



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 7369/16 תחום החלטת המיסוי: מס ערך מוסף

הנושא - החבות במע"מ של שירותים שמעניק רופא לתייר במסגרת אשפוז התייר בבית חולים - החלטת מיסוי שאינה בהסכם

העובדות:

1. רופא רשום לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן - "החוק") כ"עוסק מורשה" (להלן - "הרופא").
2. הרופא מעניק שירותים רפואיים לתיירים המגיעים לישראל.
3. השירותים של הרופא ניתנים גם בבתי חולים וגם במרפאות רפואיות והם כוללים ביצוע ניתוחים, מתן ייעוץ ופעולות רפואיות אחרות.
4. השירותים ניתנים גם במהלך האשפוז של התייר וגם לאחר שהשתחרר מהאשפוז (להלן ביחד - "השירותים").
5. לעיתים, ההתקשרות של הרופא עם התיירים נעשית באמצעות סוכנות תיירות רפואית (להלן - "הסוכנות") כאשר בפועל מקבל השירות הרפואי הינו התייר. במקרים האחרים, התיירים פונים ישירות לרופא ומתקשרים עימו לצורך קבלת השירותים.
6. החיוב עבור השירותים מתבצע באופן הבא: הרופא מחייב את התייר באופן נפרד עבור השירותים שהוא מעניק לתייר אגב האשפוז ובמקביל בית החולים מחייב את התייר עבור השירותים שבית החולים העניק לתייר אגב האשפוז.
7. כאשר ההתקשרות של הרופא עם התייר נעשית דרך הסוכנות, היא זו שמשלמת לרופא עבור השירותים וגובה את מחירם מהתייר.

2. הבקשה

לאשר החלת מע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק על מלוא התמורות שמקבל הרופא מהתייר בגין השירותים שקיבל, הן התמורה שהועברה לו ישירות מהתייר והן התמורה ששולמה באמצעות הסוכנות.

א. תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. ככלל, על מנת לחסות תחת הוראת סעיף 30(א) לחוק, והוראת סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק בפרט, על העוסק לעמוד במספר תנאים מצטברים אשר בהתקיימם, שירות אשפוז התייר בבית החולים והשירותים הנוספים הניתנים לו אגב האשפוז, יחובו במע"מ בשיעור אפס:

א. התייר אושפז בפועל- אשפוז הוא קבלת אדם למחלקה או ליחידת אשפוז בבית חולים.

ב. המאושפז הינו "תייר" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק:

"תייר – יחיד השוהה בישראל על פי אשרה ורישיון לישיבת מעבר או לישיבת ביקור, לפי פסקאות (1) או (2) של סעיף 2(א) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או מי שהוראות החוק האמור אינן חלות לגביו מכוח סעיף 17 לאותו חוק, למעט מי ששוהה בישראל על פי אשרה לישיבת ביקור כדי לעבוד זמנית בשכר בישראל".

ג. האשפוז הינו בבית חולים רשום בהתאם להוראות פקודת בריאות העם, 1940 (להלן - "הפקודה").

יודגש כי מרפאה הרשומה לפי הפקודה לא תחשב כבית חולים לעניין סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק.

ד. השירותים הנוספים שמקבל התייר יהיו **"אגב אשפוז"** ובלבד שאם השירותים האמורים ניתנים ע"י בית חולים הרשום כמלכ"ר, הם יכללו בשובר קבלה/חשבונית של בית החולים (בהתאם להוראות הדין החלות בעניין זה).

אם השירותים ניתנים ע"י בית חולים הרשום כעוסק, הם יכללו בחשבונית המס שמוציא בית החולים לתייר.

ה. נותן השירות מקיים את התנאים שפורטו בתקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן - "התקנות"), היינו רישום פרטי העסקה בספרי החשבונות של העסק לרבות מחיר העסקה, דרך התשלום וסוג המטבע שבו שולמה.

בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה לרבות שם התייר מענו הקבוע ומס' דרכונו, והוצאה חשבונית/חשבונית מס המפרטת את השירות שניתן לו.

2. אשפוז של תייר בבית חולים ושירותים נוספים אגב אשפוזו אשר ניתנים לתייר ע"י עוסקים שאינם קשורים לבית החולים והשירותים אינם כלולים בשובר קבלה/חשבונית/חשבונית מס שהוציא בית החולים לתייר, חבים במע"מ בשיעור מלא גם אם השירותים ניתנו בפועל בבית החולים ואגב אשפוז.

3. אשפוז של תייר בבית חולים ושירותים נוספים אגב אשפוזו אשר כלולים בשובר קבלה/חשבונית/חשבונית מס שהוציא בית החולים לתייר, חבים במע"מ בשיעור אפס.
4. כאשר התייר משלם ישירות לרופא את התמורה בגין שירותיו, והתמורה אינה כלולה בשובר קבלה/חשבונית/חשבונית מס שהוציא בית החולים לתייר, יחול מע"מ בשיעור מלא על השירותים הנ"ל.
5. כאשר התייר משלם ישירות לרופא את התמורה בגין שירותיו, והתמורה כלולה בשובר קבלה/ חשבונית/ חשבונית מס שהוציא בית החולים לתייר, השירותים יחשבו כשירותים נוספים הניתנים לתייר אגב אשפוזו, ולפיכך הם יהיו כלולים בסעיף 30(א)(8)(ז) לחוק ויחובו במע"מ בשיעור אפס.
6. שירותים הניתנים לתייר במרפאה רפואית יהיו חייבים בשיעור מס מלא היות והם לא ניתנו בבית חולים רשום לפי הפקודה, וזאת גם במצבים שקיים אשפוז של התייר במרפאה.
7. מע"מ בשיעור אפס כאמור מותנה בקיומם של כל התנאים שפורטו לעיל.
8. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.
9. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.
10. החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שניתנו בעבר ע"י הנהלת רשות המיסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה ונקבע בהן אחרת.