

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

מה בין מפעל טכנולוגי לבין מפעל טכנולוגי
מועדף לאחר תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון -
פסיקה חדשה והיבטים פרקטיים לגבי התנאי
בדבר מספר עובדי מו"פ

מבוא

החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט 1959 (להלן: "**חוק עידוד**") לאחר תיקון 73 שנכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2017 (להלן: "**תיקון 73**") מציע ככלל שני מסלולים חלופיים לחברות מבוססות טכנולוגיה לקבלת הטבות מס. המסלול הראשון שמקורו עוד טרם תיקון 73 - קרי מסלול "המפעל המועדף". המסלול השני ששולב במסגרת תיקון 73 לחוק - מסלול "המפעל הטכנולוגי המועדף".

נזכיר כי מפעל מועדף זכאי ככלל לשיעור מס חברות של 16% באזור המרכז ו- 7.5% באזורי הפריפריה. לעומת זאת, מפעל טכנולוגי מועדף זכאי ככלל לשיעור מס חברות של 12% באזור המרכז ו- 7.5% באזורי הפריפריה.

בעלי מניות יחידים בחברות בעלות מפעל מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף זכאים ככלל למס על הכנסה מדיבידנד בשיעור של 20% (לפני מס יסף).

זאת, כמובן לעומת שיעור מס חברות של 23% ושיעורי מס על דיבידנד של 30%/25% (לפני מס יסף) בחברות רגילות.

המשותף לשני המסלולים הנ"ל היא דרישה מקדמית כי יהיה מדובר ב"מפעל" ולא סתם מפעל אלא ב"מפעל בר-תחרות" התורם לתוצר המקומי הגולמי. הדרישה ל"מפעל תעשייתי" עוררה במהלך השנים שאלה לא רק לגבי מספר העובדים הדרוש בחברה על מנת שתיחשב כ"מפעל", אלא גם שאלה ביחס למספר העובדים אשר עסוקים בייצור על מנת שהפעילות תיחשב כפעילות של מפעל תעשייתי.

במסגרת רשימה זו נסקור היבטים פרקטיים לגבי מספר העובדים הדרוש בחברה מבוססת טכנולוגיה על מנת שתיחשב כ"מפעל תעשייתי" תוך התייחסות לפסיקה חדשה, להחלטות מיסוי ולתיקון 73.

"מפעל מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף"

"מפעל מועדף" מוגדר בסעיף 51 לחוק עידוד כ"מפעל תעשייתי" בר תחרות" (כהגדרתו בסעיף 18א(ג)(1) או (2) לחוק עידוד (תנאי ייצוא)), התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת. "מפעל תעשייתי" לפי חוק עידוד הוא בעיקרו מפעל בישראל שעיקר פעילותו היא "פעילות ייצורית". פעילות ייצורית כוללת במסגרת סעיף 51 לחוק עידוד בין היתר ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח ומחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. ההגדרה מחריגה סוגים שונים של שירות כגון אריזה, החסנה, מתן שירותי תקשורת וכו'.

שקדמו לשנת המס הרלוונטית, ביחס לשנה שקדמה להן.

עיננו הרואות אפוא כי שתי ההגדרות, "מפעל מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף" מותנות בכך שראשית, יהיה מדובר במפעל, קרי שלא מדובר בפעילות של מספר אנשים בודדים. שנית, שהמפעל יהיה "מפעל בר תחרות", דהיינו, ככלל מפעל שהכנסתו בשנת-המס ממכירות המפעל בשוק מסוים אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנה, או 25% או יותר מכלל הכנסתו של המפעל בשנת-המס הם ממכירות בשוק מסוים המונה **14 מיליון** תושבים לפחות (ראו בהקשר זה עניין **טופגאם** (ע"מ-61629-01-17)).

דומה כי דרישות אלו נגזרות בראש ובראשונה מסעיף 1 לחוק עידוד אשר תוקן במסגרת תיקון 73 וקובע כי **תכלית החוק** היא עידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית, באופן שתינתן עדיפות לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין לאומיים וכן יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא.

דרישת מספר העובדים כתנאי ל"מפעל תעשייתי"

לאורך השנים היה קיים חוסר ודאות הן בפסיקה והן בפרשנות רשות המסים לגבי מספר העובדים הדרוש על מנת לעמוד בתנאי של מפעל תעשייתי. עמד על כך בית המשפט המחוזי לפני שנים אחדות בעניין **אדהאן** (ע"מ 55001-01-11): "**מר אדהאן העיד כי**

"מפעל טכנולוגי מועדף" הוא זה העומד בכל התנאים הבאים:

ראשית, המפעל הוא "מפעל בר תחרות" כאמור כהגדרתו בסעיף 18א(ג)(1) או (2) לחוק עידוד (תנאי ייצוא).

שנית, סך ההכנסות של הקבוצה בשנת המס היה **נמוך** מ-10 מיליארד ₪.

בנוסף, על המפעל לעמוד באחד מהתנאים הבאים:

התנאי הראשון הינו **תנאי מצטבר**, הקובע שממוצע הוצאות המו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס היו לפחות 7% מממוצע סך ההכנסות או שעלו על 75 מ' ₪, בשנה.

התנאי השני הינו **תנאי ברירה**, החל אם התקיימו אחד או יותר מאלה:

(1) 20% או יותר מכלל העובדים הם עובדי מו"פ או שהחברה מעסיקה למעלה מ-200 עובדי מו"פ; (2) קרן הון סיכון השקיעה בחברה 8 מיליון ₪ והחברה ממשיכה בתחום עיסוקה; (3) מחזור החברה בשנת המס ובשלוש שנות המס שקדמו לה היה 10 מיליון ₪ לפחות וחל גידול של 25% לפחות בהכנסות החברה בממוצע של שלוש השנים שקדמו לשנת המס הרלוונטית, ביחס לשנה שקדמה להן; (4) אם החברה מעסיקה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה, לפחות 50 עובדים, וחל גידול של 25% לפחות במספר העובדים בממוצע של שלוש השנים

חברות טכנולוגיה על מנת להיכנס להגדרה של "מפעל תעשייתי".

ספקות רבים הועלו במהלך השנים אם גישה זו עולה בקנה אחד עם המציאות הטכנולוגית של המאה ה-21. שוק העבודה בענף הטכנולוגיה המתקדמת (היי-טק) מאופיין בהתמחויות ספציפיות של עובדי תוכנה מחד ובמחסור בעובדי תוכנה וברמות שכר גבוהות מאידך. כפועל יוצא מכך חלק גדול מן העשייה נשען על מיקור חוץ בדמות נותני שירותים, קבלני משנה אד הוק, לפרויקטים הספציפיים. לכך יש להוסיף את האפשרות כי גם חברה קטנה מבוססת תוכנה יכולה לעמוד בתכליות חוק עידוד ולתרום רבות לעידוד יוזמה כלכלית, חדשנות ופיתוח כושר הייצור של משק המדינה בתנאי תחרות בינלאומיים.

על רקע האמור, קבע בית המשפט המחוזי באופן חד משמעי בפסק הדין בעניין **ויסינק** (ע"מ 45987-06-16) מהעת האחרונה כי גם לעניין חברות טכנולוגיה "מספר המועסקים בחברה אינו מהווה מדד כלשהו ואין בחוק דרישה להעסקת מכסה מינימאלית של עובדים". מגמה זו חזרה גם בפסק דין **טיפיקון** (ע"מ 52139-07-17). על רקע זה אין להתפלא כי בהחלטת מיסוי **6003/19** הגמישה רשות המסים את עמדתה ביחס למספר עובדי הפיתוח הנחוץ במפעל תעשייתי. נראה כי מגמה זו עולה בקנה אחד עם תיקון 73. על כך להלן.

פסק דין ויסינק בע"מ (ע"מ 45987-06-16)

חברת ויסינק בע"מ, המערערת, היא חברת הזנק העוסקת בייצור ופיתוח תוכנה בתחום האלקטרוניקה

עובדי החברה הם, הוא עצמו ובנו, כאשר הבן אינו עוסק בייצור..., וכי עבודות הייצור אינן עיקר עבודתו של הבן אלא חלק צדדי בלבד... אכן אין דרישה למינימום עובדים בחוק כדי להכנס לגדרו של מפעל תעשייתי. ברם, מימדיו, אמצעי הייצור והיקף פעילותו של הנישום הנם בעלי חשיבות ממשית באפיון עסק כ"מפעל תעשייתי". כבר נפסק כי מקום שמדובר במעבידים המעסיקים מספר קטן של פועלים, אין לכנותם בשום פנים כ"מפעל" ויש לראות בכך מאפיינים של "בית מלאכה בעל מימדים זעירים" (עניין רעיונות). המערערת אכן טענה כי פעולות הייצור שלה מתבצעות על ידי עובדיה וכן על ידי קבלני משנה המועסקים על ידה בשטח המפעל וכחלק בלתי נפרד מפעילותה..., כאשר היקף העבודה של העובדים וקבלני המשנה הקבועים בפעילות הייצור שווה להיקף של עשר משרות. ואולם, טענת המערערת כי היא מעסיקה קבלני משנה בהיקף של שמונה משרות מלאות, לא הוכחה...."

גם בהחלטות שונות, אשר התייחסו ל"מפעל תעשייתי" נקטה רשות המיסים במספרים שונים ביחס לעובדי ייצור ופיתוח. כך למשל בהחלטת מיסוי **14/08** – 8 עובדים; בהחלטת מיסוי **91/6** – 10 עובדים; בהחלטה **54/06** – 6 עובדים.

המעניין הוא כי רשות המיסים המשיכה לנקוט עד לאחרונה בעמדה לפיה "מפעל תעשייתי" חייב להעסיק עשרה עובדי תוכנה לפחות בהקשר של

(בצירוף אדם בודד) ופועלת ממשכן המסווג כבית מגורים לצורכי ארנונה, לא תחשב כבעלת מפעל תעשייתי וכלשונו של בית המשפט: "אכן, בתחומים רבים חלות תמורות ובין היתר בתחום התעשייה. התעשייה המודרנית שונה מהותית מהתעשייה המסורתית ויש ליתן את הדעת לעובדה זו. בית המשפט העליון ציין, כי הפסיקה הביעה גמישות מסוימת ביחס להגדרת "מפעל תעשייתי" ובין היתר בקביעתה, כי מפעל לעיבוד ברזל המבוצע באמצעות עבודת כפיים הוא מפעל תעשייתי (ע"א 6889/12 מלון חוף גיא בע"מ נ' פקיד שומה טבריה). לא מן הנמנע, כי גמישות כאמור בעניין של חברות הזנק תהא בנוגע למספר המועסקים. מעיון בפסיקה עולה, כי קיימים מקרים בהם הכירו בקיומו של מפעל תעשייתי אף אם מספר המועסקים היה לא רב. ייתכן, כי אופייה של התעשייה המודרנית מצדיק עמדה לפיה לשם קיומו של מפעל תעשייתי הזכאי להטבות די במספר עובדים קטן יחסית. עמדה זו סבירה בעיניי ויש בה משום התחשבות בהתפתחות ובאופייה המיוחד של התעשייה המודרנית. עם זאת, אין בכך בכדי ללמד, כי אף חברה אשר אינה מעסיקה עובדים כלל תיחשב בעלת מפעל תעשייתי ותהא זכאית להטבות אשר ניתנות למפעל כאמור בהתאם לחוק".

פסק דין טיפיקון בע"מ (ע"מ 17-07-52139)

לאחרונה פורסם פסק הדין בעניין טיפיקון שעסק בתחולת הטבות המס מכוח חוק עידוד לחברה

והשבבים- החברה מייצרת תוכנה לאיתור כשלים בשבבים. התוכנה המיוצרת על ידי המערכת איננה מותאמת ללקוח ספציפי אלא נמכרת באופן גורף ללקוחות, כאשר הכנסות החברה נובעות ממכירת מוצריה ומתן זכות לשימוש בתוכנה שפיתחה.

פעילות החברה בוצעה מביתם הפרטי של בעלי המניות, כאשר החברה לא העסיקה עובדים בשנות המס שבמחלוקת, זולת בעלי המניות וזולת תשלום זניח בגין חודשיים עבודה לספק משנה בעבור ניתוח מקצועי-סטטיסטי למוצר. כל העבודה בוצעה על ידי שלושת בעלי המניות, שלא עבדו במשרה מלאה אלא עבדו במקומות נוספים. עיקר העבודה הייצורית בוצעה על ידי קבלני משנה.

בנסיבות אלו פקיד השומה גרס שהחברה אינה זכאית להטבות מס לפי חוק עידוד היות שפעילותה הייצורית של החברה לא בוצעה על ידי עובדים המועסקים על ידה ולכן לא מתקיים תנאי הבעלות על "מפעל תעשייתי".

מנגד, החברה טענה כי היא מפתחת מוצרים מוגמרים והכנסותיה נובעות ממכירת התוכנות שהיא מפתחת ומתן זכות שימוש בהן. משכך, הכנסותיה נחשבות ל"הכנסה מועדפת". בנוסף, פעילותה חוסה תחת הגדרת "פעילות ייצורית", מאחר וזו כוללת ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח- עיקר עיסוקה של המערכת.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקבע כי על אף שהפסיקה הביעה גמישות ביחס להגדרת "מפעל תעשייתי" באשר למספר המועסקים, חברה שאינה מעסיקה עובדים כלל, אלא רק את בעלי מניותיה

"עיקר הפעילות של החברה". בנוסף, טענה החברה שחוק עידוד אינו מגדיר מהו "מפעל" ולאור ההתפתחות הטכנולוגית, יש לכלול בהגדרת "מפעל" תעשייתי" גם מפעל עם מספר עובדים מצומצם כגון חברות טכנולוגיות המפתחות תוכנה.

בית המשפט סקר מספר גישות שהתגבשו בפסיקה לפרשנות המושגים "מפעל תעשייתי" ו"פעילות ייצורית", ולבסוף קבע שהקריטריון המנחה נעוץ בתשובה לשאלה "עד כמה הפעילות הייצורית מתבטאת בהפיכתו של חומר גלם מוחשי ליש מוחשי המגולם במוצר המוגמר".

בית המשפט קבע, שהחברה עוסקת במתן שירותים ואינה עוסקת בייצור מוצרי תוכנה משל עצמה, וכי החברה כשלה להוכיח כי היא מקיימת "מפעל תעשייתי". לכן, הכנסות החברה אינן נחשבות "הכנסה מועדפת", שכן אינן הכנסות ממכירת מוצרים משל עצמה ואף אינה הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ.

בית המשפט הדגיש כי מהסכמי השירותים של החברה עולה שהיא מספקת שירות לפי דרישת הלקוח ולכן התוכנה שייכת למעשה ללקוחות החברה ואינה מזכה אותו בהטבות חוק עידוד בהעדר פעילות ייצורית.

הגם שפסק הדין מחייב לבצע בחינה מחודשת של השינוי במודל העסקי של בתי תוכנה על מנת להיכנס לגדרי חוק עידוד, הרי שלעניין רשומון זה חזר בית המשפט על הכלל כי מספר העובדים אינו מהווה אינדיקציה בלעדית או מרכזית לקיומו של "מפעל" ויש

העוסקת במתן שירותי תוכנה ואינה מייצרת תוכנה כמוצר עצמאי.

באותו עניין היה מדובר בחברה פרטית תושבת ישראל, המפתחת תוכנה שמאפשרת ללקוחות החברה ברחבי העולם לבצע בדיקות לקמפיינים של פרסום. הכנסות החברה נובעות מדמי שימוש בתוכנה, הנגזרים מהיקף שאילתות המידע אותו הלקוח מעוניין לקבל מהתוכנה. החברה מעסיקה מספר מצומצם של עובדים, בהתאם לפרויקטים ספציפיים ותוך תחלופה גבוהה.

על בסיס עובדות אלו טען פקיד השומה כי החברה אינה מבצעת "פעילות ייצורית" כנדרש על פי ההגדרה של "מפעל תעשייתי", שכן פעילותה היא של ייעוץ ומתן שירותים בלבד. בנוסף, העסקה מזדמנת של עובדים אינה מאפיינת "מפעל תעשייתי", אשר אמור לייצר מוצרים באופן קבוע ללקוחותיו.

חברת טיפיקון טענה כי המשיב אינו חולק על כך שהחברה מפתחת תוכנה, ועל כן פעילותה נכנסת בגדר "פעילות ייצורית" כמשמעות מונח זה בהגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 לחוק עידוד. החברה טענה בנוסף כי סווגה כבית-תוכנה לצרכי ארנונה וכי הכנסותיה נבעו ממכירת התוכנות או מהענקת זכות שימוש בתוכנות שפיתחה. על כן, הכנסותיה נחשבות ל"הכנסה מועדפת" שבחוק עידוד הון. החברה הוסיפה שאין לייחס חשיבות לכך שתמחור פיתוח התוכנה נעשה לפי שעות העבודה שהושקעו בפיתוח מאחר ואופן התשלום אינו מהווה אמת מידה לסיווג

מהתוכנה. החברה הצהירה כי היא מעסיקה 6 עובדים, מתוכם 3 עובדי פיתוח במשרה מלאה, וכן 3 עובדים נוספים העוסקים בשיווק ותפעול. החל ממועד תחילת פעילותה הייצורית של החברה, כל עובדי הפיתוח מועסקים במשרדי החברה בתל אביב כשכירים בחברה, והוצאות השכר בגינם נרשמים כהוצאות מו"פ של החברה בדוחותיה הכספיים.

על רקע האמור התבקשה רשות המסים לאשר כי המפעל של החברה הנו "מפעל תעשייתי", וכי הכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהוות "הכנסה מועדפת", בהתאם לסעיף 51 לחוק עידוד.

רשות המסים הסכימה לבקשה וקבעה כי מפעלה של החברה הינו "מפעל תעשייתי" וזאת בהתבסס על פעילותה של החברה שהינה פעילות ייצורית של פיתוח תוכנה ובהתבסס על הצהרותיה של החברה ותנאים נוספים המפורטים בבקשה.

לראשונה אפוא חברת תוכנה ישראלית בת שישה עובדים בישראל, מתוכם שלושה עובדי תוכנה, הוכרה על ידי רשות המסים כמפעל תעשייתי. אנו סבורים כי בנסיבות המתאימות הוראות תיקון 73 הרלוונטיות עשויות לאפשר אף הגמשה גדולה יותר בעמדה הנ"ל של רשות המסים. על כך בקצרה להלן:

סיכום והשלכות תיקון 73 על הדרישה בקשר למספר עובדים

ציינו מעלה מכאן כי מחוקק תיקון 73 לא כלל דרישה כמותית לעניין מספר העובדים הנדרשים במפעל טכנולוגי מועדף, אלא קבע ביחס לכך בין היתר כי 20% מהעובדים המועסקים בחברה לפחות או 200

לבחון כל מקרה לגופו ובלשונו: "אכן, מספר העובדים אינו צריך להוות אינדיקציה בלעדית או מרכזית לקיומו של "מפעל", ויש לבחון כל מקרה לגופו בהקשר זה, לפי תחום הפעילות של המפעל והיקפי הייצור. אך עם זאת, שורת ההגיון והשכל הישר, מובילים למסקנה, כי גם אם בתחילת פעילותו של מפעל יש מספר מועט של עובדים ולאחר תקופה גדל מספר העובדים – הרי שבסופו של דבר קיימת ישורת "תעסוקתית", המקבעת את מספר העובדים למספר קבוע פחות או יותר, לצורך קיום פעילות ייצורית במסגרת של "מפעל תעשייתי". תנודיות משמעותית במספר העובדים – מעוררת ספק משמעותי באשר לקיומו של מפעל תעשייתי".

משמע, לגישת בית המשפט מפעל תעשייתי לצרכי חוק עידוד לא יוכל להתקיים ללא מספר עובדים קבוע פחות או יותר במפעל בהתאם לתחום הפעילות והיקפי הייצור.

החלטת מיסוי 6003/19

החלטת המיסוי ממשיכה כאמור את המגמה העולה מפסיקת בתי המשפט. עיקרי העובדות שהיו בסיס להחלטת המיסוי הם כדלקמן:

החברה הינה חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), אשר מפתחת תוכנה, המאפשרת ללקוחות החברה בכל העולם לבצע בדיקות לקמפיינים של פרסום (להלן: "התוכנה"). הכנסות החברה נובעות מדמי שימוש בתוכנה, הנגזרים מהיקף שאלות המידע אותו הלקוח מעוניין לקבל

כמו כן, ניתן לאמץ לדעתנו פרשנות מקלה יותר ביחס לקבלני משנה בתחום התוכנה כך שגם המשרה שלהם או חלקי המשרה שלהם עבור המפעל המועדף/ המפעל הטכנולוגי המועדף יכללו בספירת עובדי המו"פ המועסקים בחברה (וראו את עמדת חוזר 09/2017 אשר מאפשרת לספור נותני שירותים אלו כעובדי מו"פ אם הם מועסקים במפעלה של החברה באופן בלעדי).

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד שלומי שלו.
הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

עובדים מועסקים במו"פ. לפי חוזר 09/2017 של רשות המסים מספר עובדי החברה בשנת מס יחושב בהתחשב בתקופת עבודתו של העובד במהלך השנה ובחלקיות המשרה.

העדר סף כמותי כאמור אינו יכול ללמד לדעתנו על כך שהמחוקק זנח לחלוטין את הדרישה הכמותית ביחס למפעל טכנולוגי מועדף. ניתן לחשוב על מספר נימוקים אפשריים ביחס לכך. ראשית, המחוקק עדיין אימץ את המילה "מפעל" גם בהקשר של "מפעל טכנולוגי מועדף" ועל כן ניתן להקיש מהפסיקה שדנה במפעל תעשייתי (ואשר בחלקה פורטה לעיל) כי מפעל אשר אינו עומד ברף מינימאלי של עובדים לא ייחשב ל"מפעל". שנית, תכלית חוק עידוד דורשת בין היתר יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא. שלישית, מפעל עם פחות מארבעה עובדים עלול בנסיבות מסוימות להיחשב ל"חברת ארנק" לצרכי סעיף 62 לפקודה.

ועדיין יישום הוראות תיקון 73 על נסיבות החלטת מיסוי 6003/19 מלמד כי לצרכי מפעל טכנולוגי מועדף היו מספיקים 1.2 עובדי תוכנה ולא שלושה כפי שנקבע בהחלטה.

דומה כי תיקון 73 מגלה עמדה מאוזנת יותר ביחס לשאר הפונקציות הקיימות בחברה ומעניק להן משקל רב יותר בבחינת התקיימותם של התנאים, שכן ללא תרומתם למשל של עובדי השיווק והמכירות למכירות החברה ספק רב אם הייתה מופקת ההכנסה של המפעל הטכנולוגי המועדף.