

## יש היגיון גם בדיני המכס

### עו"ד גיל נדל

מה קורה במצב שבו יבואן מייבא טובין לישראל במחיר מופחת, כאשר אותו מחיר מגלם בתוכו הנחה שקיבל מהספק? אלא שההנחה היא מותנית – היא מותנית בכך שהיבואן יעמוד ביעד רכישה עתידי שהוסכם בין הצדדים, ואם לא יעמוד בכך – יהיה עליו להשיב לספק את סכום ההנחה. כיצד יש לקבוע את ערכם של טובין לצורך קביעת גובה מסי היבוא: האם בהתאם למחיר שמגלם ההנחה המותנית, או בהתאם למחיר הטובין המלא (לפני הנחה)?

שאלה זאת הוכרעה לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין דלק מוטורס (ע"א 5142/20) שדחה את ערעור המדינה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בלוד.

בבסיס הדברים צריך להסביר כי העקרון בקביעת ערך לצרכי מסי יבוא הינו המחיר ששולם בפועל עבור הטובין, או בלשונו של בית משפט המחוזי – "כי יש לשאוף להטיל את מסי היבוא לפי המחיר ששולם בפועל בייבוא הטובין". מצד שני, ההסכם הבינלאומי בעניין הערכת טובין שאומץ לחקיקה הישראלית, קובע סייגים לעקרון זה, ואחד הסייגים הוא שמכירת הטובין או מחירם לא יהיו כפופים לתנאי או לתמורה כלשהם, שלא ניתן לאמוד את ערכם לצורך קביעת ערך הטובין.

במקרה זה, חברת דלק מוטורס, יבואנית רכבי מזדה, קיבלה הנחה ברכישת חלקי חילוף, בכפוף לעמידה ביעדים שנתיים. בהסכם בו נקבעה הזכאות להנחה נקבע כי במקרה של אי הגעה ליעדי הרכישה תחויב היבואנית בהשבת ההנחה לספק. בהסכמים מאוחרים יותר לא נכללה הוראה בדבר השבת ההנחה במקרה של אי עמידה ביעד.

רשות המסים הוציאה הודעת חיוב ליבואנית בטענה שמדובר בהנחה מותנית שהינה הנחה בלתי קבילה. זאת, לטענת רשות המסים, לאור הוראת סעיף 132(ב)(2) לפקודת המכס, הקובע כי ערך העסקה לא יהיה קביל במקרה שמכירת הטובין או מחירם כפופים לתנאי או לתמורה כלשהם, שלא ניתן לאמוד את ערכם לצורך קביעת ערך הטובין. רשות המסים טענה כי מכיוון שבמועד הקובע (שחרור הטובין) לא ניתן היה לדעת האם תעמוד היבואנית ביעדי המכירות, הרי שאין להכיר בהנחה המותנית שאותה קיבלה היבואנית, וערך הטובין יהיה מחירם המלא ללא ההנחה.

היבואנית טענה, מנגד, כי מדובר בהנחה קבועה שאינה תלויה ביעד, ובניגוד לאמור בהסכמים עם הספק – סכום ההנחה מעולם לא הושב לספק גם במצבים שבהם לא עמדה היבואנית ביעד הרכישות. בכך, טענה היבואנית, מוכח בבירור כי כוונת הצדדים הייתה שההנחה תינתן בסופו של דבר ללא קשר לעמידה או אי עמידה ביעד. עוד טענה היבואנית כי עמדת רשות המסים מנוגדת להוראת ההסכמים הבינלאומיים, ועמדה זאת גם מביאה לפרדוקס, שכן אם מדובר בהנחת כמות המתקבלת מראש – יטען המכס כי מדובר בהנחה מותנית שאינה קבילה, ואם ההנחה תינתן בדיעבד – יטען המכס שלא ניתן לבצע האמת מחיר רטרואקטיבית, ובכך שאף יבואן לא ייחנה מהנחת כמות.

בית המשפט המחוזי ניתח באופן מפורט הן את הצד העובדתי - האם הייתה כאן הנחה מותנית או לא, והן את הצד המשפטי/עקרוני – מה דינה של הנחה מותנית. בצד המשפטי העקרוני, שהוא החשוב לענייננו - ידה של היבואנית הייתה על העליונה, ובית המשפט קבע כי ככל שמדובר בהנחה מותנית, שעל היבואנית היה להשיבה במקרה של אי עמידה ביעד הרכישות - עדין אין לכלול הנחה זו בערך לצרכי מסי יבוא.

וזאת - מדוע? לאחר ניתוח אסמכתאות שונות והיעזרות בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין אמקור, הגיע בית המשפט למסקנה כי יש לשאוף להטיל את מיסי היבוא לפי המחיר ששולם בפועל ביבוא הטובין, גם כאשר מדובר בהנחה הכפופה לתנאי, וגם כאשר אין וודאות בעת היבוא האם אותו תנאי יתקיים. וכל זאת, בכפוף לכך שמדובר בהנחה "שנקבעה מראש ושניתנת מראש על פי מתכונת קבועה וידועה". הסיבה לכך היא שיש לדבוק בנקודת המוצא העקרונית של ארגון הסחר העולמי כי יש לקבוע את ערך הטובין המיובאים לפי מחיר העסקה בפועל שלהם.

בית המשפט מתח ביקורת על רשות המסים בכך שיצרה יצור כלאים ופסחה על שני הסעיפים: מצד אחד טענה רשות המסים שמדובר בתנאי שלא ניתן לאמוד את ערכו ולפיכך אין להביאו בחשבון, ומדי שני היא חייבה את היבואנית בהפרש מסי יבוא בגובה ההנחה, ללמדנו כי מדובר בסכום מדויק. אי אפשר לרקוד על שתי החתונות.

רשות המסים ערערה לבית המשפט העליון, וטענה שככל שמדובר בהנחה מותנית, הרי שמדובר בתנאי שלא ניתן לאמוד את ערכו, ולכן במקרה זה אי אפשר להטיל את מסי היבוא לפי המחיר ששולם בפועל. וגם אם נאמר שניתן לאמוד את ערכו של התנאי – הרי שיש להטמיעו במחיר העסקה לצורך חישוב גובה הטובין.

בית המשפט דחה את הערעור ודחה את עמדת רשות המסים.

בית המשפט העליון אישר את קביעת המחוזי וקבע כי יש לקבל את המחיר המגלם את ההנחה גם אם ההנחה הייתה כפופה לתנאי שבמועד היבוא אין ודאות לגבי התקיימותו, ובלבד שהיא ניתנה מראש על פי מתכונת קבועה וידועה. זאת משום שיש לפעול להטיל את מסי היבוא לפי המחיר ששולם בפועל.

בית המשפט היה ער לקושי שרשות המסים עלולה להתקל בו במקרים בהם תוחזר ההנחה לספק במועד המאוחר לייבוא הטובין. אולם בית המשפט לא ראה טעם מיוחד לסטות מהכלל שלפיו שומת המכס נקבעת על פי הצהרת היבואן מתוך הנחה שהצהיר אמת. כמובן, שאם יתברר שקיים חסר במקרה של החזרת ההנחה -רשות המסים תוכל להוציא הודעת חיוב רטרואקטיבית, והיא בעלת סמכות מלאה לעשות זאת.

בשורה התחתונה: פסק דין זה מצטרף לשורה של פסקי דין שניתנו בשנים האחרונות בענייני ערך טובין לצרכי מסי יבוא, המאמצים את השכל הישר וההיגיון הפשוט: יש לשלם את המס לפי המחיר ששולם בפועל עבור המוצר ולא לפי ערכים/אומדנים ערכים המבוססים על פיקציות שונות.

ע"א 5142/20 **מדינת ישראל רשות המסים נ' דלק מוטורס**. למדינה -עו"ד הירשברג. ליבואן – עו"ד אברמוביץ

חשוב לציין כי רשות המסים הוציאה לפני למעלה מעשור הנחייה הקובעת כי על מנת שההנחה תהיה קבילה - על ההנחה להיות קבועה, סופית ובלתי מותנית. הדיון המשפטי שהתקיים בעניינה של דלק מוטורס נגע באופן ישיר וחזיתי, מבחינת תוכנו, בהנחיית רשות המסים, ודחה אותה, ומובן כי לדיון זה קיימת חשיבות עקרונית רבה. בעקבות פסק הדין של בית המשפט העליון ראוי שרשות המסים תתקן את החלק שבנוהל הערכת טובין המתייחס לקבילותן של הנחות, ותיישם את הוראות פסק דין זה.

פסק דין זה ממשיך את הכיוון העקרוני שהובע על-ידי בית המשפט המחוזי בלוד (בהרכב של שלושה שופטים) בעניין חברת פלאפון, בו קבע בית המשפט כי טובין שסופקו ללא חיוב למטרות שירותי אחריות או למטרות קיום מכירות לא יחויבו במסי יבוא, בניגוד לעמדת רשות המסים, וזאת כאשר ניתן להוכיח כי ערכם מגולם בעסקת מסגרת מסחרית כוללת המקובלת באותו ענף, שעניינה אספקת מכשירים בתמורה מלאה ובציודם כמויות קטנות יחסית של טובין ללא חיוב לצורך אחריות וקידום מכירות. גם בעניין זה ראוי שרשות המסים תוציא הנחייה מתוקנת.

\* \* \*

**הסקירה לעיל הינה בבחינת תמצית. המידע הכלול בה נמסר למטרות אינפורמטיביות בלבד ואין במידע כדי להוות ייעוץ משפטי.**

**לקבלת פרטים נוספים, אנא פנו ל:**



**עו"ד גיל נדל**

**ראש מחלקת מיסים (משותף) -**

**ייבוא, ייצוא וסחר בינלאומי**

[Gill.Nadel@goldfarb.com](mailto:Gill.Nadel@goldfarb.com)

03-6089979