



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 7/11

תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף

הנושא : החבות במע"מ של שירותים הניתנים לתושב החוץ ולתושב ישראל הקשורים לנכסים

בלתי מוחשיים המיובאים לישראל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות :

1. עוסק ישראלי (להלן: "העוסק"), המפעיל בישראל בית תוכנה, מעניק שירותים לחברה זרה המייצרת תוכנות בחו"ל (להלן: "תושב חוץ").
2. שירותים אלה כוללים, בין היתר, יצירת קשרים עסקיים בין תושב החוץ לגורמים שונים, בישראל ובחו"ל (להלן: "הרוכשים"). השירותים האמורים תורמים לרכישת התוכנות ע"י גורמים אלה מתושב החוץ (להלן: "השירותים").
3. הרוכשים משלמים ישירות לתושב החוץ בגין רכישת התוכנות, אשר מסופקות להם באמצעות האינטרנט.
4. העוסק מקבל מתושב החוץ עמלה בגין מתן השירותים.
5. נוסף על מתן השירותים לתושב החוץ, העוסק מעניק ללקוחות בישראל ובחו"ל, שרכשו את התוכנות מתושב החוץ, שירותים נוספים, לרבות התאמות, הדרכות וכו' (להלן: "השירותים הנוספים"). השירותים הנוספים ללקוחות בחו"ל ניתנים ע"י העוסק הן מישראל והן בחו"ל. העוסק מדווח על העסקאות של מתן השירותים הנוספים כחייבות במע"מ בשיעור מס מלא, ככל שמדובר בלקוח ישראלי.
6. לתושב החוץ אין עסקים או פעילות בישראל והוא אינו רשום בישראל.

הבקשה :

עמדתנו בקשר לשיעור המס החל בגין מתן השירותים ע"י העוסק.

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מס בשיעור אפס על שירות הניתן לתושב חוץ, ובלבד שהתקיימו התנאים להלן:
 - 1.1. השירות ניתן ו "לתושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ, קרי:
"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל"
בסעיף 1 לחוק מע"מ נקבע כי תושב חוץ הוא:
".....(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל"

1.2. השירות לא ניתן, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך טובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

1.3. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

1.4. השירות לא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל, כאמור בתקנה 12א(א) לתקנות מע"מ, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

2. לאור כל המקובץ לעיל, החבות במע"מ בשל מתן השירותים והשירותים הנוספים הינה כדלקמן:

2.1. בגין השירותים הניתנים לתושב החוץ בקשר לרכישות שביצעו תושבי ישראל:

כאמור, בסעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ נקבע, כי במידה והוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, יחול על השירות מע"מ בשיעור אפס.

בענייננו, אף כי יבוא התוכנות הינו בגדר יבוא של טובין בלתי מוחשיים, עפ"י הוראות סעיפים 2 ו-26 (ב) לחוק מע"מ חל מע"מ בשיעור מלא בשל היבוא כאמור. אשר על כן, בשל מתן השירותים הנ"ל יחול מע"מ בשיעור אפס בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן:

2.1.1. יוכח ע"י העוסק כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין. לעניין זה נדרש, כי בידי העוסק חשבון ספק לפיו יוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין המיובאים. חשבון הספק יישמר בידי העוסק כחלק מספריו.

2.1.2. יוכח ע"י העוסק כי הרוכשים הישראלים (היבואנים) שילמו מע"מ בשיעור מלא של יבוא התוכנות.

לעניין זה יצוין, כי עפ"י תקנה 6ג' לתקנות מע"מ על הגורם המייבא לשלם את המע"מ באחת משלוש הדרכים הבאות: באמצעות המוסד הכספי, המעביר את התמורה בשמו לחו"ל, ואם אין הוא מעביר את התמורה לחו"ל באמצעות מוסד כספי: באמצעות הוצאת חשבונית עצמית (במידה והרוכש הישראלי הוא עוסק) או באמצעות דיווח על עסקת אקראי (במידה ואין הוא בגדר עוסק). אשר על כן, נדרש כי בידי העוסק ימצא, כחלק מספריו, העתק של אחד המסמכים הבאים:

2.1.2.1. המסמך שהנפיק המוסד הכספי למעביר המט"ח לחו"ל, המעיד על תשלום מע"מ בגין היבוא ("מסמך אחר").

2.1.2.2. החשבונית העצמית שהוציא מייבא הטובין, אם הוא בגדר "עוסק" לצרכי חוק מע"מ.

2.1.2.3. טופס דיווח על עסקת האקראי.

יודגש כי, במידה ואין בידי העוסק העתק של אחד המסמכים כאמור לעיל, עליו לדווח על השירותים שנתן לתושב החוץ כחבים במע"מ בשיעור מלא.

2.2. בגין השירותים הנוספים הניתנים ללקוחות בישראל:

בשל מתן השירותים האמורים בישראל חל מע"מ בשיעור מלא, היות ואין המדובר בשירותים הכלולים במחיר התוכנות המיובאות ותמורתם משולמת לעוסק ישירות ע"י מקבל השירות.

2.3. בגין השירותים והשירותים הנוספים הניתנים ללקוחות בחו"ל:

בהנחה שגם רוכש התוכנה (נוסף על יצרן התוכנות) הינו בגדר "תושב חוץ" כמשמעותו בסעיף 30 (ג) לחוק מע"מ, והטובין סופקו בחו"ל ולא יובאו לישראל, השירותים והשירותים הנוספים הניתנים ע"י העוסק חייבים במע"מ בשיעור אפס וזאת לאור הוראות סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ או סעיף 30 (א) (7) לחוק מע"מ, בהתאם למקום מתן השירות בפועל, ובהתקיים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ.