

תאריך: 20 באפריל 2017
סימוכין: 134070

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 15.2017

, א.ג.נ.

הנדון: הודעה עד 31/05/2017 על בחירה בהחלת הטבות של "מפעל מועדף" החל משנת המס 2017

1. כללי

בתיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן - **תיקון 68**) אשר פורסם בספר החוקים 2271 מיום 6/01/2011, 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.

תיקונים נוספים לחוק ששינו את שיעורי המס המקוריים שנקבעו בתיקון 68
נזכיר כי במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (ס"ח 2405 מיום 5/08/2013) בוצע תיקון 71 לחוק עידוד השקעות הון, הקובע כי מתווה הפחתת שיעורי המס על הכנסה מועדפת שנקבע בתיקון 68 יופסק ובשנים 2014 – 2016 יהיה שיעור המס המוטל על חברות באזור פיתוח א' 9% ובמרכז הארץ 16%.

בהתאם לתיקון 73 לחוק שפורסם ביום 29/12/2016 (ס"ח 2592 מיום 29/12/2016), החל משנת 2017 יהיה שיעור המס המוטל על חברות בעלות **מפעל מועדף באזור פיתוח א' 7.5%** ובמרכז הארץ ללא שינוי (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 1/01/2014 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 2017 היכולות להיות רלבנטיות למי שטרם הודיע על בחירה בתחולת תיקון 68 כבר לגבי שנות המס הקודמות (2011-2016).

1 נזכיר כי במסגרת תיקון 73 לחוק, נוספו מסלולי מס נוספים חדשים של **מפעל טכנולוגי מועדף** (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' ושיעור מס של 12% באזור אחר) ושל **מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד** (שיעור מס של 6%).

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 נתניה
Seker - Deloitte
גיבורי ישראל 7
ת.ד. 8458
נתניה, 4250407

משרד פתח תקווה
Deloitte Analytics
הסיבים 7
ת.ד. 6712
פתח תקווה, 4959368

משרד אילת
המרזב העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

משרד באר שבע
אלומות 12
פארק התעשייה עומר
ת.ד. 1369
עומר, 8496500

משרד חיפה
מעלה השחרור 5
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מנדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ח. 45396

טלפון: 09-8922444
פקס: 09-8922440
info@deloitte.co.il

טלפון: 073-3994163
פקס: 03-9190372
info@deloitte.co.il

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

טלפון: 08-6909500
פקס: 08-6909600
info-beersheva@deloitte.co.il

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@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 2017 עד ליום 31 במאי 2017²

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

עמדת רשות המסים היא⁵, שיש להודיע על בחירה בהחלת הנוסח החדש לחוק עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות⁶, לפי סעיפים 132(ב)(1) לפקודה (דהיינו עד 31 במאי 2017 לגבי שנת מס 2017) 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.

2 הודעת הויתור רלבנטית רק לחברה שטרם מסרה הודעה זאת בעבר, לגבי שנות המס הקודמות לשנת המס 2017.

3 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.

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

5 ראה סעיף 4.3.7.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2012 של רשות המסים.

6 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, 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 2012 ותקופת הצינון הנדרשת היא 5 שנים, יכולה לעבור לתחולת התיקון החדש רק בשנת המס 2017. **בשנת המס 2017** 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 2013, הבחירה לעבור לתחולת תיקון 68 תחול רק בשנת המס 2018 ולא ניתן לעבור לתחולת התיקון כבר בשנת המס 2017).

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 2017 לגבי שנת מס 2017**.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס, בטל': 03-6085532
רו"ח נדב גיל, שותף, מנהל מחלקת תמריצים בחטיבת המס, בטל': 03-6085378

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

7 עוד נזכיר הוראת מעבר שהיתה רלבנטית רק עד ליום 30/06/2011 - 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.

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.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.