

תאריך: 18.2.25
מספרנו: 6761/25

לכבוד
איגוד הבמאות והבמאים (ע"ר)

א.ג.נ.,

הנדון: פריסה של הכנסה חד פעמית גבוהה למספר שנות מס

תיאור הבעיה

לעיתים קורה שיוצר עמל על יצירה במשך מס' שנות מס, ללא קבלת תמורה, או קבלת תמורה קטנה ע"ח בלבד, ובסיום העבודה מתקבלת הכנסה גבוהה בשנת מס מסוימת.

הדבר יוצר עיוות שכן, במשך מס' שנות עבודה, יתכן וההכנסות נמוכות, אם בכלל, ואילו בשנת הסיום/המימוש, ההכנסה גבוהה יחסית ולפיכך שיעורי המס החלים עליה גבוהים ביותר.

הפתרון האפשרי

חלוקת ההכנסה המתקבלת למס' השנים כמספר השנים בהם עבד היוצר על היצירה. הדבר יביא לחלוקה של ההכנסות, ובפועל הכנסה שוויונית יותר במהלך מס' שנים ותשלום מס בשיעור ממוצע נמוך יותר.

הפריסה אפשרית לפי סעיף 8(ב) לפקודת מס הכנסה, ובהקשר אליה יש לעיין גם במכתבו של שוקי ויטה רו"ח, מיום 17.7.2006, בתפקידו דאז כסמנכ"ל בכיר שומה ובקורת בנציבות מ"ה.

מגבלות ודגשים

1. הפריסה אפשרית רק אחורה לשנים בהן נוצרה היצירה בפועל.
2. לגבי מי שרשום כעצמאי במ"ה, הדבר אפשרי רק לגבי שנים שעדיין "פתוחות" במ"ה.
3. לגבי מי שלא היה רשום כעצמאי, הפריסה אפשרית עד שש שנים.
4. לצורך ביצוע הפריסה יש להגיש דוחות למ"ה לכל השנים הרלוונטיות. במידה וכבר הוגשו דוחות שנתיים בעבר, יש להגיש דוחות מתקנים.
5. הדוחות צריכים לכלול כל ההכנסות שהיו באותן שנות מס לרבות משכורות וכיו"ב, ולא רק ההכנסה המדוברת.
6. יש לזכור כי סביר ביותר שמס הכנסה ידרוש ראיות למשך הזמן הנטען כעבודה על היצירה המסוימת, ולהצטייד באסמכתאות/ראיות מתאימות.
7. יש להביא בחשבון כי הואיל ומדובר בהנחיה ולא בחוק מפורש, יתכנו הבדלי גישות בין פקידי שומה שונים, ויתכן כי הליך שיעבור בקלות בפקיד שומה בעיר אחת יתקל בקשיים ובחוסר שיתוף פעולה בפקיד שומה בעיר אחרת, ואין אפשרות לדעת זאת מראש.
8. רצוי ביותר, לערוך סימולציה של התוצאות לפני הגשת/תיקון הדוחות בכדי לקבל התוצאה הכספית של החיסכון במס שיושג כתוצאה מהמהלך, ורק לאחר שבטוחים כי העניין כדאי, יש לפעול מול מס הכנסה.

בכבוד רב,

ישראל בוימפלק
רואה חשבון



סוגל רשות המסים בישראל

כ"א אדר תשס"ו
29/03/06
07471306

למנו,
פר יריב קב
מסלול אגודי המגורים והמדינות
רח' גלילות 6
תל אביב 66784

א.ב.

הודיה פריסת רישומי הרווחים
(סימוליקה מס' 12.3.06)

בהמשך לאכתבך שבמסגרתו, היינו לדברך כי הודייתנו לתן הקלה למוסרם שפורסמה ביום 9.3.06 לענין הכנסת פאנוריה זכות יצורים, הלה על מוסר זכות יצורים באשר היא, לרבות על בסיס המדינות האת בהתאם להוראות סעיף 38(ב) למקורות.

בהתאם כאמור הישגה ברמת עקד השיטה שבו מהגדל התיק וההתאם לנכונות המקרה.

בכבוד רב,

ליק סגן רחיה (סמנ"ר)

רח' גלילות 6, תל אביב 66784, 91002 ירושלים 100-6664-02, 02-6664-103 תל אביב 6664-02
www.mof.gov.il/taxes

להם תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (א)2(5), ובלבד שיקבע כאמור רק אם הסכים לכך הנישום.

תיקון בתיקון 177 מיום 14.7.10 [ראו להלן הוראות תחולה]

(ג) קבע המנהל לנישום תקופת שומה מיוחדת לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), יוטל המס לכל תקופה כאמור בכפוף לכל תיאום שהמנהל יראהו צודק וסביר.

(ד) המנהל רשאי להתנות קביעת תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף זה בתנאים, ורשאי הוא שלא לקבוע תקופת שומה מיוחדת לחברה או למוסד להשכלה גבוהה כאמור בסעיף קטן (א)2(5) עד (5) אם לנישום שיש לו יחסים מיוחדים עמם, בין במישרין ובין בעקיפין, לא נקבעה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (ב).

תיקון בתיקון 177 מיום 14.7.10 [ראו להלן הוראות תחולה]

(ה) קבע המנהל תקופת שומה מיוחדת, רשאי הוא לבטל קביעתו, בין לבקשתו של הנישום ובין שלא לבקשתו, והכל אם ראה טעמים סבירים לעשות כן, ורשאי הוא לקבוע לענין הביטול כל תיאום שייראה לו צודק וסביר; ביטול כאמור שנעשה שלא לבקשת הנישום, ייכנס לתקפו בתום תקופת השומה המיוחדת שבה נעשה הביטול.

תחולת תיקון 177 מיום 14.7.10

מוסד להשכלה גבוהה כמשמעותו בסעיף 7(א)5 לפקודה, כנוסחו לעיל, שעד יום תחילתו של התיקון (14.7.10) לא הגיש את דיווחיו לשנת 2009 לפי הוראות הפרק הראשון לחלק ח' של הפקודה, רשאי לבקש כי תיקבע לו תקופת שומה מיוחדת שתחילתה ביום י"ג בתשרי התש"ע (1 באוקטובר 2009); קבע המנהל תקופת שומה מיוחדת כאמור, יקבע למוסד להשכלה גבוהה תקופת שומה מיוחדת גם לגבי התקופה שתחילתה ביום ה' בטבת התשס"ט (1 בינואר 2009) וסופה ביום י"ב בתשרי התש"ע (30 בספטמבר 2009), בכפוף לכל תיאום או תנאי שיקבע לפי סעיף 7(ג) ו-7(ד) לפקודה.

חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

8. (א) המנהל רשאי להתיר שדמי מפתח או פרמיה לפי סעיף 62(6) שהיא דמי השתתפות בהוצאות בנין, או תשלום בדומה לכך, יחולקו בתור הכנסה לכל תקופת חוזה השכירות או לכל תקופה אחרת שיקבענה המנהל.

(ב) 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 92(9).

(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה - בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לענין זה, "קצבה" - קצבה המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו בסעיף 9(16), וכן קצבה כאמור בפסקאות (2) עד (א3) להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1; תיקון מס' 190 מתחילת מיום 1.1.11.

(2)

(3)

(ד)

(ה)

התירו
בפירוק
בשנת
העולה
יורשיו
חדשה
הנישום
מס כו
שנתנו
שילם
- 164
לשנים

חלוקת הכנסה
שמסך ביצוען

8.א. (א) בסעיף

עבוד

שמבצ

תיקון מי

הכנס

מביצע

(ב) נישום

(1)

(2)



סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת

כ"א בתמוז תשס"ו
17 ביולי 2006

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 שכתרתו "חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת", קובע בסעיף קטן (ב) שם, 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 2(9)."

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 2(9) לפקודה.

ד. נערכה **מכירה מוחלטת** של הזכות, וזאת להבדיל ממצב של מתן זכות שימוש (מצב ב' 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 פורנירים 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 כפוף לזכותו המוסרית של היוצר ביצירה.

- (3) הרכש רשאי להכין מספר בלתי מוגבל של עותקים.
- (4) הרכש רשאי להפיץ את הזכות לציבור על ידי מכירה, השכרה או השאלה, בכל דרך שהיא.
- (5) הרכש רשאי להציג את הזכות ברבים.
- (6) על הרכש לא חלים תנאים כגון השמדת הזכות לאחר זמן מוגדר או החזרתה למוכר.

3. אופן יישום הסעיף

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

לאורך כך יש להגדיר שני מונחים: "שנת התמורה הראשונה", "שנת תחילת היווצרות":

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

"שנת תחילת היווצרות" -

לעניין זכות שהייתה קיימת בשנת המכירה - שנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המכירה, אלא אם שוכנע פקיד השומה כי הזכות נוצרה 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 היווצרות.

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 היצאה 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) כדלקמן^[1]:
תמורת 2006 - בשנים 2004-2006

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 בשנים 2004-2006 תיפרסנה כדלקמן^[2]

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.

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, ר"ח

1. פריסה מרבית. ניתן לפרוס לתקופה קצרה יותר.

2. פריסה מרבית. ניתן לפרוס לתקופה קצרה יותר.