

הנדון: החוק לעידוד השקעות הון- הודעות שיש למסור במהלך שנת 2013

1. כללי

בתיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן- **תיקון 68**) אשר פורסם בספר החוקים 2271 מיום 6.1.2011, נקבע, בין היתר, כדלקמן:

חברה שפועלת באזור פיתוח א' תוכל ליהנות במקביל הן ממסלול המענקים והן ממסלול הטבות המס; ביטול הדרישה להשקעה מזערית מזכה; חישוב יחס המחזוריים בוטל, כך שחברה שתעמוד בתנאי החוק, תזכה להטבות מס על כלל המחזור שלה ובשיעור מס קבוע; בוטל מסלול הפטור ממנו נהנו חברות רבות; בוטלו הטבות המס שניתנו רק לתושבי חוץ ולחברות שתושבי חוץ הן בעלי המניות שלהן; דיבידנד שיחולק מתוך הכנסה מועדפת, לבעל מניות שהינו חברה ישראלית, יהיה פטור מתשלום מס (כמו דיבידנד שמחולק מרווחים "רגילים"), בשונה מהוראות החוק לגבי הכנסה מוטבת או מאושרת.

תחולת תיקון 68 לחוק - הנוסח המעודכן של החוק יחול לגבי הכנסה מועדפת שהופקה או נצמחה בידי חברה מועדפת החל ביום 1 בינואר 2011, אך בתנאי שניתנה הודעה על החלתו במועדים ובתנאים שנקבעו בהוראות המעבר.

לגבי סקירה מלאה של תיקון 68- [ראה חוברת של משרדנו](#).

בחוזר זה נזכר ונפרט את הוראות המעבר וההודעות שניתן למסור במהלך 2013 היכולות להיות רלבנטיות למי שטרם הודיע על בחירה בתחולת תיקון 68 כבר לגבי שנות המס 2011 או 2012, וכן לגבי הודעה שניתן למסור עד ליום 11.11.2013 לגבי הוראת השעה לתשלום מס מופחת על הכנסה צבורה נבחרת (רווחים כלואים).

2. מפעל מוטב או מפעל מאושר במסלול חלופי - הוראות מעבר לגבי תחולת הטבות לפי הוראות החוק הישן

2.1 המשך החלת הנוסח הישן לחוק

חברה המעדיפה להישאר בתחולת החוק הישן, בכל הקשור למסלולי הטבות במס (מסלול חלופי ומסלול אירלנד), יכולה לעשות זאת לגבי תכניות מוטבות ותוכניות מאושרות ישנות (ששנת ההפעלה/הבחירה שלהן היא עד וכולל שנת 2010). יתרה מכך, ניתן יהיה להמשיך ולבחור את שנת 2011 או שנת 2012 כשנת בחירה נוספת, בתנאי שההשקעה המזערית המזכה לגבי אותה שנת בחירה, כוללת השקעות שנעשו במהלך שנת 2010.

משרד ראשי - תל אביב מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164 טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	משרד רמת-גן הרקון 6 רמת-גן, 52521 טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	משרד ירושלים שרי ישראל 12 ירושלים, 94390 טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055 טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	משרד באר שבע פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965 טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104 טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

לכן, מי שבחר כשנת בחירה את שנת 2010, לא יוכל לבחור את שנת 2011 או שנת 2012 כשנת בחירה נוספת, משום שלא תהיה אפשרות בידו לקיים תנאי זה. לעומת זאת, מי שבחר את שנת 2009 (או קודם לכן) כשנת הבחירה האחרונה, קיימת בפניו האפשרות לבחור, על פי העדפתו, גם את שנת 2011 (היה עליו להודיע על כך עד למועד הגשת דוח המס לשנת המס 2011 או עד 31 בדצמבר 2012, כמוקדם מביניהם) או את שנת 2012 (יש להודיע על כך עד למועד הגשת דוח המס לשנת המס 2012 או עד 31 בדצמבר 2013, כמוקדם מביניהם).

התכנון לגבי בחירת שנת הבחירה הנוספת מצריך צפי הכנסות עתידי ובחינת שיעורי המס האפקטיביים הצפויים בשנים הבאות. נדגיש כי, למפעל מועדף הפועל באזור פיתוח א' תהיה אפשרות ליהנות בנוסף ממסלול המענקים החדש.

לאחר שנת המס 2012 לא תתאפשר קביעה של שנות בחירה חדשות (למעט במפעלי תירות).

2.2 הודעת ויתור לגבי ההטבות מכוח הנוסח הישן של החוק - לגבי שנת המס 2013 עד ליום 31 במאי 2013

על חברה (בעלת מפעל מוטב או מפעל מאושר במסלול חלופי) שמעוניינת בהטבות מתוקף התיקון לחוק, לבחור בכך, וכפועל יוצא לוותר על יתרת ההטבות מתוקף החוק טרם תיקונו. הודעת הויתור תימסר בטופס 908 שקבע מנהל רשות המסים, לא יאוחר מהמועד הקבוע להגשת הדוח השנתי לפי הוראות סעיפים 131 ו-132 לפקודה והיא תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח ואילך, בלא זכות חזרה ממנה.

המועד הקבוע בסעיף 132 לפקודה הינו, בדרך כלל 31 במאי¹. ואולם, סעיף 133 לפקודה קובע שפקיד השומה רשאי לדחות את המועד להגשת הדוח למועד שיקבע.

על פי הודעה מיום 31 במרץ 2011, עמדת רשות המסים היא, שיש להודיע על בחירה בהחלת הנוסח החדש לחוק עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות², לפי סעיפים 132(ב)(1) לפקודה (דהיינו עד 31 במאי 2013 לגבי שנת מס 2013) או לפי סעיף 132(ב)(2) לפקודה (דהיינו, לא יאוחר מתום חמישה חודשים מיום שבו נסתיימה תקופת שומה מיוחדת).

יודגש, כי מדובר בעמדת רשות המסים לגבי המועדים, שאינה בהכרח הפרשנות היחידה בעניין זה, מאחר שיש מקום לטענה שהמועד להגשת הודעת ויתור, צריך להיות המועד להגשת הדוח לפי האורכה שניתנה לו.

חברה שלא תשלח הודעת ויתור, תמשיך ליהנות מהטבות החוק טרם תיקונו.

¹ מועד זה חל על מי שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת חשבונות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה.

² לענין זה, ראה עמ"ה 504/99 אריה דגן, שבו נקבע, שהמועד אליו התכוון המחוקק לגבי הודעה על חברה משפחתית הוא המועד הקבוע להגשת הדוח, בהתאם להוראות ס' 131 לפקודה ולא המועד שבו הוגש הדוח בפועל. יצוין, שבאותו מקרה הוגש הדוח באיחור קיצוני של מספר שנים.

3. מסלול מענקים - תקופת צינון לגבי מפעלים שברשותם כתב אישור במסלול מענקים

מפעל שברשותו תוכנית מאושרת **במסלול המענקים**, חייב בתקופת צינון של 3 או 5 שנים משנת ההפעלה של התוכנית המאושרת, בטרם יתאפשר לו לעבור לתחולת התיקון החדש. במהלך תקופת הצינון, שיעור המס המופחת החל על המפעל מכוח אותה תוכנית או תוכניות קודמות, יהיה בהתאם לשיעורי מס החברות הרגילים שנקבעו בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה (בשנת המס 2012 ואילך שיעור של 25%), למעט במקרים בהם השיעורים המופחתים נמוכים יותר, עקב כך שבמפעל מחזיקים משקיעי חוץ (בשיעור של 49% ומעלה).

משך תקופת הצינון הינו בהתאם למועד הוצאת כתב האישור. **לכתבי אישור שהוצאו לפני 1 באפריל 2005** (מועד התחילה של תיקון 60 לחוק) **נדרשת תקופת צינון של 3 שנים ולכתבי אישור שהוצאו לאחר מכן נדרשת תקופת צינון של 5 שנים**. תקופות הצינון שונות, כיוון שחברות, שאושרה להן תוכנית לפני 1 באפריל 2005, לא ידעו על מגבלת הצינון לגבי מעבר ממסלול מענקים למסלול מס, מגבלה ששולבה בתיקון מס' 60.

השנים נספרות מתחילת שנת ההפעלה. לדוגמה, תוכנית שהופעלה בשנת המס 2008 ותקופת הצינון הנדרשת היא 5 שנים, יכולה לעבור לתחולת התיקון החדש רק בשנת המס 2013. **בשנת המס 2013** תהיה הבחירה נתונה בידי החברה, באם להמשיך להחיל את הוראות החוק הישן או לוותר על יתרת ההטבות ולעבור לתחולת תיקון 68 (לעומת זאת, אם התוכנית הופעלה בשנת המס 2009, הבחירה לעבור לתחולת תיקון 68 תחול רק בשנת המס 2014 ולא ניתן לעבור לתחולת התיקון כבר בשנת המס 2013).

נציין, שעל פי טופס 908 של רשות המסים, גם במקרה של חברה בעלת מפעל מאושר בתום תקופת הצינון מחייבת הודעה על בחירה בהחלת תיקון 68 לחוק, עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות, **דהיינו עד 31 במאי 2013 לגבי שנת מס 2013**.³

4. הטבות על חלוקת דיבידנד לחברות שיודיעו על ויתור של הטבות מכוח הנוסח הישן לחוק עד ליום 30 ביוני 2015

כדי לעודד חברות לוותר על תחולת הדין הישן, נקבע שחברה שתודיע **עד ליום 30 ביוני 2015**, כי היא מחילה על עצמה את הוראות התיקון לחוק, תהא זכאית לחלק דיבידנד מתוך הכנסה מוטבת או מאושרת, שהיא כאמור הכנסה עליה התקבלו הטבות מס, לאחר תשלום מס החברות עליה (באם ההכנסה הייתה פטורה, המשמעות היא שלילת הפטור ותשלום מס חברות בשיעור של 10%-25%)⁴ לבעל מניות, שהינו חברה תושבת ישראל בלבד, ללא חבות נוספת במס, בניגוד ובאופן מקל בהתייחס להוראות החוק טרם תיקונו הקובעות מס נוסף של 15% על מקבל הדיבידנד, גם אם הוא חברה.⁵

³ עוד נזכיר הוראת מעבר שהיתה רלבנטית רק עד ליום 30.6.2011 - למרות האמור לעיל, מתוך כוונה לעודד מפעלים לעבור למתכונת החדשה, מפעל שהודיע, עד ליום 30 ביוני 2011, על מעבר לתחולת התיקון החדש, לא תחול לגביו תקופת הצינון כאמור. את ההודעה כאמור צריך היה להגיש לרשות המסים עד לאותו מועד (שכבר חלף) והיא חלה לגבי שנת 2011 ואילך, ללא יכולת חזרה.

⁴ ואולם, ראה להלן התייחסות להוראת שעה לחלוקת "הרווחים הכלואים".

⁵ על פי **חזר מס הכנסה מס' 3/2012** (סעיף 4.3.7.4), ההוראה לא תחול על חברה שבבעלותה רק מפעלים מאושרים שתקופת ההטבות בגינם הסתיימה לפני שנת המס 2011, וכן על מפעלים מאושרים ו/או מוטבים שהם מפעלים תיירותיים.

5. הוראת שעה לתשלום מס מופחת על הכנסה צבורה נבחרת (רווחים כלואים) עד ליום 11.11.2013

ביום 12 בנובמבר 2012 פורסם החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה), התשע"ב-2012 (התיקון). בתיקון נקבעה הוראת שעה לתקופה של שנה מיום פרסום החוק (כלומר, עד ליום 11.11.2013) המעניקה תשלום מס מופחת בגין הכנסות פטורות שנצברו עד ליום 31.12.2011 וטרם חולקו כדיבידנד ואשר זכו לכינוי "רווחים כלואים" (הכנסה צבורה).

על פי התיקון, מס החברות המופחת ייקבע בהתאם לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר, ביחס לכלל ההכנסה הפטורה של החברה (הכנסה צבורה נבחרת). ככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה, כך תגדל הטבת המס לה תזכה. שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה החברה הינו 30% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 70% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה), בעוד שהשיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 40% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה). ואולם, בכל מקרה, שיעור המס המופחת, לא יפחת מ-6%.

חברה שבחרה לשלם מס חברות מופחת, תהא חייבת להשקיע במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל "מועד הבחירה", השקעה בסכום לפי נוסחה שפורטה בתיקון (השקעה מיועדת) במפעל תעשייתי, לשם אחד או יותר מאלה: נכסים יצרניים, הוצאות מו"פ בישראל או תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים שיתווספו למפעל.

להרחבה- ראה חוזר מסים 42.2012 של משרדנו.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח דני גבאי, דירקטור מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס בטלפון: 03-6085532, דוא"ל:

dgabbay@deloitte.co.il

רו"ח נדב גיל, שותף מנהל מחלקת תמריצים בחטיבת המס, טל: 03-6085378, דוא"ל: ngil@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited