

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

פטור מגירעונות מכס בהתאם לסעיף 3 לחוק מיסים עקיפים

עו"ד גיל נדל, עו"ד מורן עוז

סעיף 3 לחוק מיסים עקיפים, מאפשר לנישום לקבל פטור מתשלום חוב מס עקיף גם כאשר הרשות צודקת, עקרונית, בעמדתה. רשות המכס לא ששה להשתמש בו, מפרשת אותו בצמצום, ומקשה על ציבור הנישומים ליהנות ממנו. נביא מספר טיפים שיסייעו, במקרה הצורך, להשיג את הפטור הנכסף.

דרישת הגרעון מתייחסת אל העבר, ודורשת מן היבואן לשלם חוב מסי יבוא בגין שחרורים שנעשו בעבר. לעיתים, בעיקר בשאלות סיווג, קיים גם היבט עתידי למחלוקת מול הרשויות, שכן אותה עמדה שהביאה את הרשות לדרוש מס בגין העבר תוביל את הרשות לדרוש מהיבואן לשלם מס בגין שחרורים עתידיים. עם זאת, פעמים רבות מוכן היבואן לשלם בעתיד את המס, וכל מעייניו נתונים לניסיון היחלצות מדרישת התשלום הרטרואקטיבית. ההיגיון פשוט - בשחרורים עתידיים יגלגל היבואן את המס על הקונים ובכך הנזק הישיר ליבואן יקטן. לעומת זאת, במכירות שנעשו בעבר היבואן לא גלגל את המס לקונים, שהרי לא ידע שהטובין חייבים במס, ועל כן היבואן נאלץ לממן מכיסו את חוב המס.

סעיף 3 לחוק מיסים עקיפים

המחוקק היה ער למצוקתו של היבואן במקרה של חוב מס רטרואקטיבי ועל כך קבע מנגנון המאפשר ליבואן לקבל פטור מתשלום חוב המס בתנאים מסוימים. כוונתנו לסעיף 3 לחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968. על-פי סעיף 3 לחוק, היבואן יהיה פטור מתשלום חוב מס באם: (1) חוב המס אינו נובע מידיעה בלתי נכונה שהיבואן מסר או מידיעה שהיה עליו למסור ולא מסר; (2) היבואן לא ידע או לא היה צריך לדעת על קיומו של החסר במס; (3) היבואן לא גלגל את המס על הקונים.

כפי שהבהיר זאת בית המשפט העליון באחד העניינים, לב ליבו של ההסדר הינו תום לב. יבואן שסבר בתום לב כי המוצר פטור ממסי יבוא ובהתאם לכך תמחר את המוצר, יקבל פטור מתשלום החוב. מצד שני, יבואן שהיה צריך לחשוש שהמוצר חייב במיסי יבוא אך העדיף לעצום את עיניו, לא לברר, ולא לשלם את המס מלכתחילה, לא יוכל ליהנות מהפטור.

מקרה לדוגמא: מחלוקת סיווג

לדוגמא מקרה של מחלוקת בין היבואן לרשות המכס בנוגע לסיווג של מכשיר מסוים - לטענת רשות המכס מדובר במכשיר המסווג בפרט החייב במכס, ואילו לטענת היבואן מדובר במכשיר המסווג בפרט פטור. לשם

קבלת הפטור היבואן נדרש להראות כי פעל בתום לב. ראשית, היבואן נדרש להראות כי בעת ששחרר את הטובין בפטור ממסי יבוא הוא צירף לרשות המכס את כל החומר הנדרש ולא הציג מצגים שאינם נכונים בקשר לטובין. כמו כן, על היבואן להראות כי הוא לא סבר שמכשיר מסווג בפרט מכס חייב, וכי היבואן סביר לא היה חושב אף הוא שהמכשיר מסווג בפרט מכס חייב. לסיום, היבואן נדרש להראות שלא גלגל את המס על הקונים.

רשות המכס וסעיף 3 לחוק מסים עקיפים

סעיף 3 לחוק מסים עקיפים 'תקוע כמו עצם בגרון' לרשות. אם אנחנו צודקים בעמדתנו - למה שנוותר ליבואן על המס הנדרש? מדוע הקופה הציבורית צריכה לממן את מחדלו של היבואן?

אבל, חוק הוא חוק, ורשות המכס חייבת לכבדו. אז מה רשות המכס עושה? מפרשת את החוק באופן מצומצם ומאוד לא ליברלי, עד שמעטים המקרים בהם רשות המכס פוטרת את היבואן מתשלום החוב. על פי ההערכות של העוסקים בתחום, רק אחוזים בודדים מהבקשות לפי סעיף 3 נענות בחיוב.

התנאי השני בסעיף 3 לחוק מהווה את המכשול הגדול העומד בפני היבואנים, רשות המכס מרבה לטעון כי היבואן ידע או היה עליו לדעת על קיומו של החסר. הדבר מופיע תדיר במחלוקות סיווג. רשות המכס נוהגת להיאחז בתנאי השני של הסעיף, וטוענת כלפי היבואן כי ידע או היה עליו לדעת שיש לסווג את הטובין בפרט חייב המסי יבוא. כדי להוסיף שמן למדורה, סוברת רשות המכס, ולעמדה זו תימוכין בחוק ובפסיקת בית המשפט השלום בירושלים (הערכאה הראשונה (הנמוכה) במדינת ישראל), כי יש לייחס ליבואן את ידיעתו של סוכן המכס שלו, המהווה שליח של היבואן, ועל כן יש לשאול האם על סוכן המכס היה לדעת שיש לסווג את המוצר הפרט החייב במיסי יבוא.

במחלוקות המתגלות בעקבות פסילת תעודות מקור, מסתמכת רשות המכס על התנאי הראשון של הסעיף, וטוענת שתעודת מקור שנפסלה הינה בבחינת ידיעה בלתי נכונה שמסר היבואן. לא משנה לרשות המכס שבעת שחרור הטובין התעודה הייתה בתוקף והיבואן הסתמך עליה בתום לב. המבחן הוא אובייקטיבי לחלוטין, טוענת רשות המכס, ותעודה שנפסלה נחשבת לידיעה שאינה נכונה. עמדה זו אינה תמוהה, לכל הפחות ביחס לתעודות מקור מהאיחוד האירופי, המונפקות וחתומות ע"י רשויות המכס באירופה. אם שורשו של הפטור נעוץ בעיקרון תום הלב, מדוע יש "להעניש" יבואן אשר הסתמך על תעודה שהונפקה ע"י רשות מכס ממלכתית? האם יש לצפות שהיבואן יאמת את נכונותה של תעודה רשמית? האם רשות המכס הישראלית מצפה שיתייחסו באופן זהה לתעודות המונפקות על ידה?

על אף התימהון הרב, עמדת רשות המכס אושרה על-ידי בתי המשפט בישראל, לרבות בית המשפט העליון.

התנאי השלישי של הסעיף - אי גלגול המס הנדרש על הקונים - אינו מהווה, בדרך כלל, מכשלה בפני היבואן במקרה של גרעון מכס, בשונה מהמקרה המקביל של הוכחת אי גלגול מס ששולם ביתר.

כיצד בכל זאת ניתן לעמוד בדרישת סעיף 3 לחוק מסים עקיפים?

עם זאת, היו מקרים שבהם בית המשפט קיבל את עמדת היבואן ופטור אותו מתשלום חוב המס בהתבסס על סעיף 3 לחוק מסים עקיפים. ליקטנו כמה טיפים מועילים לעמידה בתנאי השני של הסעיף (שהיינו שהיבואן לא ידע או לא היה עליו לדעת על קיומו של החסר).

1. מלכתחילה, רצוי לצאת לדרך לאחר שקיבלתם אישור/חוות דעת מסוכן המכס בנוגע לעמדת הסיווג (או הצהרת ערך הטובין לצורכי מכס). חשוב להעביר לסוכן המכס את כל המידע הרלבנטי ולקבל ממנו התייחסות ברורה. באופן זה תוכלו לתמוך בטענתכם שלא ידעתם ושלא היה עליכם לדעת (לרבות סוכן המכס) על קיום החסר.

אם המקרה נראה כבעייתי - אל תהמרו על סעיף 3. עדיף לפנות לבקשה למידע מוקדם אצל רשות המכס, ובמקרה הצורך, כאשר הרשות קבעה כי המוצר חייב במיסי יבוא, לשלם את המס אגב מחאה ולתבוע השבה.

2. כדאי מאוד לברר האם קיימת הנחייה של רשות המכס הרלבנטית לעניינכם. במספר מקרים נשללה הטענה בדבר "ידע או היה עליו לדעת על החסר", לאור קיומה של הנחייה הרשות.

3. כדאי לעקוב ולתעד במידת האפשר את עמדת המתחרים בשוק. מהמחירים הנדרשים על-ידי המתחרים, ניתן ללמוד על שיעור מסי היבוא המשולמים על ידם, ועל עמדת הסיווג שלהם. במקרה אחד בית המשפט הביע נכונות להיעזר בנתון זה.

4. היתממות ועצימת עיניים לא יעזרו - בית המשפט השלום בת"א, באחד מפסקי הדין 'זרק מכל המדרגות' יבואן (וסוכן מכס), לאחר שהתברר לבית המשפט שהטובין לא נבדקו על-ידי היבואן וסוכן המכס לצורך סיווגם מזה עשר שנים!

5. לעיתים מעורבים גופים ממשלתיים נוספים בתהליך שחרור הטובין: משרד הכלכלה, משרד הבריאות (אגף הרוקחות, שירות המזון), משרד החקלאות, מכון התקנים, ועוד. חשוב לבדוק מהי עמדת אתם גופים, שכן פעמים רבות עמדתם תואמת את עמדתכם ומנוגדת לעמדת רשות המכס.

במקרה אחד, יבואן ייבא צימוקים וסווג אותם כאוכמניות (החייבות במיסי יבוא בשיעור נמוך יותר). ליבואן הוצאה דרישת גירעון, והיבואן טען להגנתו כי לא ידע שמדובר בצימוקים, וחשב מדובר באוכמניות. מבחינה עובדתית התברר כי אכן מדובר בצימוקים, אך היבואן הופטר מתשלום חוב המס, שכן הוכח לבית המשפט, בין היתר, שאנשי משרד החקלאות התבלבלו אף הם ביחס לאותם טובין ולא ידעו האם הם צימוקים או שמא אוכמניות.

החשוב מכל - לעקוב אחרי התנהלות שחרור המטענים שלכם. שחרורים שנפלו לבדיקות פיזיות ויסודיות ואושרו על ידי בית המכס עשויים למלט אתכם מהצרה. במספר מקרים היה די בקיומו של אישור הרשות כדי לשלול את עמדת המכס כאילו היבואן "ידע או היה עליו לדעת על החסר".

כפי שכבר הזכרנו מספר פעמים, עמדת רשות המכס אינה בבחינת "כזה ראה וקדש", והיא כפופה לביקורת שיפוטית. היו מקרים שבהם בתי המשפט דחו את עמדת רשות המכס וקבעו שהיבואן עמד בתנאי סעיף 3 לחוק מסים עקיפים, וביטלו, בהתאם לכך, את דרישות החיוב.

* * *
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 /או בטלפון 03-6089898.