



תוכן עניינים

2	תזכיר חוק
2	א. שם החוק המוצע
2	ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים
3	ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות
3	ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר
	תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, פרק 1: העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים
4	1. תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975
4	2. (4) אחרי סעיף 92 יבוא:
6	"פרק י"ג: תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי
6	דברי הסבר
7	

תזכיר חוק

תזכיר זה כולל תיקוני חקיקה שצפויים להיכלל במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024, ואשר מפורטים בטיטוט הצעת החלטה לממשלה, אשר הופצה להערות הציבור ביום 15 בפברואר 2023 ביחד עם יתר הצעות ההחלטה לעניין התכנית הכלכלית האמורה.

עוד יצוין כי תזכיר דומה הופץ כחלק מגיבוש התכנית הכלכלית לשנים 2021 ו-2022.

א. שם החוק המוצע

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, פרק __': העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים.

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

מוצע תיקון לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), אשר נועד לאפשר גבייה יעילה של המס החל בשל רכישה של שירותים דיגיטליים מספקים בינלאומיים אשר מושבם אינו בישראל. גביית המס החל על מתן שירותים אלו חיונית, הן לשם אכיפת תשלום מס אמת והגדלת הכנסות המדינה ממסים והן לצורך מניעת אפליה לרעה של עסקים ישראלים המספקים ללקוחותיהם שירותים דומים, תחת נטל מס מלא.

הקושי בגביית מסים בעד שירותים הניתנים על ידי ספקים אשר מיקומם אינו במדינת מושבם של צרכני השירותים, זוכה לדיון בינלאומי נרחב בשנים האחרונות. הצעדים המוצעים בפרק זה יושמו במדינות רבות ואף נכללו בהמלצות פרויקט BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) של ארגון ה-OECD, אשר פורסמו בחודש אוקטובר 2015 (להלן – **המלצות BEPS**).

בהתאם למצב החוקי החל כיום, תשלום המע"מ בשל קבלת שירותים מאת תושב חוץ אשר אינו חייב ברישום לפי סעיף 60 לחוק מע"מ חל על מקבל השירות – בין אם מקבל השירות מסווג כחייב במס ובין אם מדובר באדם פרטי. אולם, כפי שנדון בהרחבה בסקירות ה-OECD, קיים קושי רב בגביית מע"מ מאנשים פרטיים, להבדיל מבתי עסק. לאור האמור, ובהתאם להמלצות BEPS, מוצע לחייב תושבי חוץ המספקים שירותים אלה ברישום בישראל ובתשלום המע"מ הנובע מהשירותים הניתנים על ידם. כאמור בסקירות ה-OECD, אחת המטרות המרכזיות בהסדרת חיובי המע"מ במקרים שבהם מושבם של כל אחד מהצדדים לעסקה הוא בשתי מדינות שונות, היא למנוע מצב של כפל מס, או לחלופין – העדר חבות במס. התיקון המוצע להלן תואם את האסדרה הנהוגה במדינות ה-OECD ומשכך, ככלל, מתיישב עם עיקרון מנחה זה. יובהר כי התיקון המוצע בפרק זה אינו בא לגרוע מסמכותה של רשות המסים מכוח סעיף 60 לחוק מע"מ לדרוש ממי שיש לו עסקים בישראל להירשם בישראל כעוסק.

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

פעולה זו צפויה להוביל להגדלת הכנסות המדינה בהיקף של כ-360 מיליון ש"ח בשנת 2023, ובהיקף של כ-500 מיליון ש"ח בשנה, החל משנת 2024.

ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024),
התשפ"ג-2023, פרק __': העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים

פרק __': העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים

תיקון חוק מס ערך 1. בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 -
מוסף, התשל"ו-
1975

(1) בסעיף 16, בסוף פסקה (3) יבוא "למעט לעניין יבוא שירות דיגיטלי
שהוראות סעיף 16 א חלות בעניינו";

(2) אחרי סעיף 16 יבוא:

"החייב בתשלום 16א. (א) בסעיף זה –
המס במתן שירות
דיגיטלי

"זירה דיגיטלית" – מערכת מקוונת המשמשת
לביצוע עסקאות בין נותני שירות דיגיטלי
לבין מקבלי שירות דיגיטלי;

"מפעיל חנות מקוונת" – מפעיל זירה דיגיטלית,
ולגבי שירות דיגיטלי הניתן שלא באמצעות
זירה דיגיטלית – נותן השירות;

"שירות דיגיטלי" – כל אחד מאלה:

(1) שירות הניתן באופן ממוכן באמצעות האינטרנט או באמצעות רשת אלקטרונית אחרת, אשר מאפשר, בין השאר, פעילות מקוונת, תיווך בין מוכר טובין או נותן שירותים לקונה וכן מכירת טובין בלתי מוחשיים או מוצרים דיגיטליים ובכלל זה אספקת תכנים קוליים או חזותיים, הוראה מרחוק, אספקת תוכנות ויישומונים ושידרוגם, אספקת ספרים, מוזיקה, משחקים לרבות משחקי מזל והימורים, תוכניות טלוויזיה וסרטים;

(2) שירות בקשר להעברה או לקבלה של אותות, מילים, צלילים, תמונות או כל מידע אחר, באמצעות סיב אופטי, רדיו או מערכת אלקטרומגנטית אחרת, ובכלל זה שירותי טלפוניה, פקס ושירותי גישה לאינטרנט;

(3) שירותי שידור טלוויזיה או רדיו;

"תושב חוץ" – תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1, כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל;

"תושב ישראל" – מי שזוהה על ידי מפעיל חנות מקוונת כמקבל שירות דיגיטלי מישראל לפי אחד או יותר מאלה: מקום מושבו; אמצעי התשלום שלו; הציוד או התשתית הנייחת שבאמצעותם קיבל את השירות, או באופן אחר בהתאם לכללים שקבע המנהל לעניין זה;

(ב) תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי לתושב ישראל ידרוש, במועד התשלום בעד השירות האמור, כי חייב במס ימלא הצהרה בדבר היותו חייב במס.

(ג) במתן שירות דיגיטלי מאת תושב חוץ לתושב ישראל, יהיה החייב בתשלום המס –

(1) מפעיל החנות המקוונת – אם מקבל השירות הדיגיטלי הוא תושב ישראל שאינו חייב במס;

(2) מקבל השירות הדיגיטלי – אם הוא תושב ישראל החייב במס.”;

(3) בסעיף 29, אחרי פסקה (ב1) יבוא:

”(ג) בעסקה שסעיף 16א חל עליה, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.”;

(4) אחרי סעיף 92 יבוא:

”פרק י”ג: תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי

הגדרות 92א. בפרק זה –

”חייב ברישום” – כמשמעותו בסעיף 92ב;

”מפעיל חנות מקוונת”, ”שירות דיגיטלי” ו”תושב ישראל” – כהגדרתם בסעיף 16א.

רישום תושב חוץ 92ב. תושב חוץ המפעיל חנות מקוונת שבאמצעותה ניתן הנותן שירות דיגיטלי לתושב ישראל, חייב ברישום, במרשם שיקבע שר האוצר לצורך ביצוע פרק זה, במועד ובדרך שיקבע.

חובת דיווח 92ג. חייב ברישום יגיש דוח תקופתי למנהל, לתקופה תקופתי וחובת תשלום מס בעד מתן שירות דיגיטלי באופן ובמועדים שקבע (בפרק זה – תקופת הדיווח), בתקופתו; בדוח התקופתי יפרט את סך התקבולים שקיבל בעד כל השירותים הדיגיטליים שניתנו על ידו לתושב ישראל בתקופת הדיווח, ואת סכום המס הנובע מהם; כן ישלם את המס המגיע לתקופת הדיווח, עם הגשת הדוח התקופתי.

שמירת מידע, 192. חייב ברישום ישמור את המידע, הנתונים ותונים ומסמכים והמסמכים המתייחסים למתן השירותים הדיגיטליים שניתנו על ידו לתושב ישראל בתקופת הדיווח, לתקופה של 7 שנים החל ממועד הגשת הדוח התקופתי, באופן שיאפשר גיבוי והפקה זמינה שלהם, לפי דרישת המנהל בהתאם לסמכותו לפי סעיף 108(א), בתוך 30 יום ממועד דרישתו כאמור.

דרישת תשלום 92.ה. (א) סבר המנהל כי הדוח התקופתי שהגיש חייב ברישום אינו מלא או אינו נכון, או כי תשלום המס חסר, רשאי הוא לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע ולדרוש מהחייב ברישום את תשלום המס החסר (להלן – דרישת תשלום), ובלבד שדרישת התשלום תימסר לחייב ברישום בתוך תקופה שלא תעלה על 7 שנים מהמועד שבו הגיש את הדוח התקופתי האמור; מסירת דרישת תשלום יכול שתיעשה באופן מקוון;

(ב) נמסרה לחייב ברישום דרישת תשלום, ישלם את הסכום האמור בדרישת התשלום בתוך 30 ימים ממועד מסירתה כאמור;

(ג) על דרישת תשלום יחולו סעיפים 82 ו-83, בשינויים המחוייבים.

ד ב ר י ה ס ב ר

כללי מוצע תיקון לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (בפרק זה – חוק מע"מ), אשר נועד לאפשר גבייה יעילה של המס החל בשל רכישה של שירותים דיגיטליים (כפי שיפורטו בהמשך) מספקים בינלאומיים אשר מושבם אינו בישראל. גביית המס החל על מתן שירותים אלו חיונית, הן לשם אכיפת תשלום מס אמת והגדלת הכנסות המדינה ממסים והן לצורך מניעת אפליה לרעה של עסקים ישראלים המספקים ללקוחותיהם שירותים דומים, תחת נטל מס מלא.

הקושי בגביית מסים בעד שירותים הניתנים על ידי ספקים אשר מיקומם אינו במדינת מושבם של צרכני השירותים, זוכה לדיון בינלאומי נרחב בשנים האחרונות. הצעדים המוצעים בפרק זה יושמו במדינות רבות ואף נכללו בהמלצות פרויקט (BEPS) Base Erosion and Profit Shifting של ארגון ה-OECD, אשר פורסמו בחודש אוקטובר 2015 (להלן – המלצות BEPS).

בהתאם למצב החוקי החל כיום, תשלום המע"מ בשל קבלת שירותים מאת תושב חוץ אשר אינו חייב ברישום לפי סעיף 60 לחוק מע"מ חל על מקבל השירות – בין אם מקבל השירות מסווג כחייב במס ובין אם מדובר באדם פרטי. אולם, כפי שנדון בהרחבה בסקירות ה-OECD, קיים קושי רב בגביית מע"מ מאנשים פרטיים, להבדיל מבתי עסק. לאור האמור, ובהתאם להמלצות BEPS, מוצע לחייב תושבי חוץ המספקים שירותים אלה ברישום בישראל ובתשלום המע"מ הנובע מהשירותים הניתנים על ידם.

כאמור בסקירות ה-OECD, אחת המטרות המרכזיות בהסדרת חיובי המע"מ במקרים שבהם מושבם של כל אחד מהצדדים לעסקה הוא בשתי מדינות שונות, היא למנוע מצב של כפל מס, או לחלופין – העדר חבות במס. התיקון המוצע להלן תואם את האסדרה הנהוגה במדינות ה-OECD ומשכך, ככלל, מתיישב עם עיקרון מנחה זה. יובהר כי התיקון המוצע בפרק זה אינו בא לגרוע מסמכותה של רשות המסים מכוח סעיף 60 לחוק מע"מ לדרוש ממי שיש לו עסקים בישראל להירשם בישראל כעוסק.

סעיף 6 לפסקה (1) סעיף 16 לחוק מע"מ קובע על מי תחול חבות המס במקרים המפורטים בסעיף. בין השאר, בפסקה (3) נקבע כי ביבוא לרבות יבוא טובין בלתי מוחשיים, החייב במס הוא בעל הטובין. לנוכח ההסדר המוצע בעניין חבות המס במתן שירותים דיגיטליים על ידי תושב חוץ לתושב ישראל, מוצע להחריג עניין זה מהוראת הפסקה האמורה.

לפסקה (2) מוצע לקבוע, בסעיף 16א לחוק מע"מ, את ההסדר בעניין חבות המס בעד מתן שירותים דיגיטליים לתושב ישראל מאת תושב חוץ. לצורך כך מוצע להגדיר "שירות דיגיטלי", כשירות הכולל, בין השאר, שרותי טלפוניה, פקס, גישה לאינטרנט, שידורי רדיו וטלוויזיה, שירות המאפשר פעילות מקוונת, שירות תיווך בין מוכר טובין או נותן שירותים לקונה, שירות הניתן באופן ממוכן על ידי מחשב, אספקת תכנים קוליים או חזותיים, הוראה מרחוק, אספקת תוכנות ויישומונים, ספרים, מוזיקה, משחקים לרבות משחקי מזל והימורים, תכניות טלוויזיה, סרטים ומכירת טובין בלתי מוחשיים. בנוסף מוצע להגדיר "מפעיל חנות מקוונת" כמפעיל זירה דיגיטלית (שהיא, על פי הגדרתה המוצעת, מערכת מקוונת לביצוע עסקאות בין נותני ומקבלי שירותים דיגיטליים), וככל שהשירות הדיגיטלי לא ניתן באמצעות פלטפורמה כזו – יהיה המפעיל מי שנתן את השירות הדיגיטלי.

כן מוצע להגדיר לצורכי הסדר המוצע מיהו "תושב חוץ" ו"תושב ישראל", באופן המזהה את תושב החוץ כיחיד שיושב דרך קבע מחוץ לישראל ואם זה תאגיד – נרשם או התאגד רק מחוץ לישראל, ואשר נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל; מוצע להגדיר "תושב ישראל" באופן שמאפשר זיהוי של מקבל השירות הדיגיטלי ככזה, ולפיכך ההגדרה המוצעת מתבססת על סממנים מקומיים שמפעיל החנות המקוונת יכול לזהות: מקום מושבו; אמצעי התשלום שלו; הציוד או התשתית הנייחת שבאמצעותם קיבל את השירות, או באופן אחר בהתאם לכללים שקבע המנהל לעניין זה.

בהתאם להגדרות האמורות, מוצע לקבוע בסעיף קטן (ג) כי חובת תשלום המס במתן שירות דיגיטלי מתושב חוץ לתושב ישראל שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, תחול על מפעיל החנות המקוונת (מפעיל הזירה או נותן השירות הדיגיטלי, לפי העניין). ניתן השירות לעוסק, למלכ"ר או למוסד כספי, יהיה החייב בתשלום המס – מקבל השירות, זאת בהתאם למצב הקיים היום. עוד מוצע לקבוע, בסעיף קטן (ב), כי תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי לתושב ישראל ידרוש כי עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי יצהירו על היותם חייבים במס במועד התשלום.

לפסקה (3) מוצע להתאים את הוראות סעיף 29 לחוק מע"מ, לעניין מועד החיוב במס במקרים

מיוחדים, כך שהסעיף יכלול התייחסות למועד החיוב במס במקרה של מתן שירות דיגיטלי, שיחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שיתקבל.

לפסקה (4) מוצע להוסיף לחוק מע"מ את פרק י"ג שעניינו "תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי", ולרכז בפרק זה, בסעיפים 92א עד 92ה הוראות המסדירות את חובת הרישום, הדיווח, התשלום ושמירת המידע שיחולו על תושב החוץ, כמפורט להלן:

בסעיף 92א מוצע לקבוע את ההגדרות הרלבנטיות להוראות הפרק, בהפניה להגדרות כפי שנקבעו בסעיף 16א; כן מוצע להגדיר "חייב ברישום", בדרך של הפניה לסעיף 92ב, אשר עליו יחולו הוראות הפרק כפי שיפורט להלן; בסעיף 92ב, מוצע לקבוע כי תושב חוץ המפעיל חנות מקוונת שבאמצעותה ניתן שירות דיגיטלי, יהיה חייב ברישום בישראל. תושב החוץ לא ירשם כעוסק, אלא במרשם ייעודי נפרד, במועד ובדרך כפי שיקבע שר האוצר; בסעיף 92ג, מוצע לקבוע כי תושב החוץ יגיש דוח תקופתי למנהל בדרך שקבע שר האוצר לתקופה שקבע, בצירוף התשלום הנובע ממנו. הדוח יכלול את סך התקבולים שקיבל בעד כל השירותים הדיגיטליים שניתנו על ידו לתושב ישראל בתקופת הדיווח, ואת סכום המס הנובע מהם; בסעיף 92ד מוצע לקבוע הוראות בעניין שמירת מידע, נתונים ומסמכים, לפרק זמן של 7 שנים ממועד הדוח באופן שיאפשר גיבוי והפקת המסמכים ככל שתידרש על ידי מנהל רשות המסים.

בסעיף 92ה מוצע לקבוע כי מנהל רשות המסים יהיה רשאי להוציא לתושב החוץ דרישות תשלום אם יתברר כי דוח שהוגש אינו מלא או אינו נכון ולעניין זה, יחולו הוראות החוק העיקרי בנושא השגה וערעור בשינויים המחוייבים. מוצע לקבוע כי את דרישת התשלום יכול המנהל להוציא עד 7 שנים לאחר הגשת הדוח, ומשניתנה יהא על החייב ברישום לשאת בתשלום על פיה בתוך 30 יום.