

פרק 18

חוק לעידוד השקעות הון

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

תוכן עניינים

עמוד

..... כללי	18.1
..... מסלול מענקים	18.2
..... כללי	18.2.1
..... תנאי זכאות לקבלת מענק השקעה	18.2.2
..... שיעורי מענקי ההשקעה	18.2.3
..... תקופת הזכאות למענקי השקעה	18.2.4
..... הטבות במס	18.2.5
..... הטבות במס למפעל שאושר טרם תיקון 68 לחוק	18.2.5.1
..... הטבות במס למפעל שאושר לאחר תיקון 68 לחוק	18.2.5.2
..... הוראות מעבר לתיקון 68 לחוק	18.2.5.3
..... תקופת ההטבות	18.2.6
..... חלוקת דיבידנד	18.2.7
..... הוראות החוק עובר לתיקון 71	18.2.7.1
..... הוראות החוק לאחר תיקון 71	18.2.7.2
..... פחת מואץ	18.2.8
..... ע"א 5508/12 פקיד שומה חולון נגד ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ	18.2.9
..... מסלול הטבות במס	18.3
..... כללי	18.3.1
..... מסלול הטבות במס ל"מפעל מועדף" ול"מפעל מיוחד"	18.3.2
..... הטבות במס ל"מפעל מועדף"	18.3.2.1
..... מסלול הטבות במס ל"מפעל מיוחד"	18.3.2.2
..... ביטול הטבות המס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ	18.3.2.3
..... פחת מואץ	18.3.2.4
..... חלוקת דיבידנד	18.3.2.5
..... אישורים לעניין סיווג מפעל תעשייתי	18.3.2.6
..... חברה שבבעלותה מספר מפעלים תעשייתיים	18.3.2.7

חוקן עניינים (המשך)

עמוד

18.3.2.8	תחולה והוראות מעבר לתיקון 68 לחוק	
18.3.2.8.1	כללי	
18.3.2.8.2	כניסה לראשונה לחוק	
18.3.2.8.3	חברה שבבעלותה "מפעל מאושר" במסלול החלופי או "מפעל מוטב"	
18.3.2.8.4	חלוקת דיבידנד	
18.3.2.8.5	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 הטבות 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 הטבות 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 הטבות	
18.3.4.3	שיעורי המס	
18.3.4.4	תנאים נוספים להחלת הפטור	
18.3.4.5	חלוקת דיבידנד	
18.3.4.6	פחת מואץ	
18.3.4.7	הטבות יחסיות ל"מפעל מאושר" שלא עמד בתוכנית שיווק - רענון	
18.3.4.8	הכנסות מ"מפעל מאושר" - תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בעקבות הרפורמה במס הכנסה	

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

..... 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
..... נוהלי מנהלת התיירות ביחס למתן מענקים לבתי מלון ולאטרקציות תיירותיות אשר פורסמו בשנת 2015	18.6
..... נוהל (1/2015) סיוע להקמה / הרחבה של בתי מלון בישראל לשנת 2015	18.6.1
..... נוהל (2/2015) נוהל סיוע להשבת מבנים לשימו מלונאי ולהסבת מבנים לבתי מלון לשנת 2015	18.6.2
..... החלת הוראות הפקודה בנוגע לנאמנויות על החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק)	18.7

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 להן 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 הוניות 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 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") נשאר בעינו אך הוא ייבחן אל מול כלל המחזור של המפעל בשנה הנבדקת. כמו כן, בוטלה הדרישה 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 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 כלל החל מיום 1 בינואר 2014.

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 השקעות 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 מטרת 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 (30%-10%). 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 לתמרץ 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 שלושת השנים שמשתיימות 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 זכאותו של 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 18 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 השקעה 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 השקעה 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 99 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-20%-10% 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 הכנסתן 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-20%-10% 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 (20%-10% כתלות בשיעור השקעת החוץ) וזאת עד לתום תקופת ההטבות. להלן יפורטו שיעורי המס החלים על חברה בהשקעת חוץ שבחרה במסלול המענקים במהלך תקופת ההטבות:

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

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 הצבעה;
- 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 שתתבצע 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, יהוו 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), יהוו 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 הנהנים 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 החזקותם בחברה, והכול עד לתום תקופת ההטבות של אותן 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 הצבעה, מינוי מנהלים והון מניות לבדו, אין צורך להביא בחשבון את שיעור הזכאות לזכויות הצבעה 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 החזקותו 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 הטבות 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 מאושר 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) הכולל
49%-74%	20%	15%		32%
74%-90%	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 המס הכולל (חברה + בעלי מניות) בגין מפעל שאושר לאחר יום 1.1.2014	שיעור המס על דיבידנד בגין מפעל שאושר החל מיום 1.1.2014	שיעור מס חברות שלא יעלה על -	שיעור השקעת החוץ בשנת המס
36%	20%	20%	49%-74%
32%	20%	15%	74%-90%
28%	20%	10%	מעל 90%

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 צ.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-30.5 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" ממש 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 אינפלציה. 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 ובח"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 2002-1996 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 2002-1999. 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.

18.3.2 מסלול הטבות במס ל"מפעל מועדף" ול"מפעל מועדף מיוחד" 18.3.2.1 הטבות במס ל"מפעל מועדף"

סימן 11 לפרק השביעי, שהתווסף בתיקון 68 לחוק, ואשר תוקן במסגרת תיקון 71 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:

	הוראת שעה לשנים 2011 ו-2012	הוראת שעה לשנת 2013	שנת 2014 ואילך
אזור פיתוח א'	10%	7%	9%
שאר חלקי הארץ	15%	12.5%	16%

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 וצורך 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.

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 18(א) 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 18.3.2.2 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 המנהל 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. 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, ושבין חברה יש חברה בבעלות ממשלתית מלאה - יראו כהכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה כאמור, המיוחס לחברות שאינן חברות בבעלות ממשלתית מלאה.

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 7(2) 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 מפעילות 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 בתכנה 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:

- (1) ההכנסה המועדפת של המפעל הינה 1.5 מיליארד ש"ח או יותר;
 - (2) סך הכנסות החברה הינו 20 מיליארד ש"ח או יותר (בשנה השנייה והלאה 15 מיליארד ש"ח), או סך הכנסות הכלולה בדוח מאוחד לפי כללי חשבונאות מקובלים יחד עם הכנסות של חברה ממפעל בבעלותה הפועל באותו תחום שבו פועל המפעל התעשייתי שבעלות החברה המועדפת, היה 20 מיליארד ש"ח או יותר (בשנה השנייה והלאה 15 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.
- 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 שאינו אזור פיתוח א', בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות;
 - 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 שבעלותה 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 שבעלותה.

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"). תקופת הזכאות להטבות תהיה 10 שנים שתחילתן בשנת האפס. למנהל רשות המיסים ניתנת הסמכות לבחון, מעת לעת, את התאמת פעילות המפעל המועדף המיוחד והישגיו לתנאי אישור המנהלים. במידה ומצא מנהל רשות המיסים 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.

18.3.2.3 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.

18.3.2.4 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.

18.3.2.5 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.

18.3.2.6 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.

18.3.2.7 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 18 לחוק. במקרים המתוארים לעיל, ניתן להיוועץ עם מחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית ברשות המסים.

18.3.2.8 תחולה והוראות מעבר לתיקון 68 לחוק

18.3.2.8.1 כללי

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

18.3.2.8.2 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.

18.3.2.8.3 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.

18.3.2.8.4 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.

18.3.2.8.5 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.

18.3.3 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. יא' 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 ראוי 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 דבידנד, 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, שבבעלותה **"מפעל מוטב"**, המנהלת פנקסים קבילים, שהיא ובעל תפקיד בה לא הורשעו בעשר השנים שקדמו ל"שנת הבחירה" (כהגדרתה בסעיף 51ד 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 בחברה 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.

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, ושלים הקמתו או הרחבתו הייתה "השקעה מזערית מזכה", ובלבד שהמפעל החדש או חלק המפעל שנוסף בשל הרחבה, אינו "מפעל מאושר". אולם, לעניין הרחבת מפעל יראו כמפעל מוטב רק את חלק המפעל שנוסף בשל הרחבה.

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 המנהלה. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי על המפעל לעסוק בתחום המחקרי, 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 סיכונים מלאי, גביה, תביעות, אחריות וכו'; הסוכן אינו נושא בסיכון כלשהו מהסיכונים העסקיים והמסחריים הקשורים למוצרי החברה, לרבות סיכונים 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 10-11-56410 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 הפצה 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 שבהתקיימם 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 מיתקן 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 לחוקי, מוגדר מפעל מוטב כמפעל תיירותי שהינו "מפעל בר תחרות", התורם לתוצר המקומי הגולמי ושלוש הקמתו או הרחבתו הייתה "השקעה מזערית מזכה", ובלבד שהמפעל החדש או חלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה, 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 תהוונה 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". אותה 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, ושמתיקיים 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. רכישה של 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.