

פרק 18 מפעלים מאושרים / מוטבים

נכתב ונערך על ידי גילת קרן, רו"ח ורונית עזר, רו"ח

תוכן עניינים

עמוד	
313	18.1 כללי
313	18.2 מסלול הטבות רגיל - מענקים ושיעור מס מופחת
313	18.2.1 שיעור מס חברות מופחת
316	18.2.2 תקופת ההטבות
316	18.2.3 חלוקת דיבידנד
317	18.2.4 פחת מואץ
317	18.2.5 מענק השקעה
318	18.2.6 הוראות תיקון 60 לחוק
319	18.2.7 מסלול מענקים בפריפריה
319	18.3 מסלול הטבות חלופי על פי הוראות הדין שקדם לתיקון 60 לחוק
319	18.3.1 כללי
320	18.3.2 תקופת ההטבות
320	18.3.3 שיעורי המס
320	18.3.4 תנאים נוספים להחלת הפטור
320	18.3.5 חלוקת דיבידנד
321	18.3.6 פחת מואץ
321	18.3.7 הטבות יחסיות למפעל מאושר שלא עמד בתוכנית שיווק - רענון
322	18.3.8 הכנסות ממפעל מאושר - תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בעקבות הרפורמה במס הכנסה
323	18.4 מסלול הטבות חלופי, "מפעל מוטב", על פי הוראות תיקון 60 לחוק
323	18.4.1 כללי
323	18.4.2 הטבות לחברות בתחום האנרגיה המתחדשת
324	18.4.3 הגדרות
329	18.4.4 שיעורי המס המוטלים על הכנסה מ"מפעל מוטב"
331	18.4.5 תקופת ההטבות לעניין שיעור מס החברות המופחת במפעל מוטב
332	18.4.6 שיעור מס מופחת על דיבידנד המחולק מרווחי מפעל מוטב

תוכן עניינים (המשך)

עמוד	
333	18.4.7 טבלה מסכמת של ההטבות במס.....
334	18.4.8 מניעת כפל הטבות במס.....
334	18.4.9 חלוקה רעיונית של דיבידנד מרווחים פטורים ממס של מפעל מאושר ומפעל מוטב.....
334	18.4.10 אישור מראש ממנהל רשות המסים.....
335	18.4.11 תחולה.....
335	18.5 מפעל מעורב - הדין שקדם לתיקון 60 לחוק.....
335	18.5.1 כללי ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב".....
335	18.5.2 רכישת נכסים במפעל מאושר.....
336	18.5.3 ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב" - מבחן יחס המחזורים.....
336	18.5.4 קיזוז הפסדים מן העבר ב"מפעל מעורב" על פי סעיף 74 לחוק עידוד השקעות הון - פס"ד כרמל אולפינים.....
338	18.5.5 חלוקת דיבידנד.....
338	18.6 מפעל מעורב על פי הוראות תיקון 60 לחוק.....
338	18.6.1 כללי.....
339	18.6.2 הגדרת מפעל מעורב.....
339	18.6.3 אופן ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המעורב לחלקי השונים.....
340	18.6.4 הקטנת ההכנסה החייבת, המזכה בהטבות מס עקב שימוש במכונות וציוד, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל.....
341	18.6.5 ייחוס דיבידנד לחלקי המפעל השונים.....
341	18.6.6 תחולה והוראות מעבר.....
342	18.6.7 נוהל שחיקת מחזור בסיס במפעל מעורב.....
343	18.6.8 מפעל מבוזר.....
344	18.7 החלת הוראות הפקודה בנוגע לנאמנויות על החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק).....

18. מפעלים מאושרים / מוטבים

18.1 כללי

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק" או "החוק לעידוד השקעות הון"), נועד למשוך הון לישראל ולעודד יוזמה כלכלית באמצעות הון זר והון מקומי.

לצורך ביצוע החוק ומכוחו, הוקם מרכז השקעות, המעודד הקמה והרחבה של מפעלים תעשייתיים, מלוונות ומפעלי תיירות באמצעות מתן מעמד של "מפעל מאושר" לתוכניות השקעה אשר עומדות בקריטריונים הנדרשים.

הקריטריונים הכלליים המנחים את מנהלת מרכז השקעות למתן מעמד של "מפעל מאושר" הם כדאיות למשק הלאומי, יכולת תחרות בשווקים בינלאומיים, שימוש בטכנולוגיות חדשניות וכד'.

במסגרת החוק קיימים ככלל שני סוגי מסלולי הטבות - מסלול מענקים ומסלול הטבות במס. מעמד של מפעל מאושר, בכל אחד משני המסלולים האמורים, מקנה את ההטבות במס המפורטות להלן, בכפוף לעמידה בתנאים שנקבעו בחוק, בתנאים שנקבעו בכתב האישור, וכן בהתחייבויות הכלולות בתוכנית העסקית שעל בסיסה ניתן כתב האישור (כגון: השקעה בציוד, מימון חלק מההשקעה בציוד המאושר באמצעות הון עצמי ועוד). בהקשר זה ראה סעיף 18.3.4 (להלן). אי עמידה בתנאים הללו עלולה הייתה להביא לשלילת ההטבות במס ודרישה להחזר המענקים, כולם או חלקם.

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 (להלן: "תיקון 60 לחוק"). בתיקון 60 לחוק, נקבעו במסגרת המסלול החלופי שלושה מסלולי הטבות מס חדשים. כמו כן נקבע כי קבלת הטבות המס אינו דורש אישור מקדמי ממרכז השקעות ו/או רשות המיסים, ודי לעמוד בקריטריונים שנקבעו בחוק בכדי לתבוע את הטבות המס.

ביום 16.11.2008 אישרה הכנסת את חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 65), התשס"ט-2008 (להלן: "תיקון 65 לחוק") אשר במסגרתו נקבעו מספר הוראות ביחס לשינוי תקופת ההמתנה במעבר ממפעל במסלול חלופי למפעל מוטב, הארכת מסלול המענקים עד ליום 1.8.2009 והוראות נוספות כפי שיפורטו בפרק זה.

ביום 15 ביולי 2009 אישרה הכנסת בקריאה שלישית את חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (להלן: "חוק ההסדרים"). במסגרת חוק זה נקבע תיקון מספר 66 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "תיקון 66 לחוק") אשר קבע מספר שינויים בקשר לתחום של מפעלים תיירותיים וכן בקשר לתחום האנרגיה המתחדשת כפי שיפורטו בפרק זה. תחולתו של תיקון 66 הינה מיום 1.1.2010. כמו כן, נקבע במסגרת תיקון 66 לחוק כי לצורך ריכוז הטיפול במפעלים תיירותיים במשרד הממשלתי האמון על תחום זה, תוקם מנהלת השקעות נוספת במשרד התיירות, אשר עיקר עיסוקה יהא באישור מענקים למפעלים תיירותיים. מנהלת השקעות בתיירות תפעל לצד מרכז השקעות שבמשרד התעשייה והמסחר, אשר תמשיך לעסוק במתן אישורים לתוכניות בעניינים אשר אינם נוגעים למפעלי תיירות.

ברצוננו להפנות את תשומת הלב לעובדה כי בעקבות חוק ההסדרים, צפויה הפחתה הדרגתית של שיעורי מס החברות באופן שבשנת 2016 צפוי לעמוד מס החברות על 18%. לאור האמור, לדעתנו, על המחוקק לפעול למען הקטנת שיעור המס המוקנה כהטבה מחוק זה.

18.2 מסלול הטבות רגיל - מענקים ושיעור מס מופחת

18.2.1 שיעור מס חברות מופחת

חברה שבחרה במסלול מענקים נהנית משיעור מס חברות מופחת הנגזר מאזור הפיתוח שבו ממוקם המפעל המאושר, משיעור השקעת החוץ בחברה בעלת המפעל המאושר וכן מסוג מסלול ההטבות שנבחר.

ככלל, שיעור מס החברות המופחת הוא שיעור של 25%. אולם, מפעל באיזור פיתוח א' שאושר אחרי 1 בינואר 1997, יהא פטור ממס בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות במס.

בנוסף, במקום שבו החברה, בעלת המפעל המאושר, סווגה כ"חברת משקיעי חוץ", כהגדרתה בחוק, חל שיעור מס חברות נמוך יותר (במקרה שלא ניתן פטור ממס), כתלות בשיעור השקעת החוץ בה בשנת המס שבה נבעה ההכנסה החייבת.

להלן יפורטו שיעורי המס החלים על חברה בהשקעת חוץ שבחרה במסלול ההטבות הרגיל:

תקרות ההכנסה ושיעורי המס בשנת המס 2009

שיעור מס חברות	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:

"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 שינויים המפורטים להלן:

- (1) בוטלה הדרישה להשקעה במטבע חוץ. חלף זאת, נקבע כי נדרש ששכום 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, 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 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. 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 התיקון 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 החזקתם בחברה, והכל 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 היתה 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 החזקתו 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.

בחוזר מס הכנסה 2/06 (תיקון 60 לחוק) הובהר כי בהתאם להוראות סעיף 72א לחוק (יציבות ההטבות), השקעות בחברה אשר היוו "השקעות חוץ" לצורך החוק טרם תיקונו, יהיו "השקעות חוץ" לצורך החוק גם לאחר תיקון החוק (לגבי מפעלים מאושרים קיימים ו/או מפעלים מאושרים או מוטבים שיוקמו בעתיד).

18.2.2 תקופת ההטבות

שיעור מס החברות המופחת יחול במהלך "תקופת ההטבות", שהינה 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.

ביום 10 בספטמבר 2007 פורסם פסק הדין סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, (עמ"ה 540/03) ובו נבחנה שאלה כיצד יש לפרש את מניין התקופה של ה-14 שנים בנוגע למילים: "מהשנה שבה ניתן האישור". כלומר, האם יש למנות את שנת המס שבה ניתן האישור. בית המשפט קבע כי לעניין מניין תקופת ה-14 השנים, יש למנות את תקופת ההטבה **מיום מתן האישור**. לפיכך במקרה בו כתב האישור ניתן ב-5.5.1986 תקופת ההטבות תסתיים ב-4.5.2000, ומכאן שהחברה תהיה זכאית להטבות מס לגבי הכנסתה החייבת שנוצרה עד 4.5.2000.

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.

18.2.3 חלוקת דיבידנד

על דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מאושר לכל אחד מסוגי בעלי המניות (יחידים וחברות), מוטל מס בשיעור של 15% זאת, חלף 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). שיעור זה יחול גם אם מקבל הדיבידנד הינו חברה, 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 ואולם החזר מס בגין תיקון שומות כאמור יוחזר עם ריבית והפרשי הצמדה מתום שנת המס בה חולק.

שיעור מס כאמור חל 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 ומאילו 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 באיזור פיתוח אי) 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, אילולא 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 18.4.9 להלן).

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס הכוללים בחברה בהשקעת חוץ:

שיעור המס הכולל (חברה + בעלי מניות)	שיעור המס על דיבידנד	שיעור מס חברות	שיעור השקעת החוץ בשנת המס
32.00%	15%	20%	49%-74%
27.75%	15%	15%	74%-90%
23.5%	15%	10%	מעל 90%

18.2.4 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 (בהתאם לפרשנות אחרת - משיעור הפחת שנקבע מכוח חוק התיאומים בשל אינפלציה), ואילו לגבי בניינים הפחת המואץ יהא בשיעור של 400% משיעור הפחת "הרגיל", אך לא יותר מ-20% לשנה.

18.2.5 מענק השקעה

א. שיעורי מענקי ההשקעה

בנוסף להטבות במס שפורטו לעיל, מפעל מאושר במסלול מענקים זכאי אף למענקי השקעה. בסעיף 40 ובתוספת לחוק לעידוד השקעות הון, נקבע כי שיעור מענקי ההשקעה מתוך המחיר המקורי של ההשקעות בנכסים שאושרו או הוצאות שאושרו, יהיה כדלקמן:

1. שיעור מענק ההשקעה למפעל מאושר שהוא מפעל תעשייתי, מפעל להשכרת ציוד, בניין תעשייתי ובניין תעשייתי משופץ:

באזור פיתוח א' - 20% ;

באזור פיתוח ב' - 10% ;

במרכז הארץ לא יתקבלו מענקי השקעה.

2. שיעור מענק ההשקעה למפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי:

באזור פיתוח א' - בית מלון או חניון - 20% ;

מפעל תיירותי אחר - 10% ;

באזור פיתוח ב' - בית מלון או חניון - 10% ;

מפעל תיירותי אחר - לא יתקבלו מענקי השקעה.

במרכז הארץ לא יתקבלו מענקי השקעה.

3. שיעור מענק השקעה למפעל בנגב:

שיעור המענק יהיה עד 30%.

החוק אינו מגדיר במדויק מהו "מפעל תעשייתי", ואולם הוא קובע כי מכרה או מפעל אחר להפקת מחצבים, שאיננו מפעל לחיפוש נפט או להפקתו, יהיו אף הם מפעל תעשייתי.

"בית מלון" - הוא בית מלון או חניון, כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976 (להלן: "חוק שירותי תיירות"), בישראל. לפי חוק שירותי תיירות, "בית מלון" הוא בית אירוח שבו מציעים לספק, בתמורה, שירותי לינה, בעת ובעונה אחת, לתשעה אנשים לפחות. בדומה, "חניון" מוגדר בחוק שירותי התיירות כשטח שהוכשר ללינה בתנאי שדה ואשר מציעים לספק בו, בתמורה, שירותי לינה לתשעה אנשים לפחות בעת ובעונה אחת.

במסגרת חוק ההסדרים, הוחלפה הגדרת "בית מלון" בהגדרת "מפעל תיירותי ללינה", בשל הצורך לכלול בהגדרה טווח רחב יותר של מתקנים המספקים שירותי לינה לתקופות קצרות. "מתקן תיירותי ללינה" מוגדר - "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". תחולת ההוראה הינה מיום 1 בינואר 2010 והיא תחול לגבי בקשות לאישור שיוגשו לפי הוראות החוק מיום זה ואילך.

במסגרת הוראת ביצוע 7/2009 נקבע כי ביחס למפעל מאושר במסלול מענקים אשר כתב האישור בגינו הונפק לחברה מיום 1.4.2005 ואילך יש לצרף לדוח השנתי את המסמכים המפורטים להלן:

1. אישור ביצוע ממרכז ההשקעות;
 2. טופס 901 שהינו נספח לדוח השנתי – קיום הוראות סעיף 18א לחוק (טופס זה נדרש בכל שנה בה נתבעו ההטבות).
- יש לוודא חתימת בעל תפקיד ורו"ח על הטפסים. בהעדר חתימות כאמור יראו את הטפסים כאילו לא הוגשו.

18.2.7 מסלול מענקים בפריפריה

במסגרת הסכם עקרונות שנחתם במהלך שנת 2009 בין משרד האוצר ומשרד התמ"ת הוחלט על הקמת מסלול מענקים למפעלים גדולים באזור הפריפריה אשר יעמדו בתנאים המפורטים להלן:

1. יצירת פעילות חדשה בפריפריה או העברת פעילות של החברה ממחוזות המרכז (כהגדרת משרד הפנים) לאזור הפריפריה או הרחבת מפעל באזור הפריפריה.
2. היקף השקעה מינימאלי של 300 מליון ש"ח למפעל.
3. העסקה של לפחות 400 עובדים.
4. מיקום באזורי תעשייה בפריפריה בהם יש עתודות קרקע מפותחות ולא משווקות של לפחות 100 דונם והיקף השיווק של הקרקע נמוך מ-60% מסך השטחים המתוכננים לתעשייה.

המענקים יינתנו לעד 5 מפעלים גדולים אשר יבחרו במכרזים נפרדים ותחרותיים לכל אזור בפריפריה, בנפות – גולן וצפת (כמקשה אחת), כנרת ויזרעאל (כמקשה אחת), נפת עכו ונפת אשקלון ומחוז דרום (כמקשה אחת).

שיעור המענק המקסימאלי שיקבל מפעל יעמוד על 20% מהיקף ההשקעה הכוללת (כ-60 מליון ש"ח) כאשר תינתן אפשרות למתן תוספת של עד 5% נוספים במקרים בהם הזוכים יקדימו את מועד הקמת המפעל.

18.3 מסלול הטבות חלופי על פי הוראות הדין שקדם לתיקון 60 לחוק

(תקציר הוראת ביצוע 32/92)

18.3.1 כללי

סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון מאפשר לוותר על מסלול ההטבות הרגיל של מענקים ושיעור מס מופחת, ולבחור תחתיו במסלול הטבות חלופי של פטור ממס (להלן: "המסלול החלופי"). תקופת הפטור משתנה בהתאם למיקומו של המפעל באזורי הארץ ומשיעור 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.

18.3.2 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.

18.3.3 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 מופחת על פי סעיף 47 לחוק (25%) ביתרת תקופת ההטבות.
- ג. **מפעל במרכז הארץ (אזור ג')** - פטור ממס במשך שנתיים מתחילת תקופת ההטבות ומס מופחת על פי סעיף 47 לחוק (25%) ביתרת תקופת ההטבות.

הפטור במסלול החלופי יישלל בהתקיים אחד מהמקרים הבאים:

- א. החברה שכרה לשימוש המפעל ציוד שבשלו קיבל המשכיר מענק.
- ב. החברה שכרה לשימוש המפעל מבנה שבשלו קיבל המשכיר מענק ולחברה זכות לרכוש את המבנה.
- ג. החברה שכרה לשימוש המפעל מבנה שבשלו קיבל אדם אחר מענק ולדעת פקיד השומה קיימים יחסים מיוחדים בין החברה לבין המשכיר.

18.3.4 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 שהווננו 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 כדן ורשאי על פי החוק לדווח על פי התקנות הדולריות, יראוהו כעומד בתנאי.

18.3.5 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 והשקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. בית המשפט קבע כי החוק לעידוד השקעות הון קובע מפורשות כי ארוע המס שהוא הפקת ההכנסה פטור ממס בתקופות הקבועות בחוק. מס החברות מוטל על אירוע חלוקת דיבידנד "בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו על הכנסתה בשנה שבה הופקה ההכנסה אילולא בחרה במסלול ההטבות החלופי" וזאת בנוסף על מס ההכנסה המוטל על חלוקת דיבידנד. 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.

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, חלף 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).

18.3.6 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 (בהתאם לפרשנות אחרת - משיעור הפחת שנקבע מכוח חוק התיאומים בשל אינפלציה), ואילו לגבי בניינים הפחת המואץ יהא בשיעור של 400% משיעור הפחת "הרגיל", אך לא יותר מ-20% לשנה.

18.3.7 הטבות יחסיות למפעל 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 תוענקנה על פי הנוסחה הבאה:

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

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.

18.3.8 הכנסות ממפעל מאושר - תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בעקבות הרפורמה במס הכנסה

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

1. **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 תיחשבנה 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 תחשבנה 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 תיחשבנה 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 18.4 להלן).

2. 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 18.4.3 להלן).

3. במסגרת התיקון שונו סעיפים בחוק עידוד השקעות הון, המתייחסים לחברה משפחתית עקב ביטולה וקביעת עקרונות מיסוי החברה השקופה.

18.4 מסלול הטבות חלופי, "מפעל מוטב", על פי הוראות תיקון 60 לחוק

18.4.1 כללי

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).

הוראות תיקון 60 לחוק יחולו על מפעל חדש או הרחבת מפעל ששנת הבחירה לגביהם (בהקשר זה ראה סעיף 18.4.3 ט' להלן) היא שנת המס 2004 ואילך אלא אם כן נכללו בתוכנית שאישרה המנהלה עד ליום 31.3.2005.

החוק, כנוסחו לאחר תיקון 60, מבחין בין הטבות במס הניתנות ל"מפעל מאושר" לבין הטבות במס הניתנות ל"מפעל מוטב", המחליף את מסלול הטבות החלופי שהיה קיים עד לתיקון.

בשונה ממפעל מאושר, לגבי "מפעל מוטב" לא נדרש אישור מאת מרכז ההשקעות או מאת רשות המסים כתנאי לקבלת הטבות במס על פי החוק. תנאי הזכאות להטבות במס הניתנות ל"מפעל מוטב" נקבעו בחוק והעומד בהם יהא זכאי ליהנות מההטבות במס - בבחינת "מסלול ירוק". עם זאת, הנישום רשאי לבקש אישור מראש מאת רשות המסים כי הקמת המפעל או הרחבתו עומדים בחלק מהתנאים לקבלת הטבות במס הניתנות ל"מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.4.10 להלן). בהיעדר אישור כאמור, תיבדק זכאותו של הנישום להטבות במס במסגרת הטיפול בשומתו.

במסגרת התיקון נקבע כי "חברה מוטבת" זכאית, בכל שנת מס בתקופת הטבות (בהקשר זה ראה סעיף 18.4.5 להלן) לשיעור מס חברות מופחת (בהקשר זה ראה סעיף 18.4.4 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 18.4.6 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 18.3.6 לעיל).

חברה שבשנת מס כלשהי במהלך תקופת הטבות, 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 הטבות, אם יחזרו להתקיים בה התנאים המזכים בקבלת הטבות.

הוראת ביצוע 7/2009, המתמקדת בנהלי ניתוב הדוחות בעקבות תיקון 60 לחוק קובעת כי ביחס למפעל מוטב יש לצרף לדוח השנתי את המסמכים המפורטים להלן:

1. טופס 900 – דוח על ביצוע השקעות ושנת בחירה במפעל מוטב שהוא מפעל תעשייתי או בית מלון. טופס זה נדרש בדוח המתייחס לשנת הבחירה בלבד.
 2. טופס 901 – קיום הוראות סעיף 18 לחוק. טופס זה נדרש בכל שנה בה נתבעו הטבות.
 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.

18.4.2 הטבות לחברות בתחום האנרגיה המתחדשת

במסגרת תיקון 66 שנחקק במסגרת חוק ההסדרים, יוחד תחום חדש אשר צובר תהודה רבה בעולם בכל 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. "אנרגיה מתחדשת" כהגדרתה בחוק הינה אנרגיה שמקורה בניצול קרינת השמש, הרוח, ביומסה (מסת חומר אורגני לא מאובן) או מקור אנרגיה אחר ובלבד שאינו דלק מאובן. 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 לתמ"ג. 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.

18.4.3 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 ושלכל אורך תקופת ההטבות היא תמוסה כחברה ולא כשותפות.

ב. "**הכנסה מוטבת**" - הינה הכנסה מ"**מפעל מוטב**", שהושגה מבית מלון (לרבות חניון) 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 מס הכנסה 2/06 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".

יצויין 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.

בהחלטת מיסוי 87/06 ו- 86/06 נקבע כי הכנסות ממוצרים נלווים הקשורים לתכנה שפותחה על ידי החברה לא תהווה הכנסות מוטבות.

(2) לגבי מפעל מוטב שהוא בית מלון - הכנסות ממתן שירותי תיירות. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי הכנסה מוטבת בבית מלון תכלול הכנסות משירותי לינה, לרבות שירותים נלווים הכרוכים בפעילותו 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".

ג. **"מפעל מוטב"** - מפעל תעשייתי או בית מלון (לרבות חניון), כהגדרתם להלן, שהינו מפעל התורם לעצמאות הכלכלית של משק המדינה והוא **"בר תחרות"** התורם לתוצר המקומי הגולמי, ושלשם הקמתו או הרחבתו הייתה **"השקעה מזערית מזכה"**, ובלבד שהמפעל החדש או חלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה, אינו "מפעל מאושר" (בהקשר זה ראה את הוראות התחולה והמעבר בסעיף 18.4.11 להלן). אולם, לעניין הרחבת מפעל יראו כמפעל מוטב רק את חלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה.

לעניין זה נקבע כי יראו מפעל תעשייתי ובית מלון (לרבות חניון) **כמפעלים ברי תחרות** בהתקיים התנאים הבאים:

א. לעניין **מפעל תעשייתי**, נדרש כי בכל שנת מס בתקופת ההטבות יתקיים בו אחד מאלה:

(1) 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.

(2) 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.

(3) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מליון תושבים לפחות.

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.

ב. 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 ע"פ החוק.

ג. לעניין בית מלון, בין שמדובר במלון חדש שהוקם ובין שמדובר בתוכנית להרחבת בית מלון קיים - נדרש כי 25% לפחות ממספר הלינות בו בכל שנת מס, או לפי חישוב ממוצע של שנת המס ושתי השנים שקדמו לה, הן לינות של תושבי חוץ, שאינם תושבי האזור (יהודה, השומרון וחבל עזה, למעט השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית).

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.

ד. **"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.
- 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 תהונה פעילויות ייצוריות: אריזה, בניה, מסחר, תחבורה, החסנה, שירותי תקשורת, שירותים סניטריים, שירותים אישיים ו/או כל פעילות אחרת שיקבעו השרים.
- ה. **"בית מלון"** - ראה סעיף 18.2.6 לעיל.
- ו. **"הרחבה של מפעל קיים"** - היא כל אחד מאלה:
 - א. הגדלת כושר הייצור של מפעל קיים או רכישת טכנולוגיה חדשה, שהמפעל לא עשה בה שימוש קודם לרכישתה; ולגבי בית מלון - הרחבה או הוספה של בניין, לשם הגדלת מספר הלינות במלון. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי רכישה של מפעל קיים ו/או הגדלת כושר הייצור של מפעל בדרך של שינוי מבנה לפי הוראות חלק ה' לפקודה, לא ייחשבו כ"הרחבה" לצורך החוק.
 - ב. הקמת מפעל קשור למפעל אחר באותו תחום, ובלשון החוק "מפעל קשור".
 - ז. **"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 באחד 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 יהוו "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 ללקוחות 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.

לגבי "בית מלון" יש לבחון את תנאים (3) ו-(4) בלבד.

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.

ח. **"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.
- מכוונות 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 המינהלה.

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 הוא 300,000 ש"ח ולגבי הרחבת מפעל היא 300,000 ש"ח או סכום השווה ל"שיעור המזכה" משווי הנכסים היצרניים (לגבי מפעל תעשייתי - למעט בניינים) של המפעל ביום האחרון של שנת המס שקדמה לשנת המס בה החלה ההשקעה המזערית המזכה, כגבוה 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 למחירם 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:

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

לדוגמא מי ששווי נכסיו היצרניים הינו 700 מיליון ש"ח, יידרש לסכום השקעה מזערית של 52 מיליון ש"ח לפי החישוב הבא: $52 = 12\% + (500 - 140) * 7\% + (700 - 500) * 5\%$

ט. **"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 "לתקופת 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 (ראה לעניין זה סעיף 18.4.3 לג' לעיל), 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).

18.4.4 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'

ל"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 חל על "מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א', ובמסגרתו מוענק 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.

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 חל על "מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' שהינו "אזור מזכה" (אזור המצוי מדרום לקו רוחב 75 או מצפון לקו רוחב 258), ובמסגרתו מוענק 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. איזור פיתוח ב'

פטור ממס חברות לתקופה של שש שנים, וביתרת תקופת ההטבות - מס מופחת בשיעור שהיה חל אילו היה המפעל מפעל מאושר ביום הראשון של שנת הבחירה (שיעור מס הנע בין 10% לבין 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. איזור אחר

פטור ממס חברות במשך שנתיים, וביתרת תקופת ההטבות - מס מופחת בשיעור שהיה חל אילו היה המפעל מפעל מאושר ביום הראשון של שנת הבחירה (שיעור מס הנע בין

10% לבין 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

מסלול השקעת ענק - מסלול זה חל על מפעל מוטב באזור פיתוח ב' או באזור אחר, ובמסגרתו השרים רשאים להורות כי יוענק פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מוזכה 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 המוזכה, 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. החלטות מיסוי לעניין "איזור פיתוח"

לעניין סיווג המפעל לאזור פיתוח מסוים במספר החלטות מיסוי נקבע כי:

1. במידה שמפעלה של החברה ממוקם באזור פיתוח א' ובמידה שכל קבלני המשנה של החברה יפעלו באיזור פיתוח א', מפעלה של החברה יהא זכאי ליהנות ממעמד של מפעל הפועל באיזור פיתוח א'.
2. בכל מקרה אחר, מעמדו של המפעל ייגזר מהאיזור שעדיפותו לצורכי החוק היא נחותה יותר, מבין כל אלה: (א) האיזור בו ממוקם מפעל החברה; (ב) האיזור בו ממוקמים קבלני משנה.

18.4.5 תקופת ההטבות לעניין שיעור מס החברות המופחת במפעל 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 ב"שנת הבחירה", לפי המאוחר, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה"; ואולם לגבי הקמת מפעל באיזור 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 ב"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, שבעלותה 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 במט"ח 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 18.4.3 לעיל).

ד. **החלטת מיסוי 99/06** - בהחלטת מיסוי מס' 99/06 אשר עסקה בחברה פרטית שהעתיקה את מפעלה מאיזור פיתוח ב' לאיזור פיתוח א' (העתקת המפעל ערכה מספר חודשים). נקבע כי תקופת הטבות החדשה תעשה לפי חישוב יתרת הטבות המס שטרם נוצלה (שיטת המיצוי) כדלקמן:
 בשלב ראשון יש לחשב את "שיעור הטבות המס אשר נוצלו" באז"פ ב' (תקופת ההעתיקה מתוך 6 השנים). בשלב שני יש לחשב את המכפלה של "שיעור הטבות המס שטרם נוצלו" בתקופת הטבות הקבועה לאז"פ א' (10 שנים).

18.4.6 שיעור מס מופחת על דיבידנד המחולק מרווחי מפעל מוטב

שיעור המס המוטל על דיבידנד, המחולק מרווחי "המפעל המוטב", הינו 15%, ובתנאי שלא חלפו 12 שנים מתום תקופת הטבות 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 החזקה 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.

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.

בהקשר זה ראה סעיף 18.4.9 להלן בנוגע לחלוקה רעיונית של דיבידנד.

18.4.7 טבלה מסכמת של ההטבות במס

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

(*) 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 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.

(****) 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 המגולם".

18.4.8 מניעת כפל הטבות במס

- (1) לא יינתנו הטבות מס למפעל מוטב של חברה מוטבת שהתקיים בה אחד מאלה:
- (א) 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.
- (ב) בשימוש המפעל המוטב מכונות או ציוד שנתקבל בשלהם מענק על ידי אדם אחר וטרם חלפו 4 שנים מתום שנת המס בה שולם לאותו אדם המענק.
- (ג) 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.
- (2) 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-1.4.05. על תוכניות כאמור, יחולו הוראות החוק גם אם לחברה "מפעל מוטב" המזכה בהטבות.

18.4.9 חלוקה רעיונית של דיבידנד מרווחים פטורים ממס של מפעל מאושר ומפעל מוטב

- חלוקת דיבידנד מתוך רווחי מפעל מאושר או מפעל מוטב, שהיו פטורים ממס, עלולה להקים חבות במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולם".
- במסגרת תיקון 60 לחוק, נכללה הוראה דומה להוראת סעיף 51(ח) לחוק, טרם ביטולו במסגרת התיקון ואשר עניינה בסכומים שרואים אותם כאילו חולקו כדיבידנד מרווחי מפעל מאושר ומפעל מוטב שהיו פטורים ממס. בהקשר זה ראה סעיף 18.3.5 לעיל.
- 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).
- יום התחילה של התיקון לעניין "מפעל מוטב" הינו כאמור בסעיף 18.4.11 להלן, ולעניין מפעל מאושר - 1.4.2005.

18.4.10 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 שבבעלותה 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.

18.4.11 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 מינהלת 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 18.4.3 לעיל.

18.5 מפעל מעורב - הדין שקדם לתיקון 60 לחוק

18.5.1 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 18.3.3 לעיל.

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

18.5.2 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.

18.5.3 ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב" - מבחן יחס המחזוריים

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.

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

כרמל אולפינים 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 21.10.88 ב"מסלול מענקים" וחלו בה תוספות ותיקונים בתקופה שבין 11.2.92 עד 11.8.93 (להלן: "תוכנית א"). ההשקעה האחרת אושרה ביום 23.7.95 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 הפסדים 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 הפסדים 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 הפסדים 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 מעורב". כלומר, הפסדים מן העבר, שנוצרו בטרם הפך המפעל להיות "מפעל מעורב", הם הפסדים שיש לקזזם מן הפעילות שקדמה ל"מפעל מעורב", ואין כל הצדקה תכליתית להחיל עליהם את סעיף 74 לחוק. אולם, הפסדים מן העבר, שנוצרו "במפעל מעורב", הם הפסדים של "המפעל מעורב", ויש לייחסם לכל פעילות "המפעל מעורב", בהתאם לשיטת הייחוס הקבועה בסעיף 74 לחוק. הפסדים מן העבר שנוצרו בתקופת ה"מפעל מעורב", נבעו מכל פעילות "המפעל מעורב", 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 לקזזם 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 הנהיית 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 21.10.88 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 21.10.88 יש לקזז מן ההכנסה החייבת של המפעל מעורב, ולייחס את ההכנסה החייבת הנותרת בין תוכנית א' ובין הפעילות הרגילה על פי האמור בסעיף 74 לחוק.

תוכנית ב' אושרה ב-23.7.95 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-23.7.95, יש לקזזו מן ההכנסה החייבת של החברה, ואת ההכנסה החייבת הנותרת, 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 המינהלה. 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 שהמינהלה 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.

18.5.5 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 שירשוורו 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.

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

18.6.1 כללי

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

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

18.6.2 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:

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

18.6.3 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 ליישם את "מבחן הנכסים" אלא אם המפעל משתמש במכונות וציוד שנעשה בהם שימוש קודם בישראל (ראה פירוט בסעיף 18.6.4 להלן).

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 ליישם 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:

- (1) **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.

(2) **שחיקת מחזורים:** השרים הוסמכו לקבוע הוראות בקשר להפחתת מחזור הבסיס. ראה לעניין זה סעיף 18.6.7 להלן.

(3) **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 ייחסו 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 אולפיניס בסעיף 18.5.4 לעיל).

בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי על פי הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים, יש ליישם 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.

(4) **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.

18.6.4 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 המחזורים". לעניין זה, נקבע בחוזר האמור כי רכבים פרטיים ו/או רכבים מסחריים, כהגדרתם בפקודת התעבורה, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל, לא יהוו "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.

18.6.5 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 (אז"פ 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.

18.6.6 תחולה והוראות מעבר

יום התחילה של התיקון הינו 1.4.2005.

בנוסף, נקבעה הוראת מעבר, לפיה סעיף 74 לחוק, בנוסחו עובר לתיקון, יחול על תוכניות שאושרו על ידי המנהלה ולגבי השקעות שנעשו עד ליום 31.3.2005.

אם הייתה במפעל הרחבה לאחר יום התחילה (1.4.2005) (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 המשויכת ל"תוכניות החדשות" לפי הוראות סעיף 74 לחוק החדש, ואחרי כן, לייחס את ההכנסה החייבת שיוחסה לתוכניות שאישרה המינהלה לפני 1.4.05 ("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 74 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 אולפינים 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 המינהלה); (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.

18.6.7 נוהל שחיקת מחזור בסיס במפעל מעורב

ביום 6.8.2007 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.

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.

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.

כמו כן, ובנוסף לתנאים המפורטים לעיל, נדרש כי בשנת הבחירה או לעניין מפעל מאושר בשנת ההפעלה (להלן: "השנה הקובעת"), התקיים במפעל אחד מאלה:

א. 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.

ב. לגבי מפעל -

(1) שהייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת השקעת המפעל ברכישת נכסים יצרניים הייתה לפחות בסך של 50% מהמחיר המקורי המתואם של הכנסים 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.

(2) שלא הייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת עלתה על 75% מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים) מיום הקמת המפעל עד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

(3) שלא התקיימו בו התנאים המפורטים בס"ק (1) ו-(2) לעיל - ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא פחתה מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים), מיום הקמת המפעל ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

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.

בתקנות נקבעו אף תנאים ביחס למפעל קשור אשר בהתקיימם יראו את שתי החברות כחברה אחת.

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 לפניו ויש בידיו אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס לגבי אותה הרחבה, רשאי להפחית את מחזור הבסיס בשנת 2005 ואילך כאמור לעיל, בהתאם לתנאים המפורטים לעיל.

18.6.8 מפעל מבוזר

א. כללים לייחוס הכנסות של מפעל מבוזר

בתיקון 65 לחוק נקבע כי מנהל רשות המיסים 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 המיסים 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 המיסים גם אישור של מינהלת מרכז ההשקעות.

ב. החלטות מיסוי

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 במוצע שלושת המבחנים.

18.7 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, הדין בנאמנויות, בשינויים המחויבים. ראה הרחבה לגבי הוראות סעיף זה בפרק 21 למדריך המס.

תחילתו של התיקון הינה ביום 1.1.2006.