



תוכן עניינים

2..... טיוטת תקנות

2..... א. שם התקנות המוצעות

2..... ב. מטרת התקנות המוצעות והצורך בהן

2..... ג. להלן נוסח טיוטת התקנות המוצעות:

טיוטת תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש

נפט)(תיקון), התשפ"א - 2020..... 3

3..... 1. תיקון תקנה 1

4..... 2. הוספת תקנה 1א

4..... 3. תיקון תקנה 2

4..... 4. תיקון תקנה 4

5..... 5. ביטול תקנה 8

5..... 6. תחילה

5..... 7. הוראת מעבר

5..... דברי הסבר

טיוטת תקנות

א. שם התקנות המוצעות

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט)(תיקון), התשפ"א - 2020

ב. מטרת התקנות המוצעות והצורך בהן

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט), התשמ"ט-1988 (להלן – התקנות העיקריות), קובעות ומבהירות את הכללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט. התקנות נקבעו במסגרת הוראות שעה מתחדשות. מוצעים מספר תיקונים לתקנות האמורות, לרבות הסדרתן דרך קבע.

ג. להלן נוסח טיוטת התקנות המוצעות:

טיוטת תקנות מטעם משרד האוצר:

טיוטת תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות

בשותפות לחיפוי נפט)(תיקון), התשפ"א - 2020

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 20, 31 ו-98 לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961,
ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

תיקון תקנה 1 .1 בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט), התשמ"ט-1988² (להלן – התקנות העיקריות) -

(1) במקום ההגדרה "שותפות" יבוא:

"שותפות סגורה" – שותפות אשר חדלה להיות שותפות שקופה ורואים אותה כחברה, לפי צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017³;

"שותפות שקופה" – שותפות שהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) עיקר הוצאותיה הוצאות חיפוש, פיתוח או הפקת נפט;

(2) היא אושרה על ידי המנהל לעניין תקנות אלה בתנאים שקבע, לרבות תנאי חוזה השותפות, שינויים בו, ההשקעה של השותפות בחיפוי נפט וקביעת דו"חות שונים;

(3) מיום היווסדה היא לא שילמה סכום למחזיק בה או לאחר לפירעון חובותיו של המחזיק, בין במישרין ובין בדרך ניכוי במקור או תשלום מקדמה שיוחסו לו;

(4) מיום היווסדה לא הייתה לה הכנסה חייבת;

"הפקת נפט" – כהגדרתה בחוק הנפט, התשי"ב-1952⁴ (להלן – חוק הנפט);

"פיתוח" – כהגדרתו בחוק הנפט;

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש מס' 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ז, עמ' 46.

² ק"ת התשמ"ט, עמ' 291; התשע"ד, עמ' 1040.

³ ק"ת התשע"ז, עמ' 474.

⁴ ס"ח התשי"ב, עמ' 322.

(2) בהגדרה "הוצאות חיפוש" במקום "הנציב" יבוא "המנהל".

2. הוספת תקנה 1א אחרי תקנה 1 לתקנות העיקריות יבוא:

" אי עמידה בתנאים 1א. שותפות שקופה אשר חדלה במהלך שנת המס מלעמוד בתנאים המפורטים בהגדרת "שותפות שקופה" שבתקנה 1, או שביטל המנהל, לבקשתה, במהלך שנת המס, את האישור שניתן לה – יראו אותה כמי שחדלה להיות שותפות שקופה מתחילת שנת המס."

3. תיקון תקנה 2 בתקנה 2 לתקנות העיקריות-

(1) בתקנת משנה (א), במקום "על מחזיק זכאי יחולו הוראות סעיף 63" יבוא "על מחזיק זכאי בשותפות שקופה יחולו הוראות סעיף 63(א) עד (ג)";

(2) בתקנת משנה (ד)-

(א) במקום "במכירת יחידה" יבוא "במכירת יחידה בשותפות שקופה";

(ב) במקום המילים "ובתוספת סכומים שנכללו בהכנסתו בשנות מס קודמות מתוך הוצאות והכנסות של השותפות" יבוא "בשנות מס קודמות מתוך הוצאות של השותפות, ובתוספת סכומים שנכללו בהכנסתו מתוך הכנסות השותפות בשנות מס הקודמות לשנת 2021";

(ג) במקום "סכומים ששולמו" יבוא "סכומים ששולמו עד תום שנת המס 2020";

(ד) אחרי "תשלום מקדמה שיוחסו לו" יבוא "'להלן – "מחיר מקורי ליחידת השתתפות";

(3) אחרי תקנת משנה (ה) יבוא:

"(ו) במכירת יחידת השתתפות בשותפות סגורה, אשר נרכשה בתקופה בה הייתה השותפות שותפות שקופה, יחושב רווח ההון לפי האמור בתקנת משנה (ד), בשינויים המחויבים."

4. תיקון תקנה 4 בתקנה 4 לתקנות העיקריות -

(א) במקום "מחזיק זכאי" יבוא "מחזיק זכאי בשותפות שקופה";

(ב) במקום הסיפה החל מ-"סכום רכישת היחידה" יבוא "מחיר מקורי ליחידת השתתפות".

5. ביטול תקנה 8 תקנה 8 לתקנות העיקריות - בטלה.

6. תחילה (א) תחילתן של תקנות אלה, למעט תקנה 5, ביום ז' בטבת התשפ"א (1 בינואר 2021) (להלן-יום התחילה).

(ב) תחילתה של תקנה 5 לתקנות אלה, ביום י"ג תמוז התשע"ה (30 ביוני 2015).

7. הוראת מעבר שותפות כהגדרתה בתקנות העיקריות כנוסחן לפני תחילתן של תקנות אלה, אשר אינה עומדת בתנאים להגדרת "שותפות שקופה" בתקנה 1 לתקנות אלה, יראו אותה כשותפות סגורה מיום התחילה ואילך.

ב _____ התש _____ (ב _____ 20) _____
(חמ 2134-3)

ישראל כץ
שר האוצר

דברי הסבר

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט), התשמ"ט-1988 (להלן – התקנות העיקריות), קובעות ומבהירות את הכללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט. התקנות נקבעו במסגרת הוראות שעה מתחדשות. מוצעים מספר תיקונים לתקנות האמורות, לרבות הסדרתן דרך קבע.

תקנה 1

ככלל, מיסוי שותפות בישראל נעשה על פי "השיטה המעורבת" (ראו ע"א 92/2026 פקיד שומה פתח תקוה נ. שדות חברה להובלה). לפי גישה זו, ההכנסות וההוצאות השוטפות של השותפות, ייוחסו באופן ישיר לבעלי הזכויות בשותפות (כלומר, השותפות תהיה שקופה לצרכי מס). מאידך, יראו בזכות בשותפות כנכס עצמאי לצרכי מס, אשר תמוסה בדומה למיסוי של מניות בחברה. כך לדוגמא, בעת מכירת זכות בשותפות יראו מכירה של הזכות כמכירה של זכות עצמאית ולא כמכירה של כל נכס ונכס בשותפות. על אף האמור, בצו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017, נקבע ששותפות

הרשומה למסחר בבורסה שעיסוקה הוא חיפוש, פיתוח או הפקה של נפט, למעט שותפות כהגדרתה בתקנות העיקריות, תמוסה באותו האופן בו ממוסות חברות. כלומר, שותפויות נפט כהגדרתן בתקנות העיקריות ממוסות בשיטה החד שלבית לפי השיטה המעורבת וכמפורט בתקנות העיקריות, ואילו שותפויות נפט אחרות שאינה עומדות בהגדרת שותפות העיקריות ממוסות בשיטה הדו שלבית, כאשר במועד הפקת ההכנסה השותפות משלמת מס חברות, וכאשר השותפות מחלקת כספים לבעלי הזכויות בה, הם ישלמו מס על החלוקה כאילו הייתה דיבידנד.

לצורך הקטנת הנטל התפעולי הכרוך בציות לכללי מיסוי רווח ההון שנוצר בשל סכומים המשולמים מאת שותפות נפט נסחרת למחזיק זכאי, בין היתר על ידי חברי הבורסה המחויבים בניכוי מס במקור, מוצע לקבוע כי שותפות נפט אשר יחידותיה רשומות למסחר בבורסה תמוסה בשיטה הדו שלבית, החל משנת המס בה הפיקה הכנסה חייבת או חילקה סכומים למחזיקים. בהתאם לכך, מוצע בפסקה (1) מוצע לתקן את הגדרת "שותפות" לצורך תקנות אלה. על פי המוצע שותפות הרשומה בבורסה שלא עומדת בהגדרה החדשה ("שותפות שקופה"), תמוסה בשיטה הדו שלבית כחברה. במקביל מוצע להגדיר לצורך תקנות אלה "שותפות סגורה" כשותפות אשר תמוסה בשיטה הדו-שלבית, לאחר שחדלו להתקיים לגביה התנאים האמורים בהגדרה "שותפות שקופה".

תקנה 2

מכיוון שמס הכנסה מחושב על בסיס שנתי, מוצע לקבוע ששותפות שקופה אשר חדלה במהלך שנת המס מלעמוד בתנאים המפורטים בהגדרת "שותפות שקופה" שבתקנה 1, או שביטל המנהל, לבקשתה, במהלך שנת המס, את האישור שניתן לה – יראו אותה כמי שלא הייתה שותפות שקופה מתחילת שנת המס.

תקנה 3

תקנה 2(ד) לתקנות העיקריות מבהירה את האופן בו מיושם עיקרון המיסוי לפי השיטה המעורבת לגבי מיסוי מחזיק ביחידת השותפות בשותפות נפט. לפי התקנה, ובדומה לשיטה בה ממוסות שותפויות באופן כללי, יראו כמחיר המקורי של יחידת השותפות את המחיר בה קנה המחזיק את יחידת השותפות, בתוספת הכנסות חייבות של השותפות שיוחסו למחזיק, בהפחתת הפסדי השותפות שהועברו לאותו מחזיק, ובהפחתת סכומים אשר חולקו למחזיק מאת השותפות. רווח ההון עליו ימוסה המחזיק במכירת יחידת השותפות, הוא הסכום שבו עולה התמורה על המחיר המקורי כפי שחושב בתקנה זו, ואם מדובר בנישום שעברו במכירה נצמחת לו הכנסה פירותית, הסכום שחושב יוכר לו כעלות.

לאור התיקון המוצע לתקנה 1, לפיו שותפות תמוסה כחברה מהרגע בו היא מתחילה להפיק רווחים או שהיא מחלקת סכומים לבעלי המניות בה, כבר אין צורך להבהיר כיצד יחושב רווח ההון או ההכנסה במכירת זכויות בשותפות אשר הפיקה רווחים או חילקה כספים, כי המחיר המקורי לא יושפע מכך. כאשר תפיק רווחים השותפות תשלם מס חברות על ההכנסה והמחיר המקורי של השותפות לא ישתנה, וכאשר השותפות תבצע חלוקה לבעלי הזכויות בה, בעלי הזכויות ימוסו על הדיבידנד והמחיר המקורי יישאר זהה. בתקנת משנה (ו) מוצע להבהיר כי רווח ההון במכירת זכות בשותפות סגורה יחושב לפי האמור בתקנות אלה בשינויים המחויבים. כלומר, בתקופה בה השותפות הייתה שותפות שקופה המחיר המקורי של

המחזיק יחושב לפי האמור בתקנה 2(ד), אך מהרגע בו השותפות הפכה להיות שותפות סגורה, כבר לא יהיו שינויים במחיר המקורי. לפיכך במכירת היחידה, הסכומים שהותרו בניכוי למחזיק בתקופה בה היתה השותפות שותפות שקופה, יבואו לידי ביטוי בקביעת רווח ההון, אך בתקופה בה הייתה השותפות שותפות סגורה, ממילא לא מותרים סכומים אלו בניכוי למחזיק ובהתאם לא יפחיתו את המחיר המקורי שלו ביחידה.

תקנה 4

תקנה 4 לתקנות העיקריות מגבילה את אפשרות הניכוי של הוצאות השותפות מהכנסתו החייבת של המחזיק, כך שלא יותר לו לקזז את הפסדי השותפות בסכום העולה על המחיר ששילם תמורת היחידה, בהתאמות שונות. בדומה לאמור בדברי ההסבר לתקנה 3 המוצעת, מוצע להתאים את התקנה למוצע בתקנות אלה לעניין ההבחנה בין שותפות סגורה לשותפות שקופה.

תקנה 5 ו-6

מוצע להפוך את התקנות העיקריות, להוראת קבע. מכיוון שבאופן פורמאלי פקע תוקפן של התקנות, לאחר הארכת תוקפן לפי סעיף 38 לחוק יסוד: הכנסת, ב-30 ביוני 2015, מוצע לקבוע שהתקנות כנוסחן לפני תיקון זה יחולו, החל מאותו מועד. יצוין כי השוק מתנהל כיום בהתאם לכללים האמורים בתקנות. החלתן באופן רטרואקטיבי תיתן וודאות לגבי המצב המשפטי מאז אותו מועד ועד מועד הפרסום ברשומות. החל מתחילת שנת המס 2021 יחולו התקנות העיקריות כנוסחן לאחר התיקונים המוצעים בתקנות אלה.

תקנה 7

מוצע לקבוע, לגבי שותפות קיימת שעומדת בהגדרת שותפות כהגדרתה בתקנות העיקריות כנוסחן לפני תיקון בתקנות אלה, אשר אינה עומדת בתנאים להגדרת "שותפות שקופה" בתקנה 1 לתקנות אלה, שהיא תמוסה כחברה החל משנת 2021.

כמו כן, לעניין שותפויות קיימות, מובהר בתקנות 2(ד) ו-4 שמידה והכנסת השותפות יוחסה לבעל הזכות בשותפות או שהשותפות חילקה לו כספים לפני שנת 2021, המחיר המקורי יופחת לצרכי מכירת יחידה בשותפות או ניכוי.