

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

לצורך תקנות הניכויים, ודברי החקיקה האחרים בהם נעסוק ברשימה זו.

תקנות הניכויים חלות על בעלים של "טובת הנאה", המוגדרת כ"זכות או טובת הנאה, מוחזקת או ראויה, בנכס נפט, בכולו או במקצתו, המזכה את בעלה בכל הנפט המופק והמונצל מאותו נכס או ממקצתו, או בחלק מאותו נפט, יהא חלק זה מחושב או ניתן כאשר יהא". מהתיבות "מוחזקת או ראויה" וכן "מחושב או ניתן" אנו למדים, כי התקנות יחולו לא רק על מי שקיבל רישיון או חזקה להפקת נפט בפועל, אלא גם על מי שנטל חלק בעסקה משותפת של חיפוש נכס נפט, וזכאי בשל כך להנאה כלכלית ממנו.

ההטבה המרכזית בתקנות הניכויים קבועה בתקנה 4, ועניינה בהוצאות שהוצאו בחיפוש נכס נפט, וזאת עד למועד שבו התגלה נפט בכמויות מסחריות (להלן: "הוצאות החיפוש"). הוצאות אלו הן לרבות הוצאות לבדיקות ולניסויים גיאולוגיים, גיאופיזיים וגיאוכימיים, אך למעט ציוד או מכונות המשמשים לייצור הכנסה מהפקת נפט, וניתן בגינם פחת מואץ (ראו בהמשך). התקנות מאפשרות את ניכוי הוצאות החיפוש באופן שוטף, או לחלופין, רישומן כנכס הזכאי לפחת מואץ. הוצאות אלו באות מטבען להכשיר את נכס הנפט לקראת פעילות עתידית, ועל כן מהוות לכאורה הוצאה הונית או למצער הוצאה טרום-עסקית, אשר לולא התקנות, לא ניתן היה להתיר בניכוי שוטף לפי סעיף 17 לפקודת מס

מס הכנסה – "מורה נבוכים בעניין הטבות מס

הכנסה בגין נכס נפט – מבעלי רישיונות וחזקות

להפקת הנפט, ועד לבעלי יחידות בשותפויות נפט

נסחרות"

פתח דבר

מאז ראשית שנות החמישים של המאה הקודמת, מוענקים תמריצי מס הכנסה רבים לעוסקים בחיפוש, פיתוח והפקת נפט וגז טבעי. בעקבות "ועדת ששינסקי" ותיקוני החקיקה חל אמנם צמצום מסוים בתמריצים הללו, אך רובם עדיין בתוקף. תמריצים אלו הוסדרו בתקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), התשט"ז-1956 (להלן: "תקנות הניכויים"), ומאוחר יותר גם במסגרת חוק מיסוי רווחי נפט, התשע"א – 2011 (להלן: "חוק מיסוי רווחי נפט"). תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988 (להלן: "תקנות יחידות ההשתתפות") מאפשרות גם לבעלי יחידות בשותפויות נפט נסחרות ליהנות מההטבות הללו.

תקנות הניכויים

תקנות הניכויים, כשמן, מעניקות ניכויים ייחודיים לעוסקים בתחום הנפט. לעניין זה נציין, כי "נפט" מוגדר בחוק הנפט, התשי"ב – 1952 (להלן: "חוק הנפט") ככולל גם **גז טבעי**, והגדרה זו חלה גם

היתרה תותר בניכוי בשנת המס בה פקעה הזכות. כאן מדובר בהטבה של ממש, שכן ככלל, השקעה שירדה לטמיון בנכס יוצרת "הפסד הון" ואינה מותרת בניכוי שוטף.

תקנה 6 לתקנות הניכויים קובעת, כי בעל טובת הנאה שרכש נכסים בני פחת לצורך פעילותו בתחום חיפוש והפקת נפט, אשר יצאו משימוש עקב הפסקת הפעילות, יותר לו בשנת הפסקת הפעילות ניכוי בגובה העלות המופחתת של הנכסים, פחות ערך הגרט שלהם. גם הטבה זו היא יוצאת דופן, וחורגת מהכלל האמור לעיל לפיו השקעה בנכס שירדה לטמיון יוצרת "הפסד הון" ואינה מותרת בניכוי שוטף.

תקנה 7 לתקנות קובעת, כי אם בעל טובת הנאה אינו יכול לנצל בשנת מס מסוימת את כל הניכויים הנ"ל, ניתן יהיה לנצלם בשנות המס הבאות. גם בתקנה זו טמונה הטבה משמעותית. עודף ניכויים בשנת מס מסוימת יוצר הפסד מעסק, אשר לפי סעיף 28 לפקודה, באותה שנת מס ניתן לקזזו כנגד כל הכנסה אחרת. אם אין הכנסה באותה שנת מס, ההפסד מועבר לשנות המס הבאות, ואז ניתן לקזזו רק כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד, או רווח הון בעסק או במשלח יד, ובמקרים מסוימים גם כנגד הכנסת עבודה. לפיכך, העברת עודף הניכויים לשנים הבאות פירושו, שאם גם בשנים אלו לא יהיו די הכנסות מנכס הנפט, ייווצר לבעל טובת הנאה הפסד עסקי אשר כאמור ניתן לקזזו כנגד כל הכנסה

הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") (ראו עמ"ה 664/73 פרדס נ' פשמ"ג וכן עמ"ה 809/67 נאות מרגלית נ' פקיד שומה רחובות). על בעל טובת ההנאה להודיע ל"מנהל" (כלומר, מנהל רשות המיסים או סגנו) על בחירתו בין ניכוי שוטף לפחת מואץ עד למועד הגשת דוח המס לשנה הראשונה בה הוצאו הוצאות החיפוש. לאחר מכן, הוא רשאי לשנות את בחירתו אם נמצאה "תגלית" בנכס הנפט, ואם ניתנה לכך הסכמה של המנהל - גם אם לא נמצאה תגלית. כלומר, ניתנה לבעל טובת ההנאה אפשרות לבחור בדיעבד את המסלול הכדאי לו, לאחר שכל הנתונים מצויים בידו, ובכך טמונה הטבה לא מבוטלת.

תקנה 5 לתקנות הניכויים קובעת שבעל טובת הנאה שהוציא הון לשם רכישת קרקע לפי סעיף 40 לחוק הנפט, יותרו לו בניכוי עלויות רכישת הקרקע, לאורך השנים בהן יהיה זכאי להחזיק בה. כלומר, מדובר במעין פחת על קרקע. יחד עם זאת, ייתכן וניכוי כאמור היה מותר ממילא מכוח דיני המס הכלליים. שהרי, סעיפים 40 עד 43 לחוק הנפט מאפשרים לבעל זכות נפט לדרוש מהממשלה לרכוש למענו קרקע ולהחכיר לו אותה, תמורת דמי חכירה תקופתיים. כלומר, אין מדובר ברכישת קרקע, כי אם בחכירה, הנושאת סממנים של "חכירה תפעולית". על כן, סביר כי דמי החכירה המשולמים בגין אותה קרקע יהיו מותרים בניכוי בכל מקרה (ראו ע"א 8301/04+ע"א 10391/04 פשמ"ג נ' פי גלילות).

מכל מקום, אם זכותו של בעל טובת ההנאה להחזיק בקרקע פקעה לפני תום ניכוי ההוצאה במלואה,

פחת מואץ מכוח חוק מיסוי רווחי נפט

חוק מיסוי רווחי נפט, שנחקק אף הוא בעקבות המלצות "ועדת ששינסקי", עוסק בעיקר ב"היטל הנפט", שהוא מס ייעודי המוטל על מיזמי נפט בנפרד ממס הכנסה. יחד עם זאת, כלולות בחוק גם הוראות הנוגעות לחישוב מס הכנסה על בעלי זכויות נפט. אחת מהוראות אלו היא "ניכוי חלף פחת". ניכוי חלף פחת הוא למעשה פחת מואץ, שניתן על מכונות וציוד המשמשים לצורכי ייצור הכנסה מהפקת נפט, וכן על "הוצאות חיפוש" מכוח תקנה 4 לתקנות הניכויים, שבעל טובת ההנאה בחר שלא לקבלן כניכוי שוטף (ראו לעיל). כך, לגבי מכונות וציוד וכן "הוצאות חיפוש" כאמור, ניתן יהיה לבחור בין הבאים: (1) פחת בשיעור קבוע של עד 10% לשנה מהמחיר המקורי של הנכס; (2) פחת משתנה, בגובה ההכנסה החייבת באותה שנה, אך לא יותר מ- 10% מהמחיר המקורי של הנכס. הפחת המואץ יוענק החל משנת המס בה חל מועד תחילת ההפקה המסחרית של הנפט. ככל שמיזם הנפט הגיע לסוף חייו בטרם הופחתו כל הנכסים הנ"ל, יתרת המחיר המקורי של הנכסים תותר בניכוי בשנה האחרונה לחיי המיזם.

מתן הבחירה בין פחת בשיעור קבוע לפחת בשיעור משתנה נועד לאפשר לשותפויות נפט לנצל את מגן המס באופן מיטבי. סעיף 63 לפקודה קובע, כי שותפות היא שקופה לצורך מס, וכך, אם ייווצר הפסד בגין הניכוי חלף הפחת, הוא ייוחס לשותפים, ומגן המס שנוצר בעקבותיו לא יעמוד לרשות השותפות בשנים הבאות לצורך יצירת תזרים

אחרת, בעוד שבכל מצב אחר הפסד שכזה היה נחשב להפסד מועבר אשר יכולת קיזוזו היא מוגבלת.

תקנה 8 לתקנות הניכויים קובעת כי התקנות יחולו גם על מי שעוסק בחיפוש נפט מחוץ לישראל. לשם כך, נדרש בעל טובת ההנאה להמציא לפקיד השומה אישורים מהממונה על ענייני הנפט ומ"המנהל". למיטב ידיעתנו, התכלית של הוראה זו היא, שחיפוש נפט מחוץ לישראל עשוי להביא לגילוי מידע גיאולוגי, אשר יהיה בו כדי לתרום לחיפוש הנפט בישראל. מסיבה זו, נדרש אישור הממונה על ענייני הנפט.

נציין, כי הטבה מרכזית נוספת, אשר הייתה קבועה בתקנה 3 לתקנות הניכויים, ובוטלה בעקבות המלצות "ועדת ששינסקי", הינה "ניכוי אזילה". מהות ניכוי האזילה הייתה מתן פיצוי בגין "אזילת" מלאי הנפט – מעין פחת רעיוני הנגזר מההכנסות מנכס הנפט (27.5% מההכנסה ברוטו או 50% מההכנסה נטו, לפי הגבוה מביניהם) או מקצב הפקת הנפט. הטבה זו הייתה מרחיקת לכת ולפיכך שנויה במחלוקת רבה, ואחת הטענות הייתה שהיא מפצה את העוסקים על אזילת משאב אשר לא נרכש על ידם, אלא נמצא בבעלות המדינה. ההטבה בוטלה כאמור בשנת 2011. במקומה, נקבעה הטבת ניכוי פחת מואץ במסגרת חוק מיסוי רווחי נפט.

סיכום והמלצות

ראינו, כי מכוח תקנות הניכויים וחוק מיסוי רווחי נפט, זכאים העוסקים בחיפוש והפקה של נפט וגז טבעי לשלל הטבות, בדמות התרת ניכויים מהכנסתם החייבת. תקנות יחידות ההשתתפות מעניקות גם למשקיעים בשותפויות נפט בבורסה ליהנות מניכויים אלו, כפי שיעור החזקתם בשותפות. על כן, נמליץ למשקיעים בשותפויות אלו לבחון את האפשרות לנצל את הניכויים הללו ויפה שעה אחת קודם.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

מזומנים פנוי. מסיבה זו, ניתנה לשותפות יכולת לבחור שניכוי הפחת לא יעלה על ההכנסה החייבת באותה שנה (לפני פחת), ולשמור את ניכוי הפחת לשנים בהן תהיינה לשותפות הכנסות חייבות.

תקנות יחידות ההשתתפות

תקנות יחידות ההשתתפות הותקנו בשנת 1988, על רקע השקתו של מכשיר פיננסי חדש בבורסה לניירות ערך - יחידת ההשתתפות בשותפות לחיפושי נפט. המחזיק ביחידת ההשתתפות אמנם אינו חתום על הסכם השותפות, אך למעשה נוהגים בו כשותף מוגבל - הוא זכאי לנתח מרווחי השותפות, אך נעדר יכולת ליטול חלק בניהול עסקיה. מטרת תקנות יחידות ההשתתפות הייתה לאפשר למשקיע הרוכש בבורסה יחידת ההשתתפות, ליהנות מתמריצי המס הניתנים במסגרת תקנות הניכויים. בתקנות יחידות ההשתתפות נקבע כי מחזיק ביחידות בשותפות הנסחרת בבורסה ועוסקת בחיפוש והפקת נפט ייחשב לבעל "טובת הנאה". כן נקבע כי יחולו עליו הוראות סעיף 63 לפקודת מס הכנסה, כך שחלק יחסי מהכנסות השותפות ייוחס לו. משמעות הדבר היא שמחזיק ביחידות בשותפות נפט נסחרת, יהיה זכאי לחלק מהניכויים הניתנים לשותפות, עד כדי שיעור החזקתו בה. בפועל, בתום כל שנת מס מוצא למחזיקי יחידות ההשתתפות אישור של פקיד השומה, בו מצוין הניכוי המקסימלי המותר בגין כל יחידה.