

יבוא, יצוא ומה שביניהם סקירות וחידושים בענייני חוק ומשפט

עו"ד גיל נדל, ראש תחום יבוא, יצוא וסחר בינלאומי במחלקת מיסים ותגמול בכירים

אימתי תוכר הנחה לצורך חישוב מסי יבוא? עו"ד גיל נדל, עו"ד מורן עוז

אחת המחלוקות המרכזיות הקיימות בין ציבור היבואנים לבין רשות המיסים היא בשאלת הערך שעליו יוטלו המיסים, שכן חלק נכבד ממסי היבוא (מכס, מס קניה) מוטל על פי ערך הטובין (באחוזים), ומכאן שקיימת חשיבות רבה לשאלה מה ייחשב הערך לצרכי מסי יבוא. אחת מן המחלוקות הנפוצות בעניין זה עוסקת בשאלה האם יש להכיר בהנחה שניתנה ליבואן על ידי הספק במסגרת הערך לצרכי מכס, או שאין להכיר בהנחה כזו.

לאחרונה אנו נתקלים בפרקטיקה מחמירה של רשות המיסים במסגרתה היא פוסלת את הערך לצרכי מכס שהוצהר על ידי היבואן, בטענה כי ההנחה שניתנה לו על ידי הספק אינה קבילה, ולכן אין להתחשב בה במסגרת קביעת הערך לצרכי מכס.

במצב זה, למרות שהיבואן טוען כי שילם מחיר מסוים ונמוך בעד הטובין ואף הציג אסמכתאות לכך, פוסלת רשות המיסים את המחיר שהוצהר וקובעת כי המיסים ישולמו לפי המחיר הגבוה יותר, מבלי להכיר בהנחה שהוצהרה.

על פי החוק, ערך העסקה לצרכי מכס ומס קניה נקבע בהתאם עקרון מחיר העסקה הקבוע בסעיפים 130(1) ו-132 לפקודת המכס, ומשמעה כי טובין מיובאים יוערכו לפי התשלום ששולם בעדם בפועל, כל עוד אין סיבה סבירה לחשוד באמיתות המחיר שהוצג. מדובר בשיטה בינלאומית הנהוגה ברוב מדינות עולם ואשר אומצה גם על ידי מדינת ישראל.

כפועל יוצא מכך, ההגיון המסחרי מורה על כך שיש להביא בחשבון במסגרת קביעת הערך לצרכי מכס את קיומן של הנחות מסחריות. אם ליבואן ניתנה הנחה והוא משלם 90 במקום 100, אין סיבה לגבות מע"מ על ערך של 100. ואכן, ארגון המכס העולמי במסגרת הנחיות שפורסמו על ידו, קבע כי יש להכיר בהנחות מסחריות ולקבלן.

נוהל הערכה של רשות המיסים קובע כי לצורך הוכחת קבילותה של הנחה על היבואן לעמוד בשני התנאים המצטברים הבאים:

"א.ההנחה קשורה קשר ישיר לטובין וניתנה עבור הטובין המיובאים.

הנחות שאינן ניתנות עבור הטובין אלא מסיבות אחרות (כגון: הנחות עבור הטובין שיובאו בעבר, או עבור עמידה ביעדי מכירות שנתיים שנקבעו), לא תוכרנה בקביעת הערך של הטובין ולא ניתן יהיה לנכותן מהערך לצרכי מסי יבוא.

ב.ההנחות חייבות להיות קבועות, ידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין.

אם לא ניתן לקבוע את גובה ההנחה בעת הערכת הטובין, ההנחה לא תוכר."

הסמכות החוקית שעל בסיסה נכתב נוהל זה נובעת מסעיף 132(ה) לפקודת המכס הקובע כי: "הנחות במחיר טובין שיינתנו לאחר פדייתם מפיקוח רשות המכס, לא יובאו בחשבון לעניין קביעת ערך העסקה של אותם טובין".

סעיף זה קובע כי רק הנחה שניתנת לפני שחרור הטובין מן המכס, תהיה קבילה ויהיה ניתן להתחשב בה לצורך חישוב המסים, אך הנחה שתינתן לאחר שחרור הטובין, באופן רטרואקטיבי, לא תהיה קבילה. סעיף זה בא בעיקר על מנת להקל ולפשט את עבודת המכס, ולמנוע מחלוקות והתחשבונויות בדיעבד בין היבואן ורשות המיסים.

יחד עם זאת, ועל אף שרשות המיסים ניסתה להציב קווים ברורים בעניין זה, עדיין נוצרות בינה לבין ציבור היבואנים מחלוקות רבות ואי בהירויות בסוגיה זו.

אחת המחלוקות העיקריות היא בעניין הנחת כמות אשר ניתנת בגין עסקאות שנעשו בחודש מסוים אשר הזכאות לה נרכשה בחודש הקודם להן.

מדובר במצב בו היבואן והספק סיכמו ביניהם כי אם היבואן ירכוש 1,000 יחידות במחיר של 5 ש"ח במשך שנה אחת, הוא יקבל לאחר מכן הנחה מהספק ויהיה רשאי לרכוש 200 יחידות במחיר מוזל של 3 ש"ח.

האם ניתן להכיר בהנחה זו בערך העסקה לצרכי מכס?

רשות המסים מפקפקת בהנחות מסוג זה, בטענה כי הבסיס שעל פיו מחושב המס הינו המחיר במועד החיוב במס, דהיינו, מועד מסירת הטובין. זאת, משום שלעמדת רשות המיסים מסי היבוא הינם מיסים חד שלביים אשר מוטלים במועד החבות במס ללא התחשבות מאירועים או תמריצים מאוחרים ובכלל זה, הנחות שהעניק הספק ליבואן בגין רכישות מצטברות קודמות. לעמדת רשות המיסים היא שהכרה בהנחה שזכאותה נרכשה בעבר, כמוה כתיקון רטרואקטיבי של מחירם של הטובין שנרכשו בעבר.

ואולם, בית המשפט העליון בע"א 5717/05 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' אמקור מקררים בע"מ ("עניין אמקור"), דן בסוגיית מתן הנחות כמות ומועד גיבושה ומימושה של הנחה זו וקבע דברים אחרים. באותו מקרה היה מדובר במס קניה על תוצרת מקומית, אך הרציונל נכון גם בענייננו.

בעניין זה, פסק בית המשפט את הדברים הבאים:

"החוק קובע, כי בסיס המס הינו המחיר המשתלם, הוא המחיר בפועל. המחיר המשתלם בעסקאות בין צדדים מושפע מגורמים שונים, ובכלל זה מעסקאות קודמות שנערכו בין הצדדים. החוק אינו מחריג במפורש הפחתה במחיר הנובעת מסיבה כזו או אחרת, ובכלל זה הנחת כמות".

בית המשפט העליון קבע כי אכן לפי סעיף 132 לפקודת המכס אין להביא בחשבון הנחות שניתנות לאחר פדייתם של טובין מיובאים מפיקוח רשות המכס אך עמדה זו מתקיימת אך ורק לגבי הנחות שניתנות בדיעבד על הטובין שנרכשו במחיר מלא. ואולם כאשר אנו בוחנים את ההנחה שניתנת עבור עסקאות שנעשו לאחר שהזכאות להנחה גובשה בעבר, הרי שיש לראות את הנחה זו ככזו שניתנה קודם למסירת הטובין שנקנו במחיר מופחת. הנחה זו הינה הנחה שהתגבשה וניתנה לפני שחרור הטובין מפיקוח המכס ואין צורך לבצע בגינה התחשבות "בדיעבד".

מהו נטל ההוכחה המוטל על יבואן לצורך הכרה בהנחה?

כאשר מתעוררת מחלוקת בין יבואן לרשות המכס בנוגע לפסילת המחיר שהוצהר על ידי היבואן, ניתן להניח שאם היבואן יספק הסברים וראיות התומכות במחיר שהוצהר על ידו, לרבות הסכם עם הספק המתייחס לאותה הנחה, או עדות של הספק עצמו, הוא יעמוד בנטל ההוכחה הנדרש לצורך הכרה בהנחה.

לעומת זאת, אם היבואן רק עומד על כך שהמחיר שהוצהר על ידו הוא אמיתי, ללא הצגת אסמכתאות נוספות מלבד עדותו והחשבונית שהוצגה בעת היבוא, ככל הנראה לא יוכל היבואן לעמוד בנטל ההוכחה הנדרש לשיעור רצונה של רשות המכס.

לכן, כאשר יבואן מקבל הנחה מן הספק, טוב יעשה אם יצטייד מבעוד מועד במסמכים בכתב אשר מוכיחים את אמיתות המחיר, כולל התייחסות מפורטת לתנאים של אותה הנחה. יתירה מזו, רצוי ביותר כי בטרם היבוא, יגיע היבואן להסכם כתוב עם היצרן/הספק ובו מפורטים שיעורי ההנחות בקשר לטובין המיובאים, מועדי נתינתם, ביחס לאלו טובין יינתנו, ועוד ועוד.

מסמכים נוספים שיכולים לסייע ליבואן בנטל ההוכחה הם מחירוניים המציגים את המחירים וההנחות הניתנות עליהם והצהרה של היצרן הזר בדבר נכונות ההנחה.

* * *

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 ותגמול בכירים. בדוא"ל Gill.Nadel@goldfarb.com /או בטלפון 03-6089979.