

פרק י': עידוד ותמרוץ של מחקר ופיתוח

- השם 64. פרק זה יהיה "חוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026".
- סעיפי החוק 65. ואלה סעיפי החוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026:

ד ב ר י ה ס ב ר

הוא תמריץ מס מבוסס פעילות מהותית. הכרה זו נובעת מההבנה כי תמריצים הניתנים בקשר לפעילות מהותית בתחום שיפוט מסוים, פגיעים פחות לסיכוני שחיקת בסיס מס והעברת רווחים (BEPS), ולפיכך קטנה הסבירות כי הם ייצרו את הסיכונים אשר מדיניות המס הגלובלי המזערי שמקדם ה-OECD נועדה לטפל בהם.

למדיניות עידוד מחקר ופיתוח (בפרק זה – מו"פ) באמצעות תמריצי מס, יש גם מכלול יתרונות משמעותיים בהיבט של מדיניות ציבורית, כלכלית ומיסויית, כפי שמשקף במדיניות המומלצת של ארגון ה-OECD. ראשית, זיכוי מס נתפס ככלי יעיל ואפקטיבי במיוחד לעידוד השקעות מו"פ, שכן הוא מאפשר מתן תמיכה ממוקדת וודאית להוצאות הספציפיות שהוצאו בפרויקט מו"פ. לזיכוי מס ניתן לייחס גם השפעות זליגה חיוביות (Spillover Effects) על כלל המשק. השפעות אלה נובעות מהעובדה כי חדשנות טכנולוגית וידע שנוצר כתוצאה מפעילות מו"פ של חברות, עשויים לחלחל לידיעת גורמים אחרים במשק, ובכך להגביר את הפיריון והצמיחה הכלכלית הכוללת. נוסף על כך, הוצאות המו"פ עצמן גם תורמות למשק בדרכים אחרות כדוגמת יצירת מקומות עבודה בפריון גבוה או רכישות מוצרים ונכסים.

בשל האמור, מוצע לחוקק כאמור חוק חדש אשר ייקרא "חוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026", אשר בו יינתן תמריץ בצורה של זיכוי ממס. הזיכוי המוצע לפי החוק המוצע (להלן – הזיכוי ממס), מתמקד בהוצאות מחקר ופיתוח שהוצאו במדינת ישראל על ידי מפעלי תעשייה, שיש להם תרומה גדולה לכלכלה בישראל, ושמידניות רבות פועלות למשוך אותם לפעול בתחומן, באמצעים שונים. החוק המוצע מקנה לחברות כשירות תושבות ישראל, אשר משתייכות לקבוצה זכאית ועומדות בתנאי סף מסוימים, זכאות לקבלת זיכוי ממס בשיעור מסוים מהוצאות המחקר והפיתוח שלהן, לאחר שההוצאות המזכות אושרו על ידי רשות החדשנות. הכול, תוך הבחנה בין אזורים פריפריה לאזורים אחרים. כמו כן, וכדי לוודא שהתמריץ המוצע יביא לתועלת המרבית למשק, וכדי לוודא שיוגדר כתמריץ כשיר בהתאם לכללי ה-OECD אשר עורם מעוצבים בימים אלה, מוצע לקבוע סמכות לשר האוצר להחליט על אפשרות של הפיכת הזיכוי למענק, בתנאים שיקבע.

פרק י'

סעיפים בפרק י' להצעת חוק זו, מוצעת מתכונת היוצרת 64 ו-65 דבר חקיקה עצמאי ולפיה הסעיף הראשון בפרק כללי זה (סעיף 64) מקים את החוק החדש שייווצר – חוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026 (בפרק זה – החוק המוצע), והסעיף השני (סעיף 65) מביא את נוסח החוק המוצע כדבר חקיקה נפרד.

כחלק ממטרתו לעידוד השקעות הון, החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (בפרק זה – החוק או חוק העידוד), מעניק מכלול של הטבות מס לחברות בעלות מפעלים תעשייתיים ומפעלים עתירי ידע. ההטבות העיקריות הניתנות למפעלים כאמור הן הפחתת שיעורי מס החברות החלים על הכנסה שהופקה מהפעילות המועדפת, וכן הפחתת שיעורי מס על דיבידנד המחולק מרווחים אלה. החוק קובע תנאי סף לקבלת ההטבות, ובהם פעילות ייצורית של המפעל והיותו בר תחרות, וכן קובע החוק הטבות נוספות, דוגמת פחת מואץ, למפעלים העומדים בתנאי החוק.

לנוכח שינויים במשטר המס הגלובלי, ובראשם חקיקה במדינות רבות של מס חברות מזערי בהתאם למודל פילאר 2 שמוביל ארגון ה-OECD, צפויה שחיקה ניכרת באפקטיביות של תמריצי המס הקיימים בישראל. לשינויים אלה צפויה להיות השפעה משמעותית על רמת האטרקטיביות של ישראל לחברות עתירות ידע, אשר מדינות רבות פועלות למשוך אותן לפעול בתחומן באמצעות הטבות מס מסוגים שונים. זאת, בשם לב לתרומתן המכרעת של חברות אלה לכלכלה המקומית, לפריון העבודה, להכנסות המדינה ממסים ולקידום החדשנות הטכנולוגית.

כדי לשמר את האטרקטיביות של מדינת ישראל לנוכח התהליכים האלה, קיבלה הממשלה את החלטה מספר 3591 מיום י"ב בכסלו התשפ"ו (2 בדצמבר 2025), בעניין אימוץ מודל פילאר 2 האמור וגיבוש תמריצים להבטחת האטרקטיביות של מדינת ישראל כאמור לעיל. בהחלטה האמורה הוחלט לגבש מערך תמריצים אשר יבטיח שמירה על האטרקטיביות של מדינת ישראל להשקעות ולפעילות עסקית אל מול מדינות העולם, בעיקר בכל הנוגע לתעשייה עתירת ידע. אך זאת בעמידה בכללים שפרסם ארגון ה-OECD ובתנאים שלפיהם ייחשבו התמריצים כתמריצים כשירים כמשמעותם בכללי ה-OECD. מבחינת כללי ה-OECD, תמריץ מס ייחשב כתמריץ מס כשיר אם

- “אזור פיתוח א” – כמשמעותו בתוספת השנייה לחוק לעידוד השקעות הון;
- “אמצעי שליטה”, “יחד עם אחר” ו”קרוב” – כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה;
- “הכנסה טכנולוגית מועדפת” – כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון;
- “הכנסה מועדפת” ו”מפעל תעשייתי” – כהגדרתם בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון;
- “הוצאות מחקר ופיתוח” – הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים, לרבות הוצאות כאמור שהונו;
- “הוצאות מחקר ופיתוח מזכות” – הוצאות מחקר ופיתוח של מפעל תעשייתי המנויות להלן, בהפחתת סכומי מענקים שניתנו בשל הוצאות מחקר ופיתוח של המפעל, ואולם לא יופחתו לעניין זה מענקים שניתנו בשל רכישת בניינים;

ד ב ר י ה ס ב ר

סעיף 1 לחוק המוצע

לסעיף קטן (א)

להגדרות “אזור פיתוח א”, “הכנסה מועדפת”, “הכנסה טכנולוגית מועדפת”, “מפעל תעשייתי” – החוק המוצע נועד כאמור לשמר ולחזק את יתרונותיה של מדינת ישראל לפעילות של תעשייה עתירת ידע, באמצעות מתן תמריץ מס בדרך של זיכוי על הוצאות מחקר ופיתוח. כדי להגשים מטרה זו החוק המוצע מתמקד בהוצאות של חברות שיש להן תרומה משמעותית לכלכלה בישראל ושמדינות רבות פועלות למשוך אותן באמצעים שונים לפעול בתחומן. חברות אלה הן, ככלל, החברות והמפעלים שאליהם מתייחס חוק העידוד, ועל כן ההגדרות של חברות ומפעלים כאמור וההגדרות הנוגעות להכנסות שהם מפקים, לקוחות מהחוק האמור.

כמו כן, כפי שיובהר בדברי ההסבר בהמשך פרק זה, מוצע שהתמריץ יינתן, בין השאר, בהבחנה בין אזורים שזקוקים לעידוד באופן מיוחד, לבין אזורים אחרים. לצורך ההבחנה בין האזורים השונים מוצע להשתמש באפיון האזורים כפי שנעשה בחוק העידוד, כאשר אזור פיתוח א' מפורט בתוספת לחוק העידוד ושם מפורטים האזורים שיש הצדקה מיוחדת לתמריץ בהם פעילות תעשייתית.

ככלל, מפעל תעשייתי הוא מפעל שיש בו פעילות ייצורית, והכנסה מועדפת היא הכנסה שהופקה או נצמחה ממפעל מועדף בישראל.

הכנסה טכנולוגית מועדפת היא הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה מנכס לא מוחשי מוטב (שהוא, בעיקרו, קניין רוחני) שבבעלותו המלאה או החלקית, ואשר נבעה ממחקר ופיתוח בישראל.

להגדרות “אמצעי שליטה”, “יחד עם אחר” ו”קרוב” – הגדרות אלה מפנות לסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (בפרק זה – הפקודה), אשר מגדיר את אמצעי השליטה בחבר בני אדם, כגון הזכות לרווחים, הזכות למנות דירקטור, הזכות להצבעה באספה הכללית, ואת היחסים הנחשבים יחסים קרובים בין ישויות שונות.

להגדרה “הוצאות מחקר ופיתוח” – מוצע להגדיר “הוצאות מחקר ופיתוח” תוך הפניה לכללי חשבונאות מקובלים, ואלה יהיו נקודת המוצא להוצאות המחקר והפיתוח המזכות, שהן הבסיס לתמריץ המס (הזיכוי ממס). כמו כן, מוצע להבהיר כי הגדרה זו כוללת גם הוצאות מחקר ופיתוח אשר הונו בהתאם לכללים החשבונאיים האמורים.

להגדרה “הוצאות מחקר ופיתוח מזכות” – שיעור הזיכוי ממס יהיה שיעור מהוצאות המחקר והפיתוח המזכות שהוציא המפעל התעשייתי. מוצע שמתוך כלל הוצאות המחקר והפיתוח, את הבסיס לזיכוי יהיו אותן הוצאות אשר הוגדרו כהוצאות מזכות, והן בכללן הוצאות שהוצאו בישראל ומהוות אינדיקציה לפעילות מחקר ופיתוח הנעשית בישראל, בדגש על השקעה בהון האנושי. לפיכך ההגדרה מורכבת מרכיבי הוצאות המפורטים להלן, כאשר לפני שיובאו הרכיבים בחשבון כבסיס לזיכוי, נדרשים להתקיים שני תנאים מקדמיים: אישור ההוצאות המזכות בידי רשות החדשנות וניכוי סכומי מענקים שניתנו למפעל בשל הוצאות מחקר ופיתוח. יחד עם זאת, לא ינוכו מענקים שניתנו בעבור רכישת בניינים. רכיבי הוצאות המחקר והפיתוח המזכות הם אלה:

(1) 100% מעלות השכר של עובדי המפעל המועסקים בפעילות מחקר ופיתוח בישראל; לעניין זה, "עלות שכר" – שכר העבודה ששולם לעובדי המפעל, כפי שדווח בטופס 0126 שהגישה החברה הכשירה לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993⁸⁷, בשינויים אלה:

(א) בתוספת סכום ששולם מעסיק לקרן השתלמות או לקופת גמל, אם לפי סעיף 3 לפקודה לא רואים אותו כהכנסת עבודה במועד ששולם לקרן ההשתלמות או לקופת הגמל;

(ב) בתוספת סכום תשלום דמי ביטוח ששולם מעסיק בעד עובדו לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח חדש], התשנ"ה-1995⁸⁸;

(ג) בניכוי מענקים עקב פרישה או מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7) לפקודה;

(ד) בניכוי הוצאות בשל תגמול הוני שלא הותרו בניכוי לפי סעיף 102(ד1) לפקודה;

(2) סכום הפחת שניתן לנכות בשנת המס לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941⁸⁹, בעד הנכסים היצרניים שנעשה בהם שימוש בישראל באותה שנת מס לצורך פעילות המחקר והפיתוח של המפעל, למעט סכום פחת שנוסף בשל היוון הוצאות; ולגבי נכסים יצרניים המשמשים את המפעל כאמור ואינם בבעלותו של בעל המפעל – דמי השימוש אשר שולמו בעד שימוש בנכסים כאמור בשנת המס;

ד ב ר י ה ס ב ר

אבל עלות השכר שלהם לא תיכלל בפסקה זו מכיוון שהם אינם מועסקים בפעילות המחקר והפיתוח (עם זאת, עלות השכר של עובדים אלה יכולה להיכלל בפסקה (5) להלן).

לפסקה (2)

הרכיב בפסקה זו מתייחס להוצאות הפחת המוכרות על נכסים יצרניים שנעשה בהם שימוש לצורך תהליך הפיתוח, ואם לא מדובר בנכסים של בעל המפעל, יובאו בחשבון דמי השימוש ששולמו בעד השימוש בנכסים. בהקשר זה יובהר כי שיעור הפחת שיילקח לצורך רכיב זה הוא שיעור הפחת בהתאם לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941, בלא פחת מואץ שניתן בהתאם לחקיקות אחרות, גם אם הן מתייחסות לתקנות האמורות, ולמעט סכום פחת שנוסף בשל היוון הוצאות. כמו כן, יובהר שלצורך חישוב סכום הפחת יופחתו סכומי המענקים שהתקבלו בשל רכישת הנכס בהתאם להוראות סעיף 21(ב) לפקודת מס הכנסה.

לפסקה (1)

הרכיב בפסקה זו הוא עלות שכר העובדים המועסקים בפעילות של מחקר ופיתוח בישראל. הגדרת השכר נקבעת באופן שכולל גם רכיבים שהם עלויות מעסיק, גם אם הם לא נרשמים במועד תשלום השכר כחלק משכר העובד, כגון הפרשות המעסיק לקופת גמל או קרן השתלמות בעבור העובד, וחלקו של העובד בתשלומי ביטוח לאומי. לצד זאת מוצע להחריג מענק שניתן בגין פרישה או מוות, מאחר שמדובר במענק המהווה זכות קנויה לעובד אך לא ביטוי לפעילות מחקר ופיתוח עכשווית, וכן הוצאה בעבור תגמול הוני שנכלל ברכיב השכר של העובד בשנת המס, אבל לא הותר כהוצאה לחברה בהתאם להוראות סעיף 102(ד1) לפקודה. כמו כן, הרכיב בפסקה זו הוא רק בשל עלות השכר של עובדי המפעל המועסקים באופן ישיר (גם אם באופן חלקי) בפעילות המחקר והפיתוח. כך שיתכן שיהיו עובדים אשר שכרם נכלל בהוצאות המחקר והפיתוח במובן החשבונאי,

⁸⁷ ק"ת התשנ"ג, עמ' 408.

⁸⁸ ס"ח התשנ"ה, עמ' 210.

⁸⁹ ע"ר 1941, תוס' 2, עמ' 1261.

(3) 65% מסך הוצאות המחקר והפיתוח שהוציא המפעל בשנת המס באמצעות קבלני משנה –

(א) בישראל ובלבד שקבלן המשנה לא תבע בעדן זיכוי ממס מכוח חוק זה; לעניין זה, "קבלן משנה" – למעט קרוב של החברה הכשירה שהמפעל בבעלותה;

(ב) מחוץ לישראל, לצורך ביצוע ניסויים קליניים וטוקסיקולוגיים שלא ניתן לבצעם בישראל ולצורך ביצוע פעולות אחרות, מסוגים שיקבע שר האוצר, שלא היה ניתן לבצען בישראל;

(4) הוצאות בעבור רכיבים, ציוד חד-פעמי וחומרים מתכלים, שנצרכו במלואם במהלך שנת המס במסגרת פעילות מחקר ופיתוח בישראל;

(5) הוצאות מחקר ופיתוח שהוציא המפעל בישראל שאינן כלולות בפסקאות (1) עד (4), למעט הוצאות לשכירות או פחת על בניינים, וזאת עד לתקרה בסכום השווה ל-20% מעלות השכר של עובדי המפעל המועסקים בפעילות מחקר ופיתוח בישראל;

"חברה כשירה" – חבר בני אדם שמתקיימים בו התנאים האמורים ברישה ובפסקאות (2) עד (5) של ההגדרה "חברה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון;

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקה (3)

הרכיב בפסקה זו מתייחס להוצאה שהוציאה החברה בעבור פעילות מחקר ופיתוח של קבלני משנה שלה, הנעשית בישראל, וכן בעבור פעילות מחקר ופיתוח מחוץ לישראל שלא היה ניתן לבצעה בישראל מהסוג שנקבע בפסקה – ניסויים קליניים וטוקסיקולוגיים, או פעילות אחרת שלא ניתן לבצעה בישראל, שנעשו גם הן על ידי קבלן משנה מסוגים שיקבע שר האוצר. מאחר שקבלני המשנה הם ישויות משפטיות נפרדות, ושהתשלום לקבלני המשנה כולל גם תשלום בשל מרכיב של רווח קבלן המשנה, מוצע לקבוע שלא יובאו בחשבון כלל ההוצאות של קבלני המשנה, אלא רק שיעור של 65% מהן. כמו כן, מוצע להחריג מתן זיכוי בשל פעילות של קבלן משנה, אם אותו קבלן משנה כבר קיבל זיכוי ממס בשל אותן הוצאות לפי החוק המוצע. לבסוף, לעניין הוצאות של קבלן משנה שפועל בישראל, מוצע להחריג הוצאות של קבלן משנה שהוא קרוב של החברה, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. זאת כדי למנוע תכנוני מס שנועדו להגדיל את הזיכוי ברמת הקבוצה.

לפסקה (4)

רכיב זה מתייחס להוצאות שהוצאו לרכישת ציוד וחומרים מתכלים ששימשו לצורך פעילות המו"פ של המפעל ושנצרכו במהלך שנת המס.

לפסקה (5)

רכיב זה הוא רכיב סל כללי, אשר מביא בחשבון הוצאות שהן חלק מהוצאות המחקר והפיתוח של החברה, אך אינן מפורטות בפסקאות האחרות, כגון הוצאות תקורה שונות. לצורך יצירת מנגנון פשוט, ומאחר שישנם קשיי הערכה להוצאות אלה ולתרומתן למשק, מוצע לקבוע כלל אחיד שיכיר בהוצאות אלה עד לתקרה של 20% מעלות השכר של עובדי המפעל המועסקים במחקר ופיתוח בישראל (לפי ההגדרה של "עלות שכר" לעיל בפסקה (1)).

להגדרה "חברה כשירה" – הזכאות לזיכוי ממס מוקנית כאמור לחברה תושבת ישראל. כדי לשמר אחידות בחקיקה, ההגדרה מפנה לרישה ולפסקאות (2) עד (5) של ההגדרה "חברה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק העידוד. הגדרה זו קובעת בין השאר את התנאים האלה:

(א) מדובר בחברה שהתאגדה בישראל או שותפות ששותפות בה רק חברות שהתאגדו בישראל;

“חוק לעידוד השקעות הון” – חוק לעידוד השקעות הון, התשי”ט–1959⁹⁰;

“חוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות בתעשייה” – חוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ”ד–1984⁹¹;

“המנהל” – המנהל כהגדרתו בפקודה, לרבות מי שהוא הסמיכו לצורך חוק זה;

“מענק” – מענק, סיוע, מימון או תמיכה כספיים שניתנו בידי מדינת ישראל, מדינה זרה, תאגיד או גוף שהוקמו בחוק, רשות ציבורית, רשות מקומית, או מי מטעמם;

“מפעל מו”פ” – מפעל תעשייתי שהתקיימו בו התנאים הקבועים בפסקאות (2) או (3) בהגדרה “מפעל טכנולוגי מועדף” שבסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, וסך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה שעימה נמנית החברה בעלת המפעל, היה פחות מ־10 מיליארד שקלים חדשים;

“מפעל מו”פ מיוחד” – מפעל תעשייתי שהתקיימו בו התנאים הקבועים בפסקאות (2) או (3) בהגדרה “מפעל טכנולוגי מועדף” שבסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, וסך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה שעימה נמנית החברה בעלת המפעל, היה 10 מיליארד שקלים חדשים או יותר;

ד ב ר י ה ס ב ר

זו נועדה להבטיח כי הסמכויות המינהליות והמקצועיות ליישום זיכוי המס המוצע ירוכזו בידי אותו הגוף אשר אמון על מערך מס ההכנסה.

להגדרה “מענק” – הזיכוי ממס אינו אמור להינתן נוסף על מענקים אחרים הניתנים מכל גורם שהוא, בשל אותן הוצאות, שכן תוצאה כזו מהווה כפל לא מוצדק. לכן, כאמור לעיל, יש התחשבות במענקים שניתנו בהגדרה של ההוצאות המזכות. לאור תכלית זו מוצע להגדיר את המונח “מענק” באופן רחב, לרבות את סוגי הגורמים שמעניקים מענקים.

להגדרות “מפעל מו”פ” ו”מפעל מו”פ מיוחד” – הגדרות אלה נועדו לזהות קטגוריה של מפעלים שיש בהם מאפיינים טכנולוגיים ושיעורי הוצאות מו”פ מהותיים. ההגדרה מתבססת על התנאים הקבועים בהגדרות “מפעל טכנולוגי מועדף” ו”מפעל טכנולוגי מיוחד” שבסעיף 51 לחוק העידוד. בשל ההכרה של המחוקק בחשיבותם של מפעלים אלה, הם זכאים כבר היום להטבות מס מוגברות לפי חוק העידוד.

יחד עם זאת, ההגדרות המוצעות משמיטות במכוון את התנאי בדבר היות המפעל “מפעל ברתחרות”, הנדרש ככלל לצורך קבלת הטבות לפי חוק העידוד. השמטה זו

(ב) החברות האלה לא החילו על עצמן את ההוראות הנוגעות לחברות משפחתיות או חברות שקופות (בפסקה זו – החברה) ואין מדובר בקיבוץ;

(ג) אין מדובר בחברה בבעלות ממשלתית מלאה;

(ד) השליטה על עסקי החברה וניהולם מופעלים מ ישראל;

(ה) החברה מנהלת פנקסים קבילים ומגישה דוחות כנדרש;

(ו) אין לחברה ולבעל תפקיד בה הרשעות בעבירות מס כמפורט בסעיף האמור.

יצוין כי ההפניה האמורה אינה כוללת את פסקה (1) להגדרה בחוק העידוד הדורשת בעלות על “מפעל מועדף” המפיק הכנסה מועדפת. זאת במטרה להחיל את הטבת המס גם על חברות שטרם הבשילו לכדי ייצוא בשיעורים הקבועים בחוק העידוד, כגון חברות המצויות בשלבי מחקר ופיתוח. באופן זה, התנאים לזכאות בהתאם להגדרה המוצעת מתמקדים בזהות החברה וויקתה למדינת ישראל ועברה ה”נקי” מבחינת דיני המס, בלי להתנות את ההטבה בקיומו של מפעל מועדף בבעלותה.

להגדרה “המנהל” – מוצע לקבוע כי “המנהל” לעניין החוק המוצע יהיה המנהל כהגדרתו בפקודת מס הכנסה. הגדרה

⁹⁰ ס”ח התשי”ט, עמ’ 234; התשפ”ד, עמ’ 154.

⁹¹ ס”ח התשמ”ד, עמ’ 100.

“נכסים יצרניים” – מכונות וציוד אחר המשמשים מפעל תעשייתי שהוצאות הפחת בשלהם נרשמות בהוצאות המחקר והפיתוח של המפעל, למעט רכב פרטי או רכב מסחרי כהגדרתם בפקודת התעבורה [נוסח חדש]⁹², ולמעט בניינים;

“פעילות מחקר ופיתוח” – פעילות של מחקר ופיתוח; לעניין זה, “מחקר” ו”פיתוח” – כהגדרתם בסעיף 4 לחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות בתעשייה;

“הפקודה” – פקודת מס הכנסה⁹³;

“קבוצה” – קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה בלמעלה מ-50% מכל אמצעי השליטה בכל אחת מהישויות האחרות, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

“קבוצה זכאית” – קבוצה שמתקיימים בה כל אלה:

ד ב ר י ה ס ב ר

לגביהם היא צמצום ההכרה בהוצאות בשלהם לצורך מתן הטבות.

להגדרה “פעילות מחקר ופיתוח” – מוצע להגדיר “פעילות מחקר ופיתוח” בדרך של הפניה להגדרות המונחים “מחקר” ו”פיתוח” כפי שהם קבועים בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות בתעשייה, התשמ”ד-1984. בהתאם להוראות החוק האמור, “מחקר” מוגדר כחקירה מתוכננת במטרה לגלות ידע חדש, מתוך ציפייה שידע זה יהא מועיל בפיתוח מוצר חדש או תהליך חדש, או בשיפור מהותי במוצר או בתהליך קיימים. “פיתוח” מוגדר כיישום ממצאי מחקר או ידע אחר, המכוונים לייצור מוצר חדש או לפיתוח תהליך חדש או לשיפור מהותי במוצר קיים או בתהליך קיים.

להגדרה “קבוצה” – מוצע להגדיר קבוצה כקבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה בלמעלה מ-50% מכל אמצעי השליטה בכל אחת מהישויות האחרות, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר. הגדרה זו משמשת בסיס להגדרה של “קבוצה זכאית”. מדובר על הגדרה הדומה להגדרה של “קבוצה” בסעיף 51כד לחוק העידוד, אך מוצע להבהיר במסגרתה כי יש להחזיק מעל 50% בחברה כדי שזו תיחשב כחלק מהקבוצה, וזאת כדי למנוע מצב שבו חברות ייחשבו כמשויכות ליותר מקבוצה אחת.

להגדרה “קבוצה זכאית” – ההגדרה קובעת את תנאי הסף של הקבוצה, אשר מקימים לחברות המשתייכות אליה את הזכאות לקבל את הזיכוי ממס. ההגדרה מתייחסת לחברות הכשירות שבקבוצה. תנאי הסף של הקבוצה להקמת הזכאות הם התנאים המצטברים שלהלן:

נועדה להרחיב את תחולת ההטבה ולאפשר גם למפעלים הנמצאים בשלבי פעילות מוקדמים יותר, אשר טרם הגיעו לרמת היצוא הנדרשת לצורך סיווגם כמפעל ברי-תחרות, ליהנות משיעור הזיכוי המוגבר. זאת מתוך הכרה בחשיבות עידוד פעילות המחקר והפיתוח שלהם.

ההבחנה בין מפעל מו”פ למפעל מו”פ מיוחד היא שמפעל מו”פ מיוחד הוא מפעל שסך ההכנסות בשנת המס, של הקבוצה שעומה נמנית החברה בעלת המפעל, היה 10 מיליארד שקלים חדשים או יותר. בשל התועלת שבמשיכת מפעלים בקבוצות כאלה לישראל, חוק העידוד כבר מגדיר מפעלים אלה (שעומדים בתנאי של מפעל ברי-תחרות) כ”מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד”, ומקנה למפעלים כאמור הטבות משמעותיות יותר. מוצע להמשיך עם המדיניות האמורה, ולהקנות למפעלים שהם חלק מקבוצות כאלה גם זיכוי ממס גבוה יותר לפי החוק המוצע.

למען הסר ספק, יובהר כי “מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד” ו”מפעל טכנולוגי מועדף”, כהגדרתם בחוק העידוד, נכללים מעצם הגדרתם בגר “מפעל מו”פ מיוחד” ו”מפעל מו”פ”, בהתאמה, שכן הם עומדים בתנאים הנדרשים.

להגדרה “נכסים יצרניים” – הגדרה זו נכללה לצורך הבהרת הנכסים שיובאו בחשבון לצורך חישוב הוצאות הפחת, אשר מהוות כאמור רכיב בהוצאות המחקר והפיתוח שמזכות בקבלת זיכוי ממס. אם ישנם נכסים יצרניים אשר הוצאות הפחת בשלהם נרשמות כהוצאות מחקר ופיתוח של המפעל התעשייתי, ההוצאות בשל נכסים אלה ייכללו בבסיס המזכה בתמריץ. אך זאת למעט כלי רכב פרטיים או מסחריים ובניינים, שהם נכסים שהמדיניות המקובלת

⁹² דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 7, עמ’ 175.

⁹³ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ’ 120.

(1) סך ההכנסות המצטברות של כל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה בשנת המס, שהן הכנסה מועדפת או הכנסה טכנולוגית מועדפת –

(א) עמד על 100 מיליון שקלים חדשים לפחות; סכום זה יתואם ב־1 בינואר בכל שנה לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת;

(ב) מהווה 60% לפחות מכלל ההכנסות של החברות המשתייכות לקבוצה שהן תושבות ישראל, ובלבד שלעניין זה לא ייכלל בהכנסות של חברה דיבידנד שהתקבל במישרין מחברה אחרת המשתייכת לקבוצה;

(2) בחברות הכשירות המשתייכות לקבוצה מועסקים 200 עובדים או יותר במשרה מלאה בישראל בשנת המס; לעניין זה, יראו עובד המועסק עד ארבע שעות עבודה ביום כעובד בחצי משרה, ועובד המועסק רק בחלק משנת המס כעובד במשרה חלקית ששיעורה הוא החלק היחסי משנת המס שבה הוא מועסק;

“רשות החדשנות” – הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, שהוקמה בסעיף 5 לחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות בתעשייה;

“שנת פעילות המו”פ” – שנת המס שבה הוצאו הוצאות המחקר והפיתוח שלגביהן מוגשת בקשת הזיכוי ממס לפי סעיף 2.

(ב) לכל מונח אחר בחוק זה תהיה המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקה (2)

התנאי הקבוע בפסקה זו הוא שבחברות הכשירות שבקבוצה מועסקים לפחות 200 עובדים במשרה מלאה בישראל בשנת המס. לעניין זה נקבע שעובד המועסק עד ארבע שעות עבודה ביום ייחשב לעובד בחצי משרה, ועובד המועסק רק בחלק משנת המס ייחשב לעובד במשרה חלקית ששיעורה הוא החלק היחסי משנת המס שבה הוא מועסק.

להגדרה “רשות החדשנות” – רשות החדשנות היא הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, כאמור בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ”ד–1984.

להגדרה “שנת פעילות המו”פ” – ההגדרה מתייחסת לשנת המס שבה הוצאו הוצאות המחקר והפיתוח שלגביהן מוגשת בקשת הזיכוי לפי סעיף 2 לחוק המוצע.

לסעיף קטן (ב)

מאחר שהחוק המוצע עוסק בתמריץ מס, ולשם האחידות והבהירות, נקבע בסעיף קטן זה כי לכל מונח

לפסקה (1)

נדרש שסך ההכנסות שמקורן בהכנסה מועדפת והכנסה טכנולוגית מועדפת של כל החברות הכשירות בקבוצה, בשנת המס –

(1) יעמוד על 100 מיליון שקלים חדשים לפחות. סכום זה יעודכן ב־1 בינואר בכל שנה לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת. לעניין זה יובהר כי ההתייחסות להכנסות מצטברות, של הכנסות שהן הכנסה מועדפת והכנסה טכנולוגית מועדפת, היא במונחי מחזור ולא רווח;

(2) יהווה 60% לפחות מכלל ההכנסות של החברות בקבוצה שהן תושבות ישראל, ובלבד שלעניין זה לא ייכלל בהכנסות של חברה דיבידנד שהתקבל במישרין מחברה אחרת שהיא חלק מהקבוצה הרבי־לאומית (כלומר – יש למעט דיבידנדים מהכנסות החברה, אף אם הדיבידנד חולק מחברה שאינה תושבת ישראל).

זכאות לזיכוי ממס 2. (א) חברה כשירה שהוציאה בשנת מס הוצאות מחקר ופיתוח מזכות והשתייכה לאותה קבוצה זכאית במהלך כל שנת המס האמורה, זכאית לזיכוי ממס בהתאם להוראות סעיף קטן (ג), בהתקיים כל אלה:

(1) כל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית ייפו את כוחה של אחת מהן להגיש בעבורן דיווחים לעניין הוצאות המחקר והפיתוח המזכות שלהן לאותה שנת מס, ולהיות הנישומה לעניין זה כאמור בסעיף 4 (בחוק זה – החברה המייצגת);

(2) החברה המייצגת הגישה לרשות החדשנות, בתוך 24 חודשים מתום שנת פעילות המו"פ, בקשה לאישור סיווג הוצאות המחקר והפיתוח של כל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה כהוצאות מזכות, בצירוף ייפוי הכוח האמור בפסקה (1), והבקשה אושרה בידי רשות החדשנות כאמור בסעיף קטן (ב);

(3) החברה המייצגת הגישה לפקיד השומה דוח מרכז (להלן – הדוח המרכזי), בטופס שקבע המנהל, שכוללים בו, בין השאר הפרטים המנויים בפסקאות משנה (א) עד (ד) שלהלן, בצירוף ייפוי הכוח לפי פסקה (1) ואישור רשות החדשנות כאמור בפסקה (2):

(א) פרטי הקבוצה המבססים כי מדובר בקבוצה זכאית;

ד ב ר י ה ס ב ר

החדשנות ולפקיד השומה ותקבל החלטות בשם החברות בקבוצה לעניין הזיכוי ממס, והליכי השומה יתנהלו מולה.

לפסקה (2)

התנאי הקבוע בפסקה זו הוא שהחברה המייצגת תגיש לרשות החדשנות, בתוך 24 חודשים מתום שנת פעילות המו"פ, בקשה לאשר את סיווג הוצאות המחקר והפיתוח של כל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה, כהוצאות מזכות, וצירפה לבקשה את ייפוי הכוח האמור בפסקה (1). תקופה זו נקבעה כדי לאפשר לחברות להשלים את הליכי הכנת הדוח השנתי לפני הגשת הבקשה, וזאת שכן האישור על הוצאות המחקר והפיתוח המזכות יינתן על סמך דוח שנתי מבווקר וחתום. ואולם התקופה הוגבלה כדי לתת ודאות לממשק ולמדינה באשר לזיכויים הצפויים להינתן. יחד עם זאת, יובהר כי החברות בקבוצה יוכלו להשלים את הגשת הבקשה מוקדם יותר אם רצונן בכך לצורך קבלת הזיכוי ממס מוקדם יותר. נוסף על כך לצורך קבלת הזיכוי ממס, נדרש כמובן כי הבקשה האמורה תאושר בידי רשות החדשנות בהתאם להוראות סעיף קטן (ב) המוצע.

לפסקה (3)

התנאי הקבוע בפסקה זו הוא שהחברה הגישה לפקיד השומה דוח מרכז (בפרק זה – הדוח המרכזי) בטופס שקבע

אחר בחוק המוצע, שלא פורט במסגרת ההגדרות שלעיל, תהיה המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

סעיף 2 לחוק המוצע

סעיף 2 לחוק המוצע קובע את מהותו של הזיכוי ממס ואת התנאים לקבלתו.

לסעיף קטן (א)

לפי המוצע, חברה כשירה שהוציאה בשנת מס הוצאות מחקר ופיתוח מזכות והשתייכה לאורך כל שנת המס האמורה לאותה קבוצה זכאית, זכאית לקבל זיכוי ממס, בהתקיים התנאים המפורטים להלן. כל התנאים המפורטים נדרשים להתקיים לפני שהחברה הכשירה תהיה זכאית לנצל את הזיכוי ממס.

לפסקה (1)

התנאי הקבוע בפסקה זו הוא שכל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית ייפו את כוחה של אחת מהן להגיש בעבורן דיווחים לעניין הוצאות המחקר והפיתוח המזכות שלהן לאותה שנת מס ולהיות נישומה לעניין זה. מוצע להגדיר את החברה שייפו את כוחה כ"חברה מייצגת", וכפי שיפורט בהמשך היא תגיש דיווחים לרשות

(ב) דיווח לגבי הוצאות המחקר והפיתוח המזכות שהוציאה בשנת המס כל אחת מהחברות הכשירות המשתייכות לקבוצה;

(ג) סכום הזיכוי ממס שזכאית לו הקבוצה בכללותה ואופן חישוב הזיכוי, כאמור בסעיף 3;

(ד) פירוט לגבי אופן חלוקת סכום הזיכוי ממס שזכאית לו הקבוצה בכללותה, בין החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה; החברה המייצגת אינה רשאית לחזור בה מייחוס סכום הזיכוי ממס הצפוי לכל אחת מהחברות הכשירות, לאחר הגשת הדוח המרכזי;

(4) החברה הכשירה הגישה בקשה לקבלת זיכוי ממס לפי הוראות סעיף קטן (ג).

(ב) הוגשה בקשה לרשות החדשנות לפי סעיף קטן (א)(2), תודיע הרשות לחברה המייצגת ולמנהל, בתוך 180 ימים מהמועד שבו אישרה את קבלת הבקשה והמסמכים הנלווים אליה, אם החליטה לאשר את הבקשה או לדחותה ומה נימוקי ההחלטה; לא הודיעה רשות החדשנות על החלטתה בבקשה עד תום התקופה האמורה, יראו כאילו נתנה הרשות אישור כי ההוצאות שפורטו בבקשה מסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח מזכות, ואולם אם דרשה רשות החדשנות השלמת מסמכים מהחברה המייצגת, לא יובא במניין התקופה למתן החלטה כאמור פרק הזמן שממועד הדרישה עד למועד השלמת המסמכים בידי החברה המייצגת.

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקה (4)

התנאי הקבוע בפסקה זו הוא שהחברה הכשירה תגיש את הבקשה לקבלת זיכוי לפי הוראות סעיף קטן (ג).

לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע שאם הוגשה בקשה לרשות החדשנות להכיר בהוצאות המחקר והפיתוח של חברות כשירות כהוצאות מחקר ופיתוח מזכות, כאמור לעיל בסעיף קטן (א)(2) המוצע, תודיע רשות החדשנות לחברה המייצגת ולמנהל, בתוך 180 ימים מהמועד שבו אישרה את קבלת הבקשה וכל המסמכים הנלווים אליה, אם החליטה לאשר את הבקשה או לדחותה, מה סכום הוצאות המחקר והפיתוח המזכות, ומהם נימוקי ההחלטה. מוצע לקבוע שאם לא הודיעה רשות החדשנות על החלטתה בבקשה עד תום התקופה האמורה, יראו כאילו נתנה הרשות אישור כי ההוצאות שפורטו בבקשה האמורה הן הוצאות מחקר ופיתוח מזכות. לצד זה מוצע לקבוע כי במקרה שבו ביקשה הרשות השלמת מסמכים מהחברה המייצגת, ובכלל זה באמצעות פגישה פרונטלית, לא יובא במניין התקופה למתן החלטה פרק הזמן שממועד הדרישה עד למועד השלמת המסמכים על ידי החברה המייצגת.

המנהל, שצורפו אליו ייפוי הכוח לפי פסקה (1) ואישור רשות החדשנות האמורה בדוח ייכללו, בין השאר, כל אלה: פרטי הקבוצה המבססים כי מדובר בקבוצה זכאית; דיווח לגבי הוצאות המחקר והפיתוח המזכות שהוציאו בשנת המס כל אחת מהחברות הכשירות שהן חלק מהקבוצה; סכום הזיכוי ממס שזכאית לו הקבוצה בכללותה ואופן חישוב הזיכוי, כאמור בסעיף 3 לחוק המוצע; ופירוט לגבי אופן חלוקת הזיכוי בין החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה. יובהר כי החברה המייצגת רשאית לחלק את כלל הזיכוי שחברות הקבוצה זכאיות לו בהתאם לשיקול דעתה (כלומר חברה כשירה תוכל לקבל זיכוי בסכום שגובה מהסכום שהיא זכאית לו בשל הוצאות המו"פ המזכות שלה).

מוצע לקבוע כי החברה המייצגת לא תהיה רשאית לחזור בה מייחוס סכום הזיכוי ממס הצפוי לכל אחת מהחברות הכשירות, לאחר הגשת הדוח המרכזי (וכך גם שאר החברות בקבוצה), וכי רק החברה שהזיכוי יוחס לה במקור תוכל לנצל אותו.

הדוח המרכזי יהווה הבסיס לדרישת הזיכוי על ידי החברות בקבוצה, והליכי השומה יתנהלו בקשר אליו.

(ג) חברה כשירה כאמור בסעיף קטן (א) זכאית להגיש בקשה לזיכוי ממס, בסכום הזיכוי ממס שיוחס לה בדוח המרכז, לפי אחת מהאפשרויות שלהלן:

(1) בקשה לזיכוי כנגד מס הכנסה שהיא חייבת בו, בשל הכנסה שהופקה או נצמחה בשנת המס העוקבת לשנת המס שלאחר שנת פעילות המו"פ; בקשה לפי פסקה זו תוגש עם הדוח השנתי לפי סעיף 131 לגבי שנת המס האמורה ויצורף לה הדוח המרכז;

(2) בקשה לזיכוי כנגד מס מקומי משלים, כהגדרתו בחוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, התשפ"ו-2025⁹⁴, שהיא חייבת בו בשל הכנסה שהופקה בשנת פעילות המו"פ; בקשה לפי פסקה זו תוגש עם הדוח שמוגש לפי סעיף 4 לחוק האמור לגבי שנת פעילות המו"פ ויצורף לה הדוח המרכז.

(ד) זיכוי ממס כאמור בסעיף קטן (ג), שלא היה ניתן לעשות בו שימוש, כולו או חלקו, בשנת המס האמורה באותו סעיף קטן, ניתן לעשות בו שימוש בשנות המס הבאות בזו אחר זו, כנגד חבות מס הכנסה או מס מקומי משלים של כל שנת מס כאמור, ובלבד שלא ייעשה שימוש בזיכוי ממס כאמור שהיה ניתן לעשות בו שימוש כבר בשנות מס קודמות.

(א) סכום הזיכוי ממס שזכאית לו קבוצה זכאית בעד שנת מס, יהיה הסך הכולל המתקבל מחיבור כל אלה: 3. חישוב סכום הזיכוי

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ג)

סעיף קטן זה קובע כנגד אילו מסים ניתן לנצל את הזיכוי ממס, ומה ההליך הרלוונטי לכך מוצע כי חברה כשירה כאמור בסעיף קטן (א) תהיה זכאית להגיש בקשה לזיכוי ממס, בסכום הזיכוי שיוחס לה בדוח המרכז, לפי כל אחת מהאפשרויות שלהלן:

לפסקה (1)

בקשה לזיכוי כנגד מס הכנסה שהיא חייבת בו, בשל הכנסה שהופקה או נצמחה בשנת המס העוקבת לשנת המס שלאחר שנת פעילות המו"פ. בקשה לפי פסקה זו תוגש עם הדוח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה, לגבי שנת המס האמורה, ויצורף לה הדוח המרכז אשר הוגש על ידי החברה המייצגת. בהקשר זה יובהר כי אם חברה צופה שחבות המס שלה תקטן בעקבות ניצול הזיכוי, היא תוכל להקטין מראש את המקדמות המשולמות באותה שנת מס.

לפסקה (2)

בקשה לזיכוי כנגד מס מקומי משלים, כהגדרתו בחוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, התשפ"ו-2025 (להלן – חוק מס חברות מזערי), שהיא חייבת בו בשל הכנסה שהופקה בשנת פעילות המו"פ. בקשה לפי פסקה זו תוגש

⁹⁴ ס"ח התשפ"ו, עמ' 72.

(1) סך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של מפעלים תעשייתיים שבבעלות חברות כשירות המשתייכות לקבוצה, שהם מפעלים תעשייתיים באזור פיתוח א' או מפעלי מו"פ מיוחדים –

(א) כשהוא מוכפל בשיעור שעד למדרגה וב-15%;

(ב) כשהוא מוכפל בשיעור שמעל למדרגה וב-30%;

(2) סך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של מפעלים תעשייתיים שבבעלות חברות כשירות המשתייכות לקבוצה, שהם מפעלי מו"פ –

(א) כשהוא מוכפל בשיעור שעד למדרגה וב-2%;

(ב) כשהוא מוכפל בשיעור שמעל למדרגה וב-4%.

ד ב ר י ה ס ב ר

בשלב החמישי מחשבים את הזיכוי. החישוב מאפשר לחברות כשירות שהן חלק מקבוצות זכאיות שיש להן הוצאות מחקר ופיתוח בסכומים גבוהים (מעל למדרגה), לקבל זיכוי בשיעורים גבוהים יותר, כאשר שיעור הזיכוי גדל ככל שהוצאות המו"פ גדולות יותר. וזאת תוך שמירה על ההבחנה בין אזורי פריפריה לאזורים אחרים.

בהתאם, החישוב נעשה באופן זה: סכום הוצאות המו"פ המזכות שבקבוצה א' (שחושבו בשלב הרביעי) כשהוא מוכפל בשיעור שמתחת למדרגה – מקנה זיכוי בשיעור של 15%, ואותו סכום, כשהוא מוכפל בשיעור שמעל למדרגה – מקנה זיכוי בשיעור של 30%. סכום הוצאות המו"פ המזכות שבקבוצה ב', כשהוא מוכפל בשיעור שמתחת למדרגה – מקנה זיכוי בשיעור של 2%, ואותו סכום, כשהוא מוכפל בשיעור שמעל למדרגה – מקנה זיכוי בשיעור של 4%. אם לחברות הקבוצה יש הוצאות מו"פ מזכות שמתחלקות בין קבוצה א' לקבוצה ב', סכום הזיכוי יהיה החיבור של שתי התוצאות לעיל.

בהתאם לסעיף 2 לחוק המוצע, כל חברה כשירה, מתוך הקבוצה הזכאית, תהיה זכאית לסכום הזיכוי שחולק לה לפי הדוח המרכזי שתגיש החברה המייצגת.

יובהר שמנגנון זה חל גם על קבוצות שסך הוצאות המזכות שלהן אינו מגיע למדרגה של 1.2 מיליארד שקלים חדשים. במצב כזה, חלק ההוצאות "מעל למדרגה" יהיה אפס. כפועל יוצא מכך, חישוב הזיכוי בעבור קבוצה כזו יתבסס במלואו על שיעורי הזיכוי הנמוכים: 15% על הוצאות של מפעלים באזור פיתוח א' או מפעלי מו"פ מיוחדים, ו-2% על שאר הוצאות המחקר והפיתוח המזכות לקבוצה, שהם מפעלי מו"פ.

בשלב הראשון מחשבים את סך כל הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של כלל חברות הקבוצה.

בשלב השני, סך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של הקבוצה מחולק לשני רכיבים: החלק של ההוצאות ש"עד למדרגה" (עד 1.2 מיליארד שקלים חדשים) והחלק של ההוצאות ש"מעל למדרגה".

בשלב השלישי קובעים מהו השיעור של כל חלק מהוצאות המו"פ המזכות (החלקים שחושבו בשלב השני – עד למדרגה ומעל למדרגה) מתוך הסכום הכולל של הוצאות המו"פ המזכות של כלל חברות הקבוצה (הסכום מהשלב הראשון); כלומר כמה אחוזים – מתוך כלל הוצאות המו"פ המזכות של הקבוצה – מהווה הסכום עד למדרגה, כאשר תוצאת החישוב הזה נקראת "השיעור שעד למדרגה"; וכמה – מתוך כלל הוצאות המו"פ המזכות של הקבוצה – מהווה החלק שמעל למדרגה, תוצאת החישוב הזה נקראת "השיעור שמעל למדרגה". השיעור עד למדרגה" מחושב על ידי חלוקת סכום המדרגה של 1.2 מיליארד שקלים חדשים בסך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של החברות בקבוצה.

בשלב הרביעי, ולצורך ההבחנה בין המפעלים המתומצעים יותר מחלקים את הוצאות המו"פ המזכות של כלל חברות הקבוצה (שחושבו בשלב הראשון) לשני החלקים האלה: קבוצה א' – הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של מפעלים תעשייתיים שבבעלות חברות כשירות המשתייכות לקבוצה, שהם מפעלים תעשייתיים שממוקמים באזור פיתוח א' או מפעלי מו"פ מיוחדים, וקבוצה ב' – הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של מפעלים תעשייתיים שבבעלות חברות כשירות המשתייכות לקבוצה, שהם מפעלי מו"פ.

(ב) בסעיף זה –

“סך ההוצאות שמעל למדרגה” – סך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של כלל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית, בהפחתת סכום של 1.2 מיליארד שקלים חדשים, ואולם אם התוצאה המתקבלת קטנה מאפס – יראו אותה כאילו היא אפס;

“השיעור שמעל למדרגה” – התוצאה המתקבלת מחלוקת סך ההוצאות שמעל למדרגה, בסך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של כלל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית;

“השיעור שעד למדרגה” – התוצאה המתקבלת מחלוקת סכום של 1.2 מיליארד שקלים חדשים, בסך הוצאות המחקר והפיתוח המזכות של כלל החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית, ואולם אם התוצאה המתקבלת גדולה מאחת – יראו אותה כאילו היא אחת.

4. (א) הגישה החברה המייצגת דוח מרכז לפי סעיף 2(א)4, ישלח פקיד השומה למבקשת ולשאר החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית, הודעה בדבר סכום הזיכוי ממס שזכאית לו הקבוצה בכללותה וסכום הזיכוי ממס שכל אחת מהן זכאית לו, בהתאם לדוח המרכז.

(ב) פקיד השומה רשאי לשום את הדוח המרכז ולקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הזיכוי ממס שזכאיות לו החברה המייצגת ושאר החברות הכשירות המשתייכות לקבוצה הזכאית, כחלק מהליך השומה של הדוח של החברה המייצגת שהוגש לפי סעיף 131 לפקודה, בשנת המס שבה הוגש הדוח המרכז.

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ב)

סעיף זה ממייך את פקיד השומה לבחון ולשום את הדוח המרכז. מוצע כי שומת הזיכוי תיעשה באופן מרוכז, ברמת הדוח המרכז, כחלק מהשומה השנתית של החברה המייצגת על הדוח השנתי שהוגש לפי סעיף 131 לפקודה, בשנת המס שבה הוגש הדוח המרכז. יובהר כי הדוח המרכז יכול להיות מוגש לראשונה יחד עם דיווח לעניין חוק מס חברות מוערי, אבל השומה עצמה תיעשה כחלק משומת מס ההכנסה של אותה שנה, ובהתאם לכללים הנוגעים לשומת מס ההכנסה. ריכוז הליך השומה נועד לייעל את עבודת רשות המסים ולהבטיח בחינה אחידה ועקבית של זכאות הקבוצה כולה לזיכוי ממס. נוסף על כך, הסעיף נועד להבהיר כי כל ההוראות החלות על שומת ההכנסה יחולו גם בשומת הזיכוי ממס, בדומה לשומה של זיכויים אחרים.

לסעיף קטן (ב)

סעיף קטן זה מגדיר את המונחים המשמשים לחישוב הזיכוי ממס כפי שהוסבר לעיל.

סעיף 4 לחוק המוצע

סעיף זה מסדיר את הליך הגשת הבקשה, השומה והערעור על הזיכוי ממס, תוך התחשבות במבנה הדיווח המרכזי שנקבע בסעיף 2 לחוק המוצע. מטרת הסעיף היא ליצור מנגנון שומה יעיל, המונע כפל דיונים ומספק ודאות הן לרשות המסים והן לחברות הקבוצה.

לסעיף קטן (א)

מוצע לקבוע כשלב פרוצדורלי ראשוני, שלאחר הגשת הדוח המרכז על ידי החברה המייצגת, פקיד השומה ישלח הודעה בדבר סכום הזיכוי הנתבע בהתאם לדוח. כדי להבטיח שקיפות מלאה, ההודעה תישלח הן לחברה המייצגת והן לכל אחת מהחברות הכשירות בקבוצה הזכאית לזיכוי, בדבר הסכום שלו היא זכאית.

(ג) נעשתה שומה לדוח המרכז כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי פקיד השומה לקבוע את שומת הזיכוי ממס של חברה כשירה המשתייכת לקבוצה הזכאית, בהתאם לשומת הדוח המרכז, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת הדוח המרכז או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתה של החברה הכשירה בשנה שבה ביקשה זיכוי ממס בהתאם לדוח המרכז, לפי המאוחר שבהם.

(ד) במסגרת השגה או ערעור על השומה של חברה כשירה, רשאית היא להשיג או לערער על השפעת שומת הדוח המרכז על שומתה, אך לא על שומת הדוח המרכז עצמה.

(ה) תוקנה שומתה של חברה כשירה המשתייכת לקבוצה זכאית באופן המשפיע על הנתונים ששימשו בסיס לדוח המרכז, רשאי פקיד השומה לתקן את שומת הדוח המרכז, והוראות סעיפים קטנים (ג) ו-(ד) יחולו על תיקון כאמור בשינויים המחוייבים.

ערעור 5. על החלטות המנהל והחלטות רשות החדשנות לפי חוק זה ניתן לערער לבית המשפט המחוזי, ויחולו לעניין זה ההוראות לפי סעיפים 153 עד 158 לפקודה, בשינויים המחוייבים.

הוראות כלליות 6. הוראות לפי חלק י"ב לפקודה יחולו בשינויים המחוייבים לעניין חוק זה.

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ה)

סעיף קטן זה נועד להשלים את מנגנון השומה המרכזי וליצור הליך המבטיח את השלמות והעקביות של הנתונים המשמשים לחישוב הזיכוי ממס. סעיפים קטנים (ב) עד (ד) המוצעים עוסקים בהליך שבו שומת הדוח המרכז משפיעה על שומות החברות הכשירות ("זרימה כלפי מטה"), ואילו סעיף קטן זה מסדיר את המצב ההפוך, שבו תיקון בשומתה של חברה כשירה מחייב עדכון של הדוח המרכז ("זרימה כלפי מעלה"). בהתאם לאמור, אם תוקנה שומתה של חברה כשירה באופן המשפיע על הנתונים שדווחו בדוח המרכז (למשל אם הופחתו באופן משמעותי ההכנסות המועדפות של החברה הכשירה), פקיד השומה יהיה רשאי לתקן את שומת הדוח המרכז בהתאם.

סעיף 5 לחוק המוצע

מוצע לקבוע שעל החלטות המנהל והחלטות רשות החדשנות לפי החוק המוצע יהיה ניתן לערער לבית המשפט המחוזי, ויחולו לעניין זה ההוראות לפי סעיפים 153 עד 158 לפקודה, בשינויים המחוייבים.

סעיף 6 לחוק המוצע

מוצע לקבוע שהוראות לפי חלק י"ב לפקודה יחולו בשינויים המחוייבים לעניין החוק המוצע. מדובר בעיקר על הוראות לעניין ייצוג, סודיות, הסמכות וקביעת טפסים.

לסעיף קטן (ג)

סעיף קטן זה נועד להתמודד עם פערי הזמנים העלולים להיווצר בין מועד קביעת השומה לדוח המרכז (במסגרת שומת החברה המייצגת) לבין המועדים לקביעת שומותיהן של שאר החברות הכשירות בקבוצה. מאחר שסכום הזיכוי הסופי של כל חברה כשירה נגזר משומת הדוח המרכז, מוצע לקבוע הסדר של הארכת מועדים. לפי הסדר זה, פקיד השומה יהיה רשאי לקבוע את שומתה של חברה כשירה בהתבסס על תוצאות שומת הדוח המרכז, גם אם חלפו המועדים הרגילים לקביעת שומתה, וזאת עד למועד המאוחר מבין שניים: שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת הדוח המרכז, או המועד שבו הוא רשאי לשום את הכנסתה של החברה הכשירה, בשנה שבה היא ביקשה את הזיכוי (זאת בדומה לכלל דומה לעניין שומת חברה משפחתית וחברת בית).

לסעיף קטן (ד)

סעיף קטן זה קובע כלל חשוב למניעת כפל דיונים וריבוי התדיינות סביב אותן סוגיות. מוצע לקבוע כי הקביעות המהותיות לעניין חישוב סכום הזיכוי הכולל של הקבוצה (כגון היקף הוצאות המו"פ המזכות וזכאות הקבוצה) יוכרעו באופן סופי ומחייב במסגרת הדיון בשומת החברה המייצגת. לפיכך, חברה כשירה אחרת בקבוצה, במסגרת השגה או ערעור על שומתה שלה, תהיה רשאית לטעון טענות הנוגעות להשפעת תוצאות שומת הדוח המרכז על שומתה הפרטנית, אך לא תוכל לפתוח מחדש לדיון את הקביעות שנקבעו בשומת הדוח המרכז עצמה.

7. פטור ממס ערך מוסף
הטבה לפי חוק זה לא תיחשב לחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק לפי סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975⁹⁵.
8. סמכות שר האוצר לקבוע מתן מענק במקום זיכוי ממס
(א) על אף הוראות סעיף 2, שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע, בצו –

- (1) שסכום הזיכוי ממס לפי סעיף 2, או חלקו, ישולם לחברה כשירה כתשלום במקום זיכוי ממס, ובלבד שלא יקבע שניתן לקבל תשלום בשל זיכוי ממס שנוצל כנגד מס הכנסה או מס מקומי משלים לפי סעיף 2(ג);
- (2) תנאים וכללים לעניין גובה יתרת הזיכוי ממס שניתן לקבל בדרך של תשלום לחברה כשירה כאמור בפסקה (1), תנאים לתשלום, ומועדים לתשלום כאמור.
- (ב) קבע שר האוצר צו כאמור בסעיף קטן (א) –

(1) יראו את הזיכוי ממס שניתן לקבלו כתשלום בהתאם לצו האמור, כמענק לעניין פקודת מס הכנסה;

(2) אם שולם לחברה כשירה תשלום, בסכום העולה על סכום הזיכוי ממס שהיא זכאית לו לפי חוק זה, תחזיר החברה את ההפרש שבין סכומים אלה (בסעיף זה – סכום היתר) בתוך 90 ימים מיום שהמציא לה פקיד השומה דרישה להחזר, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכום היתר עד יום החזר; על סכום היתר ועל הפרשי ההצמדה כאמור יחולו הוראות פקודת המסים (גבייה)⁹⁶, כאילו היו מס, וכן יחולו עליהם הוראות חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980⁹⁷, כאילו היו חוב מס.

ד ב ר י ה ס ב ר

ה־OECD, כתמריץ מס כשירה יובהר כי כחלק מהסמכה זו יוכל שר האוצר להתגבר גם על הכלל הקבוע בסעיף 2(ג) לחוק המוצע, הקובע שאם לא נוצל הזיכוי בשנת מס מסוימת לא יהיה ניתן לנצלו בשנת מס מאוחרת יותר.

לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע כי אם קבע שר האוצר צו כאמור בסעיף קטן (א), יחולו הוראות אלה:

לפסקה (1)

יראו את הזיכוי שניתן לקבל כתשלום בהתאם לצו האמור כמענק לעניין פקודת מס הכנסה.

לפסקה (2)

אם שולם לחברה כשירה תשלום, בסכום העולה על סכום הזיכוי ממס שהיא זכאית לו לפי החוק המוצע, תחזיר החברה את ההפרש שבין סכומים אלה (סכום היתר) בתוך 90

סעיף 7 לחוק המוצע

מוצע לקבוע כי הטבה לפי החוק המוצע לא תיחשב לחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק לפי סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. המשמעות של התיקון היא שמקבל ההטבה לא יידרש לשלם מס ערך מוסף בשל קבלתה.

סעיף 8 לחוק המוצע

לסעיף קטן (א)

לפי שעה קיימת אי־בהירות באשר לכללים בנוגע לתמריצי מס המוגדרים ככשירים על ידי ה־OECD בהתאם למודל הפילאר 2. בשל זאת, וכדי לוודא שהתמריצים המוצעים מגשימים את תכליתם, מוצע להסמיך את שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים לעניין תשלום יתרת סכום זיכוי המס שלא נוצל, כמענק. שר האוצר יקבע כי חלק מהזיכוי ישולם כמענק, אם יידרש לעשות זאת כדי לוודא שהזיכוי יעמוד בכללים של

⁹⁵ ס"ח התשל"ו, עמ' 52.

⁹⁶ חוקי א"י, כרך ב', עמ' (ע) 1374, (א) 1399.

⁹⁷ ס"ח התש"ם, עמ' 50.

- ביצוע ותקנות 9. (א) שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה.
- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי, בצו, לשנות את האחוזים הנקובים בהגדרה "הוצאות מחקר ופיתוח מזכות" שבסעיף 1, ואת הסכומים והאחוזים הנקובים בהגדרה "קבוצה זכאית" שבסעיף 1.
10. תיקון חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע התשפ"ג-2023⁹⁸, בסעיף 7, האמור בו יסומן "(א)" ואחריו יבוא:
- "(ב) (1) שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות, לגבי סכום ששילמה חברה רוכשת בעד רכישת אמצעי שליטה בחברה מזכה בשנת המס 2026, שחלף קבלת הניכוי לפי סעיף 5, תהיה החברה הרוכשת רשאית לבחור לקבל זיכוי ממס; וכן רשאי הוא לקבוע כללים לחישוב הזיכוי ממס, תנאים למתן הזיכוי ממס, תנאים לתשלום יתרת הזיכוי ממס שלא נוצלה, ומועדים לתשלום כאמור; והכול ובלבד שהתקנות יבטיחו שווי ערך כלכלי דומה בין הזיכוי ממס לבין הניכוי לפי סעיף 5.
- (2) קבע שר האוצר כאמור בפסקה (1), ושולם לחברה הזיכוי ממס כתשלום, בסכום העולה על סכום הזיכוי שהיא זכאית לו לפי חוק זה, תחזיר החברה את ההפרש שבין סכומים אלה (בסעיף זה – סכום היתר) בתוך 90 ימים מהיום שהמציא לה פקיד השומה דרישה להחזר, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכום היתר עד יום ההחזר.

ד ב ר י ה ס ב ר

ופיתוח מזכות" שבסעיף 1 לחוק המוצע, ואת הסכומים והאחוזים הנקובים בהגדרה "קבוצה זכאית" שבאותו סעיף.

סעיף 10 לחוק המוצע

בסעיף זה מוצע לתקן את חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023. לפי סעיף 5 לחוק האמור, חברה רוכשת זכאית לנכות מהכנסתה החייבת, סכומים ששילמה בעד רכישת אמצעי שליטה בחברה מזכה, בשיעורים ובתנאים הקבועים באותו סעיף.

בעקבות השינויים במשטר המס הבינ-לאומי, עולה חשש כי תמריץ המס הקבוע בסעיף 5 האמור לא ייחשב כתמריץ מס כשיר בהתאם להוראות הפילאר 2. בשל האמור, ובמטרה לשמר את האפקטיביות של ההטבה גם בסביבה המיסויית החדשה, מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות מנגנון שלפיו חברה רוכשת, לגבי סכום ששילמה בעד רכישת אמצעי שליטה בחברה מזכה בשנת המס 2026, תוכל לבחור חלק קבלת הניכוי לפי סעיף 5 האמור, לקבל זיכוי ממס. מוצע להעניק לשר האוצר סמכות רחבה לקבוע בתקנות את כללי הזיכוי, לרבות אופן חישובו, תנאים למתן הזיכוי, תנאים לתשלום יתרת הזיכוי שלא

ימים מיום שהמציא לה פקיד השומה דרישה להחזר, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכום היתר עד יום ההחזר על סכום היתר ועל הפרשי הצמדה כאמור, יחולו הוראות פקודת המסים (גבייה), כאילו היו מס, וכן יחולו עליהם הוראות חוק קיזוז מסים, התש"ס-1980, כאילו היו חוב מס.

סעיף 9 לחוק המוצע

לסעיף קטן (א)

סעיף זה קובע כי שר האוצר ממונה על ביצוע החוק המוצע. יובהר כי מכיוון שמדובר בחקיקה שמהווה זיכוי לצורך מס הכנסה, כל הסמכויות של המנהל, בהגדרתו בפקודת מס הכנסה, נתונות לו לצורך בחינת הזכאות לזיכוי ממס לפי החוק המוצע.

לסעיף קטן (ב)

לנוכח מורכבות מערך התמריצים והשינויים בסביבה הכלכלית והמיסויית, ייתכן כי יתברר שההערכות שעל בסיסן גובש החוק המוצע מצריכות עדכונים. לפיכך מוצע להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, בצו, לשנות את האחוזים הנקובים בהגדרה "הוצאות מחקר

⁹⁸ ס"ח התשפ"ג, עמ' 564.

(3) על סכום היתר ועל הפרשי ההצמדה כאמור בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות פקודת המסים (גבייה), כאילו היו מס, וכן יחולו עליהם הוראות חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980, כאילו היו חוב מס.

11. תחילה ותחילה תחילתו של חוק זה ביום י"ב בטבת התשפ"ו (1 בינואר 2026) (להלן – יום התחילה), והוא יחול לגבי הוצאות מחקר ופיתוח מזכות שהוציאה חברה כשירה החל משנת המס שהחלה ביום התחילה או לאחריה.

ד ב ר י ה ס ב ר

90 ימים מיום שהמציא לה פקיד השומה דרישה להחזר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכום היתר עד יום ההחזר על סכום היתר ועל הפרשי ההצמדה כאמור, יחולו הוראות פקודת המסים (גבייה) והוראות חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980, כאילו היו חוב מס.

סעיף 11 לחוק המוצע

סעיף זה קובע כי תחילתו של החוק המוצע ביום י"ב בטבת התשפ"ו (1 בינואר 2026), והוא יחול לגבי הוצאות מחקר ופיתוח מזכות שהוציאה חברה החל משנת המס שהחלה ביום האמור או לאחריה. בהקשר זה יובהר כי גם אם החוק יעבור לאחר תחילת השנה הוא יחול באופן רטרופקטיבי ביחס להוצאות מו"פ שהוצאו טרם מועד פרסום החוק המוצע.

נוצלה, ומועדים לתשלום כאמור זאת, מתוך הכרה בכך שהכללים הסופיים של הפילאר 2 בנושא תמריצים כשירים עדיין מתגבשים, וקיים צורך בגמישות ובאפשרות להתאים את מנגנון הזיכוי להתפתחויות בזירה הבין-לאומית.

יחד עם זאת, מוצע לקבוע בחוק עיקרון מנחה, ולפיו התקנות יבטיחו שווי ערך כלכלי דומה בין הזיכוי שיינתן בהזן לבין הניכוי המקורי הקבוע בסעיף 5 האמור. כך, יישמר התמריץ לחברות רוכשות ברמה דומה לזו שהייתה קיימת, תוך התאמתו לדרישות המשתנות של המשטר המיסויי הבין-לאומי.

נוסף על כך, מוצע לקבוע כי אם קבע שר האוצר כאמור, ושולם לחברה הזיכוי לתשלום, בסכום העולה על סכום הזיכוי שהיא זכאית לו לפי החוק המוצע, תחזיר החברה את ההפרש שבין סכומים אלה (סכום היתר) בתוך