

פרק 18

חוק לעידוד השקעות הון

נכתב ונערך על ידי רונית עזר, רו"ח ומומחי ישר

תוכן עניינים

עמוד

18.1	כללי
18.2	מסלול מענקים
18.2.1	כללי
18.2.2	תנאי זכאות לקבלת מענק השקעה
18.2.3	שיעורי מענקי ההשקעה
18.2.4	תקופת הזכאות למענקי השקעה
18.2.5	הטבות במס
18.2.5.1	הטבות במס למפעל שאושר טרם תיקון 68 לחוק
18.2.5.2	הטבות במס למפעל שאושר לאחר תיקון 68 לחוק
18.2.5.3	הוראות מעבר לתיקון 68 לחוק
18.2.6	תקופת ההטבות
18.2.7	חלוקת דיבידנד
18.2.7.1	הוראות החוק עובר לתיקון 71
18.2.7.2	הוראות החוק לאחר תיקון 71
18.2.8	פחת מואץ
18.2.9	ע"א 5508/12 פקיד שומה חולון נגד ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ
18.3	מסלול הטבות במס
18.3.1	כללי
18.3.2	מסלול הטבות במס ל"מפעל מועדף" ול"מפעל מיוחד"
18.3.2.1	הטבות במס ל"מפעל מועדף"
18.3.2.2	מסלול הטבות במס ל"מפעל מיוחד"
18.3.2.3	מסלול הטבות במס ל"מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מיוחד"
18.3.2.3.1	הטבות במס ל"מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"
18.3.2.3.2	הגדרות
18.3.2.3.3	הוראות שונות

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

18.3.2.4	ביטול הטבות המס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ	
18.3.2.5	פחת מואץ	
18.3.2.6	חלוקת דיבידנד	
18.3.2.7	אישורים לעניין סיווג מפעל תעשייתי	
18.3.2.8	חברה שבבעלותה מספר מפעלים תעשייתיים	
18.3.2.9	תחולה והוראות מעבר לתיקון 68 לחוק	
18.3.2.9.1	כללי	
18.3.2.9.2	כניסה לראשונה לחוק	
18.3.2.9.3	חברה שבבעלותה "מפעל מאושר" במסלול החלופי או "מפעל מוטב"	
18.3.2.9.4	חלוקת דיבידנד	
18.3.2.9.5	שנת מס מיוחדת	
18.3.3	מסלול הטבות ל"מפעל מוטב"	
18.3.3.1	כללי	
18.3.3.2	הגדרות	
18.3.3.3	שיעורי המס המוטלים על הכנסה מ"מפעל מוטב"	
18.3.3.4	תקופת ההטבות לעניין שיעור מס החברות המופחת "במפעל מוטב"	
18.3.3.5	חלוקת דיבידנד מרווחי "מפעל מוטב"	
18.3.3.6	חלוקה רעיונית של דיבידנד מרווחים פטורים ממס של "מפעל מאושר" ו"מפעל מוטב"	
18.3.3.7	טבלה מסכמת של ההטבות במס טרם תיקון 68 לחוק	
18.3.3.8	מניעת כפל הטבות במס	
18.3.3.9	אישור מראש ממנהל רשות המיסים	
18.3.3.10	תחולה	
18.3.3.11	מפעל מבוזר	
18.3.4	מסלול הטבות חלופי על פי הוראות הדין שקדם לתיקון 60 לחוק (תקציר הוראת ביצוע 32/92)	
18.3.4.1	כללי	
18.3.4.2	תקופת ההטבות	
18.3.4.3	שיעורי המס	
18.3.4.4	תנאים נוספים להחלת הפטור	

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

..... חלוקת דיבידנד	18.3.4.5
..... פחת מואץ	18.3.4.6
..... הטבות יחסיות ל"מפעל מאושר" שלא עמד בתוכנית שיווק - רענון	18.3.4.7
..... הכנסות מ"מפעל מאושר" - תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בעקבות הרפורמה במס הכנסה	18.3.4.8
..... מיסוי הרווחים הכלואים	18.3.5
..... מפעל מעורב	18.3.6
..... הוראות החוק טרם תיקון 60 לחוק	18.3.6.1
..... "מפעל מעורב" על פי הוראות תיקון 60 לחוק (תמצית הוראות חוזר מס הכנסה 3/2006)	18.3.6.2
..... נוהל שחיקת מחזור בסיס ב"מפעל מעורב"	18.3.6.3
..... תחומי אזורי פיתוח	18.4
..... הטבות במס לגבי בניינים להשכרה	18.5
..... החלת הוראות הפקודה בנוגע לנאמנויות על החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק)	18.6

18. חוק לעידוד השקעות הון

18.1 כללי

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "**החוק**" או "**החוק לעידוד השקעות הון**"), נועד לעידוד והגברת הצמיחה הכלכלית של המשק הישראלי וזאת באמצעות מתן תמריצים שמטרתם עידוד השקעות במשק בכללותו וכן מתן תמריצים לעידוד הפעילות בפריפריה. החוק במתכונתו הנוכחית מעניק הטבות לפעילות תעשייתית, לתחום התיירות וכן למתן שירותי מחקר ופיתוח לתושבי חוץ.

במסגרת החוק קיימים ככלל שני סוגי מסלולי הטבות - מסלול מענקים ומסלול הטבות במס. מסלול המענקים הינו באחריות מנהלת מרכז השקעות, המעודדת הקמה והרחבה של מפעלים תעשייתיים באמצעות מתן אישור מענקים לתוכניות השקעה אשר עומדות בקריטריונים הנדרשים. הקריטריונים הכלליים המנחים את מנהלת מרכז השקעות למתן מענקים, הם כדאיות למשק הלאומי, יכולת תחרות בשווקים בינלאומיים, שימוש בטכנולוגיות חדשניות וכד'.

מסלול הטבות המס הינו באחריות רשות המיסים באופן שבו חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק דורשת את ההטבות במסגרת הדוח השנתי המוגש לרשות המיסים ללא צורך באישור מקדמי ("מסלול ירוק") ופקיד השומה הינו הגורם הבודק את עמידת החברה בקריטריונים הקבועים בחוק לצורך קבלת ההטבות.

תיקון מס' 68 לחוק, אשר נכלל במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012, התשע"א-2011 (להלן: "**התיקון**" או "**תיקון 68**"), שינה בצורה מהותית את ההטבות לחן היו זכאים עד לאותה עת מפעלים תעשייתיים. במסגרת התיקון שונו מטרות החוק באופן שניתן דגש על פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, שיפור יכולת המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בינלאומיים ויצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא, והכול תוך מתן עדיפות למפעלים שפעילותם מתאפיינת בחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח. עוד יצר תיקון 68 מנגנון הטבות למפעלים תעשייתיים שמטרתו לפשט וליצור ודאות אצל המשקיעים ביחס לשיעורי המס להם יידרשו בפועל. כמו כן בוטלה במסגרת התיקון הזיקה שבין השקעות הוניות להטבות המס, כך שההשקעות ההוניות אינן מהוות את הגורם לקבלת ההטבות במס. העדיפות שניתנה בעבר להשקעות חוץ בוטלה במסגרת התיקון, שכן במציאות הגלובלית, שבה משקיעים ישראלים יכולים למצוא חלופות בחו"ל לביצוע השקעה מקומית, אין הצדקה לקיום העדפה מסוג זה. עוד בוטלו כל מסלולי ההטבות במס (פטור ממס ותקופת הטבות) להשקעה במפעלים תעשייתיים ונקבעו הסדרים חדשים ("מפעל מועדף" ו"מפעל מועדף מיוחד") במסגרתם יוטל שיעור מס מופחת ואחיד על **כלל ההכנסות** של מפעלים העומדים בקריטריונים שנקבעו, לתקופה שאינה מוגבלת בזמן. הפעלת תנאי היצוא המופיע בסעיף 18 לחוק ("מפעל בר תחרות") נשארה בעינו אך הוא ייבחן אל מול כלל המחזור של המפעל בשנה הנבדקת. כמו כן, בוטלה הדרשה להשקעה מזערית מזכה. עוד שונתה מפת אזורי העדיפות באופן שנותרו שני אזורים בלבד - אזור פיתוח א' ושאר האזורים. איזור פיתוח ב' בוטל, למעט ביחס למפעלים תיירותיים. עם זאת הוחלט להותיר את מפת אזורי העדיפות הקיימת על כנה עד לסוף שנת 2014. התיקון מאפשר ליהנות במקביל גם ממסלול מענקים וגם ממסלול הטבות במס באופן שבו מענקים יינתנו למפעלים תעשייתיים באזור פיתוח א' בלבד ולגבי השקעות שאינן בהון פיזי דווקא, אלא בתחומים נוספים שיש בהם כדי לפתח את התעשייה, כגון הכשרת עובדים ופיתוחם. לשם היעילות והאחידות אישור שניתן על ידי רשות המיסים בדבר היות המפעל "מפעל תעשייתי" לצורך מסלול הטבות המס יחול גם לעניין בחינת זכאותו לקבלת מענק או הלוואה במסלול מענקים ולהיפך. הוראות התיקון יחולו לגבי הכנסה מועדפת של מפעל מועדף שהופקה או שנצמחה בידי חברה מועדפת, החל מיום 1 בינואר 2011. יצוין כי הוראות התיקון לא יחולו על מפעלים תיירותיים ולפיכך הוראות החוק ערב התיקון ימשיכו לחול עליהם.

בהקשר זה נבקש להביא לתשומת ליבכם כי ביום 29 ביולי 2013 אושר החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 ואשר במסגרתו שונו בין היתר שיעורי המס להם יהיו זכאים מפעלים מועדפים כאמור לעיל וכן הועלו שיעורי המס החלים על דיבידנד המחולק מתוך הכנסה של מפעל מאושר/מוטב/מועדף (להלן: "**תיקון 71**") אשר תחולתו הינה ככלל החל מיום 1 בינואר 2014.

ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם החוק להתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018) התשע"ז-2016 אשר במסגרתו נכלל תיקון מספר 73 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "**תיקון 73**"). תיקון 73 חוקק בשל אי הגשמת מטרות החוק ביחס למסלול מפעל מועדף מיוחד אשר בשל תנאי הסף הגבוהים שנקבעו לו חברות ענק לא הצליחו להיכנס לתחולתו וכך נוצר אי-שוויון בחלוקת משאבי המדינה ותסכול מוצדק בציבור. בנוסף, התעורר הצורך להתאים את החוק לכללים שאומצו לאחרונה על ידי ה-OECD לעניין מיסוי קניין רוחני בחברות עתירות ידע. לפיכך, במסגרת התיקון נכללו בין היתר הקלה בתנאי הסף למסלול מפעל מועדף מיוחד, קביעת שני מסלולי הטבות מס חדשים- מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד והקטנת

שיעור המס למפעל מועדף באזור פיתוח א' ל- 7.5%. תחולת התיקון הינה החל מיום 1 בינואר 2017.

18.2 מסלול מענקים

18.2.1 כללי

עד לתיקון 68, אשר נכנס לתוקפו החל מיום 1 בינואר 2011, מפעל שהוא מפעל תעשייתי, בניין תעשייתי או מפעל תיירותי, שתוכנית ההשקעה שלו אושרה על ידי מרכז השקעות, היה זכאי למענק השקעה בשיעור שנקבע בהתאם לאזורי העדיפות הלאומית בהם מתבצעת ההשקעה. הטיפול במסלול המענקים למפעלים תיירותיים, נעשה על ידי מנהלת ההשקעות במשרד התיירות. מענקי השקעה ניתנו בעבר למפעלים שפעלו הן באזור פיתוח א' והן באזור פיתוח ב', בגין השקעה בנכסי המפעל (בניינים, מכונות וציוד למעט רכב פרטי) שלא היה בהם שימוש קודם בישראל. כמו כן, לצורך קבלת המענקים, נדרש לעמוד ב"תנאי הייצוא" כפי שיפורט להלן.

בתיקון 68 הוחלף הסעיף המגדיר את מטרות החוק בסעיף חדש במסגרתו ניתן דגש על השגת יעדים של הגברת הצמיחה במגזר העסקי, שיפור התחרותיות של התעשייה הישראלית בשווקים בינלאומיים, ומתן עדיפות למפעלים שפעילותם מתאפיינת בחדשנות ויצירת מקורות תעסוקה בני קיימא ופיתוח פעילות באזורי הפריפריה. במסגרת תיקון 68, בוטלה הדרישה לביצוע השקעה בנכסים הוניים, וכיום גם השקעה בהון אנושי או בכל תחום אחר יכולה לזכות בקבלת מענק באם היא עומדת במטרות החוק.

יצוין כי לשר האוצר ולשר התעשייה המסחר והתעסוקה, הסמכות לקבוע, לפי הצעת מנהלת מרכז השקעות או בהתייעצות עימה, מסלולי מענקים חדשים שיקדמו את מטרות החוק ובלבד שהמפעלים נמצאים באזור פיתוח א'. לצורך כך, ייקבעו תנאים ואמות מידה למתן המענקים או ההלוואות בכל מסלול. לכל מסלול חדש יהיה אפשר לקבוע שיעור מענק או הלוואה ובלבד שלא יעלו על השיעורים הנקובים בתוספת הראשונה לחוק (10%-30%). השרים יוכלו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע, לגבי מסלול שמצאו בנוגע אליו טעם מיוחד לכך, אחוזי מענק והלוואה נוספים בשיעור של עד 10%.

החוק כנוסחו לאחר תיקון 68 קובע כי מענק השקעה יינתן **למפעל תעשייתי** או למפעל תיירותי אשר ממוקם **באזור פיתוח א'** בלבד. יצוין כי לעניין הזכאות למענק השקעה, מפעל תיירותי כולל גם "אטרקציה". עם זאת, נקבע בתיקון 68 כי מפעל תעשייתי (ולא מפעל תיירותי) יהיה זכאי לכפל הטבות, כלומר, בנוסף למענק יוכל ליהנות גם ממסלול ההטבות במס כמפורט בסעיפים 18.3.2.1 ו-18.3.2.2 להלן, בכפוף לעמידתו בתנאי הייצוא על כלל הכנסתו בשנת המס.

כמו כן נקבע בתיקון כי מפעל שקיבל אישור ממנהל רשות המיסים ביחס לסיווגו כמפעל תעשייתי, תראה אותו המנהלה כמפעל תעשייתי גם לעניין קבלת מענק או הלוואה לפי חוק זה. מפעל תעשייתי שאושרה לו תוכנית על ידי המנהלה וקיבל מענק בשיעור שאינו נמוך מ-10% מגובה המענק או ההלוואה על פי התוכנית, ייחשב כמפעל תעשייתי גם לעניין קבלת הטבות המס.

יודגש כי תיקון 68 קובע הסדרים חדשים ביחס למפעלים תעשייתיים ואולם ביחס למפעלי תיירות ימשיכו לחול ההטבות כפי שהיו קיימות ערב התיקון. כלומר, מפעל תיירותי שיבחר להיכנס למסלול המענקים, לא יהיה זכאי ליהנות גם מהטבות במס.

המנהלה תוכל לאשר תוכנית רק במסגרת התקציב המאושר לאותה שנה, וזאת על פי בקשות שהוגשו באותה שנת תקציב או בשנת התקציב הקודמת לשנת הדיון.

18.2.2 תנאי זכאות לקבלת מענק השקעה

להלן יפורטו עיקרי התנאים, שבהתקיימם יינתן למפעל מעמד של מפעל מאושר במסלול המענקים :
 א. **מיקום המפעל** - המפעל ממוקם באזור פיתוח א' (כאמור החל מתיקון 68 שנכנס לתוקפו החל מיום 1 בינואר 2011).

ב. **הבעלות במפעל** - בהתאם לחוק, מענק השקעה יינתן לחברה, אגודה שיתופית, שותפות ישראלית או שותפות חוץ שכל שותפיה הינם חברות ישראליות או שהשותפים בה יחידים שאושרו לעניין זה על ידי המנהלה. תיקון 68 לחוק ביטל את האפשרות של קבלת מענק בידי חברות ממשלתיות מן הטעם כי חברות כאמור אינן יכולות להעתיק את פעילותן לחו"ל אלא בהסכמת הממשלה, ולכן אין מקום לתמך אותן באמצעות הטבות כלכליות בכדי שישאירו את פעילותן בארץ. אגודה שיתופית שבין חבריה יש חברות בבעלות ממשלתית מלאה, או שותפות שבין השותפים בה יש חברות בבעלות ממשלתית מלאה, תהיה זכאית למענק חלקי לפי חלקם של החברים או השותפים שאינם חברה בבעלות ממשלתית מלאה.

ג. **מפעל תעשייתי או מפעל תיירותי** - כאמור לעיל, הזכאות למענק השקעה נתונה למפעל מאושר שהוא מפעל תעשייתי, מפעל להשכרת ציוד או בניין תעשייתי או בניין תעשייתי משופץ או מפעל תיירותי (מתקן תיירותי ללינה או אטרקציה). עובר לתיקון 68, כלל החוק שתי הגדרות ל"מפעל תעשייתי", אחת לצורך מסלול מענקים ואחת לעניין מסלול ההטבות במס. הגדרת מפעל תעשייתי, לעניין המענקים, כללה גם מפעל לכריה, להפקת מחצבים ולחיפוש נפט והפקתו. במסגרת תיקון 68 נקבעה הגדרה אחידה בחוק למונח "מפעל תעשייתי", כאשר מפעל להפקת מחצבים או מפעל לחיפוש או להפקת נפט ומפעל חקלאי, לא ייחשבו למפעל

תעשייתי לעניין החוק, זאת לאור מסקנות הוועדה שמצאה כי לא קיים צורך לעודד באמצעות מענקים מפעלים כאמור, אשר אין אפשרות מעשית להעתיק את פעילותם, ועל כן מתן ההטבות להם איננו מוצדק. לעניין הגדרת מפעל תיירותי ללינה, ראה התייחסותנו בסעיף 18.3.3.2 ד' להלן.

ד. **מפעל בר תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי** - לפי הוראות סעיף 18א לחוק, המנהלה לא תאשר תוכנית או חלק ממנה, לגבי מפעל תעשייתי או מתקן תיירותי ללינה, אלא אם נתקיימו שני התנאים המצטברים הבאים:

(1) המפעל התעשייתי או המתקן התיירותי ללינה יתרמו לעצמאות הכלכלית של משק המדינה.

(2) המפעל התעשייתי או המתקן התיירותי ללינה הם בגדר מפעלים ברי-תחרות התורמים לתוצר המקומי הגולמי. החוק מפרש וקובע, כי מפעל בר תחרות, ביחס למפעל תעשייתי, הינו מפעל שעיקר פעילותו בתחום הביוטכנולוגיה/הננוטכנולוגיה, או שעל המפעל לקיים אחד מהתנאים המנויים להלן (להלן: "**תנאי הייצוא**"), בכל שנת מס במהלך תקופת ההטבות (להרחבה בעניין זה ראה התייחסותנו בסעיף 18.3.3.2 להלן):

- הכנסתו של המפעל בשנת המס ממכירות בשוק מסוים אינה עולה על 75% מסך מכירות המפעל באותה שנה. דהיינו, לא ניתן להצביע על שוק מסוים כלשהו אשר היקף המכירות בו עולה על 75% מהיקף המכירות הכולל של המפעל.

- הכנסותיו של המפעל בשנת המס ממכירות לשוק מסוים, שכמות התושבים בו עולה על 12 מיליון (עד לשנת המס 2011), מהוות 25% או יותר מכלל הכנסותיו של המפעל באותה שנה.

במסגרת תיקון 70 לחוק תוקנה כמות התושבים כאמור לעיל כך שהחל מיום 1 בינואר 2012 נדרש כי ביחס לשוק מסוים תעלה כמות התושבים בו על 14 מיליון כאשר מספר התושבים יעלה, ב-1 בינואר של כל שנת מס, בשיעור של 1.4% ביחס למספר התושבים כפי שהיה קיים ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת (כך לדוגמה מספר התושבים הנדרש לשנת 2015 הינו 14,596,270).

יצוין כי, לגבי הקמה של מפעל, תנאי הייצוא ייבחנו על נתוני שנת המס השוטפת או על ממוצע שלוש השנים שמסתיימות בשנת המס. לגבי הרחבה של מפעל, החישוב יבוצע רק ביחס להכנסות המיוחסות לאותה הרחבה. כלומר, תנאי הייצוא ייבחנו ביחס לגידול במחזור כתוצאה מהרחבה. כמו כן בחוזר מס הכנסה מס' 3/12 מובהר כי קביעת המנהלה לגבי עמידת המפעל בתנאי הייצוא, תחול אך ורק לעניין זכאות המפעל התעשייתי למענק השקעה במסגרת מסלול המענקים, ולא תחול על בחינת זכאותו של המפעל התעשייתי להטבות המס המוענקות ל"מפעל מועדף" (עליו יחול מבחן תנאי הייצוא ביחס לכלל הכנסת המפעל בשנת המס, ראה סעיף 18.3.2.1 להלן).

מפעלים תעשייתיים המייצרים רכיב במוצר המיוצא על ידי מפעל תעשייתי אחר אשר הינו מפעל בר תחרות, יוכלו להיחשב למפעלים ברי תחרות.

לגבי מתקן תיירותי ללינה נדרש כי 25% מכלל הלינות בו בשנת המס הן לינות של תושבי חוץ. עוד נקבע בסעיף 18א לחוק, כי גם אם לא מתקיים מבחן הלינות השנתי, ייחשב מתקן תיירותי ללינה למפעל בר תחרות אם ממוצע לינות תושבי החוץ בשנת המס ובשתי שנות המס שקדמו לה הינו 25% לפחות.

18.2.3 שיעורי מענקי השקעה

כאמור לעיל, במסגרת תיקון 68 לחוק נקבע כי מענק השקעה יינתן רק למפעלים תעשייתיים ולמפעלים תיירותיים הפועלים באזור פיתוח א'. מטרת שינוי זה היא למקד את ההטבות הניתנות מכוח החוק לאזורים המרוחקים ממרכז הארץ.

בסעיף 40 לחוק ובתוספת הראשונה לחוק לעידוד השקעות הון נקבעו שיעורי מענקי השקעה כדלקמן:

א. מפעל תעשייתי

שיעור מענק ההשקעה מתוך המחיר המקורי של ההשקעות בנכסים שאושרו או ההוצאות שהוצאו בהתאם לתכנית המאושרת, יהיה 20%.

שר האוצר ושר התמ"ת באישור ועדת הכספים של הכנסת יכולים אף לקבוע לגבי מסלול מסוים תוספת של עד 10% אחוזי מענק נוספים, קרי, סה"כ 30% בתוספת 4% מענק מנהלי ככל שייקבע.

לפירוט ביחס לשיעורי מענק ההשקעה שניתנו ערב תיקון 68 ראה סעיף 18.2.2 בחוברת היערכות במסים 2011.

ב. מתקן תיירותי ללינה או אטרקציה תיירותית

שיעור מענק ההשקעה למפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי באזור פיתוח א':

- מתקן תיירותי ללינה - 20% ;
- אטרקציה - 10% ;

ג. מפעל בנגב

שיעור מענק השקעה למפעל בנגב יהיה עד 30%.

לעניין זה, "מפעל בנגב" הוא מפעל שמקום מושבו דרומית לקו רוחב 100 ברשת ישראל קסיני - סולנדר, למעט מפעלים כמפורט להלן:

- (1) מפעל לעיבוד מחצבים ;
- (2) מפעל תיירותי שאיננו למטרת אכסון עממי ;
- (3) כל מפעל תיירותי בתחום השיפוט של עיריית אילת ובמתחם עין זוהר - עין בוקק.

18.2.4 תקופת הזכאות למענקי השקעה

על פי סעיף 94(א)(5) לחוק לעידוד השקעות הון, הזכות לקבל מענק השקעה מוקנית לבעל מפעל או לבעל בניין, אם ביצע את התוכנית תוך התקופה שקבעה מנהלת מרכז ההשקעות בכתב האישור, ובלבד שלא חלפה תקופת הזכאות מיום שניתן כתב האישור לגבי התוכנית המאושרת המקורית. תקופת הזכאות הינה כדלקמן:

1. במפעל מאושר שהוא מפעל תעשייתי, מפעל להשכרת ציוד, בניין תעשייתי ובניין תעשייתי משופץ - חמש שנים.
 2. במפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי - שבע שנים.
- על אף האמור לעיל, לגבי מפעל מאושר הממוקם בשטח שהוכרז לגביו מצב מיוחד בעורף, כמשמעותו בסעיף 9ג לחוק ההתגוננות האזרחית, התשי"א-1951, רשאית המנהלה להאריך את מועד הביצוע של התכנית לתקופה נוספת שלא תעלה על 12 חודשים, אם השתכנעה כי המצב המיוחד בעורף גרם לעיכוב בביצוע התכנית.

18.2.5 הטבות במס

18.2.5.1 הטבות במס למפעל שאושר טרם תיקון 68 לחוק

א. מפעל תעשייתי ומפעל תיירותי

למפעל תעשייתי או לבניין תעשייתי או למפעל תיירותי באזור פיתוח א' (שאושר החל מ- 1 בינואר 1997 ועד ליום 31 בדצמבר 2010), אשר בחר במסלול מענקים, ניתן בהתאם להוראות החוק כנוסחו לפני תיקון 68, פטור ממס בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות במס ושיעורי מס מופחתים ביתרת תקופת ההטבות – 25% למפעל שאינו מפעל בהשקעת חוץ ו-10%-20% למפעל בהשקעת חוץ (בהתאם לשיעור השקעת החוץ).

לאור ההפחתה בשיעורי מס החברות והוראות תיקון 68, הרי שהלכה למעשה החל משנת 2010 בוטלו ההטבות בשיעורי המס שניתנו בעבר לחברות בעלות מפעל תעשייתי, שאינן חברות בהשקעת חוץ, אשר בחרו במסלול המענקים, ולפיכך הכנסותן תהא חייבת במס בהתאם לשיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126 לפקודה. יחד עם זאת יובהר כי לאור נוסח הוראות החוק והוראות המעבר לעניין תיקון 68 לחוק ובהתחשב בעלייה בשיעור מס החברות החל מיום 1 בינואר 2014 (לכדי שיעור של 26.5%), הרי שקיים חוסר בהירות לעניין החלתן של הוראות מעבר תיקון 68 לחוק במקרים הרלוונטיים. משכך לכאורה תיתכנה שתי פרשנויות סותרות להוראות החוק במקרה כאמור, האחת על פיה לגבי הכנסותיהן של חברות כאמור יחול, החל מיום בינואר 2014, שיעור מס החברות הקבוע במסגרת סעיף 126 לפקודת מס הכנסה, קרי 26.5%, או לחילופין החלת את הוראות סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון ובהתאם חיוב הכנסותיהן של חברות כאמור בשיעור מס של 25%.

חברה בעלת מפעל באזור פיתוח ב' או באזור אחר, שבחרה במסלול מענקים נהנתה בשנות המס שקדמו לשנת 2010, משיעור מס חברות מופחת - 25% ביחס למפעל שאינו מפעל בהשקעת חוץ ו-10%-20% ביחס למפעל בהשקעת חוץ, בהתאם לשיעור השקעת החוץ.

ב. חברה בהשקעת חוץ

חברות בהשקעת חוץ, שקיבלו מעמד של מפעל מאושר במסלול מענקים עד ליום 31 בדצמבר 2010, יוכלו להמשיך וליהנות משיעורי המס המופחתים (10%-20% כתלות בשיעור השקעת החוץ) וזאת עד לתום תקופת ההטבות. להלן יפורטו שיעורי המס החלים על חברה בהשקעת חוץ שבחרה במסלול המענקים במהלך תקופת ההטבות:

שיעור השקעת החוץ	שיעור מס שלא יעלה על -	חברות
74%-49%	20%	
90%-74%	15%	
מעל 90%	10%	

על מנת לקבוע האם החברה עונה להגדרת "חברת משקיעי חוץ" יש להתייחס לכלל ההגדרות המהוות בסיס להגדרה זו.

החוק מגדיר "חברת משקיעי חוץ" - חברה בהשקעת חוץ שבבעלותה מפעל מאושר. לעניין זה, "חברה בהשקעת חוץ" הינה "חברה שהשקעות החוץ בה מקנות למשקיעיהן שיעור העולה על 25% בכל אחת מהזכויות וכן שיעור העולה על 25% מהון המניות כולל הלוואות בעלים, ובלבד שהחלק בהון המניות לבדו עולה אף הוא על 25%".

לצורך בחינת שיעור ההשקעה יש לקחת בחשבון את השיעור הנמוך ביותר שהיה במהלך השנה.

על מנת שחברה תחשב כחברה בהשקעת חוץ יש צורך בין השאר שתהיה בה "השקעת חוץ". המונח "השקעת חוץ" הוגדר עד לתיקון 60 לחוק כהשקעה במטבע חוץ, של תושב חוץ בחברה, במישרין או בעקיפין, המקנה לו חלק בהון המניות כולל הלוואות בעלים, וכן חלק בכל אחת מהזכויות הבאות: רווחים, כוח הצבעה ומינוי מנהלים (להלן: "הזכויות").

על מנת שהשקעה תחשב כהשקעת חוץ טרם תיקון 60, היה עליה לעמוד בתנאים הבאים (בהתאם לעמדת רשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר 8/2003):

- (1) על ההשקעה להיות במטבע חוץ.
- (2) ההשקעה בוצעה על ידי תושב חוץ.
- (3) ההשקעה בוצעה בחברה (בהקצאה במקור).
- (4) ההשקעה מקנה למשקיע חלק בכל אחת מהזכויות הבאות:

- הון המניות כולל הלוואות בעלים;
- רווחים;
- כוח ההצבעה;
- מינוי מנהלים.

במסגרת תיקון 60 לחוק, תוקנה הגדרת "השקעת חוץ" ובוצעו בה השינויים המפורטים להלן:

(1) בוטלה הדרישה להשקעה במטבע חוץ. חלף זאת, נקבע כי נדרש שסכום ההשקעה לא יפחת מ-5 מיליוני ש"ח (בשקלים או במט"ח). בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי ההשקעה המינימאלית בסך של 5 מיליון ש"ח יכול שתבצע על ידי משקיע תושב חוץ אחד או על ידי מספר משקיעים תושבי חוץ גם יחד. יש לבחון, מדי שנה, את היקף ההשקעות הכולל של תושבי החוץ, ורק אם היקף ההשקעה הכולל של תושבי החוץ עולה על 5 מיליון ש"ח, יהיו ההשקעות של תושבי החוץ "השקעות חוץ". לעניין זה, השקעות החוץ יכול שיבוצעו בסמיכות זמנים ויכול שיבוצעו בחלוף זמן בין ההשקעות ואולם, רק לאחר שסך ההשקעות של תושבי החוץ מגיע לכדי סך של 5 מיליון ש"ח, ורק מאותו מועד ואילך (מאותו מועד בשנת המס), יהיו ההשקעות של תושבי החוץ "השקעות חוץ".

(2) לפני התיקון נקבע כי "חברה שבשליטתו של תושב ישראל לא יראוה כתושב חוץ". במסגרת התיקון הורחבה הוראה זו ונקבע כי "חברה שבשליטתו של תושב ישראל במישרין או בעקיפין, או חברה שתושבי ישראל הם הנהלים או הזכאים ל-25% או יותר מהכנסותיה או מרווחיה במישרין או בעקיפין, לא יראוה כתושב חוץ".

(3) במסגרת התיקון נקבע כי יראו השקעה של תושב חוץ כהשקעה בחברה גם אם רכש את מניותיה מאחר (רכישה בשוק המשני), ובלבד שהון המניות הנפרע בחברה שמניותיה נרכשו כאמור עולה על 5 מיליון ש"ח. יצוין כי בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי הבחינה של סכום הון המניות הנפרע תעשה נכון למועד רכישת המניות על ידי תושב החוץ.

יום התחילה של תיקון 60 הינו 1.4.2005, למעט האמור בסעיף (3) לעיל, אשר יחול משנת המס 2003 לגבי מי שהתקיימו בו התנאים בפסקה זו. לפיכך, החל משנת המס 2003, רכישה של

מניות "קיימות" בחברה אשר ההון הנפרע שלה עולה על 5 מיליון ש"ח במועד רכישת המניות, אפילו אם הרכישה האמורה בוצעה מלפני שנת המס 2003, תהווה "השקעת חוץ". במסגרת התיקון לחוק, התווספה הוראה בהגדרת "חברת משקיעי חוץ" בדבר מי שהשקיעו במפעלים מאושרים ו/או מפעלים מוטבים בהיותם תושבי חוץ והחליטו, מאוחר יותר, לעלות לישראל ולהשתקע בה.

לעניין זה נקבע כי חברה שהייתה חברת משקיעי חוץ במועד שבו אושרה התכנית כמפעל מאושר או בשנת הבחירה של מפעל מוטב, תמשיך להיחשב כחברת משקיעי חוץ גם אם בעלי מניותיה שהיו תושבי חוץ במועד האמור, כולם או חלקם, היו לתושבי ישראל לראשונה, ובלבד שלא שונה שיעור החזקות בחברה, והכול עד לתום תקופת ההטבות של אותו מפעל, לרבות תקופת ההטבות של חלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה בתוך חמש שנים מיום שבעלי המניות היו לתושבי ישראל לראשונה, אם הייתה לחלק המפעל האמור הכנסה חייבת באותן שנים. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי, לעניין זה, מועד הקמתו של מפעל או מועד הרחבתו של מפעל, הוא תחילת השנה בה הופעל או תחילת שנת הבחירה, לפי העניין.

"שיעור השקעת חוץ" - יקבע לפי השיעור הנמוך ביותר בשנת המס באחת מהזכויות הבאות (לעניין הגדרת "השקעת חוץ", ראה האמור לעיל):

- זכות לרווחים;
- זכות הצבעה;
- זכות למינוי מנהלים;
- הון מניות כולל הלוואות בעלים;
- הון מניות לבדו.

חריג לכלל האמור נקבע בסיפא של הגדרת "שיעור השקעת חוץ". על פי חריג זה, במידה והשקעת החוץ הקנתה, בכל שנת המס, שיעור העולה על 50% בכל אחת מזכויות ההצבעה, מינוי מנהלים והון מניות לבדו, אין צורך להביא בחשבון את שיעור הזכויות להצבעה ולמינוי מנהלים.

הקצאה נוספת של מניות לתושב חוץ יכולה להשפיע על שיעור השקעת החוץ רק החל מהשנה העוקבת. הואיל ושיעור השקעת החוץ נקבע לפי השיעור הנמוך ביותר שהיה בשנת המס בכל אחת מהזכויות האמורות לעיל. כך למשל חברה ששיעור השקעת החוץ בה בשנת המס עלה בשל הקצאה במקור תהנה מהגדרת שיעור השקעת החוץ רק בשנת המס העוקבת. במסגרת תיקון 60 לחוק, ביחס לתושב חוץ שעלה לישראל נקבע כי אם הוקטן שיעור החזקות של תושב החוץ, לאחר שעלה ארצה, אם בשל מכירת מניות ואם בשל הקצאת מניות תוך דילול ההחזקות, יחושב מחדש שיעור השקעת החוץ. עוד הובהר כי השקעה חדשה והגדלת שיעור ההחזקה של תושב החוץ העולה בחברה, אף אם בוצעה בחמש השנים שלאחר יום עלייתו לישראל, לא תיחשב כהשקעת חוץ.

18.2.5.2 הטבות במס למפעל שאושר לאחר תיקון 68 לחוק

להלן יפורטו הטבות המס המוקנות למפעל שקיבל מענק השקעה לפי הוראות החוק כנוסחו לאחר תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון:

- א. **מפעל תעשייתי**
 כאמור לעיל, בעקבות תיקון 68 לחוק, מפעל תעשייתי הממוקם באזור פיתוח א', יוכל ליהנות במקביל לקבלת המענקים גם משיעורי מס מופחתים המוקנים למפעל מועדף או מפעל מועדף מיוחד, כמפורט בסעיפים 18.3.2.1 ו- 18.3.2.2 להלן.
- ב. **מתקן תיירותי ללינה**
 כאמור לעיל, תיקון 68 לחוק השאיר על כנו את המונח "מפעל מוטב" בכל הקשור לטבות המס המוקנות למתקן תיירותי ללינה הממוקם באזור פיתוח א', שיבחר להיכנס למסלול המענקים ולפיכך יוכל ליהנות בנוסף למענק ההשקעה, גם מפטור ממס בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות במס.
- ג. **אטרקציה**
 אטרקציה (המוגדרת בסעיף 40א כ"מיזם תיירותי ייחודי שאינו מתקן תיירותי ללינה, המספק, בתמורה, פעילויות נופש, תרבות או פנאי, והמהווה מוקד משיכה תיירותי באזור שבו הוא ממוקם") הממוקמת באזור פיתוח א', תוכל ליהנות בנוסף למענק, מהטבות במס בהתאם לסימן א' לפרק השביעי (פחת מואץ) ולא תוכל להיכנס למסלול ההטבות במס המוקנות ל"מפעל מועדף" או ל"מפעל מוטב" (שיעור מס מופחת או פטור ממס).

ד. בניין תעשייתי

עובר לתיקון 68 לחוק, בניין תעשייתי היה זכאי למענקים וכן להטבות במס מכוח סימן א' לפרק השביעי (פחת מואץ). לאחר תיקון 68, בניין תעשייתי יהא זכאי למענקים בלבד ולא יהא זכאי להטבות כלשהן במס.

ה. חברה בהשקעת חוץ

במסגרת תיקון 68 לחוק, בוטלו כל ההטבות שהוענקו לחברה תעשייתית או למפעל תיירותי בהשקעת חוץ.

18.2.5.3 הוראות מעבר לתיקון 68 לחוק

חברה שבבעלותה מפעל מאושר במסלול מענקים, שאושר עד ליום 31.12.2010, יכלה להחיל על עצמה את הוראות החוק כנוסחו לאחר תיקון 68, ובלבד שמסרה הודעה לפקיד השומה ולמחלקת חוקי העידוד ברשות המסים (על גבי טופס 908 - הודעה בדבר החלת הוראות מפעל מועדף), כי בחרה להחיל על עצמה את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק וזאת לא יאוחר מיום 30 ביוני 2011, והיא תהיה ללא זכות חזרה (להלן: "הודעת הויתור"). הודעת הויתור תחול לגבי שנת המס 2011 ואילך. במקרה כאמור, יחולו הוראות החוק כנוסחו לאחר תיקון 68, כמפורט לעיל, על הכנסתו של המפעל שהופקה או נצמחה ביום 1 בינואר 2011 ואילך.

חברה שבבעלותה מפעל מאושר במסלול מענקים וטרם חלפה תקופת הצינון (3 שנים לגבי תוכנית שאושרה לפני 1.4.2005 או 5 שנים לגבי תוכנית שאושרה לאחר 1.4.2005) מתחילת שנת ההפעלה של התכנית שבשלה התקבל המענק, יחולו לגביה הוראות אלה:

א. עד תום תקופת הצינון, יחולו הוראות החוק כנוסחן לפני התיקון, כמפורט בסעיף 18.2.5.1 לעיל.

ב. בתום תקופת הצינון, רשאי המפעל לבחור להמשיך להחיל עליו את הוראות החוק כנוסחן טרם התיקון כמפורט בסעיף 18.2.5.1 לעיל או את הוראות החוק כנוסחן לאחר התיקון, כמפורט בסעיף 18.2.5.2 לעיל וזאת עד לתום תקופת ההטבות.

כלומר, מפעל שבבעלותו תוכנית מאושרת במסלול מענקים, אשר לא הגיש הודעת ויתור, חייב בתקופת צינון של 3 או 5 שנים משנת ההפעלה של התוכנית, בטרם יוכל להיכנס לתחולת החוק החדש. במהלך תקופת הצינון יחולו הוראות החוק טרם תיקון 68. המשמעות הינה כי מפעל שאינו מפעל בהשקעת חוץ, יתחייב במס בתקופת הצינון בהתאם לשיעורי מס החברות ולא יוכל בתקופת זו להיכנס לתחולת החוק החדש. לפיכך, באם מדובר במפעל הפועל באזור פיתוח א' (שסיים את התקופה בת השנתיים במסגרתה ניתן פטור ממס), יחולו על הכנסותיו שיעורי מס חברות ולא שיעורי מס מופחתים במידה והיה נכנס לתחולת החוק החדש (למעט, אם מדובר בחברה בהשקעת חוץ). לעומת זאת, במקרה של חברה בהשקעת חוץ (מעל 90%), בתקופת הצינון, חברה כאמור תחויב במס בשיעור של 10% שעשוי להיות נמוך משיעורי המס שהיו חלים עליה באם הייתה נכנסת לתחולת הוראות החוק לאחר התיקון.

18.2.6 תקופת ההטבות

כאמור לעיל, הוראות החוק טרם תיקון 68 קבעו כי ההטבות במס ניתנות רק במהלך "תקופת ההטבות". החוק קבע כי "תקופת ההטבות" הינה 7 שנים (10 שנים - אם מדובר בחברת "משקיעי חוץ") מהשנה שבה נבעה לראשונה הכנסה חייבת מהמפעל המאושר, ובלבד שלא חלפו 12 שנים (בהתאם לגישה מסוימת, 15 שנים - אם מדובר ב"חברת משקיעי חוץ") מהשנה בה הופעל המפעל המאושר ו-14 שנים (בהתאם לגישה מסוימת, 17 שנים - אם מדובר ב"חברת משקיעי חוץ") מתאריך כתב האישור.

בהקשר זה יודגש כי ביום 11 בפברואר 2010 פורסם פסק דין סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו שניתן בבית המשפט העליון, (ע"א 9096/07) ובו נפסק כי יש לפרש את המונח "שנה" כ"שנת מס" ולמנות את התקופה מראשית שנת המס שבה ניתן האישור.

שינוי בסטאטוס החברה ל"חברת משקיעי חוץ" במהלך תקופת ההטבות, ישפיע על תקופת ההטבות. עמדת רשות המיסים הינה כי שינוי כאמור יאריך את תקופת ההטבות אך ורק אם נעשה בתוך שבע שנות ההטבה כמשמעותם בסעיף 45 לחוק.

יצוין כי לאחר תיקון 68, אין משמעות לתקופת הטבות ולפיכך מפעל באזור פיתוח א' יכול ליהנות בנוסף לקבלת המענק גם משיעורי מס מופחתים, ללא הגבלת זמן בכפוף לעמידתו בתנאים בכל שנה.

18.2.7 חלוקת דיבידנד

18.2.7.1 הוראות החוק עובר לתיקון 71

על דיבידנד המחולק על ידי חברה בעלת מפעל מאושר במסלול מענקים, מתוך רווחי מפעל מאושר, הוטל מס בשיעור של 15% זאת, חלף תשלום מס בשיעור של 25%/30% (בהקשר זה ראה סעיף 13.1.

למדריך המס) לגבי יחיד ולגבי תושב חוץ (בכפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית). הוראות החוק טרם תיקון 68 קבעו כי שיעור מס כאמור יחול גם אם מקבל הדיבידנד הינו חברה (שבבעלותה מפעל מאושר במסלול מענקים שאושר לפני תיקון 68), ואולם במקרה זה נקבע כי לכשתחלק החברה המקבלת את הדיבידנד האמור לבעלי מניותיה (במידה ותחלק), ינוכה סכום הדיבידנד המחולק כנגד דיבידנד שהתקבל כאמור לעיל. במידה ובאותה שנה לא הייתה לחברה הכנסה מדיבידנד ממפעל מאושר יותר לה לנכות את הדיבידנד שקיבלה כנגד דיבידנד שחילקה ממפעל מאושר בשנים קודמות והחזר מס בגין תיקון שומות כאמור יוחזר עם ריבית והפרשי הצמדה מתום שנת המס בה חולק.

שיעור מס כאמור יחול אם הדיבידנד חולק בתוך 12 שנים מתום תקופת ההטבות, כהגדרתה לעיל בהתאם להוראות החוק. תקופת ההטבות במס לגבי דיבידנד המשתלם מתוך הכנסת מפעל מאושר שבבעלות "חברת משקיעי חוץ" תהא ללא מגבלת זמן. יחד עם זאת על הנישום להוכיח את מקור הדיבידנד ומאיוז הכנסה חולק. שינוי בסטאטוס החברה ל"חברת משקיעי חוץ" במהלך תקופת ההטבות, ישפיע על תקופת ההטבות, רק ביחס לרווחים שנצברו בשנים בהם הייתה החברה חברת משקיעי חוץ.

חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה פטורה ממס שנבעה מהמפעל המאושר (מפעל באזור פיתוח א') גרמה לחיובה של החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק (לרבות מס החברות החל בשל חלוקתו) לפי שיעור מס החברות שהייתה חייבת בו על הכנסתה בשנה שבה הופקה ההכנסה, אילו לא הייתה פטורה ממס חברות באותה שנה (שיעור זה נע בין 25% לבין 10%, בתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה בשנה הרלוונטית). לעניין זה, נקבעו בחוק מקרים שבהם יראו כאילו חולק דיבידנד באופן רעיוני מתוך רווחים הפטורים ממס של המפעל המאושר (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.6 להלן). לעניין הוראת שעה ביחס "לחלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הכלואים", ראה התייחסותנו בסעיף 18.3.5 להלן.

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס הכוללים ביחס לחברה בהשקעת חוץ בגין מפעל שאושר עד ליום 31 בדצמבר 2013:

שיעור השקעת החוץ בשנת המס	שיעור מס חברות שלא יעלה על -	שיעור על דיבידנד	המס	שיעור המס (חברה + בעלי מניות)
74%-49%	20%	15%		32%
90%-74%	15%	15%		27.75%
מעל 90%	10%	15%		23.5%

בהתאם להוראות החוק כנוסחו לאחר תיקון 68 וטרם תיקון 71 לחוק לעידוד השקעות הון, הכנסה מדיבידנד ממפעל במסלול מענקים בידי חבר בני אדם תושב ישראל, לא תתחייב במס במועד קבלת הדיבידנד (בדומה להכנסה מדיבידנד מחברה בעלת הכנסות רגילות), והמס המופחת (15%) ישולם רק במועד חלוקת הדיבידנד לידי היחיד.

18.2.7.2 הוראות החוק לאחר תיקון 71

בהתאם להוראות תיקון 71 לחוק לעידוד השקעות הון וחרף המצוין לעיל, החל מיום 1 בינואר 2014 עלה שיעור המס החל על דיבידנד המחולק ממפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי שקיבל מענק בשל הקמת מפעל לראשונה או בשל הרחבה קודמת שלו והתוכנית להקמת המפעל או התכנית להרחבה הקודמת שלו אושרה מיום 1 בינואר 2014 לכדי שיעור של 20% (לעומת 15% כאמור לעיל).

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס הכוללים ביחס לחברה בהשקעת חוץ בגין מפעל שאושר החל מיום 1 בינואר 2014 ואילך:

שיעור השקעת החוץ בשנת המס	שיעור מס חברות שלא יעלה על -	שיעור המס על דיבידנד בגין מפעל שאושר החל מיום 1.1.2014	שיעור המס (חברה + בעלי מניות) בגין מפעל שאושר לאחר יום 1.1.2014
74%-49%	20%	20%	36%
90%-74%	15%	20%	32%
מעל 90%	10%	20%	28%

בהקשר זה יש לציין כי מקור הרווח ממנו מבוצעת חלוקת הדיבידנד מהווה את אבן הראשה לקביעת שיעור המס החל על מקבלם ועובדה זו מביאה לכדי קיומן של התדיינויות משפטיות רבות מספור (ראה התייחסותנו בפרק 13 למדריך המס). דיון אחרון בהקשר זה עלה במסגרת ע"מ 1097/09 ז.א.ג. תעשיות בע"מ ואחרים נגד פקיד שומה תל אביב 1 ואחרים בקשר עם דיבידנדים אשר חולקו מאת חברה אשר בהחזקתה כעשרה מפעלים מאושרים במסלול מענקים ובמסלול חלופי כמשמעותם בחוק עידוד השקעות הון. בשנות המס 2002 ו-2004 חילקה החברה לבעלי מניותיה (אשר כללו חברה תושבת ישראל ויחיד תושב ישראל) דיבידנד בסך של כ-30 מיליון ש"ח וכ-21.5 מיליון ש"ח, בהתאמה, מתוך רווח חשבונאי שהיה לה (בחלק שמעבר לעודפים לצרכי מס). מחלקו של היחיד דיבידנד כאמור נוכה מס במקור בשיעור של 25% ואילו מחלקה של החברה הישראלית דיבידנד לא נוכה מס בטענה שחלוקה זו נופלת בגדרן של הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, קרי, הכנסות מדיבידנד כאמור אינן נובעות מן הפעילות של המפעלים המאושרים במסלול מענקים ובהתאם אינן נכללות בבסיס ההכנסה החייבת במס של החברה שקיבלה את הדיבידנד (נציין כי עוד הועלתה טענה חלופית על ידי החברה על פיה לא קיימת חבות במס עת חלוקה של דיבידנד לידי החברה הישראלית וזאת לאור העובדה כי שתי החברות הגישו דו"ח מס מאוחד מכוח הוראות סעיף 23 לחוק עידוד תעשייה (מיסים) ואשר על כן אין לראות בחלוקת דיבידנד כאירוע מס (לכתחילה).

פקיד השומה לעניין זה דחה את תחולת הוראות סעיף 126(ב) לפקודה בקשר עם חלוקת דיבידנד כאמור וקבע כי 15% מהרווח שחילקה החברה לחברה הישראלית נבע מהכנסותיה ממקור תעשייתי שחויב במס חברות (ומשכך שיעור מהמס על הדיבידנד בגינו הינו בשיעור של 0%) ואילו יתרת ה-85% נבע מהכנסות ממסלול מענקים ובהתאם להוראות של סעיף 47(ב)(2)(1) לחוק לעידוד השקעות הון יש לחייבו במס בשיעור של 15%.

בקשר עם תחולת הוראות סעיף 126(ב) לפקודה על חלוקת רווחים חשבונאיים שמעבר לעודפים לצרכי מס קבע בית המשפט המחוזי מפי כבוד השופט מ' אלטוביה כי "לצרכי מס לא ניתן לחלק דיבידנד על סמך רווח חשבונאי, וממילא ככל שחולק דיבידנד יש לראותו כמחולק מתוך רווחי החברה מפעילות העסקית ולא מרווח חשבונאי". עוד הוסיף כבוד השופט כי "נורמת ההגיונות" מתיישבת עם תכליתו של סעיף 126(ב) לפקודה המיישם את המודל הדו שלבי למניעת כפל מס חברות בעת שרשור דיבידנדים בין חברות ישראליות ולפיכך, מקום בו הרווחים החשבונאיים לא מחויבים במס הרי שאין להתחשב בהם לעניין ה"פטור" ממס הגלום בסעיף 126(ב) לפקודה.

18.2.8 פחת מואץ

בגין ההשקעות ברכוש קבוע, המשמש את המפעל המאושר, זכאית החברה לתביעת פחת מואץ במהלך 5 שנות המס הראשונות להפעלת הנכסים (ביתרת השנים יתבע פחת לפי שיעור הפחת הרגיל).

לגבי מכוונות וציוד הפחת המואץ יהא בשיעור של 200% (או 250% - במקרה של בלאי בלתי רגיל) משיעור הפחת "הרגיל" שנקבע בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 21 לפקודה ואילו לגבי בניינים הפחת המואץ יהא בשיעור של 400% משיעור הפחת "הרגיל", אך לא יותר מ-20% לשנה. נציין כי טרם תיקון 68 הייתה קיימת אי בהירות בנוסח החוק שהובילה לפרשנות נוספת לפיה הפחת המואץ יקבע בהתאם לשיעורי הפחת שנקבעו מכוח חוק התיאומים בשל אינפליציה. בתיקון 68 שתחולתו מיום 6 בינואר 2011 הוסרה אי בהירות ונקבע כי ניכוי הפחת ייעשה בהתאם לסעיף 21 פקודה, קרי בהתאם לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

18.2.9 ע"א 5508/12 פקיד שומה חולון נגד ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ

חברת ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ (להלן: "המשיבה"), אשר הינה חברה העוסקת בייצור ושיווק של פירות מעובדים, הגישה ביום דצמבר 1993 בקשה למנהלת מרכז השקעות לאישור תוכנית השקעות על פי החוק לעידוד השקעות הון לצורך ביצוע העברה של מפעל והרחבתו. בקשה כאמור כללה תוכנית שיווק בה בין היתר העריכה המשיבה את היקף מכירותיה הצפוי בארץ ובחו"ל (להלן: "תוכנית השיווק"). על בסיס תוכנית שיווק זו ניתן לחברה אישור לתוכנית השקעות

ב"מסלול מענקים" להרחבת מפעלה כאשר במסגרת האישור נקבע כי מילוי התנאים המפורטים בו ומילוי הוראות החוק יהיו תנאי הכרחי ומקדים לקבלת ההטבות שמקנה כתב האישור. לאור העובדה כי המשיבה לא הצליחה לעמוד בתנאי תוכנית השיווק ולאחר קיומם של מגעים עם מנהלת מרכז ההשקעות הונפק לחברה בנובמבר 2003 כתב אישור על ביצוע תוכנית מאושרת במסלול מענקים (להלן: "**כתב הביצוע**") ובו צוינו סכומי ההשקעות שבוצעו על ידי המשיבה ונקבע כי בגבולות הסכומים שהושקעו כאמור והוכרו על ידי המנהלה יינתנו למשיבה בשנת 1998 ההטבות שקבועות בחוק, וזאת אף כי במסגרת כתב הביצוע אף צוין כי לא הייתה קיימת במהלך השנים 1996-2002 עמידה בתוכנית השיווק. עוד צוין במסגרת כתב הביצוע כי "ביצוע תוכנית השיווק... מהווה תנאי לקבלת ההטבות על פי אישור זה".

בין המשיבה לפקיד שומה חולון (להלן: "**המערער**") התגלעה מחלוקת בדבר שאלת שיעור המס שעל המשיבה לשלם בגין השנים 1999-2002. לאור כתב הביצוע ובעקבות בדיקות שביצע המערער קבע זה כי לא הייתה קיימת עמידה בתנאי כתב האישור ומשכך חייב הוא את המשיבה בתשלום מס חברות בשיעור מלא על מלוא הכנסותיה בשנים הנידונות (כאמור שיעור מס של 36% חלף 25% כאמור לאור הטבות המס הקיימות במסגרת המסלול).

בית המשפט המחוזי קיבל בהקשר זה את עמדתה של המשיבה באופן חלקי בקביעתו כי בכתב הביצוע המנהלה לא התעלמה מהפרת תנאי כתב האישור על ידי המשיבה אלא נתנה דעתה לכך והכשירה את התנהלות המשיבה בין היתר בשים לב למצב הכלכלי במשק ולצמיחתה המתמדת של המשיבה במכירות בשנים הנידונות. משכך ראה בית המשפט המחוזי כי כתב הביצוע מהווה שינוי כדין ובסמכות של כתב האישור במסגרתו פטרה המנהלה ביודעין את המשיבה מיעדי הביצוע שנקבעו בתחילה כתנאי לתקפות כתב האישור. בית המשפט המחוזי הדגיש כי בסמכותו של פקיד השומה לבחון את עמידתו של "מפעל מאושר" בתנאי האישור אולם אין פקיד השומה רשאי לקבוע בהקשר זה עמדה משלו ולאור האמור תהא המשיבה זכאית לשלם מס בשיעור מס מופחת (25%). במסגרת הערעור כפי שהוגש לבית המשפט העליון טען המערער כי טעה בית המשפט המחוזי בקובעו כי יש בכוחו של כתב הביצוע לשנות למפרע את תנאי כתב האישור ובפרט כאמור לשונו מדגישה כי מימוש תוכנית השיווק על תנאיה מהווה תנאי להענקת הטבת המס למשיבה. בהמשך לכך טען המערער כי זכאות להטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון מותנית אמנם באישור המנהלה אך זה אינו מהווה תנאי מספיק וכי זו קמה רק במידה והנישום הוכיח כי מילא אחר הוראות החוק לעידוד השקעות.

בית המשפט העליון מפי כבוד השופט י' דנציגר קיבל את הערעור האמור בקובעו כי המנהלה היא שקובעת את תנאי האישור למתן הטבות ומענקים לפי החוק לעידוד השקעות ובסמכותה לשנות את תנאי האישור או לבדוק אם קוימו, ואילו המערער מוסמך אף הוא לבדוק את עמידת הנישום בתנאי האישור. כעניין שבעובדה קובע כבוד השופט כי טעה בית המשפט המחוזי בקביעתו העובדתית לפיה למדים מכתב הביצוע ותסקיר שערך מרכז ההשקעות כי המנהלה החליטה לשנות את תנאי כתב האישור ולפטור את המשיבה מן החובה לעמוד ביעדי השיווק ותוכנית השיווק. לפיכך, במקום בו המנהלה לא ביטלה את תנאי האישור שנלוו להענקת הטבות לפי החוק לעידוד השקעות ולא עשתה שימוש בסמכותה מכוח החוק להורות על תשלום חלק מהמסים, על המערער מוטלת החובה לבדוק אם קוימו התנאים בטרם יאות להעניק את ההטבות.

18.3 מסלול הטבות במס

18.3.1 כללי

מסלול ההטבות במס טרם תיקון 68 לחוק, ניתן ביחס לחברות שבחרו לוותר על מסלול המענקים, ולבחור תחתיו מסלול הטבות חלופי של פטור ממס. תקופת הפטור השתנתה בהתאם למיקומו של המפעל באזורי הארץ. המנגנון בחוק לקביעת ההכנסה החייבת במס הזכאית להטבות, היה מורכב מאוד ולרוב יצר מצבים של חוסר וודאות בידי המשקיעים באשר לשיעורי המס שיחולו ועל כן הביא גם לפגיעה משמעותית ביכולתה של המדינה למשוך השקעות לתעשייה.

תיקון 68 לחוק, שתחולתו לגבי הכנסות שהופקו החל מיום 1 בינואר 2011, חולל שינוי מהותי במסלול הטבות המס לחברות תעשייתיות שעומדות בתנאים שנקבעו במסגרת החוק. במסגרת התיקון בוטלו כל מסלולי ההטבות הקיימים ונקבעו מסלולי הטבות חדשים שיחולו על כלל הכנסות המפעל מהפעילות הייצורית. חלף קבלת פטור ממס נקבע בתיקון כי על ההכנסות הנכנסות בתחולת החוק, יחולו שיעורי מס מופחתים, כתלות במיקום המפעל (שיעורים כאמור שונו במסגרת תיקון 71 לחוק. ראה הרחבה בהקשר זה בהמשך). כמו כן, נקבע בתיקון כי ההטבות יינתנו רק לגבי פעילות ייצור בישראל. במסגרת התיקון, בוטל סעיף 74, שקבע את המנגנון לחלוקת ההכנסה החייבת במקרה של הרחבת מפעל קיים, שכן בהתאם להוראות החוק כנוסחן לאחר תיקון 68, שיעורי המס המופחתים יחולו על כלל ההכנסה החייבת ולפיכך אין רלוונטיות לקביעת נוסחה לחלוקת ההכנסה החייבת.

במסגרת התיקון, בוטלו כל ההטבות במס שהוענקו לחברות תעשייתיות בהשקעת חוץ ולמפעלים תיירותיים בהשקעת חוץ. כמו כן, נציין כי ביחס למתקן תיירותי ללינה, ימשיכו לחול הוראות

החוק, כנוסחון טרם תיקון 68, דהיינו קבלת הטבות במס בהתאם למסלול של "מפעל מוטב" וכן במסלול של "מפעל מאושר". בהקשר זה יצוין כי במסגרת תיקון 68, תוקנה הגדרת "מפעל תיירותי" בהקשר של קבלת הטבות של מפעל מוטב, באופן שלאחר התיקון, רק מתקן תיירותי ללינה יוכל להיכנס למסלול של הטבות במס כ"מפעל מוטב", בעוד שאטרקציה תוכל להיכנס רק למסלול המענקים ולהטבות במס בהתאם לסימן א' להוראות הפרק השביעי.

החוק במתכונתו הנוכחית הינו פשוט, קל ליישום ונותן וודאות גבוהה ביחס לשיעורי המס שיחולו על הכנסות החברה.

תיקון 73 הוסיף שני מסלולי מס חדשים, מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד.

18.3.2 מסלול הטבות במס ל"מפעל מועדף" ול"מפעל מועדף מיוחד"

18.3.2.1 הטבות במס ל"מפעל מועדף"

סימן ב1 לפרק השביעי, שהתווסף בתיקון 68 לחוק, ואשר תוקן במסגרת תיקון 71 לחוק וכן תיקון 73 לחוק (ראה להלן) קובע כי **חברה מועדפת** תהא זכאית לשיעור מס חברות מופחת, לגבי **הכנסה מועדפת** שהפיק **מפעל מועדף** שבבעלותה, מפעילותו בישראל בהתאם למיקום המפעל, כמפורט להלן:

שנה 2017 ואילך	שנים 2014 עד 2016	הוראת שעה לשנת 2013	שעה 2011 ו- לשנים 2012	הוראת לשנים 2012
7.5% 16%	9% 16%	7% 12.5%	10% 15%	אזור פיתוח א' שאר חלקי הארץ

שיעורי המס המפורטים לעיל יחולו על כלל ההכנסה המועדפת של המפעל, ללא תלות בתכנית, לתקופה שאינה מוגבלת בזמן, וללא תלות בביצוע השקעה מזערית מזכה בנכסים יצרניים, ובלבד שבכל שנה בה עומד המפעל המועדף בתנאים וצורף טופס 901 לדוחותיו השנתיים (יש לבחון את זכאותו בכל שנה). בשנה בה לא עמד המפעל בתנאי מהתנאים הנדרשים בחוק, לא יינתנו הטבות במס בהתאם לחוק העידוד השקעות הון. כאמור לעיל, במסגרת התיקון, בוטלו הוראות סעיף 74 לחוק, אשר קבע הוראות ביחס לחישוב ההכנסה החייבת במפעלים מעורבים, וזאת לאור העובדה כי הטבות המס יחולו על כלל הכנסות המפעל.

"חברה מועדפת" - מוגדרת כחברה שהתאגדה בישראל, שאינה חברה בבעלות ממשלתית מלאה, אגודה שיתופית או שותפות רשומה בישראל, ששותפות בה רק חברות שהתאגדו בישראל, שאינה שותפות שכל החברות השותפות בה הן בבעלות ממשלתית מלאה, שהיא בעלת **"מפעל מועדף"**, שהשליטה והניהול של עסקיה מופעלים מישראל, המנהלת פנקסים קבילים, שהיא ובעל תפקיד בה לא הורשעו בעשר השנים שקדמו לשנת המס שלגביה מתבקשות ההטבות בעבירות מס, שאינה חברה משפחתית, חברה שקופה או קיבוץ.

תיקון 73 הוסיף כי חברה מועדפת לא תהיה חברה משפחתית או שקופה (שסעיפים 64א ו- 1א64 חלים עליה) וזאת כדי להמנע ממצב בו ההכנסה תמוסה בידי יחיד במיסוי חד שלבי.

חוזר מס הכנסה 3/12 מבהיר כי שותפות תעמוד בהגדרת "חברה מועדפת", רק אם השותפות עצמה היא בעלת "מפעל מועדף", כאשר אין חובה על החברות המחזיקות בשותפות, להיות בעליהן של "מפעל תעשייתי" ואין כל מניעה שאחת או יותר מהשותפים בשותפות תהיה חברת החזקות, חברת שירותים וכיוצא ב.

"מפעל מועדף" - הינו מפעל תעשייתי שאינו מפעל תיירותי, שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לחוק לעידוד השקעות הון לעניין היותו **"מפעל בר-תחרות"** התורם לתוצר המקומי הגולמי או **"מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת"** (לעניין זה ראה הגדרות בסעיף 18.3.3.2 להלן). בחינת עמידת המפעל בתנאי הגדרת "מפעל בר תחרות" תיעשה על כלל הכנסת המפעל המועדף בשנת המס, ותבוצע בכל שנה לגבי מחזור המפעל לאותה שנה. יודגש כי בתיקון 68 לחוק בוטלה האפשרות לבחינת תנאי "מפעל בר תחרות" בחישוב ממוצע של שלוש שנות מס או בחישוב החלק הנוסף בשל ההרחבה כפי שהיה קיים ביחס ל"מפעל מוטב". כאמור הבחינה תעשה בכל שנה לגבי מחזור המפעל בשנת המס השוטפת בלבד. הטבות המס יינתנו בכל שנה בה המפעל עומד בתנאים הקבועים בחוק.

יובהר כי לגבי מפעל מועדף (בשונה ממפעל מוטב) אין חובה לביצוע השקעה מזערית מזכה בנכסים יצרניים, וכן אין חובת מתן הודעה על "שנת בחירה" שכן תקופת ההטבות אינה מוגבלת בזמן. לעניין זה יצוין כי בתיקון נקבע כי מפעל שקיבל ממנהל רשות המיסים אישור כי הוא ממלא אחר התנאים הקבועים בהגדרת "מפעל תעשייתי" (ולא לעניין "מפעל מועדף"), תראה אותו המנהלה כמפעל תעשייתי גם לעניין קבלת הלוואה או מענק ולהיפך - מפעל שקיבל מענק או הלוואה לתוכנית שאושרה לו בהתאם לחוק, יסווג כך גם לצורך מסלול הטבות המס. להחלטה כאמור יהיה תוקף ל-5 שנים מיום מתן האישור ובלבד כי לא השתנו הנסיבות המהותיות הנוגעות לאישור.

"הכנסה מועדפת" - ההכנסה בגינה יינתנו ההטבות, הופקה או נצמחה בישראל. תיקון 73 הוסיף למעט הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור, אשר אילו היתה מופקת על ידי מפעל טכנולוגי, לא היה ניתן לראות בה הכנסה טכנולוגית מועדפת (לעניין זה ראה סעיף 18.3.2.3.2 להלן). יצוין כי בתיקון 68 לחוק הוסרה אי בהירות שהייתה קיימת ביחס למפעלים שפעלו באמצעות אתר ייצור מחוץ לישראל או באמצעות קבלני משנה מחוץ לישראל. לאחר התיקון, במידה והמפעל מבצע חלק מפעילותו היצרנית מחוץ לישראל, החלק היחסי של ההכנסה השייך לפעילות בחו"ל, יהיה חייב בשיעורי מס רגילים. עם זאת, ניתנה סמכות למנהל רשות המסים לקבוע כללים ביחס למפעל הפועל באזורי פיתוח שונים וכן ביחס למפעל שפועל בישראל ומחוץ לישראל. לגבי חברה מועדפת שהיא שותפות שבין השותפים בה חברה ממשלתית בבעלות ממשלתית מלאה, ולגבי חברה מועדפת שהיא אגודה שיתופית שמחילה עליה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה, ושבוין חברה יש חברה בבעלות ממשלתית מלאה - יראו כהכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה כאמור, המיוחס לחברות שאינן חברות בבעלות ממשלתית מלאה. תיקון 73 הוציא מתחולת הכנסה מועדפת את ההכנסה המיוחסת לאגודה שיתופית המחילה עליה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה.

החוק מגדיר מספר חלופות ל"הכנסה מועדפת" כמפורט להלן:

■ **הכנסה ממכירת מוצרים** - הכנסה ממכירת מוצרים המיוצרים במפעל, לרבות הרכיבים המרכיבים את המוצר ומיוצרים במפעל אחר, למעט הכנסה שהופקה או נצמחה במכירת רכיבים שמקורם במכרה, במפעל אחר להפקת מחצבים או במפעל לחיפוש או להפקה של נפט.

■ **הכנסה מתמלוגים** - הכנסה ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל, וכן הכנסה מתמלוגים שהתקבלו בעד שימוש כאמור. יצוין כי יש לקבל אישור ממנהל רשות המיסים כי הכנסות אלו נלוות לפעילות הייצורית של המפעל בישראל חוזר מס הכנסה 3/12 מבהיר כי חברה לא תוכל לכלול במסגרת הכנסתה המועדפת הכנסה מתמלוגים במידה ופעילותה אינה כוללת פיתוח המגיע לכדי עסק, וכאשר הכנסתה תסווג כהכנסה מכוח סעיף 72(7) לפקודת מס הכנסה.

בהחלטת מיסוי 6827/14 נקבע כי פעילות מתן שירותים שאינה נלווית לפעילות פיתוח התכנה, אף אם היא קשורה אליה לא תיחשב כהכנסה מועדפת. המדובר בחברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה לקישור בין בעלים של אתרי אינטרנט ותוכנות אשר מעוניינים להציג פרסומות בשטח אתר האינטרנט או התוכנה, לפי העניין (להלן: "**הספקים**"), ובין מפרסמים שונים אשר מעוניינים בפרסום מקוון (להלן: "**הלקוחות**"). הלקוחות מתקשרים עם החברה לקבלת זכות שימוש בתוכנה לצורך קידום קמפיין פרסומי מסוים. הספקים מתקשרים עם החברה לקבלת זכות שימוש בתוכנה לצורך הצגת פרסומות באתר האינטרנט או בתוכנה, לפי העניין. מלבד פעילות פיתוח התוכנה בחברה, מועסקים בחברה עובדים שאחראים על הפעלת התוכנה עבור הלקוחות והספקים. פעילות הפעלת התוכנה כוללת בין היתר ביצוע אופטימיזציה של הקמפיינים השונים הרצים דרך התוכנה, הן בעבור הלקוחות והן בעבור הספקים. פעילות האופטימיזציה נועדה על מנת לקדם ולהגדיל ככל שניתן את תוצאות הקמפיינים וההכנסות מפרסום, התאמת הפרסומות והקמפיינים לספקים ועוד.

הכנסות החברה אם כן מחולקות להכנסות בגין שימוש בתוכנה עצמה, ומאידך הכנסות משירותי הפעלת התוכנה (שירותי האופטימיזציה). בהחלטת המיסוי נקבע כי המפעל בבעלותה ייחשב כ"מפעל תעשייתי" והכנסות החברה בגין **שימוש בתוכנה** יהיו "הכנסות מועדפות" אשר יהיו זכאיות להטבות מס מכוח החוק. אולם, באשר להכנסות החברה הנובעות מ**פעילות השירותים** (פעילות הפעלת התוכנה) נקבע כי לא ייחשבו כ"הכנסה מועדפת" ובהתאם לא יהיו זכאיות להטבות מס.

בהחלטות מיסוי 5568/15 ו- 8769/15 שניתנו שלא בהסכם נקבע כי החברות הנדונות, המקבלות דמי שימוש בתוכנה שפיתחו, למעשה עסקו בעיקר במכירת שירותים פיננסיים ובמכירת שירותי תיירות, בהתאמה, והתכנה למעשה שימשה פלטפורמה למכירת השירותים ולכן הכנסותיהן לא נכנסות לגדר "הכנסה מועדפת".

בהחלטת מיסוי 5687/16 שלא בהסכם דובר על חברה העוסקת בעיקר ביעוץ הדרכה וכן בפיתוח תכנה אשר הכנסותיה מתפלגות בהתאם – 85% מיעוץ והדרכה, והשאר מפיתוח תכנה. לחברה עובד פיתוח אחד הנותן גם את השירותים האמורים. נקבע כי עיקר פעילות החברה אינה ייצורית ונובעת מיעוץ והדרכה. כמו כן, נקבע כי פעילות פיתוח התכנה אינה מגיעה לכדי "מפעל תעשייתי".

- הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה שיוצרו במפעל אחר - הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה, שיוצרו במפעל אחר, שאינו בבעלות קרוב של בעל המפעל, על פי ידע שפותח במפעל.
- הכנסה משירות נלווה - הכנסה משירות נלווה למכירות (המפורטות לעיל) או לזכות השימוש בידע או בתוכנה או לתמלוגים כאמור לעיל.
- הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ - הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, שאישר ראש המחקר למנהל ופיתוח תעשייתי. חוזר מס הכנסה 3/12 מבהיר כי יש לוודא שתושב החוץ הזכאי לקבל את זכויות פרי המחקר והפיתוח המבוצע על ידי מפעל מועדף, הוא "בעל הזכות שביושר", ואין זה שירות הניתן לתושב ישראל בעקיפין (שכן, במקרה כאמור, הכנסה ממחקר ופיתוח לתושב ישראל איננה באה בגדר "הכנסה מועדפת").

18.3.2.2 מסלול הטבות במס ל"מפעל מועדף מיוחד"

- בתיקון 68 לחוק נקבע מסלול הטבות מס מיוחד, המיועד למפעל מועדף, אשר יעמוד ב"תנאי הסף" המפורטים להלן. נציין כי תיקון 73 הקל על תנאי הסף כפי שיפורט להלן:
- (1) ההכנסה המועדפת של המפעל הינה 1.5 מיליארד ש"ח או יותר; תיקון 73 הקטין ל- 1 מיליארד ש"ח.
 - (2) סך הכנסות החברה הינו 20 מיליארד ש"ח או יותר או שסך הכנסתה הכלולה בדוח מאוחד לפי כללי חשבונאות מקובלים יחד עם הכנסתה של חברה ממפעל בבעלותה הפועל באותו תחום שבו פועל המפעל התעשייתי שבבעלות החברה המועדפת, היה 20 מיליארד ש"ח או יותר; תיקון 73 הקטין את תנאי הסף ביחס לסך הכנסות החברה מ- 20 מיליארד ש"ח ל- 10 מיליארד ש"ח.
 - (3) ניתן אישור משותף על ידי מנכ"ל משרד האוצר, מנכ"ל משרד התמ"ת ומנהל רשות המיסים כי לפי התכנית העסקית שהוגשה להם, המפעל המועדף יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה, בהתחשב בין השאר במיקום הגיאוגרפי של המפעל וברמת השכר שצפוי שתקבע לעובדיו, ובנוסף בהתאם להוראות תיקון 73, ברמת החדשנות הטכנולוגית של המפעל המועדף וכן ברמת הפיריון לעובד.
- לעניין זה "תכנית עסקית" - תכנית שתכלול את אחת מהחלופות שלהלן:
- א. חלופת ההשקעה בנכסים - השקעה ברכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים, בהיקף של 400 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-800 מיליון שקלים חדשים בשאר הארץ, בתוך שלוש שנות מס מתחילת תקופת הזכאות להטבות;
 - ב. חלופת ההשקעה במו"פ - השקעה במחקר ופיתוח בהיקף של 100 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-150 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ובכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות;
- בהתאם להוראות תיקון 73 חלופת ההשקעה במו"פ במפעל מועדף מיוחד משתנה ותהא – גידול בהשקעה במחקר ופיתוח בהיקף של 100 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-150 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ובכל שנת מס בתקופת הזכאות, כאשר הגידול בהשקעה הינו ביחס לממוצע ההשקעות במו"פ של החברה בשלוש שנות המס הקודמות לשנת המס של כתב האישור (להלן: "ממוצע ההשקעות במו"פ"). היה וממוצע ההשקעות במו"פ עלה על 500 מיליון ש"ח תדרש השקעה נוספת במו"פ בסכומים הגדולים ב- 50% מהסכומים האמורים לעיל.
- לחילופין, השקעה במו"פ ב"ענף טכנולוגיה מועדף" כפי שייקבע על ידי השרים בהתייעצות עם המדען הראשי ויעמוד באחת מהחלופות הבאות: (1) ההשקעה בו צפויה לעודד יצירת מקומות עבודה בישראל במקצועות שלהם יש ביקוש נמוך בישראל. (2) היקף הפעילות העסקית בו בישראל הוא נמוך וההשקעה בו צפויה להגביר במידה רבה את הידע הטכנולוגי בישראל.

ג. חלופת העסקת עובדים - העסקה של 250 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-500 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות, והכול ביחס למספר העובדים בשנה שקדמה לשנה שבה החלה תקופת הזכאות להטבות. לעניין חלופה זו מבהיר חוזר מס הכנסה 3/12 כי ייחשב כעובד גם מי שמועסק על ידי החברה שלא באופן ארעי (עובדי קבלן, עובדים עצמאיים וכו'), ובלבד שהחברה משלמת את שכרו, בין במישרין ובין בעקיפין.

חברה מועדפת שבבעלותה מפעל מועדף מיוחד תהא זכאית לשיעור מס חברות מופחת, לגבי הכנסתה המועדפת מהמפעל המועדף כמפורט להלן:

- מפעל הממוקם באזור פיתוח א' - 5% ;
- מפעל הממוקם בשאר חלקי הארץ - 8%.

כמו כן, זכאית החברה המועדפת לפחת מואץ בשל נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המועדף המיוחד שבבעלותה.

בתיקון 68 נקבע כי חברה מועדפת בעלת מפעל מועדף מיוחד, תהא זכאית לבחור את שנת המס הראשונה שבה תחל תקופת הזכאות להטבות, בהודעה שתוגש לפקיד השומה יחד עם הדוח השנתי לאותה שנה (להלן: "**שנת האפס**"). בתיקון 73 נקבע כי שנת האפס תקבע על ידי המנהלים כאשר הקריטריון המהותי הינו השנה בה הושקע חלק מהותי מסכום ההשקעה הנדרשת. במקרים חריגים תתכן ותבחר שנה מאוחרת מזו אבל לא יותר משלוש שנים לאחר מועד השלמת ההשקעה. תקופת הזכאות להטבות תהיה 10 שנים שתחילתן בשנת האפס.

בתיקון 68 נקבע כי למנהל רשות המסים ניתנת הסמכות לבחון, מעת לעת, את התאמת פעילות המפעל המועדף המיוחד והישגיו לתנאי אישור המנהלים. במידה ומצא מנהל רשות המסים כי פעילות המפעל המועדף המיוחד והישגיו אינם תואמים את תנאי אישור המנהלים, רשאי הוא לקבוע כי המפעל המועדף אינו מפעל מועדף מיוחד ולשלול את הטבות המס החל בשנת המס שלאחר הבדיקה. בתיקון 73 נאמר כי בחינת התאמת פעילות המפעל המועדף המיוחד תיעשה בהתייעצות בין מנהל רשות המסים למנכ"ל משרד האוצר והכלכלה והתעשייה.

בתיקון 73 נקבעה הוראת שעה לשנים 2017-2019 ביחס לחלוקת דיבידנד ששילמה חברה בעלת מפעל מועדף מיוחד – דיבידנד ששולם לחברת אם שהיא תושב חוץ ימוסה בשיעור 5% (או השיעור שנקבע באמנה, כנמוך). מקור הדיבידנד הינו בהכנסה שהופקה בתקופת הזכאות לתכנית שאושרה החל מיום 1 בינואר, 2017 ועד 31 בדצמבר, 2019.

18.3.2.3 מסלול הטבות במס ל"מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"
18.3.2.3.1 הטבות במס ל"מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"

סימן ב3 לפרק השביעי, שהתווסף בתיקון 73 לחוק, קובע כי חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף תהא זכאית לשיעורי מס מופחתים, כמפורט להלן:

שיעור מס חברות בגין הכנסה טכנולוגית מועדפת מועדפת חייבת - 51%	שיעור מס רווח הון במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ - 51%	שיעור מס דיבידנד מרווחים שמקורם בהכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת או רווח הון שחל עליו שיעור המס המופחת כאמור בסעיף 51כז בניכוי המס החל עליהם - 51%
מפעל טכנולוגי מועדף	12% בתנאי שהנכס נרכש מחברה תושבת חוץ במחיר של 200 מיליון ש"ח או יותר לאחר מועד תחילת החוק.	20% ככלל, אולם - על דיבידנד המחולק לחבר בני אדם תושב חוץ ש-90% או יותר ממניות החברה מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר, יוטל מס של 4% (או השיעור שנקבע באמנה כנמוך).
מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	6% בתנאי שהנכס פותח על ידי המפעל או נרכש מחברה תושבת חוץ לאחר מועד תחילת החוק.	על הרווחים להוצר לאחר שחבר בני האדם רכש את המניות. במידה וההחזקה הינה בעקיפין, עברה שנה מאז חלוקת הדיבידנד לחברה המחזיקה במישרין.

18.3.2.3.2 הגדרות

"חברה מועדפת" - כפי שמוגדרת בסעיף 18.3.2.1 לעיל.

"תושב חוץ" - כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, למעט חבר בני אדם שהתקיים בו האמור בסעיף 68 לפקודה. הגדרה זו התווספה בתיקון 73 והיא חלה עבור כל החוק לעידוד השקעות הון.

"הכנסה טכנולוגית" - הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל מנכס לא מוחשי מוטב שבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות כל אחת מאלה:

- (1) הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- (2) הכנסה משירות המבוסס על תוכנה;
- (3) הכנסה ממוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- (4) הכנסה משירות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות או למוצר כאמור בפסקאות (1) עד (3) או תומך בכל אחד מאלה;
- (5) הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל;
- (6) הכנסות מסוגים נוספים שקבע שר האוצר, העומדים באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס;

ולמעט הכנסה מכל נכס, מוצר, מוצר נלווה או שירות שהיא אחת מאלה:

- (א) הכנסה המיוחסת לייצור לפי כללים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- (ב) הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, שאינו נכס לא מוחשי מוטב;
- (ג) סוגי הכנסות נוספים שקבע שר האוצר, לרבות לצורך עמידתו של משטר המס בישראל באמות מידה בין-לאומיות;

(ד) הכנסה המיוחסת לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה, בהתאם לאמור בסופה להגדרה "הכנסה מועדפת" בסעיף 51;

בתקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי) התשע"ז-2017 (להלן: "התקנות") נוספה להגדרת הכנסה טכנולוגית גם הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות יוצרים הנוגעות לנכס הלא מוחשי המוטב.

שר האוצר הוסמך להוסיף או להחריג סוגי הכנסות מהגדרת הכנסה טכנולוגית לרבות הנדרש לצורך העמידה בכללי ה-BEPS (base erosion and profit shifting).

"הכנסה טכנולוגית מועדפת" - חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכול בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס.

להלן יפורטו הוראות תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי) התשע"ז-2017 (להלן: "התקנות").

בתקנות נקבעה נוסחת הנקסוס כפי שהוצגה בדוח ה-BEPS אשר מהווה את הנוסחה העיקרית לחישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת ורווח הון מוטב במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ. על פי הנוסחה, שיעור ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח הון אשר יזכה בהטבה יהיה שווה ליחס בין 130% הוצאות המוכרות בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב (שהוגדרו בתקנה 3) לכלל הוצאות המחקר והפיתוח ששימשו בפיתוח, לרבות הוצאות בגין רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעת קבלת זכות שימוש בו והוצאות בגין רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור.

הנוסחה לקביעת סכום הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51 לחוק הינה: מכפלת: הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב $A \times 130\% \times C$ הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין C לחלק בסכום הבא: הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב A וכן הוצ' מו"פ בפיתוח נכס בלתי מוחשי מוטב שאינן הוצ' מוכרות, לרבות הוצ' בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצ' בעד שירותי מו"פ שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור B .

לפיכך, בהתאם לדברי ההסבר לטיוטת התקנות ניתן להציג את הנוסחה כך:

$$\frac{A \times 130\% \times C}{A + B} = D$$

A - הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב

B - הוצאות מחקר ופיתוח בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב שאינן הוצאות מוכרות, לרבות הוצאות בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצאות בעד שירותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור

C - הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין

D - הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51 לחוק.

מטרתה של נוסחה זו היא לכוון את הטבת המס על הכנסה מנכס קניין רוחני מוטב לאותם נכסים אשר המחקר והפיתוח לגביהם נעשה ישירות על ידי המפעל הטכנולוגי ובפרט מחקר ופיתוח שנעשה בישראל. כפי שיובהר להלן, לכללים אלו נקבעו מספר חריגים, בהתאם לאמות המידה הבינלאומית, אשר במסגרתם מיוחסת ההטבה למפעל טכנולוגי גם במקרים מסוימים בהם פעילות מחקר ופיתוח לגבי הנכס המוטב בוצעה מחוץ לישראל או על ידי גורמים נוספים בישראל.

יודגש כי לעניין השבר הבא לידי ביטוי בנוסחת הנקסוס כאמור לעיל - כל הוצאה לביצוע מחקר ופיתוח שהיא הוצאה מוכרת הבאה בחשבון במונה תיכלל ממילא גם בכלל הוצאות המחקר והפיתוח הבאות בחשבון במכנה, אך לא כל הוצאות מחקר ופיתוח הנכללות בכלל ההוצאות כאמור, תיחשב להוצאה מוכרת.

לעניין הנוסחה, נקבע בתקנה 3(ב), כי סכום ההוצאות המוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב כשהוא מוכפל ב- 130% לא יעלה על סכום כלל הוצ' המו"פ ששימשו בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב.

האמור לעיל ביחס לחישוב הכנסה מועדפת ייחוס לנכס בלתי מוחשי בודד. בתקנה 10 נקבעה הוראת מעבר המאפשרת את יישום נוסחת הנקסוס לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים ביחד. לעניין זה בתקנה 3(ג) נקבע כי הוצאות מו"פ בגין מספר נכסים לא מוחשיים מוטבים ייחוסו על פי יחס הוצאות מו"פ המיוחסות לכל נכס בנפרד.

הוצאות מוכרות בפיתוח נכס בלתי מוחשי מוטב (A) הן על פי תקנה 3 הוצאות שהוצאו לביצוע פעילות מו"פ בישראל במישרין ע"י המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלני משנה. בנוסף, הוצאות שהוצאו מחוץ לישראל אם התקיים אחד מאלה (1) פעילות המו"פ בוצעה במישרין בידי מפעל קבע של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי או העובד (ראה להלן) המפעל הטכנולוגי. (2) פעילות המו"פ בוצעה על ידי קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי (3) פעילות המו"פ בוצעה על ידי קבלן משנה תושב ישראל שהינו צד קשור למפעל הטכנולוגי ובלבד שהוצאותיו של קבלן המשנה היו תוצאות מוכרות אילו היה המפעל הטכנולוגי.

לא יוכרו הוצאות מו"פ שבוצע מחוץ לישראל למפעלים טכנולוגיים שצמצמו משמעותית את כמות העובדים בישראל או את שכרם באופן משמעותי. לשם כך נקבעו מבחנים כמותיים בתקנה 3.

"עובד" המפעל הטכנולוגי הוגדר בתקנות כך שבין היתר ייחשב עובד גם מי שמועסק על ידי מעביד המשאיל לרשות המפעל הטכנולוגי את אותו עובד באופן בלעדי ובמשרה מלאה.

חריגים ברכישת נכס לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי - בתקנות נקבעו מספר חריגים לעניין. נקבעו תנאים שבהתקיימם רשאי יהיה הרוכש לייחס את הוצאות המו"פ של המוכר כאילו היו הוצאותיו שלו בכפוף למסמכי תיעוד כפי שמפורטים בתקנה 8. תנאי 1- ברכישת נכס מתושב ישראל יותרו הוצאות מו"פ שבוצע בישראל. תנאי 2 – ברכישת נכס מתושב חוץ רק את הוצאות המו"פ שבוצע בישראל רק אם עלו על 75% מסך הוצאות המו"פ. אם הרוכש בחר לפעול בדרך זו לא תובא בחשבון הוצאתו על רכישת הנכס הלא מוחשי המוטב בקביעת הכנסתו הטכנולוגית.

תקנה 4 מציינת כי רכישת נכס בלתי מוחשי מוטב הינה לרבות קבלת זכות שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

חריג נוסף שנקבע בתקנה 7 לעניין רכישת נכס בלתי מוחשי מוטב – במקרה של צירוף עסקיה של חברה תושבת חוץ לעסקיו של המפעל הטכנולוגי רשאי המפעל לייחס את הוצאות המו"פ של החברה כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהחברה זכאית היתה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היתה היא המפעל הטכנולוגי.

תקנה 7 מציינת כי אם ייחס מפעל טכנולוגי הוצאות מו"פ של חברה תושבת חוץ שעסקיה צורפו למפעל לא יובאו בחשבון הוצאות שהוציא המפעל לצירוף העסקים.

חישוב הכנסה טכנולוגית ממוצר מסוים או מקבוצת מוצרים ולא מנכס לא מוחשי מסוים - גישת הנקסוס מאפשרת ייחוס הוצאות והכנסות על פי מוצר או קבוצת מוצרים במקרים בהם ישנו קושי ממשי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים או בין המוצרים השונים. בהתאם לתקנה 5 מפעל טכנולוגי רשאי לקבל על פי בקשתו עמדה מקדמית של המנהל הכללי של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית ביחס לייחוס ההוצאות וההכנסות בתוך 90 יום ממועד הגשת הבקשה. לא השיב המנהל יראו בבקשה כאילו נתקבלה. בחר המפעל לייחס הוצאות והכנסות לפי העמדה המקדמית לא יוכל לחזור בו מבחירתו אלא לאחר 3 שנים ולאחר שהודיע למנהל בתוך 60 יום ממועד תחילת שנת המס שבה בחר בשינוי.

חישוב ההכנסה המיוחסת לייצור ולנכס לא מוחשי המשמש לשוק – תקנה 6 קובעת כי ייחוס כאמור יעשה לפי עקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים לפי סעיף 85א לפקודה. לצורך פשטות היישום, בעניין הכנסה המיוחסת לייצור נקבעה חזקה לפיה הכנסה זו תחושב לפי הסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006. חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה הן על ידי פקיד השומה והן על ידי המפעל הטכנולוגי. לגבי ייחוס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק – נקבע כי מפעל יהיה רשאי שלא לייחס הכנסה לנכס זה, אם לא עלתה הכנסה זו על 10% מסך כל ההכנסה הטכנולוגית מאותו נכס לא מוחשי מוטב.

דרישות תיעוד ומעקב – תקנה 8 קובעת את דרישות התיעוד והמעקב בהתאם לאמות המידה הבינלאומיות.

תחילה ותחולה – תחילתן של התקנות הינן ביום 1 בינואר 2017 למעט מפעל טכנולוגי שהחיל עליו את הוראת השעה שנקבעה בתקנה 10.

הוראת שעה לגבי יישום נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כל הנכסים הלא מוחשיים מוטבים – הוראת הקבע בתקנות מתייחסת רק לגבי נכס בודד, מוצר או קבוצת מוצרים. תקנה 10 מאפשרת יישום נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים מוטבים אשר בבעלות המפעל או בשימושו וזאת כהוראת שעה למשך 5 שנים עד 31 בדצמבר 2021.

בחר המפעל הטכנולוגי להכנס להוראת השעה ההוצאות שיבואו בחשבון לעניין זה הן הוצאות ששולמו בתקופה שתחילתה ארבע שנים עובר לתחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס. בנוסף, בתום תקופת המעבר לא יוכל המפעל להביא בחשבון הוצאות אשר שולמו עובר ליום 1 בינואר 2017.

"מפעל טכנולוגי מועדף" ו**"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"** הינם מפעלים שהתקיימו בהם, בכל שנת המס, כל התנאים הקבועים בפסקאות (1) ו-(2) שלהלן אך התנאי הקבוע בפסקה (3) שלהלן, וכן התנאים האמורים בפסקאות (4) ו-(5) שלהלן:

(1) הוצאות המחקר והפיתוח כפי שסווגו לפי כללי חשבונאות מקובלים, בשלוש השנים שקדמו לשנת המס, או ממועד הקמת החברה, היו בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל, או עלו על 75 מיליון שקלים חדשים בשנה, בניכוי הכנסות מסוגים שיקבע שר האוצר, המועברות לאחר, ובלבד שאינו צד קשור לחברה ואם הוא צד קשור, מנהל רשות המיסים אישר את ניכוי ההכנסה.

בתקנה 1 לתקנות נקבע כי "הוצאות מחקר ופיתוח" הן הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים למעט הוצאות פיננסיות והוצאות כאמור על מבנה שאינו מתקן ייעודי לפיתוח נכס לא מוחשי וזאת בשל קושי לבסס קשר ישיר בין עלויות אלו לקניין רוחני מסוים.

(2) בחברה בעלת המפעל התקיים אחד או יותר מאלה:

(א) 20% או יותר מעובדיה הם עובדים אשר מלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים שלה כהוצאות מחקר ופיתוח או שהיא מעסיקה 200 עובדים כאמור או יותר;

(ב) קרן הון סיכון השקיעה בחברה 8 מיליון שקלים חדשים לפחות, והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה אחרי מועד השקעה זו;

(ג) הכנסותיה בשלוש השנים הקודמות לשנת המס עלו ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שמחזור עסקאות החברה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה היה 10 מיליון שקלים חדשים או יותר;

(ד) מספר העובדים בשלוש השנים הקודמות לשנת המס גדל ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שבשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה החברה העסיקה 50 עובדים לפחות;

(3) המפעל קיבל את אישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית כי הוא מקדם חדשנות, בשים לב בין היתר למפעלי תעשייה שמוצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב;

(4) סך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה עמה נמנית החברה בעלת המפעל- **במפעל טכנולוגי מועדף** היה נמוך מ-10 מיליארד שקלים חדשים; ובמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד היה 10 מיליארד שקלים חדשים או יותר;

(5) המפעל היה מפעל בר-תחרות בהתאם לאמור בסעיף 18א(ג)(1) או (2);

"נכס לא מוחשי מוטב" - כל אחד מאלה:

- (1) זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967;
 - (2) תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007;
 - (3) זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, התשל"ג-1973;
 - (4) זכויות לפי חוקים אחרים שיקבע שר האוצר בצו;
 - (5) זכויות לפי חוקי מדינות חוץ בעניינים המנויים בפסקאות (1) עד (4);
 - (6) ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח כאמור בתחום האנרגיה המתחדשת - המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם ממוצע סך כל ההכנסות של החברה בעלת המפעל ב-5 שנות המס שקדמו לשנת המס לא עלה על 32 מיליון שקלים חדשים, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה - מחזור העסקאות של הקבוצה בשנת המס לא עלה על 211 מיליון שקלים חדשים, למעט אם הוא בגדר פסקאות (1) עד (5);
- נציין כי לעניין ההגדרה בחלופה 6 כללנו את השינוי שבוצע בתקנות במסגרת הגדרת הכנסה טכנולוגית ובו מבחן מחזור ההכנסות יהיה ביחס לממוצע של 5 שנות מס שקדמו לשנת המס ולא לשנת המס.
- "קבוצה"** - קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה:
- (1) יש ביניהן יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 85א לפקודה;
 - (2) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן היתה נסחרת בבורסה.
- 18.3.2.3.3 הוראות שונות:**
הגבלת פחת והוצאות:
1. סעיף 51כט(א) - נכס לא מוחשי מוטב שמפעל טכנולוגי רכש מחברה קשורה יופחת רק כנגד סכום הגידול בהכנסה הטכנולוגית המועדפת בשנת ההפחתה לעומת סכום ממוצע ההכנסות כאמור בשתי שנות מס הקודמות לשנת רכישתו.
 2. סעיף 51כט(ב) - הוצאות אשר שימשו בייצור הכנסה טכנולוגית מועדפת ינוכו כנגד הכנסה זו בלבד.
 3. סעיף 51כט(ג) - היה סכום ההכנסה הטכנולוגית המועדפת קטן מסכום הפחת כאמור בסעיף קטן (א) בצירוף סכום ההוצאות כאמור בסעיף קטן (ב), יותר ההפרש בקיזוז כהפסד כנגד ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת.
- זיכוי מס חוץ:**
4. סעיף 51כט(ד) - זיכוי מס חוץ יותר בניכוי רק כנגד מס ששולם בישראל בגין אותה הכנסה טכנולוגית מועדפת של מפעל טכנולוגי.
- הטבות המס של מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות בחוק:**
5. על אף האמור בסעיף 151, שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעניין מעבר או תיאום בין מסלול הטבות זה לבין מסלול הטבות מס אחר לפי חוק זה.
 6. שר האוצר יקבע כללים לעניין אופן ייחוס ההכנסה לנכס לא מוחשי ובלבד שיעמדו באמות מידה בין לאומיות לענין משטר המס.
- תקופת הזכאות להטבות הינה 10 שנים:**
- סעיף 51ל - מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד שהתקיימו לגביו כל אלה, יהיה זכאי להטבות מס לתקופה שלא תפחת מ-10 שנים החל מהשנה בה ניתן אישור המנהלים כאמור בפסקה 2 להלן:
- (1) החברה רכשה נכס לא מוחשי מוטב מחברה תושבת חוץ בסכום העולה על 500 מיליון ש"ח.
 - (2) המנהלים אישרו בהחלטה מנומקת בכתב כי המפעל יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה.
 - (3) מצאו המנהלים כי פעילות המפעל והישגיו אינם תואמים את התנאים כאמור בסעיף זה רשאים הם לבטל את האישור.

(4) קביעה כאמור בפסקה 3 תיעשה בהחלטה מנומקת בכתב לאחר שניתנה לחברה בעלת המפעל הזדמנות סבירה לטעון את טענותיה.

18.3.2.4 ביטול הטבות המס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ

במסגרת תיקון 68 לחוק, בוטלו כל ההטבות שהוענקו מכוח החוק לחברות תעשייתיות בהשקעת חוץ, לרבות למפעלים מוטבים שהינם מפעלים תיירותיים. "מפעלים מוטבים" ו"מפעלים מאושרים" שבחרו להמשיך ולהחיל על עצמם את הוראות החוק כנוסחו עובר לתיקון 68, יוכלו להמשיך ולתבוע את הטבות המס המוענקות לחברה בהשקעת חוץ, בהתאם למפורט להלן:

- לגבי מפעלים מוטבים - רק לגבי מפעלים ששנת הבחירה לגביהם לא תאוחר משנת המס 2012, ושה"השקעה המזערית המזכה" לגביהם החלה לא יאוחר משנת המס 2010.
 - לגבי מפעלים מאושרים - רק לגבי מפעלים שאושרו ע"י מנהלת מרכז ההשקעות עד ליום 31.12.2010, ובכפוף לאמור בהוראת המעבר שנקבעה לעניין זה, במסגרת סעיף 39(ב) לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011.
- בחוזר מס הכנסה 3/12 מובהר כי, חברה תעשייתית ומפעל מוטב שהוא מפעל תיירותי שהפכו לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ החל משנת המס 2011 - לא יזכו בהטבות המס המוענקות מכוח פרק זה הכוללות בין היתר: הארכת תקופת ההטבות ושיעור מס חברות מופחת.
- לגבי מפעלים שיזכו להטבות המס הניתנות לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ בהתאם לאמור לעיל, שיעור השקעת החוץ יבחן בכל שנה בתקופת ההטבות אך הוא לא יעלה על השיעור שיקבע ביום 31 בדצמבר 2010.

18.3.2.5 פחת מואץ

חברה בעלת מפעל מועדף, תהיה זכאית לפחת מואץ בהתאם להוראות הדין שחלו על מפעל מאושר/מוטב ערב תיקון 68, על הנכסים היצרניים המשמשים את המפעל, בתקופה של עד חמש שנות מס, מיום הפעלת הנכס ועד לגובה המחיר המקורי של הנכס. חוזר מס הכנסה 3/12 מבהיר כי החברה תהא זכאית לדרוש פחת מואץ רק בשנים בהם המפעל עומד בתנאי החוק, ולא יחולו הוראות סעיף 43 לחוק ביחס ל"ניכוי פחת במקרה של בלאי בלתי רגיל". פחת מואץ בשנה הראשונה להפעלת הנכס, יינתן מיום ההפעלה ועד לתום השנה באופן יחסי.

18.3.2.6 חלוקת דיבידנד

ככלל ועד לתיקון 71 לחוק דיבידנד שחולק מתוך הכנסה מועדפת, התחייב במס בשיעור של 15% בידי יחיד ובידי תושב חוץ (בכפוף לאמנת המס הרלוונטית) וכאשר מקבל הדיבידנד הינו חברה תושבת ישראל חל פטור ממס בידי החברה המקבלת בהקשר זה נציין כי כאשר החברה מקבלת הדיבידנד חילקה אותו לבעלי מניותיה, חל חיוב במס בשיעור של 15% בידי יחיד ופטור בידי חברה תושבת ישראל.

יובהר כי **חוזר מס הכנסה 3/12** קובע שחברה תהא רשאית לבחור את שנת המס שמרווחיה יחולק הדיבידנד, בין אם החלוקה מרווחי מפעל מאושר ו/או מפעל מוטב ובין אם החלוקה מרווחי מפעל מועדף. לעניין הוראות המעבר בהקשר זה, ראה התייחסותנו בסעיף 18.3.2.8.4 להלן.

בהתאם להוראות תיקון 71, שיעור המס החל על דיבידנד המחולק מרווחים שמקורם בהכנסה מועדפת החל מיום 1 בינואר 2014 הינו 20%, גם אם ההכנסה המועדפת הופקה בשנים שקדמו ליום 1 בינואר 2014.

בהתאם להוראות תיקון 73, הדיבידנד המחולק מקורו בהכנסה חייבת מועדפת בניכוי המס החל עליה.

לעניין חלוקת דיבידנד ממפעל מועדף מיוחד ראה סעיף 18.3.2.2 לעיל ביחס להוראת שעה לשנים 2017-2019.

לעניין חלוקת דיבידנד מרווחי חברה מועדפת בעלת הכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת או רווח הון שחל עליו שיעור מס מופחת – יוטל מס של 20%. במידה והדיבידנד האמור מחולק לחבר בני אדם שהינו תושב חוץ – יוטל מס של 4% בכפוף לתנאים המפורטים בסעיף 18.3.2.3.1 לעיל. נפנה את תשומת הלב כי הגדרת תושב חוץ השתנתה במסגרת תיקון 73. ראה סעיף 18.3.2.3.2 לעיל.

18.3.2.7 אישורים לעניין סיווג מפעל תעשייתי

חברה רשאית לפנות למנהל רשות המסים לצורך קבלת אישור מראש כי המפעל שבבעלותה ממלא אחר התנאים של "מפעל תעשייתי". אישור כאמור שניתן על ידי מנהל רשות המסים או מפעל תעשייתי שאושרה לו תכנית על ידי המנהלה ושקיבל מענק בשיעור של לפחות 10%, יהיו מחייבים לשתי הרשויות. כלומר, אישור מנהל רשות המסים יחייב את המנהלה ולהיפך. האמור לא יחול במקרים הבאים -

- חלפו 5 שנים מיום מתן כתב האישור;
- השתנו הנסיבות המהותיות הנוגעות לאישור;

- נמצא כי לגורם המאשר לא נמסר פרט מהותי מהפרטים שנדרשו לאישור או מסמך מהותי מהמסמכים שנדרשו לאישור;
- נמצא כי לגורם המאשר נמסר פרט כוזב, שגוי או מטעה.

18.3.2.8 חברה שבבעלותה מספר מפעלים תעשייתיים

יתכנו מקרים בהם חברה מועדפת תחזיק במספר מפעלים נפרדים אשר אינם קשורים בתחום פעילותם. מנגד, יתכנו מקרים בהם חברה מועדפת תחזיק במספר מפעלים בעלי תחום פעילות זהה, אך עם הבדלים שונים אשר יתכן ויסווגו כמגזרים נפרדים. בהתאם לחוזר מס הכנסה 3/12, במקרים כאמור, יש לשמור על אחידות הדיווח במהלך השנים בהתאם לנסיבות. במידה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שמדובר בשני מפעלים שונים, יש להקפיד על אופן הדיווח הנפרד בין המפעלים השונים לכל דבר ועניין, גם כאשר מדובר בחברה מועדפת. במידה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שמדובר במפעל אחד, יש לדווח על הכנסותיו כהכנסות מאוחדות של המפעל המועדף בחברה המועדפת. סיווג המקרים המתוארים לעיל, ישפיע בין היתר, על בחינת תנאי "מפעל בר תחרות" לעניין סעיף 18א לחוק. במקרים המתוארים לעיל, ניתן להיוועץ עם מחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית ברשות המסים.

18.3.2.9 תחולה והוראות מעבר לתיקון 68 לחוק

18.3.2.9.1 כללי

הוראות התיקון יחולו לגבי הכנסה מועדפת שהופקה או נצמחה בידי חברה מועדפת החל מיום 1 בינואר 2011 (להלן: "יום התחילה").

18.3.2.9.2 כניסה לראשונה לחוק

בהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 3/12, חברה שתבחר להחיל עליה את הוראות החוק כנוסחו לאחר התיקון ואין ולא היו בבעלותה מפעלים מאושרים ו/או מפעלים מוטבים, תגיש את דוחותיה לשנת המס בצירוף טופס 901א (קיום הוראות סעיף 18א בשנת המס), עם ביאור על הטבות המס אותן היא תובעת. חברה כאמור, לא תהיה חייבת בהגשת הודעה מיוחדת לפקיד השומה וההטבות יינתנו לה במסגרת דוח המס שיוגש.

18.3.2.9.3 חברה שבבעלותה "מפעל מאושר" במסלול החלופי או "מפעל מוטב"

בהתאם להוראות המעבר, מפעל אשר יבקש להישאר בתחולת החוק הישן, בכל הקשור למסלולי הטבות המס (מסלול חלופי ומסלול אירלנד), יוכל לעשות זאת לגבי תוכניות מאושרות ומוטבות ישנות, ששנת הבחירה שלהן הינה עד וכולל שנת 2010. כמו כן, ניתן יהיה לבחור את השנים 2011 או 2012 כ"שנת בחירה" נוספת במידה והחלה השקעה מזערית מזכה בתוכנית עד שנת 2010. לפיכך, חברה שבחרה את שנת 2010 כשנת בחירה, לא תוכל לבחור את השנים 2011 או 2012. אולם חברה שבחרה את שנת 2009 כשנת בחירה, קיימת בפניה האפשרות לבחור את שנת 2011 או שנת 2012 כשנת בחירה לביצוע תוכנית נוספת. תכנון כאמור מצריך בחינה של שיעורי המס האפקטיביים הצפויים בשנים הבאות.

לחברה כאמור, ניתנת האפשרות להחיל את הוראות החוק החדש, וזאת תוך מתן הודעה לפקיד השומה ולמחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית ברשות המסים (בטופס 908), כי בחרה להחיל על עצמה את ההוראות החלות על מפעל מועדף והיא מוותרת על ההטבות המגיעות לה מכוח הוראות החוק טרם תיקונו (להלן: "הודעת ויתור"). הודעת הויתור תוגש עד למועד הגשת הדוח, כקבוע בסעיפים 131 ו-132 לפקודה (ללא אורכות, קרי עד 31 במאי) והיא תהיה ללא זכות חזרה ממנה. הוראות הדין החדש יחולו לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח ואילך. חברה אשר תבחר להחיל על עצמה את הוראות המעבר של תיקון 68 לחוק תעשה כן ביחס לכלל מפעליה.

חברה שתבחר להמשיך ולהחיל עליה את הוראות החוק טרם תיקון 68, יחולו עליה הוראות החוק לפני תיקון 68 לחוק, לרבות מס חברות בשיעור של 25%, ולעניין חברת משקיעי חוץ – יחולו שיעורי המס הקבועים בסעיף 47(א1) לחוק.

18.3.2.9.4 חלוקת דיבידנד

ככלל, הוראות הדין טרם תיקון 68 ימשיכו לחול ביחס לדיבידנד המחולק מעודפים שנצברו בחברה בשל הכנסות מאושרות או מוטבות. התיקון מתייחס רק לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת. עם זאת נקבע בהוראות המעבר כי חברה אשר מסרה הודעת ויתור עד ליום 30 ביוני 2015, דיבידנד שיחולק על ידה מהכנסות מאושרות/מוטבות לחברה ישראלית, יהיה פטור ממס בידי החברה המקבלת ובתנאי שמס החברות בגינו שולם על ידי החברה המחלקת. יודגש כי הוראה זו 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. לעניין השינויים שחלו בשיעור המס על דיבידנד בעקבות תיקון 71 לחוק כאמור ראה פירוט בסעיף 18.2.3.2.5 לעיל.

18.3.2.9.5 שנת מס מיוחדת

בהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 3/12, חברה ששנת המס המיוחדת 2010 מסתיימת לגביה עד ליום 31 במרץ 2011 - תוכל להחיל על עצמה את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק, החל משנת המס המיוחדת 2011 (קרי, החל מהמועד בו מתחילה לגביה שנת המס המיוחדת 2011). חברה ששנת המס המיוחדת שלה 2011 מסתיימת החל מיום 1 באפריל 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2011, תוכל להחיל את הוראות החוק לגבי הכנסתה המועדפת שהופקה או נצמחה החל מיום 1 בינואר 2011. ההכנסה המועדפת תחושב כמכפלת ההכנסה החייבת לשנת המס המיוחדת 2011 כשהיא מוכפלת במנה המתקבלת מסך הימים שמיום 1 בינואר 2011 ועד לתום שנת המס המיוחדת 2011 (מונה) חלקי 365 (מכנה).

החלת סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק על הכנסתה המועדפת של החברה בגין החלק היחסי של הכנסתה החייבת כאמור לעיל, לא תפגע בזכאות להטבות המס מכוח סימן ב' לחוק כנוסחו לפני תיקון 68 לחוק לגבי יתרת ההכנסה החייבת (שהופקה או נצמחה לפני שנת המס 2011) שאינה מוגדרת כ"הכנסה מועדפת" (בהחלטת מיסוי 7812/11 ישנן הנחיות לביצוע בחינת עמידת החברה בתנאים לקבלת הטבות לגבי מפעל מועדף ומפעל מוטב ביחס לשנת 2011).

טופס 908 של חברה בעלת תקופת שומה מיוחדת מכוח סעיף 7 לפקודה - יוגש בהתאם למועדים שנקבעו בהוראות המעבר ובהתאמה לתקופת השומה המיוחדת, דהיינו, עד חמישה חודשים מתום שנת המס שלפני שנת המס שלגביה רוצים להחיל את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק.

18.3.2.10 תחולה והוראות מעבר לתיקון 73 לחוק

תחילת התיקון הינה 1 בינואר, 2017 והוא יחול על הכנסות ורווחים שנוצרו לאחר מועד התחילה.

18.3.3 מסלול הטבות ל"מפעל מוטב"

18.3.3.1 כללי

כאמור לעיל, טרם תיקון 68 לחוק, מסלול ההטבות במס העניק פטור ממס לתקופה מוגבלת ל"מפעל מוטב" או למפעל מאושר במסלול חלופי. כאמור, לאחר תיקון 68 לחוק, מעמד של "מפעל מוטב", ניתן רק למתקן תיירותי ללינה. להלן יפורטו ההוראות המתייחסות להטבות במס בהתאם למסלול של "מפעל מוטב".

ביום 29.3.2005 אישרה הכנסת את חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה-2005, אשר במסגרתו תוקן החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 60) (להלן: **"תיקון 60 לחוק"**). יום התחילה של התיקון הינו 1 באפריל 2005.

הוראות תיקון 60 לחוק חלות על מפעל חדש או הרחבת מפעל ששנת הבחירה לגביהם (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.2. להלן) היא שנת המס 2004 ואילך אלא אם כן נכללו בתוכנית שאישרה המנהלה עד ליום 31.3.2005. הטבות במס הניתנות ל"מפעל מוטב", החליפו את מסלול ההטבות החלופי שהיה קיים עד לתיקון.

בשונה ממפעל מאושר, לגבי **"מפעל מוטב"** לא נדרש אישור מאת מרכז ההשקעות או מאת רשות המסים כתנאי לקבלת ההטבות במס על פי החוק. תנאי הזכאות להטבות במס הניתנות ל"מפעל מוטב" נקבעו בחוק והעומד בהם היה זכאי ליהנות מההטבות במס - בבחינת "מסלול ירוק". עם זאת, הנישום רשאי לבקש אישור מראש מאת רשות המסים כי הקמת המפעל או הרחבתו עומדים בתנאים לקבלת ההטבות במס הניתנות ל"מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.9. להלן). בהיעדר אישור כאמור, תיבדק זכאותו של הנישום להטבות במס במסגרת הטיפול בשומתו.

במסגרת התיקון נקבע כי "חברה מוטבת" זכאית, בכל שנת מס בתקופת ההטבות (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.4. להלן) לשיעור מס חברות מופחת (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.3. להלן), בשל "הכנסתה המוטבת", הנובעת מ"מפעל מוטב" שבבעלותה. כמו כן, בעלי המניות בחברה מוטבת יתחייבו במס לפי שיעור מס מיוחד בגין דיבידנד, המחולק מרווחי מפעל מוטב (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.5. להלן). בנוסף, זכאית החברה המוטבת לתבוע פחת מואץ בגין נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המוטב באותו אופן שנתבע פחת מואץ במפעל מאושר טרם תיקון מס' 60 לחוק (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.4.6. להלן).

חברה שבשנת מס כלשהי במהלך תקופת ההטבות, לא התקיים בה תנאי מהתנאים המנויים בהגדרה "חברה מוטבת" או שלא התקיים במפעל שבבעלותה תנאי מהתנאים המנויים בהגדרה "מפעל מוטב", לא תהא זכאית לתבוע הטבות במס באותה שנת מס. אולם, לא יימנע ממנה לחזור ולתבוע הטבות במס בעתיד, במהלך תקופת ההטבות, אם יחזרו להתקיים בה התנאים המזכים בקבלת הטבות.

הוראת ביצוע 7/2009, קובעת כי ביחס למפעל מוטב יש לצרף לדוח השנתי את המסמכים המפורטים להלן:

1. טופס 900 - דוח על ביצוע השקעות במפעל מוטב שהוא מפעל תעשייתי או בית. טופס זה נדרש בדוח המתייחס לשנת הבחירה בלבד.
2. טופס 901 - קיום הוראות סעיף 18 לחוק. טופס זה נדרש בכל שנה בה נתבעו ההטבות.
3. אישור מקדמי אם קיים יצורף לדוח המתייחס לשנת הבחירה.

יש לוודא חתימת בעל תפקיד ורו"ח על הטפסים. בהעדר חתימות כאמור יראו את הטפסים כאילו לא הוגשו.

במסגרת תיקון 66 לעידוד השקעות הון, אשר נכנס לתוקף החל מיום 15 ביולי 2009, יוחד תחום חדש הנוגע לחיפוש אחר מקורות אנרגיה חלופיים. במטרה לעודד הקמת מפעלים שפעילותם במחקר ופיתוח בתחום האנרגיה המתחדשת או בייצור מתקנים בתחום האמור, נקבעו במסגרת התיקון הטבות במס שיחולו על מפעלים כאמור, ללא תלות בשאלה אם המפעל מייצא את המתקנים המיוצרים על ידו או את תוצרי המחקר והפיתוח. פעילות כאמור בתחום האנרגיה המתחדשת, אשר זכאית להטבות במס, הינה רק פעילות המבוססת על ידע חדש בתחום האנרגיה המתחדשת, כלומר, ידע שאושר על ידי המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות. אישור המדען כאמור, אינו חייב להינתן בשלב המחקר והפיתוח, אלא ניתן לקבל אישור בשלב הייצור, לפיו ייצור מבוסס על ידע שהיה כשיר להיות נושא למחקר ופיתוח, לו היה מתבקש אישור המדען בשלב זה. בהתאם לתיקון, על מנת שמפעל ייכנס למסגרת ההטבות המנויות במסגרת החוק עליו להיות מפעל תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת אשר הינו מפעל בר תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי.

כאמור לעיל, במסגרת תיקון 68 לחוק שנכנס לתוקפו החל מיום 1 בינואר 2011, נקבע כי ההטבות מכוח סימן ב' לפרק השביעי (מפעל מוטב) יחולו רק לגבי מפעלי תיירות ולא על מפעלים תעשייתיים לגביהם נקבעו הוראות חדשות כמפורט בסעיף 18.3.2 לעיל. לפיכך גם ההגדרות המתייחסות לסימן זה עודכנו כמפורט להלן. האמור מטה מתייחס למפעלים תיירותיים (לפני ואחרי תיקון 68) וכן למפעלים תעשייתיים שנכנסו לתחולת הוראות החוק ביחס למפעל מוטב טרם תיקון 68 לחוק או שנכנסים במסגרת הוראות המעבר לתיקון 68.

במסגרת הוראות המעבר לתיקון נקבע כי הוראות החוק כפי שהיו בתוקף טרם תיקון 68, ימשיכו לחול על מפעלים מוטבים אשר החלו לבצע השקעה מזערית מזכה עד ליום 31 בדצמבר 2010 ואשר בחרו להודיע על שנת בחירה, שאינה מאוחרת משנת 2012 בגין ההשקעה האמורה. לפירוט נוסף ראה התייחסותנו בסעיף 18.2.5.3 לעיל.

18.3.3.2 הגדרות

א. **"חברה מוטבת"** - חברה שהתאגדה בישראל, והשליטה והניהול בה נעשים מישראל, שבעלותה **"מפעל מוטב"**, המנהלת פנקסים קבילים, שהיא ובעל תפקיד בה לא הורשעו בעשר השנים שקדמו ל"שנת הבחירה" (כהגדרתה בסעיף 151 לחוק) בעבירות מס, ושאינה חברה משפחתית, חברה שקופה או קיבוץ. אגודה שיתופית יכולה להיחשב כחברה מוטבת, ובלבד שבנוסף לתנאים האמורים, היא אינה קיבוץ ושכלל אורך תקופת ההטבות היא תמוסה כחברה ולא כשותפות.

ב. **"הכנסה מוטבת"** - עד תיקון 68 לחוק הוגדרה הכנסה מוטבת כדלקמן:
 הכנסה מ"מפעל מוטב", שהושגה מבית מלון או ממפעל תעשייתי (כהגדרתם להלן), כדלקמן:
 (1) לגבי מפעל מוטב שהוא מפעל תעשייתי, כל אחד מאלה:

- מכירת מוצרים שיוצרו בו (לרבות רכיביהם שיוצרו במפעל אחר) ומשירות נלווה למכירות הנ"ל;
- הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה, שיוצרו על ידי מפעל אחר שאינו בבעלות קרובו של בעל המפעל, על פי ידע שפותח על ידי המפעל;
- הכנסה ממתן זכות שימוש בידע כאמור או בתוכנה שפותחו במפעל התעשייתי, הכנסה מתמלוגים בשל שימוש כאמור וכן הכנסה משירות נלווה לזכות שימוש כאמור.

על פי הגדרת המונח "ידע" בחוק ובהתאם לחוזר מס הכנסה 2/06, נדרש שהמדען הראשי יקבע שהידע האמור כשיר להיות נושא לתוכנית מו"פ, לפי הקריטריונים הנהוגים אצל המדען הראשי.

כמו כן, בחוזר כאמור הובהר כי שירות שניתן על ידי מפעל ייחשב "שירות נלווה", לצורכי החוק, רק אם השירות שניתן חיוני למכירת המוצר, וכי סביר להניח כי הלקוח לא היה רוכש המוצר אילו לא היה המפעל מתחייב לספק לו גם את אותו "שירות נלווה". יצוין כי בהתאם להחלטת מיסוי 9/06, הכנסות הנובעות מזכות שימוש בתכנה שפותחה על ידי החברה תחשבה הכנסות מוטבות רק כאשר הן נובעות במישרין מעצם מתן זכות השימוש בתוכנה ולא באופן עקיף כדוגמת הכנסה מפרסומות באתר החברה.

(2) לגבי מפעל מוטב שהוא בית מלון/מתקן תיירותי ללינה - הכנסות ממתן שירותי תיירות. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי הכנסה מוטבת בבית מלון תכלול הכנסות משירותי לינה, לרבות שירותים נלווים הכרוכים בפעילותיו השוטפות של המלון והכנסות מעסק הנמצא בתוך תחומי בית המלון והמיועד בעיקר לשרת את אורחי בית המלון, ובחניון (מקום מוסדר ללינה בתנאי שדה) - הכנסות ממתן שירותי לינה.

החלטת מיסוי 23/08 עסקה בחברה בעלת חניון המספק לאורחיו שירותי לינה ואירוח, שירותי הסעדה בסגנון בדואי, סיורי שטח באמצעות רכיבה על גמלים ושירותי פעילויות שטח. הכנסות החברה הינן ממתן שירותי לינה ואירוח לתושבי ישראל ולתיירים, ומתן שירותי רכיבה על גמלים, מזון, ופעילויות שטח למבקרים **חד יומיים**. נקבע כי כל ההכנסות מפעילויות חד יומיות מהשירותים המתוארים אינן "הכנסות מוטבות".

"הכנסה מוטבת" כהגדרתה לאחר תיקון 68 לחוק הינה – הכנסה מ"מפעל מוטב", בניכוי הנחות שניתנו, ובלבד שההכנסה הופקה או נצמחה ממתן שירותי תיירות במהלך עסקיו הרגיל.

לאחר תיקון 73 הגדרת "הכנסה מוטבת" הינה הכנסה חייבת ממפעל מוטב...

בהתאם להחלטת מיסוי 8394/16 הכנסות של חברה שבבעלותה בית מלון אשר מנוהל על ידי חברת ניהול חיצונית אשר נושאת גם בסיכונים לא יחשבו כהכנסה מוטבת מדמי לינה אלא כדמי שכירות.

- ג. **"מפעל מוטב"** - כהגדרתו טרם תיקון 68 לחוק הינו מפעל תעשייתי או מפעל תיירותי ללינה, כהגדרתם להלן, שהינו מפעל התורם לעצמאות הכלכלית של משק המדינה והוא **"בר תחרות"** התורם לתוצר המקומי הגולמי, או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת, ושלשם הקמתו או הרחבתו הייתה "השקעה מזערית מזכה", ובלבד שהמפעל החדש או חלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה, אינו "מפעל מאושר". אולם, לעניין הרחבת מפעל יראו כמפעל מוטב רק את חלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה.
- לעניין זה נקבע כי יראו מפעל תעשייתי ומפעל תיירותי ללינה **כמפעלים ברי תחרות** בהתקיים התנאים הבאים:
- 1) לעניין **מפעל תעשייתי**, נדרש כי בכל שנת מס בתקופת ההטבות יתקיים בו אחד מאלה:
 - (א) עיקר פעילותו הינה בתחום ביוטכנולוגיה או ננוטכנולוגיה, וניתן על כך אישור המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי (המדען הראשי) קודם לאישור התוכנית על ידי המנהל. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי על המפעל לעסוק בתחום המחקר, שאושר לו על ידי המדען הראשי, וכי חלק ניכר מהתשומות של המפעל צריך שיהיה מושקע בתחומים המחקריים שאושרו לו על ידי המדען הראשי.
 - (ב) הכנסתו בשנת המס ממכירות המפעל בשוק מסוים אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס. "שוק" מוגדר כמדינה או טריטוריית מכס נפרדת. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי לצורך חישוב מחזור המכירות של המפעל או מחזור המכירות בשוק מסוים, אין להביא בחשבון את מרכיב מס הערך המוסף.
 - (ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 14 מליון תושבים לפחות (החל מיום 1 בינואר 2012), כאשר מספר התושבים יעלה, ב-1 בינואר של כל שנת מס, בשיעור של 1.4% ביחס למספר התושבים כפי שהיה קיים ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת (כך לדוגמה מספר התושבים הנדרש לשנת 2016 הינו 14,800,979).
- לעניין זה, "הכנסה" הינה הכנסה שהופקה במהלך העסקים הרגיל, מהסוגים המנויים בהגדרת "הכנסה מוטבת", שהוזכרה לעיל, וזאת לאחר שנוכו מאותן הכנסות הנחות שניתנו על ידי המפעל.
- לגבי מפעל בהקמה (מפעל חדש), מאפשר החוק לחשב את מחזור המכירות לשוק מסוים בשנת המס לפי חישוב ממוצע של מחזור המכירות לאותו השוק בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה, ובלבד שלא יובאו בחשבון שנות מס שבהן טרם היו למפעל החדש הכנסות כלשהן.
- כאשר מדובר בהרחבת מפעל, הבדיקה של התנאים האמורים תיערך לגבי החלק שהורחב בלבד. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי על מנת לחלץ את המחזור המיוחס להרחבה במפעל תעשייתי יש ליישם ולהחיל את הוראות סעיף 74 לחוק. את המחזור המיוחס להרחבה כאמור, יש לייחס לשווקים השונים לפי מבחן הגידול במחזור בכל שוק. לעניין זה, ההפרש שבין מחזור המכירות השוטף בשוק מסוים לבין מחזור הבסיס בשוק מסוים מהווה את הגידול במחזור המיוחס לאותו שוק מסוים. מחזור הבסיס בשוק מסוים יחושב בדומה לאופן חישוב מחזור הבסיס בסעיף 74 לחוק.
- בהחלטת מיסוי 9/07 נקבע כי מכירות המבוצעות על ידי סוכן בחו"ל יחשבו כמכירות במישרין של החברה בעלת המפעל המאושר (לצורך פיזור שווקים) בכפוף לתנאים הבאים: הסוכן מהווה צינור לשיווק מוצרים המפותחים ומיוצרים במלואם על ידי החברה בלבד; הסוכן לא מבצע שום פעולה יצרנית נוספת על

המוצרים שהיא רוכשת מהחברה, אלא משווקת אותם כפי שהם; החברה נושאת בכל הסיכונים העסקיים והמסחריים הקשורים למוצריה הנמכרים באמצעות הסוכן לרבות סיכוני מלאי, גביה, תביעות, אחריות וכו'; הסוכן אינו נושא בסיכון כלשהו מהסיכונים העסקיים והמסחריים הקשורים למוצרי החברה, לרבות סיכוני מלאי, אחריות וכו'.

במידה והחברה לא תעמוד בתנאים המפורטים לעיל, יראו את המכירות המבוצעות על ידי הסוכן כמכירות בישראל.

בהקשר זה מן הראוי לציין את ע"מ 56410-11-10 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים אשר דן בחברה תושבת ישראל העוסקת בייצור מוצרי קוסמטיקה וטואלטיקה המבצעת "מכירות בשוק מסוים" באמצעות חברת שיווק/הפצה חיצונית. במקרה זה קבע בית המשפט כי לאור נסיבות המקרה ולאור יישומו של מבחן חלוקת הסיכונים עובדה היא כי החברה היצרנית לא זו שביצעה את המכירות לחו"ל הנדרשות כייצוא לעניין סעיף 18א(ג)(1) לחוק לעידוד השקעות, שכן הסיכונים הנישאים על ידי החברה היצרנית אינם סיכונים הנובעים מייצוא ומשכך אין לראות בה כזכאית לקבלת את הטבות המס המוענקות במסגרת החוק לעידוד השקעות הון.

בהחלטת מיסוי 5837/16 נדון מצב בו חברה ואגש"ח הן יצרניות של אותו מוצר הנמכר לחו"ל באמצעות חברת הפצה. כל שלבי הייצור וכן הסיכונים כולם על היצרניות בלבד. לפיכך נקבע כי כל עוד חברת ההפצה משמשת צינור לשווק המוצרים כמות שהם, יראו את המכירות כאילו נעשו ישירות על ידי היצרניות לחו"ל לעניין סעיף 18א(ג)(1).

(2) השרים רשאים לקבוע תנאים לגבי מפעל תעשייתי, המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר, כהגדרתו בחוק. ביום 30 באפריל 2007 פורסמו התקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקייםם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007, הקובעות את התנאים בהם יראו מפעל המוכר רכיב למפעל אחר, כמפעל הזכאי להטבות על פי החוק.

(3) לעניין מתקן תיירותי ללינה, נדרש כי 25% לפחות מכלל הלינות בו, בכל שנת מס, או לפי חישוב הממוצע בשנת המס ובשתי שנות המס שקדמו לה, לפי העניין, הן לינות של תושבי חוץ, שאינם תושבי האזור; חישוב הממוצע לעניין זה ייעשה לפי חישוב סך הלינות של תושבי חוץ כאמור באותו מתקן תיירותי ללינה בשנים האמורות, כשהוא מחולק בסך כל הלינות במיתקן התיירותי ללינה באותן השנים. במידה ובשנת מס מסוימת לא מתקיים תנאי מהתנאים הדרושים להיות המפעל "בר תחרות", לא תינתן הזכאות להטבות רק באותה שנת מס. במידה וחזרו להתקיים התנאים האמורים במהלך תקופת ההטבות, תהיה החברה זכאית להטבות ביתרת תקופת ההטבות.

לאחר תיקון 68 לחוק, מוגדר מפעל מוטב כמפעל תיירותי שהינו "מפעל בר תחרות", התורם לתוצר המקומי הגולמי ושלשם הקמתו או הרחבתו הייתה "השקעה מזערית מזכה", ובלבד שהמפעל החדש או חלק המפעל שנוסף בשל הרחבה, אינו מפעל מאושר. כלומר, מפעל תעשייתי אינו יכול להיכנס לתחולת הגדרת "מפעל מוטב" (בכפוף להוראות המעבר כמפורט בסעיף 18.2.5.3 לעיל).

ד. "מתקן תיירותי ללינה" - מבנה הכולל 11 חדרים או יותר, המספק, בתמורה, שירותי לינה לאורחים עוברים ושבים ולפרקי זמן קצובים, וכן שירותים נלווים ובכלל זה שירותי הסעדה, בילוי ופנאי;

ה. "מפעל תעשייתי" - הוא מפעל הממוקם בישראל ואשר עיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית. המחוקק קבע כי הפעילויות הבאות תהוונה, אף הן, פעילויות ייצוריות:

- ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח.
- מחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ (שירותי מו"פ), ובלבד שניתן על כך אישור מאת המדען הראשי.
- מחקר ופיתוח תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת, ובלבד שניתן על כך אישור מהמדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות.
- יצירת אנימציה ממוחשבת (על פי צו לעידוד השקעות הון (קביעת פעילות ייצורית), התשס"ח-2008 אשר תחילתו ביום 1.1.2007).
- פעילויות נוספות שייקבעו, לעניין זה, על ידי שר האוצר ושר התעשייה והמסחר.

עוד קובע החוק כי הפעילויות הבאות לא תהווה פעילויות ייצוריות: אריזה, בניה, מסחר, תחבורה, החסנה, שירותי תקשורת, שירותים סניטריים, שירותים אישיים ו/או כל פעילות אחרת שיקבעו השרים.

כאמור במסגרת תיקון 68 מועטו מהגדרת **"מפעל תעשייתי"** מכרה, מפעל אחר להפקת מחצבים, מפעל לחיפוש נפט או להפקה של נפט.

על אף הקביעה בחוק כי פעילות אריזה אינה ייצורית, ניתנה **החלטת מיסוי 4458/15** ביום 3.3.2015 ביחס להכרה במפעל המייצר אריזות מיוחדות כ"מפעל תעשייתי". אותו מפעל מייצר אריזות כלליות (המשמשות להובלת מוצרים או להצגת מספר מוצרים) ואריזות ייעודיות למוצרים ספציפיים. כל האריזות מיוצרות בהתאם לדרישת הלקוח ומשמשות את הלקוח ביצוא מוצריו. במסגרת החלטת המיסוי נקבע כי המפעל הינו "מפעל תעשייתי" וכי האריזות היעודיות בלבד, המגיעות לצרכן הסופי יחד עם מוצרי הלקוח (להבדיל מהאריזות הכלליות) ייחשבו כ"רכיב במוצר אחר" (נזכיר כי מפעלים תעשייתיים המייצרים רכיב במוצר המיוצא על ידי מפעל תעשייתי אחר אשר הינו מפעל בר תחרות, יוכלו להיחשב גם הם למפעלים ברי תחרות).

עוד לעניין הגדרת "מפעל תעשייתי" - ביום 19.1.2015 פורסם פסק דין ע"מ 55001/11 **חברת אדהאן כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים** שניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים. במקרה דנן חברת אדהאן כרמלי הנדסה בע"מ (להלן: "**החברה**") עסקה בפיתוח וייצור של מוצרים בתחום הרפואה, תוכנות לייצור המוצרים ומוצרים נלווים. החברה ביקשה להיחשב כ"מפעל מוטב" החל משנת הבחירה 2006. החברה פעלה מהמרתף הממוקם בקומה התחתונה בבית מגוריו של אחד מבעלי השליטה בה והועסקו בה שני עובדים, בעל השליטה ובנו. פקיד השומה טען כי עסקה של החברה אינו עומד בהגדרת "מפעל תעשייתי" בטענה כי החברה עסקה אך ורק בפיתוח פטנטים והליך הייצור בפועל נעשה אך ורק באמצעות קבלני משנה. עוד טען פקיד השומה כי לא מדובר במפעל תעשייתי לאור הכמות המזערית של עובדים שהעסיקה (שני עובדים) ומאחר שפעלה ממרתף בית מגורים.

כבוד השופט דוד מינץ קבע כי לצורך בחינה האם עסק עומד בהגדרת "מפעל תעשייתי" יש לבחון (1) האם המפעל הינו תעשייתי (2) האם עיקר פעילותו הינה פעילות ייצורית, קרי, "נוצר יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר". אין חולק כי פעילות החברה ייצורית אך ביחס לתנאי הראשון, מאחר שהייצור עצמו בוצע על ידי קבלני משנה יש לראות בחברה כנותנת שירותים מאחר שהינה עוסקת למעשה בתיווך בין רוכש מוצר לבין קבלן הייצור. עוד הוסיף השופט כי אמנם אין דרישה למינימום עובדים בחוק, אך עובדת העסקתם של שני עובדים בלבד בשילוב תשלום הארנונה בסיווג של בית מגורים וגובה תשלומי חשבונות החשמל המעידים על צריכת חשמל ביתית ולא תעשייתית, מעידים כי אין לראות בחברה כ"מפעל תעשייתי", אלא לכל היותר מתקיימים בה מאפיינים של "בית מלאכה בעל מאפיינים זעירים".

ו. **"אנרגיה מתחדשת"** - הינה אנרגיה שמקורה בניצול קרינת השמש, הרוח, ביומסה (מסת חומר אורגני לא מאובן) או מקור אנרגיה אחר ובלבד שאינו דלק מאובן.

ז. **"מפעל בר תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת"** - עמידה בדרישות כאמור תיראה כמתקיימת כל עוד יש עמידה, בכל שנת מס בתקופת ההטבות, באחד מן התנאים הבאים:

1. עיקר פעילותו הוא בתחום האנרגיה המתחדשת המבוססת על ידע בתחום האמור, וניתן על כך אישור מאת המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות. לעניין זה, לא יראו מכירת חשמל שמקורו באנרגיה מתחדשת כפעילות בתחום האנרגיה המתחדשת.

2. הוא מפעל תעשייתי שהוא קבלן משנה המוכר רכיב המשמש מפעל העוסק בתחום האנרגיה המתחדשת, ושמתקיים בו, בין היתר אחד מאלה -

2.1 25% או יותר מכלל הכנסתו בשנת המס ממכירות הם ממכירות למפעל שעיקר עיסוקו בתחום האנרגיה המתחדשת או ממכירות שנועדו להקמת מתקן המבוסס על ידע בתחום האנרגיה המתחדשת.

2.2 15% או יותר מכלל הכנסתו בשנת המס ממכירות הם למפעל שעיקר עיסוקו בתחום האנרגיה המתחדשת או שנועדו להקמת מתקן המבוסס על ידע בתחום האנרגיה המתחדשת, ובלבד שיתרת השיעור הקבוע בפסקה 2.1 לעיל, כלומר 10% לפחות, יהיו מיצוא ישיר לשוק מסוים המונה 12 מליון תושבים לפחות (בהקשר זה מן הראוי לציין כי תיקון 70 לא תיקן את כמות התושבים הנדרשת לשוק מסוים כאמור לעיל).

- ח. **"הרחבה" של מפעל קיים** - היא כל אחד מאלה:
- 1) הגדלת כושר הייצור של מפעל קיים או רכישת טכנולוגיה חדשה, שהמפעל לא עשה בה שימוש קודם לרכישתה; ולגבי מתקן תיירותי ללינה - הרחבה או הוספה של בניין, לשם הגדלת מספר הלינות במתקן התיירותי ללינה. רכישת מפעל קיים ו/או הגדלת כושר הייצור של מפעל בדרך של שינוי מבנה לפי הוראות חלק ה-2 לפקודה, לא ייחשבו כ"הרחבה" לצורך החוק.
 - 2) הקמת מפעל קשור. למפעל אחר באותו תחום, ובלשון החוק "מפעל קשור". ההגדרה לעיל שונתה במסגרת תיקון 68 לחוק כך שלאחר התיקון מתייחסת ההגדרה להרחבה של מפעל תיירותי שהינה כל אחד מאלה:
 - (א) הרחבה או הוספה של בניין, לשם הגדלת מספר הלינות במפעל תיירותי.
 - (ב) הקמת מפעל קשור.
- ט. **"מפעל קשור"** - נחשב על פי החוק כהרחבה, גם אם הוא מפעל שהוקם לראשונה על ידי תאגיד חדש, וזאת משום שהוא פועל באותו תחום בו פועל מפעל אחר קשור, כך שניתן לראות את המפעל הקשור כמי שממשיך את הפעילות המבוצעת על ידי המפעל האחר שאליו הוא קשור. בשל החשש מניצול לרעה של ההטבות בחוק, תוך הסטת פעילות קיימת ו/או הרחבה של פעילות קיימת למסגרת של "מפעלים חדשים" לכאורה, קבע המחוקק בעניין זה כי "מפעל קשור" אינו יכול להיחשב כ"מפעל חדש" (בהקמה).
- ככלל, מפעל יהיה קשור למפעל אחר אם קיימים "קשרי קרבה" בין הבעלים של שני המפעלים, כמפורט להלן:
1. מפעל שהוא בבעלות חדשה שיש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
 2. מפעל שהוא בבעלות חברה אשר בעל השליטה בה הוא גם בעל השליטה בחברה אחרת אשר יש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
 3. מפעל שהוא בבעלות חברה אשר בעל השליטה בה היה בעל שליטה בחברה אחרת אשר יש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
- לעניין פסקאות (2) ו-(3), "בעל שליטה" הוא מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-50% לפחות מאחד מאמצעי השליטה, כהגדרתם בסעיף 75(א)(3) לפקודה. במסגרת הגדרת "מפעל קשור" נקבע כי מפעלים מסוימים, אפילו אם הם פועלים באותו התחום של מפעלים אחרים (כאמור מעלה), לא יהיו "מפעל קשור", וזאת בהתקיים, להנחת דעתו של פקיד השומה, כל אלה:
1. הוא מייצר מוצר השונה באופן משמעותי מהמוצר שמייצר המפעל האחר.
 2. הוא מייצר בטכנולוגיה השונה מזו המשמשת את המפעל האחר.
 3. הוא ממוקם בנפרד מהמפעל האחר. ואולם, לגבי מפעל תעשייתי שאין עיסוקו ייצור תוכנה, קובע המחוקק כי אפשר שהמפעלים ימוקמו באותו אתר, אם כל הלקוחות וכל הנכסים היצרניים של המפעל הם לקוחות ונכסים יצרניים חדשים.
 4. 60% או יותר מעובדיו של המפעל, אך לא פחות מעשרה עובדים, הם עובדים חדשים. בהחלטת מיסוי 8/07 אף נקבע בנוסף להוראות לעיל, כי על מנת שמפעל לא יהווה "מפעל קשור" צריכה להיות הפרדה מוחלטת גם ביחס למקום אחסון חומרי גלם ותוצרת גמורה.
- במקרים בהם מוקם מפעל שלבעליו היה בעבר מפעל באותו תחום, נתונה למנהל רשות המסים הסמכות לקבוע כי המפעל שהוקם אינו בגדר "מפעל קשור", בכפוף לנסיבות המקרה ובכפוף למיטב שיקול הדעת.
- הגדרת **"מפעל קשור"** שונתה במסגרת תיקון 68 לחוק והותאמה כך שתחול רק לגבי מפעלי תיירות.
- מפעל קשור הינו אחד מאלה:
1. מפעל שהוא בבעלות חדשה שיש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
 2. מפעל שהוא בבעלות חברה אשר בעל השליטה בה הוא גם בעל השליטה בחברה אחרת אשר יש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
 3. מפעל שהוא בבעלות חברה אשר בעל השליטה בה היה בעל שליטה בחברה אחרת אשר יש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
- במקרים בהם מוקם מפעל שלבעליו היה בעבר מפעל באותו תחום, נתונה לפקיד השומה הסמכות לקבוע כי המפעל שהוקם אינו בגדר "מפעל קשור", אם הוא ממוקם בנפרד מהמפעל האחר ו-60% או יותר מעובדיו, אך לא פחות מעשרה עובדים, הם עובדים חדשים.

י. **"השקעה מזערית מזכה"** - השקעה ברכישת נכסים יצרניים (לגבי מפעל תעשייתי - למעט בניינים), אותה יש לבצע במהלך תקופה שאינה עולה על שלוש שנות מס והמסתיימת בתום "שנת הבחירה", לשם הקמת מפעל חדש או לשם הרחבת מפעל.
 "נכסים יצרניים" הם:

- בניינים.
- מכונות וציוד שלא נעשה בהם שימוש קודם בישראל או באזור. רכבים פרטיים ו/או רכבים מסחריים לא יהיו נכסים יצרניים.
- מבנים וציוד המצויים בתחומי המפעל והמשמשים מרכזי הכשרה מקצועית או בתי ספר תעשייתיים, או מעונות יום לילדי העובדים.

ובלבד שהנכסים האמורים אינם כלולים בתוכנית שאושרה על ידי המנהלה.
 בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי לצורך חישוב ההשקעה המזערית המזכה, בניינים המשמשים "מפעל תעשייתי" - להבדיל מבניינים המשמשים בתי מלון - לא ייחשבו כנכס יצרני. אולם, בניינים כאמור ייחשבו "נכס יצרני" לכל דבר ועניין אחר על פי החוק (לדוגמא, פחת מואץ וכו').

ההשקעה המזערית המזכה הנדרשת לגבי הקמת מפעל חדש היא 360,415 ש"ח (נכון לשנת 2011) ולגבי הרחבת מפעל היא 360,415 ש"ח (נכון לשנת 2011) או סכום השווה לשיעור המזכה" משווי הנכסים היצרניים (לגבי מפעל תעשייתי - למעט בניינים) של המפעל ביום האחרון של שנת המס שקדמה לשנת המס בה החלה ההשקעה המזערית המזכה, כגובה מביניהם. נקבע כי יראו כנכסים יצרניים של מפעל גם נכסים יצרניים המשמשים את המפעל ואינם בבעלותו של בעל המפעל. שווי הנכסים היצרניים הינו המחיר המקורי שלהם, בניכוי הפחת שנצבר לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941, מתואם לשיעור עליית המדד מיום רכישת הנכס ועד לתום השנה שקדמה לשנה בה החלה ההשקעה המזערית המזכה. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי לגבי נכסים יצרניים, שאינם בבעלות המפעל ואשר למפעל אין נתונים בנוגע למחיר המקורי ו/או יום רכישתם (צד לא קשור וכו'), יראו את שווי השוק של הנכסים בתום שנת המס, שקדמה לשנה בה החלה ההשקעה המזערית המזכה, כ"שווי הנכס היצרני" לעניין חישוב סכום ההשקעה המזערית המינימאלית.
 השיעור המזכה משווי הנכסים היצרניים הינו כדלקמן:

חלק הנכסים (במיליון ש"ח)	שווי היצרניים	שיעור הנדרש הנכסים היצרניים	ההשקעה משווי
עד 140	12%		
140 - 500	7%		
מעל 500	5%		

לדוגמא מי ששווי נכסיו היצרניים הינו 700 מיליון ש"ח, יידרש לסכום השקעה מזערית של 52 מיליון ש"ח לפי החישוב הבא: $52 = 140 * 12\% + (500 - 140) * 7\% + (700 - 500) * 5\%$
 יצוין כי גם ההגדרה האמורה תוקנה בתיקון 68 לחוק כך שהצורך בביצוע השקעה מזערית מזכה, כתנאי להטבות במס, יחול רק לגבי מפעלי תיירות.

יא. **"שנת הבחירה"** - שנת הבחירה היא שנת מס המשמשת בקביעת תקופת ההטבות של המפעל המוטב ואותה בוחרת החברה המוטבת בהודעה לפקיד השומה במסגרת הדוח השנתי לאותה שנה ובכל אופן, לא יאוחר מ-12 חודשים מתום אותה שנת מס, ובלבד שהתקיימו כל התנאים הבאים:

- החברה השקיעה "השקעה מזערית מזכה" בתקופה של עד שלוש שנות מס המסתיימות בתום שנת המס שיראוה כשנת הבחירה.
- באם מדובר בהרחבת מפעל קיים - חלפה תקופה בת שלוש שנים מתחילת שנת הבחירה של ההרחבה הקודמת או של ההקמה (אם ההרחבה הנוכחית הינה הרחבה ראשונה) (להלן: **"שנת הבחירה הקודמת"**), אולם באם נעשתה ההשקעה המזערית המזכה של ההרחבה הנוכחית במהלך שנתיים המסתיימות בשנת הבחירה, חלפה תקופה בת שנתיים מתחילת שנת הבחירה הקודמת. ראה לעניין זה הגדרת המונח "הרחבה" לעיל.
- באם מדובר בהרחבת מפעל קיים, אשר התקבל בגין הקמתו או בגין הרחבה אחרת שלו מענק - חלפה תקופה של ארבע שנים מתום שנת ההפעלה של התוכנית, שבשלה התקבל המענק. ראה לעניין זה הגדרת המונח "הרחבה" לעיל.
- על פי הוראות התחולה, שנת הבחירה המוקדמת ביותר עשויה להיות שנת 2004, אלא אם כן ההקמה או ההרחבה נכללו בתוכנית שאישר מרכז ההשקעות עד ליום 31.3.2005.

- במסגרת הוראת מעבר נקבע כי חברה שביקשה לגבי מפעל שלה הטבות לפי מסלול ההטבות החלופי, קודם לביטולו במסגרת תיקון 60 לחוק, לא תהא רשאית לבחור כשנת בחירה בגין המפעל האמור שנת מס שטרם חלפו לגביה שלוש שנים משנת ההפעלה שלו. הוראת המעבר לא איפשרה "תקופת צינון" של שנתיים כפי שפורט לעיל. בתיקון 65 לחוק תוקנה הוראה זו באופן המאפשר לחברה לבחור כשנת בחירה שנת מס שחלפו לגביה שנתיים מתחילת שנת ההפעלה ובלבד שההשקעה המזערית המזכה נעשתה בתקופה של שנתיים המסתיימות בשנת הבחירה.
- אם שנת ההפעלה של המפעל שבשלו ביקשה החברה הטבה כאמור היא שנת המס 2002, 2003 או 2004 יש להודיע על שנת הבחירה תוך 90 יום מפרסום תיקון 65 לחוק (כאמור לעיל, תיקון 65 לחוק פורסם ביום 16.11.2008).
- במסגרת תיקון 65 לחוק נקבע כי חברה שהונפק לה כתב אישור במסלול מענקים לפני 1.4.2005 תהא רשאית לבחור שנת בחירה של הרחבה עוקבת אחרי 3 שנים מתחילת שנת ההפעלה של התוכנית בגינה התקבל המענק ולא 5 שנים כפי שנקבע בתיקון 60 לחוק (טרם תיקון 65 לחוק) וזאת מאחר והמגבלה ביחס ל"תקופת הצינון" הייתה ידועה לחברה בעת קבלת כתב האישור.
- בתיקון 65 לחוק נקבע ביחס לחברה בעלת מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר, בהתאם לסעיף 18א(ג)(2), תהא רשאית לבחור כשנת בחירה את שנת המס 2004, 2005 או 2006 ובלבד שהודיעה לפקיד השומה על בחירתה בתוך 90 יום מפרסום תיקון 65 לחוק, (כאמור לעיל, תיקון 65 לחוק פורסם ביום 16.11.2008).

18.3.3.3 שיעורי המס המוטלים על הכנסה מ"מפעל מוטב"

שיעור מס החברות המופחת, שיוטל על ההכנסות שינבעו מ"המפעל המוטב", נגזר מאזור הפיתוח שבו ממוקם "המפעל המוטב", משיעור השקעת החוץ ב"חברה המוטבת", מסכום "ההשקעה המזערית המזכה" לגבי המפעל המוטב, ומסכום הכנסותיה של החברה המוטבת, כמפורט להלן:

א. איזור פיתוח א'

1. "חברה המוטבת", שמפעלה ממוקם באזור פיתוח א', נתונה הבחירה בין אחת משתי החלופות הראשונות שלהלן. על החברה המוטבת להודיע על בחירתה במסגרת דוח המס שתגיש לשנת הבחירה, ללא אפשרות לחזור בה מבחירתה במשך כל תקופת ההטבות.
 1. "המסלול החלופי" - פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות (10 שנים). כאשר החברה תחלק דיבידנד מתוך הרווחים שהיו פטורים ממס, יהא עליה לשלם את מס חברות בשל סכום הדיבידנד המחולק, לרבות סכום מס החברות החל בשל חלוקתו (להלן: "סכום הדיבידנד המגולם"), לפי שיעור המס שהייתה מחויבת בו בשנים שמרווחיהן חולק הדיבידנד, אילו המפעל המוטב היה מפעל מאושר.
 2. "מסלול אירלנד" - מס חברות בשיעור של 11.5% במהלך כל תקופת ההטבות (10 שנים - "מסלול אירלנד"). בחלוקת דיבידנד לא ישולם מס חברות נוסף על סכום הדיבידנד המגולם.
 3. "מסלול השקעת ענק" ("המסלול האסטרטגי") - מסלול זה, אשר בוטל במסגרת תיקון 68 לחוק, הקנה ל"מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א', פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה ובלבד שהשקיע השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה/הקבוצה היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.
- יחד עם זאת, השרים רשאים להורות כי ההטבות כאמור יינתנו גם אם ההשקעה המזערית המזכה היא בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר וסך ההכנסות בחברה/בקבוצה הוא 13 מיליארד או יותר, אם מצאו, על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל.
- חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".

4. **מסלול השקעת ענק ב"אזור מזכה" ("המסלול האסטרטגי")** - מסלול זה, אשר בוטל אף הוא במסגרת תיקון 68 לחוק, העניק ל"מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' שהינו "אזור מזכה" (אזור המצוי מדרום לקו רוחב 75 או מצפון לקו רוחב 258), פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה/הקבוצה היה בסכום של 13 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו. חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".

ב. **אזור פיתוח ב'**

פטור ממס חברות לתקופה של שש שנים, וביתרת תקופת ההטבות - מס חברות בשיעור שהחברה הייתה מחויבת בו לפי הוראות סעיף 47 לחוק, שהיה חל אילו היה המפעל מפעל מאושר ביום הראשון של שנת הבחירה (שיעור מס הנע בין 10% לבין שיעור שלא יעלה על 25% - תלוי בשיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת בשנת הדוח). בחלוקת דיבידנד מתוך רווחים שהיו פטורים ממס תתחייב החברה המוטבת במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולם".

ג. **אזור אחר**

פטור ממס חברות במשך שנתיים, וביתרת תקופת ההטבות - מס חברות בשיעור שהיה חל אילו היה המפעל מפעל מאושר ביום הראשון של שנת הבחירה (שיעור מס הנע בין 10% לבין שיעור שלא יעלה על 25% - תלוי בשיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת בשנת הדוח). בחלוקת דיבידנד מתוך רווחים שהיו פטורים ממס תתחייב החברה המוטבת במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולם".

ד. **חריג - החלטת שרים**

טרם תיקון 68 לחוק, היה קיים מסלול נוסף, מסלול השקעת ענק, אשר בוטל בתיקון. מסלול זה חל על מפעל מוטב באזור פיתוח ב' או באזור אחר, ובמסגרתו השרים היו רשאים להורות כי יוענק פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה/הקבוצה היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו. זאת, אם מצאו על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל.

חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".

ה. **החלטת מיסוי לעניין "אזור פיתוח"**

בהחלטת מיסוי לעניין סיווג המפעל לאזור פיתוח מסוים נקבע כי:

1. במקרה שמפעלה של החברה ממוקם באזור פיתוח א' וכל קבלני המשנה של החברה פועלים באזור פיתוח א', מפעלה של החברה יהא זכאי ליהנות ממעמד של מפעל הפועל באזור פיתוח א'.
2. בכל מקרה אחר, מעמדו של המפעל ייגזר מהאזור שעדיפותו לצורכי החוק היא נחותה יותר, מבין כל אלה: (א) האזור בו ממוקם מפעל החברה; (ב) האזור בו ממוקמים קבלני משנה.

18.3.3.4 **תקופת ההטבות לעניין שיעור מס החברות המופחת ב"מפעל מוטב"**

אורכה של תקופת ההטבות, לעניין שיעור מס החברות המופחת, תלוי באזור בו ממוקם המפעל המוטב, בשיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת, וכן בהיקף הכנסותיה, כמפורט להלן:

א. **אזור פיתוח א'** - 10 שנים, שתחילתן בשנה שבה הייתה לחברה המוטבת, לראשונה, הכנסה חייבת מהמפעל המוטב או "שנת הבחירה", לפי המאוחר, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה"; ואולם לגבי הקמת מפעל באזור פיתוח א', ובלבד שטרם חלפו 14 שנים מיום תחילתה של שנת הבחירה.

ב. **אזור פיתוח ב' או אזור אחר** - 7 שנים, שתחילתן בשנה שבה הייתה לחברה המוטבת, לראשונה, הכנסה חייבת מהמפעל המוטב או "שנת הבחירה", לפי המאוחר, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה";

לגבי חברה מוטבת שהייתה "חברה בהשקעת חוץ", כהגדרתה בחוק, בשנת מס כלשהי במהלך 7 השנים האמורות - תקופה נוספת על 7 השנים, שבמהלכה הייתה החברה, ברציפות, "חברה בהשקעת חוץ", אך לא יותר מ-3 שנים מתום 7 השנים האמורות, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה";

ג. **חברה עתירת השקעות חוץ** - חברה עתירת השקעות חוץ תהא זכאית, בכפוף לתנאים שנקבעו, להארכה של 5 שנים בתקופת ההטבות של המפעל המוטב, ובלבד שטרם חלפו 17 שנים מיום תחילתה של שנת הבחירה. כדי שהחברה המוטבת תהא זכאית להארכה בתקופת ההטבות צריך שיתקיימו לגביה התנאים הבאים:

1. החברה המוטבת היא חברה תעשייתית, כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, שבבעלותה מפעל תעשייתי (להלן: "**חוק עידוד התעשייה**").
2. השקעות החוץ של תושבי החוץ בחברה המוטבת מקנות לתושבי החוץ שיעור העולה על 74% בכל אחת מהזכויות בחברה וכן שיעור העולה על 74% מהון המניות של החברה. כמו כן, נדרש כי שיעור השקעות החוץ בהון החברה (מניות והלוואות בעלים) יהא גבוה מ-74%.
3. ההשקעה המזערית המזכה וההשקעה בבניינים בתקופת ההשקעה המזערית המזכה הסתכמו כדי סך של 20 מיליון דולר לפחות.
4. בכל אחת מ-5 השנים הנוספות, היו ההכנסות במטבע חוץ, לפחות 80% מכלל הכנסותיה של החברה מהמפעל, על פי חישוב ממוצע. החישוב הממוצע ייעשה לפי ההכנסות של המפעל המוטב בתקופות של עד 3 שנים רצופות, לפי בחירתה של החברה. דהיינו, החברה רשאית, מדי שנה, לשנות את אופן חישוב ממוצע הכנסותיה. החברה רשאית לבחור את מספר השנים הרצופות לגביהן היא מבקשת לחשב את ממוצע ההכנסות (שנה אחת, שנתיים או שלוש שנים) (להלן: "**התקופה הנבחרת**") והיא רשאית לבחור כל קומבינציה אפשרית של תקופת חישוב ובלבד שהתקופה הנבחרת לא תעלה על שלוש שנים רצופות (כמובן שהשנה לגביה נבחן שיעור המכירות במטבע חוץ צריכה להיכלל בתקופה הנבחרת).

לעניין זה, "שנת הבחירה" נתונה לבחירתה של החברה המוטבת, אולם נדרש כי יתקיימו בה התנאים המפורטים בחוק (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.2 יא' לעיל).

ד. **החלטת מיסוי 99/06** - בהחלטת מיסוי מס' 99/06 אשר עסקה בחברה פרטית שהעתיקה את מפעלה מאזור פיתוח ב' לאזור פיתוח א' (העתקת המפעל ערכה מספר חודשים), נקבע כי תקופת ההטבות החדשה תעשה לפי חישוב יתרת הטבות המס שטרם נוצלה (שיטת המיצוי) כדלקמן:

בשלב ראשון יש לחשב את "שיעור הטבות המס אשר נוצלו" באזור פיתוח ב' (תקופת ההעתקה מתוך 6 השנים). בשלב שני יש לחשב את המכפלה של "שיעור הטבות המס שטרם נוצלו" בתקופת ההטבות הקבועה לאזור פיתוח א' (10 שנים).

18.3.3.5 חלוקת דיבידנד מרווחי "מפעל מוטב"

עד לתיקון 71 לחוק שיעור המס אשר הוטל על דיבידנד, המחולק מרווחי "המפעל המוטב", נקבע על 15%, ובתנאי שלא חלפו 12 שנים מתום תקופת ההטבות ועד למועד תשלום הדיבידנד (לגבי חברה בהשקעת חוץ לא מוטלת מגבלה לגבי התקופה), פרט לחריגים הבאים:

- (1) אם "החברה המוטבת" בחרה לשלם מס חברות בשיעור 11.5%, אזי שיעור המס שיחול על דיבידנד המשולם לתושב חוץ הינו 4%, בכפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס, אם קיימת. לעניין זה, "תושב חוץ" - יחיד תושב חוץ או חבר בני אדם תושב חוץ שהתקיים בו האמור בסעיף 68א לפקודה (שיעור ההחזקה של תושבי ישראל, במישרין או בעקיפין, בחברה תושבת החוץ נמוך מ-25%).
 - (2) במסלול הטבות להשקעת ענק בכל אזורי הפיתוח - ההכנסה מדיבידנד תהא פטורה ממס. (חריג זה בוטל במסגרת תיקון 68 בשל ביטול המסלול להשקעת ענק).
- יצוין כי נקבעה הוראה, לפיה חברה, אשר קיבלה דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מוטב והתחייבה עליו במס ומחלקת אותו, תזכה בהחזרי מס על תשלומי עבר בעת שירשורו של אותו דיבידנד, כפי שהיה קיים לגבי דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מאושר לפני תיקון 60 לחוק.

כמו כן, בשנת המס בה מחולק דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת, החברה מתחייבת במס החברות שהיה חל על סכום ההכנסה המחולקת אילו לא הפטור וזאת בנוסף לחובת הניכוי במקור של המס החל על הדיבידנד ממפעל מאושר, והכול בהתאם למיקום המפעל ולמסלול בו בחרה החברה. לעניין זה, "סכום הדיבידנד המחולק" הינו לרבות מס החברות החל בשל חלוקתו. מכאן עולה כי הפטור ממס החברות במסלול החלופי מותנה באי חלוקת דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת. למעשה אין המדובר בפטור מוחלט אלא בדחיית תשלום המס עד לחלוקת הרווחים. נציין כי גישה זו נדחתה בבית המשפט העליון בעניין **מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ**. לפירוט, ראה סעיף 18.3.4.5 להלן.

יחד עם זאת במסגרת תיקון 71 לחוק לעידוד השקעות הון נקבע כי החל מיום 1 בינואר 2014 יעמוד שיעור המס על דיבידנד כאמור לעיל על שיעור של 20% בעבור דיבידנד

המחולק מהכנסה של חברה מוטבת שהיא בעלת מפעל מוטב תיירותי שהושגה בתקופת ההטבות שתחילתה בשנת הבחירה שהיא שנת המס 2014 ואילך. שיעור המס שיחול על דיבידנד המחולק ממפעל מוטב שאינו מפעל תיירותי, יהא 15%, גם אם יחולק לאחר ה-1 בינואר 2014 (שכן שנת הבחירה קדמה ליום 1 בינואר 2014).

18.3.3.6 חלוקה רעיונית של דיבידנד מרווחים פטורים ממס של "מפעל מאושר" ו"מפעל מוטב"
 חלוקת דיבידנד מתוך רווחי מפעל מאושר או מפעל מוטב, שהיו פטורים ממס, עלולה להקים חבות במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולס".

במסגרת תיקון 60 לחוק, נכללה הוראה דומה להוראת סעיף 51(ח) לחוק, טרם ביטולו במסגרת התיקון ואשר עניינה בסכומים שרואים אותם כאילו חולקו כדידידנד מרווחי מפעל מאושר ומפעל מוטב שהיו פטורים ממס. בהקשר זה ראה סעיף 18.3.4.5 להלן. במסגרת התיקון נקבע כי גם במקרים הבאים יראו את החברה, בעלת המפעל המאושר או המפעל המוטב, כמחלקת דיבידנד:

- (1) סכום שמקורו ברווחי החברה, שניתן לבעלי מניותיה במהלך פירוקה של החברה ("דיבידנד פירוק"). בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי החברה תהא חייבת במס חברות בשל הסכומים שהועברו לבעלי המניות, ואילו בעלי המניות יהיו חייבים במס רווחי הון על הסכומים שקיבלו, וזאת בהתאם להוראות סעיף 93 לפקודה. כמו כן, הובהר כי לצורכי חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, יופחת מסכום הרווחים הפטורים הצבורים, מס החברות ששולם על ידי החברה אגב הפירוק בשל אותם הרווחים.
- (2) תמורה ששילמה חברה לבעל מניות בה בעד רכישת מניותיה על ידה (רכישה עצמית).

יצוין כי על רקע הדיונים בהצעת החוק לתיקון 69 לחוק (בדבר הוראת השעה לעניין מיסויים של "רווחים כלואים" – ראה סעיף 18.3.5 להלן), פרסם המשנה ליועמ"ש לממשלה חוות דעת שעניינה "מיסוי הכנסות מוטבות לפי חוק עידוד השקעות הון התשי"ט-1959" (להלן: "**חוות הדעת**"). בהתאם לחוות הדעת, מטרת הפטור האמור הינה הפניית הרווחים הפטורים לצורך פיתוחו של המפעל המאושר או המוטב, לפי העניין. בהתאם, כל הוצאה של כספים שמקורם ברווחים הפטורים מהחברה לצד קשור כלשהו, בין אם סיווגה כדידידנד ובין אם לאו, מפקיעה את הפטור המותנה. עוד נקבע במסגרת חוות הדעת כי כפועל יוצא מקביעה זו, ביצועה של השקעה בחברות בנות או לחילופין רכישה של שליטה בחברה מצדדים לא קשורים ההופכת לחברת בת מפקיעה את הפטור מתשלום מס החברות, מכוח הוראות סעיפים 51(ח) ו-51(ב) לחוק, וזאת למעט חריגים ובהנחיית המחלקה המקצועית.

במסגרת **הוראת ביצוע 6/2013** אשר פורסמה על ידי רשות המסים הובאו מספר דוגמאות נוספות לבחינה לצורך ביטול הפטור ממס חברות כאמור. לדידה של רשות המסים, מעבר למקרים האמורים אליהם מתייחסת חוות הדעת מפורשות, קיימים מקרים נוספים של הוצאת כספים מהמסגרת של המפעל המאושר או המוטב שאינם בדרך של רכישה או השקעה בחברת בת אשר לכאורה אף הם אינם מקיימים את תכלית החוק.

בהתאם, ולאור רציונאל חוות הדעת יש לבחון כל מקרה של הוצאת כספים מהחברה בהתאם לתכלית המצוינת בחוות הדעת. להלן מספר דוגמאות לכך –

- הוצאת כספים מהתאגיד לגוף קשור בדרך של מתן הלוואות או חו"ז לטווח ארוך או השקעה בהון מניות בחברות שאינן עונות על הגדרת מפעל מאושר/מוטב בארץ או בחו"ל;
- רכישה של ניירות ערך לרבות רכישתם מצדדים שאינם קשורים אשר כתוצאה מרכישתם החברה הופכת להיות "בעל שליטה" או "קרוב";
- שעבוד מזומנים/נכסים נזילים לטובת חובות של צד קשור;
- סכום שמקורו ברווחי החברה שניתן לבעלי מניותיה במהלך פירוקה של החברה;
- רכישה עצמית של מניות (אף לפני תיקון 60 לחוק);
- חלוקה שלא מרווח והפחתת הון שניתן לראות בה מבחינת תוכנה חלוקת רווחים;
- מקרים של העברת פעילות המפעל המאושר/המוטב בפטור לפי החלק 2 לפקודת מס הכנסה;
- חלוקת רווחים חשבונאיים שבמהותם הינם רווחים פטורים מהמפעל המאושר/מוטב;
- עסקאות עם צדדים קשורים שלא בשווי שוק, בהן ניתן לזהות בעסקה מרכיב של חלוקת רווחים;
- ניתוק המפעל מהחברה בה צבורים הרווחים הפטורים, לרבות במכירה לצד שאינו קשור גם אם מדובר בעסקה החייבת במס ואף אם נעשתה בשווי שוק;
- חלוקת דיבידנד משנת מס בה הרווח החשבונאי גדול מהרווח לצרכי מס כאשר הפער נובע מהטבות שניתנו למפעל (כגון פחת מואץ);

- החזר הלוואות לבעלי שליטה בנסיבות מסוימות ;
 - הפחתת הון/חלוקה שלא מרווח שמקורה בעודפים פטורים (מהמסלול החלופי) שהונו להון מניות.
- יודגש כי בהתאם להוראות הביצוע רשימה כאמור לעיל אינה מהווה רשימה סגורה, המדובר רק בדוגמאות למצבים שלגביהם יש לבצע בחינה.
- עוד מובהר במסגרת הוראת הביצוע כי מאחר ומדובר בפרשנות של הדין הקיים, הוראה זו חלה על כלל השומות, הן כאלה שמתייחסות להוצאת כספים לאחר פרסום החוזר והן להוצאת כספים שבוצעה קודם לפרסום הוראות ביצוע כאמור.
- עוד בהקשר זה ולעניין חלוקת דיבידנד כאמור, ראה הוראת שעה המתייחסת ל"רווחים הכלואים" כמפורט בסעיף 18.3.5.

טבלה מסכמת של ההטבות במס טרם תיקון 68 לחוק

אזור הפיתוח שבו ממוקם המפעל	המסלול	שיעור מס חברות במהלך תקופת ההטבות	שיעור מס על דיבידנד המחלק במהלך תקופת ההטבות (*)	שיעור שיוטל על רווחים שחולקו מתוך הכנסה שהייתה פטורה ממס
א'	"המסלול החלופי"	פטור ממס	15%	10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה
.	"מסלול אירלנד"	11.5%	15% (4% לגבי דיבידנד המחולק לתושב חוץ)	-
.	"מסלול השקעת ענק" ("המסלול האסטרטגי") (**)	פטור ממס	פטור ממס	-
"אזור מזכה" ב- א'	"מסלול השקעת ענק" ("המסלול האסטרטגי") (***)	פטור ממס	פטור ממס	-
ב' (****)	.	ב-6 השנים הראשונות: פטור ממס ; ביתר השנים: 10% ועד שיעור שלא יעלה על 25%, כתלות בשיעור השקעת החוץ	15%	10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה
אחר (****)	.	בשנתיים הראשונות: פטור ממס ; ביתר השנים: 10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ	15%	10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה

(*) אם בעל המניות הוא תושב חוץ, אזי שיעור המס יהא כפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס, אם קיימת.

(**) מסלול זה חל על "מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' וההשקעה המזערית המזכה לגביו הינה בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה המוטבת, או קבוצת החברות שאליה היא משתייכת, היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.

יחד עם זאת, השרים רשאים להורות כי ההטבות כאמור יינתנו גם אם ההשקעה המזערית המזכה היא בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר וסך ההכנסות בחברה/בקבוצה הוא 13 מיליארד או יותר, אם מצאו, על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל.

מסלול זה בוטל במסגרת תיקון 68 החל מיום 1.1.2011.

(***) מסלול זה חל על "מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' שהינו "אזור מזכה" (אזור המצוי מדרום לקו רוחב 75 או מצפון לקו רוחב 258), וההשקעה המזערית המזכה לגביו הינה בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה או קבוצת החברות שאליה היא משתייכת, היה בסכום של 13 מיליארד ש"ח

או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.

מסלול זה בוטל במסגרת תיקון 68 החל מיום 1.1.2011.

(****) השרים רשאים להורות כי יחול מסלול "השקעת ענק" על מפעל מוטב באזור פיתוח ב' או באזור אחר, אשר במסגרתו יוענק פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה או קבוצת החברות שאליה היא משתייכת, היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו. זאת, אם מצאו על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל. חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולס".

18.3.3.7 מניעת כפל הטבות במס

א. לא יינתנו הטבות מס למפעל מוטב של חברה מוטבת שהתקיים בה אחד מאלה:

- (1) החברה המוטבת קיבלה מענקים בשל נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המוטב. דהיינו, לא ניתן, מחד, לתבוע מענקים בשל נכסים יצרניים של המפעל, ומאידך, לכלול את אותם הנכסים במניין הנכסים הכלולים בהשקעה המזערית המזכה של "תוכנית" אחרת ובהתאם לתבוע הטבות מס בשל מפעל מוטב.
- (2) בשימוש המפעל המוטב במכונות או ציוד שנתקבל בשלהם מענק על ידי אדם אחר וטרם חלפו 4 שנים מתום שנת המס בה שולם לאותו אדם המענק.
- (3) בשימוש המפעל המוטב מבנה שבשלו קיבל אדם אחר מענק, ולחברה המוטבת זכות לרכוש את המבנה או שקיימים, לדעת פקיד השומה, יחסים מיוחדים בין החברה המוטבת לבין האדם האחר.

ב. חברה הזכאית להטבות בשל מפעל מוטב, לא תהא זכאית להטבות אחרות לפי החוק. החל משנת הבחירה וכלה בתום תקופת ההטבות. משכך, חברה המבקשת לתבוע הטבות מס בשל מפעל מוטב, לא תהא רשאית לתבוע הטבות מס כלשהן בקשר לתוכניות מאושרות אחרות במסלול מענקים, לרבות אלה שאושרו לפני שנת הבחירה שנקבעה למפעל המוטב. יתרה מזו, החברה לא תוכל לתבוע לאחר שנת הבחירה כל הטבה שהיא לפי מסלול המענקים (בגין הרחבות חדשות) - הטבות מס ו/או מענקים - עד לתום תקופת ההטבות של המפעל המוטב. יחד עם זאת, לאור הוראות סעיף 72א לחוק (יציבות ההטבות), ההוראה הנ"ל לא תחול על תוכניות במסלול מענקים שאושרו לפני ה-1.4.2005. על תוכניות כאמור, יחולו הוראות החוק גם אם לחברה "מפעל מוטב" המזכה בהטבות.

18.3.3.8 אישור מראש ממנהל רשות המסים

חברה המבקשת הטבות במס לגבי מפעל מוטב, תוכל לפנות למנהל רשות המסים עד תום שישה חודשים מתום "שנת הבחירה", ולבקש אישור מראש לגבי שני עניינים בלבד:

א. פניה מקדמית על מנת לקבל אישור כי מפעל שבעלותה או מפעל שבכוונתה להקים או להרחיב, ממלא אחר הגדרת "מפעל תעשייתי".

ב. אישור מקדמי לכך שמפעל תעשייתי שבכוונת החברה להקים (מפעל חדש או הרחבה) הוא אינו "מפעל קשור" של מפעל אחר, וכי מתקיימים לגבי אותו מפעל הסייגים הקבועים בחוק לעניין הגדרת "מפעל קשור".

הפניה לאישור מראש תהא כרוכה בתשלום אגרה.

בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי ניתן יהיה לפנות למחלקה המקצועית שברשות המסים בכל שאלה מקצועית העולה מהוראות החוק, ואולם, אישורים מקדמיים והחלטות מיסוי בשאלות מיסוי אלו יטופלו במסגרת הליך האישור המקדמי הרגיל הקבוע בפקודה.

18.3.3.9 תחולה

הוראות החוק, הדנות בהטבות במס ל"מפעל מוטב", יחולו על מפעל חדש ועל הרחבת מפעל, ש"שנת הבחירה" לגביהם היא שנת המס 2004 ואילך, אלא אם כן נכללו בתוכנית שאישרה מנהלת מרכז ההשקעות עד יום 31.3.2005. ביחס לחברות שקיבלו בעבר כתבי אישור במסלול החלופי ובמסלול המענקים ומעוניינות לקבל הטבות ל"מפעל מוטב", ראה התייחסותנו בסעיף 18.3.3.2. יא' לעיל.

18.3.3.10 מפעל מבוזר

בתיקון 65 לחוק נקבע כי מנהל רשות המסים רשאי לקבוע כללים לעניין ייחוס הכנסותיו של מי שפועל באזורי פיתוח שונים או של מי שפועל באזור פיתוח ובאזור אחר, בין אזורי הפעילות השונים (להלן: "מפעל מבוזר"). עם זאת, רשאי מנהל רשות המסים לחרוג מן הכללים שקבע, ולהחליט על ייחוס הכנסות שונה ממה שנקבע בכללים וזאת לפי בקשה שתוגש לו אם שוכנע מהנימוקים שיירשמו. באם מדובר במפעל מאושר יידרש בנוסף על אישור מנהל רשות המסים גם אישור של מנהלת מרכז ההשקעות.

ייחוס ההכנסה החייבת של מפעל מבוזר נידון במספר החלטות מיסוי כדוגמת 98/06, 96/06. בהחלטות אלו נקבע כי ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המבוזר לאתרים השונים יחושב בכל

שנה משנות ההטבה של ההרחבה המוטבת, בהתאם לשקלול של שלושה מבחנים - מבחן הנכסים; מבחן עלות השכר; ומבחן היקף המועסקים בפעילות הייצורית ובפעילות הפיתוח. משקלו של כל מבחן לצורך השקלול יהא 1/3. המבחנים האמורים מחושבים כדלקמן:

- מבחן הנכסים מחושב על פי היחס שבין "שווי הנכסים היצרניים" המופעלים בכל אתר, מדי שנה, לשווי הנכסים היצרניים במפעל כולו.
 - מבחן עלות השכר מחושב על פי היחס שבין עלויות השכר של עובדי הייצור והפיתוח בכל אתר לבין עלויות השכר של עובדי הייצור והפיתוח במפעל כולו.
 - מבחן היקף המועסקים מחושב על פי היחס שבין מספר עובדי הייצור והפיתוח בכל אתר לבין מספר עובדי הייצור והפיתוח במפעל כולו.
- כפועל יוצא של האמור, ההכנסה החייבת שתיוחס לכל אתר תהא המכפלה של ההכנסה החייבת המיוחסת להרחבה במוצא שלוש המבחנים.

18.3.4 מסלול הטבות חלופי על פי הוראות הדין שקדם לתיקון 60 לחוק (תקציר הוראת ביצוע 32/92)

18.3.4.1 כללי

סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון מאפשר לוותר על מסלול ההטבות הרגיל של מענקים, ולבחור תחתיו במסלול הטבות חלופי של פטור ממס (להלן: "**המסלול החלופי**"). תקופת הפטור משתנה בהתאם למיקומו של המפעל באזורי הארץ ובשיעור השקעת החוץ במפעל המאושר. הפטור ממס מותנה באי חלוקת ההכנסה בגינה ניתן הפטור. הבחירה במסלול החלופי נעשית על ידי החברה בשלב שלפני הוצאת כתב האישור, ועם הוצאתו אין החברה רשאית לשנות את בחירתה.

18.3.4.2 תקופת ההטבות

תקופת ההטבות במס הינה 7 שנים (10 שנים - אם מדובר בחברת "משקיעי חוץ") מהשנה שבה נבעה לראשונה הכנסה חייבת מהמפעל המאושר, ובלבד שלא חלפו 12 שנים (בהתאם לגישה מסוימת, 15 שנים - אם מדובר ב"חברת משקיעי חוץ") מהשנה בה הופעל המפעל המאושר ו-14 שנים (בהתאם לגישה מסוימת, 17 שנים - אם מדובר ב"חברת משקיעי חוץ") מתאריך כתב האישור. ראה גם לעניין זה פס"ד סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, כמפורט בסעיף 18.2.6 לעיל.

18.3.4.3 שיעורי המס

תקופת הפטור ממס משתנה על פי מיקומו של המפעל באזורי הארץ כלהלן:

- א. **מפעל באזור פיתוח א'** - פטור ממס במשך 10 שנים מתחילת תקופת ההטבות.
- ב. **מפעל באזור פיתוח ב'** - פטור ממס במשך 6 שנים מתחילת תקופת ההטבות ומס על פי סעיף 47 לחוק (בשיעור שלא יעלה על 25% עד ליום 31.12.2009 ומס חברות החל מיום 1.1.2010) ביתרת תקופת ההטבות.

ג. **מפעל במרכז הארץ (אזור אחר)** - פטור ממס במשך שנתיים מתחילת תקופת ההטבות ומס על פי סעיף 47 לחוק (בשיעור שלא יעלה על 25% עד ליום 31.12.2009 ומס חברות החל מיום 1.1.2010) ביתרת תקופת ההטבות.

הפטור במסלול החלופי יישלל בהתקיים אחד מהמקרים הבאים:

- (1) החברה שכרה לשימוש המפעל ציוד שבשלו קיבל המשכיר מענק.
- (2) החברה שכרה לשימוש המפעל מבנה שבשלו קיבל המשכיר מענק ולחברה זכות לרכוש את המבנה.
- (3) החברה שכרה לשימוש המפעל מבנה שבשלו קיבל אדם אחר מענק ולדעת פקיד השומה קיימים יחסים מיוחדים בין החברה לבין המשכיר.

18.3.4.4 תנאים נוספים להחלת הפטור

בנוסף לתנאים ולמגבלות המנויים במפורש בחוק ושפורטו לעיל, קיימים תנאים נוספים הקבועים בכתב האישור, או בנספח לו.

להלן רשימת תנאים הכלולים בדרך כלל בכתבי האישור:

- א. **השקעת הון עצמי** - בדרך כלל נדרשת השקעת הון עצמי בשיעור של 30% לפחות משווי התכנית שאושרה. המדובר בהשקעה בהון מניות נפרע של החברה. כהשקעה בהון עצמי ייחשבו גם רווחים שהונו במידה והדבר אושר ע"י המנהלה.
- ב. **תכנית שיווק** - במרבית כתבי האישור, כלולה התחייבות של החברה לעמוד בתנאי שיווק. על פי תכנית השיווק על החברה לייצא לעיתים שיעור מסוים מתוצרתה. אי עמידה בתכנית השיווק על כל מרכיביה עשויה להוות עילה לשלילת ההטבות במס.
- ג. **ניהול ספרים קבילים ודיווח למס הכנסה** - תנאי קבוע בכתב האישור או בנספח לו הוא ניהול ספרים קבילים בשיטה הכפולה והגשת דוחות למס הכנסה על פי פרק ב' לחוק התיאומים. מי שניהל ספרים כדין ורשאי על פי החוק לדווח על פי התקנות הדולריות, יראוהו כעומד בתנאי.

18.3.4.5 חלוקת דיבידנד

בשנת המס בה מחולק דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת, החברה מתחייבת במס החברות שהיה חל על סכום ההכנסה המחולקת אילולא הפטור וזאת כמובן בנוסף לחובת הניכוי במקור של המס החל על דיבידנד ממפעל מאושר (15%). לעניין זה, "סכום הדיבידנד המחולק" הינו לרבות מס החברות החל בשל חלוקתו. מהאמור משתמע, כי חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה פטורה גורמת לביטול הפטור ממס חברות, לגבי אותו חלק מההכנסה, שממנה חולק הדיבידנד.

מכאן עולה כי הפטור ממס החברות במסלול החלופי מותנה באי חלוקת דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת. למעשה אין המדובר בפטור מוחלט אלא בדחיית תשלום המס עד לחלוקת הרווחים. נציין כי גישה זו נדחתה בבית המשפט המחוזי בעמ"ה 1053/05 **מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**. בית המשפט קבע כי החוק לעידוד השקעות הון קובע מפורשות כי אירוע המס שהוא הפקת ההכנסה פטור ממס בתקופות הקבועות בחוק. מס החברות מוטל על אירוע חלוקת הדיבידנד "בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו על הכנסתה בשנה שבה הופקה ההכנסה אילולא בחרה במסלול ההטבות החלופי" וזאת בנוסף על מס החברות המוטל על חלוקת הדיבידנד. עוד קבע בית המשפט כי עמדת מס הכנסה על פיה מדובר בדחיית מס ולא בפטור ממס אינה מתיישבת לא עם לשון החוק ולא עם תכליתו. לשון החוק נוקטת במפורש במונח פטור ממס החל על ההכנסה החייבת של מפעל שבחר במסלול ההטבות החלופי. נוסף ונאמר כי גישה זו התקבלה גם במסגרת הערעור שנדון בפני בית המשפט העליון²⁰. בית המשפט קבע כי הפטור הקבוע בסעיף 51(ב) הינו פטור מלא העומד בפני עצמו, אשר "פוקע" במועד חלוקת הדיבידנד. זאת, כדי לתמרץ חברה שבעלתה מפעל מאושר להותיר את הכנסותיה מפעילותו בידיה בתקופת ההטבות. כלומר מדובר בפטור מלא ממס שעשוי לפקוע בנסיבות של חלוקת דיבידנד.

במטרה למנוע הוצאת כספים מחברה שבחרה במסלול החלופי בדרכים אחרות מחלוקת דיבידנד, נחקק סעיף 51(ח) לחוק הקובע כי כל סכום שנתן בעל מפעל לקרובו, לבעל שליטה או לתאגיד בשליטתו או זקף אותו לחובתו בין במישרין ובין בעקיפין יראוהו כדיבידנד שחילק בעל המפעל, זולת אם הוא הכנסה חייבת בידי המקבל והמס עליו שולם. נציין כי תשלומים אלו ייחשבו כדיבידנד רק לצורך תשלום מס החברות שהחברה הופטרה ממנו. לעניין החיוב במס בגין חלוקת דיבידנד ראה האמור להלן.

על דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מאושר לכל אחד מסוגי בעלי המניות (יחידים וחברות), מוטל מס בשיעור של 15%. זאת, חלק תשלום מס בשיעור של 20%/25% (בהקשר זה ראה סעיף 13.1 למדריך המס) לגבי יחיד ולגבי תושב חוץ (בכפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית) ואי תשלום מס - לגבי חברה "רגילה" תושבת ישראל.

שיעור מס כאמור חל אם הדיבידנד חולק בתוך 12 שנים מתום תקופת ההטבות, כהגדרתה לעיל (אם מדובר בחברת משקיעי חוץ - ההגבלה האמורה אינה חלה).

18.3.4.6 פחת מואץ

בגין ההשקעות ברכוש קבוע, אשר אושרו בכתב האישור, זכאית החברה לתביעת פחת מואץ במהלך 5 שנות המס הראשונות להפעלת הנכסים (ביתרת השנים יתבע פחת לפי שיעור הפחת הרגיל). לגבי מכוונות וציוד הפחת המואץ יהא בשיעור של 200% (או 250% במקרה של בלאי בלתי רגיל) משיעור הפחת "הרגיל" שנקבע בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 21 לפקודה ואילו לגבי בניינים הפחת המואץ יהא בשיעור של 400% משיעור הפחת "הרגיל", אך לא יותר מ-20% לשנה.

נציין כי עובר לתיקון 68 הייתה קיימת אי בהירות בנוסח החוק שהובילה לפרשנות נוספת לפיה הפחת המואץ יקבע בהתאם לשיעורי הפחת שנקבעו מכוח חוק התיאומים בשל אינפלציה. בתיקון 68 שתחולתו מיום 6.1.11 תוקנה אי הבהירות באופן שבו מצוין במפורש בחוק כי ניכוי הפחת ייעשה בהתאם לסעיף 21 פקודה, קרי בהתאם לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

²⁰ ע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ.

18.3.4.7 הטבות יחסיות ל"מפעל מאושר" שלא עמד בתוכנית שיווק - רענון
 לאור המציאות הכלכלית והקושי מצד חברות בעלות מפעל מאושר כמשמעותו בחוק עידוד השקעות הון, לעמוד בתנאי שיווק כפי שקבעה מנהלת מרכז השקעות בכתבי האישור (להלן: "מכסת יצוא"), הוסכם בין מנהל מרכז השקעות לבין מס הכנסה כי החל משנת המס 2002 יש לפעול כדלקמן:

(1) במידה וביצע המפעל בין 100% - 50% ממכסת היצוא, יראוהו כאילו מילא התחייבותו ויוענקו לו הטבות בשיעור 2%, על כל אחוז שביצע מעל מחצית מכסות היצוא המותנית (אך לא יותר מ-100%). הטבות תוענקה על פי הנוסחה הבאה:

$$\text{שיעור ההטבות היחסי} = 2\% * (50 - \frac{\text{שיעור ביצוע היצוא בשנת המס}}{\text{שיעור יצוא מותנה}} * 100)$$

- כאשר תוצאת הנוסחה שלילית המפעל לא יהא זכאי להטבות.
 (2) מפעל אשר לא הגיע לביצוע מחצית מכסת היצוא, כפי שנקבע בכתב האישור, לא יהא זכאי להסדר המפורט בסעיף 1 לעיל.
 (3) למען הסר ספק, במידה ומדובר במפעל מעורב שיעור ביצוע היצוא בשנת מס יחושב בהתייחס לתוכנית בה הוגבלה מכסת היצוא בלבד.
 (4) הגבלת ההטבות באופן יחסי תהא לעניין שיעורי המס בלבד. למען הסר ספק, פחת מואץ לא יוגבל.

18.3.4.8 הכנסות מ"מפעל מאושר" - תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בעקבות הרפורמה במס הכנסה

במסגרת הרפורמה במס הכנסה נקבע כי בחישוב ההכנסות מהמפעל המאושר של החברה יכלול, בין היתר, ההכנסות הבאות:

א. הכנסה מריבית (על בסיס צבירה) בשנות המס 2003 עד 2005 של חברה בעלת מפעל מאושר, ששולמה על כספים שגייסה מחוץ לישראל באמצעות הנפקה לציבור, אם טרם נעשה בהם שימוש, שאותם הפקידה במוסד בנקאי מחוץ לישראל תחשב כהכנסתה מהמפעל המאושר (האמור הינו הוראת שעה).

הואיל והסעיף קובע כי הכנסות כאמור תיחשבה כהכנסה מהמפעל המאושר, עמדת מס הכנסה היא כי קביעה זו תהא רלוונטית גם להכנסות ממפעל מאושר הזכאיות לפטור ממס על פי סעיף 51 לחוק העידוד, כנוסחו טרם תיקון 60 לחוק.

במפעל מעורב כמשמעותו בסעיף 74(ו) לחוק יש לייחס את ההכנסות מהריבית להכנסה החייבת על פי חלקי המפעל השונים, היינו הכנסת הריבית תפוצל בין חלקי המפעל השונים ותזכה להטבות במס בהתאם לשיעורי המס של אותם חלקים. יובהר שלעניין חישוב יחס המחזורים בסעיף 74 לחוק, אין לקחת את הכנסות הריבית כחלק ממחזור המפעל.

הכנסות הריבית כאמור תחשבה כחלק מהכנסות המפעל לעניין סיווגם כהכנסה מעסק (בתנאי שפעילות המפעל היא מעסק). המשמעות הנגזרת מכך היא שאם לחברה יש הפסד מועבר מעסק, יקוזז הפסד זה כנגד הכנסות הריבית כאמור.

הכנסות ריבית כאמור תיחשבה כחלק מהכנסת המפעל המאושר אף לעניין תחילת תקופת ההטבות על פי סעיף 45 לחוק העידוד, היינו זכאות לשיעורי מס מופחתים בשל הכנסות הריבית רק לאחר תחילת תקופת ההטבות וכל עוד זו לא הסתיימה. כמו כן, יחולו שיעורי המס המופחתים על דיבידנד המחולק מרווחים אלו באופן זהה לשיעורים המופחתים ותקופת ההטבות החלים על דיבידנד המחולק מרווחי מפעל מאושר.

התיקון האמור מתייחס אך ורק לגבי הכנסות ריבית. הפרשי השער בגין אותם כספים לא יחשבו לחלק מהכנסות המפעל המאושר ויהיו זכאיות לפטור בהתאם ובכפוף לתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהפרשי שער לחברה ישראלית המוכרת מניות בבורסה מחוץ לישראל), התשמ"א-1981.

הוראת השעה הנ"ל, שתוקפה פג בשנת 2005, חלה על "מפעל מאושר". לאור זאת וכן לאור הגדרת "הכנסה מוטבת", המתייחסת ל"מפעל מוטב", נראה כי הוראת השעה הנ"ל לא תחול לגבי "מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3 לעיל).

ב. בתקופת ההטבות של חברה בעלת מפעל מאושר, מעגל ההכנסות יכלול גם הכנסה ממתן זכות שימוש בידע שפותח במפעל, הכנסה מתמלוגים והכנסה משירות נלווה לזכות שימוש בידע או לתמלוגים ובלבד שמקורם במהלך עסקיו הרגיל של המפעל המאושר.

הרחבת מעגל ההכנסות מהמפעל המאושר והחלתו גם על הכנסות פאסיביות כאמור לעיל תזכה את החברה בשיעור מס מופחת לפי סעיפים 46 ו-47 לחוק עידוד השקעות הון, במקום שיעור המס המלא שהיה קיים ערב הרפורמה.

הוראה זו חלה משנת המס 2003 ואילך.

נציין כי הוראה דומה נכללה בתיקון 60 לחוק בהגדרת "הכנסה מוטבת", המתייחסת ל"מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.2 לעיל).
 ג. במסגרת התיקון שונו סעיפים בחוק עידוד השקעות הון, המתייחסים לחברה משפחתית עקב ביטולה וקביעת עקרונות מיסוי החברה השקופה.

18.3.5 מיסוי הרווחים הכלואים

כפי שפורט לעיל, חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסות פטורות ממס מכח החוק, הביא לחבויות מס גבוהות הנובעות מהשלמת מס החברות. לפיכך, חברות נמנעו מלחלק את הרווחים הפטורים ודחו את חלוקת הרווחים לבעלי המניות למועד בלתי ידוע. על מנת להביא לכך שחברות יתנהלו משיקולים עסקיים ולא משיקולי מס ולהגשים את מטרת החקיקה המקורית, הוחלט לקבוע כהוראת שעה, מנגנון שיתמרץ את החברות להפשיר את הרווחים הפטורים (להלן – "הרווחים הכלואים").

ביום 5 בנובמבר 2012 אושר תיקון 69 לחוק אשר במסגרתו נקבעה הוראת שעה שמטרתה לעודד חברות לשלם מס מופחת בשל רווחים פטורים שהצטברו בחברה.
 המוצע תיקון 69 לחוק לעידוד השקעות הון בא לאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה הייתה פטורה ממס כאמור לעיל, בשיעורים מופחתים, שלא יפחתו מ-6% שהינו שיעור המס המינימאלי לפי החוק החדש למפעל מועדף רגיל, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסום החוק (כלומר עד ליום 12 בנובמבר 2012). על הכנסות פטורות שלא ישולם עליהן מס לפי החוק המוצע, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים ולמועדים הקבועים בסעיף 47 לחוק.
 שיעור המס המוטב ייקבע בהתאם לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר, ביחס לכלל הכנסתה הפטורה, כך שכלל שחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה כך תגדל הטבת המס לה תהא זכאית.

שיעור הטבת המס המזערית לה תזכה החברה הינו 30% בעוד ששיעור הטבת המס המרבית יהיה 60%. כפועל יוצא מן האמור שיעור מס החברות המוטב אשר בו יחויבו החברות אשר יבחרו בהפשרתם של הרווחים ה"כלואים" יהיה בטווח שבין 70% ל-40% משיעור מס החברות שהיה אמור לחול אלמלא הוראת השעה, והכול בהתאם לנוסחה הבאה:
 שיעור ההטבה = 30% + 30% * יחס ההפשרה

חלק ההכנסה הצבורה אותה מבקשת החברה לחלק

לעניין זה "יחס ההפשרה" הינו -

סך ההכנסה הצבורה

"הכנסה צבורה" – הכנסה פטורה כאמור שנצברה עד ליום 31.12.2011 וטרם שולם עליה מס חברות למעט חבות במס בשל סכום שניתן לתאגיד המוחזק על ידי החברה בשיעור של 25% או יותר, או שנוקף לחובתו, במישרין או בעקיפין, לרבות רכישתו מצד שלישי.
 יצוין כי לצורך קבלת שיעור המס המוטב נדרשת עמידה בין היתר בתנאים הבאים:

1. החברה שילמה את מס החברות המופחת כאמור לעיל בתוך 30 יום ממועד הבחירה.
2. החברה השקיעה "השקעה מיועדת" במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל מועד הבחירה, במפעל תעשייתי לשם אחד או יותר מאלה -

- רכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים;
 - השקעה במחקר ופיתוח בישראל;
 - תשלום שכר עבודה בגין העסקת עובדים חדשים שנוספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו בשנת המס 2011, למעט שכר עבודה לנושא משרה בחברה.
- לעניין זה, "השקעה מיועדת" תהיה בסכום השווה ל-30% מההכנסה הצבורה הנבחרת כשהוא מוכפל ב"יחס ההפשרה" ובשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה לפי סעיף 47, בשנה שבה הופקה, אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה זו. לגבי חברה שחל עליה שיעור המס המזערי, סכום ההשקעה יהיה סכום הטבת המס (שיעור מס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47 פחות שיעור המס המזערי, מוכפל בהכנסה הצבורה הנבחרת) שקיבלה החברה בשל שיעור המס המזערי בניכוי הסכום המתקבל ממכפלת 30% במס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47, ובהכנסה הצבורה הנבחרת.

יובהר כי במידה ולא ביצעה החברה את מלוא ההשקעה המיועדת עד תום תקופת ההטבה, תחויב במועד זה על ההכנסה הצבורה הנבחרת, במס חברות נוסף על המס לפי סעיף 47א(ג), בגובה ההפרש שבין ההשקעה המיועדת לבין ההשקעה שהשקיעה בפועל.

אדם אשר קיבל דיבידנד מההכנסה הצבורה של החברה בניכוי מס החברות המוטב החל עליה כאמור, יהיה חייב עליו במס של 15%. כמו כן, החברה מחלקת דיבידנד תנכה מס במקור ממקבל הדיבידנד ויחולו ההוראות המתייחסות לניכוי מס במקור.

חברה הבוחרת לשלם מס חברות מופחת כאמור לעיל נדרשת למלא את טופס שנקבע לעניין זה (טופס מספר 969) בשני העתקים ולהגישו לפקיד השומה בה מתנהל תיקה וכן למחלקת חוקי עידוד ברשות המסים.

חרף האמור לעיל מן הראוי להסב את תשומת הלב להחלטת מיסוי 4457/12 אשר במסגרתה נקבע כי חברה פרטית תושבת ישראל אכן תוכל לשלם את מס החברות המופחת ללא ביצוע השקעה מיועדת, וזאת למרות שהחברה אינה עוסקת עוד בפעילות עסקית ואף אינה עתידה לבצע "השקעה מיועדת".

18.3.6 מפעל מעורב

18.3.6.1 הוראות החוק טרם תיקון 60 לחוק

א. כללי ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב"

המונח "מפעל מעורב" לא הוגדר מפורשות בחוק, אולם הפרקטיקה המקובלת הייתה כי מפעל מעורב הינו מפעל שחלקו מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מאושר, או מפעל שיש בו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים.

במסגרת הוראות החוק, ניתנה למרכז השקעות הסמכות לקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת המיוחסת לכל אחד מחלקי המפעל המעורב. ה"הכנסה החייבת" לייחוס הייתה ההכנסה החייבת של המפעל לפני ניכוי הפחת והפחת המואץ ולפני הניכוי הנוסף בשל פחת. הוצאות הפחת והניכוי בשל פחת יוחסו באופן ספציפי למפעל, שבו כלולים הנכסים נשוא הפחת והניכוי בשל פחת. כמו כן על פי עמדת רשות המיסים, השפעות סעיף 7 לחוק התיאומים (ניכוי בשל אינפלציה/תוספת בשל אינפלציה) נלקחו לאחר פיצול ההכנסה החייבת.

הכנסתו החייבת של המפעל המעורב יוחסה לחלקיו השונים בהתאם ל"יחס הנכסים", אלא אם כן נקבע אחרת בכתב האישור של המפעל המאושר. על פי רוב, נקבע בכתב האישור כי הפיצול יבוצע בהתאם ל"יחס המחזורים". לאור זאת, היה מקובל לפצל את ההכנסה החייבת של המפעל המעורב בהתאם ל"יחס המחזורים" בשילוב עם "יחס הנכסים", במידה שהיה ניתן לעשות כן.

הכנסה חייבת שיוחסה למפעל המאושר, בהתאם לחלוקה כאמור, חויבה במס חברות בשיעור מופחת, כאמור בסעיף 18.3.4.3 לעיל.

במקום שבו נבע הפסד לצורכי מס מהמפעל המאושר ואשר מקורו בפחת מואץ, הוא היה ניתן לקיזוז רק כנגד הכנסה חייבת שנבעה מאותו מפעל מאושר בשנות המס הבאות.

ב. רכישת נכסים במפעל מאושר

ברכישת נכסים נוספים למפעל, שלא קיבלו אישור, מוצע לשקול בקשה לנטרולם בחישוב יחס הנכסים (במידת האפשר) או לחילופין לשקול בקשה לתוספת לכתב אישור קיים בגינם או כתב אישור חדש לגביהם (הרחבה) זאת, על מנת להקטין את הפגיעה בהטבות המס.

ג. ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב" - מבחן יחס המחזורים

אחת האפשרויות לחלוקת ההכנסה החייבת היא באמצעות חישוב גידול ב"מחזור" המפעל. הגידול במחזור הוא הפער שבין מחזור ההכנסות בשנת הדוח (המתייחס להכנסות מהפעילות נשוא כתב האישור) לבין מחזור שנת הבסיס כשהוא מוצמד למדד המחירים הסיטונאי של התפוקה התעשייתית (להלן: "מדד המחירים הסיטונאי"). הגדרת המונח "מחזור בסיס" הייתה מחזור ההכנסות בשנה הקודמת לשנת ההפעלה של התוכנית המאושרת. הגידול במחזור לעומת מחזור שנת הבסיס המתואם מיוחס לחלק המפעל המאושר (בכפוף ל"יחס הנכסים").

למפעלים אשר מייצאים 90% ומעלה ממחזורם הותר להצמיד את מחזור שנת הבסיס למטבע היצוא (במקום למדד המחירים הסיטונאי).

שיטת החישוב האמורה לעיל פגעה במפעלים אשר מחזור היצוא אצלם קטן מ-90% מהמחזור, עקב יצירת פער בין המדד לבין שער החליפין של מטבע החוץ, אשר גרם לכך שמחזור החלק המאושר נשחק.

שר התעשייה והמסחר ושר האוצר, קבעו (בתחולה משנת המס 1997) כי גם במפעלים ששיעור היצוא שלהם 70% לפחות מהמחזור יהיה ניתן להצמיד את מחזור הבסיס למטבע היצוא. שער החליפין יחושב על פי המטבע העיקרי של תמורת היצוא.

ד. קיזוז הפסדים מן העבר ב"מפעל מעורב" על פי סעיף 74 לחוק עידוד השקעות הון - פס"ד כרמל אולפנינים

כרמל אולפנינים החלה בפעילותה מאז היווסדה בשנת 1988. לחברה "מפעל מעורב" כהגדרתו בחוק לעידוד השקעות הון, מאחר שיש לה השקעות רגילות והשקעות מאושרות על פי החוק. ההשקעה האחת אושרה ביום 21.10.1988 ב"מסלול מענקים" וחלו בה תוספות ותיקונים בתקופה שבין 11.2.1992 עד 11.8.1993 (להלן: "תוכנית א"). ההשקעה האחרת אושרה ביום 23.7.1995 ב"מסלול חלופי" (להלן: "תוכנית ב").

בשנת המס 1996 נוצרה לחברה לראשונה הכנסה חייבת חיובית. בדוח המס שהגישה לשנה זו היא ייחסה את ההכנסה החייבת להשקעותיה השונות (הרגילה, תוכנית א' ותוכנית ב') בהתאם ליחס הנכסים בכל השקעה, כאמור בסעיף 74 לחוק. לאחר הייחוס האמור, קיזזה החברה את הפסדי העבר שנצטברו עד שנת 1995, מן ההכנסה החייבת שיוחסה לפעילות הרגילה בלבד. פקיד השומה חלק על שיטת קיזוז ההפסדים של החברה כיוון שלשיטתו יש לקזז את הפסדי העבר מן ההכנסה החייבת הכוללת בטרם תיוחס להשקעות השונות, כך שהקיזוז יהיה בעצם מכל ההשקעות באופן יחסי, ולא מההשקעה הרגילה בלבד. על כך הגישה החברה ערעור לבית המשפט המחוזי.

"בית המשפט המחוזי קבע כי יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" בסעיף 74 לחוק זה כמשמעותו בפקודת מס הכנסה, דהיינו, "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". אולם, הוא הוסיף כי יש הצדקה למודיפיקציה במשמעות המונח לצורך סעיף 74 לחוק, כך שהוא לא יכלול קיזוז הפסדים מן העבר. שכן, כך ההתחשבות בהפסדים מועברים מהעבר תביא לטשטוש יחודו של "המפעל" (שאושר במלואו או בחלקו) כיחידה חדשה. היא תגרום לכך שההפסדים העסקיים מהעבר שאינם נובעים מפעילותו השוטפת של המפעל ייוחסו למפעל, שהרי אין מניעה כי הפסדי עסק אחד שבבעלות הנישום ישמשו לקיזוז רווחי עסק אחר שבבעלותו. וכן, קיזוז ההפסדים בשלב קביעת 'העוגה' העומדת לחלוקה, יכול להביא לכך שההטבה המתבטאת בהקטנת שיעורי המס תשחק והנטייה בפסיקה היא להימנע מפרשנות המונעת מהנישום ליהנות ממלוא הטבות המס הניתנות לו". לאור זאת, קיבל בית משפט המחוזי את ערעור החברה, במובן זה שקיזוז ההפסדים מן העבר ייעשה מן ההשקעה הרגילה בלבד לאחר הייחוס על פי סעיף 74 לחוק.

בית המשפט העליון קבע כי השאלה האם "הכנסה חייבת", המוגדרת בסעיף 74 לחוק כ"לפני הפחת והפחת המואץ", היא גם לפני קיזוז הפסד מן העבר או אחריו, תוכרע על פי כללי הפרשנות המקובלים. הכלל המנחה הוא כי חוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי התכלית המונחת בבסיסו. לשון החוק היא נקודת ההתחלה ותכלית החוק היא נקודת הסיום, במסלול הפרשני."

בסעיף 74 לחוק אין הגדרה פוזיטיבית מפורשת בדבר משמעות המונח "הכנסה חייבת". לדעת בית המשפט העליון, אין לקבל את טענת פקיד השומה, כי יש הפניה מפורשת לסעיף 1 לפקודה, מכוח סעיף 47 לחוק, מאחר שסעיף זה מצוי בפרק השביעי לחוק ואיננו חל על הפרק העשירי, שבו נמצא סעיף 74 לחוק. כן יש לדחות את טענת החברה, כי לשון החוק דנה מפורשות בשנת המס השוטפת ושוללת כל הפסד מן העבר. הפתיח ברישא של סעיף 74(ב), שדן בהטבות לשנת מס מסוימת, מובן על רקע כך, ששנת מס היא יחידת החישוב והשומה בדיני המס, ואין ללמוד ממנו על שלילה מפורשת של קיזוז הפסדי העבר, כפי שניסתה החברה לטעון.

מבחינת לשון הסעיף, המונח "הכנסה חייבת" סובל הן את פרשנות פקיד השומה, כי הוא כולל קיזוז הפסדים מן העבר והן את פרשנות החברה כי אין הוא כולל קיזוז כאמור. אכן, יש גם טעם בטענות פקיד השומה, כי לשון הסעיף מלמדת על כוונת המחוקק לתת למונח "הכנסה חייבת" בסעיף 74 לחוק משמעות כמשמעות הנודעת לו בסעיף 1 לפקודה, כלומר, בקיזוז ההפסדים מן העבר. אכן, הוצאת ניכוי פחת ופחת מואץ מהגדרת "הכנסה חייבת" מלמדת במידה מסוימת, כי המחוקק כיוון להגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה. יחד עם זאת, מסקנה זו אינה הכרחית וחד משמעית ויש מקום לפרשנויות נוספות.

אין חולק, כי תכליתו של סעיף 74 לחוק היא להבטיח מתן ההטבות על פי החוק לחלק המאושר בלבד. לדעת בית המשפט העליון, כדי להגשים את התכלית האמורה יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" ככולל קיזוז הפסדים מן העבר, ככל שמדובר בהפסדים של "המפעל המעורב". כלומר, הפסדים מן העבר, שנוצרו בטרם הפך המפעל להיות "מפעל מעורב", הם הפסדים שיש לקזזם מן הפעילות שקדמה ל"מפעל המעורב", ואין כל הצדקה תכליתית להחיל עליהם את סעיף 74 לחוק. אולם, הפסדים מן העבר, שנוצרו "במפעל המעורב", הם הפסדים של "המפעל המעורב", ויש לייחסם לכל פעילות "המפעל המעורב", בהתאם לשיטת הייחוס הקבועה בסעיף 74 לחוק. הפסדים מן העבר שנוצרו בתקופת ה"מפעל המעורב", נבעו מכל פעילות "המפעל המעורב", ולכן, אין הצדקה לקזזם רק כנגד ההכנסה הרגילה ולהיטיב עם הנישום, כשם שאין הצדקה לקזזם רק כנגד ההכנסה המוטבת ולהרע עם הנישום. תכלית החוק מובילה למסקנה כי יש לקזז גם כנגד ההכנסה הרגילה וגם כנגד ההכנסה המוטבת,

ושיטת הייחוס שתחול לעניין זה היא שיטת הייחוס הקבועה בסעיף 74 לחוק. כך תוגשם תכליתו של סעיף 74 לחוק.

לאור זאת, נשאלת השאלה, מה המועד הרלבנטי לתחילתו של "מפעל מעורב"? מועד התחילה לא יהיה בשנה הראשונה שבה נוצרה לחברה הכנסה חייבת חיובית, שמזכה בשיעור מס מופחת, שכן שיעורי מס מופחתים הם הטבה אחת הניתנת ל"מפעל מעורב" אך לא ההטבה היחידה. "מפעל מעורב", זוכה להטבות שונות, לאחר אישורו, ובכלל זה, ניכוי פחת בשיעורים גבוהים מהרגיל. על-כן, סיווג מפעל כ"מפעל מעורב", לצורך סעיף 74 לחוק, רק מהשנה הראשונה שבה יש למפעל הכנסה חייבת חיובית, מוביל לקיזוז הפסדים שנבעו מפעילות רגילה ומפעילות הנהנית מהטבות מס מסוימות על פי החוק, כנגד ההכנסה הרגילה בלבד. משמעות הדבר היא מתן הטבה לפעילות רגילה, בניגוד לתכליתו של סעיף 74 לחוק. בהעדר כל טענה אחרת, ובהינתן כי החברה החלה בניכוי פחת מואץ עם מתן האישור להשקעותיה, הרי שיש לראות בה, בנסיבות המקרה דנן, "מפעל מעורב", החל מיום מתן האישור, מבלי שהדבר ימצה את הדיון בשאלה המשפטית בדבר מועד תחילת הסיווג "מפעל מעורב" לצורך סעיף 74 לחוק, בנסיבות שונות.

במקרה שלפנינו, אושרה תוכנית א' ביום 21.10.1988 על פי מסלול ההטבות אשר בסעיף 47 לחוק, והחברה החלה לקבל הטבות על-פי החוק, ובכלל זה, ניכוי פחת בשיעורים גבוהים. על-כן, החל ממועד זה היא "מפעל מעורב" לצורך סעיף 74 לחוק. אין לקבל כי תחילת סיווגה של החברה כ"מפעל מעורב" על פי סעיף 74, הוא בשנת 1996, שבה נוצרה לראשונה הכנסה חייבת חיובית, מאחר שגם קודם לכן היא נהנתה מהטבות על פי החוק. לאור זאת, הפסד שנוצר החל מיום 21.10.1988 יש לקזז מן ההכנסה החייבת של המפעל המעורב, ולייחס את ההכנסה החייבת הנוותרת בין תוכנית א' ובין הפעילות הרגילה על פי האמור בסעיף 74 לחוק. תוכנית ב' אושרה ב-23.7.1995 במסלול הטבות על פי סעיף 51 לחוק, והחל ממועד זה התחילה החברה ליהנות מהטבות מסוימות על פי החוק. על כן, החל ממועד זה, החברה היא "מפעל מעורב" שיש לו שלושה חלקים. לאור זאת, הפסד שנוצר החל מ-23.7.1995, יש לקזזו מן ההכנסה החייבת של החברה, ואת ההכנסה החייבת הנוותרת, יש לייחס על פי סעיף 74 לחוק, בין תוכנית א', תוכנית ב' והפעילות הרגילה.

בצורה זו, מיוחסים הפסדי החברה לפעילות שיצרה את ההפסדים, על סמך הנחת המחוקק, כי יחס הנכסים משקף גם את יחס ההפסדים. בצורה זו ניתנות ההטבות על פי החוק לפעילות המאושרת בלבד.

בית המשפט העליון ציין כי "שיטת הייחוס" הקבועה בסעיף 74 חלה רק באין קביעה אחרת של המנהלה. בענייננו אין קביעה כזו. על דרך העיקרון נראה לבית המשפט העליון כי במקום שניתן לקבוע שיטת ייחוס מדויקת יותר, על יסוד נתונים קונקרטיים הנוגעים ל"מפעל המעורב", עדיף שהמנהלה תפעיל סמכותה, בין ביוזמתה היא, ובין בעקבות פניה של המפעל המעורב. באופן זה תיקבע ההכנסה החייבת על יסוד הנתונים הנוגעים לחלקי המפעל השונים (המאושר והלא מאושר), ולא על יסוד נוסחה מתמטית המבוססת על יחס שווי הנכסים, נוסחה שלא בהכרח משקפת את היחס האמיתי של ההכנסה החייבת הקיימת בין חלקי המפעל השונים.

לעניין זה ראה גם הוראות חוזר 11/2011 בסעיף ו' להלן.

ה. ייחוס הפסדים להכנסה בשיעורי מס רגילים - פס"ד מודול בטון

חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (להלן: "המשיבה" או "החברה") הינה חברה העוסקת בייצור ובשיווק מוצרים נלווים לענף הבנייה, ולה מפעל תעשייתי אשר קיבל מעמד של "מפעל מאושר" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק לעידוד"), והכנסותיו פטורות מס בהתאם ל"מסלול חלופי" הקבוע בסעיף 51 לחוק לעידוד (להלן: "הכנסות מוטבות"). בנוסף להכנסות המוטבות, לחברה הכנסות החייבות במס חברות (להלן: "הכנסות רגילות") בהתאם להוראות סעיף 126 לפקודת מס הכנסה.

שנות המס אשר סביבן נסב הערעור הינן השנים 1999 ועד 2002, כאשר בשנים אלה, למעט שנת 2002, החזיקה החברה בכל מניותיה של חברת כלל מודול בטון בע"מ (להלן: "חברת הבת"), אשר לה הכנסות החייבות במס חברות לפי הפקודה, קרי הכנסות רגילות. המשיבה בחרה, מכוח הזכות המוקנית לה על-פי הוראות החוק לעידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, להגיש דו"ח מאוחד עם חברת הבת לצרכי מס. בהתאם, קיזזה המשיבה, במהלך שנות המס נשוא הערעור, במסגרת הדו"ח המאוחד את הפסדי חברת הבת כנגד הכנסותיה הרגילות, ולא קיזזה כנגד הכנסותיה המוטבות, כך שכל שנה יתרת ההפסדים הועברה על ידי המשיבה לשנות המס הבאות (להלן: "הפסדים המועברים").

פקיד השומה (להלן גם: "המערער") טען כי החברה הייתה חייבת לקזז את ההפסדים העסקיים שהועברו אליה מחברת הבת כנגד כלל הכנסותיה ובכך גם כנגד הכנסותיה המוטבות.

במסגרת ההתדיינות בהליך בפני בית המשפט המחוזי, קבע בית המשפט המחוזי כי עצם עמדתו של פקיד השומה מהווה כרסום בכוחו הממצע של קיזוז הפסדים מועברים ומעקר את התמריץ שאליו התכוון המחוקק בחוקי העידוד הרלוונטיים למקרה זה. יתרה מכך, חיוב מעין זה אליו כיוון פקיד השומה אינו מתיישב עם רעיון המיצוע הגלום בהעברת הפסדים בין הכנסות "דומות" ואף מתנגד עם הסימטריה המתבקשת ושוחק ומטה את הצדק האנכי. לאור קביעות כאמור הוגש ערעור על ידי המדינה אל בית המשפט העליון.

ביום 21 בפברואר 2010 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין זה אשר אישש את עמדתו של בית המשפט המחוזי.

בקשר עם סוגיית קיזוז הפסדים עסקיים מועברים כנגד הכנסות מוטבות ביסס בית המשפט העליון את קביעותיו על העמדה על פיה במצבים בהם יש ספק בדבר היקף תחולת דיני קיזוז ההפסדים אשר יש ליישם, עדיף יהיה להכריע (בדרך כלל) לטובתה של גישה המביאה להרחבת התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה. כפועל יוצא מכך קבע בית המשפט העליון כי **אין לחייב את המשיבה לקיזוז הפסדים מפעילותה הרגילה, כנגד הכנסתה המוטבת** שכן יישום שיטתו של המערער יש בה כדי לסכל את מטרת המחוקק להעניק פטור ממס להכנסה במסלול החלופי לפי החוק לעידוד. בכך נפגע התמריץ ליזמים לבחור במסלול החלופי של פטור ממס תמורת ויתור מצידם על מענק השקעה, ובכך נפגעת התכלית שבבסיס החוק האמור. בית המשפט קובע כי סעיף 51(ב) קובע פטור מלא העומד בפני עצמו כאשר בסעיף 51(ג) קבע המחוקק כי הפטור "פוקע" במועד חלוקת הדיבידנד. המטרה הינה לתמרץ חברה שבבעלותה מפעל מאושר להותיר את הכנסותיה בתקופת ההטבות בידיה, כאשר חלוקת הדיבידנד משמעה הוצאת רווחי המפעל המאושר לבעלי המניות במקום המשך השקעתם בחברה. חברה בעלת מפעל מאושר במסלול חלופי יכולה להחליט אם לחלק את הדיבידנד ואם לאו ולפיכך אין מדובר בדחיית מס אלא בפטור ממס שעשוי לפקוע בנסיבות של חלוקת דיבידנד. יצוין כי גם העדר של מנגנון שערור והצמדה מעיד כי לא בדחיית מס עסקי.

יצוין בעניין זה כי במסגרת הדיון הועלתה סוגיית קיזוז של הפסדים הנובעים מפעילות של "מפעל מאושר" כנגד הכנסה רגילה, אך יחד עם זאת בחר בית המשפט העליון להותירה בצריך עיון מבלי להיכנס לעומק לדיון.

לעניין זה ראה גם הוראות חוזר 11/2011 בסעיף ו' להלן.

ו. חוזר מס הכנסה מספר 11/2011 - קיזוז הפסדים ב"מפעל מעורב"

ביום 23.10.2011 פורסם חוזר מס הכנסה מספר 11/2011 שמטרתו מתן הבהרות בנושא אופן ייחוס וקיזוז הפסדים שמקורם במפעל מעורב לאור סעיף 74 לחוק (על נוסחיו לפני תיקון 60 ואחריו), ולאור ההלכות שנקבעו בפסיקה (כרמל אולפנינים ומודול בטון).

להלן עיקרי הדברים שנקבעו בחוזר:

- על חברה בעלת מפעל מאושר או מוטב שאושר לאחר תיקון 60 שנצברו בה הפסדים עובר לתיקון 60, יחולו הוראות סעיף 74 כנוסחו לאחר תיקון 60, לגבי הפסדים אלו.
- אופן קיזוז ההפסדים במפעל מעורב שיש בו חלקים ישנים בלבד (לגביהם יש להחיל את הוראות סעיף 74 הישן) או במפעל מעורב שיש בו חלקים ישנים לצד חלקים חדשים (לגביהם יש להחיל את הוראות המעבר לסעיף 74 מתיקון 60) יבוצע באופן שבו, ההפסד המועבר יקוזז כנגד הכנסות מכלל התוכניות של המפעל שהיו קיימות במועד היווצרות ההפסד לרבות תוכניות שההכנסה מהן פטורה בהתאם להוראות חוק העידוד (הלכת כרמל אולפנינים). במידה ולאחר יישום האמור לעיל, נותרת יתרת הפסד (שאינה נובעת מייחוס פחת מואץ באופן ספציפי בהתאם לסעיף 74 הישן) באחד מחלקי המפעל ומנגד רווח בחלק אחר של המפעל, אזי יש חובה לקזז את ההפסד, בהתאם להוראות סעיף 28(א) לפקודה, כנגד הכנסה חייבת הנובעת מאחד מחלקי המפעל האחרים החייבים במס, אם בשיעור מס חברות מופחת ואם בשיעור מס חברות רגיל, וזאת בהתאם להעדפת החברה. במידה ולחברה חלק מפעל אשר יש בו הכנסה פטורה מכח הוראות החוק, לא תהיה חובת קיזוז של יתרת ההפסד השוטף כנגד ההכנסה הפטורה מחלק זה (הלכת מודול בטון) האמור יחול גם לגבי יתרת הפסד שוטף הנוצר מחלק המפעל שאילו היה רווח היה פטור ממס מכח הוראות החוק. כך, יתרת הפסד שוטף זו, שנוצרה מחלק המפעל שאילו היה רווח היה פטור ממס מכח הוראות החוק, תהא חייבת בקיזוז כנגד הכנסה חייבת במס חברות בשיעור כלשהו, אולם לא תחול חובת הקיזוז כאמור כנגד הכנסה פטורה שמקורה במפעל המאושר או המפעל המוטב. מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס כאמור, על יתרת ההפסד השוטף שלא קוזז (ואשר הופך להיות הפסד מועבר מהמפעל) יחולו הוראות סעיף 28(ב) לפקודה והלכת כרמל אולפנינים, לרבות קיזוזו כנגד הכנסה פטורה.

כאשר לחברה הכנסות ממפעלים ישנים ו/או מפעלים חדשים (להלן: "**פעילות תעשייתית**") וכן הכנסות שאינן מהמפעל (להלן: "**פעילות לא תעשייתית**") יתכן ויווצר הפסד מהפעילות התעשייתית ו/או מהפעילות הלא תעשייתית (כגון: פעילות מסחרית, שכר דירה, רווח הון וכו') חברה כאמור תפעל בהתאם להוראות כדלקמן-

- (1) הפסד הנובע מאחד או יותר מחלקי המפעל של הפעילות התעשייתית יקוזז כנגד אחד מחלקי המפעל החייבים במס (אך לא כנגד הכנסה פטורה) או כנגד ההכנסה החייבת מהפעילות הלא תעשייתית. הקיזוז יבוצע בהתאם להעדפותיה של החברה כנגד הכנסה בשיעור מס רגיל או בשיעור מס מופחת. הוראות אלו יחולו גם לגבי הפסד הנוצר מחלק המפעל של הפעילות התעשייתית, שאילו היה רווח היה פטור ממס מכח הוראות החוק.
- (2) הפסד מהפעילות הלא תעשייתית, יקוזז כנגד אחד מחלקי המפעל החייבים במס (אך לא כנגד הכנסה פטורה מהמפעל), אם בשיעור מס מופחת או במס חברות רגיל, בהתאם להעדפותיה של החברה ובכפוף להוראות סעיף 28 לפקודה.
- (3) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס, על יתרת ההפסד שלא קוזז מחלק המפעל, יחולו הוראות סעיף 280ב לפקודה והלכת כרמל אולפנינים. על יתרת הפסד שלא קוזז מהפעילות הלא תעשייתית, יחולו הוראות סעיף 28ב לפקודה והחברה תוכל לבחור בשנים הבאות את סדר הקיזוז על פי העדפותיה.
- (3) יודגש, כי הפסד שוטף או הפסד מועבר אינם חייבים בקיזוז כנגד הכנסה פטורה מכח הוראות החוק (למעט הפסד מועבר שמקורו בפעילות המפעל בהתאם להלכת כרמל אולפנינים), אך החברה תהיה רשאית לבחור לקזז את ההפסד כנגד הכנסה פטורה כאמור לעיל.

ז. חלוקת דיבידנד

חלוקת דיבידנד מהכנסתו החייבת בשנת מס מסוימת של מפעל מעורב (אשר חלקו מאושר וחלקו אינו מאושר) מחייבת **חלוקה יחסית** הן מרווחי החלק המאושר והן מרווחי החלק הלא מאושר (למעט רווחי מפעל מאושר הפטורים ממס לפי המסלול החלופי או לפי מסלול מענקים). חלוקת הדיבידנד המחולק לחלקי המפעל המאושר והלא מאושר נעשית לפי יחס ההכנסה החייבת ממנה חולק הדיבידנד, בניכוי מס החברות החל עליה. אולם, נציין כי קיימת **פרשנות** לפיה אין חובה בחלוקה מקבילה מהחלק המאושר בעת חלוקת דיבידנד ממפעל מעורב מהחלק הלא מאושר.

חברה אשר קיבלה דיבידנד ממפעל מאושר והתחייבה עליו במס (15%) ומחלקת אותו, תזכה בהחזרי מס על תשלומי עבר בעת שירשורו של אותו דיבידנד. ולפיכך, חברה אשר מקבלת דיבידנד ואשר מעוניינת בחלוקת הדיבידנד המתקבל לבעלי מניותיה, מייחסת חשיבות פחותה לשאלה בנוגע למפעל המאושר ולמס המוטל בעת חלוקתו, מאחר והבחינה מבוצעת לגבי המקבל האחרון.

בהקשר להקטנת הפסד שנבע ממכירת מניות חברה בעלת מפעל מאושר/מעורב בגובה דיבידנד שחולק בשנתיים שקדמו למכירה - ראה סעיף 12.6 למדריך המס.

18.3.6.2 "מפעל מעורב" על פי הוראות תיקון 60 לחוק (תמצית הוראות חוזר מס הכנסה 3/2006) כללי

במסגרת תיקון 60 הוחלף סעיף 74 לחוק. להלן פירוט עיקר השינויים:

- שונתה שיטת ייחוס ההכנסה החייבת במפעל המעורב, ובכלל זה נקבע כי ההכנסה החייבת במפעל מעורב תיוחס בהתאם ל"יחס המחזורים בלבד" (לעניין זה תוקנה הגדרת "מחזור בסיס");
- בוטל הייחוס הספציפי של הפחת והניכוי הנוסף בשל פחת;
- בוטל האיסור על קיזוז הפסד ממפעל מאושר או ממפעל מוטב הנובעים מפחת מואץ;
- הייחוס יבוצע לאחר קיזוז הפסדים המועברים משנות מס קודמות.

ב. הגדרת מפעל מעורב

במסגרת התיקון היה צורך להתאים את הגדרת מפעל מעורב עקב הכנסת המושג "מפעל מוטב" במסגרת התיקון. לפיכך, נקבע במסגרת התיקון כי "מפעל מעורב" הוא מפעל שנעשתה בו הרחבה, אחת או יותר, ומתקיים בו אחד מאלה:

- חלקו הוא מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מוטב.
- יש בו מספר חלקים מאושרים או מספר חלקים מוטבים, שהוקמו במועדים שונים.

- **ג. אופן ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המעורב לחלקיו השונים**
- בתיקון נקבע כי ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המעורב לחלקיו השונים יבוצע באופן בלעדי לפי "יחס המחזורים" (המכונה בחוק: "הפרש ההרחבה"), כמוגדר בחוק. כמו כן, בהתאם לפרקטיקה המקובלת מלפני התיקון, נקבע כי יש לייחס את ההכנסה החייבת החל מההרחבה האחרונה וכלה בהרחבה הראשונה, לפי הסדר. על פי הוראות החוק, אין לייחס את "מבחן הנכסים" אלא אם המפעל משתמש במכונות וציוד שנעשה בהם שימוש קודם בישראל (ראה פירוט בסעיף 18.3.6.1 א' לעיל).
- על מנת לחשב את ההכנסה החייבת שיש לייחס לכל חלק מאושר ו/או מוטב במפעל המעורב, יש לחשב לכל חלק של המפעל את המחזור הנובע ממנו - המכונה בחוק "הפרש ההרחבה". סכום ההכנסה החייבת המיוחס לכל חלק מחלקי המפעל המעורב יחושב על פי היחס של כל הפרש הרחבה לכלל המחזור; ובנוסף מתמטית, המכפלה שבין כלל ההכנסה החייבת של המפעל בשנת המס לבין היחס שבין "הפרש ההרחבה" למחזור המפעל בכללותו.
- "הפרש ההרחבה", שהוא תוספת המחזור שיש לשייכה לכל הרחבה, יחושב בהתאם לכללים הבאים:
- (1) כאשר למפעל הרחבה אחת בלבד - "הפרש ההרחבה" יהא הפרש שבין מחזור המפעל בשנת המס לבין מחזור הבסיס המתואם של אותה הרחבה. אם הפרש הינו סכום שלילי, הפרש ההרחבה יהא אפס.
 - (2) כאשר למפעל מספר הרחבות - לגבי ההרחבה האחרונה בזמן, "הפרש ההרחבה" יחושב בהתאם לאמור בסעיף (1) דלעיל; ולגבי כל הרחבה אחרת, "הפרש ההרחבה" יהא הפרש שבין מחזור הבסיס המתואם של ההרחבה העוקבת אשר לגביה הפרש ההרחבה הוא חיובי, לבין מחזור הבסיס המתואם של אותה הרחבה. אם הפרש הינו סכום שלילי, הפרש ההרחבה יהא אפס.
 - (3) כאשר למפעל הרחבה שהיא "מפעל קשור" - כאמור בהגדרת "הרחבה" שבסעיף 51 לחוק, הרחבה יכול שתבוצע גם על ידי הקמת "מפעל קשור". ככלל, יש לייחס את הוראות סעיף 74 לחוק לגבי כל אחד מהמפעלים - הן המפעל עצמו והן המפעלים הקשורים אליו. עם זאת, נקבעה הוראה אנטי תכנונית שתכליתה למדוד את הטבות המס במצב בו בעל מפעל קיים מעתיק חלק מפעילות המפעל הקיים למפעל שהוא מפעל קשור או ממשיך פעילות עסקית קיימת במפעל אחר שהקים. לפיכך, בהגדרה "הפרש ההרחבה" קובע החוק כי בחישוב הפרש ההרחבה של מפעל קשור, יש להפחית ממחזור המפעל הקשור את הירידה במחזורים של המפעל האחר (אם הייתה כזו).
- לעניין זה, יצוין כי:
- **תיאום מחזור הבסיס:** במסגרת התיקון תוקנה הגדרת "מחזור בסיס", המשמשת בחישוב "יחס המחזורים" ובנוסף נקבע כי הוא יתואם לפי שיעור עליית מדד המחירים הסיטונאיים של התפוקה התעשייתית (כפי שהיה עובר לתיקון) או לפי מדד אחר אותו קבעו השרים.
 - בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי התקנות בדבר בסיס ההצמדה של מחזורי הבסיס - תקנות לעידוד השקעות הון (כללים בדבר שיעור הצמדה לעניין חישוב ההכנסה החייבת של חלק מאושר במפעל מעורב), התשנ"ח-1997 - עדיין בתוקף.
 - **שחיקת מחזורים:** השרים הוסמכו לקבוע הוראות בקשר להפחתת מחזור הבסיס. ראה לעניין זה סעיף 18.3.6.3 להלן.
 - **ההכנסה החייבת לייחוס:** ההכנסה החייבת לייחוס לפי "יחס מחזורים" הינה הכנסה חייבת כהגדרתה בפקודה, קרי - "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". מכאן, שהפחת והפחת המואץ לא ייוחסו באופן ספציפי לחלקי המפעל השונים, כפי שהיה קודם לתיקון (למעט פחת בגין נכסים מנוטרלים, שלא יוחסו באופן ספציפי אף לפני התיקון), אלא לפי "יחס המחזורים". בנוסף, מהגדרה זו עולה כי הייחוס יבוצע לאחר קיזוז הפסדים המועברים משנות מס קודמות (בהקשר זה ראה פסק הדין שניתן בפרשת כרמל אולפנינים בסעיף 18.3.6.1 ד' לעיל).
 - בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי על פי הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים, יש לייחס את הוראות הסעיף, הן לפני התיקון לחוק והן לאחריו, לאחר פיצול הכנסתו החייבת של המפעל המעורב. דהיינו, את הניכוי בשל אינפלציה או התוספת בשל אינפלציה יש לייחס לחלקים השונים של המפעל המעורב רק לאחר הפעלתו של סעיף 74 לחוק.
 - **קיזוז הפסד מפחת מואץ:** במסגרת התיקון לא נקבעו הגבלות על קיזוז הפסד, הנובע מפחת מואץ שנתבע בהתאם להוראות החוק, כפי שנקבעו בסעיף 74 לחוק, טרם התיקון.

א. הקטנת ההכנסה החייבת, המזכה בהטבות מס עקב שימוש במכונות וציוד, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל

במסגרת התיקון נקבע כי אם נעשה במפעל המעורב שימוש במכונות או בציוד אחר, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל, יופחת מסכום ההכנסה החייבת של המפעל, שבשלה הוא זכאי להטבות לפי החוק, סכום ההכנסה החייבת הנובע מהשימוש במכונות או בציוד האמורים, בהתאם לכללים שקבע מנהל רשות המסים.

בחוזר הובהר כי אם המפעל רכש נכסים משומשים או חכר נכסים משומשים (והכול כשהשימוש היה בישראל, ולא בחו"ל), אפילו לתקופה קצרה, יהא עליו להפעיל את "מבחן יחס הנכסים" לאחר הפעלת "מבחן יחס המחזוריים". לעניין זה, נקבע בחוזר האמור כי רכבים פרטיים ו/או רכבים מסחריים, כהגדרתם בפקודת התעבורה, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל, לא יהיו "נכסים משומשים" לצורכי סעיף 74 לחוק, אם אלה אינם משמשים לפעילות הייצורית של המפעל.

לא יחשבו כנכסים משומשים, לצורך יישום "מבחן יחס הנכסים", מכונות וציוד שנעשה בהם שימוש קודם בישראל במשך תקופה שאינה עולה על 6 חודשים מיום רכישתם, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

1. נתקבל על כך אישור מראש מאת מנהל רשות המסים או מי שהוסמך על ידו.
2. הנכסים נרכשו מחברה המצויה בהליך פירוק שלא מרצון.
3. בעל המפעל, שרכש הנכסים, אינו "קרוב" של החברה המתפרקת. לעניין זה, "קרוב" - כמשמעות המונח בסעיף 88 לפקודה.
4. לא נתקבל מענק בשל הנכסים שנרכשו כאמור.

המחוקק הסמיך את מנהל רשות המסים לקבוע כללים מפורטים בקשר לאופן יישום "מבחן יחס הנכסים". בחוזר מס הכנסה 3/06 נקבע כי עד למועד פרסום הוראות מפורטות בעניין זה, ובכפוף לתחולת הכללים שיפורסמו, קבע המנהל כי יש להפעיל את "מבחן יחס הנכסים" בהתאם להוראות סעיף 74(ב)(1) לחוק לפני תיקונו, בשינויים המתחייבים.

ב. ייחוס דיבידנד לחלקי המפעל השונים

ההוראה שהייתה קיימת ערב התיקון בנוגע לייחוס דיבידנד לחלקי המפעל המעורב השונים נכללה גם במסגרת התיקון, בשינויים המתחייבים.

החוק קובע כי כאשר חברה, שהיא בעלת מפעל מעורב, מחלקת דיבידנד, יראו את הדיבידנד כאילו חולק, באופן יחסי, מרווחים של כל אחד מהחלקים במפעל המעורב בשנת המס שמרווחיה מחולק הדיבידנד. ייחוס הדיבידנד לכל אחד מהחלקים יתבצע בהתאם ליחס ההכנסה החייבת, בניכוי מס החברות החל, בשל כל חלק וחלק. לעניין זה, על החברה להצביע על שנת המס שמרווחיה חולק הדיבידנד.

החוק קובע כי רווחים פטורים במסלול החלופי ו/או רווחים פטורים במסלול מענקים (אזור פיתוח א' - שנתיים פטור), יראו אותם כאילו הם רווחים של מפעל נפרד. המשמעות היא, שהוראות המפורטות לעיל, לא יחולו על רווחים פטורים אלה. החברה תהא רשאית להצביע על המקור ממנו חולק הדיבידנד, אם מרווחים פטורים כאמור ואם מרווחים אחרים שאינם פטורים.

כפועל יוצא מן האמור, יש להחיל את הוראות סעיף 74(ד)(4)(א) לחוק (ייחוס פרופורציונאלי) רק לגבי חלוקת דיבידנד מרווחים במסלול מענקים (שאינם פטורים) ו/או מרווחים במסלול אירלנד ו/או מרווחים פטורים במסלול האסטרטגי ו/או מרווחים חייבים במס במסלול החלופי ו/או מרווחים אחרים של המפעל החייבים בשיעור מס חברות רגיל.

ג. תחולה והוראות מעבר

יום התחילה של התיקון הינו 1 באפריל 2005. בנוסף, נקבעה הוראת מעבר, לפיה סעיף 74 לחוק, בנוסחו עובר לתיקון, יחול על תוכניות שאושרו על ידי המנהלה ולגבי השקעות שנעשו עד ליום 31 במרץ 2005.

אם הייתה במפעל הרחבה לאחר יום התחילה (1 באפריל 2005) (להלן: "התוכניות החדשות"), יחולו הוראות סעיף 74 לחוק, בנוסחו עובר לתיקון, רק על חלק ההכנסה החייבת שיוחס, לפי הוראות סעיף 74 לחוק, כנוסחו לאחר התיקון, לחלק המפעל שאושר לפני יום התחילה. בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי תחילה, יש לייחס ההכנסה החייבת המשוויכת ל"תוכניות החדשות" לפי הוראות סעיף 74 לחוק, ואחרי כן, לייחס את ההכנסה החייבת שיוחסה לתוכניות שאישרה המנהלה לפני 1 באפריל 2005 ("התוכניות הישנות").

לפי הוראות סעיף 74 לחוק, כנוסחו טרם התיקון. בחוזר האמור הובהר כי כפועל יוצא מן האמור לעיל, יש לפעול בהתאם לאמור להלן:

1. יש לחשב את ההכנסה החייבת, כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, של המפעל המעורב. ההכנסה החייבת תחושב לפני יישום הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים;

2. יש לחשב את הפרשי ההרחבה ואת מחזורי הבסיס של כל החלקים במפעל המעורב;
3. יש לייחס את ההכנסה החייבת לחלקים החדשים בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק החדש (יחס המחזורים ויחס נכסים, אם קיים);
4. את יתרת ההכנסה החייבת יש לייחס לחלקים הישנים;
5. יש להוסיף ליתרת ההכנסה החייבת, האמורה בפסקה 4 דלעיל, את ההוצאות הבאות: פחת, פחת מואץ וניכוי נוסף בשל פחת (להלן: "**הוצאות הפחת הכוללות**") בשל נכסים שנרכשו עבור החלקים הישנים (נכסים מאושרים או לא מאושרים, למעט נכסים מנוטרלים);
6. יש להוסיף ליתרת ההכנסה החייבת, האמורה בפסקה 5 לעיל, הפסדים עסקיים מועברים, למעט החלק שיוחס לפי סעיף 74 החדש לחלקים החדשים, שלפי הלכת כרמל אולפנינים יש לייחסם באופן ספציפי;
7. על הסכום האמור בפסקה 6 יש להחיל את הוראות סעיף 74 הישן, דהיינו: (א) יש לייחס ההכנסה החייבת בין החלקים הישנים לפי יחס המחזורים של החלקים הישנים (בכפוף לקביעות המנהל); (ב) יש לייחס הפסדים עסקיים מועברים בהתאם להלכת כרמל אולפנינים; (ג) יש להפעיל את מבחן יחס הנכסים לגבי כל חלק וחלק; (ד) יש לייחס את הוצאות הפחת הכוללות בין החלקים הישנים (ייחוס ספציפי);
8. יש ליישם את הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים.

18.3.6.3 נוהל שחיקת מחזור בסיס ב"מפעל מעורב"

א. כללי

ביום 6 באוגוסט 2007 אושרו התקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ו-2007 (להלן: "**התקנות**"), המקנות הגדלה משמעותית של הטבות המס להן זכאיות חברות עתירות טכנולוגיה במסגרת החוק לעידוד השקעות הון. הוראות התקנות יחולו על חברות אשר בבעלותן מפעל מעורב, דהיינו מפעל שחלקו הינו מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מאושר או מפעל שיש בו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים.

עד להחלת התקנות, בנוהל שחיקת מחזורים נקבע כי שחיקת מחזורי הבסיס תעשה עבור הרחבה ספציפית. על פי התקנות, הפחתת מחזור הבסיס תעשה בהתייחס למפעל כולו על מכלול התוכניות הקיימות בו. כלומר, אם ההרחבה האחרונה במפעל זכאית להפחתת מחזור הבסיס בהתאם לתקנות, כל ההרחבות שקדמו במפעל ייהנו אף הן מהפחתת מחזור הבסיס ובלבד שהשנה הקובעת שלהן לא קדמה לשנת המס 1996.

ב. התנאים

התקנות קובעות כי מפעל מאושר ומפעל מוטב רשאים להפחית את מחזור הבסיס בשיעור של 10% לכל שנת מס ובלבד שהתקיימו בכל שנת מס התנאים הבאים:

(1) הוצאות המו"פ שהוציא המפעל לא פחתו מ-7% מהמחזור בשנת המס או שהוצאות המו"פ בשנת המס ובשנה שקדמה לה לא פחתו מ-7% מהמחזור בשנת המס ובשנה שקדמה לה.

במסגרת חוזר מס הכנסה מספר 4/2010 (להלן: "**החוזר**"), שפורסם ביום 18 באוקטובר 2010, נקבע כי יש להביא בחשבון את הוצאות המו"פ (שאושרו על ידי המדען הראשי בנטרול הוצאות המו"פ ששימשו לרכישת נכסים) **לפני** ניכוי מענקים מהמדען הראשי שהתקבלו לפי חוק המו"פ. לעניין תנאי זה על המפעל לפנות למדען הראשי במשרד התמ"ת **בכל שנת מס** לצורך קבלת אישור על סכום הוצאות המו"פ. יודגש כי כל אישור מגורם אחר, אינו עונה לתנאי הנדרש.

יובהר כי הוצאות שהוציא מפעל אשר נותן שירותי מחקר ופיתוח עבור אחר, לא יובאו בחשבון כהוצאות מו"פ לעניין התקנות מכיוון שהקניין הרוחני (IP) אינו בבעלות המפעל, ולפיכך המפעל לא יהא זכאי להפחתת מחזור הבסיס.

(2) 20% לפחות מכלל העובדים בחברה בשנת המס או לפי חישוב ממוצע בשנת המס ובשנה שקדמה לה, הם בעלי תואר אקדמי בתחום ההנדסה, המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים ועובדים בתחום השכלתם. בחוזר צוינו מספר דגשים לעניין זה כדלקמן:

- תואר אקדמי הינו לכל הפחות תואר ראשון במוסד שהוכר על ידי המועצה להשכלה גבוהה בישראל או תואר אקדמי שהוענק על ידי מוסד להשכלה גבוהה בחו"ל, אשר הוכר על ידי משרד החינוך.

- הבדיקה תכלול את כל עובדי החברה ולא רק את עובדי המפעל.

- בעת ביצוע הבדיקה הדו-שנתית, יש להביא בחשבון את סך העובדים בעלי תואר אקדמי בשנת המס ובשנה שקדמה לה, ולחלקם בסך כל העובדים בחברה בשנת המס ובשנה שקדמה לה.
 - עובד במשרה חלקית או שעבד בחלק משנת המס יובא בחשבון באופן יחסי בנוסחה.
 - יש לקבל בכל שנת מס את הצהרת החברה חתומה על ידי גורם מוסמך רלוונטי, בדבר העובדים המתאימים שעבדו בתחומם.
- (3) כמו כן, ובנוסף לתנאים המפורטים לעיל, נדרש כי בשנת הבחירה או לעניין מפעל מאושר בשנת ההפעלה (להלן: "**השנה הקובעת**"), התקיים במפעל אחד מאלה (להלן: "**תנאי ההתחדשות**"):
 - (א) תנאי תחלופת מוצרים - מחזור המפעל בשנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בו בשנת המס להשוואה, לא עלה על 50% ממחזורו באותה שנת מס, או שמחזור המפעל בשנה שלאחר השנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בו בשנת המס הראשונה שלאחר שנת המס להשוואה, לא עלה על 50% ממחזורו באותה השנה. לעניין זה, "שנת המס להשוואה" - אחת מאלה -
 - (1) הייתה למפעל הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - שנת המס שקדמה בחמש שנים לשנה הקובעת.
 - (2) לא הייתה למפעל הכנסה בתקופה המצוינת בס"ק (1) לעיל, והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - שנת המס שקדמה בשלוש שנים לשנה הקובעת.
 - (3) לא התקיימו התנאים המפורטים בס"ק (1) או (2) לעיל - שנת המס שקדמה בשנתיים לשנה הקובעת.
 - מדובר בקריטריון המעיד כי היקף המכירות של המוצרים שנמכרו בעבר, נשחק בצורה משמעותית. בהפחתת מחזור הבסיס, יקטן חלק הגידול במחזור בשנת המס המיוחס למכירות אותם מוצרים ישנים.
 - בחוזר הובהר כי במקרים בהם קיים ספק לגבי הגדרת המוצרים והשונות ביניהם, יש לפנות למחלקת חוקי עידוד.
 - (ב) תנאי תחלופת נכסים יצרניים - המפעל נדרש להשקיע בנכסים יצרניים בהתאם ל"ווק" המפעל כמפורט להלן -
 - (1) ביחס למפעל, שהייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת, השקעת המפעל ברכישת נכסים יצרניים, שנעשתה בתקופה של חמש שנים המסתיימות בתום השנה הקובעת, הייתה בסכום השווה ל-50% לפחות מהמחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים.
 - לעניין זה, "**נכסים מקוריים**" - נכסים יצרניים, למעט בניינים, שהיו למפעל בתום שנת המס שקדמה לתקופת ההשקעה (תקופה של חמש שנים המסתיימת בתום השנה הקובעת), שלגביהם זכאי היה המפעל לתבוע ניכוי בעד פחת בשנת המס הראשונה לתקופת ההשקעה, אילו היה נתבע פחת מיום רכישתו, לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941.
 - החוזר מבהיר כי נכסים שהופחתו במלואם קודם לתקופת ההשקעה, לא יובאו בחישוב הנכסים המקוריים, אך ורק כאשר בסיס ההפחתה שלהם התבצע בהתאם לתקנות הפחת. במידה והנכסים האמורים הופחתו במלואם בשל פחת מואץ, שאינו מכח תקנות הפחת, או מכח הוראות אחרות של פחת או הפחתה, יש לנטרל את הפחת המואץ ולערוך חישוב מחודש של הפחת התיאורטי שהיה נוצר אילו הופחתו הנכסים האמורים בהתאם לתקנות הפחת.
 - (2) ביחס למפעל, שלא הייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת, והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - נדרש כי ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא תפחת מ-75% מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים) מיום הקמת המפעל עד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.
 - (3) ביחס למפעל, שלא התקיימו בו התנאים המפורטים בס"ק (1) ו-(2) לעיל, נדרש כי ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא תפחת מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים), מיום הקמת המפעל ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

בחזר נקבע כי ביחס לתנאים (2) ו-(3) לעיל מדובר בחישוב מצטבר של עלות כלל הנכסים היצרניים שנרכשו על ידי המפעל ממועד הקמתו. בנוסף, חישוב העלות הינו בסכומים נומינליים ללא הצמדה למדד.

הפחתת מחזור הבסיס תחול לגבי מחזור הבסיס של הרחבה שלגביה התקיימו התנאים המצוינים לעיל, ולגבי כל ההרחבות שקדמו לאותה הרחבה, ובלבד שהשנה הקובעת שלה לא קדמה לשנת המס 1996.

ג. דגשים והבהרות

בחזר ניתנו דגשים והבהרות כמפורט להלן:

- מפעל שלא עמד בשנה הקובעת בכל התנאים המפורטים בסעיף 18.5.3.2, לא יהא זכאי להפחתת מחזור הבסיס עד להתקיימות כל התנאים בשנה הקובעת העוקבת (הרחבה הבאה).
- מפעל שעמד בשנה הקובעת בכל תנאי הזכאות להפחתת מחזור הבסיס, אך לא עמד בתנאי המו"פ או בתנאי האקדמיים בשנת מס מסוימת לאחר השנה הקובעת, לא יהא זכאי להפחתה בשיעור של 10% ממחזור הבסיס לאותה שנת מס ובשנים שלאחריה בגין אותה שנת מס. חזרו להתקיים לגבי המפעל התנאים האמורים, יהא זכאי המפעל להפחתת מחזור הבסיס ביתרת תקופת ההטבות.
- מפעל שעמד בשנה הקובעת ובכל שנה שלאחריה בתנאי הזכאות להפחתת מחזור בסיס ובשנה מסוימת נמצא בהפסד לצרכי מס, יוכל להביא בחשבון את שיעור ההפחתה של אותה שנת מס בחישוב היתרה המצטברת של שיעור ההפחתה בשנים הבאות.

א. מפעל קשור

מפעל קשור מוגדר בתקנות באופן שונה מההגדרה בסעיף 51 לחוק. במידה ולמפעל מאושר/ המוטב קיים מפעל קשור, קובעת הוראת הביצוע כי יש לפעול כדלהלן:

1. לעניין בחינת העמידה בתנאי המו"פ - יש להוסיף למחזור המפעל את מחזור המפעל הקשור ולהוסיף להוצאות המו"פ של המפעל את הוצאות המו"פ של המפעל הקשור.
2. לעניין בחינת העמידה בתנאי האקדמאים - יש לראות בשתי החברות כחברה אחת, ולבדוק את תנאי האקדמאים בשתי החברות ביחס לכלל העובדים בשתי החברות.

ב. תחולה

תחולת התקנות הינה על מפעל מוטב בשנת המס 2004 ואילך ועל מפעל מאושר בשנת המס 2005 ואילך. מפעל מאושר ששנת ההפעלה של ההרחבה שלו היא שנת המס 2004 או לפניה ויש בידיו אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס לגבי אותה הרחבה, רשאי להפחית את מחזור הבסיס בשנת 2005 ואילך כאמור לעיל, בהתאם לתנאים המפורטים לעיל.

18.4 תחומי אזורי הפיתוח

במסגרת תיקון 68 נוספה לחוק תוספת שנייה הקובעת את אזורי הפיתוח לשנים 2011-2014, כמפורט להלן:

- תחומי אזור פיתוח א' יהיו כמפורט להלן -
- א. תחומי רשויות מקומיות במחוזות ירושלים, הדרום והצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה:
 - (1) רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3;
 - (2) שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 10% ומעלה; תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.
- ב. העיר ירושלים לגבי מפעלים עתירי טכנולוגיה.
- ג. אזורי תעשייה מרחביים בתחומי מחוז הצפון, מחוז הדרום והעיר ירושלים; ואולם בנפת אשקלון רק אזורי תעשייה מרחביים בתחומי הרשויות המקומיות שבהן רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4.
- ד. אזורי תעשייה ביישובי מיעוטים; לעניין זה, "יישוב מיעוטים" - יישוב ש-80% מתושביו אינם יהודים על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
- ה. שדרות ויישובי עוטף עזה; בפסקה זו, "יישובי עוטף עזה" - היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה מרחבי שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה.

- תחומי אזור פיתוח ב' יהיו כמפורט להלן (רלוונטי לעניין מפעל תיירותי שהינו "מפעל מוטב")-

תחומי הרשויות המקומיות במחוזות ירושלים, הדרום והצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה:

1. רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 4;
 2. שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 8% ומעלה; תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.
- מי שנכלל באזור עדיפות לאומית א' או ב', לפי העניין, כמשמעותו בצו לעידוד השקעות הון (קביעת אזורים לעניין התוספת לחוק), התשנ"ח-1998 (להלן: "הצו הקודם"), והורע מעמדו לפי הוראות תוספת זו, יחולו עליו הוראות הצו הקודם בנוסח שהיה בתוקף מיום י"ח בניסן התשס"ב (31 במרס 2002) למשך שנה נוספת, לעניין אחד משני אלה:
- תכנית השקעה בהרחבת מפעל קיים באזור כאמור;
 - ההשקעה המזערית המזכה לשם הרחבתו של מפעל מוטב, אשר נעשתה, כולה או חלקה, עד ליום 31 בדצמבר 2010, בתנאי שהמפעל בחר בשנת בחירה שאינה מאוחרת לשנת המס 2012.

ביום 8.9.2015 נקבע בועדת הכספים של הכנסת כי תוקפה של התוספת השנייה יוארך כך שתחול גם על שנים 2015-2017. נכון למועד כתיבת שורות אלו הארכת התוספת כאמור טרם פורסמה ברשומות.

לרשימת הישובים בחלוקה על פי אזורי פיתוח ניתן להגיע מהלניק המצורף:

<http://apps.moital.gov.il/Ishuvim/Default.aspx>

18.5 הטבות במס לגבי בניינים להשכרה

ביום 16 בדצמבר 2009 אישרה הכנסת את החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 67), התש"ע-2009 אשר במסגרתו חודשו ההקלות במס שניתנו לבניינים להשכרה עד לשנת 2006 ומחיל אותן גם לגבי בניינים חדשים שיוגדרו כבניינים חדשים משנת 2009. הבניינים לגביהם יחולו הקלות המס הינם "בניינים חדשים להשכרה" המוגדרים כאחד מאלה - בניינים להשכרה שאושרו כנכס מאושר החל מיום 1 בינואר 2009 (להלן: "היום הקובע"), בניינים להשכרה שאושרו לפני היום הקובע והושכרו לראשונה לאחריו, ובניינים שחלק מהם הושכר לראשונה לפני היום הקובע לתקופה של לפחות חמש שנים, ואחרי היום הקובע, ולאחר לפחות חמש שנים, הושכרה לא פחות ממחצית שטחו של אותו חלק לחמש שנים נוספות.

שיעורי המס שיחולו על הכנסה חייבת מהשכרת בניין חדש להשכרה או על שבח ריאלי ממכירת בניין חדש להשכרה הינם 11% לחברה ו-20% ליחיד. נבחר כי שיעורי המס המופחתים יחולו על הכנסה שתופק החל משנת 2009 גם על בניינים חדשים להשכרה שאושרו לפני היום הקובע. שיעור הפחת לגבי דירה שהייתה מושכרת למגורים בבניין חדש להשכרה בשנת המס יהיה 20%, ולגבי דירה כאמור שהושכרה למגורים במשך חלק משנת המס יהא שיעור הפחת מחושב לפי חלק יחסי.

ביום 24 במאי 2011 עודכן נוהל בניינים להשכרה למגורים עפ"י פרק שביעי לחוק עידוד השקעות הון, לפיו התנאים המצטברים לקבלת ההטבות כאמור הינם כדלקמן:

- גובה דמי השכירות החודשי הממוצע לדירה בבניין להשכרה למגורים (נכס מאושר) לא יעלה על 6,200 ש"ח כאשר החישוב ייעשה לפי סך דמי השכירות של כל הדירות בבניין (כולל אילו שאינן מקבלות הטבה או שמקבלות הטבה חלקית).
- בדירות בהן גובה דמי השכירות הינו בין 6,201 ש"ח ל-8,000 ש"ח תינתן הטבת מס על סך 6,200 ש"ח בלבד.
- בדירות בהן דמי השכירות עולים על 8,000 ש"ח לא תינתן הטבת מס.
- לדירות מרוהטות יתווספו 10% מעל דמי השכירות הנ"ל.
- באזור פיתוח א' לא יחולו המגבלות המפורטות לעיל ביחס לגובה דמי השכירות.
- הטבות המס יינתנו רק ביחס להכנסות שכירות ולא בגין הכנסות משירותים נלווים.
- פרויקטים של מבנים אשר ישמשו כמעונות סטודנטים הכוללים דירות מרוהטות להשכרה למגורי סטודנטים, ואשר יכללו מתן שירותים ביחס לתחזוקת המעונות ואשר דמי השכירות לחדר (לרבות מתן השירותים הנ"ל) לא יעלו על 1,500 ש"ח יזכו גם הם לקבלת הטבות כאמור. שטח החדר (עד שתי מיטות) במעונות הסטודנטים לא יפחת מ-24 מ"ר ללא שטחים ציבוריים.

- לא יאושרו מקבצי דיור למעט מעונות לסטודנטים.
- תוכנית הכוללת עד 20 דירות ניתן לאשר במסגרת יחיד. תוכנית הכוללת מעל 20 דירות ניתן לאשר במסגרת תאגיד עפ"י החוק (חברה, שותפות רשומה וכד') או ליחיד בתנאי שתנוהל לגבי הפרויקט הנהלת חשבונות כפולה שתבוקר ע"י רו"ח.
- נוהל זה יחול החל משנת 2011 על כתבי אישור שיצאו ממועד אישור נוהל זה. עוד נבקש להביא לתשומת ליבכם כי בהתאם להוראות תיקון 71 לחוק לעידוד הון החל מיום 1 בינואר 2014 שיעור המס החל על דיבידנד שמקורו בהכנסה חייבת ממכירת בניין להשכרה או חלק ממנו הינו 20%.

18.6 החלת הוראות הפקודה בנוגע לנאמנויות על החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק)

במסגרת תיקון 147 לפקודה התקבל תיקון עקיף לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק). במסגרת התיקון הוסף סעיף 73 לחוק, הקובע כי כאשר אמצעי השליטה בחברה שהינה בעלת מפעל מאושר או מפעל מוטב, מוחזקים בנאמנות, במישרין או בעקיפין, יחולו הוראות פרק רביעי 2 בחלק ד' לפקודה, הדן בנאמנויות, בשינויים המחויבים. ראה הרחבה לגבי הוראות סעיף זה בפרק 22 למדריך המס- "מיסוי נאמנויות". תחילתו של התיקון הינה ביום 1.1.2006.