

תאריך: 19 באפריל, 2015  
סימוכין: 103339

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מיסים 7.2015**

א.ג.ב.,

**הנדון: א. הודעה עד 31.5.15 על בחירה בהחלת הטבות של "מפעל מועדף" החל משנת המס 2015**  
**ב. הזדמנות אחרונה- הטבות על חלוקת דיבידנד לחברה תושבת ישראל, לחברות שיודיעו על**  
**יתור של הטבות מכוח הנוסח הישן לחוק עד ליום 30 ביוני 2015**

**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 המחזורים בוטל, כך שחברה שתעמוד בתנאי החוק, תזכה לשיעורי מס מופחתים (בהתאם לאזור בו ממוקם "המפעל המועדף") 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;

**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**.  
לחוזר רשות המסים לגבי תיקון 68 - ראה **חוזר מ"ה 3/2012** מיום 10 ביוני 2012.

**תיקון 71 לחוק**- נזכיר כי במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (ס"ח 2405 מיום 5/8/2013) בוצע תיקון 71 לחוק עידוד השקעות הון, הקובע כי מתווה הפחתת שיעורי המס על הכנסה מועדפת שנקבע בתיקון 68 יופסק **והחל משנת המס 2014 יהיה שיעור המס המוטל על חברות באזור פיתוח א' 9% ובמרכז הארץ 16%**.

לגבי חלוקת דיבידנד ממפעל מועדף- בתיקון 68 נקבע כי 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. במידה ודיבידנד מתוך הכנסה מועדפת יחולק ליחיד או לישות שאינה חברה ישראלית, הוא ימוסה בשיעור של 15% (בכפוף לאמנות המס להן ישראל מחויבת). ואולם, בתיקון 71 לחוק נקבע, **שדיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014 מתוך הכנסה מועדפת (גם אם ההכנסה הופקה לפני מועד זה) יחויב בשיעור מס של 20%**.

בחוזר זה נזכיר ונפרט את הוראות המעבר וההודעות שניתן למסור במהלך 2015 היכולות להיות רלבנטיות למי שטרם הודיע על בחירה בתחולת תיקון 68 כבר לגבי שנות המס הקודמות (2011-2014).

**תל אביב - משרד ראשי**

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101 ת.ד. 16593  
תל אביב, 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

<p><b>Seker - Deloitte</b> גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה דרום, 4250407</p> <p>טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info-seker@deloitte.co.il</p>	<p><b>Deloitte Analytics</b> הטיבים 7 ת.ד. 7796 פתח תקווה, 4959368</p> <p>טלפון: 077-8322221 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il</p>	<p><b>טריגר פורסייט</b> <b>מקבוצת Deloitte</b> מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101</p> <p>טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il</p>	<p><b>משרד אילת</b> המרכז העירוני 583 ת.ד. אילת, 8810402</p> <p>טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il</p>	<p><b>משרד באר שבע</b> אלומות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500</p> <p>טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il</p>	<p><b>משרד חיפה</b> מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502</p> <p>טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il</p>	<p><b>משרד ירושלים</b> קרית המדע 3 מדל הר חובבים ירושלים, 9777603 45396 ירושלים, 9145101</p> <p>טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il</p>
--	--	---	---	---	--	---

## 2. מפעל מוטב או מפעל מאושר במסלול חלופי - הוראות מעבר לגבי תחולת ההטבות 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), בד"כ על מנת ליהנות מפטור על מלוא/חלק מהכנסותיה, יכולה לעשות זאת לגבי תכניות מוטבות ותוכניות מאושרות ישנות ששנת ההפעלה/הבחירה שלהן היא עד וכולל שנת 2012.

לאחר שנת המס 2012 לא מתאפשרת יותר קביעה של שנות בחירה חדשות (למעט במפעלי תיירות).

### 2.2 הודעת ויתור לגבי ההטבות מכוח הנוסח הישן של החוק - לגבי שנת המס 2015 עד ליום 31 במאי 2015<sup>1</sup>

על חברה (בעלת מפעל מוטב או מפעל מאושר במסלול חלופי) שמעוניינת בהטבות מתוקף תיקון 68 לחוק, לבחור בכך, וכפועל יוצא לזכות על יתרת ההטבות מתוקף החוק טרם תיקונו<sup>2</sup>. 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 במאי<sup>3</sup>. ואולם, סעיף 133 לפקודה קובע שפקיד השומה רשאי לדחות את המועד להגשת הדוח למועד שיקבע.

עמדת רשות המסים היא<sup>4</sup>, שיש להודיע על בחירה בהחלת הנוסח החדש לחוק עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות<sup>5</sup>, לפי סעיפים 132(ב)(1) לפקודה (דהיינו עד 31 במאי 2015 לגבי שנת מס 2015) 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.**

<sup>1</sup> הודעת הויתור רלבנטית רק לחברה שטרם מסרה הודעה זאת בעבר, לגבי שנות המס הקודמות לשנת המס 2015.

<sup>2</sup> על פי סעיף 4.3.7.1 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2012 של רשות המסים, חברה שאין בבעלותה מפעלים מאושרים ו/או מוטבים אינה חייבת להגיש את הודעת הויתור.

<sup>3</sup> מועד זה חל על מי שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת חשבונות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה.

<sup>4</sup> ראה סעיף 4.3.7.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2012 של רשות המסים.

<sup>5</sup> 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. יציין, 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, 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. לדוגמא, תוכנית שהופעלה בשנת המס 2010 ותקופת הצינון הנדרשת היא 5 שנים, יכולה לעבור לתחולת התיקון החדש רק בשנת המס 2015. **בשנת המס 2015** 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 2011, הבחירה לעבור לתחולת תיקון 68 תחול רק בשנת המס 2016 ולא ניתן לעבור לתחולת התיקון כבר בשנת המס 2015).

נציין, שעל פי סופס 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 2015 לגבי שנת מס 2015**.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> 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 המיסים עד לאותו מועד (שכבר חלף) והיא חלה לגבי שנת 2011 ואילך, ללא יכולת חזרה.

**4. הזדמנות אחרונה- הטבות על חלוקת דיבידנד לחברה תושבת ישראל, 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 תיקון 68 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 25%-10%<sup>7</sup>) 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<sup>8</sup>.

המשמעות: בעל מניות שהינו חברה תושבת ישראל בחברה שלא שלחה הודעת ויתור עד ליום 30.6.2015, יחוייב במס של 15% בגין קבלת דיבידנד שמקורו במפעל מאושר או מפעל מוטב.

**לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:**

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

[dgabbay@deloitte.co.il](mailto:dgabbay@deloitte.co.il)

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

© כל הזכויות שמורות

<sup>7</sup> או שיעורים נמוכים יותר אם חולקו בהתאם להוראת השעה לחלוקת "הרווחים הכלואים" - ראה [חוזר מס' 42.2012](#) של משרדנו.  
<sup>8</sup> על פי [חוזר מס הכנסה מס' 3/2012](#) (סעיף 4.3.7.4), ההוראה המקלה 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.

**[www.deloitte.co.il](http://www.deloitte.co.il)**

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 154 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 210,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel’s leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 83 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2015 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.