



נייר עמדה

**לקראת דיון בוועדת הכספים ביום ה-15.10.18
בעניין פרק מיסוי הרווחים ממשאבי טבע בתזכיר חוק התכנית
הכלכלית לשנים 2015 ו-2016**

מוגש ע"י התנועה למען איכות השלטון בישראל (ע"ר)

הקדמה

- תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית מעגן בחקיקה את העקרונות עליהם המליצה הוועדה לבחינת המדיניות לגבי חלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים ("ועדת ששינסקי 2 או הוועדה"). יובהר, כי התנועה מברכת על ההכרה בצורך לעדכן את הסדרי המיסוי הישנים אשר אינם ממלאים את תכליתם כראוי.
- לעמדת התנועה, מנגנון המיסוי הישן אינו תואם את אופי הפקת משאבי הטבע בישראל, ואינו מגן כראוי על חלקו של הציבור במשאבי הטבע הלאומיים.
- למרות האמור, רואה התנועה לנכון לעמוד על מספר פגמים אשר לעמדתה נפלו הן בגיבוש המלצות הוועדה והן בתכנון הסדר המיסוי הקבוע בתזכיר החוק. לעמדת התנועה, ישנם מספר הסדרים אשר אינם עולים בקנה אחד עם עקרונות היסוד שקבעה הוועדה ועם האינטרס הציבורי בחלוקה הראויה של רווחי משאבי הטבע הלאומיים.



עיקרי הטענות לגבי ההסדר הקבוע בתזכיר החוק

סעיף 7(3) להצעת החוק

סעיף 20א לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע- הגדרות

"גדרת "יחסים מיוחדים"

1. סעיף 20א לתזכיר החוק המוצע מתקן את חוק מיסוי רווחי נפט, תשע"א-2011 ומוסיף לו הגדרות חדשות, ובין היתר את הגדרת "יחסים מיוחדים", זאת לצורך החלקים בחוק העוסקים במיסוי רווחים ממשאבי טבע. הגדרת "יחסים מיוחדים" מפנה להגדרה הקבועה בסעיף 85א(ב) לפקודת מס הכנסה, בה נקבע כי יחסים מיוחדים יכללו בין היתר גם "שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו", כאשר מבחן השליטה יהיה החזקה ב- 50% או יותר מאמצעי השליטה בצד לעסקה.
2. חשיבותה של הגדרת "יחסים מיוחדים" נובעת מכך, שבכל הנוגע לתחום הכרייה ומשאבי הטבע, חישוב הרווחים לצורך גביית המס מתבצע לרוב על פי מחיר העסקה בין החברה המפיקה לחברה המייצרת את מוצרי ההמשך. שיטה זו מעוררת קושי משמעותי כאשר בין שני הצדדים לעסקה יש יחסים מיוחדים כגון בעלות של אחת החברות ברעותה, כך שמחיר ההעברה של המשאב אינו בהכרח משקף את שווי האמיתי. על כן מנגנוני המס בתחום זה קובעים כי כאשר מדובר בעסקה אשר בין צדדיה מתקיימים יחסים מיוחדים כהגדרתם בחוק, יחולו כללים ספציפיים כדי להתמודד עם הפתח האפשרי למניפולציה ותשלום מס מופחת, הנגזר ממחיר העסקה הפיקטיבי.
3. לעמדת התנועה הגדרת שליטה לפי החזקה ב- 50% או יותר מאמצעי השליטה הינה הגדרה מקלה ומיושנת אשר אינה מבטיחה את חלקו הראוי של הציבור במשאבי הטבע. זאת מאחר ויתכן מצב של שליטה בחברה, המאפשר ביצוע עסקאות במחיר נמוך מהשווי האמיתי, גם בהחזקת פחות מ-50% מאמצעי השליטה. כך גם הגדרה זו אינה תואמת את המציאות הכלכלית, ואת הגישות התאגידיות המודרניות, המכירות בשליטה מהותית גם כאשר לבעל מניות אין שליטה מוחלטת באמצעות החזקה ברוב אמצעי השליטה.
4. כך לדוגמה סעיף 1 לחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968, מכיר בשליטה כ-יכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקיד של דירקטור או משרה

התנועה למען איכות השלטון בישראל (ע"ר)

الحركة من أجل جودة السلطة في إسرائيل The Movement for Quality Government in Israel



אחרת בתאגיד, וחזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק מחצית או יותר מסוג מסוים של אמצעי השליטה בתאגיד".

5. דוגמה נוספת ניתן למצוא בסעיף 268 לחוק החברות, תשנ"ט-1999, המגדיר שליטה לעניין עסקאות עם בעל שליטה כ-"בעל השליטה כמשמעותה בסעיף 1, לרבות מי שמחזיק בעשרים וחמישה אחוזים או יותר מזכויות ההצבעה באסיפה הכללית של החברה אם אין אדם אחר המחזיק בלמעלה מחמישים אחוזים מזכויות ההצבעה בחברה".

6. ניתן להניח שבתכנון ההסדר המוצע בתזכיר החוק הסתמכו המנסחים על סעיף 16 הקיים כיום בחוק מיסוי רווחי נפט, ומפנה גם הוא לסעיף 85 לפקודת מס הכנסה. ואולם, לטעמנו הסתמכות זו הינה מוטעית, עקב התפיסה החדשה המניחה שליטה מהותית כמתואר בדוגמאות לעיל.

7. נוסף על כך, חשוב לציין כי ההסדר הקבוע **במתווה הגז** אשר פורסם לאחרונה קובע בסעיף 3 לפרק ה' העוסק במיסוי כי יופץ תזכיר חוק המתקן את חוק מיסוי רווחי נפט, "אשר בו יערכו תיקונים שונים שמטרתם סגירת פרצות מס, הבהרות שונות וכן החלת הליכי שומה וגבייה. במסגרת תיקון החוק האמור, תורחב, בין היתר, הגדרת "יחסים מיוחדים" הקיימת בחוק. ההרחבה תתייחס בין היתר להגדרת שליטה כך שתחול גם על החזקה במישרין או בעקיפין, במעל 20% באחד מאמצעי השליטה".

8. הגדרת "יחסים מיוחדים" הינה בעלת חשיבות מיוחדת ועליונה בכל הנוגע למיסוי רווחי היתר, בין אם בכל הנוגע למכירת רכוש קבוע בין צדדים שביניהם יש יחסים מיוחדים, ובעיקר בכל הנוגע לאופן קביעת מחיר המשאב.

9. על כן, ולאור האמור לעיל, קוראת התנועה לתקן את תזכיר החוק כך שהשליטה לעניין הגדרת היחסים המיוחדים תיקבע באופן מהותי, תוך קביעת חזקת שליטה בהתאם לנוסח הבא: "יכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקיד של דירקטור או משרה אחרת בתאגיד, וחזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק ב-20% או יותר מסוג מסוים של אמצעי השליטה בתאגיד". ההגדרה המוצעת נשענת על הגדרת שליטה בחוק ניירות ערך ובחוק החברות, יחד עם הרף העדכני שהוצב במתווה הגז.

התנועה למען איכות השלטון בישראל (ע"ר)

الحركة من أجل جودة السلطة في إسرائيل The Movement for Quality Government in Israel



הגדרת "רכוש קבוע"

10. בסעיף 220 נושא זה נדון בהרחבה אולם כבר כעת חשוב לעמוד על הבעייתיות שבהכללת נכסים בלתי מוחשיים הנובעים מפעילות מחקר ופיתוח תחת רכוש קבוע. הכללה זו הינה חריגה לכללי החשבונאות, אשר אינם כוללים נכסים בלתי מוחשיים בהגדרת רכוש קבוע. חריג זה מעורר בעיות רבות כגון השאלה כיצד יופחתו נכסים אלו, מה הם יכללו (מו"פ בתוך ישראל או גם מחוצה לה, וכדומה), ועוד.

סעיף 220 לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע – חישוב הרווח התפעולי המתואם

הפחתת הוצאות בגין פעילות מחקר ופיתוח

11. סעיף 220 לתזכיר החוק מסדיר את אופן חישוב הרווח התפעולי המתואם, אשר בהתבסס עליו בין היתר יחושבו רווחי היתר מהמכירה של המשאב הטבע. על פי סעיף 220 לתזכיר, על מנת לחשב את הרווח התפעולי ניתן להפחית ממחזור המכירות של משאב הטבע בין היתר גם הוצאות מחקר ופיתוח.

12. בהקשר זה יש להבהיר את ההבחנה הנעשית בחוק בין המוצר הסחיר הראשון המופק, אשר הינו למעשה המשאב הגולמי, לבין מוצרי ההמשך. **חשוב לציין כי מס רווחי היתר מוטל רק על מוצר הבסיס ולא על מוצרי ההמשך.** על כן, יש צורך להפריד בין הוצאות המחקר והפיתוח הקשורות למוצר הבסיס, לבין אלו הקשורות למוצרי ההמשך. מכיוון שהוצאות מו"פ זוכות להטבת מס כפולה- הן בהכרה בהן כהוצאה והן ברישומן כנכס, יש לפקח בצורה קפדנית על הגדרתן.

13. מהסעיף לעיל עולה מספר בעיות מרכזיות: הראשונה שבהן היא **החשש מהכרה בהוצאות מחקר ופיתוח גם בגין פעילות אחרת שאינה קשורה לתהליכי ההפקה של המוצר הסחיר הראשון.** כמובן שרצוי לעודד פעילות מחקר ופיתוח, ואולם יש לגדר את התמריצים לעידוד זה כך שיחולו על פעילות ההפקה, ולא יאפשרו פתח למניפולציות ושימוש במגן הרכוש הקבוע בניגוד לתכלית החוק. **החשש המרכזי הוא שדרך פתח זה יוכרו הוצאות מו"פ בהיקף נרחב, הרבה מעבר לפעילות המו"פ אשר קשורה להפקת מוצר הבסיס, תוך פגיעה קשה במס רווחי היתר שייגבה.**

14. הבעיה השנייה הנובעת מהסעיף היא כי אין בו קביעה באשר **למודל לפיו תחושב הוצאת המו"פ כנכס.** כאשר חברה מוציאה סכום כסף על מו"פ, ומעוניינת להכיר בו כנכס, יש לקבוע את שווי; מכיוון שהחוק אינו מציע מודל לחישוב השווי נפתח פתח לנישומים לקבוע בעצמם את ערך הנכס. כמובן שכתוצאה מנוסח החוק הנוכחי נוצר

התנועה למען איכות השלטון בישראל (ע"ר)

الحركة من أجل جودة السلطة في إسرائيل The Movement for Quality Government in Israel



לנישומים תמריץ לקבוע ערך גבוה ככל הניתן בכדי להכיר בהוצאות מו"פ נרחבות תוך פגיעה במס רווחי היתר שייגבה בלא בקרה על שווי המוצר.

15. בעייתיות נוספת הנובעת מהסעיף, לעמדת התנועה, היא כי אין בו כלל התייחסות לסוגיית הפחת שיש להחיל על פעילות המו"פ. מכיוון שככל ששווי הנכס הלא מוחשי גבוה יותר כך פוחת המס של הנישום נוצר פתח למניפולציות: במידה והנישום יוכל להצהיר על הוצאת מו"פ וערכה לא יישחק לאורך השנים עקב הגדרת הפחת, הוא יוכל להקטין את נטל המס ולהשתמש במגן הרכוש הקבוע בניגוד לתכלית החוק.

16. על מנת למנוע סיווג פעילות אחרת כפעילות מו"פ, או סיווג פעילות מו"פ לטובת שלבים מתקדמים בהליך ככזו שמיועדת לטובת הליך ההפקה - מציעה התנועה לסייג את האמור בסעיף 20 לתזכיר החוק ולקבוע כי פעילות המו"פ אשר תוכר כרכוש קבוע, ויהיה ניתן לנכות הוצאות בגינה מן הרווח התפעולי, תהיה חייבת לקבל את אישור המדען הראשי, זאת בדומה לאישור הנדרש בסעיף 20א לפקודת מס הכנסה.

17. על מנת למנוע קביעת ערך שרירותית ועצמאית לערך המו"פ מציעה התנועה לתקן את סעיף 20 לתזכיר החוק כך שיכלול מנגנון שיקבע כיצד יחושב שווי המו"פ כנכס וכיצד תיבדק ותבוקר הערכת השווי.

18. על מנת למנוע שימוש בפעילות מו"פ ללא התחשבות בפחת החל על ערכה וניצול מגן הרכוש הקבוע בניגוד לתכלית החוק- מציעה התנועה כי בסעיף 20 לתזכיר החוק ייקבע הסדר מקיף וממצה ביחס לפחת שיש להחיל על פעילות מו"פ.

התנגדות להכרה בהוצאות שיקום נזקי כריית המשאבים לצורך חישוב ההיטל

19. המלצות הוועדה אשר אומצו בהחלטת הממשלה ומהוות את התשתית להצעות חוק זו, מתנגדות בתוקף לכל טענה לפיה הוצאות החברות המפיקות לשם שיקום הנזקים שנגרמו כתוצאה מכריית המשאבים צריכות להילקח בחשבון בחישוב חלק הציבור. כך למשל דחתה הוועדה את טענת מפעלי ים המלח לפיה יש להכיר בהוצאות קציר ים המלח שהחברה ביצעה כחלק מהסכם הקציר לעניין חישוב ההיטל.

20. התנועה תומכת בעמדה זו כפי שהובאה על ידי הוועדה, ועל כן קוראת להוספת סעיף המחריג את פעילויות השיקום כגון קציר המלח מחישוב עלות המכר והציוד. על פי



עיקרון "המזהם משלם" יש להכיר בהוצאות אלו כהוצאות רגילות לכל דבר ועניין, אך אין להתייחס אליהם כתשלום המועבר לידי הציבור.

סעיף 11(3) להצעת החוק

סעיף 24 לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע - היעדר סנקציות מתאימות על מסירת מידע מוטעה

21. המלצת הוועדה, אשר אומצה בתזכיר, לפיה מס רווחי היתר יתבסס על דוחות רווח והפסד של החברות המפיקות, מחייבת את המדינה בתלות במידע המועבר לרשויות המדינה על ידי החברות. לעמדת התנועה, על תלות מוגדלת זו להיות מלווה במשטר אחריות חמור יותר, אשר יצור הרתעה ההולמת את פוטנציאל הנזק שבעבירה.

22. לפיכך, יש לקבוע כי עבירות הקשורות במסירת דוחות ונתונים לא-נכונים על ידי נושאי משרה בחברות יוגדרו כעבירות מסוג אחריות קפידה אשר אינן דורשות הוכחת יסוד נפשי, וכן כי הקנס עליהן יוגדל לפי ארבעה משווי של הנזק הנגרם כתוצאה מהעבירה, זאת בדומה לקבוע בסעיף 63 לחוק העונשין התשל"ז-1977 המאפשר לבית המשפט להטיל קנס הגבוה פי ארבעה משווי הנזק.

סעיף 4 להצעת החוק - תיקון החוק לעידוד השקעות הון

23. סעיף 4 לתזכיר החוק מציע לתקן את סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, כך שתוחלף הגדרת "מפעל אחר להפקת מחצבים" להגדרת מונחים אלו בחוק מיסוי משאבי טבע המתוקן. מטרת תיקון זה הינה למנוע הענקת הטבות מס לפעילות הבסיסית של הפקה ומכירה של משאב הטבע, ומנגד להעניק הטבות ותמריצים להשקעות במפעלים המייצרים את מוצרי ההמשך ממשאב הטבע.

24. כפי שמצוין בדברי ההסבר לתזכיר החוק – "התכלית בבסיס האבחנה שעורך חוק עידוד השקעות הון היא שהמשאבים השייכים למדינה ושלא ניתן להוציאם מהמדינה, אין היגיון בעידודם באמצעות חוק זה".

25. ואולם, למרות התכלית הראויה המצוינת בדברי ההסבר, תיקון החוק עצמו אינו דבק בתכלית זו, שכן הוא מאמץ רק הבחנה בין פעולה הנעשית לשם הפקת משאב הטבע, ואינו מאמץ הבחנה נוספת בין מחצבים אשר גם פעילות ההמשך שלהם חייבת להיעשות בארץ ולכן אין טעם לעודד את הפקתם באמצעות חוק עידוד השקעות הון.

התנועה למען איכות השלטון בישראל (ע"ר)

The Movement for Quality Government in Israel الحركة من أجل جودة السلطة في إسرائيل



26. ונבהיר – כאשר מדובר במשאב, אשר ניתן לייצר את מוצרי ההמשך המופקים ממנו גם בחו"ל, אזי מתעורר צורך לעודד את ההשקעות בייצור מוצרי ההמשך בישראל. **אולם כאשר מדובר במחצב אשר אין אפשרות לייצר את מוצרי ההמשך המופקים ממנו מחוץ לישראל, אזי אין כל טעם בהענקת הטבות לעידוד ייצור מוצרי ההמשך בארץ, שכן ייצורם בכל מקרה יתרחש בארץ.**

27. ניקח לצורך הדוגמה את **משאב הברום**. לאור דברי ההסבר לסעיף 20 כ לתזכיר החוק, המציגים בבירור את המגבלות והסכנות שבהוצאת הברום משטח הארץ ושינועו, עולה בבירור שעידוד הפקת מוצרי ההמשך של הברום עומדת בניגוד לתכלית חוק עידוד השקעות הון, כפי שהוצגה לעיל. ולהלן הדברים: **"הברום הוא נוזל רעיל ומסוכן בתצורתו הגולמית, ולכן מסוכן ויקר לשנע את הברום ליעדים רחוקים. עלויות ההובלה הגבוהות גרמו למפיקי הברום בארצות שונות להקים גם את תעשיית ההמשך לייצור תרכובות ברום, לרוב בסמוך למיקום הפקת הברום"**.

28. לאור האמור, **עמדת התנועה הינה כי יש לתקן את תזכיר החוק כך שיחיל את הטבות חוק עידוד השקעות הון אך ורק על מוצרי המשך אשר ניתנים לייצור לאו דווקא בסמוך למקום הפקת מוצר הבסיס**. זאת בניגוד למצב הנוכחי בו תזכיר החוק מציע להעניק הטבות לעידוד מוצרי המשך, גם כאשר אין כל ברירה אחרת אלא לייצרם בארץ עקב הסכנה שבהובלת החומר הגולמי, או העלויות הגבוהות במיוחד הכרוכות בהובלה.