



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 1716/18

תחום החלטת המיסוי: מס ערך מוסף

הנושא: מחיר העסקה לפי סעיף 11א' לחוק מע"מ במקרה בו הטובין המיובאים פטורים ממע"מ - החלטת מיסוי שאינה בהסכם

העובדות:

1. חברה ישראלית הרשומה כ"עוסק" בישראל (להלן: "החברה") מייבאת טובין לישראל (להלן: "הטובין המיובאים") ומוכרת אותם למגוון לקוחות בישראל.
2. אחד מלקוחותיה של החברה (להלן: "הלקוח") זכאי לפטור ממע"מ בגין הטובין המיובאים.
3. בכוונת החברה להתקשר עם הלקוח למכירת הטובין כמפורט להלן:
 - א. הלקוח מזמין ומעביר לחברה הזמנת רכש.
 - ב. בסמוך לאחר קבלת ההזמנה מהלקוח, מעבירה החברה הזמנה back to back לספק בחו"ל.
 - ג. הטובין המיובאים נשלחים לישראל עם חשבון ספק ומסמכי בעלות ע"ש החברה.
 - ד. הטובין המיובאים עוברים לפדייה מפיקוח המכס בהליך של הסבת דוקומנטים מהחברה ללקוח, ורשימון היבוא מופק על שמו של הלקוח.
 - ה. שחרור הטובין המיובאים מפיקוח המכס מתבצע בהסתמך על מלוא התמורה לה זכאית החברה מהלקוח, ומכאן שהערך לצרכי מכס של הטובין המיובאים גבוה מהערך שהיה מתקבל אילו שוחררו הטובין המיובאים בהסתמך על החשבונית מהספק בחו"ל. כלומר, ערך הטובין המיובאים המוצהר ברשימון היבוא שווה למחיר מכירתם ללקוח.

הבקשה:

מחיר העסקה בידי החברה יקבע לפי סעיף 11א' לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), ובהתאם תפיק החברה חשבונית מס ללקוח על ההפרש שבין התמורה עליה הוסכם (בין החברה לבין הלקוח) לבין מחיר הטובין



החטיבה המקצועית

המיובאים לעניין המס על ייבואם. דהיינו, במקרה דנן, בשל העובדה כי המחיר לצורכי מכס זהה לתמורה שהוסכמה עם הלקוח יהיה מחיר העסקה בידי החברה בשווי אפס.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

להלן עמדתנו בשים לב לנסיבות המקרה-

1. סעיף 11א' לחוק מע"מ שעניינו במכירה לפני פדייה מפיקוח רשות המכס, קובע כי:
"מחירה של עסקה של מכירת טובין מיובאים לפני פדייתם מפיקוח רשות המכס, כשהרשימון לצריכה בארץ ערוך על שמו של הקונה, הוא התמורה שהוסכם עליה בניכוי מחיר הטובין לענין המס על ייבואם"
2. סעיף 11(א) לחוק מע"מ קובע כי:
"מחירים של טובין ביבוא למעט טובין שחל עליהם סעיף קטן (ב), הוא ערכם כאמור בסעיפים 129 עד 134א לפי העניין לפקודת המכס במועד תשלום המס, בתוספת המכס וכל מס או היטל אחר החלים על היבוא".
3. סעיף 132 לפקודת המכס קובע כי:
"ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן – מחיר העסקה), בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133, ובלבד שהתקיימו כל התנאים המנויים בסעיף קטן (ב)".
כלומר, הבסיס לקביעת ערך העסקה לצורך מיסי יבוא הוא המחיר ששולם לספק בחו"ל בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133 לפקודת המכס.
4. בדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון חוק מע"מ 1332 מיום 13.3.1978 (פורסם בהצעות חוק 1332, בעמ' 126) (להלן: "הצעת החוק") נאמר לעניין סעיף 11א' לחוק מע"מ, כי מטרת סעיף זה היא למנוע כפל מס, למקרים בהם מכירת הטובין לקונה נעשית בטרם שחרורם מהמכס. אילולא סעיף זה הקונה היה נדרש לשלם מס בכפל, בפעם הראשונה היה מתחייב במס בעת רכישת הטובין מהיבואן, בפעם השנייה היה מתחייב במס בעת שחרור הטובין מפיקוח רשות המכס. למעשה, יישום סעיף זה ממסה את היבואן על הערך המוסף שנוצר בשל ייבוא הטובין לישראל ומכירתם.
5. קיימים מקרים בהם בשל שיקולים שונים (לדוג' מקרה בו היבואן לא מעוניין לחשוף את עלויותיו בפני הלקוח שעבורו ייבא את הטובין), היבואן מצרף לרשימון היבוא את חשבון העסקה שהוצאה בשל המכירה בישראל ולא את חשבון הספק (הנמוך מחשבון העסקה) אשר התקבל בגין רכישת הטובין המיובאים מהספק בחו"ל. במקרה זה משולם מע"מ במסגרת רשימון היבוא גם על הערך המוסף של היבואן המוכר.
6. לא כך פני הדברים כאשר הלקוח שעבורו יובאו הטובין פטור ממע"מ בייבוא. במקרים אלו, לא ישולם כלל מס בשל יבוא הטובין, לרבות על הערך המוסף שנוצר ליבואן המוכר,



החטיבה המקצועית

כך שבמקום למנוע כפל מס, ייגרם הפסד מס, זאת בניגוד למטרתו של סעיף 11א' כאמור בדברי ההסבר.

7. עמדתנו הינה, כי מחיר העסקה בידי החברה החייב במס בשיעור מלא, הוא ההפרש שבין התמורה המתקבלת מהלקוח לבין ערך הטובין לפי סעיפים 129 עד 134א לפקודת המכס קרי, המחיר ששולם לספק בעד הטובין בתוספת כל ההוצאות בסעיף 133 לפקודת המכס.
8. עקרון דומה בא לידי ביטוי במסגרת עמדה מס' 5/2016 לעמדות החייבות בדיווח בנושא מע"מ, שפורסמו ע"י רשות המיסים. בעמדה זו נקבע לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק (אשר מחיל מע"מ בשיעור אפס על שירות שערכו כלול בערך הטובין לצרכי מכס), כי מע"מ בשיעור אפס כאמור יחול רק במקום בו שולם מע"מ ביבוא, ואילו במקום בו יש פטור ביבוא לא משולם מע"מ, יהיה אותו שירות חייב במס בשיעור מלא.
9. לאור כל האמור לעיל, המחיר יהא ההפרש שבין התמורה המתקבלת בידי החברה מהלקוח לבין המחיר המשולם לספק בחו"ל ולא מחיר אפס כבקשת החברה.
10. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.
11. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.
12. החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שניתנו בעבר ע"י הנהלת רשות המיסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה והן קבעו אחרת.