

מיסוי החזקה ביחידות השתתפות

תקציר

שאלה:

פנה אלי אדם בכדי שאטפל לו בהחזרים מניירות ערך הנ"ל הינו מבוגר ללא כל הכנסות למעט קצבת זיקנה מבדיקה שערכתי עולה שהנ"ל מחזיק מניות של חברת ישראלמקו עוד מלפני שנת 2014 ניסתי להכין לו דוח 856 אבל ראיתי שלפי תעודות הזכאות של ישראלמקו בשנים 2014 עד 2017 יש רק רווחים. בשנת 2018 ו2019 היו ב867 מכירות של ניירות ערך עם ניכוי מס שבוצע ישראלמקו שנת 2018 הכנסה חייבת 744339 ש"ח ניכוי מס 137270 ש"ח שנת 2018 הכנסה חייבת 657473 ש"ח ניכוי מס 186422 ש"ח איך מחושב/מנוכה שם המס? איך ניתן להתחשב מול מס הכנסה בדוח השנתי האם ניתן להגיש בקשה להחזרי מס רק לשנים הללו - ללא התייחסות לשנים עברו? אציין כי אין לי את תעודות הזכאות של 2018 ו2019

עו"ד ורו"ח סיימון יניב משיב:

ראשית נבהיר 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.

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 שחייבת במס 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.

ככדי לתמרץ את ענף חיפושי הנפט, מדינת ישראל ביקשה בשנת 1988 לחוקק כללים ייחודיים למשקעים מן הציבור שביקשו להשקיע בשותפויות נפט וגז, כך שיאפשרו לייחס אליהם את ההפסדים או הכנסות וזאת למרות שמבחינה משפטית אותם משקעים אינם נחשבים לשותפים בשותפות.

לשם כך, הותקנו תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988 (להלן: "**התקנות**"), אשר תוקפן הוארך מדי תקופה¹

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 בהכנסות/הפסדי השותפות, ויהיה זכאי לכלול את חלקו בתוצאות 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 כולל את הוצאות החיפוש שהוצאו על ידי השותפות באותה שנת מס, ככל שהיו, וזאת למרות שהחזיק ביחידה יום אחד ואף פחות מכך.

¹ התקנות הוארכו עד וכולל שנת 2014 ונכון להיום לא ברור מתי יוארכו ובאיזו מתכונת.

תקנה 2(ד) לתקנות, קובעות כי בחישוב המס על רווח ההון שיחול בעת מכירת היחידה אצל מי שהחזיק ביחידה בתם שנה קודמת, יחולו הוראות חלק ב' לפקודה (הכנסה פירוטית) או חלק ה' לפקודה (הכנסה הונית), לפי העניין. ובחישוב עלות היחידה, בין החישוב אם בוצע לפי פרק ב' לפקודה ובין אם בוצע לפי פרק ה' לפקודה, יחשבו לפי העלות המתואמת כאמור בתקנה 4.

למעשה, המשמעות של התרת ההוצאות החיפוש אצל המחזיק זכאי כנגד הכנסות אחרות אצל בתקופת החזקתו ביחידות, מהווה הטבת מס נידחת עד למועד שבו ימכור את היחידה בעתיד ובהתחשב בשיעור המס השולי החל על אותו משקיע בשנה שבה נוכו אותם הוצאות.

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.

הדיווח על הכנסות משותפיות 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.

יובהר, כי יחיד אינו חייב אוטומטית בהגשת דו"ח למס הכנסה רק מהיותו "מחזיק זכאי".²

בפועל משנת 2015 ועד למועד כתיבת תשובה זו טרם פורסמה הארכה לתוקפן של התקנות ועל כן השותפיות טרם פורסמו "תעודות מחזיק זכאי" סופיות שמאפשרים את ניכוי המס והדיווח בגין תוצאות שותפיות הנפט בידי המחזיק הזכאי באופן סופי ומוחלט.

יחד עם זאת, בפועל, ולפי הסכם שנחתם בין רשות המיסים וישראל מקו נגב 2 בשנת 2017, כמו גם לפי פרסומי רשות המיסים, רשות המיסים אפשרה רק לנישומים יחידים שמחזיקים ביחידות השתתפות של שותפיות נפט שבהם רשמו הכנסות חייבות במס בשנות המס הרלבנטיות (להלן: "שותפיות מרווחיות") לדווח על בסיס "תעודת מחזיק זכאי זמנית" שמפרטת את ההכנסות השותפות וחלקו של כל מחזיק יחידה בתוצאותיה, שהשותפות תפרסמנה בהתאם לשומות העצמיות שהוגשו על ידן לפקיד השומה. לא כך המצב לגבי חברות שלגביהן רשות המיסים מחייבת לדווח על הכנסות של שותפיות המוחזקות על ידן על פי אותן תעודות זמניות ובהמשך להגיש דו"ח מס מתקן, ככל שיידרש לאחר פרסום התעודות הסופיות.

² בהערת אגב אציין כי הדבר אם היו מחויבים יתכן והדבר היה פוטר בעיות רבות בישומו של החוק בנוגע לניכוי המס במקור ע"י השותפיות.

אוסוף ואציין שעל פי הוראות סעיף 19(6) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א - 2011) (להלן: "החוק") השותפויות מחויבות לגבות את המס במקור מהמשקעים ולהעבירו לפקיד השומה, בזו הלשון:

"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.)

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 בהן ביחס למשקעים היחידים. 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 אחת מהן תבוצע לצורך העברת תשלום ע"י השותפויות על חשבון המס החייב אצל המחזיקים היחידים לרשות המיסים (באמצעות חברי הבורסה- לרוב הבנקים), והחברות יקבלו את מלא התשלום בהתחשב שהמס שולם במסגרת המקדמות השוטפות ע"י השותפות (מה שכונה בפי בית המשפט "תשלום איזון"), ובפעימה השנייה השותפות תחלק את יתרת הרווח לכל המחזיקים ביחידות ההשתתפות.

צפוי כי ששאלות נוספות שעולות מכורח מורכבות החקיקה בדבר יישומו של סעיף 19 לחוק ביחס להחלטה האמורה של בית המשפט העליון, עוד תידון בהמשך ע"י בתי המשפט לרבות שאלות שהועלו מטעם ישראלמקו בהליך משפטי שנפתח לאחרונה בנושא.

לסיכומו של דבר – הדיווח לפקיד השומה

יש לדווח לפקיד השומה על ההכנסות מהשותפות בהתאם לתעודה זמנית שהונפקה על ידה 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 לדוח השנתי ולכלול את החישובים וסיכום ההכנסות/הפסדים שבטופס 858 בדוח השנתי של אותו הנישום לרבות את המס ששולם ע"י השותפות על חשבון ותרומות של שותפות הנפט וכו'.

יודגש שאין 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.

חריג! חלוקת רווחים משותפות הנפט בתום השנה ("ביום הקבוע"/"יום האקס") שהוא (XX). 31.12. ממנה נוכה מס במקור ליחידים שלרוב יוצא כי מנוכה כל הסכום שחולק) במקרה כזה **יש לכלול רק את המס שנוכה בשדה 040, ללא הרווחים שחולקו.**

יש להקפיד להוסיף את ניכוי המס לאותה שנת מס מדווחת. כלומר, אישור של ניכוי מס במקור מחלוקת רווחי שותפות הנפט לשנת המס בתנאי שדווחו כל ההכנסות והניכויים לשנה זו בהתאם לתעודה וטופס 858 בדו"ח המס שהוגש.

יובהר, שעל פי הנחיית רשות המיסים אם טרם התקבלה תעודה אין לכלול את המס בשדה 040. מכיוון שבדרך כלל, אישור ניכוי המס ניתן לנישום מהבנק זמן רב לפני הנפקת התעודה, אין לדרוש את ניכוי המס ויש להמתין עם אותו אישור עד למועד הדיווח שלך בגין הכנסות וניכויים משותפות הנפט.

**המשיב: עו"ד ורו"ח סיימון יניב, יוצא רשות המיסים ופרקליטות מיסוי וכלכלה, בעל
משרד עורכי דין מתמחה בדיני המס על כל רבדיו, הן במישור האזרחי והן במישור
הפלילי יחד עם עבירות הלבנת הון ואיסור השימוש במזומן ובנוסף משמש כמפקח
בשותפות לחיפוש נפט. לפרטים נוספים: yaniv@tax.co.il.**

**התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת
אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן
למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות
מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס
למקרה מסוים.**