



כ"א כסלו,

תשס"ט

18 דצמבר, 2008

הוראת ביצוע מס הכנסה 11/2008 – מקצועית/שומה

הנדון: הנחיות לגבי תיקון מס' 65 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק")

ביום 16 בנובמבר 2008 פורסם ברשומות תיקון מס' 65 לחוק לעידוד השקעות הון, התשס"ט-2008 (להלן – "התיקון" או "תיקון מס' 65 לחוק"). התיקון כולל מס' שינויים בחוק, כנוסחו לאחר תיקון מס' 60.

להלן השינויים העיקריים הכלולים בתיקון ודגשים לגבי ההשלכות הנובעות מהם:

1. קיצור תקופת ההמתנה בין שנת ההפעלה של מפעל מאושר במסלול החלופי לבין שנת הבחירה של הרחבה עוקבת

בתיקון מס' 60 לחוק נקבעו תקופות המתנה של שנתיים או שלוש שנים בין שנת בחירה לשנת בחירה עוקבת¹, בהתאם למשך ביצוע ההשקעה המזערית המזכה². בהוראות המעבר של תיקון מס' 60 נקבעה תקופת המתנה של שלוש שנים בין תחילת שנת הפעלה של מפעל מאושר במסלול החלופי לבין שנת בחירה של הרחבה עוקבת.

התיקון כולל קיצור תקופת ההמתנה בין שנת ההפעלה של מפעל מאושר במסלול החלופי לבין שנת בחירה של הרחבה עוקבת לשנתיים מתחילת שנת ההפעלה של המפעל המאושר, **ובלבד שההשקעה המזערית המזכה נעשתה בתקופה של שנתיים המסתיימת בשנת הבחירה**. במקרים בהם ההשקעה המזערית המזכה בוצעה במהלך תקופה של שלוש שנים המסתיימות בשנת הבחירה, תמשיך לחול תקופת ההמתנה כפי שנקבעה בהוראות המעבר של תיקון מס' 60 לחוק.

לעניין זה, נקבע בתיקון כי חברות אשר שנות ההפעלה שנקבעו למפעל המאושר במסלול החלופי היו שנות המס 2002, 2003 או 2004, ואשר ביצעו את ההשקעה המזערית המזכה במהלך תקופה של שנתיים המסתיימת בשנת הבחירה, רשאיות להודיע לפקיד השומה על שנת הבחירה בתוך 90 ימים מיום פרסומו של התיקון.

¹ ראו סעיף 51ד לחוק.

² כהגדרתה בסעיף 51 לחוק.



2. קיצור תקופת ההמתנה בין שנת ההפעלה של מפעל מאושר במסלול המענקים לבין שנת

הבחירה של הרחבה עוקבת - בתיקון מס' 60 לחוק נוסף, בין היתר, סעיף 51ד(3) לחוק הקובע כי ניתן לבקש שנת בחירה להרחבת מפעל במסלול המס, בחלוף חמש שנים לפחות מתחילת שנת ההפעלה של הקמת מפעל מאושר או הרחבתו במסלול המענקים. לפני תיקון מס' 60 לחוק לא הייתה בחוק כל מגבלה לעניין מעבר בין מסלולי ההטבות. יוצא, שחברות שקיבלו כתבי אישור במסלול המענקים לפני 1 באפריל 2005, אינן יכולות לבצע הרחבה במסלול המס אלא בחלוף חמש שנים מתחילת שנת ההפעלה של התוכנית הקודמת במסלול המענקים, וזאת על אף שבמועד קבלת כתב האישור כאמור הן לא ידעו על המגבלות שיוטלו במסגרת תיקון מס' 60 לחוק. לפיכך, התיקון כולל קיצור תקופת ההמתנה בין שנת ההפעלה של מפעל מאושר במסלול המענקים לבין שנת הבחירה של הרחבה עוקבת לשלוש שנים, זאת **אך ורק לגבי חברות אשר כתב האישור במסלול המענקים הונפק להם לפני יום 1 באפריל 2005**. לגבי חברות שהונפק להן כתב אישור במסלול המענקים מיום 1 באפריל 2005 ואילך, תמשיך לחול מגבלת חמש השנים, שכן כאשר הונפק להן כתב האישור, תיקון מס' 60 לחוק היה בתוקף והן ידעו על המגבלה האמורה.

לעניין זה, תחילתו של התיקון מיום 1 באפריל 2005.

רשות המיסים תאפשר לחברות, אשר קיבלו כתבי אישור במסלול המענקים לפני יום 1 באפריל 2005 וששנות ההפעלה שנקבעו בגינם היו שנות המס 2000, 2001, 2002, 2003 או 2004, להודיע לפקיד השומה על שנת הבחירה בתוך 90 ימים מיום פרסומו של התיקון.

3. מתן אפשרות הודעה על שנת בחירה לקבלני משנה שהתקיימו בהם התנאים שבסעיף

18א(ג)(2) לחוק והתקנות שנקבעו מכוחו, לגבי שנות המס 2004, 2005 או 2006 - ביום 30 באפריל 2007 פורסמו תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007. תקנות אלה קובעות, בין היתר, את תנאי פיזור השווקים לגבי מפעליהם של קבלני משנה. תקנות אלה חלות משנת 2004 על מפעל מאושר שכתב האישור בגינו הונפק ביום 1 באפריל 2005 ואילך ועל מפעל מוטב.

מאחר והתקנות כאמור פורסמו כשלוש שנים ממועד התחולה שנקבע בהם, מאפשר התיקון לקבלני משנה, אשר עונים לתנאים שנקבעו בחוק ובתקנות כאמור, לבחור כשנת הבחירה את שנת המס 2004, שנת המס 2005 או שנת המס 2006 ובלבד שיודיעו עליה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום פרסומו של התיקון.

4. תיקון הוראות המעבר של תיקון מס' 60 לחוק - תיקון מס' 60 לחוק נכנס לתוקף ביום 1

באפריל 2005, ולא ביום 1 בינואר 2005, כפי שהיה צפוי. לפיכך, תוקנו הוראות המעבר והותאמו ליום כניסתו לתוקף של תיקון מס' 60.



5. הוראות לפעולה :

5.1 חברות שיודיעו על שנת בחירה בתוך 90 ימים מיום פרסומו של התיקון, כאמור בסעיפים 1, 2 או 3 להנחיה זו, יוכלו להגיש למשרדי השומה דוחות מתוקנים לשנת הבחירה המבוקשת בהודעתם ולשנים שלאחריה בגין הוגשו בעבר דוחות. זאת מאחר והשלכות התיקון רלוונטיות גם לגבי שנים שלאחר שנת הבחירה, כגון: תביעת הטבות במס על פי החוק בשנים בגין הוגשו בעבר דוחות ובהם לא נתבעו הטבות במס, השלכות הנובעות מהוראות חוק התאומים וכד'.

הדוחות לשנים שלאחר שנת הבחירה ייכללו גם דוחות שהיו חייבים בהגשתם וטרם הוגשו במועד הקבוע בסעיף 132 לפקודה³. לפיכך, לא ייקלט דוח מתוקן אלא אם הוגשו כל הדוחות לשנות המס שמועד הגשתם, כאמור לעיל, עבר.

כל הדוחות המתוקנים כאמור יוגשו במועד אחד. ההודעה על שנת הבחירה (או שנות הבחירה) תעשה על גבי טופס 900 אשר מולא במלואו⁴.

5.2 התיקונים הכלולים בדוחות המתוקנים יכללו אך ורק כאלה הנובעים מהוראות והשלכות התיקון. במידה ובעקבות בדיקת הדוחות המתוקנים יימצאו תיקונים נוספים שערך הנישום, שאינם נובעים מהשלכות התיקון, יפעל פקיד השומה על פי שיקול דעתו כנהוג בדרך כלל בדוחות מתוקנים.

5.3 חברות המבקשות לפעול על פי הוראות התיקון ולהודיע על שנת בחירה מוקדמת, רשאיות במסגרת הגשת הדוחות המתקנים לשנות, בנוסף, גם את שנת הבחירה של הרחבה העוקבת לשנת הבחירה אליה מתייחס התיקון. ההודעה על שנת הבחירה כאמור תוגש גם היא תוך 90 ימים מיום פרסומו של התיקון.

דוגמה: לחברה בעלת מפעל מאושר נקבעה שנת הפעלה 2002 בגין הרחבה במסגרת המסלול החלופי. החברה הודיעה בדוחות שהגישה בעבר על שנת בחירה 2005 בגין הרחבה נוספת ועל שנת בחירה 2007 בגין הרחבה שלאחריה, לאחר שביצעה את ההשקעה המזערית המזכה בגינה בשנות המס 2006 - 2007. בהתאם להוראות התיקון, רשאית החברה להודיע על שנת בחירה 2004⁵ תוך 90 ימים מיום פרסומו של התיקון ולהגיש דוחות מתקנים בהתאם לאמור בהנחיה זו. בנוסף, רשאית החברה להודיע על שנת בחירה 2006 במקום שנת 2007, ובתנאי שביצעה את ההשקעה המזערית המזכה בשנות המס 2005 - 2006. תיקון שנת הבחירה הראשונה בדוגמה זו (שנת 2004) נעשה

³ בהתחשב באורכות.

⁴ במידה והוגשו דוחות מתוקנים ללא טופס 900, יש לדרוש מהחברה את הטופס כתנאי לקליטת הדוחות המתוקנים ומתן ההטבות.

⁵ זאת במידה וביצעה את ההשקעה המזערית המזכה בגין ההרחבה במשך שתי שנות מס (2003 - 2004).



בהתאם להוראות התיקון. תיקון שנת הבחירה השנייה בדוגמה זו (שנת 2006) יבוצע כ"נגררת" לתיקון שנת הבחירה הראשונה, בכפוף ליתר הוראות החוק ובתנאי שההודעה על שנות הבחירה והדוחות המתוקנים בגין יוגשו תוך 90 ימים מיום פרסום התיקון.

5.4 במידה ויתקבלו הודעות לגבי שנת בחירה, כאמור בתיקון, לגבי שנים שטרם טופלו (שומות "00") או לגבי שנים בגין מתקיים הליך שומתי, יש ליישם את הוראות התיקון והשלכותיו לגבי שנים אלה בדרך של קליטת הדוחות כדוחות מתוקנים לכל דבר ועניין.

5.5 במידה ויתקבלו הודעות לגבי שנת בחירה, כאמור בתיקון, לגבי שנים אשר נקבעו בגין שומות שאינן על פי המוצהר (כגון שומות מאושרות כמוצהר ("01"), שומות בהסכם ("02" או "07"), שומות על פי מיטב השפיטה ("03"), צווים ("9") וכד'), יש לקבל את התיקונים הנובעים כתוצאה משינוי שנת הבחירה בהתאם לתיקון. בכל יתר הסוגיות אשר נדונו ו/או אושרו בהליכי השומה בעבר - יעמדו השומות שנעשו בעבר בתוקפן.

5.6 הדוחות המתוקנים יקלטו על פי מועד הגשתם (מועד חדש) על כל המשתמע מכך מכוח הוראות הפקודה, **לרבות לעניין התיישנות** וללא הטלת קנסות הנובעים מאיחור בהגשת דוחות. לאחר קליטת הדוחות המתוקנים יתקיימו בגינם הליכי שומה בהתאם להוראות חלק ט' לפקודה (סעיפים 145, 147 ו-158-150). ככל שמדובר בדוחות מתוקנים לפי סעיף 5.4 לעיל, יתקיימו דיוני השומה בכל הסוגיות אשר עולות מהדוחות המתוקנים. ככל שמדובר בדוחות מתוקנים לפי סעיף 5.5 לעיל, יתקיימו דיוני השומה ביחס לסוגיות הקשורות בשינוי שנת הבחירה בלבד.

5.7 יש לשים לב להשלכות מס אשר עשויות לנבוע במישור בעלי המניות⁶ של חברות אשר בוחרות להודיע על שנת הבחירה כאמור בתיקון, כגון: מקרים בהם חולקו דיבידנדים או ניתנו הלוואות לבעלי מניות מרווחי חברות בשנים בהן החברות חויבו במס מלא. במידה וחברות כאמור יגישו דוחות מתוקנים בהם ייתבעו הטבות במס על פי הוראות החוק, אזי הדיבידנדים שחולקו לבעלי מניותיהן ייחשבו, במקרים מסוימים, לדיבידנדים שחולקו מרווחי המפעל המוטב. כידוע, קיימים הסדרי מיסוי ייחודיים החלים על חלוקת רווחים ממפעל מוטב (כגון: תשלום מס חברות בגין הרווחים שהופטרו ממס וכן תשלום מס בשיעור של 15% בגין דיבידנד המחולק מרווחי מפעל מוטב (לרבות בעת חלוקת דיבידנד כאמור לחברה).

⁶ יחידים ו/או חברות.



5.8 במקרים בהם חברה חילקה דיבידנד כאמור בסעיף 5.7 דלעיל, עליה לצרף לכל אחד מהדוחות המתוקנים נספח מפורט שיכלול בין היתר את הפרטים הבאים: סכום הדיבידנד שחילקה באותה שנה, שנת המס אשר מרווחיה חולק הדיבידנד, פילוח של הרווחים מהם חולקו הדיבידנד, תשלום המס שנוכה בפועל, והכל כפי שהיו לפני הגשת הדוחות המתוקנים. בנוסף, יפורט בנספח השפעת המס על החברה ו/או בעלי מניותיה בגין הדיבידנדים שחולקו בפועל בעקבות הגשת הדוחות המתוקנים. על פקיד השומה לבדוק את השפעות השינוי בשנת הבחירה על חבות המס בגין חלוקת הדיבידנד. במידה וכתוצאה משינוי בשיעורי המס בגין חלוקת הדיבידנד נובע החזר מס, יש לבצעו לבעלי המניות בלבד ובתנאי שיגישו גם הם דוחות מתוקנים. במידה ונוצרת חבות מס (כגון בעת חלוקת דיבידנד לחברת אם שלא מושתה), יש לפעול בדרך של הוצאת שומת ניכויים לחברה המחלקת.

5.9 יודגש, אין באמור לעיל בכדי לאפשר לחברות, אשר שנות ההפעלה שנקבעו למפעלם המאושר במסלול החלופי ו/או במסלול המענקים היו שונות מהשנים המפורטות בתיקון (השנים המפורטות בסעיפים 1 ו-2 להנחיה זו), או שלא נקבעו להן כלל שנות הפעלה, לנצל את הוראת התיקון ולהודיע על שנת בחירה בתוך 90 יום מיום פרסומו של התיקון.

5.10 מאחר והתיקון פורסם ביום 16.11.2008, היום האחרון לקבלת הודעות על שנת הבחירה בהתאם לקבוע בתיקון ובהנחיה זו יהא יום 15.2.2009.

בברכה,

רשות המיסים בישראל