

חברים יקרים:

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

מפעל טכנולוגי מועדף לאחר תיקון 73 לחוק

עידוד השקעות הון – החלטות מיסוי חדשות

היבטים פרקטיים נוספים

מבוא:

החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט 1959 (להלן: "החוק") 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". במסגרת רשומון זה, נעסוק במסלול "המפעל הטכנולוגי המועדף", ונסקור שתי החלטות מיסוי שפורסמו לאחרונה על ידי המחלקה המקצועית של רשות המסים.

"מפעל טכנולוגי מועדף"

בהתאם לסעיף 51כד לחוק, "מפעל טכנולוגי מועדף" הינו מפעל שהתקיימו בו בכל שנת מס המנויים ב**ס"ק (1) ו-(2) במצטבר או, לחילופין, התנאי הקבוע בס"ק (3). בנוסף, עליו לקיים את התנאים האמורים בס"ק (4) ו-(5) במצטבר ובלשון הסעיף:**

"מפעל טכנולוגי מועדף" - מפעל שהתקיימו בו, בכל שנת המס, כל התנאים הקבועים בפסקאות (1) ו-(2) שלהלן או התנאי הקבוע בפסקה (3) שלהלן, וכן התנאים האמורים בפסקאות (4) ו-(5) שלהלן:

(1) ההוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים (בהגדרה זו - הוצאות המחקר והפיתוח) של המפעל, בשלוש השנים שקדמו לשנת המס, היו בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל, או עלו על 75 מיליון שקלים חדשים בשנה, ואם המפעל הוקם במהלך שלוש שנות המס האמורות - האמור בפסקה זו התקיים לגבי הוצאות המחקר והפיתוח שלו בתקופה שממועד הקמתו;...

(2) בחברה בעלת המפעל התקיים אחד או יותר מאלה:

(א) 20% או יותר מעובדיה הם עובדים אשר מלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים שלה כהוצאות מחקר ופיתוח או שהיא מעסיקה 200 עובדים כאמור או יותר;

(ב) קרן הון סיכון כהגדרתה בתוספת הראשונה לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, השקיעה בחברה 8 מיליון שקלים חדשים לפחות, והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה אחרי מועד השקעה זו;

(ג) הכנסותיה בשלוש השנים הקודמות לשנת המס עלו ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שמחזור עסקאות החברה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה היה 10 מיליון שקלים חדשים או יותר;

(ד) מספר העובדים בשלוש השנים הקודמות לשנת המס גדל ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שבשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה החברה העסיקה 50 עובדים לפחות;

(3) תנאים שקבע המדען הראשי במשרד הכלכלה והתעשייה בהתייעצות עם המנהל הכללי של משרד האוצר ובאישור שר האוצר, המעידים על היותו מפעל המקדם חדשנות, בשים לב בין השאר למפעלי תעשייה שמוצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית אישרה את קיום התנאים האמורים;

התנאי השני הינו תנאי ברירה, החל אם התקיימו אחד או יותר מאלה לפי שלב והיקף פעילותה של החברה:

(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 שקדמו לשנת המס הרלוונטית, ביחס לשנה שקדמה להן.

דומה כי דרישות אלו נגזרות בראש ובראשונה מסעיף 1 לחוק, אשר תוקן במסגרת תיקון 73 וקובע כי תכלית החוק היא עידוד השקעות הון ויזמה 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.

(4) סך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה שעמה נמנית החברה בעלת המפעל היה נמוך מ-10 מיליארד שקלים חדשים;

(5) המפעל היה מפעל בר-תחרות בהתאם לאמור בסעיף 18א(ג)(1) או (2);

נזכיר כי בסעיף 18א(ב) לחוק נקבע כי "מפעל בר תחרות" הינו מפעל התורם לעצמאות כלכלית של משק המדינה ובמקביל גם לתוצר המקומי הגולמי, ובתור שכך, מקיים בין היתר את אחד מהתנאים המפורטים בסעיף 18א(ג)(1) לחוק, כלהלן:

"(א) עיקר פעילותו הוא בתחום ביוטכנולוגיה או ננוטכנולוגיה, וניתן על כך אישור מאת הרשות לחדשנות טכנולוגית, לפני אישור התוכנית כאמור בסעיף זה;

(ב) הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל בשוק מסוים אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנה.

(ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 14 מיליון תושבים לפחות; מספר התושבים לפי פסקת משנה זו יעלה, ב-1 בינואר של כל שנת מס, בשיעור של 1.4% ביחס למספר התושבים לפי פסקת משנה זו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת;"

עיננו הרואות, אפוא, כי החוק לאחר תיקון 73 פונה הן לחברות הייטק בתחילת דרכן והן לחברות הייטק מבוססות ועתירות עובדים וטכנולוגיה.

קרי, התנאי הראשון קובע שממוצע הוצאות המו"פ של המפעל בשלוש השנים שקדמו לשנת המס, היו לפחות 7% בממוצע מסך הכנסות החברה בעלת המפעל (לחברות בתחילת דרכן) או שעלו על 75 מיליון ₪ בשנה (לחברות מבוססות).

יודגש כי חוזר מס הכנסה 9/2017 מכיל דוגמאות פרקטיות לגבי סוגי ההכנסות השונות המנויות בהגדרה.

על רקע הוראות אלו ניתנו החלטות המיסוי אשר פורסמו לאחרונה לגבי מפעל טכנולוגי מועדף.

החלטת מיסוי 4668/20 – פיתוח תוכנה ומתן שירותי ענן

עניינה של החלטה זו בחברה תושבת ישראל העוסקת בפיתוח תוכנה ובמתן שירותי ענן במודל PaaS (Platform as a Service). בגדר המודל, מספקת החברה ללקוחותיה פלטפורמת מחשוב ענן קשורות על-גבי תשתיות טכנולוגיות, עצמאיות ובלעדיות שהן פרי פיתוחה של החברה ובבעלותה.

החברה מפתחת תוכנה (להלן: "התוכנה") אשר מהווה את ליבת פלטפורמת מחשוב הענן ובאמצעותה החברה מספקת את שירותי מחשוב ענן על גבי חוות שרתים שבבעלותה (להלן: "שירותי הענן").

החברה מספקת ללקוחותיה באמצעות התוכנה שירותי אחסון, גיבוי, DR (Disaster Recovery), ניטור של תקינות המערכות, אירועי אבטחת מידע, ניהול יעיל, חלוקת משאבים חכמה, יתירות, פורטל משתמשים ועוד.

הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש ללקוחותיה בפלטפורמת מחשוב ענן בדרך של שירות PaaS. זכות השימוש משלבת בין התוכנות ובין שירותי הענן. כלל לקוחות החברה רוכשים את

"הכנסה טכנולוגית מועדפת"

הטבות המס בגין מפעל טכנולוגי מועדף יינתנו ככלל ל"הכנסה טכנולוגית מועדפת" אשר מוגדרת בסעיף 51כד לחוק, כדלקמן:

"הכנסה טכנולוגית מועדפת" – חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכול בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס;"

"הכנסה טכנולוגית" מוגדרת באותו הסעיף כדלקמן:

"הכנסה טכנולוגית" – הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות כל אחת מאלה:

(1) הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;

(2) הכנסה משירות המבוסס על תוכנה;

(3) הכנסה ממוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;

(4) הכנסה ממוצר נלווה או תומך לתוכנת מחשב או למוצר כאמור בפסקה (3), ובלבד שהמוצר היה קשור במישרין לנכס הלא מוחשי המוטב ומתקיים לגביו אחד מאלה:...

(5) הכנסה משירות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות או למוצר כאמור בפסקאות (1) עד (3) או תומך בכל אחד מאלה כאמור בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין;

(6) הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל;

(7) הכנסות מסוגים נוספים שקבע שר האוצר, העומדים באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס;"

החלטת מיסוי 3569/20 – הוצאות מו"פ המשוייכות לעלות המכר

עניינה של החלטה זו בחברה תושבת ישראל העוסקת בפיתוח תוכנה המהווה פלטפורמה טכנולוגית בתחום הביטוח הכללי (מכלול ענפי הביטוח המבטחים מפני סיכון לרכוש) (להלן: "הפלטפורמה הדיגיטלית").

הפלטפורמה הטכנולוגית מהווה תוכנת בסיס לכלל הלקוחות (Core Technology) ועל-בסיסה מפתחת החברה מודלים נוספים בהתאם לדרישות וצרכי הלקוח.

ההתאמות הייחודיות לכל לקוח ולקוח כוללות כתיבת קודים ואלגוריתמים המבוצעים על-ידי צוותי הפיתוח של החברה.

הידע והקניין הרוחני שנוצר כתוצאה מעבודות הפיתוח לצורך התאמת הפלטפורמה הטכנולוגית לצרכי הלקוח הינו בבעלות החברה בלבד והיא רשאית לתת בו זכות שימוש ללקוחות נוספים.

בהתאם לתקן חשבונאי IFRS 15 / ASC 606 - הכנסות מחוזים עם לקוחות, החברה רושמת בדוחותיה הכספיים את הוצאות הפיתוח בגין התאמת הפלטפורמה בסעיף עלות המכר וזאת מאחר שהפיתוח מבוצע לפי דרישת הלקוח ועל אף העובדה שהבעלות על התוצרים נותרים בבעלות החברה ולא ניתנים ללקוח. כפועל יוצא מכך, חלק משכרם של עובדי המו"פ העוסקים בפיתוח המודולים וההתאמות כאמור (שבמהות מבצעים עבודות פיתוח

זכות השימוש בתוכנות וכן את שירותי הענן הנלווים לזכות השימוש בתוכנה.

החברה ביקשה לאשר כי מפעלה הנו "מפעל טכנולוגי מועדף", וכי הכנסותיה ממתן שירותי מחשוב ענן מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת".

במסגרת ההחלטה נקבע, כי המפעל של החברה הינו "מפעל טכנולוגי מועדף", וזאת בכפוף להתקיימות כל התנאים המנויים בהגדרת המונח בחוק, ותוך שבדיקתם תבוצע על כלל פעילות המפעל והחברה ובכפוף לבדיקת פעילות המו"פ שתבוצע במפעל החברה והבעלות על הקניין הרוחני (ה-IP) נשוא התוכנה.

בנוסף, נקבע שהכנסות החברה ממתן זכות שימוש בפלטפורמת מחשוב הענן כאמור תיחשבנה ל"הכנסה טכנולוגית", וזאת רק בגין לקוחותיה הרוכשים את זכות השימוש בתוכנות; לעומת זאת, הכנסות מלקוחות שיבקשו לרכוש את שירותי הענן ללא רכישת זכות שימוש בתוכנה המפותחת במפעל הטכנולוגי של החברה, לא ייחשבו הכנסה טכנולוגית ולא יזכו להטבות המס הקבועות בחוק.

סיכום ביניים: החלטת המיסוי מבהירה אפוא את גבולות ההגדרה של "הכנסה טכנולוגית", ומבחינה ומאבחנת בין פעילות שירותים אשר מבוססת תוכנה ובתור שכך מצמיחה הכנסה טכנולוגית לבין מתן שירותים גרידא (ובפרט שירותי ענן) שאינו מזכה ל"הכנסה טכנולוגית".

בשלוש השנים שקדמו לשנת המס הרלוונטית. לפי חוזר מס הכנסה 9/2017 ובהתאם לדרישות החוק את הוצאות המו"פ יש לבחון בהתאם לכללי החשבונאות ובהתאם לבחינה מהותית על פי כללי ההכרה בהן בדוחות הכספיים וללא קשר באם ההוצאות מותרות בניכוי לעניין הפקודה. קרי, גם הוצאות מו"פ אשר אינן מותרות לצרכי מס, כמו למשל הוצאות שכר המשולמות בעקיפין באמצעות סעיף 102 לפקודה או הוצאות מו"פ שהתרתן נדחתה בהתאם להוראות סעיף 20א לפקודה ייחשבו כהוצאות מו"פ לצרכי עמידה בתנאי הנ"ל. החלטת המיסוי מאמצת את פרשנות חוזר מס הכנסה 9/2017 לפיה הוצאות מו"פ ייבדקו וייקבעו לפי מהות הפעילות נשוא הוצאות אלו, אף אם לא סווגו ככאלה מלכתחילה, כך שגם הוצאות שנרשמות במסגרת עלות המכר עקב נסיבות עסקיות חריגות אך במהותן הן מהוות הוצאות מחקר ופיתוח ייחשבו כהוצאות מו"פ לצרכי החוק.

סיכום

תיקון 73 מאפשר אפוא לחברות מבוססות טכנולוגיה להנות משיעורי מס חברות ודיבידנד מופחתים וכן מהטבות מס נוספות. ההטבות מיועדות הן לחברות טכנולוגיה בתחילת דרכן והן לחברות מבוססות יותר ובלבד שמדובר בחברות רווחיות. לשם כך יש להכיר היטב את הגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף", ואת התנאים שצריכים להתקיים בכדי שהכנסות חברה

וכתיבת קוד תוכנה) נרשם כחלק מעלות המכר ולא כחלק מהוצאות המו"פ של החברה.

לפי הצהרת החברה, הקניין הרוחני (ה-IP) נשוא פעילות הפיתוח נמצא בבעלותה ואין לה מניעה לתת זכות שימוש ללקוחות נוספים בגין אותו IP; פעילות של העובדים ששכרם סווג בעלות המכר היא פעילות העונה להגדרת מחקר ופיתוח בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים; והרישום של ההוצאה בסעיף עלות המכר נובע מכך שהפיתוח בוצע בעקבות הזמנה פרטנית של לקוח ולא ביוזמת החברה.

בהתאם לכך, החברה ביקשה לאשר כי ההוצאות בגין פיתוח המודלים וההתאמות כמתואר לעיל, שנרשמו בדוחות הכספיים של החברה בעלות המכר, אך דה-פקטו מהוות הוצאות פיתוח, ייחשבו הוצאות מו"פ לצורך עמידה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף".

במסגרת ההחלטה נקבע, כי לצורך בדיקת עמידתה של החברה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" כאמור ובהתאם לפסקה (1) לסעיף 4.1.2 לחוזר מס הכנסה 9/2017 לעניין הוצאות מו"פ שסווגו בעלות המכר בדו"ח הכספי, יש לבחון בכל שנת-מס את מהות הפעילות נשוא הוצאות אלו ובדגש על היותה פעילות מו"פ והכל בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים בנושא.

לגופו של עניין, נקבע שהוצאות החברה שסווגו בעלות המכר תחשבנה להוצאות מו"פ.

סיכום ביניים: כפי שראינו לעיל, תנאי בסיסי לקיומו של מפעל טכנולוגי מועדף הינו קיומן של הוצאות מו"פ בשיעור ממוצע של לפחות 7% מסך הכנסות המפעל

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי עו"ד שלומי שלו עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר. 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.

מסוג "מפעל טכנולוגי מועדף" יסווגו כ"הכנסה טכנולוגית מועדפת".

שתי החלטות המיסוי שנסקרו במסגרת רשומון מס זה מדגימות זאת. החלטת מיסוי 4668/20, שעסקה כאמור בסיווג פעילות כ"הכנסה טכנולוגית מועדפת", נקבעה הבחנה בין פעילות שירותים שאינה מזכה, לבין מתן זכות שימוש בתוכנה, הנחשבת כ"הכנסה טכנולוגית מועדפת". בהחלטה הובהר כי לעמדת רשות המסים הכנסות שמקורן ברכישת שירותי ענן ללא רכישת זכות שימוש בתוכנה המפותחת בחברה, לא ייחשבו כהכנסה טכנולוגית ויחויבו בשיעור מס חברות רגיל.

החלטת מיסוי 3569/20 עסקה ביישום המבחנים למפעל טכנולוגי מועדף. עולה ממנה בהמשך לחוזר מס הכנסה 9/2017 כי יש לבחון בכל שנת מס את מהות הפעילות נשואת ההוצאות – וככל שברמה העקרונית מדובר בהוצאות מו"פ (בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים), ניתן לסווגן לצרכי עמידה בתנאי ההגדרה, גם אם למשל הוצאות המו"פ שיוכו לעלות המכר. לבסוף נזכיר כי לצד מסלול המפעל הטכנולוגי המועדף, ניתן לקבל הטבות מס מקבילות גם במסגרת המפעל המועדף וכן שהחוק מקנה הטבות גם למפעלים שאינן עתירי טכנולוגיה ובלבד שבין היתר יעמדו בדרישות המפעל התעשייתי והייצוא (מפעל בר תחרות). בכך דנים למשל החלטת מיסוי 7425/20, שעניינה בשני מפעלים תעשייתיים נפרדים בבעלות חברה אחת וכן חוזר מס הכנסה 3/2019 באותו עניין. על כך ברשומון אחר.