

תאריך: 29 במאי, 2016
סימוכין: 121549

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 15.2016

א.ג.נ.,

הנדון: הודעה עד 31.5.16 על בחירה בהחלת הטבות של "מפעל מועדף" החל משנת המס 2016

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; בוטל מסלול הפטור ממנו נהנו חברות רבות; 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; ביטול הדרישה להשקעה מזערית מזכה; 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 2016 היכולות להיות רלבנטיות למי שטרם הודיע על בחירה בתחולת תיקון 68 כבר לגבי שנות המס הקודמות (2011-2015).

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

משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת	Deloitte	Deloitte Analytics	Seker - Deloitte
מקט: 9777603 ת.ד. 45396 ירושלים, 9145101	מקט: 3105502 ת.ד. 5648 חיפה, 5	מקט: 08-6909600 ת.ד. 1369 עומר, 8496500	מקט: 08-6371628 ת.ד. 583 אילת, 8810402	מקט: 03-6070501 תל אביב, 6701101	מקט: 03-9190372 ת.ד. 7796 פנת תקווה, 4959368	מקט: 09-8922440 ת.ד. 8458 ג'יבורי ישראל 7 נתניה דרום, 4250407
מקט: 02-5374173 תלפון: 02-5018888 info-jer@deloitte.co.il	מקט: 04-8672528 תלפון: 04-8607333 info-haifa@deloitte.co.il	מקט: 08-6909500 תלפון: 08-6909500 info-beersheva@deloitte.co.il	מקט: 08-6375676 תלפון: 08-6371628 info-يلات@deloitte.co.il	מקט: 03-6070500 תלפון: 03-6070501 info@deloitte.co.il	מקט: 077-8322221 תלפון: 03-9190372 info@deloitte.co.il	מקט: 09-8922444 תלפון: 09-8922440 info@deloitte.co.il

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 2016 עד ליום 31 במאי 2016¹

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 תיקון². 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 במאי³. ואולם, סעיף 133 לפקודה קובע שפקיד השומה רשאי לדרוח את המועד להגשת הדוח למועד שיקבע.

עמדת רשות המסים היא⁴, שיש להודיע על בחירה בהחלת הנוסח החדש לחוק עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות⁵, לפי סעיפים 132(ב)(1) לפקודה (דהיינו עד 31 במאי 2016 לגבי שנת מס 2016) 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 הודעת הויתור רלבנטית רק לחברה שטרם מסרה הודעה זאת בעבר, לגבי שנות המס הקודמות לשנת המס 2016.

² 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.

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

⁴ ראה סעיף 4.3.7.3 [לחוזר מס הכנסה מס' 3/2012](#) של רשות המסים.

⁵ 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 2011 ותקופת הצינון הנדרשת היא 5 שנים, יכולה לעבור לתחולת התיקון החדש רק בשנת המס 2016. **בשנת המס 2016** 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 2012, הבחירה לעבור לתחולת תיקון 68 תחול רק בשנת המס 2017 ולא ניתן לעבור לתחולת התיקון כבר בשנת המס 2016).

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 2016 לגבי שנת מס 2016**.⁶

⁶ 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.

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

רו"ח נדב גיל, שותף מנהל מחלקת תמריצים בחטיבת המס
בטלפון: 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

© כל הזכויות שמורות

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 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 150 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 225,000 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.

© 2016 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.