

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988¹

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 20, 31 ו-98 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה), ולפי סעיף 33 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן – החוק), ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות

(תיקונים: התשס"ו, התשע"ד, התשפ"ב)

1. בתקנות אלה –

"שותפות" – שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה שעיקר הוצאותיה הוצאות חיפוש, פיתוח או הפקה כמוגדר להלן ושאושרה על ידי המנהל לענין תקנות אלה בתנאים שקבע, לרבות תנאי חוזה השותפות. שינויים בו, ההשקעה של השותפות בחיפוש נפט וקביעת דו"חות שונים שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מיום רישומה למסחר בבורסה לא הייתה לה בשנת מס הכנסה חייבת שהיא הכנסה מעסקי השותפות; לענין זה, "הכנסה מעסקי השותפות" – הכנסה חייבת, לרבות רווח הון ושבת, למעט הכנסה חייבת שהמנהל אישר שהיא לא תיכלל בשנה מסוימת, ובלבד שאינה הכנסה חייבת מהפקת נפט אם נוכח לדעת כי הפקת הכנסה החייבת נובעת מאירוע יוצא דופן ואינה מעידה על תחילתה של תקופה קבועה שבה השותפות תפיק הכנסה חייבת;

(2) מיום רישומה למסחר בבורסה היא לא ביצעה חלוקה למחזיק בה, בין במישרין ובין בעקיפין, למעט סכום ששולם לרשות המסים על חשבון המס שחייבים בו המחזיקים בה בשל הכנסה שאיננה הכנסה מעסקי השותפות כאמור בפסקה (1), או תשלום ששולם למחזיקים אחרים שנועד לאזן תשלום כאמור, והכול ובלבד שהמנהל אישר אותם לצורך כך;

"שותפות סגורה" – שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה שחדלה להיות שותפות כהגדרתה בתקנות אלה, ושרואים אותה כחברה לפי צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017;

"המנהל" – המנהל או מי שהוא הסמיכו לענין תקנות אלה;

"הפקת נפט" – כהגדרתה בחוק הנפט;

"חוק הנפט" – חוק הנפט, התשי"ב-1952;

"חלוקה" – תשלום מאת השותפות למחזיק בה, ולרבות תשלום לאחר לפירעון חובותיו של המחזיק, בין במישרין ובין בדרך של ניכוי במקור או תשלום מקדמה שיוחסו לו;

"פיתוח" – כהגדרתו בחוק הנפט;

"יחידה" – יחידה בשותפות, המקנה זכות בשותפות, בין אם הזכות האמורה הינה זכות ישירה ובין אם היא זכות כנהנה בנאמנות;

"יחידת השתתפות בשותפות נפט" – יחידת השתתפות, המקנה זכות בשותפות או בשותפות סגורה, בין שהזכות האמורה היא זכות ישירה ובין שהיא זכות כנהנה בנאמנות;

"מחזיק זכאי" – מחזיק יחידה שהחזיק ביחידה בתום יום ה-31 בדצמבר של שנת המס או שהחזיק ביחידה בתום יום מחיקת היחידה מהמסחר בבורסה;

"הוצאות חיפוש" – כמשמעותן בתקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), התשס"ז-1956 (להלן – תקנות הנפט), לרבות הוצאות שהוצאו לניהול פעילותה השוטפת של השותפות בחיפוש נפט, ובלבד שיראו הוצאות לרכישת מידע גיאולוגי, גיאופיסי, גיאוכימי או סיסמי שהיה קיים בידי מוכר המידע כהוצאות חיפוש שתקופת ההפחתה שלהן תהיה בהתאם לאישור המנהל, ובלבד שלא תפחת מהתקופה שמיום רכישתו של המידע האמור עד יום סיום התכנית שלגביה נרכש;

"מכירה" – כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה, לרבות מחיקת יחידת השתתפות בשותפות נפט מרשימת ניירות הערך הרשומים למסחר בבורסה בישראל.

אי-עמידה בתנאים במהלך שנת מס

(תיקון התשפ"ב)

1א. שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה שבמהלך שנת המס חדלה לעמוד בתנאים המפורטים בהגדרת "שותפות" או שהמנהל ביטל, לבקשתה, במהלך שנת מס, את האישור שניתן לה – יראו אותה כמי שחדלה להיות שותפות מתחילת אותה שנת מס.

¹ ק"ת 5155, התשמ"ט (30.12.1988), עמ' 291.

תיקונים: ק"ת 5228, התש"ן (16.11.1989), עמ' 54;

ק"ת 5312, התשנ"א (4.12.1991), עמ' 253;

ק"ת 5491, התשנ"ג (31.12.1992), עמ' 271;

ק"ת 5725, התשנ"ו (28.12.1995), עמ' 307;

ק"ת 5882, התשנ"ח (23.2.1998), עמ' 430;

ק"ת 5946, התשנ"ט (12.1.1999), עמ' 268;

ק"ת 6022, התש"ס (1.3.2000), עמ' 367;

ק"ת 6118, התשס"א (7.8.2001), עמ' 969;

ק"ת 6147, התשס"ב (21.1.2002), עמ' 348;

ק"ת 6227, התשס"ג (17.2.2003), עמ' 526;

ק"ת 6292, התשס"ד (15.2.2004), עמ' 242;

ק"ת 6364, התשס"ה (25.1.2005), עמ' 347;

ק"ת 6445, התשס"ו (20.12.2005), עמ' 199;

ק"ת 6610, התשס"ז (22.8.2007), עמ' 1111;

ק"ת 6676, התשס"ח (29.5.2008), עמ' 929;

ק"ת 6857, התש"ע (14.1.2010), עמ' 634;

ק"ת 7365, התשע"ד (7.4.2014), עמ' 1040;

ק"ת 9627, התשפ"ב (14.9.2021), עמ' 52.

אישור המנהל לחזור ולהיחשב כשותפות

(תיקון התשפ"ב)

1.ב. (א) על אף האמור בהגדרת "שותפות", רשאי המנהל לאשר לשותפות סגורה לחזור ולהיות שותפות אם שוכנע כי סיימה להפיק הכנסות ממיזמי הנפט שמהם היא מפיקה נפט, תמה תקופת החזקה בשטחי החזקה, וברצונה להתחיל לחפש נפט לצורך מיזם נפט אחר; לעניין זה – "חזקה" – כהגדרתה בחוק הנפט; "מיזם נפט" – כהגדרתו בחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011.

(ב) אישר המנהל כאמור בתקנת משנה (א) – יראו לעניין אותה שותפות –

- (1) כאילו בהגדרת "שותפות", בכל מקום, במקום "מיזם רישומה למסחר בבורסה" בא "מיזם מתן אישור המנהל לפי תקנה 1ב(א)";
- (2) כאילו בתקנה 2(ד), במקום "הסכום ששילם המחזיק לרכישת היחידה" בא "יתרת המחיר המקורי המתואם כפי שהיה לו הייתה נמכרת יחידת ההשתתפות בשותפות הנפט ביום מתן אישור המנהל לפי תקנה 1ב(א)".

תחילת דינים אחרים

(תיקונים: התשס"ה, התשע"ד, התשפ"ב)

2. (א) מחזיק זכאי ייחשב כבעל טובת הנאה כאמור בתקנות הנפט, בין אם הוא רכש את היחידה מהנפקה ובין אם הוא רכש אותה בבורסה. (ב) על מחזיק זכאי יחולו הוראות סעיף 63 לפקודה כיחס חלקו בשותפות, לרבות חלקו האמור בהוצאות חיפוש של השותפות ובלבד שפקיד שומה אישר באישור ראשוני את סכום ההוצאות שהוציאה השותפות לפי הנחת דעתו; לא ניתן אישור כאמור בתוך שנה מיום הגשת הדוח השנתי על ידי השותפות, יהיה רשאי המחזיק הזכאי לנכות את הוצאותיו בהתאם לדוח השותפות. (ג) (בוטלה).

(ד) במכירת יחידה בשותפות על ידי מחזיק יחולו הוראות חלק ב' או חלק ה' לפקודה, לפי העניין, ובלבד שבחישוב המס שחל על מכירת היחידה, יראו כמחיר מקורי לעניין חישוב רווח הון על פי סעיף 88 לפקודה, או כעלות לעניין חישוב המס על פי חלק ב' לפקודה, לפי העניין, את המחזיק לרכישת היחידה, בהפחתת סכומים שהותרו לו בניכוי, ובתוספת סכומים שנכללו בהכנסתו בשנות מס קודמות מתוך הוצאות והכנסות של השותפות, וכן בהפחתת סכומים שחולקו לו (להלן – יתרת המחיר המקורי ליחידה), ורווח הון ייחשב כולו כרווח הון ריאלי; תקנת משנה זו לא תחול על מי שחלה לגביו תקנת משנה (ה).

(1ד) במכירת יחידת השתתפות בשותפות נפט שהיא שותפות סגורה, אשר נרכשה בתקופה שבה היא הייתה שותפות, יחול חלק ב' או חלק ה' לפקודה, לפי העניין, ובלבד שבחישוב המס שחל על מכירת היחידה, יתקיימו שני אלה:

- (1) יראו כמחיר מקורי לעניין חישוב רווח הון על פי סעיף 88 לפקודה, או כעלות לעניין חישוב המס על פי חלק ב' לפקודה, לפי העניין, את יתרת המחיר המקורי של יחידת השתתפות בשותפות הנפט כפי שהייתה לו הייתה נמכרת יחידת ההשתתפות בשותפות הנפט במועד שבו הפכה לשותפות סגורה, ולעניין חישוב יתרת המחיר המקורי המתואם לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את אותו מועד כמועד הרכישה של יחידת ההשתתפות;

(2) לעניין סעיף 94ב לפקודה יראו את שנת רכישת יחידת ההשתתפות בשותפות הנפט כשנת רכישת המניה, ואולם יקראו את סעיף קטן (ב)1(1) לסעיף האמור כאילו בהגדרה "רווחים ראויים לחלוקה", במקום "בתקופה האמורה" נאמר "בתקופה שמתום שנת המס שקדמה לשנה שבה הפכה השותפות לשותפות סגורה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה".

(ה) מחזיק שאינו מנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה בקביעת הכנסתו, שלא היה מחזיק זכאי בשל אותה יחידה בשנת המס הקודמת, יחולו לגביו בעת מכירת היחידה הוראות חלק ב' או חלק ה' לפקודה, לפי העניין.

(תיקון התשס"ח)

3. (בוטלה).

הגבלת הניכוי למחזיק זכאי

(תיקון התשפ"ב)

4. הניכוי של מחזיק זכאי בשל היחידה בשנת מס כלשהי, לא יעלה על יתרת המחיר המקורי של היחידה.

הפחתת סכומים מסויימים לענין הניכוי

5. בחישוב הסכומים שהותרו בניכוי או הסכומים שנכללו בהכנסתו של המחזיק מתוך ההוצאות וההכנסות של השותפות, בשל החזקת יחידה, לצורך תקנות 2(ד) ו-4(4), לא יובאו בחשבון תוספות בשל אינפלציה או ניכוי בשל אינפלציה על פי החוק, שנבעו או יוחסו למחזיק בשל החזקת היחידה.

כללים לרישום סעיף 190(א)2 לפקודה

6. פחת ההפרש על פי סעיף 190(א)2 לפקודה כתוצאה מרכישת יחידה במחצית השנייה של שנת המס, יחול סעיף 190(א)2 על סכום ההפרש כאמור המחושב ללא רכישת היחידה בתקופה שממחצית שנת המס עד מועד רכישת היחידה, ועל סכום ההפרש לאחר ההפחתה הנובעת מרכישת היחידה ממועד רכישתה עד תום שנת המס.

כללים לענין מקדמת מס הכנסה

7. סכום המס שהמחזיק הופטר מתשלומו בשל הניכוי עקב הוראות תקנות אלה, ייווסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175 לפקודה.

ניכוי מס במקור

(תיקון התשפ"ב)

4.7. 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.

תחולה

(תיקונים: התשנ"א, התשנ"ג, התשנ"ו, התשנ"ח, התשנ"ט, התשס"א, התשס"ב, התשס"ג, התשס"ד, התשס"ה, התשס"ו, התשס"ז, התשס"ח, התשס"ט, התש"ע, התשע"ד, התשפ"ב)

הוראות מעבר לתיקון התשפ"ב

- (א) שותפות שהגדרתה בתקנות העיקריות כנוסחן ערב תחילתן של תקנות אלה, אשר ביום התחילה אינה עומדת בתנאים להגדרת "שותפות" בתקנה 1 לתקנות העיקריות כתיקונה בתקנה 1(1) לתקנות אלה (להלן – שותפות מעבר), יראו אותה כשותפות סגורה מיום התחילה ואילך.
- (ב) על אף האמור בתקנת משנה (א), רשאי המנהל לאשר שיקראו לגבי שותפות מעבר את ההגדרה "שותפות" שבתקנה 1 לתקנות העיקריות כתיקונה בתקנה 1(1) לתקנות אלה, כאילו, בכל מקום, במקום "מיום רישומה למסחר בבורסה" בא "מיום התחילה של תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט) (תיקון), התשפ"ב-2021", ובלבד שמצא שבחמש שנות המס הקודמות ליום התחילה לא הייתה לה הכנסה חייבת שהיא הכנסה מעסקי השותפות שהגדרתה בפסקה (1) להגדרה "שותפות" האמורה.
- (ג) לעניין תקנה 2(17) לתקנות העיקריות, כנוסחה בתקנה 3(3) לתקנות אלה –
- (1) יראו את יום התחילה כמועד שבו הפכה שותפות המעבר לשותפות סגורה;
- (2) בחישוב המס שחל במכירת יחידת ההשתתפות בשותפות המעבר על ידי מחזיק שהוא חבר בני אדם שאינו תאגיד שקוף, שהגדרתו בסעיף 64 לפקודה, יופחת מהתמורה לעניין חישוב רווח ההון סכום ההתאמה, אך לא פחות מאפס, ובלבד שהסכום אשר יופחת מהתמורה לא יעלה על הסכומים אשר הופחתו מהמחיר המקורי לפני יום התחילה ושהמוכר המציא לפקיד שומה חישוב של סכום ההתאמה; לעניין זה – "חליקה" – שהגדרתה בתקנות העיקריות;
- "סכום ההתאמה" – סכום השווה לחלק מרווחי שותפות המעבר שיחסו לכלל רווחי שותפות המעבר הוא כיחס חלקה של יחידת ההשתתפות הנמכרת בזכויות לרווחי שותפות המעבר לכלל הזכויות לרווחיה;
- "סכומים אשר הופחתו מהמחיר המקורי" – סכומים שהותרו למחזיק בניכוי, ובהפחתת סכומים שנכללו בהכנסתו בשנות מס קודמות מתוך הוצאות והכנסות של השותפות, וכן בתוספת סכומים שחולקו לו;
- "רווחי שותפות המעבר" – הכנסתה החייבת של שותפות המעבר בתקופה שמיום התחילה עד תום שנת המס שקרמה לשנת מכירת היחידה, לרבות מס שבה, בניכוי המס החל עליה ובהפחתת הפסדיה באותה התקופה אשר לא קוזזו וסכומים שחולקו מהם מיום התחילה ועד ליום המכירה;
- (3) הופחת מהתמורה סכום ההתאמה כאמור בתקנת משנה זו, יקראו את סעיף 94(ב) לפקודה, לעניין אותה מכירה, כאילו בהגדרה "רווחים ראויים לחלוקה", בסופה בא "ובהפחתת סכום ההתאמה".

כ"ז בכסלו התשמ"ט (6 בדצמבר 1988)

שמעון פרס
שר האוצר