



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 8927/14 **תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף**

הנושא: החובה של תושב חוץ להירשם כעוסק מורשה במע"מ והחבות במע"מ של שירותי תמיכה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת חוץ אשר התאגדה ופועלת מחוץ לישראל בלבד (להלן: "תושבת החוץ") עוסקת בפיתוח ושיווק תוכנות מחשב בכל העולם.
2. לתושבת החוץ אין סניף בישראל.
3. תושבת החוץ התקשרה בהסכם עם תושב ישראל למכירת רישיון לשימוש בתוכנה ומתן שירותים כמפורט להלן.
4. לעיתים ובאופן לא קבוע, יישלחו מספר עובדים של תושבת החוץ לישראל לצורך מתן שירותים לתושב ישראל של הטמעת התוכנה וייתכן גם שקבלני משנה ישראלים יתנו בשמה של תושבת החוץ את השירותים לתושב ישראל.
5. בנוסף, צפויה תושבת החוץ לספק מחו"ל לתושב ישראל שירותי תמיכה ותחזוקה באופן מקוון.
6. כל השירותים יינתנו למשך תקופה מוגדרת מראש.
7. לתושבת החוץ לקוח אחד בלבד בישראל, אין ולא יהיו לה משרדים, סוכנים או מקום אחר בישראל שישמשו אותה, ופרט למפורט לעיל אין לה כל פעילות בישראל.
8. ככלל, מרבית הפעילות של תושבת החוץ נעשית מחוץ למדינת ישראל, כאשר השירותים הניתנים בישראל הינם זניחים ונלווים למכירת התוכנה על ידה במסגרת פעילותה מחוץ לישראל.
9. בגין רכיבי ההתקשרות הכרוכים ברכישת התוכנה והשירותים, תושב ישראל העביר את התמורה לתושבת החוץ באמצעות מוסד כספי בישראל אשר גבה מתושב ישראל גם את סכומי המע"מ בגין היבוא בהתאם לתקנה 6ג' לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות").

הבקשה:

בפנייתך ביקשת את אישורנו כי, לאור אופי פעילותה של תושבת החוץ, לא תידרש תושבת החוץ לרישום כ"עוסק מורשה" לצרכי מע"מ בישראל, וכן לא יחול מע"מ בשיעור מלא במידה ותושבת החוץ תיעזר בקבלני משנה לצורך מתן השירותים בתקופת ההתקשרות המוגדרת מראש.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

להלן עמדתנו בשים לב לנסיבות המקרה-

לעניין רישום תושבת החוץ כעוסק מורשה לצרכי מע"מ ודיווח העסקה על ידי תושב ישראל

1.1. סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") קובע:

"חייב במס שהוא תושב חוץ, שיש לו עסקים או פעילות בישראל, ימנה תוך 30 יום לאחר שהחל לעסוק או לפעול בארץ נציג שמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל, יודיע על כך למנהל ויצרף הסכמתו של הנציג בכתב".

1.2. תקנה 6ד' לתקנות קובעת:

"נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה; לענין זה יחולו הוראות תקנה 6ג' (ד) בשינויים המחויבים".

1.3. בנסיבות המתוארות לעיל אין אנו רואים במתן שירותי התמיכה הניתנים לעיתים, באופן לא קבוע ולתקופה מוגדרת מראש כפעילות המחייבת את החברה ברישום במע"מ בישראל כעוסק מורשה לפי סעיף 60 לחוק.

1.4. המוסד הכספי פעל כדין כאשר גבה את המע"מ מתושב ישראל בעת העברת המט"ח לחו"ל, זאת לאור תקנה 6ג' (א) לתקנות.

עפ"י עמדתנו, מהבחינה המהותית רכיב השירותים זניח ביחס לרכיב התוכנה ולכן שני מרכיבים אלה ייחשבו יחד כיבוא של נכס בלתי מוחשי לישראל.

לעניין החבות במע"מ בגין שירותים שתקבל תושבת החוץ מקבלני המשנה הישראלים

1. סעיף 30(א)5 לחוק קובע כי יחול מס בשיעור אפס על :

"מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה. לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין".

2. בתקנה 12א(א) לתקנות, נקבע סייג לפיו לא יחול מס בשיעור אפס, על שירות שניתן לתושב חוץ כאשר השירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל אלא אם הוכיח נותן השירות כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

3. כאשר מדובר בשירות הניתן בקשר לנכס מיובא לישראל ותמורת השירות כלולה בערך הטובין המיובא, לא יחול הסייג הקבוע ברישא של התקנה ויחול מס בשיעור אפס על השירות.

4. לאור כל האמור לעיל, לגבי השירותים שמעניקים קבלני המשנה הישראלים לתושבת החוץ בתקופת ההתקשרות המוגדרת מראש יחול מע"מ בשיעור אפס בכפוף לכך כי תמורת השירות המשולמת לקבלני המשנה ע"י תושבת החוץ מהווה חלק ממחיר העסקה הכולל שבין תושבת החוץ לבין תושב ישראל, (בגינו שולם מע"מ על ידי תושב ישראל).

5. כתנאי לשיעור אפס יש לפעול כדלקמן :

5.1. תושב ישראל יעביר ליחידה המקצועית בהנהלת רשות המסים את רשימת קבלני המשנה, קודם לתחילת פעולתם.

5.2. קבלני המשנה ישמרו כחלק מספריהם, העתק מאישור תושב ישראל על סכומי המע"מ ששולמו על ידיו בגין התשלומים לתושבת החוץ.

יודגש כי במידה ואין בידי קבלני המשנה העתק כאמור לעיל, המעיד על תשלום המע"מ ע"י תושב ישראל עליהם לדווח על השירותים בשיעור מס מלא.

6. כמו כן, האמור לעיל מתייחס אך ורק לתקופת ההתקשרות המוגדרת מראש.

7. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.

8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.