

א"ר
א"ל



סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת

כ"א תמוז תשס"ו
17 יולי 2006
00921106

הנדון: החלת סעיף 8(ב) לפקודת מס הכנסה במכירת זכות יוצרים, פטנט או מדגם

בהמשך להודעה שפרסם מנהל רשות המסים בנושא פריסת הכנסות במכירת זכות יוצרים, פטנט או מדגם לפי סעיף 8(ב) לפקודה, רצ"ב הוראות מפורטות לגבי הזכאות לפריסה ואופן יישומה.

1. הוראות הסעיף

סעיף 8 לפקודת מס הכנסה שכותרתו "חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת", קובע בסעיף קטן (ב) שבו, כדלקמן:

"הכנסה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא או ממכירת זכות יוצרים על ידי היוצרים, רשאי המנהל להתיר חלוקתה לתקופה שיקבע המנהל; הוראה זו לא תחול על הכנסה לפי סעיף 9(2)".

2. התנאים להחלת הסעיף

א. הזכות הנמכרת היא פטנט, מדגם או זכות יוצרים (להלן: "הזכות"). הסעיף לא חל על מכירת כל נכס בלתי מוחשי אחר.

ב. המכירה מבוצעת על ידי הממציא / היוצר בלבד.

ג. על המכירה לא חל סעיף 9(2) לפקודה.

ד. נערכה מכירה מוחלטת של הזכות, וזאת להבדיל ממצב של מתן זכות שימוש (מצב בו התשלום מסווג כתמלוגים) כמפורט להלן.

מכירה מוחלטת של הזכות מתקיימת אם הבעלים מוכר ומוותר באופן מוחלט על החלק המהותי שבזכות שלו, אשר, בין היתר, מתאפיינת במאפיינים כדלקמן (עמ"ה 744/66 ארו-ישראל פורגרים נ' פ"ש ת"א 1):

(1) הבעלים מעביר את החלק המהותי שבזכותו ומוותר עליה. המבחנים לאפיון מכירה הם אלה המוכרים לנו מתחומי המסחר המסורתיים. כך למשל, הבעלים נפרד מהנכס לצמיתות, זכויות השימוש של הרוכש כמעט בלתי מוגבלות, זכות הרוכש בנכס בלעדית, לרוכש הזכות לתבוע ולהגן על זכותו.

כמכירה לצמיתות תחשב גם העברת הזכות לתקופה מוגבלת אם הוכח שהתקופה מקבילה לאורך החיים המסחרי של הנכס.

(2) הרוכש חופשי, בעקרון, לבצע שינויים והתאמות וכל יישום הרצוי לו בזכות, ולעניין יצירה - גם אם הדבר כטף לזכותו המוסרית של היוצר ביצירה.

(3) הרוכש רשאי להכין מספר בלתי מוגבל של עותקים.

(4) הרוכש רשאי להפיץ את הזכות לציבור על ידי מכירה, השכרה או השאלה, בכל דרך שהיא.

עמוד 2 מתוך 3 הודפס מאתר "מיסים און-לייז" - החלת סעיף 8(ב) לפקודת מס הכנסה במכירת זכות יוצרים, פטנט או ...

(5) הרוכש רשאי להציג את הזכות ברבים.

(6) על הרוכש לא חלים תנאים כגון השמדת הזכות לאחר זמן מוגדר או החזרתה למוכר.

3. אופן יישום הסעיף

במקרים בהם מתקיימים כל התנאים שבסעיף 2 לעיל, ותנאפשר, על פי בקשת הנישום, פריסת ההכנסה הנובעת מן המכירה האמורה על פני שנות היווצרותה של הזכות, כמפורט להלן.

לצורך כך יש להגדיר שני מונחים: "שנת התמורה הראשונה", "שנת תחילת ההיווצרות".

"שנת התמורה הראשונה" - השנה הראשונה בה התקבלה תמורת המכירה.

"שנת תחילת ההיווצרות" -

לעניין זכות שהייתה קיימת בשנת המכירה - שנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המכירה, אלא אם שוכנע פקד השומה כי הזכות נוצרת לפני המועד האמור.

לעניין זכות שלא הייתה קיימת בשנת המכירה - (הזכות הנמכרת טרם נכתבה/הומצאה בעת חתימת הסכם המכירה והיא נוצרה לאחר אותו מועד) - שנת המכירה.

ההכנסות אותן ניתן לפרוס הן רק התמורה שהתקבלה בשנת התמורה הראשונה והתמורות שהתקבלו בגין אותה המכירה בשנתיים שאחרי שנת התמורה הראשונה.

כלומר, ניתן לפרוס את ההכנסות המתקבלות בשלוש השנים הראשונות בלבד.

בכל אחת מהשנים בהן ניתן לפרוס את התמורה הפריסה תהיה לאחור ובחלקים שנתיים שווים, עד 4 שנים המסתיימות בשנת קבלת התמורה, אך לא לפני שנת תחילת ההיווצרות.

תמורות שתתקבלנה לאחר תום 3 שנים מהשנה בה התקבלה התמורה הראשונה, תדווחנה במלואן בשנה בה תתקבלנה.

4. אופן ייחוס ההוצאות שהוצאו על ידי הממציא / היוצר

הוצאותיו הישירות של היוצר או הממציא ליצירת היצירה או ההמצאה לא יותרו לפני שנת התמורה הראשונה.

הוצאות שהוצאו עד שנת התמורה הראשונה יפרסו באותו אופן שבה תיפרס התמורה הראשונה. הוצאות שהוצאו לאחר שנת התמורה הראשונה יותרו בניכוי בשנת הוצאתן.

5. דוגמאות

(1) זכות שהייתה קיימת בשנת המכירה

שנת מכירת הזכות (השנה בה נחתם חוזה המכירה) - 2006. באותה שנה התקבלה התמורה הראשונה.

על פי ההגדרות:

שנת התמורה ראשונה - שנת 2006.

שנת תחילת ההיווצרות - 2004 (שנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המכירה).

תמורות שתתקבלנה בשנים 2006, 2007 ו-2008 תיפרסנה, כל אחת, עד ארבע שנים לאחור אך לא לפני שנת 2004 (שנת ההיווצרות) כדלקמן¹¹

תמורת 2006 - בשנים 2004 - 2006.

עמוד 3 מתוך 3 הודפס מאתר "מיסים און-ליין" - החלת סעיף 8(ב) לפקודת מס הכנסה במכירת זכות יוצרים, פטנט או ...

תמורת 2007 - בשנים 2004 - 2007
תמורת 2008 - בשנים 2005 - 2008.

תמורות שתתקבלנה החל משנת 2009 לא תיפרסנה

הוצאות שהוצאו עד לשנת 2006 (שנת התמורה הראשונה) יותרו בניכוי בפריסה על פני השנים
2004 - 2006 בחלקים שווים, באותו אופן שבה נפרסה התמורה שהתקבלה בשנת 2006.

הוצאות שהוצאו החל משנת 2007 יותרו בניכוי בשנת הוצאתן.

(2) זכות שלא הייתה קיימת בשנת המכירה

שנת המכירה (השנה בה נחתם חוזה המכירה) - 2002. התמורה הראשונה התקבלה רק בשנת
2004.

על פי ההגדרות:
שנת התמורה הראשונה - שנת 2004.

שנת תחילת ההיווצרות - 2002 (שנת המכירה)

תמורות שתתקבלנה שנים 2004 - 2006 תיפרסנה כדלקמן¹

תמורת 2004 - בשנים 2002 - 2004
תמורת 2005 - בשנים 2002 - 2005
תמורת 2006 - בשנים 2003 - 2006

תמורות שתתקבלנה החל משנת 2007 לא תיפרסנה.

הוצאות שהוצאו עד שנת 2004 (שנת התמורה הראשונה) יותרו בניכוי בפריסה על פני השנים 2002 -
2004 בחלקים שווים, באותו אופן שבה נפרסה התמורה שהתקבלה בשנת 2004.

הוצאות שהוצאו החל משנת 2005 יותרו בניכוי בשנת הוצאתן.

6. תחולה

פריסה לפי הנחיות אלו תחול על הכנסות שהתקבלו החל משנת 2006 ואילך.

באישור פקיד השומה / המנהל, לפי העניין, ניתן יהיה ליישם הנחיות אלו גם לגבי שנים קודמות.

בברכה,

שוקי ויטה, רו"ח

[1] פריסה מרבית, ניתן לפרוס לתקופה קצרה יותר