



עידוד פיתוח ויצירה של קניין רוחני במסגרת מערכת המס

ספטמבר 2019

ד"ר תמיר שאנן, Tax Justice Network Israel



1. מבוא

אחד השמות הנפוצים המיוחסים למדינת ישראל ולכלכלת ישראל הוא "אומת הסטארט אפ" (the start-up nation). כינוי זה מחמיא למדינה על פעילויותיה בתחום החדשנות והיצירתיות, מתוך הבנה שבעידן הנוכחי, חוסן כלכלי וחברתי ברמה הלאומית הוא ברהשגה בעיקר במדינות המעודדות חברות ויחידים (החיים ופועלים בהן) לפתח מוצרים ולספק שירותים חדשניים. תובנה זו, המכירה בקיומה של התחרות הכלכלית העזה שבין המדינות בכלכלה פתוחה בשוק גלובלי, מניחה בין היתר שהתרומה של מוצרי טבע או של ענפי תעשייה מסורתיים לחוסנה הכלכלי של המדינה פחותה בהשוואה לתרומתם של מוצרים ושל שירותים חדשניים שלהם ביקוש וערך רב. לכן, לא מפתיע שמדינות רבות, ובהן מדינת ישראל, מעודדות הקמתם ופעילותם של מרכזים גלובליים של חדשנות בתחומן. העידוד להקמתם של מרכזים אלה אינו מתמצה במתן מענקים כלכליים לאותם יזמים במרכזי החדשנות, אלא גם בשורה של צעדים שחלק מהם ייסקרו במהלך נייר זה.

התפיסה הרואה במרכזי החדשנות עוגן כלכלי-לאומי באה לידי ביטוי בדוחות שמפרסם בנק ישראל בנוגע ליצוא הסחורות והשירותים של מדינת ישראל בשנים האחרונות. על פי דוחות אלה, בעוד שבעבר, ענפי היצוא הוותיקים והמובילים כללו מכירת כימיקלים או תרופות, בשנים האחרונות התבסס ענף ההיי טק (ובעיקר בשני תחומים: תחום תכנות המחשבים ותחום המחקר והפיתוח [המו"פ] המדעי) כענף יצוא מוביל. על פי דוחות אלה, בפרק זמן של כמה שנים בודדות, יצוא הסחורות והשירותים בישראל בענף ההיי טק הכפיל עצמו מכ-10 מיליארד דולר לכ-20 מיליארד (ללא עסקאות חד-פעמיות כמו אקזיטים), ומגמה זו נמשכת. היקף מרשים זה (כמו גם הגידול המהיר שחל בתחום זה בשנים האחרונות) מציב את מדינת ישראל על פי דוחות אלה במקום השביעי בעולם בקטגוריה זו במספרים מוחלטים.¹ ענף נוסף בתחום משיק שזכה אף הוא לשגשוג בשנים האחרונות הוא ענף יצוא טכנולוגיית המידע מישראל. ענף זה, שעמד על כ-20% מתוך כלל היצוא של מדינת ישראל לפני כעשור, עומד בשנים האחרונות על כשליש מתוך כלל היצוא של מדינת ישראל, וזאת על חשבון משקלם היחסי של ענפי היצוא בתעשיות המסורתיות.²

לסיכום, יצוא ההיי טק מישראל המשיך לגדול במהלך שנת 2018 והגיע להיקף של כ-51 מיליארד דולר (מדובר בהיקף היצוא הגבוה ביותר של ענפי ההיי טק מאז ומעולם בישראל), המהווה כ-46% מכלל היצוא הישראלי בשנה זו, וזאת בעוד שהיצוא בענף התרופות רשם ירידה חדה של כ-22%; היצוא בענף הטיס רשם ירידה חדה של כ-27%; וירידות נוספות נצפו בחלק מענפי התעשייה המסורתיים, במקביל לקיפאון בהיקף היצוא בחלק מהענפים המסורתיים או לגידול מתון בהיקף היצוא בענפים אחרים.³ למרות זאת, ועל אף החשיבות הרבה שמייחסים קברניטי המשק לפעילויות מו"פ, כ-80% מכלל ההוצאה הלאומית בישראל על מו"פ אזרחי ממומנים על ידי הסקטור הפרטי והמסחרי, ואילו חלקה הישיר של המדינה ושל המוסדות להשכלה גבוהה במימון פעילויות מו"פ עמד על כ-20% בלבד.⁴

* ברצוננו להודות לקרן אברט על שיתוף הפעולה והתמיכה בהכנת נייר עמדה זה, שאפשר את הוצאתו לפועל וכן לבית הספר למשפטים ע"ש חיים שטריקס, המכללה למינהל על תמיכתו לאורך הדרך ואירוח השולחן העגול בנושא. כן אנו רוצים להודות למשתתפי השולחן העגול על הדיון המרתק שהתנהל בזכותם ועל הערותיהם מאירות העיניים: אבירם זולטי – מנהל חטיבת תפעול ותמיכות, הרשות לחדשנות: עו"ד טלי ירון-אלדר – שותפת מנהלת במשרד ירון אלדר, שורץ, פלר ושות, עו"ד אופיר קפלן – שותף במשרד ש. הורביץ, רו"ח מיכאל אסולין – מנהל תחום בכיר עידוד והשקעות הון ברשות המיסים.

¹ דין וחשבון, 2017, בנק ישראל (מרץ 2018), <https://www.boi.org.il/he/NewsAndPublications/RegularPublications/DocLib3/BankIsraelAnnualReport/%D7%93%D7%95%D7%97%D7%99%D7%A0%D7%A7%D7%A9%D7%A8%D7%90%D7%9C%202017/page1.pdf> (נבדק לאחרונה ב-30 ביולי 2019).

² לעיל, הערה 1 בעמ' 168-181.
³ התפתחויות ומגמות ביצוא הישראלי - דו"ח מסכם לשנת 2018 ותחזית 2019 (מכון הייצוא הישראלי, מרץ 2019).
⁴ <https://www.export.gov.il/api/Media/Default/Files/Economy/megamotsikum2018.pdf> (נבדק לאחרונה ב-30 ביולי 2019). שם.

2. ההוצאה הלאומית למו"פ אזרחי

על פי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בשנת 2016 הסתכמה ההוצאה למו"פ אזרחי במדינת ישראל בכ-4.5% מהתוצר המקומי הגולמי.⁵ יצוין כי על פי פרסומי ה-OECD, מדובר בשיעור הגבוה ביותר בהשוואה למדינות המפותחות החברות ב-OECD (לשם השוואה, בקוריאה הדרומית, שיעור ההוצאה על מו"פ יחסית לתמי"ג עמד על כ-4.1%; באוסטרליה, ביפן ובשוודיה, שיעור זה עמד על 3.1%; באוסטרליה, בארצות הברית, בבלגיה, בגרמניה, בפינלנד, בצ'כיה, בצרפת ובשווייץ, שיעור זה נע בין 1.7% ל-2.9%, וביתר המדינות החברות ב-OECD, שיעור זה נע בין 0.4% ל-1.3%). עם זאת, בעוד שבחלק גדול ממדינות ה-OECD המדינה נושאת בחלק המשמעותי מההשתתפות במו"פ האזרחי, בישראל, המממן העיקרי של מו"פ אזרחי הוא הסקטור העסקי.⁶ על פי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, נכון לשנת 2016, המגזר העסקי נשא בכ-29.5% מכלל ההוצאה למו"פ האזרחי בישראל, לעומת 34.3% בשנת 2015, ואילו המדינה (בעיקר באמצעות המוסדות להשכלה גבוהה) מימנה באופן ישיר כ-13% בלבד מהוצאות אלה (בשנת 2015, מימנה המדינה כ-12.8% מההוצאה על מו"פ אזרחי). אם ניקח בחשבון את התמיכות ואת המענקים שהעניקה המדינה לסקטור הפרטי (שעמדו על כ-9% נוספים מההוצאה על פעילות מו"פ), עמדה התמיכה הממשלתית (במישרין ובעקיפין) על כ-22%. בהקשר זה, מפתיע לא פחות לדעתנו לגלות שהמוסדות להשכלה גבוהה מימנו אך ורק כ-1.1% מכלל ההוצאה, ושהמגזר השלישי נשא בכ-0.8% מכלל ההוצאה האמורה. כפועל יוצא, עיקר המימון של פעילות המו"פ הישראלית בוצע על ידי גופים זרים מחו"ל אשר מימנו כ-55.6% מההוצאה על המו"פ האזרחי בישראל.⁷

לסיכום, למרות מיקומה המחמיא של מדינת ישראל בשיעור ההשקעה בפעילות מו"פ אזרחי יחסית לתוצר המקומי הגולמי בהשוואה למדינות החברות ב-OECD, כפי שהצגנו בפרק זה, יש לזכור שעיקרה המכריע של ההשקעה בפעילות זו ממומן על ידי המגזר העסקי והמסחרי ובעיקר מכספי גופים זרים מחו"ל (כ-55.6% מתוך כ-80% מההוצאה על פעילות המו"פ האזרחי). לפיכך, ולאור התחרות העזה הקיימת בין מדינות על יצירה של מרכזי חדשנות מקומיים, חשוב לדעתנו לוודא שהרגולציה המקומית תעמוד בסטנדרטים בין-לאומיים, וששחקנים מקומיים לא יסיטו את פעילות המו"פ המקומית לחו"ל. יתרה מכך, על המדינה לעודד השקעה של גופים זרים בפעילות מו"פ מקומית או לכל הפחות שגופים זרים לא יירתעו מהשקעה בישראל.

ביום 21 במאי 2019, ארגנה Tax Justice Network Israel בשיתוף קרן אברט ישראל שלושה שולחנות עגולים במכללה למנהל. במסגרת הדיון בשולחן העגול בנושא מיסוי המצאות ופעילות מו"פ,⁸ הייתה הסכמה רחבה על כך שעל דיני המס והרגולציה לוודא שמדינת ישראל תשמור על מעמדה האיתן בתחום פעילות המו"פ האזרחית, תחום המהווה קטר כלכלי במדינה. במהלך הדיון בין משתתפי השולחן העגול, נידונו בין היתר הוראות סעיף 92(9) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה") באשר למיסוי ממציאים/יוצרים הפועלים שלא במסגרת משלח ידם הרגיל; הוראות סעיף 20א לפקודת מס הכנסה שעניינו ניכוי הוצאות מו"פ; וחוקי העידוד השונים המעניקים מענקים והטבות מס שונות, לרבות הוראת השעה שנחקקה במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2011 ו-2012 המכונה "חוק האנגלים". נייר עמדה זה יבחן את הנושאים השונים שנידונו ויצגי המלצות ראשוניות.

⁵ ההוצאה הלאומית למחקר ופיתוח אזרחי 1990-2017 פרסום מס 1743 ינואר 2019 https://www.cbs.gov.il/he/publications/DocLib/2019/1743/h_print.pdf (נבדק לאחרונה ב-30 ביולי 2019). נתון נוסף שלדעתנו רלוונטי מאוד בדיון בנושא זה נוגע להתפלגות הוצאות המו"פ האזרחי בין גורמי הייצור השונים. בחינת נתונים אלה מעלה כי גורם הייצור המשמעותי ביותר המקבל כ-78% מכלל ההוצאות על מו"פ אזרחי הוא שכר העבודה של החוקרים ושל המפתחים. כ-14% מכלל ההוצאה מימנו חומרי גלם ואנרגיה, ואך ורק כ-8% מכלל ההוצאה מימנו רכישת בניינים, ציוד וכלי רכב. התפלגות זו מחזקת את הטענה שלפיה ההשקעה במו"פ מתבצעת באופן יעיל וחשובה לקידומה ולפיתוחה של הכלכלה הלאומית. על פי פרסומים של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ההוצאה הלאומית למו"פ אזרחי, במחירים שוטפים, הסתכמה בשנת 2017 בכ-57.8 מיליארד ש"ח, וחלקה בתמי"ג היה 5.4%, לעומת 4.4% בשנת 2016 ו-2.4% בשנת 2015. יובהר כי על פי אומדנים ראשוניים, שיעור הגידול בהוצאה הלאומית למו"פ אזרחי בשנת 2017 עמד על כ-5%, וזאת לאחר גידול של כ-8.3% בשנת 2016 וגידול דומה של כ-6.6% בשנת 2015.

⁶ שם, בעמ' 13.
⁷ שם.
⁸ לדיון במסגרת שלושה שולחנות עגולים, הוזמנו נציגי רשות המיסים ונציגים מהאקדמיה, מהמגזר הפרטי ומהמגזר השלישי. אחד השולחנות העגולים התמקד במיסוי המצאות ומו"פ. בשולחן זה השתתפו: אבירם זולטי - מנהל חטיבת תפעול ותמיכות, הרשות לחדשנות; עו"ד טלי ירון-אלדר - שותפה מנהלת במשרד ירון אלדר, שורר, פלר ושות'; עו"ד אופיר קפלן - שותף במשרד ש הורוביץ; רו"ח מיכאל אסולין - מנהל תחום בכיר עידוד השקעות הון ברשות המיסים וד"ר תמיר שאגן מביה"ס למשפטים במסלול האקדמי המכללה למינהל.

3. מיסוי הכנסה מעסקאות בקניין רוחני שפותח בידי יחידים שלא במסגרת פעילותם הרגילה

מערכת המס נדרשת להתמודד בעשורים האחרונים עם מגוון רחב של עסקאות שנשוא ההתקשרות הכלכלית שלהן היא קבלת זכויות בקניין הרוחני שפותח או שנרכש, ודיני המס בישראל, כפי שנדגים להלן, ממסים עסקאות אלה באופנים שונים אלו מאלו. כך למשל, עסקה שהמהות הכלכלית של ההתקשרות היא קבלת עותק של זכות היוצרים או של היצירה (למשל, רכישה של עותק מספרי), שונה באופן מהותי מעסקה שבה נמכרת באופן מוחלט זכות היוצרים, או מעסקה המעניקה זכות שימוש מוגבל/תמלוגים (מעין רישיון שימוש ובו התניות לשימוש), או מעסקה שבה אדם מתבקש לפתח זכות יוצרים עבור אחר.

פקודת מס הכנסה מבחינה בין שלל העסקאות שמנינו לעיל, בין היתר על בסיס ההבחנה הבסיסית שבה בין הכנסות מחזוריות או בעלות פוטנציאל למחזוריות (הכנסות אלה מכונות "הכנסות פירותיות") לבין עסקאות שעניינן מכירה חד-פעמית של נכס והמניבות רווח הון.⁹ נוסף על כך, פקודת מס הכנסה מבחינה בין הכנסות מיגיעה אישית (למשל, הכנסה מעסק, משלח יד, עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי וכן הכנסה מעבודה או מחקלאות) לבין הכנסות שאינן מיגיעה אישית (למשל, הכנסות מריבית, דיבידנד, שכירות, תמלוגים ועוד). לסיווגים השונים לצורכי מס נפקות רבה בקביעת נטל המס החל על הנישומים, אף מעבר להבדלים שבין שיעורי המס החלים על ההכנסה מעסקאות אלה. כך למשל, סיווג ההכנסה מהעסקה משפיע על יכולתו של הנישום לקזז הפסדים כאמור בסעיפים 28, 29 ו-92 לפקודת מס הכנסה. נוסף על כך, לסיווג האמור חשיבות עליונה בקביעה היכן הופקה או נצמחה ההכנסה המשפיעה על יכולתה של המדינה למסות את ההכנסה, כאמור בסעיפים 4 ו-89 לפקודת מס הכנסה, בהטבות המס שההכנסה המופקת או הנצמחת זכאית להן (במקרים שבהם הנישום הוא תושב חוץ, עולה חדש או תושב ישראל ששב ארצה לאחר שהות ממושכת בחו"ל), בהטבות מס מכוח חוקי עידוד שונים (למשל, הטבות לפי חוק לעידוד השקעות הון) וכמובן לשיעורי המס השונים החלים על סוגי ההכנסות השונים.

כפועל יוצא מכך, בעוד שעסקה למתן שירותי פיתוח תסווג כהכנסה ממשלח יד/מעסק ותמוסה בשיעורי המס השוליים שבין 10% ל-50% בהתאם לסעיף 121 לפקודת מס הכנסה, עסקה למתן זכות שימוש מוגבלת תסווג כהכנסה מתמלוגים לפי סעיף 72 (7) ותמוסה בשיעורי המס השוליים שבין 31% ל-50% בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודת מס הכנסה. מכירה מוחלטת של זכות היוצרים עשויה להתחייב לפי פרק ה לפקודת מס הכנסה בשיעור מס מופחת של כ-25% (או 28% אם חל מס היסוף בשיעור 3%). לאור הקושי היחסי בסיווג העסקאות והצורך בקביעת קריטריונים ברורים, הוקמו ועדות בין-לאומיות בפורומים שונים, ובהם פורום המדינות המפותחות (ה-OECD), אשר יצרו הבחנות שמהן ניתן לקבוע את היבטי המס השונים בעסקאות אלה. בדומה לכך, לפני כשני עשורים, פרסמה רשות המיסים חוזר מס הכנסה,¹⁰ ולאחרונה, קבוצת הייעוץ (Technical Advisory Group) לוועדה ב-OECD הדנה בהיבטי סחר מקוון בין-לאומי, פרסמה נייר עבודה המסווג 28 עסקאות נפוצות שנשוא ההתקשרות בהן הוא קניין רוחני.

המחוקק עיגן את הוראת סעיף 92 לפקודת מס הכנסה, אשר למיטב ידיעתנו מייחדת את שיטת המס בישראל בהשוואה לשיטות מס אחרות, הממסה תמורה המתקבלת ממכירה של זכויות יוצרים אשר נוצרו/פותחו בידי ממציא שלא במסגרת עיסוקו הרגיל. סעיף 92 לפקודת מס הכנסה קובע כך:

תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט, מדגם או עיצוב על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר.

⁹ הכנסות מעסקאות אלה מכונות רווח הון, ולעניין הכנסה ממכירה של מקרקעין במדינת ישראל - שבח מקרקעין.
¹⁰ חוזר מס הכנסה 13/2001 מיסוי עסקאות המשלבות תוכנה מיסים און לין (2001).

מדובר במקור יוצא דופן מבין המקורות שבסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, מכיוון שאין מדובר בהכנסה מחזורית (שאם היה מדובר בהכנסה מחזורית או אפילו בעלת פוטנציאל למחזוריות, ניתן היה למסות הכנסה זו כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה), ודומה שאלמלא לשון הוראה זו, ניתן היה ככל הנראה לסווג את ההכנסה ממכירת זכות היוצרים בידי המפתח/יוצר כהכנסה הונית לפי פרק ה לפקודת מס הכנסה. עיון בדברי ההסבר להצעת החוק שמכוחו התווספה הוראה זו, מעלה שהמחוקק ביקש למסות את הרווח שנוצר ממכירה מוחלטת של זכות יוצרים על ידי היוצר אף שבאותה העת, רווחי הון ממכירת נכסים לא מוסו בעיקרם.¹¹ היינו, המחוקק ביקש להטיל מס על רווח ההון שבידי היוצר אם היצירה הומצאה שלא במסגרת עיסוקו הרגיל של הנישום, מחד גיסא, אך בחר להטיל מס בשיעור מופחת של 25% בהשוואה לשיעור המס השולי באותה העת, מאידך גיסא.

במהלך השנים, תיקון המחוקק את פקודת מס הכנסה פעמים רבות, ובסיס המס הורחב גם לרווחי הון שעליהם הוטלו שיעורי מס שוליים. כמו כן, בחר המחוקק להעלות את שיעור המס החל על תמורה המתקבלת ממכירה של יוצר לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה - לשיעור שולי שלא יעלה על 40%. בעקבות זאת, ובעקבות חקיקת פרק ה לפקודת מס הכנסה, עלתה קריאה בספרות לבטל את ההוראה המיוחדת שבסעיפים 9(2) ו-125 לפקודת מס הכנסה ולהחיל את הדין הכללי החל על עסקאות מעין אלה.¹² ולאחרונה, לאחר הפחתת שיעורי המס החלים על רווחי הון והעמדתם על שיעור של כ-25%, זכה הסעיף לעיון מחודש בבתי המשפט.¹³ בית המשפט המחוזי קבע כי אכן מדובר בהסדר המהווה יציר כלאיים, אולם במקרים שבהם אין היוצר מוכר באופן מוחלט את זכות היוצרים, יש לאפשר למוכר ליהנות משיעורי המס המופחתים שפרק ה לפקודת מס הכנסה מציע:¹⁴

אימוץ הפתרון הנ"ל מספק גם מענה לקושי הנעוץ במיסוי ממציא או יוצר בשיעור מס גבוה יותר (עד 40%) מזה המוטל על צד שלישי שאינו ממציא או יוצר בגין עסקאות זהות. הרי כפי ששינו, סעיף 9(2) חל אך ורק על יוצר היצירה. אם כל אדם אחר ירכוש יצירה (....) ולאחר מכן ימכרנה, אין כל ספק כי יחולו הוראות חלק ה' לפקודה ושיעור המס יוגבל (היום) ל-25% (אלא אם ההכנסה מהמכירה נתפסת בסעיף 12(1) לפקודה לפי הנסיבות). על פני הדברים לפחות, קשה לתרץ את ההבדל במיסוי בין מי שיצר קניין רוחני, הפעיל אותו לשם הפקת הכנסות ומכר אותו, לבין מי שקנה קניין רוחני, הפעיל אותו כאמור ומכר אותו. מדוע ירע חלקו דווקא של זה אשר עמל והמציא את הקניין הרוחני מלכתחילה (בייחוד במדינה שכלכלתה מבוססת במידה רבה על תושביו של המשאב האנושי)? על פי הפתרון המוצע, לא יהיה כל שוני בין שני המקרים ובשניהם ישולם מס רווח הון. הייתי מוסיף כי מעיון בתולדות החקיקה אכן נוצר הרושם כי המחוקק כיוון את הוראות הסעיף החדש למקרה של מכירה מיידי, בתום תהליך היצירה, ולא לאחר שימוש כרוש קבוע (כאשר "הכובע" של ממציא או יוצר כבר איננו רלבנטי, ואפשר שהקניין הרוחני כבר השתנה והשתבח כתוצאה מתרומתם של אנשים אחרים מעבר ליוצר עצמו).¹⁵

לסיכום, אנו סבורים כי אין צורך כיום (וספק אם היה צורך בעת חקיקת הוראות סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה בשנת 1960) בהוראת סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה. לכן, מומלץ למחוקק את הוראות סעיפים 9(2) ו-125 לפקודת מס הכנסה. אנו אף סבורים שיש מקום לשקול לתקן את פקודת מס הכנסה ולאמץ הטבת מס שלפיה הכנסה ממכירה של המצאה, פיתוח או יצירה של זכות יוצרים רשומה¹⁶ תזכה את המפתח/היוצר בשיעור מס מופחת על רווח ההון, וכל זאת מתוך רצון לעודד פעילויות אלה.

¹¹ בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר: "התיקון המוצע בא לחייב במס גם הכנסה שהגיעה ליוצר ממכירת יצירה ספרותית, מדעית, אמנותית וכיוצא באלה שיצא לא במסגרת עיסוקו הרגיל, אלא שהמס על הכנסה בזו לא יעלה על 25%". ראו הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התש"ך 1960 ה"ח 68.

¹² דוד גליקסברג "היבטי מס במכירת פטנטים וזכויות יוצרים" מחקרי משפט ז' 15 (תשמ"ט); יצחק הדרי "הערה למיסוי מכירת פטנטים וזכויות יוצרים לפי סעיף 9(2) לפקודה" מחקרי משפט ז' 331 (תשמ"ט); אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 254-259 (מהדורה שנייה 2010). עם זאת, כנגד גישתם של המלומדים גליקסברג והדרי, ניתן לציין את עמדתם של יוסף מ אדרעי "סיווג של קניין רוחני לצורכי מס הכנסה ומס רווח הון" מחקרי משפט יד 487 (תשנ"ז) ושל דוד אלקינס מיסוי קניין רוחני 116-123 (תשנ"ג).

¹³ ע"מ (מחוזי חי) 41410-12-10 יודעים נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כח/6 ה'9 (דצמבר 2014).

¹⁴ ע"מ (מחוזי ת"א) 49967-12-13 בן דוד נ' פקיד שומה תל אביב 3. מיסים ל/1 ה'24 (פברואר 2016) (להלן: "עניין בן דוד").

¹⁵ שם, בפס 87 לפסק דינו של השופט קירש.

¹⁶ בין לפי פקודת הפטנטים והמדגמים ובין לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח 2007.

כמו כן, וכפי שבית המשפט היטיב לציין בעניין **בן דוד**, קשה להצדיק את ההבדל במיסוי בין מי שיצר/פיתח קניין רוחני ומכר אותו לבין מי שקנה קניין רוחני ומכר אותו, ולכן על המחוקק לבטל את הוראת סעיף 2(9) לפקודת מס הכנסה ולשקול שילוב הוראה המטיבה עם יוצרים/מפתחים. עוד יובהר כי יש לאמץ הסדר שימנע שימוש לרעה בהטבה זו, ולכן יש לתחום הטבות אלה לאותם מקרים שבהם ברור שנישוא עסקת המכר היא קניין רוחני, כדי למנוע שימוש לרעה של נישומים.

נוסף על אלה, אנו סבורים כי יש לפרסם קריטריונים ברורים לגבי סיווג הכנסה מעסקאות שנישוא ההתקשרות בהן הוא קניין רוחני. כפי שהצגנו לעיל, ועדת מומחים שבחנה סוגיה זו, סיווגה כ-28 עסקאות שונות, ומן הראוי שהמחוקק/מחוקק המשנה יקבע בחקיקה ראשית/בחקיקת משנה את היבטי המס בעסקאות אלה, וזאת כדי להסיר חוסר ודאות השורר כיום בתחום זה.¹⁷

4. עידוד חדשנות/יצירה באמצעות פעילות מחקר ופיתוח

א) הכרה בהוצאות מו"פ

זכויות יוצרים וקניין רוחני רשום הם על פי רוב תוצר של פעילות מו"פ ממושכת הכרוכה בהשקעת משאבים לא מבוטלת. על פי רוב, מכיוון שפעילות זו ממושכת, ובתחילת הדרך אינה מניבה הכנסות אלא כרוכה בתשלומים, עקרונות היסוד שבבסיס דיני המס עשויים שלא לעודד פעילויות אלה. ככלל, דיני המס מתירים הוצאות הכרוכות בפעילות המייצרת הכנסה. הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה ופרק ב שלאחריו מתירים הוצאות הכרוכות בפעילות באותה שנת מס שאינן יוצרות יתרון מתמיד לשנים הבאות. ואולם, הוצאות מו"פ הן מטבען הוצאות הוניות, ולכן לכאורה הנישום אינו רשאי לתובען בשנים שבהן הן הוצאו. לא זו אף זו, ספק אם ניתן לתבוע הוצאות "פחת" כאמור בסעיפים 17(8) ו-21 לפקודת מס הכנסה בגין "ההשקעה" בפעילות מו"פ.¹⁸

המשמעות של כללים אלה היא בעצם שעל פי דיני המס הכלליים, הוצאות על מו"פ אינן מותרות בניכוי מההכנסה השוטפת עקב היותן הוצאות הוניות, ובתור שכאלה, מצטרפות הן לסכום העלות, ואף לא ניתן להפחיתן כהוצאות פחת במהלך השנים כיוון שתקנות הפחת, 1921 אינן מאפשרות זאת. מתוך הבנה שכללים אלה מקשים מאוד על הקמתם של מרכזי חדשנות המתבססים על פעילות מו"פ, חוקק סעיף 20 לפקודת מס הכנסה, המתיר ניכוי של הוצאות מדעיות בשל מו"פ כדי לעודד ולהמריץ נישומים להשקיע בפיתוח מפעליהם.¹⁹

ואולם, כדי לתבוע הוצאות מו"פ מכוח סעיף 20 לפקודת מס הכנסה, נדרש שהמחקר יתבצע בתחומי התעשייה, החקלאות, התחבורה או האנרגיה, וכן נדרש שהגורם המוסמך בידי השר במשרד הממשלתי יאשר שהמחקר המדעי הוא בתחום פעולתו.²⁰ הסעיף במתכונתו הנוכחית מתיר בניכוי את ההוצאה לשלושה סוגי נישומים: (א) בעל מפעל שהוציא הוצאות מחקר לקידום מפעלו או לפיתוחו; (ב) מבצע מחקר מדעי שהוציא הוצאות כאמור, אם משתתפת המדינה במימון המחקר על ידי מענק; ו(ג) משתתף במימון מחקר מדעי שמבצע אדם אחר, וזאת בתנאי שהמדינה משתתפת במימון המחקר על ידי מענק וכן שלמשתתף זכות בפירות של תוצאות המחקר בשיעור סביר יחסית להשתתפותו בהוצאות המחקר.²¹

בהתקיים התנאים שלעיל ותנאים רבים נוספים, שמפאת קוצר היריעה לא נפרטם במסגרת זו, מותרת הוצאת המו"פ בישראל עד תקרה של 40% מהכנסתו החייבת של הנישום בשנה הרלוונטית. לאור השוואה

¹⁷ לדיון ענף בסוגיה זו, ראו גם רפעת עזאם "היבטים במיסוי קניין רוחני בכלכלה הגלובלית" קניין רוחני: עיונים בינתחומיים 361-366 (בעריכת מרים מרקוביץ' ביטון וליאור זמר, 2015).

¹⁸ קובץ הפרשנות של רשות המיסים – סעיף 20 הוצאות מחקר ופיתוח – מיסים און ליין.

¹⁹ שם.

²⁰ האישור ניתן בדרך כלל על ידי המדען הראשי של המשרד הנוגע בדבר. ראו סעיף 2 לחב"ק (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה).

²¹ לעיל הערה 18.

של הוראות דומות הקיימות במדינות ברחבי העולם,²² וכדי שהחקיקה המקומית לא תרתיע גופים זרים מלהשקיע בישראל, לדעתנו יש לתקן את הוראות סעיף 20 לפקודת מס הכנסה. כך למשל, אנו סבורים שיש לבטל את תקרת ההוצאה השנתית על מו"פ או לכל הפחות להעלות את התקרה. יובהר כי מדובר בהפרשי עיתוי בלבד (אומנם להפרשים אלה משמעות כלכלית ניכרת), אולם מכיוון שבמקרים רבים חברות בתחילת דרכן ממילא יתקשו לנצל הטבה זו ללא הכנסה חייבת אחרת, המלצתנו היא שיש לאפשר ניכוי הוצאות אלה ביתר קלות. אנו סבורים כי הגמשת התקרה שבסעיף 20 לפקודת מס הכנסה, בין היתר, תהיה בבחינת איתנות של ממשלת ישראל בדבר החשיבות הרבה שהממשלה מייחסת לפעילות המו"פ וגם תתמרץ חברות שלא ביצעו פעילות מו"פ עד כה לבצע פעילות מו"פ. בצד הטבה זו, מוצע לקיים פיקוח על החברות שאכן נהנות מהטבה זו ולוודא שהוצאות אלה אכן הוצאו לטובת פעילות מו"פ, וזאת כדי לצמצם שימוש לרעה בהוראות אלה.

(ב) מתן תמריצים נוספים לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות

(1) חוק לעידוד מו"פ בתעשייה נחקק בשנת 1984 כדי לאפשר הענקת הטבות מס ותמיכות ישירות לעידוד פעילויות מו"פ. מטרת החוק המוצהרת בסעיף 1 לחוק כוללת, בין היתר, מטרות אלה: (א) יצירת מקומות עבודה בתעשייה וקליטת כוח אדם מדעי וטכנולוגי; (ב) הגדלת התועלת הכלכלית למשק הנובעת ממו"פ או מפירותיהם למשק הישראלי (מעבר לתשואה שאמורה לצמוח למי שמעורב ישירות באותו מו"פ); (ג) פיתוח תעשייה עתירת מדע תוך ניצול והרחבה של התשתית הטכנולוגית והמדעית ושל משאבי האנוש הקיימים במדינה; (ד) שיפור מאזן התשלומים של המדינה על ידי ייצור ויצוא של מוצרים עתירי מדע שיפותחו בה - והכול בדרך של עידוד מו"פ בתעשייה ובמסגרת תיקון מס 7 לחוק (שנחקק בשנת 2015) עידוד הצמיחה, הגדלת הפריור וקידום החדשנות הטכנולוגית בתעשייה בישראל, ובכלל זה בנגב ובגליל.

במסגרת תיקון 7 לחוק האמור, ונוכח חשש מהאטה בפעילות המו"פ בישראל, הקים המחוקק את הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (להלן: "הרשות לחדשנות") אשר נועדה להסיר חסמים בירוקרטיים ולשיב את המגמה החיובית של השקעה בפעילות המו"פ בישראל. הרשות לחדשנות החלה לפעול הלכה למעשה בתחילת 2017. בשנה הראשונה לפעילותה, הקצתה הרשות במצטבר כ-1.6 מיליארד ₪ במגוון זירות חדשנות (מענקים אלה ניתנים לחברות בכל שלבי החיים ובכל ענפי החדשנות). בשנת 2018, מגמה זו נמשכה והוקצו מענקים בסכום של כ-1.8 מיליארד ₪ לכ-920 חברות. מענקים אלה מימנו כ-920 פרויקטים חדשניים, ומהם כ-450 מיליון ₪ לחברות שהגישו בקשה למענק בפעם הראשונה, כ-550 מיליון ₪ בפעילות מו"פ במדעי החיים, כ-400 מיליון ₪ בפיתוח פעילות ייצור מתקדם וכ-520 מיליון ₪ בפעילות מו"פ בפריפריה.²³

אין חולק כי מתן מענקים לחברות עתירות מו"פ, בעיקר נוכח הסיכונים הרבים שפעילות זו לא תניב תוצר רצוי ושההשקעה בה תרד לטמיון, הובילה את המחוקק להקים את הרשות לחדשנות שפועלת היום באמצעות כמה ועדות מחקר המתמחות בתחומי מו"פ שונים (חלף ועדת מחקר אחת שריכזה את כל פעילות המענקים), אך לא פחות מכך, חיזקה את ההכרה בחשיבות של שיתופי הפעולה הבין-לאומיים ובצורך בהעברת ידע מחוץ לישראל או בהעברת פעילות ייצור מחוץ לישראל. לשם כך, הוקנה לרשות לחדשנות חופש פעולה נרחב בכלל וגם בנוגע לסוגיית תשלום תמלוגים, בעוד שלפני תיקון החוק שיקול הדעת שהוקנה למדען הראשי בנוגע לכך, היה מוגבל. אנו סבורים כי תיקונים אלה נחוצים וברוכים. עם זאת, ניסיון העבר הצביע על ליקויים שנפלו בפיקוח על ההטבות שניתנו לפי החוק

²² Frascati Manual 2015 Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development © OECD 2015 Chapter 13 Measurement of government tax relief for R&D available at <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264239012-15-en.pdf?expires=1565544233&id=id&accname=guest&checksum=85039A3D42AD5791EECE397B3F7328A4>

²³ דוח רשות חדשנות 2018-2019, ראו <https://innovationisrael.org.il/sites/default/files/%D7%93%D7%95%D7%97%D7%A8%D7%A9%D7%95%D7%AA%20%D7%94%D7%97%D7%93%D7%A9%D7%A0%D7%95%D7%AA%202018-2019.pdf> (בדק לאחרונה ב־30 ביולי 2019).

לעידוד השקעות הון, התשי"ט 1959 (ואף זכו להתייחסות מבקר המדינה) הן בהיעדר עמידה של החברות בתוכניות שהגישו, הן בקשיים שהוערמו על החברות ושגרמו לכך שרק מספר מצומצם של חברות זכו להטבות והן בחוסר יכולתה של המדינה להעריך את ההטבות שניתנו.²⁴ אי לכך, לדעתנו, יש לפקח על פעילות זו כדי להבטיח כי פעילות המו"פ בישראל תמשיך להיות רלוונטית בשוקים הבינלאומיים מחד גיסא, ושמענקים אלה יזינו עצמם ויניבו הכנסות למדינת ישראל מאידך גיסא.

(2) מענקים נוספים מעניקה ממשלת ישראל כהטבות מס לפעילויות מו"פ (ולמפעלי תעשייה) במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט 1959. חוק זה נחקק במקור לפני כשבעה עשורים כדי לעודד פעילות ייצור תעשייתית במדינת ישראל והשקעה של מט"ח בכלכלה המתפתחת. בשנים האחרונות, תוקן החוק כמה פעמים ועודכנו מטרותיו, אם כי מטרתו המרכזית היא עידוד פעילות ייצורית "כחול לבן" והעסקת עובדים מקומיים. עם זאת, בעקבות ביקורת נוקבת על שורה של ליקויים שנמצאו בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט 1959 בהקשר להקצאה לא שוויונית של הטבות מס ולהיעדר פיקוח נאות של מינהלת ההשקעות,²⁵ נערכו רפורמות משמעותיות בחוק לעידוד השקעות הון בעיקר במסגרת תיקונים 68 ו-73, ובמסגרת תיקונים אלה הייתה התייחסות מיוחדת למפעלים המבצעים פעילות מו"פ.

השינוי המרכזי לדעתנו שעוגן במסגרת תיקון 68 לחוק העידוד היה בקביעת שני מסלולים חדשים להטבות מס במפעלים תעשייתיים: מסלול לבעלי "מפעל מועדף"; ומסלול לבעלי "מפעל מועדף מיוחד". במסגרת הטבות אלה, נקבע מס חברות מופחת ל"חברה מועדפת" בשיעור של 16%, ולגבי מפעל הממוקם באזור פיתוח א - מס חברות בשיעור של 9%. לגבי מפעל מועדף מיוחד, נקבע מס חברות מופחת בשיעור של 8%, ולגבי מפעל הממוקם באזור פיתוח א, נקבע שיעור מופחת של 5% (חלף) מס חברות בשיעור של 23% כקבוע בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה). נוסף על כך, עוגנה הטבת מס נוספת לבעלי המניות בהכנסתם מדיבידנדים מפעילות מועדפת כך ששיעור המס על הדיבידנד שהם יקבלו יעמוד על 20% (חלף 25% או 30% כקבוע בסעיף 125 לפקודת מס הכנסה). עוד הובהר במסגרת התיקון האמור כי תינתן אפשרות לחברה מועדפת שמפעלה ממוקם באזור פיתוח א, להגיש בקשה לקבלת מענקים מכוח החוק במקביל לקבלת הטבות המס המפורטות לעיל.²⁶

עם זאת, התיקונים שעוגנו במסגרת תיקון 68 לא יוחדו לפעילות מו"פ. בשל כך, ומתוך הכרה בצרכים הייחודיים של ענפים עתירי מו"פ, במסגרת תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון, הוסיף המחוקק שני מסלולים חדשים: "מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד". עם זאת, על פי פרסומי רשות המיסים, גם לאחר הוספת מסלולים אלה, נוכח תנאי הסף שלהם ולמרות הגמשת הכללים שבהגדרת מפעל טכנולוגי מועדף,²⁷ הרף המתוקן שנקבע ככל הנראה אינו נגיש דיו, ומוצע לשקול עריכת תיקונים נוספים להגדרות כדי לאפשר שימוש נרחב יותר בהוראות סעיפים אלה. כך למשל, אנו סבורים שטוב עשתה רשות המיסים שזנחה את דרישתה להעסקת עשרה עובדים לצורך בחינת קיומו של מפעל מוטב²⁸ מחד גיסא, אך במקביל, לדעתנו, ראוי שרשות המיסים תגביר את הפיקוח שהיא מחילה על מפעלים אלה ועל קיומו של מו"פ משמעותי. נוסף על כך, מוצע לוודא שהטבות המס הניתנות במסגרות אלה מוענקות לנישומים שונים ולא לקבוצה מצומצמת של נישומים. כמו כן, לדעתנו, יש לוודא כי הטבת המס ניתנת בזיקה להשקעה הכספית של החברה בפעילות מו"פ ומוגבלת

²⁴ דוח שנתי 64 מבקר המדינה 171 ואילך - https://www.mevaker.gov.il/he/Reports/Report_113/f869aee3-ca0a-482d-b596-0c791a1acb15/107-hatavot.pdf (נבדק לאחרונה ב-30 ביולי 2019).

²⁵ דוח שנתי 64 של מבקר המדינה בנושא רשות המיסים - הטבות המס הניתנות מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט 1959 (2013).

²⁶ שם.

²⁷ מפעל טכנולוגי מועדף מוגדר כמפעל העונה על קריטריונים אלה: הוצאות המו"פ של המפעל בשלוש השנים שקדמו לשנת המס הרלוונטית היו בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך ההכנסות של החברה באותן שנים (או עלו על 75 מיליון ₪ בשלוש שנות המס הללו); בחברה בעלת המפעל יתקיים לפחות אחד מאלה: 20% או יותר מעובדי החברה הם עובדים שמלוא שכרם מסווג כהוצאות מו"פ של המפעל או שהיא מעסיקה 200 עובדי מו"פ; קרן הון סיכון השקיעה בחברה סכום מצטבר של לפחות 8 מיליון ₪, והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה לאחר מועד ההשקעה; מחזור ההכנסות של החברה בשנת ההשקעה ובשלוש השנים הקודמות לה עלה על 10 מיליון ₪, וסך ההכנסות של החברה בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס, עלה בממוצע ביותר מ-25% בהשוואה לשנה שקדמה; נוסף על אלה, הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית אישרה שהמפעל מקדם חדשנות; סך ההכנסות המאוחדות של הקבוצה שעמיה נמנה המפעל נמוך מ-10 מיליארד ₪, והמפעל היה מפעל ברתחרות בהתאם לחוק לעידוד.

²⁸ החלטת מיסוי 6003/19 מפעל תעשייתי הפועל בתחום התוכנה - החלטת מיסוי בהסכם, מיסים און לין (2019).

עד תקרה שתהיה בזיקה להשקעה הכספית בפעילות המו"פ. זאת בדומה להמלצות ועדת ששינסקי,²⁹ אשר בחרה להטיל היטל פרוגרסיבי על רווחי גז ונפט בהתאם ליחס שבין ההכנסות המצטברות בניכוי הוצאות שוטפות, תמלוגים והיטל ששולם בשנים קודמות, לבין ההשקעה הכוללת בחיפוש ובפיתוח ראשוני של המאגר. בהקשר זה, אף ניתן לציין שהוועדה החליטה שלא לגבות את ההיטל עד להחזרת ההשקעה במלואה בתוספת 50%. לאור החשיבות הרבה שיש ליחס, לדעתנו, להשקעה בפעילות המו"פ, ולאור הסיכון שיש בפעילות מו"פ, ובפרט בעסקים בשלביהם הראשוניים (seed), מוצע לקשור בין ההטבה הניתנת לעסקים לבין ההשקעה בפעילות המו"פ של עסקים אלה.

5. חוק האנג'לים

בשנת 2011, על רקע מגמה של ירידה בהשקעות בחברות הזנק (start-up) הנמצאות בתחילת דרכן (בשלב ה-seed, עוד בטרם הניבה פעילותן הכנסה של ממש), ולאור החשיבות הרבה הקיימת לפעילות מו"פ במשק הישראלי, החליט המחוקק לשלב כהוראת שעה במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2011 ו-2012³⁰ הטבת מס למשקיעים אלה (תיקון זה מכונה "חוק האנג'לים" הואיל והמשקיעים בחברות אלה מכונים "מלאכים" או "אנג'לים" ובלעז *angels*).

השקעות בחברות ישראליות עתירות מחקר ופיתוח (להלן: מו"פ) המצויות בשלב הראשוני של פעילות המו"פ (שלב ה-Seed) נושאות סיכון גבוה מאוד למשקיע ובמקרים רבים אף יורדות לטמיון, זאת, לאור העובדה כי במקרים רבים פעילות המו"פ אינה מסתיימת בהפקת תוצר היוצר רווח למשקיע, ולעיתים אף לא מחזירה כלל את ההשקעה. לאור האמור, חברות הנמצאות בשלב ראשוני של המו"פ חוות קשיים בגיוס משקיעים, ובשנים האחרונות ניכרת מגמת ירידה בהשקעות בחברות אלו, וזאת מאחר ומשקיעים בעלי הון מעדיפים להשקיע בחברות בשלבים מתקדמים יותר. בעקבות זאת, ולאור החשיבות הקיימת לפעילות מו"פ בחברות ישראליות לצורך עתיד ההיי-טק הישראלי והגברת הצמיחה במשק נוצר הצורך לתמרץ משקיעים פוטנציאליים להשקיע בחברות צעירות כאפיק השקעה.³¹

על פי חוק האנג'לים, יחיד או יחידים (לרבות בשותפות) שהשקיעו בחברת מו"פ מתחילה (חברה שכ-70% מהוצאותיה הוצאו על מו"פ וש-75% מהן הוצאו בישראל בתקופה של 4 שנים ו-75% מסכום ההשקעה הוצאו לטובת פעילות המו"פ), יהיו זכאים לנכות כהוצאה את סכום ההשקעה המזכה עד לגובה של 5 מיליון ₪ מכלל הכנסותיו במשך תקופת ההטבה (שלוש שנות מס המתחילות בשנת המס שבה חל מועד ההשקעה). הוראת השעה במתכונתה הראשונית יצרה חוסר ודאות רבה בקרב משקיעים באשר ליכולתם לעשות שימוש בהוראות מטיבות אלה, ולכן לפני כשלוש שנים, הוגמשו חלק מהקריטריונים לגבי "השקעה מזכה" ולגבי "חברה מתחילה"; ולא פחות חשוב מכך, נקבע שהזכאות להטבת המס תהיה כבר במועד הגשת הבקשה ולא שלוש שנים לאחר מכן. כמו כן, נקבע כי חברה מתחילה שלא תקיים את התנאים הפרוספקטיביים לעניין הזכאות להטבות, תיאלץ להחזיר את הטבת המס שניתנה למשקיעים.

לסיכום, אנו סבורים כי הוראת השעה ברוכה ואכן מעודדת משקיעים להשקיע בפעילות מו"פ בחברות בשלביהן הראשוניים. אנו מציעים להאריך את הוראת השעה ולשקול חקיקתה כהוראה קבועה ולא כהוראה זמנית. כמו כן, אנו ממליצים לשקול הרחבה של מעגל הזכאים כך שלא רק יחידים, שותפויות של יחידים או חברות עתירות ידע יוכלו ליהנות מהטבת המס, אלא גם כל משקיע (בין אם יחיד ובין אם מאוגד, לרבות קרנות הון סיכון או גופים אחרים) הבוחר להשקיע בפעילות המו"פ. זאת נוכח הסיכונים הרבים שמשקיעים אלה לוקחים על עצמם,

²⁹ מסקנות הוועדה לבחינת המדיניות לגבי החלק של המדינה שמתקבל עבור השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים (אוקטובר 2014) (נבדק לאחרונה ב-30 ביולי 2019).

³⁰ <http://www.sviva.gov.il/subjectsenv/openspaces/mining-quarry/documents/committee-quarries/committee-conclusions-october2014.pdf>

³¹ חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011.
³¹ חוזר מס הכנסה 2/2017 התרת השקעה מזכה במניות חברה מתחילה וחברת מטרה על ידי משקיע כהוצאה - שענייני התרת השקעה מזכה במניות חברת 12/2011 תוספת לחוזר מס הכנסה מס מטרה על ידי היחיד כהוצאה - מיסים און לין 2017.

כמו גם משום שהניסיון מלמד שפעילויות מו"פ אלה יוצרות החצנות חיוביות למשק בישראל גם במקרים שבהם פעילות המו"פ מסתיימת בלא שפותח מוצר סופי הנמכר.³²

תמצית ההמלצות

- (א) אנו ממליצים לבטל את הוראות סעיפים 92(9) לפקודת מס הכנסה, וחלף סעיף זה, לשקול אימוץ הוראה המאפשרת שיעורי מס מופחתים להכנסות שיפיקו יוצרים/מפתחים, בין אם זכות היוצרים פותחה במסגרת עיסוקם הרגיל ובין אם לאו, ובלבד שהטבות אלה יינתנו אך ורק לקניין רוחני רשום (לדוגמה, קניין רוחני בר־רשום לפי פקודת הפטנטים והמדגמים) או שניתן לזהותו ולהעריך את שווי הכספי באופן ברור.
- (ב) מוצע להרחיב את האפשרות לניכוי ההוצאות של חברות המשקיעות בפעילות מו"פ בדומה להסדרים המקובלים בעולם.
- (ג) מוצע להרחיב את הטבות המס הניתנות במסגרת החוק לעידוד השקעות הון גם ליחידים, ולא להשאירן רק לתאגידים או לשותפויות; להגמיש את הקריטריונים לזכאות לקבלת ההטבה; לוודא שהטבות אלה ניתנות לנישומים שונים המקיימים פעילות מו"פ ולא למספר מצומצם של נישומים, שההטבה תינתן בזיקה להשקעה הכספית בפעילות המו"פ ושתיקבע תקרה להטבה הכספית שתיתן (אף היא בזיקה להשקעה הכספית בפעילות המו"פ), וכן לפקח על קיומן של פעילויות מו"פ משמעותיות בחברות שזכו בהטבות אלה ולאכוף אותן.
- (ד) מוצע להאריך את תוקפו של חוק האנגלים וכן לאפשר הטבות מס דומות לא רק ליחידים או לשותפויות של יחידים ולחברות עתירות ידע, אלא לכל גוף המעוניין להשקיע בחברות בשלב ה־Seed, שעיקרה המוחלט של פעילותן הוא פעילות מו"פ.

* הדעות המובעות בפרסום זה אינן משקפות בהכרח את דעותיה של קרן פרידריך אברט.
שימוש מסחרי בפרסומים של קרן פרידריך אברט ללא אישור בכתב של קרן אברט אסור בהחלט.
** כל הזכויות שמורות ל-Tax Justice Network Israel ולקרן אברט ©

³² אורה קורן "אי אפשר להוריד את המס בישראל או לפחות תקלו ברגולציה על עסקים" **דה מרקר** (16/1/2018) <https://www.themarker.com/news/macro/1.5729069> (נבדק לאחרונה ב־30 ביולי 2019).