

עדכונים וחידושים בתחום המכס ומס ערך מוסף

עו"ד דנית כהן, מנהלת במחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס, Deloitte

תמלוגים – האם חלק מהמחיר למכס?



ההסכם על יישומו של פרק VII להסכם הכללי בדבר תעריפים וסחר

Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade

סעיף 8.1(ג)

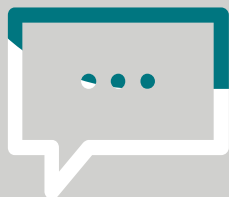
בקביעת ערכם של טובין למטרות מכס ... יתווספו למחיר ... תמורת הטובין המיובאים:

(ג) תמלוגים ודמי זיכיון הקשורים לטובין שהערכתם נדונה, ואשר הקונה חייב בתשלומם, במישרין או בעקיפין, כתנאי למכירת הטובין שהערכתם נדונה, במידה שהתמלוגים ודמי הזיכיון האמורים אינם כלולים במחיר ששולם בפועל, או שאמור להיות משולם;

חוות דעת 4.4

1 תמצית הרשומה כפטנט נרכשת על ידי היבואן I מן היצרן M, שהוא גם בעל הפטנט; התמצית המיובאת רק נמהלת במים פשוטים ונארזת לנוחות הצרכן טרם מכירתה במדינה המייבאת. נוסף למחיר הטובין נדרש הקונה לשלם ליצרן, כתנאי למכירה, דמי תמלוגים עבור הזכות לשלב את התמצית הרשומה כפטנט או להשתמש בה במוצרים המיועדים למכירה. סכום התמלוגים מחושב על פי מחיר המכירה של המוצר המוגמר.

2 הועדה הטכנית לענייני הערכת מכס הביעה את העמדה שלהלן: התמלוגים הם תשלום המתייחס לטובין המיובאים, והקונה נדרש לשלם כתנאי למכירת הטובין האמורים, ועל כן יש להוסיף את דמי התמלוגים למחיר ששולם בפועל, או שאמור להיות משולם, על פי ס"ק 8.1(ג). חוות דעת זו מתייחסת לתמלוגים ששולמו תמורת פטנט שהינו חלק מן הטובין המיובאים, ואין להשליך ממנה לגבי מצבים אחרים.



חוות דעת 4.6

1 יבואן מסוים מבצע שתי קניות נפרדות של תמצית מהיצרן הזר M. הוא בעל סמל מסחרי אשר עשוי להופיע או שלא להופיע על הטובין לכשיימכרו אחרי המהילה, הכל על פי תנאיה של עסקת המכירה הספציפית. התשלום עבור השימוש בסמל המסחרי משולם על פי חישוב ליחידה. התמצית המיובאת רק נמהלת במים פשוטים ונארזת לנוחות הצרכן טרם מכירתה. במכירה הראשונה, התמצית נמהלת ונמכרת בלא הסמל המסחרי ובלא הדרישה לתשלום בגינו. במקרה השני, נמהלת התמצית ונמכרת עם הסמל המסחרי, וכתנאי למכירתה נדרש היבואן לשלם בגין השימוש בסמל המסחרי האמור.

2 כיוון שהטובין בקנייה הראשונה נמכרים בלא הסמל המסחרי, ואין משולם עליו שום תשלום, אין להוסיף דבר. בקנייה השנייה יש להוסיף את התשלום שדורש M למחיר ששולם בפועל, או שאמור להיות משולם, תמורת הטובין המיובאים



מחוזי
ניתן ביום
10.3.2013

מרוידקס- מחוזי
ת"א 18199-06-10 מרוידקס מוצרי גלישה (2004)
בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ

השלום תל אביב
9.1.2015

סמיקוס לקסיס
ת"א 1979-06-10 סמיקוס לקסיס בע"מ נ' מדינת ישראל

עליון
ניתן ביום
1.11.2016

מרוידקס- עליון
ע"א 5885/13 מרוידקס מוצרי גלישה (2004)
בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ

פסק הדין בעניין מרוידקס – בבית המשפט מחוזי

ת"א 18199-06-10 מרוידקס מוצרי גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ

יבוא מוצרי אופנה. הסכם אחד עם יצרן בסין, והסכם שני עם בעל סימן מסחרי על תמלוגים.

השאלה: האם לכלול במחיר למכס גם את התמלוגים?

הכרעה:

שני תנאים מצטברים להכלל תמלוגים בערך העסקה למכס:

1. התמלוגים מתייחסים לטובין ולא לשירותים אחרים כגון קונספט שיווקי (אופן עיצוב החנות וכד')

2. תשלום התמלוגים מהווה תנאי למכירת הטובין בישראל. – בהקשר זה תנאי למכירת הטובין הוא תנאי מבחינת היצרן לייצור הטובין ולהבאתם עד לשערי המכס הישראלי. (ולא לשיווקה בישראל לאחר שנכנסה בשערי המכס הישראלי)

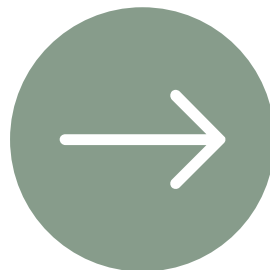
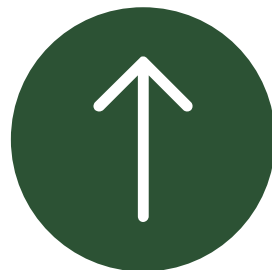
יש לבחון את מערכת היחסים שבין שלושת הצדדים – יבואן, יצרן, בעל סימן מסחר.

כשלבעל סימן מסחר יש שליטה על פעולת הייצור, המאפשרת להורות ליצרן להפסיק היצור בשל אי תשלום תמלוגים על ידי היבואן- אזי מתקיים התנאי לפיו תשלום התמלוגים הוא "תנאי למכירת הטובין בישראל".

כשלבעל סימן המסחר אין שליטה על פעולת הייצור, ואף לא אפשרות חוקית ומעשית להביא להפסקת הייצור אם לא ישולמו התמלוגים – לא ניתן להכלילם במחיר לצרכי מכס.

כשמדובר בסימן מסחר מוגן בישראל בלבד אין מקום לכלול תמלוגים המשולמים בגינו במחיר למכס, גם אם בעל סימן המסחר מקיים שליטה על תהליך הייצור.

התוצאה: התביעה מתקבלת בחלק מהמקרים ובחלקם לא.



ת"א 1979-06-10 סמיקוס לקסיס בע"מ נ' מדינת ישראל

בית משפט השלום

השאלה:

"האם יש לכלול במסגרת "ערך העסקה"/"מחיר הטובין" תמלוגים שמשלמת התובעת לבעלת סימן מסחר- חברה קוריאנית, בנוסף על עלות הטובין המשולמת ליצרן – סיני בדרך כלל, לצורך חיוב בתשלומי מכס ובהסתמך על מערכת ההסכמים הקיימת בין היבואן, היצרן ובעל סימן המסחר."

הכרעה:

"...סבורני כי הפרשנות אליה הגיע כב' השופט גרוסקופף בעניין מרוידקס הינה הפרשנות המתבקשת בנסיבות העניין ולא מצאתי כל טעם לסטות ממנה לצורך הכרעה במחלוקת שבפניי."
כאשר יש התנגשות בין סעיפי ההסכם לבין מצב הדברים בפועל, תיעשה ההכרעה בהתאם למצב בפועל. יש להוכיח קיומם של שני תנאים: 1. קיומה של זכות משפטית על פי ההסכמים 2. קיומה של אפשרות מעשית לבעל סימן המסחר להביא להפסקת הייצור.
"בהיעדר שליטה בפועל של בעלת סימן המסחר על הליך הייצור, הרי שלא ניתן לחייב את התמלוגים במכס."



התוצאה:

תשלום התמלוגים אינו מהווה חלק מערך הטובין למכס.

המערערות ואגף המכס הגישו ערעורים על פסק הדין במחוזי, כל אחד מטעמיו.

השאלה: מהם תמלוגים ודמי רשיון החייבים במכס משום שהיבואן חייב בתשלום כ"תנאי למכירת הטובין בישראל"?

הכרעה: אין מקום להתערב במסקנת בית משפט קמא, כי יש לפרש את "תנאי למכירת הטובין בישראל" כמתייחס לתמלוגים ודמי רישיון שהיבואן נדרש לשלם על מנת שיהיה באפשרותו לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מהספק שלהם במדינת הייצוא.

אם יש ליבואן אפשרות מעשית לרכוש את הטובין המיובאים על ידו מבלי להתחייב בתשלום תמלוגים לא ניתן יהיה לחייבם במכס, ואם אין אפשרות כנ"ל ניתן לחייבם.



אינדיקציות להיעדרה של אפשרות מעשית לרכוש טובין מיובאים בלי לשלם תמלוגים:

- בחוזים בין הצדדים

- נסיבות לבר חוזיות- למשל, שליטה של המרשה בספק.



מהי עמדה חייבת בדיווח לעניין מכס?

היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מש"ח בשנה או 5 מש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר.

סעיף 231ה לפקודת המכס



עמדות חייבות בדיווח- מכס

עמדה 06/2016 – הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצרכי מכס

"במקרים שונים יבואן חותם על הסכם לפיו הוא מקבל את הזיכיון לייבא לישראל טובין הנושאים סימן מסחרי תמורת תשלום תמלוגים (בדרך כלל כאחוז מהמכירות). התשלומים מועברים לספק הטובין או לחברה קשורה. לעתים הסכמים אלו כוללים התניות חוזיות המחייבות את היבואן כחלק מתנאי ההסכם, כגון הנחיות כיצד לעצב את החנות במסגרתה ימכרו הטובין המיובאים תחת הסימן המסחרי וכיוצ"ב.

יש להוסיף תשלומים אלו לערך הטובין לצורך מסי יבוא, גם אם היבואן טוען, כי מדובר בתשלומים עבור "שירותים" שונים שהספק או החברה הקשורה, לפי העניין, מספקים ליבואן."



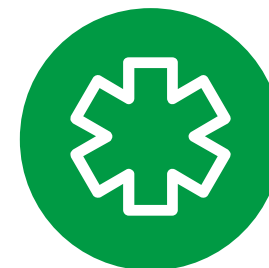
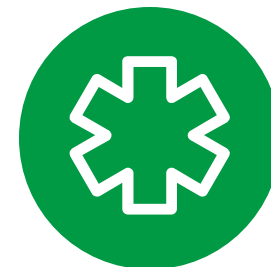
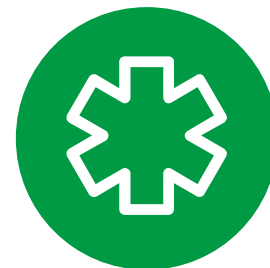
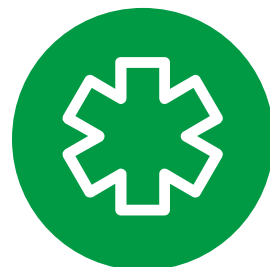


עמדות חייבות בדיווח מע"מ

מהי עמדה חייבת בדיווח לעניין מע"מ?

היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מש"ח בשנה או 5 מש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר.

סעיף 67ד בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975

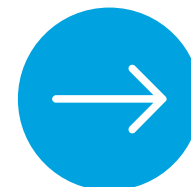


נקיטת עמדות חייבת בדיווח

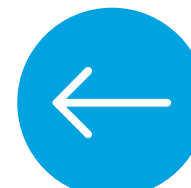
ניכוי מס תשומות על ידי חברת אחזקות



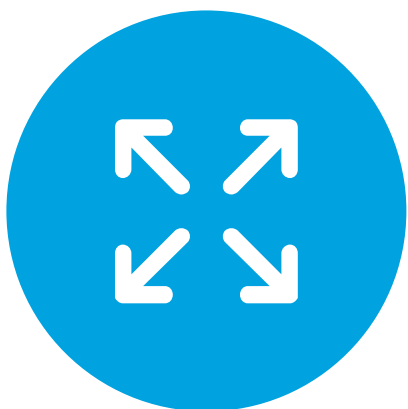
פיצויים מוסכמים חייבים במע"מ



ביטול הנחה חייב במע"מ



הוצאות גביה בשל פיגור בתשלום חייבות במע"מ



ניכוי מס תשומות על ידי חברת החזקות

חברת החזקות - מטרתה השקעה במימשור הוני/השקעתי.
לשם השגת מטרתה היא מעניקה לחברות המוחזקות שירותים
הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי.

זכאית לנכות מס תשומות באופן הבא:

- תשומות כלליות – 25%.
- תשומות ישירות לעסקאות חייבות במע"מ – עד 66.67%
- תשומות ישירות שאינן לעסקאות חייבות – לא ניתן לנכות כלל.

גם על חברה שמבצעת עסקאות נוספות במנותק מפעילותה כחברת החזקות, ומנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר, לדווח על כך לשם בחינת השיעור לו היא זכאית.



החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות

"תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חב במע"מ."

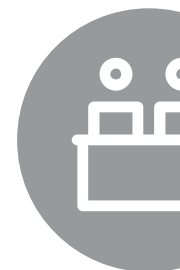
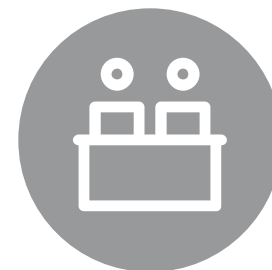
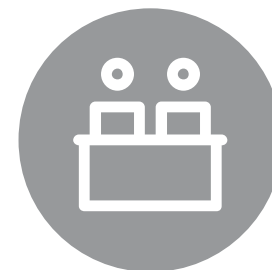
הנימוקים בגוף העמדה הינם כדלקמן:

- התקבול הוא בעל אופי מסחרי
- אפשרות התרחשותו נצפתה מראש
- הוא לא מהווה פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים



החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת ההתקשרות לפני תום המועד המוסכם

"במקרים בהם בחוזה ההתקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה בכפוף להמשך ההתקשרות עם העוסק עד למועד מוסכם, וכי במידה והלקוח יפסיק את ההתקשרות לפני המועד האמור, ישיב את סכום ההנחה שקיבל בעבר, הסכומים המשולמים (מוחזרים) כאמור מהווים חלק מהתמורה עבור העסקה ולפיכך חבים במע"מ בידי העוסק."



החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום

עוסק הגובה סכום מלקוח כהוצאות אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח* מהווה חלק ממחיר העסקה וחייב במע"מ.

האמור לעיל חל גם במקרים בהם התקבול בשל הפיגור בתשלום נגבה באמצעות צד ג' עמו התקשר העוסק למטרה זו, ואף אם התקבול ישמש לצורך תשלום שכר טרחתו של צד ג'.

** למעט החזר הוצאות שנפסקו על-ידי בית המשפט או לשכת הוצאה לפועל.*





www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 244,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 83 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

©2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.