עמ' 110

הנחות פרסום, דמי הפצה ואחריות -וערך טובין

(הרחבה בעקבות הנחיה חדשה של רשות המכס)

מאת

עו"ד גיל נדל ; עו"ד עומר וגנר

היחסים שבין יבואנים מסחריים לרשות המכס עשויים לעורר מחלוקות רבות. אחת השאלות המרכזיות שעשויה להתעורר היא שאלת הערך שלפיו יש לחשב את מיסי היבוא, או במילים אחרות - "מחיר העסקה".

מכיוון שרוב מסי היבוא מוטלים על טובין באחוזים לפי שווי הטובין (ad valorem), השאלה, מה ייחשב שווי הטובין לצורך חישוב מסי היבוא, היא שאלה מכרעת[1].

על פי השיטה הנהוגה במדינת ישראל שנים רבות (מאז 1998), דרך המלך לקביעת הערך שעליו יוטלו מסי היבוא היא מחיר העסקה, כפי ששולם בפועל מהיבואן ליצואן[2], לרבות "תוספות" למחיר, עליהן נפרט להלן. שיטה זו מבוססת על ההסכם הבינלאומי בדבר הערכת טובין במסגרת גאט"ט (להלן: "**הסכם הערכת טובין**")[3].

לפני שנת 1998, הייתה נהוגה במדינת ישראל שיטת הערכה שונה, אשר התבססה על "המחיר המקובל" (מחיר השוק) של הטובין, ולא על המחיר ששולם בפועל. שיטה זו גררה ביקורות רבות, ועליה כבר נאמרו הדברים הבאים[4]:

> **"עד כה הערכת טובין לצורך מכס נסמכה על שיטת "המחיר המקובל". משמעות הדבר היא, שהערכת הטובין התבצעה על סמך נוסחת חישוב הקבועה** בפקודת המכס **ולא על סמך מחירם בפועל. במצב זה, גם אם הטובין נרכשו במחיר נמוך, למשל עקב רכישתם במכירת סוף עונה או במכירת חיסול, לא היה בכך כדי לשנות את דרך קביעת ערכם לצורך מכס. שיטה זו היתה נהוגה בעבר במרבית מדינות העולם ונסמכה על אמנת בריסל.**

עמ' 111

> **היא גרמה לעיוותים בהטלת המכס כיוון שהיתה שרירותית, ולכן בשנים האחרונות עברו מרבית המדינות לשימוש בשיטה אחרת להערכת טובין שנקבעה בהסכם גאט"ט - ההסכם הכללי בדבר תעריפים וסחר, שגם ישראל חתומה עליו."**

כיום, חלק מסוים מן המחלוקות הפורצות בין יבואנים לרשות המכס עוסק בשאלת אמיתות המחיר שהוצהר על ידי היבואן, אך חלק נכבד לא פחות עוסק בשאלה נפרדת - שאלת ה"תוספות" למחיר העסקה.

פקודת המכס מנסה לתת פתרון לשאלת ה"תוספות" בכך שהיא קובעת רשימה סדורה של הוצאות ועלויות שנחשבות כ"תוספות" אותן יש לקחת בחשבון בעת קביעת המחיר לצורכי המכס. יחד עם זאת, עדיין קיימות הוצאות המצויות בשטח האפור ולא ברור האם צריך לקחתן בחשבון בעת קביעת המחיר לצורך חישוב המיסים.

כך, פקודת המכס קובעת, כי ההוצאות שחובה לקחת בחשבון בעת קביעת מחיר העסקה (ה"תוספות"), מתחלקות לחמישה סוגים[5]:

א. הוצאות ששילם הקונה או שעליו לשלמן, הקשורות בקניית הטובין, כמו עמלות ודמי תיווך, למעט עמלות קנייה; עלות כלי קיבול שהם חלק בלתי נפרד מהטובין; עלות האריזה;

ב. עזרים שסיפק הקונה למוכר לצורך ייצור הטובין, כמו חומרים, כלים, תבניות, הנדסה, פיתוח ועבודות אמנות שנדרשו בייצור;

ג. תמלוגים ודמי רישיון המתייחסים לטובין, שהיבואן חייב בתשלומם כתנאי למכירת הטובין בישראל על ידו;

ד. כל תקבול לו זכאי המוכר ממכירת הטובין;

ה. עלויות שינוע הטובין לישראל, כגון:הובלה, ביטוח, לרבות תשלומים בעד טעינה ופריקה בנמל.

הוצאות המצויות בשטח האפור הן, למשל, הוצאות השגחת כשרות של מוצרים מיובאים. הוצאות כשרות אינן מנויות במפורש בפקודה תחת סעיפי ה"תוספות", אך בהתאם לעמדת רשות המכס, כפי שפורסמה גם בנוהל הערכת טובין של המכס, יש להוסיף עלויות אלה בהיותן חלק אינטגרלי מעלויות הייצור, אשר קרובות במהותן להוצאות מסוג הנדסה, פיתוח ועבודות אמנות[6]. נציין, כי עמדה זו עומדת כרגע למבחן בית המשפט.

עמ' 112

בהתאם לדברי ההסבר לסעיף הרלוונטי בפקודת המכס העוסק ב"תוספות", רשימת ה"תוספות" למחיר העסקה היא רשימה סגורה, ואין להוסיף למחיר העסקה הוצאות נוספות אשר אינן מנויות בה. וכך נאמר שם[7]:

"בסעיף קטן (א) מפורטים ההוצאות והסכומים המהווים מרכיב בנוסחה לקביעת ערך העסקה, המוצעת בסעיף 132. ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף כרוכים בדרך כלל, מעצם טבעם, בעסקת יבוא, ועל כן מוצע לקבוע כי אם לא נכללו במחיר העסקה המוצהר על ידי היבואן, יראו אותם כחלק מהמחיר לצורך קביעת ערך העסקה. מטרתה של הוראה זו היא להתקרב ככל האפשר למחיר האמיתי ששילם היבואן עבור הטובין. הסכומים וההוצאות המפורטים בסעיף מהווים רשימה סגורה והם יווספו למחיר העסקה רק אם ניתן לחשבם על יסוד נתונים אובייקטיבים הניתנים לאומדן."

בנוסף, בעת קביעת המחיר, במקרים מסוימים, מתירה פקודת המכס להתחשב בהנחות שניתנו ליבואן (הקונה), ובלבד שלא מדובר בהנחות רטרואקטיביות שניתנו לאחר שחרור הטובין מפיקוח המכס[8].

הנחיה חדשה של רשות המכס

לאחרונה, בסוף חודש מאי 2012, פרסמה רשות המכס טיוטת הנחיה העוסקת בשלוש הוצאות: הוצאות פרסום, דמי הפצה והוצאות אחריות, תוך ציון עמדתה לגבי התחשבות ברכיבים אלה לצורך קביעת המחיר עליו יוטל המכס (להלן: "**ההנחיה**")[9].

באופן כללי, רשות המכס ציינה בהנחיה, כי אין להתחשב בהוצאות פרסום בעת קביעת מחיר העסקה, ככל שבעטיין מוענקת הנחה לקונה. בנוסף, צוין כי דמי הפצה והוצאות אחריות מהוות, לשיטת רשות המכס, "תוספות" למחיר העסקה שיש לקחת בחשבון.

ברשימה זו נפרט את עמדת רשות המכס כפי שהופיעה בטיוטת ההנחיה ונסביר, מדוע, לדעתנו, מדובר בעמדה שגויה שאינה עולה בקנה אחד עם הדינים הרלוונטיים.

עמ' 113

האם יש להתחשב בהוצאות (הנחות) פרסום?

-
בהנחיה נאמר כך:

"הוצאות פרסום שהוצאו על ידי הקונה, והמוכר שיפה את הקונה בגין הוצאות אלה או חלקם, אם בדרך של מתן הנחה על הטובין המיובאים ואם בכל דרך אחרת, לא יופחתו מערך העסקה של הטובין המיובאים."

מדובר במצב כדלקמן: על פי ההסכם שנחתם שבין היבואן (הקונה) ליצואן (המוכר), היבואן הוא שדואג לפרסם את הטובין בישראל, על מנת להביא לקידום מכירות בישראל. היבואן מוציא חלק נכבד מתקציבו על הוצאות פרסום והיצואן משתתף בהוצאות אלה, ומעניק הנחה ליבואן במכירת הטובין. לדוגמה, היבואן מתחייב להוציא 3% מסך מחזור המכירות על הוצאות פרסום, ובתמורה לכך, מעניק לו היצואן הנחה בשיעור של 1.5% על מחירי הקנייה ממנו.

אנו סבורים כי פקודת המכס וההסכם הבינלאומי בדבר הערכת טובין, עליו מבוססת הפקודה, מתירים להתחשב בהנחות שקיבל הקונה על ערך הטובין, במקרים מסוימים, בעוד שנייר העמדה שולל א-פריורית התחשבות בהוצאות (הנחות) פרסום, ללא קשר לשאלה, אם הן עומדות בתנאים להכרה כהנחה מסחרית מקובלת, או לא.

בהתאם לסעיף בפקודת המכס העוסק בהנחות[10]:

"הנחות במחיר טובין שיינתנו לאחר פדייתם מפיקוח רשות המכס, לא יובאו בחשבון לעניין קביעת ערך העסקה של אותם טובין."

כלומר, הסעיף שולל הכרה בהנחות שניתנו באופן רטרואקטיבי, לאחר שהטובין כבר שוחררו מפיקוח המכס, כמו למשל הנחות בגין כמות מכירות שנתית.

בהתאם לכך, גם נוהל הערכת טובין של המכס קובע מספר תנאים להכרה בהנחות לצורך חישוב המיסים, וביניהם[11]:

"ההנחה קשורה קשר ישיר לטובין וניתנה עבור הטובין המיובאים. הנחות שאינן ניתנות עבור הטובין אלא מסיבות אחרות (כגון: הנחות עבור טובין שיובאו בעבר, או עבור עמידה ביעדי מכירות שנתיים שנקבעו).. ההנחות חייבות להיות קבועות, ידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין."

עמ' 114

גם על פי חוות-דעת מייעצות שפורסמו על ידי הוועדה הטכנית של ארגון המכס העולמי (אשר מהוות קו מנחה לפרשנות הסכם הערכת טובין), ניתן להכיר בהנחות בתנאים מסוימים[12]. לכן, אנו סבורים כי כאשר ההנחה שמעניק היצואן ליבואן, בעבור הוצאות פרסום, היא הנחה המתייחסת לטובין המיובאים ואינה ניתנת באופן רטרואקטיבי, אין שום מניעה חוקית להכיר בה. במידה שמדובר בשיפוי מאוחר, לאחר יבוא הטובין, פקודת המכס שוללת הכרה בהנחה שכזו.

האם תשלום בעד זכות ההפצה נחשב כ"תוספת"?

בהנחיה נקבע כי:

"דמי הפצה מהווים חלק ממחיר הטובין, לפיכך דמי ההפצה יתווספו לערך העסקה."

כאשר בתחילת נייר העמדה הוגדרו דמי הפצה כ -

"תשלום המשולם למוכר עבור הפצת הטובין המיובאים בישראל בין אם דמי ההפצה הם עבור הפצה בלעדית ובין אם דמי ההפצה אינם משולמים עבור הפצה בלעדית."

עמדה זו של רשות המכס נראית לנו תמוהה, היות ו"דמי הפצה" לא צוינו בפקודת המכס כ"תוספת" שמותר להתחשב בה, וכאשר רשימת ה"תוספות" היא רשימה סגורה, כאמור.

חשוב מכך: לדעתנו, לזכות ההפצה, ובעיקר לזכות ההפצה הבלעדית, יש ערך מוסף כלכלי רב מעבר לזכות לייבא, לשווק ולמכור את הטובין עצמם. זכות הפצה בלעדית מהווה סוג של הסכם אי-תחרות מבחינת הספק, אשר מגן על היבואן הבלעדי בהפצת הטובין בישראל מפני מפיצים אחרים (אך כמובן, שזכות הפצה כזו אינה מונעת יבוא מקביל של טובין מקוריים).

אחת ה"תוספות" לערך העסקה היא "תמלוגים ודמי רישיון"[13], אך לדעתנו, ספק רב אם דמי הפצה יכולים להיכלל, מבחינה פרשנית, בסעיף זה.

למעשה, ניתן להניח כי כאשר יבואן מקבל זכות הפצה בלעדית, זוהי הסיבה העיקרית שבגינה הוא מעוניין לחתום על ההסכם עם הספק. ברור, כי על מנת לייבא לישראל טובין מקוריים, אין צורך בהסכם בלעדיות עם ספק וניתן לעסוק ביבוא מקביל באמצעות רכישה מספקי משנה בחו"ל.

גם בית המשפט באנגליה הכיר בשנת 2009 בעיקרון זה וקבע, כי תמלוגים משולמים בעד ניצול זכות קניין רוחני, בעוד שתשלום בעד זכות הפצה בלעדית הוא שונה ומובחן מכך[14]:

"Are payments for exclusive distribution rights "royalties and license fees"…? We conclude not… An agreement not to sell toe competitors is not an agreement transferring intellectual property or similar rights".

באופן דומה, גם בית המשפט בקנדה קבע בשנת 2003, כי אין להטיל מכס על תשלומים המשולמים בעד זכות הפצה בלעדית[15].

כפי שצוין עוד קודם, שיטת הערכת הטובין בישראל מבוססת על הסכם בינלאומי שאומץ במסגרת פקודת המכס. בדברי ההסבר להסכם הבינלאומי, קיימת התייחסות מפורשת לעניין תשלומים בעד זכות ההפצה, ושם נאמר[16]:

"התשלומים ששילם הקונה תמורת הזכות להפיץ או למכור מחדש את הטובין המיובאים לא יתווספו למחיר ששולם בפועל או האמור להיות משולם עבור הטובין המיובאים, במידה שאותם תשלומים אינם תנאי למכירת הטובין הנדונים ליצוא למדינה המייבאת."

לכן, קביעה א-פריורית כי דמי הפצה ייכללו בערך הטובין לצורכי מכס, ללא דיון מעמיק בנושא, נראית לנו כשגויה.

האם יש להוסיף דמי אחריות למחיר העסקה?

בהנחיה נאמר כי:

"עמדת רשות המסים היא שדמי אחריות נכללים בערך העסקה אף אם הוסכם על תשלום דמי האחריות בחוזה נפרד מהחוזה למכירת הטובין המיובאים."

"אחריות" הוגדרה בנייר העמדה כ:

"שירותי תיקון, החלפת חלקים פגומים, ומוצרים חדשים שיועדו להחלפת מוצרים פגומים וכל שירות אחר הניתן במסגרת אחריות."

בנושא זה, יש לחזור על הכלל לפיו פקודת המכס מפרטת רשימה סגורה של "תוספות", ותשלום בעד שירותי אחריות לא נכלל ברשימה זו.

בנוסף, שירותי אחריות יכולים להתייחס לשירותים הניתנים בישראל, לאחר שלב היבוא, וככאלה - אין להכלילם בערך לצורכי המכס. כידוע, הקביעה מהו ערכם של הטובין לצורכי המכס נעשית בעת יבואם לישראל ולא לאחר מכן.

כשם שפקודת המכס קבעה כי אין להתחשב בהנחות רטרואקטיביות, שניתנו לאחר שחרור הטובין מפיקוח המכס, לא הגיוני כי תוספות בנושא האחריות, שהיא שירות הניתן לאחר היבוא, יילקחו בחשבון לצורך קביעת הערך.

נושא האחריות לצורכי מכס נדון במאמר פרשנות של הוועדה הטכנית של ארגון המכס העולמי.[17] במאמר זה נכתב, כי יש לבחון את נסיבות ההפרדה בין המכירה לבין האחריות, ובין היתר, לבדוק, האם המוכר מחייב את הקונה לרכוש את האחריות. במידה שתהיה הצדקה מהותית להפרדה בין מכירת הטובין לבין האחריות, והמוכר לא יחייב את הקונה לרכוש את האחריות, הרי שייתכנו מצבים שבהם דמי האחריות לא יתווספו לערך הטובין לצרכי מכס:

"Situations can also arise whereby the transaction is the subject of two separate contracts, one for the goods and one for the warranty. Sellers/buyers sometimes separate warranty payments by having “separate” legal agreements drawn up. In these instances, all the circumstances surrounding the “sale” of the goods and "warranty" should be carefully examined. The warranty agreement will be linked to the contract of sale of the goods by the fact that the warranty is a guarantee for the goods. Even though a separate warranty agreement may exist, where the seller has placed an obligation on the buyer, as a condition of the sale of the goods, this simply becomes just another variation on the situations outlined above."

זאת ועוד, לא ניתן לקבל את עמדת רשות המכס, לפיה יש למסות את רכיב האחריות, מבלי לקיים דיון מעמיק בשאלה, מה יהיה גורלם של טובין אשר מיובאים לאחר מכן, במסגרת האחריות, וללא תמורה.

בנוהל הערכת טובין של המכס, נכתב כך[18]:

""הנחות אחריות" (טובין הניתנים ללא תמורה במסגרת אחריות) - לא תוכר כהנחה בעת קביעת הערך לצורכי מיסי יבוא."

אם כן, ניתן לומר, כי רשות המכס אוחזת במקל משתי קצותיו: מחד, היא מבקשת להוסיף לערך הטובין המיובאים תשלום בעד האחריות, ומנגד - כאשר מסופקים טובין במסגרת האחריות, היא אינה מכירה בערך הטובין שסופקו בחינם ומבקשת למסות אותם כאילו יובאו בערך מלא.

מסקנות

בסופו של דבר, אם העמדה שהוצגה בהנחיה תהפוך למדיניות הרשמית של רשות המכס, אנו מעריכים כי מדיניות זו תיבחן במסגרת תביעות משפטיות שיוגשו נגד המכס, וספק אם רשות המכס תוכל להגן על עמדתה בבית המשפט.

השלכה מיידית יותר של מדיניות זו עלולה להביא לייקור המוצרים המיובאים, שיחלחל גם אל הציבור הרחב, שירכוש את אותם מוצרים.

בסמוך לכתיבת מאמר זה נמסר לנו, כי בשלב הנוכחי, רשות המכס משעה את כניסתה לתוקף של הנחיה זו, עד לביצוע בירורים נוספים בנושא.

---

[1] בעניין זה ראו גם גיל נדל, עומר וגנר "היבואן מול המכס - נטל ההוכחה במקרה של פסילת ערך העסקה", **,,מיסים,,** כה/4 (אוגוסט 2011) א-73.

[2] **סעיף 130(1)** לפקודת המכס **[נוסח חדש] (להלן:** "פקודת המכס"**), בשילוב סעיף 132** לפקודת המכס**: "ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל...". להרחבה בעניין זה ראו עו"ד איריס וינברגר ועו"ד דגנית חגי-סעדון "גורם הזמן בהערכת טובין לצורך מכס", "מיסים"יח/2 (אפריל 2004) א-63.**

[3] **Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994- http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val.doc**

[4] עו"ד מאיר קפוטא **,,**סקירת חקיקה**,, ,,מיסים,,** יב/1 (פברואר 1998) א-108.

[5] **סעיף 133(א)** לפקודת המכס.

[6] נוהל הערכת טובין של המכס (31.7.08) - http://ozar.mof.gov.il/customs/docs/nohal_araha.pdf.

[7] הצעת חוק לתיקון פקודת המכס (מס' 15), התשנ"ז-1997; פירוט נוסף בנושא "תוספות" לערך העסקה, ראו:

עו"ד גיל נדל, **"תצהיר יבואן וערך טובין לצרכי מכס - דברים שחייבים לדעת (חלק ראשון)"** (29.10.06) **-** http://www.nadel-law.co.il/Index.asp?ArticleID=688&CategoryID=228

עו"ד גיל נדל, **"אל תגעו לי במחיר ? על פסילת ערך עיסקה לצרכי מכס"** (25.4.08) **-**
http://www.nadel-law.co.il/Index.asp?ArticleID=1100&CategoryID=228

[8] **סעיף 132(ה)** לפקודת המכס.

[9] "הכללת הוצאות פרסום, דמי הפצה ודמי אחריות בערך לצרכי מסי יבוא" (סימוכין 554192) -טיוטת הנחיה של רשות המכס מתאריך 24.5.12.

[10] **סעיף 132(ה)** לפקודת המכס.

[11] **נוהל הערכת טובין של רשות המכס, בעמ' 7.**

[12] **חוות-דעת מייעצות (advisory opinion) 5.1-5.3 של הוועדה הטכנית של ארגון המכס העולמי, שכותרתן: "Treatment of Cash Discount under the Agreement".**

[13] **סעיף 133(א)(3)** לפקודת המכס.

[14] Appeal No. LON/06/7076 Prolab Nutrition Europe Limited V. The Commissioner for her Majesty's Revenue and Customs, 27.11.2009

[15] **Appeal No. Ap-2001-016 Simms Sigal & Co. LTD V. The Commissioner of the Canada Customs and Revenue Agency, 27.5.2003**

[16] **דברי ההסבר של ארגון המכס העולמי להסכם הערכת טובין המתייחסים לפסקה 8(1)(ג) להסכם.**

[17] **מאמר פרשנות (commentary) 20.1 של הוועדה הטכנית של ארגון המכס העולמי, שכותרתו: "warranty charges".**

[18] **סעיף 2(ב)(1)(ב) בעמ' 7 לנוהל הערכת טובין של רשות המכס.**