



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 8933/25

תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף

הנושא - שיעור המס החל בשל אשפוז של תייר בבית חולים ושירותים נוספים אגב האשפוז – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות כפי שהוצגו על ידכם:

1. חברה המסווגת כ"עוסק מורשה" לעניין חוק מע"מ, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") משמשת כ"סוכן תיירות מרפא" כהגדרתו בחוק תיירות מרפא, התשע"ח-2018, ומתווכת בין רופאים, מוסדות רפואיים ובתי חולים בישראל לבין תושבי חוץ שהגיעו לישראל (להלן: "התיירים"), לצורך קבלת שירותים רפואיים (להלן - "החברה").
2. החברה פועלת באופן יזום לאיתור תיירים פוטנציאליים בחו"ל באמצעות פרסום ושיווק ובאמצעות סוכני שיווק מקומיים בחו"ל המופעלים על ידה. החברה מקשרת בין התיירים לבין הרופאים והמוסדות הרפואיים הרלוונטיים ומעניקה ליווי שוטף לאורך כל הליך השהות של התיירים בישראל.
3. החברה נפגשת עם התיירים המגיעים לישראל בסמוך למועד הטיפול שנקבע, מלווה אותם לצורך אבחונים רפואיים נוספים ודואגת להמצאת כל המסמכים הנדרשים לקבלת השירותים הרפואיים.
4. החברה מסייעת לתיירים בהליכי שחרור מנהליים מול המוסדות הרפואיים, החתמתם על מסמכים שונים, וכן מלווה אותם גם לאחר שחרורם מבית החולים ועד להחלמתם, שלא במסגרת אותן המוסדות.
5. השירותים הרפואיים שהתיירים מקבלים בישראל כוללים, בין היתר, אשפוז בבית חולים, בדיקות רפואיות שונות המתבצעות לפני האשפוז, במהלך האשפוז ואף לאחר האשפוז וכן טיפולים שונים הניתנים ללא קשר לאשפוז.
6. החברה דואגת לכל הצרכים הרפואיים שנקבעו ע"י הרופאים גם לאחר האשפוז, ואשר חיוניים להחלמת התיירים, עד עזיבתם את הארץ, לרבות רכישת תרופות, טיפולי פיזיותרפיה וכו'.
7. אופן קבלת התשלום מהתיירים בגין כלל ההליך הרפואי, לרבות העמלה המשולמת לחברה, יכול להתבצע בשתי דרכים:

א. מלוא התשלום מצד התייר בגין כלל השלבים והרכיבים של ההליך הרפואי מועבר לבית החולים, לרבות העמלה של החברה, ובית החולים משלם לחברה את העמלה לה היא זכאית (להלן: "עמלת נטו").

ב. מלוא התשלום מצד התייר בגין כלל השלבים והרכיבים של ההליך הרפואי מועבר לחברה, לרבות עמלת החברה עבור השירות שניתן לתיירים, והחברה מעבירה לבית החולים ולשאר הספקים את התשלומים בגין השירותים שניתנו לתיירים (להלן: "עמלת ברוטו").

8. בתחום התיירות הרפואית נכללים גם מקרים בהם החברה מתווכת בין תושב חוץ לבין רופאים ישראלים לקבלת ייעוץ רפואי באופן מקוון (טלפון/זום/מיילים) על אופן הטיפול שהם נדרשים לקבל. בשלב קבלת הייעוץ כאמור תושב החוץ נמצא בחו"ל כך שמדובר בעסקה נפרדת מהשירותים שהוא יקבל בעתיד, ככל שיגיע לישראל בשלב מאוחר יותר.

הבקשה:

לקבוע את היבטי החבות במע"מ ושיעור המס החל בשל השירותים שמעניקה החברה לתיירים כמפורט לעיל.

מושגים והגדרות:

בית חולים - מוגדר בפקודת בריאות העם, 1940 (להלן - "פקודת בריאות העם"), בסעיף 24(ב) לפקודה, כבית חולים שנרשם על ידי הגורם המוסמך לפי סעיף 25(א) לפקודה.

אשפוז - הוא שהייה של חולה במחלקת אשפוז של בית חולים רשום לפי פקודת בריאות העם.

שירותים נוספים אגב אשפוז - שירותים הניתנים במהלך האשפוז או סמוך לאחר האשפוז, כהמשך טיפול הנובע מהאשפוז, בבית החולים בו היה מאושפז;

מרפאה - אף כי היא רשומה לפי פקודת בריאות העם, אין היא בבחינת בית חולים כהגדרתו בפקודה האמורה.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. **על מנת שיחול מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק מע"מ נדרש שיתקיימו כל התנאים המפורטים להלן באופן מצטבר:**

א. מקבל השירות הינו בגדר "תייר" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ.

ב. התייר מאושפז בבית חולים כהגדרתו בפקודת בריאות העם. אשפוז כאמור כולל גם מקרים בהם התייר נדרש, כחלק מהטיפול בזמן האשפוז, לקבל סיוע רפואי בבית חולים אחר.

יובהר, כי על מרפאה כהגדרתה לעיל, לא יחולו ההוראות לעניין סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק מע"מ.

ג. השירותים הנוספים שמקבל התייר יהיו אגב אשפוז כהגדרתם לעיל. שירותים כאמור כוללים גם מקרים בהם השירותים הרפואיים ניתנים לתייר בזמן אשפוז או אגב אשפוז בבית החולים אף שלא על ידי בית החולים עצמו אלא על ידי גורם רפואי חיצוני לבית החולים (למשל, רופא הבודק את התייר לצורך מתן חוות דעת רפואית שנייה בעת שהתייר מאושפז בבית החולים, אחות סיעודית בזמן האשפוז או רופא המעניק טיפול רפואי לתייר לאחר האשפוז וכהמשך טיפול הנובע מהאשפוז, בבית החולים בו אושפז).

בהקשר זה יודגש, כי בשל שירותים רפואיים שניתנו לתייר לפני האשפוז, בין אם על ידי בית החולים ובין אם על ידי גורם חיצוני לבית החולים, כמו גם שירותים הניתנים לתייר לאחר האשפוז שלא בבית החולים בו היה מאושפז, אינם בבחינת שירותים נוספים אגב אשפוז כהגדרתו לעיל, ועל כן לא יחולו על שירותים אלו הוראות סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק מע"מ ובגינם יחול מע"מ בשיעור מלא.

עוד מודגש, כי בשל טיפול אמבולטורי כשלעצמו, הניתן למטופל בנפרד שלא במסגרת אשפוז ושלא במסגרת שירותים נוספים אגב אשפוז לא יחולו הוראות סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק ובגינם יחול מע"מ בשיעור מלא.

ד. נותן השירות עומד בתנאים שפורטו בתקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "תקנות מע"מ"), דהיינו:

- רישום בספרי החשבונות של החברה את מחיר העסקה לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה;
- בידי החברה הסכס או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה לרבות רישום שם התייר, מענו הקבוע ומספר דרכונו והוצאה חשבונית המפרטת את השירות שניתן לו;

2. זהות מקבל השירות:

א. מודגש, כי מקבל שירותי אשפוז ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז הינו התייר.

ב. סעיף 45 לחוק מע"מ קובע כי:

"עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס".

ג. "קונה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ "לרבות מקבל שירות".

ד. לפיכך, בשל מתן שירותי אשפוז ושירותים נוספים אגב אשפוז כהגדרתם לעיל, על בית החולים/גורם רפואי חיצוני לבית החולים, הנותנים את השירות לתייר, להוציא את חשבונית המס על שם התייר (ולא על שם חברת תיירות המרפא שהיא בבחינת הגורם המתווך בעסקה). משמע, כי מס התשומות בידי חברת תיירות המרפא אסור בניכוי.

3. מחיר העסקה שמבצעת חברת תיירות המרפא:

מאחר וחברת תיירות מרפא הינה גורם המתווך בין התייר לבין בית החולים מחיר העסקה בשל מתן שירותי התיווך הניתנים על ידה, הינו כדלקמן:

א. כאשר החברה מקבלת את התשלום בדרך של עמלה נטו כהגדרתה לעיל, יהא מחיר העסקה העמלה המשולמת לחברה על ידי בית החולים.

ב. כאשר החברה מקבלת את התשלום בדרך של עמלה ברוטו כהגדרתה לעיל, יהא מחיר העסקה ההפרש שבין התמורה המשולמת לחברה על ידי התייר לבין הסכום המשולם על ידי החברה לבית החולים ולשאר הספקים.

4. שיעור המס החל על עסקאות חברת תיירות המרפא:

א. ככלל, בשל העמלה המתקבלת בידי החברה בשל מתן שירותי התיווך הניתנים על ידה, בכל אחת משתי הדרכים כאמור לעיל (עמלת נטו או ברוטו), יחול מע"מ בשיעור אפס, בכפוף לתנאים שפורטו בסעיף 1 לעיל.

ב. עם זאת, כאשר התשלומים לחברה הינם על ידי התייר (עמלת ברוטו) ועל חלק מהשירותים הניתנים לתייר ומשולמים על ידי החברה לספקים חל מע"מ בשיעור מלא ועל החלק האחר חל מע"מ בשיעור אפס, שיעור המס החל בשל העמלה הנותרת בידי החברה חלקה חייב במס בשיעור מלא והחלק האחר חייב במס בשיעור אפס בהתאם לנוסחה הבאה: העמלה כשהיא מוכפלת בעלויות השירותים הישירים בגינם חל מע"מ בשיעור מלא מחולק בכלל עלויות השירותים הישירים הניתנים לתייר - יחול מס בשיעור מלא, ועל החלק הנותר - יחול מס בשיעור אפס.

מודגש, כי מכירת תרופות לתייר בין אם המכירה היא במסגרת האשפוז ובין אם המכירה היא במסגרת שירותים נוספים אגב אשפוז בבית חולים, חייבת במס בשיעור מלא.

5. היבטי החבות במס בשל שירותי תיווך (הניתנים על ידי חברת תיירות המרפא) בין תושב חוץ לבין רופאים ישראלים הנותנים שירותים רפואיים לתושב החוץ באופן מקוון:

א. סעיף 30(א) לחוק מע"מ מונה רשימה סגורה של סוגי עסקאות שהמס עליהן יהא בשיעור אפס. סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע מס בשיעור אפס על מתן שירות לתושב חוץ ובכפוף לעמידה בכל התנאים שנקבעו בתקנה 12 לתקנות מע"מ.

ב. עם זאת, בהתקיים אחד הסייגים המפורטים להלן, יחול על העסקה מס בשיעור מלא:

1. נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מ"ה רואים אותה כתושבת ישראל (הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ).

2. השירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל (הסייג הקבוע בתקנה 12א(א) לתקנות מע"מ).

3. השירות ניתן לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל והשירות אינו מסוג השירותים המפורטים בסעיף 30(א)(8) לחוק – (הסייג הקבוע בתקנה 12א(ג) לתקנות מע"מ).

על אף הסייגים המפורטים בסעיף 5(ב)(1) ו- (2) לעיל, אם הוכח להנחת דעתו של המנהל, כי מחיר השירות מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, יחול על השירות מס בשיעור אפס.

ג. לאור כל האמור לעיל, שירותי התיווך הניתנים על ידי החברה לתושב החוץ חייבים במע"מ בשיעור מלא היות וחל הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ לפיו ניתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל (הרופא הישראלי).

ד. מובהר, כי בשל מתן שירותי התיווך, על החברה להוציא חשבונית מס לתושב החוץ.

ה. כפועל יוצא מהאמור בסעיף 5(ג) לעיל, בשל השירותים הרפואיים המקוונים הניתנים על ידי הרופא הישראלי לתושב החוץ, יחול מע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

6. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.

7. החלטה זו מבטלת החלטות מיסוי ועמדות מקצועיות שנתנו בעבר על ידי רשות המיסים, במידה ונקבע בהן אחרת.