערות משלמות לערך עסקת ייבוא הטובין לצורך חישוב תשלום המכס. במילים אחרות, לשיטתה המכס שמשולם בגין ייבוא הטובין על ידי המערערות צריך

להתייחס לא רק לדמי הרכישה אלא גם לדמי הזיכיון. בהתאם לכך, הוציאה רשות המיסים למערערות הודעות חיוב אשר חייבו אותן בתשלום מכס הן בגין דמי הרכישה, והן בגין דמי התמלוגים (לרבות, בעניין סופר ברנדס, בגין ההשתתפות בהוצאות הפרסום ביחס למותג "ניין ווסט"). המערערות כופרות בצדקת חיוב זה. לטענתן, התמלוגים האמורים שולמו עבור שירותים – הנחיות שיווק וניהול – אשר ניתנו להן ביחס לטובין לאחר כניסתם לישראל. משחויבו בתשלום שלשיטתן אינו כדין, הן הגישו, כל אחת בנפרד, תביעות לבית המשפט קמא. במסגרת התביעות נתבקש בית המשפט להצהיר כי אינן חייבות במכס עבור דמי תמלוגים ששולמו לבעלות המותגים (וסופר ברנדס גם כפרה בחיוב עבור השתתפות בהוצאות הפרסום ביחס למותג "ניין ווסט").

6. בית המשפט קמא מצא כי התביעות שהגישו שלוש הזכייניות מעוררות שאלה משפטית דומה, ומשכך אוחד הדיון בעניינן. ביום 12.9.2016 ניתן פסק דינו, ובמסגרתו נדחו מרבית רכיבי תביעות המערערות, ונקבע כי עליהן לשלם את הודעות החיוב שהוצאו להן על ידי רשות המיסים, להוציא רכיב קנס פיגורים. ערעור על פסק הדין הוגש לבית משפט זה, והגיעה השעה להכריע בו.

המסגרת הנורמטיבית

7. בטרם נפנה לפירוט הקביעות בפסק הדין של בית המשפט קמא, ולבחינת טענות הצדדים, תובהר המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לשאלת חיוב התשלומים מושא הערעור במכס.

8. החבות במכס ביחס לטובין בהם עסקינן נקבעת כשיעור (אחוז) מערכם לצורך כך (ראו סעיף 124(א) לפקודת המכס). ברירת המחדל לקביעת ערכם של טובין לצורך מכס היא בהתאם לערך העסקה בה נרכשו, כאשר סעיף 132 מתווה את הדרך לחישובו (סעיף 130(1) לפקודה: "ערכם של טובין מוערכים ייקבע כלהלן – (1) לפי ערך עסקה שבה נרכשו, מחושב לפי הודאות סעיף 132; ..."). בהתקיים התנאים המפורטים בסעיף 132(ב) לפקודה, ערך העסקה לצורך מכס נקבע לפי "המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת המכירה לשם ייצוא לישראל [...], בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133" (סעיף 132(א) לפקודה). את סעיף 132 לפקודה יש לקרוא לצד סעיף 133 לפקודה שעניינו "התוספות למחיר העסקה לעניין קביעת ערך העסקה". סעיף המשנה הרלוונטי לשאלת התמלוגים הוא סעיף 133(א)(3) לפקודה, הקובע כי למחיר עסקה לצרכי מכס יתווספו: "תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו". עוד יצוין, כי לשיטת רשות המיסים יש

רלוונטיות גם להוראת סעיף 133(א)(4) לפקודה הכוללת בערך הטובין גם "ערכו של כל חלק שניתן ליחסו למוכר, במישרין או בעקיפין, בתקבולים הצפויים מכל מכירה של הטובין או משימוש בהם, שבוצעו לאחר מכירתם לייצוא לישראל".

ההסדר האמור לעיל נקבע בעקבות הצטרפות מדינת ישראל בשנת 1962 להסכם בדבר תעריפים וסחר (The General Agreement on Tariffs and Trade), אשר ידוע כהסכם "GATT" (להלן: "הסכם גאט"ט"), ובפרט חתימתה על הסכם ליישום סעיף 7 (VII) של הסכם גאט"ט – הסכם של ארגון הסחר העולמי שעוסק באופן הערכת שווי הטובין (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement) on Tariffs and Trade 1994 (להלן: "הסכם היישום"). בעקבות חתימתה על הסכם היישום, ישראל התחייבה להתאים את שיטת הערכת הטובין לצרכי מכס הנהוגה בה כך שתתאים לשיטה הקבועה בהסכם היישום (להרחבה בעניין זה ראו ע"א 5885/13 מרודקט מוצרי גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ, פסקאות 24–33 (1.11.2016) (להלן: "עניין מרודקט").

פסק הדין של בית המשפט קמא

9. פסק הדין של בית המשפט קמא פורט ודן בטענות רבות של הזכייניות ושל רשות המיסים, אך לעניין הערעור שלפנינו חשובות בעיקר שתי הקביעות הבאות, אשר מכניסות את התשלומים נשוא המחלוקת בגדר סעיף 133(א)(3) לפקודה:

10. ראשית, נקבע כי התשלומים מושא המחלוקת אינם תמורה עבור שירותים, המוחרגים מגדר סעיף 133(א)(3) לפקודה, כי אם תמלוגים שתשלומם מהווה תנאי חוזי לייבוא הטובין. מסקנה זו נסמכת על שני טעמים:

(א) בין הנחיות השיווק והניהול שהתקבלו מבעלות המותגים לבין הטובין המיובאים ישנה זיקה כה הדוקה עד כי לא ניתן להתייחס להנחיות אלו "אלא כחלק בלתי נפרד מתנאי הייבוא, שמטרתן אחת ויחידה – לעשות את המותג למה שהוא" (פסקה 40 לפסק הדין של בית המשפט קמא). נפסק כי מעדויות נציגי הזכייניות, וכן מההסכמים גופם, עולה כי סטייה מהנחיות בעלות המותגים תפגע בהרשאה לייבא את הטובין, ועל שום כך התשלומים מושא המחלוקת (בין אם יכוננו "דמי זיכיון", "תמלוגים" או "תמורה עבור שירותים") הם תנאי לייבוא. כך מלמד גם ההיגיון הטבעי, לפיו אך מתבקש כי בעלות המותגים ישמרו על המוניטין שלהן באמצעות התניית מכירת מוצריהן בקיום תנאים הולמים.

(ב) בית המשפט קמא נדרש לשימוש במונח "תמלוגים" על ידי הזכייניות עצמם. בהסכמי הזיכיון של SBN וסופר ברנדס עם בעלות המותגים התשלומים מוגדרים כ"תמלוגים", וכלל הזכייניות משתמשות במונח זה בספריהן ובדיווחיהן לרשויות. כלל הוא כי דיווחיו והצהרותיו של הנישום מחייבים אותו מול רשויות המיסים, והזכייניות לא הצליחו לשכנע כי יש להעדיף את המהות, לגרסתן – היות התשלומים תשלום עבור שירותים, על פני הצורה, דהיינו – הצגת התשלומים על ידן כתמלוגים. כן נפסק כי כך גם עולה מבחינה מהותית של הסכמי הזיכיון והודעות נציגי הזכייניות.

11. שנית, נקבע כי התמלוגים קשורים לטובין. הטובין נושאים את סימן המסחר של בעלות המותגים (ולעניין זה אין רבותא למיקום התווית הנושאת את סימן המסחר בטובין), ותמלוגים שמשולמים עבור הזכות לעשות שימוש בסימן מסחר לצורך מכירת הטובין נכללים בערכם לצרכי מכס. גם לו נראה את התמלוגים ככאלו ששולמו עבור הנחיות השיווק והניהול אין בכך לגרוע מהקשר, שכן המחוקק נקט בלשון רחבה בהגדרת הזיקה הנדרשת בין התשלום לבין הטובין – על התשלומים להיות כאלו "המתייחסים לטובין". על פי בית המשפט קמא: "נכללים בכך גם תמלוגים המתייחסים לשירותים המתייחסים לטובין, ככל ששירותים אלו הם שיוצרים את המותג, וככל שלא ניתן למכור את הטובין בלא לשלם עבור אותם שירותים" (פסקה 81 לפסק הדין של בית המשפט קמא). פרשנות זו מתבקשת על מנת שנתקרב ככל האפשר למחיר האמיתי של הטובין בעת הכנסתם לישראל.

12. לעניין סופר ברנדס חשבות גם הקביעות הבאות:

(א) מותג "ניין ווטט": תשלומים שסופר ברנדס חויבה לשלם כחלק מהשתתפות בהוצאות הפרסום של קבוצת ניין ווטט העולמית חייבים במכס משום שהם מהווים חלק מערך הטובין על פי סעיף 132 לפקודה, הקובע כי "ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל". העובדה כי תשלום זה יכול להיות "צבוע" כתשלום עבור השתתפות בהוצאות פרסום אינה מעלה ואינה מורידה. לחילופין, נקבע כי אם הוצאות אלו אינם נכללים בגדר סעיף 132 לפקודה, הרי שהם נופלים בגדר סעיף 133(א)(4) לפקודה בהיותם נגזרים ממחיר המכירה.

(ב) מותג "קדט": למרות שהטובין של מותג קדס מיוצרים במזרח הרחוק, ועל פי טענת סופר ברנדס – ללא מעורבת בעלת המותג בייצור הטובין או בפיקוח עליהם –

ההסכם ביניהן מחייב את סופר ברנדס לאשר מראש עם בעלת המותג את התקשרויותיה עם יצרנית הטובין, ולא הוכחה מניעה מעשית באכיפת הזכות שהוקנתה לה בהסכם. לפיכך, כשלבעל מותג זכות משפטית ואפשרות מעשית להביא להפסקת ייצור טובין אם לא שולמו תמלוגים, אזי עסקינן ב"תנאי" כדרישת סעיף 133(א)(3) לפקודה.

טענות הצדדים

טענות SBN וסופר ברנדס (ע"א 450/17)

13. SBN וסופר ברנדס כופרות בשתי קביעות בית המשפט קמא אשר הוצגו לעיל. ביחס לקביעה הראשונה, שעניינה אופי התשלומים ששילמו לבעלות המותגים, הן טוענות כי התשלומים שולמו עבור השירותים השיווקיים, הטכניים והניהוליים שמספקות בעלות המותגים ביחס לחנויות הקונספט, ושגה בית המשפט קמא כשקבע אחרת. טענה זו ניצבת על שני אדנים:

האדן הראשון עניינו בנטל הראיה, כשלטענת SBN וסופר ברנדס ככל שאין בידי המשיבה ראייה שבכוחה להוכיח כי הן מנסות לרמות או להסיט באופן פסול את מחיר הטובין לצרכי חישוב המכס, יש לקבל את גרסתן, לפיה עסקינן בהתקשרות רצונית לתשלום תמלוגים עבור שירותים. עוד טוענת סופר ברנדס כי הקשר בין התשלומים לבין קבלת השירותים נתמך מהשוואה להתקשרויות אחרות שלה עם אותה בעלת מותג ממנה היא רוכשת את הטובין המדוברים. סופר ברנדס מייבאת מחברה זרה זו גם טובין הנושאים שני מותגים נוספים (להלן: "הטובין הנוספים"), אך להבדיל מהטובין מושא ערעורה, הטובין הנוספים אינם נמכרים בחנויות קונספט, ועבורם אין משולמים לבעלת המותג תמלוגים שאינם מגולמים בדמי הרכישה.

האדן השני עוסק במובן שיש לייחס למונח "תמלוגים" בענייננו. לטענת SBN וסופר ברנדס, השימוש במונח "תמלוגים" לצורך תיאור התשלומים מושא הערעור אינו סותר את האפשרות שמדובר בתשלום עבור שירותים. מבחינה טרמינולוגית נטען כי על פי אמנת ה-OECD למניעת כפל מס ודברי ההסבר לה, המשמשים בסיס לעמדת רשויות המס בעניינים אלו, המונח "תמלוגים" עשוי להתייחס גם לתשלום עבור מידע תעשייתי או מסחרי. שימוש מעין זה קיים גם בפסיקה הישראלית. לחיזוק טענה זו הוצגו שני מקרי בוחן: המקרה הראשון הוצג בחוות דעת פרשנית שפרסמה הוועדה הטכנית לענייני הערכה של ארגון המכס העולמי (The Technical Committee on Customs Valuation). להלן: "הוועדה הטכנית", אשר דנה בייבואן שחויב לרכוש מבעלת המותג תשומות

לייצור מוצרים במדינת הייבוא, שעתידיים להימכר בחנויות קונספט. הוועדה הטכנית קבעה כי התמלוגים במקרה זה שולמו עבור שיטת הייצור והמכירה, קרי עבור שירות, ואינם קשורים לטובין שייבאו ועל כן הם לא חייבים במכס (Advisory Opinion 4.17 (להלן: "חוות דעת 4.17)). המקרה השני הוא מו"מ שסופר ברנדס ניהלה עם שתיים מבעלות המותגים איתן התקשרה, במסגרתו הופחתו דמי התמלוגים שהיא משלמת בהתאם לירידה בהיקף השירותים שהיא מקבלת.

14. ביחס לקביעה השנייה, שעניינה הקשר בין התמלוגים לטובין עצמם, SBN וסופר ברנדס טוענות שתשלום עבור שירותים כשמו כן הוא – עבור שירותים. ככזה התשלום אינו קשור בטובין, ובהתאם אין להכלילו בערכם לצרכי מכס. כך עולה הן מלשון סעיף 133(א)(3) לפקודה, העוסק בתמלוגים המתייחסים לטובין (להבדיל משירותים המתייחסים לטובין), והן מפסיקות בנושא: בחוות דעת 4.17 נקבע שתמלוגים עבור שירותים שניתנו לצורך ייצור טובין במדינת הייבוא מתשומות שייבאו לא חייבים במכס, ובעניין מרויקדס נקבע כי דמי תמלוגים חייבים במכס רק מקום בו שולמו עבור תשומה שהושקעה בתהליך הייצור, ומכאן שאין לחייב במכס דמי תמלוגים שהושקעו עבור שירותים שניתנו לאחר ייבואם.

15. אשר לשתי הקביעות הרלוונטיות לסופר ברנדס, טענה הזכיינית כך:

(א) מותג "ניין ווטט": בית המשפט קמא שגה בקבעו כי הוצאות פרסום חייבות במכס, שכן פקודת המכס חלה על טובין מוחשיים בלבד, ולפיכך תשלום עבור פרסום, שאינו מוחשי, אינו חייב במכס. הדבר מעוגן בסעיף 133(א) לפקודה, משלא ציין הוצאות פרסום כהוצאה שיש להוסיף לערך טובין, ובהינתן שהרשימה המפורטת בסעיף זה היא רשימה סגורה. כן נטען כי זוהי הפרשנות הבינלאומית המקובלת להסכם היישום וכן הפרקטיקה הנהוגה ברוב המדינות המערביות.

(ב) מותג "קדט": שגה בית המשפט קמא בקבעו כי תמלוגים ששולמו עבור מותג קדס חייבים במכס רק משום שעל פי החוזה הזכיינית מחויבת באישור בעלת המותג עובר להתקשרויותיה עם יצרנית הטובין. על פי הלכת מרוידקט, אין להסתמך על לשון החוזה בלבד בעת בחינת הקשר בין דמי התמלוגים לבין הייבוא, אלא יש לבחון את מכלול נסיבות עסקת הייבוא. בעניינה, מכלול הנסיבות מצביע על העדר מעורבות אקטיבית של בעלת המותג בהתקשרות עם יצרניות הטובין, ועל כן אין לראות בתשלום תמלוגים תנאי לייבוא הטובין, כנדרש לצורך הוספתם לערך עסקה.

16. לעמדת גוטקס, השאלה האם עסקינן בתמלוגים או בתשלום עבור שירותים אינה מדויקת, ותחתיה יש לשאול את השאלות הבאות: מה מקבלת גוטקס במסגרת הסכמי הזיכיון, והאם התשלום עבור תמורה זו מהווה חלק מערך הטובין המיובאים לצרכי מכס.

17. ביחס לשאלה הראשונה, טוענת גוטקס כי בדמי הזיכיון נרכשת הזכות להקים חנויות קונספט הנושאות את שמות המותגים "זארה" ו"פול אנד בר", וכן נרכשת הזכות להשתמש במודל העסקי, בידע ובשירותים של אינדיטקס הנלווים לחנויות. לטענתה, מיתוג מוצריה אינו מתבצע בטובין עצמם, כי אם בחנויות הקונספט. חנויות אלו מנוהלות על פי המודל העסקי של אינדיטקס, אשר בנוי על תחלופה מהירה של פרטי אופנה, ובמסגרת שירותיה אינדיטקס מכתיבה כל פרט בעיצוב החנות, מהרצפות ועד הנורות, וכן קובעת את תמחור המוצרים ואת תזמון הגעתם לחנויות. המודל העסקי של אינדיטקס הוא ייחודי, וכפי שציין מומחה מטעם רשות המיסים בדיון לפני בית המשפט קמא – "מה שגורם לזארה להצליח זה המודל העסקי". הזכות לקבל שירותים אלו היא לטענת גוטקס זכות בעלת ערך נפרד, הן כלכלית והן מהותית, מערך הטובין בייבוא.

18. ביחס לשאלה השנייה, גורסת גוטקס כי אין להוסיף את התמלוגים מושא הערעור לערך עסקת ייבוא הטובין מכיוון שאינם עונים על תנאי סעיף 133(א)(3) לפקודה: הם אינם תנאי לייבוא הטובין ואינם מתייחסים אליהם. לשיטתה, מעבר לכך שהתמלוגים משולמים עבור החנות והשירותים ולא עבור הטובין עצמם, ההסכמים בהם התקשרה מאפשרים לה לייבא טובין ללא התחייבות לתשלום תמלוגים או דמי רישיון; גוטקס זכאית להשיב טובין שלא נמכרו בהיקף של עד 10% מסך הטובין שייבאו, ועל פרטים מוחזרים אלו לא משולמים דמי זיכיון. התמלוגים משולמים רק עבור טובין שנמכרו, מה שלדידה של גוטקס מוכיח כי תשלום דמי זיכיון אינו תנאי לייבוא הטובין, וכי הם מתייחסים לשלב המכירה בישראל. לעניין הקשר בין התשלומים לבין הטובין, גוטקס טוענת כי הזכויות הנקנות במסגרת הסכמי הזיכיון, כאמור לטענתה – הקמת חנויות קונספט והפעלתן לפי הנחיות שיווק וניהול – אינו מסוג הקשרים הנכללים בגדר סעיף 133(א)(3) לפקודה. ראשית, משום שהשירותים אינם מגולמים בטובין; שנית, משום ששירותים שכן מגולמים בטובין ניתנים בישראל, קרי אינם חלק מערך הטובין ברגע כניסתם אליה.

19. בהקשר זה גוטקס מפרטת כי כלל הפסיקות וההנחיות הבינלאומיות שצריכות להנחות את הפרשנות הישראלית לעניין מכס מלמדות כי אין לראות בשירותים שגוטקס רוכשת בהסכמי הזיכיון כדבר מה המגולם בטובין. כך למשל, הנחיה עדכנית של ארגון המכס האירופאי קובעת כי שירותי ניהול הניתנים במסגרת הסכם זיכיון אינם כאלו הקשורים לטובין (Guidance on the interpretation of Article 71.1c of the Parliament and Council Regulation UN N 952/2013, סעיפים 12–15). כך גם נקבע בחוות דעת 4.17, אשר עולה בקנה אחד עם הלכת מרודקס.

20. בנוסף, נטען כי גם שירותים אשר קשורים לטובין ממילא ניתנים בישראל ועל כן אינם חייבים במכס. סעיף 133(א)(2)(ד) לפקודה מורה כי יש לכלול בערך טובין לצרכי מכס תשלומים בגין שירותים שניתנו מחוץ לישראל ונדרשו לייצור הטובין. דהיינו, שירותים כגון אלו המפורטים בסעיף שניתנו בישראל אינם חייבים במכס.

טענות רשות המיסים

21. רשות המיסים סומכת ידיה על קביעות בית המשפט קמא, לפיהן עסקינן בתמלוגים שתשלומם מהווה תנאי לייבוא טובין, וכן על היחס שנקבע שמתקיים ביניהם. להלן יוצגו תמצית טענותיה.

22. ביחס לאופי התשלומים, רשות המיסים מפרטת לגבי כל אחת מן המערערות מדוע, לשיטתה, שילמה תמלוגים עבור ייבוא טובין ממותגים, ולא עבור שירותים.

ביחס ל-SBN עומדת רשות המיסים על מספר כשלים שנמצאו בטענותיה. בין היתר, כי אינן מגובות בראיות אובייקטיביות אלא רק בעדויות נציגיה; שנציגיה מסרו בתחילת ההליך שהתמלוגים שולמו עבור הזכות לייבא טובין נושאי סימן מסחר (הטענה כי מדובר בשירותים עלתה בשלב מאוחר); וכי הטענה שהתמלוגים שולמו עבור שירותים נסתרת גם בפער שבין שיעור התמלוגים שהתבקשו עבור מכירות קמעונאיות, העומד על 4%, לעומת שיעור התמלוגים עבור מכירות סיטונאיות, אשר עומד על 8%. אם היה ממש בטענה כי התמלוגים שולמו עבור שירותי שיווק וניהול, אזי החלוקה הייתה צריכה להיות הפוכה – הצורך בשירותים קטן מקום בו המכירה סיטונאית.

ביחס לסופר ברנדס נטענו טענות דומות. הוטעם כי אין בהסכמיה כל אזכור לתשלום עבור שירותי שיווק וניהול; כי כמו בעניין SBN, הפער בין התמלוגים עבור מכירות קמעונאיות וסיטונאיות (אשר עומד על 5%-10% בהתאמה) מראה כי אין מדובר

בתמלוגים עבור שירותים; ושככל שסופר ברנדס לא תעמוד בתשלום התמלוגים תישלל ממנה הזכות לייבוא הטובין, כלומר עסקינן בתנאים חוזיים לקבלת הזכות לייבא ולמכור טובין ממותגים.

ביחס לגוטקס נטען כי התמלוגים שולמו עבור הזכות לייבא ולשווק מותגי "זארה" ו"פול אנד בר". גוטקס מקבלת שירותים, אך הם בבחינת תנאים שהוכתבו על ידי אינדיטקס, לצרכיה שלה, ובהם גוטקס התחייבה לעמוד; השירותים אינם עומדים בפני עצמם, אלא מתלווים לזכות לייבא טובין הנושאים את סימני המסחר של בעלות המותגים.

בנוסף, ביחס לכלל הזכייניות נטען כי השתמשו במונח "תמלוגים" בספריהן, כשהדבר אומר דרשני.

23. ביחס לקשר בין התמלוגים לבין הטובין, טוענת רשות המיסים כי משמוסכם שהטובין נושאים את שם המותג בתווית, אין בסיס לטענה כי הטובין שנכנסים לישראל אינם ממותגים. בנוסף, המודל העסקי של בעלות המותגים כלול במותג. בלעדיו, ללא השיווק העולמי, הלוגיסטיקה, שיטות השיווק וכו', המותג היה נעדר משמעות. במובן זה, לא ניתן להפריד ולבודד את הרכיבים השונים שבונים מותג, וכל ניסיון לעשות כן ייצר הבחנות מלאכותיות. דברים אלו נכונים לגבי SBN וסופר ברנדס, וכן לגבי גוטקס. על שום כך, רשות המיסים טוענת כי התשלומים האמורים צריכים להתווסף לערך העסקה לפי סעיף 133(א)(3) לפקודה, שכן הם קשורים לטובין המיובאים, וכן מהווים תנאי לייבוא שלהם.

24. אשר לשתי הקביעות הרלוונטיות לסופר ברנדס: לעניין ניין ווטס, טענה רשות המיסים שהוצאות הפרסום היו חלק מהמחיר ששולם עבור הטובין, ולכן באות בגדר סעיף 132(א) לפקודה; לעניין קט, נטען כי לא הוכח שסופר ברנדס ובעלת מותג קדס לא נהגו בהתאם למוסכם ביניהן, וכן לא הוכח כי בעלת המותג נעדרה אפשרות מעשית למנוע מסופר ברנדס למכור טובין. משממצא עובדתי מעין זה לא מתקיים בענייננו, לא ניתן לקבוע כי תשלום התמלוגים לא היה תנאי לייבוא הטובין.

דיון והכרעה

25. מכס הוא מס עקיף המוטל על ייבוא טובין לישראל, דהיינו בגין הכנסתם לישראל של נכסים מוחשיים שאינם מקרקעין (אביגדור דורות ודייב זיתון דיני מכס וסחר

חוץ 97 (2006) (להלן: "דורות וזיתון"). ומכלל ההן נלמד גם הלאו – מכס אינו מוטל על ייבוא לישראל של נכסים בלתי מוחשיים גרידא (כדוגמת נכסי קניין רוחני ומניות), או של שירותים (כדוגמת ייעוץ מקצועי או עבודת כפיים).

26. חלוקה זו בין המוחשי, החייב במכס, לבלתי-מוחשי, שאינו חייב במכס, מעוררת קושי באותם מצבים בהם מתערבב המוחשי בבלתי-מוחשי, דהיינו כאשר בטובין המוחשיים נמזגים שירותים ונכסים בלתי מוחשיים. עקרון היסוד המנחה בפתרון קושי זה הוא התייחסותם של דיני המכס למצבם של הטובין בעת ייבואם, דהיינו ביום שחרור הטובין מהמכס ("at the gate") (אביגדור דורות (פולישוק) ודן רוטשילד דיני יבוא, מיטי יבוא ומשפט הסחר הבינלאומי של מדינת-ישראל 151 (1994); דורות וזיתון, בעמ' 131–132). לפיכך, כאשר המזיגה האמורה מבוצעת מחוץ לתחומי מדינת ישראל, דהיינו טרם הייבוא, הרי שערך הטובין בעת ייבואם מושפע גם מערך השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים, ולפיכך תשלום המכס יכלול גם את השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים שהושקעו בטובין; לעומת זאת, כאשר המזיגה האמורה מבוצעת בתוך תחומי מדינת ישראל, דהיינו לאחר הייבוא, הרי שערך הטובין בעת ייבואם אינו מושפע מערך השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים שנמזגו לטובין בישראל, ולפיכך תשלום המכס לא יכלול את ערכם של שירותים ונכסים בלתי מוחשיים אלה.

ניתן להמחיש הבחנה זו באמצעות סוגיה שנדונה בפסיקת בתי המשפט המחוזיים – האם לצורך חישוב המכס על מוצרי מזון יש לכלול בערך הטובין את עלויות הכשרת הטובין. בשני פסקי הדין המחוזיים שנדרשו לשאלה זו, האחד ביחס לשמן זית שיוצר בנכר והשני ביחס לבשר כבש מדרום אמריקה, סברו השופטים כי עלויות הכשרת הטובין עובר לייבואם (דהיינו הוצאות שהוצאו בחו"ל על מנת לקבל אישור כשרות לטובין, כדוגמת העסקת משגיח כשרות במהלך יצור שמנים או העסקת צוות שחיטה כשרה) הם חלק מעלות הטובין לצרכי מכס, "בהיותו של תהליך הכשרות חלק שלוב מייצורו של המוצר" (ע"א (מרכז) 2107-11-13 נטו מלינדה סחר בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף מס הכנסה) (23.6.2014); ע"א (מחוזי ירושלים) 33780-10-14 מיה תבליני החיים ירושלים בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, אגף המכס (16.4.2015)). עמדה זו נראית נכונה, שכן המדובר בשירותים שנמזגו לתוך הטובין קודם לייבואם. שונים כמובן הדברים ביחס להוצאות בגין שירותים שנועדו להבטיח את כשרות הטובין לאחר הגעתם לישראל, אותם אין להביא בחשבון לצרכי מכס.

27. בעניין מדוידקס, כמו גם בפסקי הדין המחוזיים שנזכרו בפסקה 26 לעיל ביחס להכשרת הטובין בחו"ל, התעוררה השאלה מה דינם של תשלומים המשולמים על ידי

היבואן לצדדים שלישיים, שאינם מוכר הטובין, בגין שירותים או נכסים בלתי מוחשיים, שאין חולק כי הושקעו בטובין בחו"ל: עניין מרודקס עסק בשאלה מה דינם של תמלוגים ששולמו לבעלי מותגים בעבור זכות השימוש במותג, כאשר הטובין עצמם יוצרו ונרכשו מגורם אחר; פסקי הדין המחוזיים עסקו כאמור בהוצאות הכשרה בהן נשא היבואן בחו"ל על מנת להבטיח כי הסחורה תקבל תעודת כשרות.

28. ואכן ההלכה שנקבעה בעניין מרודקס מתייחסת באופן ממוקד לקושי זה, בהקשר של תמלוגים המשולמים לבעל מותג שאינו הגורם ממנו נרכשו הטובין. בית המשפט העליון נדרש לפרשנותו של סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס, הקובע כי "תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו" מהווים חלק ממחיר העסקה לצורך מכס, וקבע הלכה המורכבת משני נדבכים: ראשית, תמלוגים ודמי רישיון יחויבו במכס אם, ורק אם, הם תנאי לרכישת הטובין בחו"ל, דהיינו אם "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" (עניין מרודקס, פסקה 25); שנית, השאלה אם תשלום תמלוגים ודמי רישיון מהווה תנאי לרכישת הטובין בחו"ל תוכרע על בסיס מכלול הנסיבות הנוגעות להסכם היבוא, ולא על בסיס מערכות היחסים החוזיות לבדן (עניין מרודקס, פסקאות 28 ו-31). משמעות הדברים היא שעל מנת לבחון האם תמלוגים המשולמים לבעל מותג, שאינו מוכר הטובין, מהווים חלק ממחיר העסקה יש לבחון את כוחו של בעל המותג להורות על הפסקת אספקת הטובין ליבואן על ידי מוכר הטובין (ולא את כוחו של בעל המותג לעצור את שיווק הטובין בישראל), וזאת לא רק על בסיס האמור בהסכמים שבין שלושת הצדדים הרלוונטיים (בעל המותג-היבואן-יצרן הטובין), אלא על פי מכלול נסיבות העניין.

29. עניין עיקר הערעורים שלפנינו שונה (וזאת בחריג אחד – המותג "קדס" – בו אדון בנפרד). המערערות שלפנינו רוכשות את הטובין במישרין מגורמים הקשורים בבעלות המותגים או מהגורם המוסמך לתת רישיון שימוש בהם בשמן (בעניינה של גוטקס). לפיכך אין אנו עוסקים במערכת יחסים משולשת (בעל מותג-יבואן-יצרן) אלא במערכת יחסים דו-צדדית (יצרן בעל מותג-יבואן). במצב דברים זה, ברובם המוחלט של המצבים עומד ליצרן בעל המותג הכוח לעצור את אספקת הטובין ליבואן אם זה יפר את תנאי ההסכם ביניהם, וממילא השאלה אם מדובר ב"תנאי למכירת הטובין" תתעורר אך במקרים נדירים, אם בכלל.

30. הקושי המרכזי בערעורים שלפנינו מתייחס לשאלה האם, ובאיזה אופן, יש לפצל את התמורה המשולמת למוכר הטובין על ידי היבואן, כאשר מועלית טענה כי חלק ממנה שולם בגין שירותים שניתנו בישראל לאחר ייבוא הטובין, ולא בעד הטובין עצמם. ויובהר, אין חולק כי ייתכנו מצבים בהם מוכר הטובין יספק ליבואן שירותים בישראל, שאין לראות בתמורה המשולמת בגינם חלק מ"המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין" (כלשון סעיף 132(א) לפקודה; ההדגשה הוספה). כך, למשל, ביחס לעבודות בנייה, הרכבה, תחזוקה וסיוע טכני לאחר פדיית הטובין מפיקוח רשות המכס (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ז-1997, ה"ח 2827, בעמ' 374 (להלן: "דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת המכס")), או למשל כאשר התשלום הוא בעבור הכשרת סגל היבואן בטיפול בטובין (ראו Guidance: Customs Valuation Implementing Act Articles 128 and 136 UCC IA Article 347 UCC IA (28.4.2016), בעמ' 20, סעיף 15 (להלן: "הנחיות ועדת המכס האירופאית")). הקושי לפיכך הוא מעשי-יישומי, ולא עיוני-תאורטי.

31. ביטוי הקונקרטי של קושי זה במקרה שלפנינו הוא בשאלה האם התמלוגים ששילמו המערערות לבעלות המותג הם בעבור שירותים שניתנו בישראל, לאחר ייבוא הסחורה (הנחיות השיווק והניהול), כטענת המערערות, או בעבור נכסים בלתי מוחשיים ושירותים שהוטמעו בטובין קודם לייבואם (מיתוג הטובין במותג המוכר היטב), כטענת רשות המיסים. בלשונו של סעיף 133(א)(3) לפקודה ניתן לעגן קושי זה בשאלה אם מדובר ב"תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין" (ההדגשה הוספה). שאלה זו היא בעיקרה שאלה עובדתית, ולבחינתה יש להידרש לעובדות המיוחדות שנטענו והוכחו ביחס לכל אחת מהמערערות.

32. לבחינה הפרטנית, נקדים הערה עקרונית: השאלה האם תשלום ניתן בעד טובין החייבים במכס או בעבור שירות או נכס אחר היא עניין אותו יש לבחון לפי מהותו של התשלום. אכן, כאמרתה של ועדת המכס האירופאית: "the key issue is to determine what the licensee receives in return for the payment" (הנחיות ועדת המכס האירופאית, בעמ' 19, סעיף 14). לפיכך האופן בו הוצג התשלום על ידי הצדדים, או הדרך בה חושב, אינם מכריעים. ליבואן ולמוכר הטובין יש שליטה בדרך עיצוב ההתקשרויות ביניהם, וקיימת אפשרות שיעשו שימוש בחופש העיצוב החוזי על מנת להסוות תשלום "בעד הטובין", ולהציגו כתשלום בעבור שירות או נכס אחר. מהסוואה שכזו יש להתעלם בעת קביעת ערך העסקה לצרכי מכס, וזאת גם אם אינה עולה לכדי תרמית או עסקה למראית עין. שאיפתנו היא לקבוע את הערך הכלכלי המלא ששולם בעבור הטובין במסגרת העסקה. משחקים טרמינולוגיים, כמו גם תרגילים חשבונאיים,

אינם צריכים להסיט אותנו מדרכנו (וראו דברי דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת המכס, בעמ' 374, בהם מובהר כי חישוב ערך עסקה כפי שנקבע בסעיף 132(א) לפקודה נועד "להבטיח כי העסקה הנבחנת התבצעה בתנאי השוק הפתוח [...] וכן כי למחיר העסקה המוצהר לא נוספת כל תמורה עקיפה מאוחרת, או תמורה שלא ניתן לאמוד את ערכה, דהיינו – מחיר העסקה המוצהר הוא המחיר האמיתי").

33. נפנה אפוא לבחון את הערעורים שלפנינו.

ע"א 450/17 – SBN וסופר ברנדס

המותג "נאוטיקה" (SBN); והמותגים "ניין ווסט", "איזי ספיריט" ו"אן קליין" (סופר ברנדס)

34. ערעור זה עוסק בעניינין של SBN וסופר ברנדס. שאלת המפתח היא, כאמור, מהות התשלומים שהזכייניות שילמו לבעלות המותגים. שתי המערערות טענו כי מדובר בתשלום עבור שירותים שניתנו להן על ידי בעלות המותגים בישראל (הנחיות שיווק וניהול), אך בית המשפט קמא קבע כי מדובר בתשלום נוסף בגין הזכות לעשות שימוש במותג המוכר היטב. הטעם המרכזי לקביעה זו היא התרשמותו של בית המשפט קמא כי הנחיות השיווק והניהול שניתנו לזכייניות הללו הן בעיקרן תנאי לכך שיינתן להן היתר להשתמש במותג על גבי חנויות הקונספט, ולא שירות עצמאי שבעלות המותג נתנו לזכייניות, ושבעבורו שילמו להן תשלום נפרד. זוהי תמצית קביעותיו של בית המשפט קמא בעניין זה:

לא ניתן להתייחס להנחיות השיווק והניהול שמקבלות התובעות מבעלות המותגים כאילו הם בבחינת "שירותים". על פני הדברים, נראה כי לפנינו "תניות חוזיות", שנקבעו בראש ובראשונה על מנת לשרת את האינטרסים של בעלות המותגים, שעל התובעות לקיימן כחלק מהתנאים לקבלת הזיכיון [...] אמת כי אף התובעות נהנות בעצמן מקיום תנאים אלה, אך אין הדבר גורע מהעובדה שהן הוכתבו על ידי בעלות המותגים, וכי הם תנאי ליבוא הטובין (סעיף 43 לפסק הדין של בית המשפט קמא).

קביעה זו של בית המשפט קמא היא ממצא עובדתי המבוסס על התרשמותו מחומר הראיות שהונח לפניו. לא ראיתי מקום לקבוע תחתיה קביעה עובדתית אחרת. כידוע, דרכה של ערכאת הערעור היא שלא להתערב במסקנות ובקביעות העובדתיות של הערכאה הדיונית, אלא בנסיבות חריגות (ע"א 3601/96 בראשי נ' עזבון בראשי, פ"ד נב(2)

582, 594 (1998); ע"א 9065/12 חברת ז.כ. למדידות והנדסה בע"מ נ' עיריית אשקלון, פסקה 19 (7.4.2014); יואל זוסמן סדרי הדין האזרחי 856–857 (מהדורה שביעית, 1995)). לטענת SBN וסופר ברנדס המקרה שלפנינו מהווה חריג שמצדיק התערבות שכן, לשיטתן, מסקנת בית המשפט קמא התבססה על התרשמות מעניינים נקודתיים בלבד תוך התעלמות מהתפתחויות ביחס לפרשנות הנכונה של הדין. ואולם, לא נראה כי יש בטענות המערערות, כפי שהוצגו לעיל, כדי לשכנע שנפל דופי במסקנת בית המשפט קמא. מסקנתו לעניין מהות התשלומים מבוססת כדבעי, וכוללת בחינה מעמיקה ומפורטת של טענות הצדדים, של נציגייהן, של הסכמי הזכייניות וספרייהן שהובאו לפניו.

35. SBN וסופר ברנדס טענו שרשות המיסים לא הוכיחה כי עמדתן ביחס לתמלוגים היא ניסיון לרמות, ועל כן שגה בית המשפט קמא עת קבע כי לא עמדו בנטל הראיה להוכחת טענתן. ואולם, כפי שהובהר לעיל, הוכחת כוונת תרמית אינה נדרשת על מנת שרשויות המס, ובית המשפט, יבחנו את המהות הכלכלית של התשלום. בחינה זו הביאה הן את רשות המיסים והן את בית המשפט קמא למסקנה כי מדובר בתשלום בעד הטובין, ולא בתשלום בעבור שירות נפרד. זהו כאמור ממצא עובדתי, בו לא ראיתי הצדקה להתערב.

36. בהמשך לכך, SBN וסופר ברנדס ביקשו להראות באמצעות התקשרות אחרת של סופר ברנדס עם אותה חברה זרה המחזיקה במותגים בהם עסקינן, במסגרתה לא חויבה בתשלום תמלוגים עבור ייבוא שני מותגים שאינם נמכרים בחנויות קונספט, כי התמלוגים ביחס למותגים המדוברים פה משולמים רק עבור השירותים הנוספים, ולא בעבור עצם הזכות להשתמש במותג. אין בהתקשרות זו כדי לשנות ממסקנת. משוואה לפיה כשבעלת המותג מעניקה שירותים נפרדים היא גובה דמי זיכיון בנוסף לדמי הרכישה, וכאשר היא אינה מעניקה שירותים נפרדים היא לעולם מגלמת את התמלוגים בדמי הרכישה, היא משוואה פשטנית, שאינה משקפת בהכרח את מצב הדברים כהווייתו. בעל מותג עשוי לגבות תשלום בעבור השימוש במותג במגוון דרכים – באפשרותו לגלם את התשלום במחיר הטובין עצמם; באפשרותו לגבות תמלוגים לפי היקף המכירות; באפשרותו לקבל תשלום המוגדר כהחזר הוצאות בניית המותג וכיו"ב. כמובן שבאפשרותו גם לשלב בין הדרכים הללו, כולן או חלקן. בסופו של יום, השאלה איננה כיצד הוגדרו התשלומים בהסכם ההתקשרות, אלא בעבור מה שולמו התמלוגים הלכה למעשה – בעבור ייצור הטובין בחו"ל, ובכלל זה מיתוגם, או בעבור שירותים נפרדים שניתנו בארץ ביחס להפעלת חנויות הקונספט (הנחיות ועדת המכס האירופאית, בעמ' 20, סעיף 16).

37. בחינת ההסכמים בהם התקשרו SBN וסופר ברנדס עם בעלות המותגים אינה מעלה ממצאים שיש בהם לשנות ממסקנת בית המשפט קמא. אדרבא; בהסכם של SBN בעלת המותג העניקה לזכיינית "The right to use the Nautica Names and Marks", כאשר הדבר הותנה בתנאי מכירה הולמים של הטובין (סעיפים 2.1 ו-4(a) לנספח B להסכם הזיכיון מיום 1.4.2004, בהתאמה). דברים דומים עולים מן ההסכם של סופר ברנדס עם קבוצת מותג "ניין ווסט".

38. זאת ועוד, כפי שציין בית המשפט קמא, העובדה כי שיעור התמלוגים על פי הסכמי הזכיינות של SBN וסופר ברנדס גבוהים יותר ביחס למכירות סיטונאיות מאשר ביחס למכירות קמעונאיות אינה מתיישבת עם טענתן כי התמלוגים הללו משולמים בגין שירותים שניתנים לחנויות הקונספט ולא בגין הטובין עצמם. על פני הדברים, אם התמלוגים משולמים בעבור ייעוץ ביחס לאופן תפעול חנויות הקונספט, הרי שעיקר תועלתם של שירותי הייעוץ הללו הוא ביחס לסחורה הנמכרת בחנויות לצרכנים (מכירות קמעונאיות), ולא לסחורה הנמכרת לסוחרים אחרים על ידי היבואן (מכירות סיטונאיות). על כן, אם טענת המערערות הייתה נכונה, ניתן היה לצפות כי התמלוגים יהיו גבוהים יותר דווקא בגין מכירות קמעונאיות, ולא בגין מכירות סיטונאיות. מבחינת ההיגיון הכלכלי, העובדה שהתמלוגים שמשלמות הזכייניות הללו בגין מכירות סיטונאיות כפול מזה שמשולם על ידן בגין מכירות קמעונאיות מתיישבת היטב עם טענת רשות המיסים, כי מדובר בתשלום בעד טובין בלבד, ולא בעבור השירותים שמספקת בעלת המותג.

39. טענה אחרת שהעלו המערערות נוגעת למשמעות שייחס בית המשפט קמא למונח "תמלוגים". לשיטתן המונח עשוי להתייחס לשימוש במידע תעשייתי או מסחרי, ובתוך כך גם לשירותים, ועל כן אין ללמוד דבר מעצם השימוש בו. בעניין זה מקובלת עליי עמדת המערערות. כפי שכבר ציינתי, המבחן אותו יש להציב נוגע למשמעות הכלכלית של התשלום, ולא למינוח בו השתמשו הצדדים. המונח "תמלוגים" אכן אינו מלמד בהכרח כי התשלום הוא בעבור הטובין, כשם שאין הוא מלמד שהתשלום הוא בעבור הייעוץ להפעלת חנויות הקונספט. בעניין זה הצדק עם המערערות, ואולם אין בכך כדי לשנות מהתמונה הכללית.

40. המערערות ביקשו ללמד כי התמלוגים שולמו עבור שירותים מחוות דעת 4.17. ואולם, חוות דעת זו מנתחת עובדות קונקרטיות של מקרה, השונה מהותית מענייננו, ומגיעה למסקנה כי חוזה התקשרות שנדון בה קבע תשלום נפרד בעבור הטובין שיובאו ובעבור שיטות הייצור והמכירה. הטעמים המרכזיים לכך היו שהטובין שיובאו היו חומרי

גלם גנריים, שלא היו מוגנים בקניין רוחני, ושאיף לא הייתה כל חובה על היבואן לרכוש אותם מבעל המותג, אלא רשאי היה לרכוש אותם גם מצד שלישי (בכפוף לאישור איכותם על ידי בעל המותג). ענייננו כמובן אחר. הטובין המיובאים אינה גנריים אלא ממותגים, ואין כל אפשרות לרכוש אותם מצדדים שלישיים. הנדון אינו דומה אפוא לראיה, וחוות דעת 4.17 אינה יכולה לפיכך להצדיק התערבות בהתרשמותו של השופט קמא מנסיבות המקרה שהיו לפניו.

4.1 גם טענת סופר ברנדס, שלביסוסה הגישה ראיות חדשות בערעור, כי הופחתו דמי תמלוגים בהתאם לירידה בהיקף השירותים, ויש בכך כדי ללמד על הקשר בין השניים, אינה יכולה להצדיק התערבות בממצאי הערכאה הדיונית. הפחתת התמלוגים יכולה לנבוע מכך שהמותג ירד בערכו, ומשלא הוכח קשר בין תמלוגים לבין שירות ספציפי שמתקבל בגינם, אין בעדכון הסכמי זיכיון כדי לבסס קשר ברמה הנדרשת.

4.2 SBN וסופר ברנדס העלו בערעורן את שאלת נפקות הוצאות מעורבות, דהיינו תשלומים המשמשים הן בעבור הטובין והן בעבור שירותים שאינם קשורים בטובין. אינני רואה מקום להתייחס לשאלה זו, מהטעם שלא השתכנעתי כי המערערות הניחו תשתית ראייתית לכך שהתמלוגים שולמו בגין הוצאות מעורבות. בית המשפט קמא קבע, על סמך מסכת הראיות שלפניו, כי הנחיות השיווק והניהול נועדו על מנת להגן ולחזק את המותגים, ולא מצא בהן שירות שאינו קשור לטובין. בית המשפט קמא קבע כי אופיים הייחודי של שירותי השיווק והניהול בענייננו, והתוויתם את כל הנלווה לרובד הפיזי של הטובין יוצרים, כלשונו של בית המשפט קמא, את המיתוג "וגורמים למוצרים להיות מה שהם, משמע מוצרי הלבשה והנעלה "ממותגים" (פסקה 44 לפסק הדין של בית המשפט קמא), כך אף עלה מדברי נציג אחת הזכייניות, שציין כי לו השירותים שסופקו היו נרכשים מגורם אחר "זה לא היה חנות דגל של ניין ווסט". אופי זה של שירות – העברת הידע והסודות המסחריים בשיטת ה-"Know-How" – שמספקת בעלת מותג לזכיינית, מגולם בטובין ונכלל כולו בערכם לצורך מכס (השוו הנחיות ועדת המכס האירופאית, בעמ' 19–20, סעיף 14). מכאן שאין הצדקה לדון בסוגיה של הוצאות מעורבות במקרים שלפנינו.

4.3 בענייננו של המותג "ניין ווסט" ערערה הזכיינית (סופר ברנדס) גם על חיוב במכס בשל הוצאות פרסום בינלאומיות בהן חויבה להשתתף. בצדק טענו המערערות כי סעיף 133(א) לפקודה קובע רשימה סגורה של תשלומים שיש להוסיף למחיר ששולם, או שיש לשלמו, לצורך הערכת טובין, ודמי פרסום לא נכללים ברשימה זו (ראו דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת המכס בעמ' 376). ואולם, בית המשפט קמא קבע כי המדובר

בתשלום שהיווה הלכה למעשה חלק מהתמורה ששולמה למוכר הטובין, וצביעתה כמיועדת לכיסוי הוצאות הפרסום "אינה מעלה ואינה מורידה". במילים אחרות, בית המשפט סבר כי המדובר בכותרת בלבד, שאין מאחוריה דבר מבחינה מהותית. גם בקביעה זו לא ראיתי מקום להתערב.

44. סיכומו של דבר: ביסוד פסיקתו של בית המשפט קמא בעניין המותג "נאוטיקה", המיובא על ידי SBN, והמותגים "ניין ווסט", "איזי ספיריט" ו"אן קליין", המיובאים על ידי סופר ברנדס, עומדות קביעות עובדתיות מבוססות לפיהן התמלוגים המשולמים על ידי הזכייניות לבעלות המותגים הם תשלום נוסף בעבור הטובין המיובאים (בנוסף לדמי הרכישה המשולמים לגופים הקשורים עם בעלות המותגים), וכי אין הם מהווים, לא באופן מלא ולא באופן חלקי, תשלום בגין שירותים עצמאיים, שאינם קשורים בטובין. לפיכך יש להוסיף תמלוגים אלה לערך הטובין לצורך מכס. אם תשמע דעתי, דין הערעורים הללו להידחות.

המותג "קדס" (סופר ברנדס)

45. בשונה מיתר המותגים בהם עוסקים הערעורים, הטובין שנמכרו תחת מותג זה יוצרו במפעל במזרח הרחוק, על ידי יצרן שאינו בעלת המותג. לפיכך, בעניין זה מתעוררת אותה שאלה שנבחנה בעניין מרוידקט – האם ממכלול נסיבות העניין עולה כי תשלום התמלוגים לבעלת המותג מהווה תנאי למכירת הטובין לזכיינית על ידי היצרן.

46. בית המשפט קמא קבע, על בסיס הראיות שהיו לפניו, כי במקרה דנן הייתה הזכיינית חייבת, מכוח ההסכם בינה לבין בעלת המותג, לקבל אישור מראש לזהותו של היצרן, וכן כי לא הוכח קיומה של מניעה מבחינת בעלת המותג מלאכוף את זכותה. קביעות עובדתיות אלה אין בהן די על פי הלכת מרוידקט (הלכה שנפסקה כחודשיים לאחר פסק הדין דנן) על מנת לבסס קביעה כי תשלום התמלוגים היווה תנאי למכירת הטובין לזכיינית (ראו למשל הדיון בעניין המותג "No Fear" בפסקה 35 בעניין מרוידקט). זאת ועוד, סופר ברנדס הציגה ראיות שלא נסתרו, ואשר בית המשפט קמא לא קבע כל ממצא שלילי ביחס לאמינותן, מהן עולה כי לבעלת המותג לא הייתה כל מעורבות בהליך העיצוב או הייצור של הטובין. וכך הוסבר עניין זה בעדותה של המצהירה מטעם סופר ברנדס, מנהלת המותג "קדס", גב' יעל אמסלם:

קדס לא הייתה חברת הלבשה אלא חברת הנעלה [...]
 התנהלנו בצורה חופשית כיוון שהם לא היה מי שיגיש
 שיאשרו לנו את המפעל [...] לא התנהלנו בניגוד למה

שכתוב בחוזה. לא היה לי למי לתת את זה או עם מי להתייעץ. אותו אדם שהיה קשור לקדס היה איש נעליים. [...] לא הייתה להם מחלקה ייעודית לטקסטיל או הלבשה, זה היה רק במדינת ישראל. רק בארץ ישראל יש קדס ביגוד (פרוטוקול 20.4.2015, בעמ' 10, שורות 12–22).

47. תיאור דברים זה מלמד כי העסקה ביחס למותג "קדס" הייתה, הלכה למעשה, רישיון לעשות שימוש במותג בתחום ההלבשה (תחום בו בעלת המותג אינה פעילה כלל), וזאת מבלי שלבעלת המותג הייתה כל מעורבות בהליך הייצור והייבוא של הטובין. ממילא יובן כי הלכה למעשה לא התקיימה כל התניה בין רכישת הטובין מהיצרן לצורך ייבואם לישראל לבין תשלום התמלוגים לבעלת המותג, ולא היה כל קושי מעשי לרכוש את הטובין המיובאים מהיצרן בלא תשלום התמלוגים לבעלת המותג. מכאן שבין עסקת הייבוא של הטובין לבין עסקת הרכישה של הזכויות לשיווק המותג לא מתקיימת הזיקה הדרושה על מנת להגדיר את התמלוגים לבעלת המותג כחלק ממחיר עסקת ייבוא הטובין בהתאם להלכת מרודקס. לפיכך סברתי כי דין ערעורה של סופר ברנדס בעניין זה להתקבל.

ע"א 471/17 - גוטקס

48. ערעור זה עוסק בעניינה של גוטקס. תשובת הזכיינית לשאלת מהות התמלוגים ששילמה מבקשת להסיט ממרכז הבמה את הטובין המיובאים, ולהעמיד תחתיה את המודל העסקי על פיו מנוהלות חנויות הקונספט שלה. לשיטת גוטקס, מודל עסקי זה הוא המוצר הנרכש בהסכם הזיכיון, ועבורו משולמים התמלוגים, ואילו הטובין המיובאים, הנרכשים אף הם על ידה מאינדיטקס, הם משניים בחשיבותם. אין בידי לקבל טענות אלו, לא לסוגיית מהות התשלומים ולא לעניין היחס ביניהם לבין הטובין המיובאים. להלן אפרט נימוקיי.

49. ליבת טענתה של גוטקס היא שהמותגים המשווקים על ידה – "זארה" ו-"פול אנד בר" – מצליחים לא בגלל העיצוב הייחודי או מיתוג בולט על המוצר, אלא בגלל המודל השיווקי הייחודי של אינדיטקס, המבוסס על תחלופה מהירה ביותר של מוצרים בחנויות הרשת (וכנגזר מכך החזקה נמוכה של מלאי בחנויות) ועיצוב ייחודי של חנויות הקונספט. עניין זה בולט במיוחד ביחס למוצריה, שכן לא רק שמיתוגם מוצנע, אלא שבשונה ממוצרי המערעורת האחרות, הם נמכרים באופן בלעדי בחנויות הקונספט, עניין

הנובע מכך שלשיטת גוטקס "חנות הקונספט היא 'הממתגת', בעוד שהבגדים המיובאים בחנויות אלה אינם ממותגים" (סעיף 40 לכתב הערעור; ההדגשה במקור).

50. מוכן אני להניח כי למכירה בחנות הקונספט תרומה, אפילו תרומה משמעותית, למיתוג המוצרים אותם משווקת גוטקס. עדיין, אין בכך כדי לנתק את הזיקה שבין תשלום התמלוגים לבין רכישת הטובין, ולהפוך את התמלוגים לכאלה המשולמים בגין שירות עצמאי שאינו קשור ברכישת הטובין. להלן אבהיר עניין זה. מטעמי נוחות אתייחס למקרה של "זארה", שהוא המותג המרכזי מבחינתה של גוטקס, אולם הדברים נכונים באותה מידה גם ביחס למותג "פול אנד בר".

51. לשיטתה, גוטקס רוכשת מאינדיטקס בנפרד את שני אלה: טובין שהם מוצרי אופנה בלתי ממותגים ושירות של מתן הידע הדרוש על מנת להפוך מוצרי אופנה אלה למזוהים על ידי הצרכנים כמוצרי "זארה". התהליך של הפיכת המוצרים לממותגים מתבצע בישראל, בסיוע הידע שמספקת אינדיטקס. מאחר שהמכס מוטל על טובין בלבד, כמצבם בעת שחרורם מהמכס, אין מקום לחייב את גוטקס אלא בתשלום מכס בעבור הטובין הבלתי ממותגים (קרי, מכס המחושב כשיעור של דמי הרכישה) ולא בתשלום בעבור השירות הניתן בישראל, לאחר ייבוא הסחורה, של מיתוג הטובין (קרי, מכס על התמלוגים).

52. אלא שתיאור זה אינו מתיישב עם העובדות. מוצרי "זארה" (כמו גם מוצרי "פול אנד בר") אינם נכנסים לישראל כחומרי גלם או כמוצרים חסרי ייחוד, משל היו כחומר ביד החנות – יוצגו בחנות א' יהיו בעלות המותג א', יוצגו בחנות ב' יהיו בעלות המותג ב'. הטובין נכנסים בשער הכניסה לישראל כאשר גורלם הייחודי קבוע להם מראש: הם, והם בלבד, עתידים להיות מוצעים למכירה בחנויות "זארה", כמוצרי "זארה". בכך די על מנת להגדירם כבר ככניסתם לישראל כמוצרי "זארה". אבהיר עניין זה, על מכלול היבטיו:

ראשית, הטובין המיובאים על ידי גוטקס (מוצרי האופנה) הם טובין המסומנים בסימן המסחר (שם המותג), כבר במועד הכנסתם לישראל. ודוק, אף אם נניח כי סימן המסחר מוטבע במוצר בחו"ל באופן מוצנע, עדיין המדובר במוצר הנושא את סימן המסחר של בעלת המותג קודם להכנסתו לתחומי מדינת ישראל, ועל כן לא ניתן להמירו במוצר אחר. יוער בהקשר זה כי הערך שבמיתוג מוצר אינו מתמצה בכך שמתבונן מהצד יכול להתרשם מכך שהלקוח רכש מוצר ממותג. אכן, יש ומוצרים ממותגים, במיוחד בתחום האופנה, נרכשים במטרה להרשים את הזולת, ועל כן למיתוג מובלט עשוי להיות

ערך שיווקי. ואולם מכאן לא נובע שמיתוג מוצנע לאו מיתוג הוא. הערך במיתוג הוא בראש ובראשונה בכך שהרוכש עצמו יכול לברר בעזרתו מהו מקור הסחורה שאותה הוא רוכש, באותן נסיבות בהן הוא מייחס ערך לעניין זה (השוו ע"א 498/66 "דוחן" חברה ליצור ושיווק בע"מ נ' "יצהר" חרושת שמנים בע"מ, פ"ד כ(4) 600 (1966)). זאת ועוד, בחירה במיתוג באמצעות סימן מסחר מוצנע עשויה להיות רצויה לאותם לקוחות המעוניינים, מטעמים השמורים עימם, שלא לחשוף לעין כל את מקור הסחורה שרכשו. קיצורו של דבר, סימון טובין עשוי להיות מוצנע או גלוי, בהתאם לתכליות שהיצרן מעוניין לקדם באמצעותו. אינדיטקס, כיצרון, רשאת לבחור למתג את מוצריה בהתאם למודל העסקי הרצוי לה. ואולם, גם אם בחרה בסימון צנוע, אין לומר כי מוצריה הם גנריים עד להצגתם בחנויות הקונספט.

שנית, לא רק שהטובין המיובאים הם טובין בהם מוטבע שם המותג, אלא שגוטקס מחויבת על פי ההסכם בינה לבין אינדיטקס למכור את הטובין הללו אך ורק בחנויות הקונספט כמוצרי "זארה" (ראו סעיף 18(2) להסכם בין גוטקס לבין אינדיטקס), וכן היא מחויבת שלא למכור בחנויות הקונספט מוצרים שאינם "מוצרי זארה", ושלא ניתן היתר למכירתם במסגרת ההסכם (ראו סעיף 6(5) להסכם הנ"ל). בכך קיים שוני מהותי בין עניינה לבין זה המתואר בחוות דעת 4.17, אשר עסקה במקרה בו היבואן רשאי היה להשתמש בידע לא רק ביחס לטובין שרכש ממוכר הידע, אלא גם ביחס לטובין שרכש מגורמים אחרים (וראו גם פסקה 40 לעיל). ודוק, דומה שדי בכך שהיבואן מחויב לסמן בסימן המסחר של בעל המותג את הטובין שרכש ממנו או באישורו, ונאסר עליו לסמן באותו סימון טובין שלא רכש ממנו או באישורו, על מנת להפוך את השאלה היכן בוצע הסימון לשאלה בלתי רלוונטית לצורך החיוב במכס. כל עוד על פי ההסכם עם היצרן מוטלת על היבואן חובה לשים את סימן המסחר של בעל המותג על הטובין המיובאים, ונאסר עליו לשים אותו על טובין אחרים, השאלה היכן בפועל בוצע הסימון – בישראל או מחוץ לישראל – אינה יכולה לשנות את החבות במכס. אם כך, אפילו נניח שאכן, כטענת גוטקס, "חנות הקונספט היא 'הממתגת'", הרי הנתון שפעולת המיתוג עצמה בוצעה בישראל אין בה כדי לשנות את המסקנה שהיבוא הוא של טובין ממותגים.

שלישית, היבטים מרכזיים במודל העסקי שגוטקס רואה בו את ה"שירות העצמאי" בגינו משולמים התמלוגים הם למעשה חלק מהמאפיינים של הטובין שהיא רוכשת מאינדיטקס. ודוק, מחיר העסקה מגלם מאפיינים אלה של המודל העסקי ומכאן שיש לראותם כחלק מערך העסקה. כך, למשל, גוטקס מעלה על נס את התחלופה המהירה של המוצרים – "הקונספט השיווקי הדינמי" בלשונה – ומציגה אותו כמאפיין ייחודי של המודל העסקי של אינדיטקס. ואולם, מאפיין זה מתייחס לייבוא הטובין, ומשתקף מטבע

הדברים במחיר הנדרש על ידי היבואן בעבורם. על מנת להמחיש, גם תיאורים כדוגמת "עיצוב ידני ייחודי של כל פריט" או "אספקה מהירה" עשויים להוות חלק ממודל עסקי, ואולם ברור וגלוי כי בה במידה הם נגזרים ממאפייניה של העסקה לייבוא הטובין, ולפיכך מהווים חלק אינהרנטי משווי הטובין לצורך מכס.

רביעית, אף אם נניח כי מיתוג הטובין כ"זארה" נעשה באמצעות מכירתם בחנויות הקונספט, הרי שהדבר מבוצע לא באמצעות המודל העסקי הייחודי של אינדיטקס, אלא בזכות השם "זארה" הקבוע בפתח החנות באותיות קידוש לבנה. במילים אחרות, לא הידע הייחודי שמספקת אינדיטקס הוא המאפשר את מיתוג הסחורה, אלא עצם ההרשאה לעשות שימוש בשם המותג לצורך פתיחת חנות קונספט. הרשאה זו קשורה באופן כל ינותק לעסקת ייבוא הטובין, ולא ניתן לראות בה שירות עצמאי אשר התשלום בגינו פטור מחובת תשלום המכס (תשלום תמלוגים בגין עצם הזכות לפתוח חנות קונספט יהיה פטור ממכס רק אם התמלוגים מתייחסים לטובין שלא יובאו, במישרין או בעקיפין, מבעל המותג. לא זהו המצב בענייננו).

53. סיכומו של דבר, אם מנקים את טיעוני גוטקס מקישוטיהם, הרי שאנו נותרים עם שירות עצמאי אחד שניתן על ידי אינדיטקס – עיצוב חנויות הקונספט. בעניין זה קשה לראות מהו הייחוד של גוטקס לעומת המערערות האחרות, ועל כן כשם שבעניינן של יתר המערערות לא ראיתי להתערב בממצאיו של בית המשפט קמא, גם אינני רואה מקום לעשות כן בעניינה של גוטקס. לפיכך לדידי דינו של ערעור גוטקס להידחות במלואו.

עוללות

54. המדינה ביקשה לבסס לחילופין את חיוב התמלוגים במכס גם על סעיף 133(א)(4) לפקודת המכס. משהגעתי למסקנה כי יש לדחות את עיקר הערעורים על בסיס סעיף 133(א)(3) לפקודה, ובהיות הוראת סעיף 134(א)(4) לפקודה בלתי רלוונטית לעניין חלק הערעור שהתקבל (ערעור סופר ברנדס בעניין המותג: "קדט"), לא מצאתי הצדקה להרחיב בעניין פרשנותה של הוראה זו. אותיר, אם כך, עניין זה לעת מוצא.

סוף דבר

55. לאור כל המפורט לעיל, אציע לחבריי לדחות את שני הערעורים, וזאת למעט ערעורה של סופר ברנדס בעניין "קדס", אותו יש לקבל מהטעמים המפורטים בפסקאות 45-47 לעיל, ולתקן בהתאם את החיוב במכס.

56. כן אציע לחבריי לחייב את המערערות בהוצאות מדינת ישראל במסגרת הערעורים בסכומים המפורטים להלן: SBN – 50,000 ש"ח; סופר ברנדס – 35,000 ש"ח; גוטקס – 65,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים לפסק דינו המקיף והממצה של חברי, ואין לי מה להוסיף.

ש ו פ ט

השופט ד' מינץ:

1. מסכים אני לתוצאה אליה הגיע חברי השופט גרוסקופף בחוות דעתו ביחס לכלל הסוגיות, לרבות עניין המותג "קדס" נוכח ההלכה שנקבעה בע"א 5885/13 מרזידקס מוצרי גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ (1.11.2016) (להלן: עניין מרזידקס). עם זאת, סבורני כי יש מקום להרהר אחר ההלכה ובהתאם נכון היה לדחות את הערעור גם בעניין המותג האמור. ואבהיר.

2. מפאת חשיבותו לעניין, אביא בשנית את סעיף 133(א)(3) לפקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) כלשונו:

133. (א) לצורך קביעת ערך העסקה כאמור בסעיף 132, ייוספו למחיר העסקה אך ורק ההוצאות והסכומים המפורטים להלן...
(3) תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלום, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו (ההדגשה הוספה – ד.מ.);

3. כפי שציין חברי, הפרשנות שניתנה לסעיף זה בעניין מרזידקס, קובעת כי תשלום תמלוגים ודמי רשיון מהווה חלק ממחיר העסקה לצורך מכס רק אם הוא תנאי לרכישת

הטובין על ידי היבואן בישראל מהיצרן בחו"ל. זאת לעומת מצב שבו תשלום תמלוגים ודמי רשיון מהווה תנאי למכירת הטובין בישראל, לאחר שנרכשו ויובאו. כלומר תשלום התמלוגים עבור המותג צריך להיות תנאי לעניין הרכישה על ידי היבואן הישראלי ולא תנאי למכירת התוצרת על ידו בישראל כדי לחייבו במכס. הואיל ונמצא שתשלום התמלוגים למותג לא היווה תנאי לרכישת הטובין מהיצרן, אלא אך למכירתם בישראל, פרשנות זו הובילה את חברי למסקנה בעניין "קדס" כי יש לקבל את ערעורה של סופר ברנדס ולא לחייבה בתשלום מכס עבור תמלוגים אלו.

4. הפרשנות דלעיל לסעיף 133(א)(3) לפקודה ניתנה בעניין מדוידקס על דרך של פרשנות תכליתית של הסעיף, בשים לב לסעיף 8.1(c) לאמנת מס בינלאומית (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994. להלן: האמנה) אשר אותו חקיקת סעיף 133(א)(3) נועדה לעגן בפקודה. הפרשנות נסמכה גם על הפרשנות של הדין הבינלאומי ועל משפט משווה, ואף על דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ז-1997 (להלן: דברי ההסבר לתיקון). ביסודה עמדה ההנחה כי לשונו של סעיף 133(א)(3) לפקודה "סובלת" שתי פרשנויות אפשריות: האחת, לפיה על מנת לחייב במכס תשלום תמלוגים ודמי רשיון, על התשלום להיות תנאי לרכישת הטובין על ידי היבואן מהיצרן; השנייה, לפיה על התשלום להיות תנאי למכירת הטובין בישראל. כאמור, הפרשנות שנבחרה היא הראשונה.

5. ההלכה האמורה נקבעה פה אחד במסגרת פסק דין של בית משפט זה. לפיכך, "כאנוס על פי הדיבור" לעת הזאת וכל עוד לא תשונה ההלכה, התוצאה אליה הגיע חברי בענייננו היא אך מתבקשת. עם זאת, חולק אני על הפרשנות שנקבעה בעניין מדוידקס ולעמדתי יש מקום לשנותה.

6. זאת על שום מה? על שום שלעניות דעתי לשון הסעיף איננה מאפשרת את אימוץ הפרשנות שניתנה, שכן הסעיף מורה באופן שאינו משתמע לשני פנים כי על התשלום להיות תנאי למכירת הטובין בישראל על מנת שיהיה ניתן לחייבו במכס. כאמור בסעיף: "... תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו" (ההדגשה הוספה – ד.מ.). לא נאמר דבר בסעיף על אודות תשלום התמלוגים כתנאי לרכישתם של הטובין בחו"ל.

7. כידוע, מלאכת פרשנותו של חוק נשענת ראש וראשון על לשון החוק, ועליה ליתן לחוק רק משמעות אשר לשונו יכולה לשאת (ע"א 4096/18 חכ"מ את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019); בג"ץ 7755/14 צלול – עמותה לאיכות

הסביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה 9 (28.12.2016); אהרן ברק, פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 81-82 (1993)). לשון החוק קובעת את גבולותיה של הפרשנות, ורק אם גבולות אלו כוללים משמעויות שונות אפשריות, יש לבחון גם את תכליתה של החקיקה (בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש – תע"ל נ' יושבת-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, נח(6) 685, 701-704 (2004); ע"א 8096/17 סקוק נ' איסחקוב, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת וילנר ופסקה 5 לפסק דינו של השופט שטיין (3.2.2019)). הסעיף בו עסקינן, לטעמי, לא מעלה שאלה פרשנית כלל, שכן לשונו ברורה והוא אינו טומן בחובו משמעויות שונות.

8. אכן, כפי שצוין בעניין מרודקס, מהאמור בדברי ההסבר לתיקון עולה כי כוונת חקיקת סעיף 133(א)(3) לפקודה הייתה בתחילה להטמיע את הוראות סעיף 8.1(c) לאמנה בפקודה, ויש על כן לפרש את סעיף 133(א)(3) באופן דומה. דברי ההסבר אף מציינים במפורש את הפרשנות אותה קיבל בית המשפט בעניין מרודקס בעניין זה כפרשנות הנכונה. ברם, בהצעת החוק עליה נסובו דברי ההסבר, הנוסח של סעיף 133(א)(3) היה שונה: "תמלוגים ודמי רשיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין". שלוש המילים הנעדרות מנוסח מוקדם זה ואשר מצאו את ביטויין בסעיף אשר נתקבל בסוף בחקיקה הן "בישראל על ידו", אותן שלוש מילים אשר הוספתן אינה מאפשרת לעמדתו לפרש את הסעיף באופן שבו פירש בית המשפט בעניין מרודקס. כלומר, האמור בדברי ההסבר אינו רלוונטי לפרשנות של הסעיף לאור השינוי שחל בו. לא זו אף זו, התוספת המאוחרת ללשון הסעיף עשויה להצביע על שינוי בכוונת המחוקק במשמעות שביקש להעניק לסעיף זה. אמנם, כפי שצוין ופורט בעניין מרודקס, מההיסטוריה החקיקתית של הסעיף עולה כי כוונת המחוקק הייתה בתחילה להטמיע הוראה זהה ככל הניתן להוראה שבאמנה. אולם, כאמור, לפנינו הוראה חד משמעית המורה אחרת.

9. סיכומו של דבר, נוכח ההלכה הקיימת שנקבעה בעניין מרודקס, מצטרף אני לתוצאה אליה הגיע חברי. יחד עם זאת, לוו הייתה נשמעת דעתי היינו משנים את ההלכה האמורה ומגיעים לתוצאה הנגזרת מכך.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, ל' בתשרי התש"פ (29.10.2019).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

17004500_Y17.docx יח
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, <http://supreme.court.gov.il>