

עמוד 1

חברים יקרים:

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

בעניין **מוגוגו** (ע"מ 17-03-49963), אשר עסקו שניהם בפעילות יצרנית בינלאומית אשר הפיתוח שלה מבוצע בישראל ואילו ייצור המוצר ומכירתו נעשים מחוץ לישראל. בד בבד ננסה לענות גם על השאלה החשובה בפני עצמה מהו "נכס בלתי מוחשי" לצרכי החוק. על כך להלן.

בין "זכות" לבין "נכס בלתי מוחשי" לצרכי מע"מ

לשם הבנת הסוגיה נחזור מעט למונחי בסיס בחוק.

"נכס" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"נכס" – טובין או מקרקעין"

"טובין" מוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

"טובין" - לרבות -

- (1)
- (2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

מעיון בהגדרות שלעיל, נמצא כי המחוקק הגדיר "נכס" בין היתר, כ- "נכס בלתי מוחשי". ואולם, באשר למשמעות המשפטית של מונח זה, סתם המחוקק ולא ביאר.

בהחלטת המיסוי, כמו גם בעניין **מגוגו**, נדונה פרשנות הוראת סעיף 30(א)(2) לחוק בדבר מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, על רקע בקשת

"עסקאות יצוא נכס בלתי מוחשי לצרכי חוק מע"מ"

- החידה שאינה פתורה"

מבוא

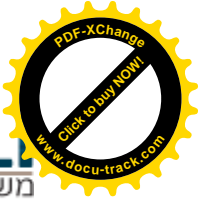
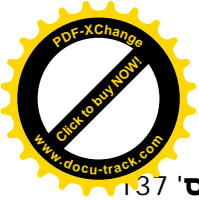
סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ") מאמץ ככלל את העיקרון הטריטוריאלי אשר לפיו לא תחויב עסקה במס אלא אם כן היא נעשתה בישראל. אימוץ העיקרון הטריטוריאלי מבוסס על הרעיון שאת המס יש להטיל רק על ערך מוסף שנוצר בישראל.

עם זאת, החוק מכיל הוראות רבות שהינן בבחינת יוצאות מן הכלל לכלל הנ"ל, וזאת במסווה של הרחבת האפשרויות לפיהן ניתן לראות את העסקה "כאילו" נעשתה בישראל. דוגמא לכך ניתן למצוא בסיפא של הוראת סעיף 14 לחוק ביחס למקום ביצוע העסקה "בנכס בלתי מוחשי":

"יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי – אם המוכר הוא תושב ישראל."

נמצא אם כן, כי לגבי מכירת "נכס בלתי מוחשי" החוק מאמץ את העיקרון הפרסונאלי. קרי, מבחן התושבות של המוכר. סעיף 30(א)(2) לחוק משלים הוראה זו ומקנה מס בשיעור אפס על עסקאות ייצוא של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ.

ברשימה זו נבחן יישום הטבה זו על רקע **החלטת מיסוי 2625/15** (להלן: "**החלטת המיסוי**") ופסק הדין שניתן לאחרונה מפי כב' השופט **שמואל בורנשטיין**



עמוד 2

30(א)(1) לחוק מע"מ. החלטת המיסוי אפשרה אפוא לחברה לנכות מס תשומות בגין פעילותה בישראל. בעקבות החלטת המיסוי יצאה רשות המיסים בחודש ספטמבר 2015 בהודעה (להלן: "ההודעה הנלווית") לפיה:

"החלטת מיסוי חדשה של רשות המסים תאפשר לחברות ישראליות המפתחות מוצרים בארץ ומייצרות אותם בחו"ל – לנכות מס תשומות בישראל בגין פיתוח מוצריהן ואף ליהנות ממע"מ בשיעור אפס על עסקאות המכירה בחו"ל. ההחלטה תקדימית הצפויה לחזק את התעשייה מול התחרות בשוק הגלובלי

בעקבות החלטת מיסוי מקדמית של המחלקה המקצועית מע"מ ברשות המסים שפורסמה בימים האחרונים, נפתח הפתח לחברות ישראליות שעיקרן עיסוקן בארץ מתמקד בפיתוח מוצרים אך מרכזי הייצור שלהן נמצאים בחו"ל, לקבל הכרה בעסקאות של מכירת מוצריהן ללקוחות בחו"ל כמכירת נכס בלתי מוחשי ובכך, לאפשר להן לנכות הוצאות (מס תשומות) היכולות להסתכם במיליוני שקלים. ברשות המסים מעריכים כי ההחלטה צפויה להשפיע על מאות חברות ישראליות העוסקות בפיתוח תוכנה, עיצוב מוצרים, פיתוח תרופות וכו', בכך שהיא תאפשר להן להמשיך לפעול בישראל בתנאי תחרות משופרים בשוק הגלובלי."

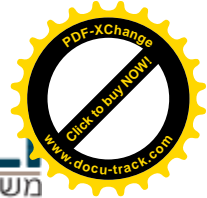
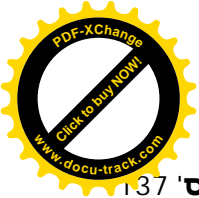
הודעה זו לא סייעה למערערת בעניין **מגוגו**.

הנישומים לקזז מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח. זכיר בהקשר לכך כי הוראת סעיף 30(ב) לחוק מע"מ מאפשרת בעקיפין לנכות מס תשומות בגין עסקאות במע"מ בשיעור אפס. לא כך הדבר כאשר מדובר על עסקאות המבוצעות מחוץ לישראל, אשר מס התשומות בגינן ככלל אסור בניכוי לאור הוראת סעיף 41 לחוק.

החלטת מיסוי 2625/15 והודעת רשות המסים

בהחלטת המיסוי נדון עניינה של חברה העוסקת בפיתוח, ייצור ומכירה של מערכת אלקטרונית הכוללת תוכנה שפותחה על ידי חברה בישראל - והמהווה את המרכיב העיקרי במערכת - וכן חלקים מוחשיים אחרים המיוצרים בחו"ל. התוכנה מותקנת בחו"ל על גבי החלקים המוחשיים של המערכת וזו נמכרת ללקוחות החברה בחו"ל ובישראל, כאשר החברה מייבאת לישראל רק את המערכות הנמכרות בישראל.

במסגרת ההחלטה נקבע בין היתר כי בהתבסס על העובדה שהרכיב העיקרי במערכת הוא התוכנה המפותחת בישראל – אזי הרכבת המערכות בחו"ל ומסירתן ישירות ללקוחות בחו"ל תיחשב למכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ החייבת במע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ. עם זאת, היה ובעתיד הרכבת המערכות תבוצע בישראל לשם מכירתן בחו"ל, על החברה יהיה להנפיק בגין המכירות הנ"ל רשימון ייצוא או "מסמך אחר" שאישר המנהל, וזאת בהתאם להוראות סעיף

**פסק דין מגוגו**

ופיתוח בין אם אלמנטים אלה נרשמו וקיבלו הגנה של קניין רוחני ובין אם לאו.

בית המשפט המחוזי מפי כב' השופט **שמואל בורנשטיין** דחה את הערעור. השופט **בורנשטיין** קבע כי הגם שניתן בהחלט להתרשם שהמערערת שוקדת על עיצוב מערכותיה, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי בסופו של יום המערערת מוכרת ללקוחותיה נכס מוחשי המיוצר בחו"ל והנמכר בחו"ל. המדובר, הוסיף השופט וקבע בשולחנות הגשה בהם מוטמע אלמנט עיצובי וטכנולוגי, אלא שבנכסים מוחשיים רבים (למשל: מכונות) מוטמע רכיב עיצובי או טכנולוגי ואין לומר כי מי שרוכש אותם רוכש קניין רוחני או נכס בלתי מוחשי. השופט **בורנשטיין** הוסיף וציין, כי המערערת לא הציגה הסכמים כלשהם המעידים על מכירת רכיב בלתי מוחשי כלשהו ללקוחותיה ואף לא הציגה שרטוטים ברי הגנה לפי חוק זכויות יוצרים או עיצובים אשר מוגנים במדגם רשום.

במסגרת החלטתו עמד בית המשפט על המשמעות של המונח "נכס בלתי מוחשי" לצרכי החוק תוך שהוא ממצא לעניין זה כדלקמן:

"הגדרת 'נכס' בחוק מע"מ מתייחסת לטובין או מקרקעין. בהגדרת 'טובין' בחוק מע"מ נכללים, בין היתר, זכות, טובת ההנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע. את סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, הקובע שיעור מס אפס לעסקאות של מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, יש לפרש הן בהתאם להגדרות הנ"ל של 'נכס' ו-'טובין' שבסעיף 2 לחוק

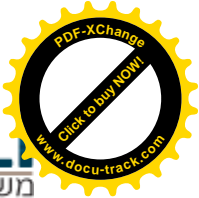
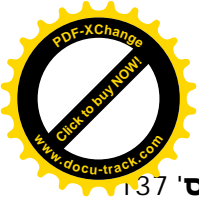
באותו עניין דובר בחברה (המערערת) העוסקת בפיתוח ועיצוב של מערכות מזנונים מודולריות להגשת מזון. הפיתוח והעיצוב של המערכות מבוצע בישראל, איתור המקורות לחומרי הגלם, רכישתם וייצור המערכות מבוצע בווייטנאם, ואילו מכירת המערכות נעשית בארה"ב.

על רקע האמור, המערערת טענה כי מדובר במכירה של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ החוסה תחת הוראות סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, ובהתאם, מס התשומות המשמש לעסקות אלו מותר בניכוי.

עוד טענה המערערת, כי הייתה רשאית להסתמך על החלטת המיסוי וכמו גם על הפרסום הרשמי של רשות המיסים כאמור שלפיו החלטה זו צפויה להשפיע על חברות ישראליות העוסקות בין היתר בעיצוב מוצרים.

לעומת זאת, המשיב (מנהל מע"מ נתניה), קבע, כי הייצור והמסחר במוצרי החברה לא נעשה בישראל וכי מרכיב העיצוב שהוטמע במערכות אינו משמעותי כלל. לטענתו המערערת לא מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, בפועל אין לה כלל עסקות בישראל על פי סעיף 14 לחוק מע"מ ועל כן, ממילא היא אינה זכאית לקזז מס תשומות.

עוד טען המשיב כי החלטת המיסוי היא יוצאת מהכלל ואינה מהווה עמדה עקרונית של רשות המסים כי אם עמדה פרטנית. לדידו, קבלת עמדת המערערת תהפוך הלכה למעשה כל מוצר כמעט לנכס בלתי מוחשי, שהרי בכל מוצר כמעט יש אלמנטים של עיצוב



העולם. ראינו כי החלטת המיסוי והפרסום הנלווה של רשות המיסים ביקשו ליתן רוח גבית לעסקאות אלו בהן הרכיב הבלתי מוחשי של המוצר מפותח בארץ אך המוצר הסופי מיוצר ונמכר בחו"ל. זאת באמצעות קביעה שעצם העובדה שהנכס הבלתי מוחשי פותח בישראל ומהווה מרכיב מרכזי במוצר, מקנה לעוסק הישראלי רשות לסווג את העסקה כעסקה של יצוא נכס בלתי מוחשי לפי סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ ובהתאמה לנכות את מס התשומות בישראל בגין הפעילות הרלוונטית.

עמדת רשות המסים ובפרט הכרעת בית המשפט בעניין **מוגוגו** מצננת מגמה זו, שכן, לא כל "זכות" מהווה "נכס בלתי מוחשי" לצרכי החוק, כי אם רק זכויות ראויות קנייניות כדוגמת זכות יוצרים, פטנטים סימני מסחר וידע, וזאת במובחן מזכות חוזית למשל. לפי פרשנות זו לא מספיק לטעון לקניין רוחני בעלמא אשר מהווה את הבסיס לרווחי העוסק בישראל שמוצרו מיוצרים מחוץ לישראל, אלא יש להראות שהקניין הרוחני, דהיינו הנכס הבלתי מוחשי, מוגן על ידי הדין הכללי.

ספק אם פרשנות מצרה זו עולה בקנה אחד עם תכלית החלטת המיסוי ובפרט עם הניסוח הרחב של הפרסום הנלווה אשר מדבר בין היתר על חברות ישראליות שמפתחות מוצרים בארץ ומייצרות אותם בחו"ל ועל הצורך לשפר את יכולת התחרות שלהן בשוק הגלובלי. לזכותה של הרשות יש לציין כי בתחתית ההודעה הנלווית מצוין כי בשל מורכבות הנושא, יש לפנות למחלקה המקצועית על מנת לקבל חוות דעת ספציפית בכל מקרה של סוגיה דומה.

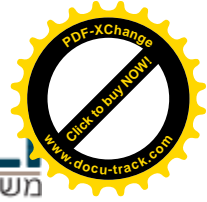
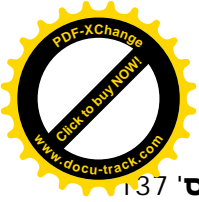
מע"מ, והן בהתאם להוראות הדין הכללי והזכויות הבלתי מוחשיות (זכויות קניין רוחני) הקבועות בו...

ומהן אותן זכויות בלתי מוחשיות הקבועות בדין הכללי? לעניין זה מציין בית המשפט כדלקמן:
"על פי הדין הכללי קיימות מספר זכויות קניין רוחני הנהנות מהגנה. יצירות אמנותיות, מוסיקליות, אדריכליות, ספרותיות, דרמטיות, קולנועיות, צילומיות - מוגנות על פי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007 וחוק זכויות מבצעים ומשדרים, התשמ"ד-1984; אמצאות בתחום טכנולוגי - מוגנות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967; עיצובים, קווי דמות, צורה, דוגמא או קישוט על ידי תהליך תעשייתי, מוגנים על פי פקודת הפטנטים והמדגמים, 1926 ולפי חוק העיצובים, התשע"ז-2017; סימנים (אותיות, מילים, ספרות, דמויות או צירופים שלהם, בשני ממדים או בשלושה), המשמשים אדם או חברה לעניין טובין או שירותים הנמכרים על ידם - מוגנים על פי פקודת סימני מסחר (נוסח חדש), התשל"ב-1972; סודות מסחריים - מוגנים על פי חוק עוולות מסחריות, התשנ"ט-1999..."

פרשנות זו של בית המשפט מחזקת את הדעה כי לא כל "זכות" מהווה "נכס בלתי מוחשי" לצרכי החוק. אלא, רק זכויות ראויות קנייניות כדוגמת זכות יוצרים פטנטים או סימני מסחר.

סיכום, מסקנות וביקורת

בכפר הגלובלי הבינלאומי רווחות עסקאות חוצות יבשות במסגרתן המוצר הסופי מיוצר בשלבים ובנוי מרכיבים אשר מיוצרים במקומות שונים ברחבי



מכל מקום המסר ברור. רצוי לבסס את קיומו של הנכס הבלתי מוחשי באמצעות הדין הכללי כאמור ובמקרים מתאימים לשקול מכירתו ו/או מתן זכות שימוש לחברה קשורה מחוץ לישראל בשים לב להיבטי המס הנוספים הכרוכים בכך (מחירי העברה וכו').

לבסוף, לקביעת בית המשפט בעניין מוגוגו לפיה יש לערוך אבחנה בין "נכסים בלתי מוחשיים" כדוגמת זכות יוצרים, פטנטים וסימני מסחר לבין זכויות ערטילאיות שאינן נכסיות, כדוגמת זכות חוזית או זכות להגשת תביעה עשויה להיות נפקות רבה משל עצמה. כך למשל, היא יכולה להשפיע על השאלה אם מכירת כרטיסים לאירוע (אשר ניתן לראות בה מכירת זכות לקבלת שירות) על ידי תושב ישראל מהווה מכירת נכס בלתי מוחשי, אם לאו. מובן כי יכולה להישאל השאלה העם עסקין בעסקת מכר או בעסקת מתן שירות. על כך ברשימות הבאות.

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.