

הנדון: הודעה עד 31/05/2018 על בחירה בהחלת הטבות של "מפעל מועדף" החל משנת המס 2018

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%).¹

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 2018 היכולות להיות רלבנטיות למי שטרם הודיע על בחירה בתחולת תיקון 68 כבר לגבי שנות המס הקודמות (2011-2017).

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 נצרת	משרד נתניה	משרד פתח תקווה	משרד אילת	משרד באר שבע	משרד חיפה	משרד ירושלים
מרג' אבן עאמר 9 נצרת, 16100	Seker - Deloitte ניבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה, 4250407	Deloitte Analytics הסיבים 7 ת.ד. 6712 פתח תקווה, 4959368	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	אלומות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	קרית המדע 3 נגדל הר חוצבים ירושלים, 914510 ת.ח. 45396
טלפון: 073-3994455 פקס: 073-3994455 info-nazareth@deloitte.co.il	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 2018 עד ליום 31 במאי 2018²

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 תיקונו³. 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 במאי⁴. 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 2018 לגבי שנת מס 2018) 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 2018.

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 2013 ותקופת הצינון הנדרשת היא 5 שנים, יכולה לעבור לתחולת התיקון החדש רק בשנת המס 2018. **בשנת המס 2018** 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 2014, הבחירה לעבור לתחולת תיקון 68 תחול רק בשנת המס 2019 ולא ניתן לעבור לתחולת התיקון כבר בשנת המס 2018).

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 2018 לגבי שנת מס 2018**⁷.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח נדב גיל, שותף, מנהל מחלקת תמריצים, חטיבת המס, טל': 03-6085378.
רו"ח (משפטן) צביקה לייבוביץ, שותף, מחלקת תמריצים, חטיבת המס, טל': 073-3994157.

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.