

מיסוי מחזיק יחידות השתתפות בשותפויות נפט וגז

השאלה:

כיצד יש לדווח בדוח האישי אצל מי שמחזיק בתעודות מחזיק זכאי של שותפות לחיפוי נפט וגז ומה ההבדל בין מקרה של חלוקת רווחים לבין מקרה של מכירת יחידות השתתפות?

תשובה:

ראשית אציין כי מיסוי מחזיקים ביחידות השתתפות הינו תחום ייחודי ואף מורכב למי שאינו מצוי בתחום, ובכל זאת בתשובתי שלהלן אנסה לספק תשובה מקיפה ככל שניתן לשאלה הנדונה מבלי להיכנס לתוצאות המדווחות על ידי שותפות כזו או אחרת.

רקע

כידוע, על פי סעיף 63 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה"), שותפות אינה חייבת בתשלום המס בגין הכנסתה החייבת, שכן על פי הוראות הסעיף, הכנסת השותפות מיוחסת לשותפים המחזיקים בה, לפי שיעור הזכויות ברווחים שבידיהם על פי הסכם השותפות ובהתאם לשיעורי המס החלים עליהם בהתאם להגדרתם המשפטית (יחיד/ חברה), כך שהשותפות נחשבת למעשה למעין ישות "שקופה" לצרכי החיוב במס בגין הכנסותיה.

בכדי לתמרץ את ענף חיפוי הנפט, מדינת ישראל ביקשה בשנת 1988 לחוקק כללים ייחודיים למשקעים מן הציבור שביקשו להשקיע בשותפויות נפט וגז, כך שיאפשרו לייחס אלהם את הוצאות חיפוש הנפט וגז, וזאת עד גובה השקעתם ביחידות וזאת כנגד הפחתת העלות בהתאם בעת חישוב הרווח בעת מכירת היחידה.

לשם כך, הותקנו תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט), התשמ"ט-1988 (להלן: "התקנות").

בהתאם לתיקון לתקנות שפורסם ברשומות ביום 14.9.2021 (להלן: "תיקון התקנות") מהמועד ששותפות רושמת הכנסה חייבת השותפות הופכת ל"שותפות סגורה", כך שהשותפות תמוסה כחברה "רגילה" והכנסתה החייבת לא תיוחס למחזיקים כמפורט להלן, אלא יתייחסו לחלוקת הרווחים כחלוקת דיבידנד לצרכי מס

ומקבל הרווחים ימוסה על ידי ניכוי במקור לפי סעיף 125ב או 126ב לפקודה בהתאם זהות המקבל (יחיד או חברה).

כל עוד השותפות אינה מרווחיה שילוב ההוראות בתקנות חישוב המס למשקעים יחד עם תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), התשט"ז – 1956 (להלן: "**תקנות הניכויים**"), מביא לכך כי הטבות המס מוקנות לנישום שנחשב לפי התקנות ל-"**מחזיק זכאי**", דהינו – המחזיק ביחידת ההשתתפות בתום יום המסחר בבורסה ב- 31 בדצמבר של שנת המס או שהחזיק ביחידה בתום יום מחיקת היחידה מהמסחר בבורסה.

תקנה 2(א) לתקנות, הינה התקנה שלמעשה קובעת כאמור שלמרות שמחזיק זכאי אינו נחשב לשותף בשותפות ואינו בעל טובת הנאה בזכות נפט, יראו אותו כבעל טובת הנאה בהפסדי השותפות, ויהיה זכאי לכלול את חלקו בהפסדי השותפות בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם לתקנות, ולקבלת הקלות כמפורט בהמשך.

תקנה 2(ב) לתקנות חישוב המס למשקעים ממשיכה וקובעת כי על מחזיק זכאי יחולו הוראות סעיף 63 לפקודה, כיחס חלקו בשותפות, לרבות חלקו בהוצאות חיפוש שנרשמו בספרי השותפות, הנחשבות ברגיל להוצאות הוניות שאינן ניתנות לניכוי כהוצאה שוטפת לפי פרק ב' לפקודה.

תקנה 4 לתקנות קובעת את תקרת סכום הוצאות החיפוש המותרת בניכוי, כך שלא תעלה על סכום רכישת היחידה, בהפחתת הסכום שהותר בניכוי ובתוספת הסכום שנכלל בהכנסתו של המחזיק זכאי, בניכוי המס שנוכה במקור בשותפות ושיוחס למחזיק בשל אותה יחידה, בשנות מס קודמות מתוך הוצאות והכנסות של השותפות (להלן: "עלות ההשקעה המתואמת")

עוד עולה מהתקנות, כי מי שמוכר את יחידות ההשתתפות לפני ה- 31 של שנת המס לא יהיה זכאי באותה שנה לנכות כל חלק מהוצאה חיפוש בגין אותה יחידה.

לעומתו, זה שרכש את יחידת ההשתתפות ב-31 לדצמבר ויחזיק בהן בתום אותו יום מסחר, ייחסו לו את כל ההכנסות או הפסדים של אותה שנה בגין חלקו היחסי של וכולל את הוצאות החיפוש שהוצאו על ידי השותפות באותה שנת מס, ככל שהיו, וזאת למרות שהחזיק ביחידה יום אחד ואף פחות מכך.

א. חישוב ההכנסות בידי המחזיק ביחידת השתתפות

תקנה 2(ב) לתקנות קובעת שעל "מחזיק זכאי" יחולו הוראות סעיף 63 לפקודה כיחס חלקו בשותפות, לרבות ביחס לחלקו בהוצאות חיפוש.

תקנה 2(ד) לתקנות, קובעות כי בחישוב המס על רווח ממכירת היחידה אצל מי שהחזיק ביחידה בתום יום ה- 31.12 שנה קודמת, יחולו לפי העניין הוראות חלק ב' לפקודה (הכנסה פרותית) או הוראות חלק ה' לפקודה (הכנסה הונית).

התקנה מוסיפה וקובעת שבחישוב עלות היחידה, בין החישוב אם בוצע לפי פרק ב' לפקודה ובין אם בוצע לפי פרק ה' לפקודה, יתחשבו בניכויים ובהכנסות שנרשמו אצל המחזיק זכאי, במקבלת סכום העלות המתואמת כאמור בתקנה 4.

למעשה, המשמעות של התרת ההוצאות החיפוש אצל המחזיק זכאי כנגד הכנסות אחרות אצלו בתקופת החזקתו ביחידת השתתפות, מהווה הטבת מס שנידחת עד למועד המכירה של היחידה בעתיד ובהתחשב בשיעור המס השולי החל על אותו משקיע בשנה שבה נוכו אותם הוצאות.

בענין זה אוסיף ואציין כי מלשון תקנה 2(ד) מחזיק שלא דרש בדיווחיו את חלקו בהפסדים או בהכנסות השותפות במהלך התקופה שהיחידה הוחזקה על ידו נראה שלא ידרש לבצע לגביהם התאמות ביחס לחישוב העלות המתואמת של היחידה בעת מכירתה.

תקנה 2(ה) לתקנות חישוב המס קובעת, כי מחזיק יחידת השתתפות שאינו מנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ושלא היה מחזיק זכאי בשל אותה יחידה בתם שנת המס הקודמת, יחולו לגביו בעת מכירת היחידה הוראות חלק ב' או חלק ה' לפקודה, והרווח יחושב לפי העניין כפי שמחושב במכירת נייר ערך סחיר רגיל לכל דבר.

ב. הדיווח על הכנסות משותפויות ע"י המחזיק זכאי

חישוב המס בגין תוצאות השותפות יוגש ע"י המחזיק זכאי בדוח שמוגש על ידו למס הכנסה ויכלול טופס 858 שמפרט את אופן חישוב חלקו בהכנסות השותפות בצורה מפורטת וזאת על בסיס תעודת המחזיק זכאי שפורסמה על ידי השותפות ושאושרה על ידי רשות המיסים.

יובהר, כי יחיד אינו חייב אוטומטית בהגשת דו"ח למס הכנסה רק מהיותו "מחזיק זכאי".

עד לתיקון התקנות כאמור סעיף 19(6) שחל על שותפויות לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, (התשע"א - 2011) (להלן: "החוק"), מתייחס לתשלום המס על ידי השותף הכללי על חשבון המס שחייבים המחזיקים לתם השנה, וקובע כי:

"השותף הכללי ישלם בעת הגשת הדוח לפי הוראות פסקה (2) את המס הנובע ממנו, על חשבון המס שחייבים בו השותפים בשותפות הנפט בשנת המס שלגביה הוגש הדוח, לפי שיעור חלקם של

השותפים שהם חבר בני אדם, בשותפות הנפט, ושיעור חלקם של השותפים שהם יחידים, באותה שותפות, בתום שנת המס שלגביה הוגש הדוח, ובלבד שלעניין זה יראו את הכנסתם החייבת של היחידים מהשותפות כאילו חל עליה שיעור המס המרבי לפי הוראות סעיף 121 לפקודה, למעט אם הוכח לפקיד השומה כי שיעור המס החל על אותו יחיד נמוך מהשיעור האמור; לעניין פסקה זו יחולו הוראות סעיף 187(א) לפקודה, בשינויים המחויבים;"

(ההדגשות של הח.מ.)

למעשה על פי הוראות הסעיף, השותפויות מחויבות לגבות את המס במקור מהכנסותיה ולהעבירו בעבור המחזיקים לפקיד השומה.

יצוין כי בענין יישומו של הוראות סעיף 19 לחוק הועלו טענות מצד המחזיקים ובמקרה של ישראלמקו, מצד החברות, בטענה שאופן יישומו של סעיף 19 בפועל מביא לפגיעה בחלק מהמחזיקים ביחידות הטענות הובאו לפתחו של בית המשפט העליון שקיבל את פסיקת בית המשפט המחוזי [ע"א 10220/17 ו-917/18 בעניין דלק ניהול קידוחים בע"מ וישראלמקו ניהול (1988) בע"מ], וקבע כי השותפויות תבצע את חלוקת הרווחים מדי שנה בשתי פעימות, כאשר בפעימה הראשונה תשלם השותפויות לפקיד השומה את השלמת המס החייב אצל המחזיקים היחידים (בין מס חברות ששולם על ידי השותפות כמקדמה לבין שיעור המס השולי שקבוע בסעיף 121 לפקודה שמבוצע טכנית באמצעות חברי הבורסה - לרוב הבנקים), ומחזיקים שהינם החברות יקבלו את מלא התשלום בהתחשב שהמס שולם במסגרת המקדמות השוטפות ע"י השותפות לפי שיעור מס חברות (מה שכונה בפי בית המשפט "תשלום איזון"), ובפעימה השנייה השותפות תחלק את יתרת הרווח לכל המחזיקים ביחידות ההשתתפות.

יצוין כי קיימות שאלות נוספות שעולות מכורח מורכבות החקיקה בדבר יישומו של סעיף 19 לחוק ביחס להחלטה האמורה של בית המשפט העליון, ואשר עוד תידונה בהמשך.

לאחר תיקון התקנות, כששותפות רושמת הכנסה לצורך מס השותפות תשלם את המס על חשבון המחזיקים לפי שיעור מס חברות (23%) ובעת חלוקת הדיבידנד תנכה מס במקור בהתאם לזהות מקבל הרווחים וזאת לפי תקנה 7א' לתקנות הקובע:

"מכל חלוקה משותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה למחזיקים בה, ינוכה מס לפי סעיף 164 לפקודה, כאילו החלוקה הייתה דיבידנד על מניות, זולת אם אישר המנהל כי החלוקה אינה משותפות סגורה."

ג. לסיכום – הדיווח לפקיד השומה

יש לדווח לפקיד השומה על ההכנסות מהשותפות בהתאם לתעודה סופית או זמנית שהונפקה על ידי השותפות לצורך חישוב הרווח/הניכוי למחזיק זכאי בשל החזקת היחידות שבידו ל-31.12 בכל שנה ושנה.

כמו כן, יש לצרף אישור מאת המנכה (חבר הבורסה – לרוב הבנק) על החזקתו של הנישום ביחידות ההשתתפות בתום שנת המס הרלבנטית.

יש למלא טופס 858 על בסיס התעודה הזמנית שפורסמה ע"י השותפות ואת האישור על החזקות הנישום באותן יחידות המתקבל מהחבר בורסה (בנקים) ולצרפו לדו"ח השנתי ולכלול את החישובים וסיכום ההכנסות/הפסדים שבטופס 858 בדוח השנתי של אותו הנישום לרבות את המס ששולם ע"י השותפות כמקדמות מס עבור המחזיקים (ניכוי המס במקור למעשה) ותרומות של שותפות הנפט וכו'.

יודגש שלגבי השנים שהשותפות לא נחשבה לפי התקנות לשותפות סגורה אין לכלול בדוח השנתי את חלקו של הנישום בחלוקת רווחים משותפות הנפט בגין אותה שנה, אך חשוב לשמור את האישור על חלוקת רווחים לצורך השוואת הון ולצורך חישוב רווח/הפסד הון במכירת יחידות ההשתתפות בשותפות הנפט בעתיד.

כלומר בגין חלוקת רווחים משותפות הנפט בתום השנה לפני תחולת התיקון לתקנות " (ביום הקבוע"/"יום האקס") יש לכלול רק את המס שנוכה בשדה 040, ושוב ללא הרווחים שחולקו.

לאחר תיקון התקנות ובשנה שהשותפות נחשבת ל"שותפות סגורה" יש לרשום את הרווחים שחולקו בדוח המס כהכנסה מדיבידנד לכל דבר וענין.

בנוסף, יש להקפיד להוסיף את ניכוי המס לאותה שנת מס מדווחת בתנאי שדווחו כל ההכנסות והניכויים לשנה זו בהתאם לתעודה וטופס 858 בדו"ח המס שהוגש.

יובהר, שעל פי הנחיית רשות המיסים, אם טרם התקבלה תעודת מחזיק זכאי סופית אין לכלול את המס שנוכה במקור בשדה 040 מכיוון שבדרך כלל, אישור ניכוי המס ניתן לנישום מהבנק זמן רב לפני הנפקת התעודה, ועל כן אין לדרוש את ניכוי המס ויש להמתין עם אותו אישור עד למועד הדיווח בגין הכנסות וניכויים משותפות הנפט באמצעות התעודה לכשתפורסם

המשיב, עו"ד ורו"ח סיימון יניב – בעלים של משרד עורכי דין העוסק בתחום דיני המס במישור האזרחי והפלילי (מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין), ובעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון, יוצא רשות המיסים ופרקליטות מיסוי וכלכלה.

אתר המשרד: yaniv-tax.co.il, נייד: 052-3701370

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים