



ה' ניסן תשפ"ו
23 מרץ 2026

הוראת ביצוע רשות המיסים מספר 06 /2026 - בנושא: טיפול בבקשות לתיקוני שומה
בידי מחזיקי יחידות השתתפות של שותפויות לחיפושי נפט

1. רקע

1.1. לשותפות נפט, כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט), תשמ"ט-1988 (להלן: "התקנות") (להלן: "שותפות" או "שותפות נפט"), מנגנון מיסוי ייחודי הקבוע בתקנות אלו¹ ובסעיף 19 לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011 (להלן: "החוק"). המנגנון קובע, בין היתר, כי במקרים מסוימים, כפי שנקבע בתקנות, תוצאות השותפות ייוחסו למחזיקים הזכאים², המס בו חבים השותפים ישולם על-ידי השותף הכללי, ובמועד מכירת יחידת השתתפות על-ידי מחזיק תבוצע התאמה של המחיר המקורי³.

1.2. באותם מקרים, כפי שנקבע בתקנות, תוצאות השותפות המיוחסות למחזיק הזכאי בגין החזקתו ביחידת השתתפות של שותפות הנפט, רלוונטיות הן בחישוב רווח ההון⁴ ככל ומימש את יחידת ההשתתפות, והן בקביעת שומת המחזיק הזכאי/המחזיק בדוח השנתי.

1.3. אמנם בחוק נקבע מנגנון ייחודי לגביית המס באמצעות השותף הכללי בעבור המחזיקים הזכאים בשותפות, אך עם זאת, ייתכן שייווצר הפרש בין סכום המס ששולם על-ידי השותף הכללי, לבין סכום המס בו חייבים המחזיקים הזכאים.

1.4. על מנת שמחזיק זכאי יוכל לכלול את תוצאות השותפות בחישוב הכנסתו החייבת, מפורסמת על-ידי שותפויות הנפט, לאחר שומה סופית ועל בסיסה, באמצעות הבורסה, תעודת מס סופית למחזיקי יחידות ההשתתפות שלה (להלן: "תעודת מס סופית"). תעודת מס סופית חתומה על-ידי פקיד שומה למפעלים גדולים, ובה מפורט חלקו של

¹ ביום 14 בספטמבר 2021 פורסם תיקון לתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט), תשמ"ט-1988 (להלן: "התיקון"). יובהר, כי האמור בהוראה זו מתייחס לתעודות שהתפרסמו לפני התיקון ולאחריו.

² בהתאם לתקנות האמורות לעיל, הגדרת "מחזיק זכאי" היא מחזיק יחידה שהחזיק בה בתום שנת המס, או בתום יום מחיקתה מהמסחר בבורסה.

³ או של העלות, לעניין חישוב המס על פי חלק ב' לפקודה, לפי העניין.

⁴ או ההכנסה החייבת, לפי העניין.



מחזיק זכאי בהכנסתה החייבת ו/או בהפסדיה של השותפות, במס ששילמה השותפות על חשבון, בחלוקת הרווחים⁵ של השותפות ועוד.

1.5. לעיתים, עוד בטרם הוצאת תעודת מס סופית מפורסמת תעודת מס זמנית (להלן: "תעודת מס זמנית").

1.6. נישום רשאי להתבסס בשומתו העצמית על תעודת מס, סופית או זמנית, ואף רשאי הוא לבקש תיקון דוח המבוסס על תעודת מס (תעודת מס סופית, או תעודת מס זמנית, ייקראו להלן: "תעודת מס").

1.7. פרסום תעודת מס⁶ עשוי להתבצע לאחר שהוגש הדוח השנתי על-ידי המחזיק הזכאי/המחזיק ואף לאחר שחלף מועד ההתיישנות של אותו הדוח בהתאם למועדים הקבועים בסעיפים 145 ו-152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

1.8. תעודות מס לגבי שנת מס 2014 ואילך, מפורסמות באתר רשות המיסים בכתובת: <https://www.gov.il/he/Departments/DynamicCollectors/oil-partnership-list?skip=0&limit=10>

2. הנחיות לפעולה

2.1. בשל הסדר המיסוי הייחודי החל על שותפויות הנפט, כמו גם פרק הזמן המשמעותי שעשוי להימשך עד לפרסום תעודות המס, להלן אופן הטיפול בבקשות לתיקוני דוחות אגב פרסום תעודות מס:

2.1.1. בקשה לתיקון דוח בשל פרסום תעודת מס ניתן להגיש עד המאוחר מבין מועד ההתיישנות שחל על הדוח כקבוע בסעיפים 145 ו-152 לפקודה א 120 יום ממועד פרסום תעודת המס.

⁵ פירוט חלוקות הרווחים נוסף החל משנת המס 2017.
⁶ בעקבות תיקון 2021, פרסום תעודות מס לשנים 2022 ואילך יהיה רלוונטי רק לשותפות נפט שאינה שותפות סגורה, כהגדרתה בתקנות 88.



2.1.2. יינתן תיקון רק במקרה בו שיבוץ הנישום את נתוני התעודה כפי שהם⁷. בכל מקרה אחר, על משרד השומה לפנות לחטיבה המקצועית לצורך בחינת קבלת התיקון⁸.

תחולה 3.

הנחיה זו תחול על בקשות לתיקוני דוחות שהוגשו או שיוגשו בעקבות פרסום תעודת מס, ובלבד שהן עומדות בתקופה הקבועה בסעיף 2.1.1 בהוראה זו.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

⁷ אין באמור בכדי לשנות הקבוע בהוראת ביצוע 3/2018 שעניינה "אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דוח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד שומה" ביחס להגשת בקשה לתיקון שאינה בשל פרסום תעודות מס (כאשר מדובר במקרה של שיבוץ נתוני התעודה).

⁸ בקשה שתיבחן, בין היתר, בהתאם להוראת ביצוע 3/2018 שעניינה "אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דוח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד שומה".