

מס ערך מוסף

מבוא

בשנת 2008 הסתכמו הכנסות המדינה ממע"מ עוסקים, מס שכר על מלכ"רים ומוסדות פיננסיים בכ-65 מיליארד ש"ח, לעומת 61.4 בשנת 2007. בניכוי שינויי חקיקה והפרשי עיתוי עלתה הגביה בשנת 2008 בשיעור של 1.4%, לעומת גידול בשיעור של 10.6% בשנת 2007.

הכנסות ממע"מ עוסקים הסתכמו בשנת 2008 בכ-55.4 מיליארד ש"ח, עלייה ריאלית של כ-1.2% לעומת שנת 2007 (בשיעורים אחידים), זאת לעומת עליה ריאלית בשיעור של 7.5% ברכיב זה בשנת 2007 (לעומת שנת 2006, בשיעורים אחידים). ההכנסות ממס שכר על מלכ"רים הסתכמו ב-7.9 מיליארד ש"ח, עלייה ריאלית בשיעור של 8.4% בהשוואה לשנת 2007 (בשיעורים אחידים), לעומת גידול של 4.8% בשנת 2007. ההכנסות ממע"מ על השכר במוסדות כספיים הסתכמו בכ-1.8 מיליארד ש"ח, ירידה ריאלית חדה בשיעור של 18.3% לעומת שנת 2007 (בשיעורים אחידים), לעומת עליה בשיעור של 5% בשנת 2007.

פרק זה נחלק לשישה סעיפים ראשיים:

1. **ההכנסות ממע"מ** - הגביה בשנת 2008 תוך התייחסות לגורמים אשר השפיעו על היקפה, התפתחות הגביה בשנים 2004-2008, נטל המע"מ כאחוז מהתמ"ג ומסך ההכנסות ממיסים וכן אומדן ההקלות במע"מ (פטור ממע"מ באילת ועל שרותי תיירות ומע"מ בשיעור אפס על ירקות ופירות).

2. **סקירה של השינויים בשיעור המע"מ בישראל בשנים האחרונות** - הרקע והשיקולים שעמדו בבסיס השינויים וההשפעה שהיתה להם על הכנסות המדינה ממע"מ.

3. **בסיס המע"מ בישראל** - ניתוח רכיבי בסיס המע"מ, אמידת פוטנציאל הגביה על בסיס נתוני החשבונאות הלאומית והפער בין פוטנציאל הגביה לפועל.

4. **השוואת בינלאומית של שיטת המע"מ ושעור המע"מ** - סקירה של שיטת המע"מ האחיד הנהוגה בישראל לעומת השיטה הדיפרנציאלית הנהוגה באיחוד האירופי.

« כתב: אביעד נבו, מינהל הכנסות המדינה.

5. **יעילות המע"מ, גביית המע"מ והשפעתו על הצריכה** - סקירה תיאורית של המודל הנהוגים למדידת מאפיינים שונים של המע"מ.
6. **מינהל המס** - התפלגות העוסקים, גביה ואכיפה והעברות לרשות הפלשתינית.

1. ההכנסות ממע"מ בשנת 2008

סך הגבייה והגורמים לשינוי בהיקפה בשנת 2008

בשנת 2008 הסתכמו הכנסות המדינה ממע"מ בכ-65 מיליארד ש"ח לעומת כ-61.4 מיליארד ש"ח בשנת 2007¹, עלייה בשיעור ריאלי של כ-1.4%, לעומת שיעור גידול בשיעור של 7.2% בשנת 2007 (בהשוואה לשנת 2006 ובשיעורים אחידים).

הכנסות אלו כוללות הכנסות ממע"מ עוסקים שהסתכמו בשנת 2008 בכ-55.4 מיליארד ש"ח, עלייה ריאלית של כ-1.2% לעומת שנת 2007 (בשיעורים אחידים), זאת לעומת עליה ריאלית בשיעור של 7.5% ברכיב זה בשנת 2007 (לעומת שנת 2006, בשיעורים אחידים). ההכנסות ממס שכר על מלכ"רים הסתכמו בכ-7.9 מיליארד ש"ח, עלייה ריאלית בשיעור של 8.4% בהשוואה לשנת 2007 (בשיעורים אחידים), לעומת גידול של 4.8% בשנת 2007. ההכנסות ממע"מ על השכר במוסדות כספיים הסתכמו ב-1.8 מיליארד ש"ח, ירידה ריאלית חדה בשיעור של 18.3% לעומת שנת 2007 (בשיעורים אחידים), לעומת עליה בשיעור של 5% בשנת 2007.

הירידה בשיעור הגידול הריאלי בשנת 2008 לעומת 2007, הושפעה בין היתר מהתמתנות משמעותית בקצב הגידול בצריכה הפרטית, המהווה כ-63.5% מבסיס המע"מ (ראה **לוח יא-3**). לפי נתוני הלמ"ס עלתה הצריכה הפרטית בשנת 2008 ב-3.9% לאחר עלייה של 6.7% בשנת 2007. בולטת במיוחד ההאטה ברכישת מוצרים בני קיימה, העתירים במע"מ: רכישת מוצרים בני קיימה לנפש עלתה בשיעור של 6.1% בלבד בשנת 2008 לעומת גידול חד בשיעור של 16.5% בשנת 2007. בניתוח רכיבי צריכת מוצרים בני קיימה נמצא כי חלה האטה ניכרת ברכישת כלי רכב לשימוש פרטי (גידול של 6.7% לנפש בשנת 2008 לעומת עליה של 28% בשנת 2007) וברכישת ציוד - מקררים, מזגנים, מכונות כביסה וכד' (גידול בשיעור של 7.9% לנפש בשנת 2008 לעומת גידול של 25% בשנת 2007).

¹ סכום זה כולל מע"מ עוסקים ומע"מ שכר מלכ"רים ומע"מ שכר מוסדות כספיים, ואינו כולל מע"מ על היבוא הביטחוני ומס רווח על מוסדות כספיים הנכלל בגביית מס חברות.

לוח יא-1

הכנסות ממע"מ עוסקים, מלכ"רים ומוסדות כספיים בשנים 2000-2008 (במליוני ש"ח).

שנה	סך כל המע"מ	מע"מ מלכ"רים ¹	מע"מ מוסדות כספיים ^{2,1}	מע"מ עוסקים	מע"מ כ-כ מסה"כ הכנסות ממיסים	עוסקים כ-כ מהתמ"ג
2000	44,100	4,262	1,335	38,503	26.4%	8.2%
2003	51,579	6,133	1,460	43,986	30.6%	8.3%
2004	52,823	6,587	1,500	44,736	29.5%	8.1%
2005	55,033	6,824	1,761	46,448	28.7%	7.9%
2006	57,036	6,617	1,970	48,449	27.5%	7.7%
2007	61,420	6,970	2,080	52,370	27.4%	7.9%
2008	65,109	7,902	1,778	55,429	30.1%	7.7%
שינוי ריאלי לעומת שנה קודמת						
2007	7.2%	4.8%	5%	7.5%		
2008	1.4%	8.4%	-18.3%	1.2%		
שינוי ריאלי בניכוי שינוי חקיקה והשפעת הפרשי עיתוי						
2007	10.6%	9.3%	12.2%	10.4%		
2008	1.4%	8.4%	-18.3%	1.2%		

מקור: רשות המיסים בישראל, הלמ"ס, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

הערות ללוח:

- (1) מהימנות נתוני הגבייה של מע"מ מלכ"רים ומע"מ מוסדות כספיים נמוכה בשל בעיית סיווג, ועל כן הנתונים שבטבלה הם אומדן בלבד.
- (2) מע"מ על תשלומי השכר במוסדות כספיים. נוסף על כך הם משלמים מע"מ על הרווח והוא נרשם בגביית מס חברות בדוח זה.

נטל מע"מ עוסקים כאחוז מהתוצר ומשקלו בכלל המיסים

העלייה המתונה בגבייה ממע"מ עוסקים בשנת 2008 בולטת על רקע הירידה בגבייה מן המיסים הישירים בעקבות המשבר הכלכלי הנוכחי. בעוד שההכנסות ממע"מ עוסקים עלו ב-1.2% סך הכנסות המדינה ירדו ב-8%.

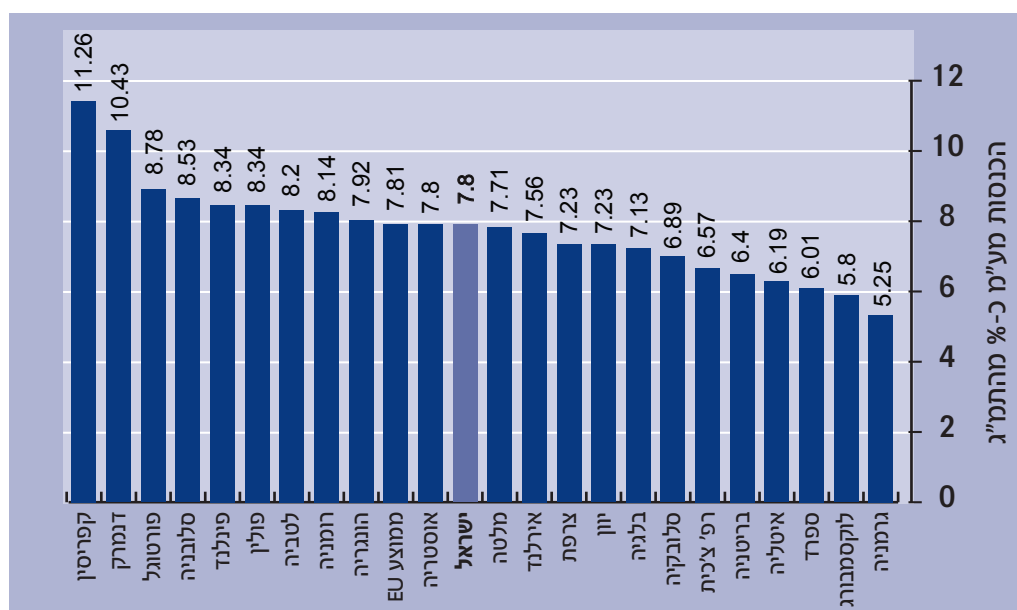
נטל המע"מ (עוסקים בלבד) בישראל בשנת 2008 (משקלו מהתמ"ג), הסתכם ב-7.8 אחוזי תמ"ג, ללא שינוי לעומת שנת 2007. זהו שיעור זהה לממוצע במדינות האיחוד האירופי (ראה גרף יא-1). נתון זה בולט על רקע העובדה שהשיעור הסטנדרטי של מע"מ בישראל נמוך מהשיעור הממוצע במדינות האיחוד האירופי. ההסבר לנטל המס הגבוה בישראל הוא ששיעור המס מוטל על בסיס רחב שכולל את מרבית הצריכה הפרטית, בעוד שבמדינות האיחוד האירופי ישנם מוצרי צריכה רבים (מזון, תרופות,

הלבשה וכיו"ב) עליהם חלים שיעורי מס מופחתים (ראה הרחבה בסעיף 4 בהמשכו של פרק זה, הדן בהשוואה בינלאומית של שיעורי המע"מ).

בשנת 2008 הגיע משקל ההכנסות ממע"מ לכ-30.2% מכלל הכנסות ממיסים ממשלתיים לעומת כ-27.4% בשנת 2007. עלייה זו מוסברת בעיקר על ידי ירידה חדה בגביית המיסים הישירים בעוד שבסיס המע"מ הוסיף לעלות. בעשור האחרון משקל המע"מ בכלל המיסים נע בין 26% לבין 31%, כאשר השונות מוסברת כתגובה למחזור העסקים ולשינויי חקיקה. משקל ההכנסות ממע"מ מתוך סך הכנסות המדינה ממיסים גבוה ממוצע מדינות האיחוד שעומד על 21%.

גרף יא-1

הכנסות ממע"מ כ-% מהתמ"ג בשנת 2007
מדינות אירופה וישראל¹



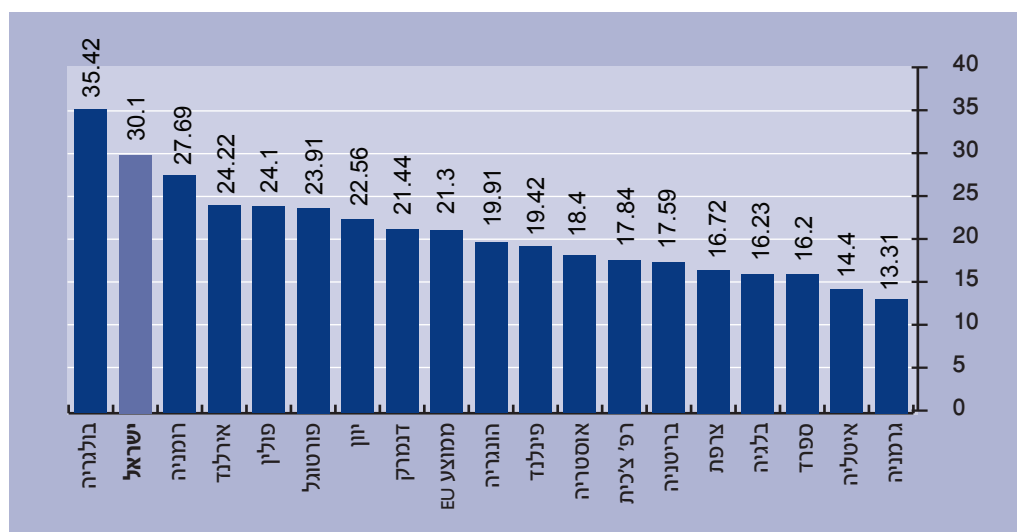
מקור: נציבות האיחוד האירופי, הלמ"ס, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

הערה לגרף:

(1) הנתונים לישראל משנת 2008, לארצות אירופה משנת 2007.

גרף יא-2

הכנסות ממע"מ כ- % מסה"כ הכנסות המדינה ממיסים¹



מקור: נציבות האיחוד האירופי, הלמ"ס, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

הערה לגרף:

(1) הנתונים לישראל משנת 2008, לארצות אירופה משנת 2007.

הטבות מס

אומדן הטבות המס לשנת 2008 בתחום המע"מ מסתכם בכ- 3.6 מיליארד ש"ח לפי הפירוט הבא:

- 1.97 מיליארד ש"ח בגין שיעור מע"מ אפס על פירות וירקות.
- 0.94 מיליארד ש"ח בגין פטור ממע"מ על שירותי תיירות. לצורך חישוב הטבת המס בגין שירותי תיירות הנחנו שהוצאות התיירים על מזון, שתייה, בילויים וקניות מחוץ למלון - חייבות במע"מ, בעוד שהוצאות על אכסון (והוצאות אחרות במלון), שכירת רכב, טיולים מאורגנים, השתתפות בכנסים והוצאות רפואיות - פטורות ממע"מ.
- 0.55 מיליארד ש"ח בגין הפטור ממע"מ בעיר אילת. מההטבה באזור העיר אילת נהנים תושבי העיר, תיירים ישראלים וכן תיירים זרים (ביחס לחלק הצריכה שחל לגביו חיוב במע"מ בשאר חלקי ישראל).

2. סקירה של השינויים בשיעור המע"מ בישראל בשנים האחרונות

העלאת שיעור המע"מ בשנת 2002, תהליך הורדתו ההדרגתית בשיעור מצטבר של 2.5 נקודות האחוז בין השנים 2004-2006, והעלאת שיעור המע"מ בנקודות האחוז ב-2009.

כללי

בסוף שנת 2000 החלה האטה בפעילות הכלכלית של המשק שהלכה והעמיקה בשנים 2001 ו-2002. האטה זו גרמה לירידה חדה בהכנסות המדינה ממיסים ולגידול בגירעון בתקציב המדינה. כתוצאה מכך החליטה הממשלה, במסגרת חוק תוכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2002 ו-2003), התשס"ב-2002, על שורה של צעדים כלכליים להתאמת תקציב המדינה. במסגרת צעדים אלה נקבעה הוראת שעה מיום 15.6.2002 ועד ליום 31.12.2003, שבה הועלו שיעורי המע"מ על עוסקים ומס השכר ורווח על מוסדות כספיים מ-17% ל-18%, ושיעור מס השכר המוטל על מלכ"רים הועלה מ-8.5% ל-9%. בניגוד לתוכנית המקורית, בתום שנת 2003 הוארכה הוראת השעה בשנה נוספת.

במהלך פברואר 2004, כאשר התברר שהמשק התחיל להתאושש ושגביית המיסים גדלה, הוחלט להפחית את שיעור המע"מ ל-17%, בתחולה מיום 1.3.2004. בנוסף, הופחתו שיעורי מס קניה ומכס על מוצרי צריכה ובהם מוצרי חשמל לבנים, מוצרי אלקטרוניקה ומוצרי מזון.

הרקע והשיקולים להעלאת שיעור המע"מ בשנת 2002

העלאת שיעור המע"מ נעשתה, בראש ובראשונה, משיקולים פיסקאליים ועל רקע גידול בגירעון בתקציב המדינה כתוצאה מעלייה בהוצאות הביטחון וירידה בהכנסות המדינה ממיסים בשל המיתון במשק הישראלי. הבחירה בהעלאת המע"מ נעשתה גם על רקע פרסומן של המלצות הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה שכללו, בין השאר, המלצה להפחית את נטל המס על הכנסה מיגיעה אישית.

מספר שיקולים עמדו בבסיס ההחלטה לבחור בהעלאת שיעור המע"מ לעומת אלטרנטיבות אחרות:

1. התכונה המרכזית והבולטת של המע"מ היא בסיסו הרחב המעניק גמישות יחסית לקובעי המדיניות, באשר הוא מאפשר תוספת הכנסות ניכרת לקופת המדינה גם בשיעורי העלאת מס נמוכים. על פי האומדן, העלאת שיעור המע"מ באחוז אחד מביאה לתוספת הכנסה שנתית ברוטו לקופת המדינה של כ-2.9 מיליארד ש"ח. יחד עם זאת, בהתחשב בכך שחלק מתוספת תקבולי המע"מ משולמת מתקציב המדינה (חלק הצריכה וההשקעה הציבורית החייב במע"מ), הרי שהתוספת נטו להכנסות ממע"מ מסתכמת בכ-2.4 מיליארד ש"ח.

2. תכונה אחרת התומכת בהחלטה להעלות דווקא את שיעור המע"מ, היא קיומה של מערכת חקיקה, גבייה ואכיפה יעילים יחסית. העלאת שיעור המע"מ אינה דורשת שינויי חקיקה רבים ומורכבים ואינה מחייבת היערכות מיוחדת לגביית המס. יחד עם זאת, ניתן להעריך שהעלאת שיעור המע"מ מגדילה את התמריץ להעלמות מס.

3. היבט חשוב נוסף של המע"מ בישראל הוא שהטלתו בשיעור אחיד על כלל הסחורות והשירותים אינה משנה את מחיריהם היחסיים ולכן לא נוצר עיוות בהקצאת גורמי הייצור. כתוצאה מכך, הפרטים יכולים לבחור את הרכב תצרוכתם באופן יעיל.

4. נוסף על כך ההערכה היתה שההשפעה השלילית של העלאת המע"מ על הפעילות הכלכלית תהיה מועטה יחסית לעומת אלטרנטיבה של העלאת מיסים ישירים, בפרט כאשר היא תוכננה לתקופה קצרה של שנה וחצי בלבד.

הרקע והשיקולים להפחתת שיעורי המע"מ בשנת 2004

כפי שצוין, לפי התכנית המקורית שיעור המע"מ אמור היה לרדת ל-17% בתום שנת 2003. מאחר שבמועד הכנת תקציב המדינה לשנת 2004 לא היה ברור עדיין האם המצב התקציבי יאפשר הפחתת שיעור המע"מ כבר בתחילת 2004, הוחלט על הארכת הוראת השעה לשנה נוספת, תוך מתן אפשרות להקדים את מועד ההפחתה במהלך 2004, אם התנאים יאפשרו זאת. ואכן, בחודש פברואר 2004, כשהתברר שהמשק עולה על תוואי צמיחה שמגדיל את ההכנסות ממיסים, הוחלט להקדים את הורדת המע"מ לתחילת חודש מרץ 2004.

אחד השיקולים החשובים בהחלטה על הקדמת הורדת המע"מ היה הרצון לשפר את מצב השכבות החלשות, אשר מוציאות חלק גדול יחסית מהכנסתן על צריכה פרטית, המהווה את אחד המרכיבים העיקריים של בסיס המע"מ. נמצא כי הפחתת מע"מ באחוז אחד שקולה לאחוז גידול גבוה יותר בהכנסתן של השכבות החלשות. שיקולים מרכזיים נוספים שהובילו להפחתת המע"מ היו הגדלת הביקושים וביסוס הצמיחה במשק, ולכך יש להוסיף את הרצון להפחית את נטל המיסים העקיפים שהינו גבוה בהשוואה בינלאומית.

הפחתת שיעור מע"מ עוסקים ב-0.5% בספטמבר 2005 במסגרת המלצות הוועדה לתכנית המיסים הרב שנתית

בחודש מרץ 2005 החלה ועדה משותפת למינהל הכנסות המדינה ולרשות המיסים בישראל ("ועדת קפוטא-מצא"), לגבש תכנית מיסים רב שנתית להמשך הרפורמה במערכת המיסים.

עיקרי המלצות הוועדה בתחום המע"מ מובאים להלן:

- בתהליך הפחתת שיעורי המס ראוי לשמור על איזון בין משקל המיסים הישירים והעקיפים במדינת ישראל.
- הוועדה סבורה כי יש להציב כיעד רב שנתי את הפחתת שיעור המע"מ בישראל.

- לדעת הוועדה אין מקום לשנות את שיטת המע"מ האחיד בישראל ולעבור למע"מ דיפרנציאלי, בשל היתרונות התפעוליים של השיטה הקיימת והתאמתה למדיניות של פשטות ואחידות שעומדת ביסוד המלצות הוועדה.
- בשנת 2005 מוצע להפחית את שיעור המע"מ המוטל על עוסקים בחצי אחוז, מ-17% ל-16.5%.
- משיקולים תקציביים מוצע שלא לבצע, בשלב זה, הפחתה מקבילה בשיעור מס השכר על מלכ"רים ומס השכר והרווח על מוסדות כספיים.
- הוועדה מציעה להמשיך בתהליך הורדת שיעור המע"מ בשנת 2007, מ-16.5% ל-16%, בכפוף להתפתחויות התקציביות במהלך שנת 2006.
- בהתאם להמלצות הוועדה, כבר בחודש ספטמבר 2005 הורד שיעור המע"מ ל-16.5%.

הפחתת שיעור המע"מ ב-1% החל מ-1.7.2006

בעקבות הפחתת שיעור המע"מ בנקודת אחוז אחת עמד שיעור מע"מ עוסקים החל מ-1.7.2006 על 15.5%, בדומה לשיעור המע"מ על מוסדות פיננסים. שיעור המע"מ על מלכ"רים עמד על 7.5%. הפחתת שיעור המע"מ התאפשרה לנוכח הגידול בהכנסות המדינה בשנת 2006 והצפי לשנים הקרובות. בכך נמשך תהליך הרפורמה הרב שלבית שמתבצעת במערכת המיסים של מדינת ישראל בשנים האחרונות, שמטרתה להתאים את מערכת המיסים לתחרות הגלובלית, לעודד צמיחה ולתמרץ עבודה, תוך הפיכת מערכת המיסים לצודקת יותר מבחינה חברתית ובעיקר להגדיל את ההכנסה הפנויה של כל אזרח.

העלאת שיעור המע"מ ב-1% החל מ-1.7.2009

בעקבות הירידה בהכנסות המדינה בשנת 2008 ובמחצית הראשונה של שנת 2009, כתוצאה מן המיתון העולמי, הוחלט להעלות את שיעור המע"מ מאמצע שנת 2009 ב-1% ל-16.5%. מהלך זה אמור להניב כ-0.9 מיליארד ש"ח בשנת 2009.

התפתחות שיעורי מס הערך המוסף בישראל מאז 1976

מס ערך מוסף הוטל לראשונה בשנת 1976. שיעור מע"מ עוסקים במועד הטלת המס לראשונה היה 8% (ראה לוח יא-2). שיעור מס השכר ורווח על מוסדות כספיים היה 6%, ושיעור מס השכר על מלכ"רים היה 3%. יצוין כי שיעור המס המופחת על מלכ"רים נועד לאזן בין הרצון להטיל מע"מ על הערך המוסף במשק, לבין הרצון לעודד את פעילות המלכ"רים. חיוב המלכ"רים במס מאפשר שמירה על ניטרליות בין המגזר הפרטי למגזר הציבורי, שקיפות בהצגת נתוני התקציב ומניעת ניצול מעמד המלכ"רים לצורך ניהול פעילות כלכלית רגילה בפטור ממס.

במועד הטלת המע"מ לראשונה היווה שיעור המס על מלכ"רים 40% משיעור המס על עוסקים והחל משנת 1991 הוא מהווה מחצית משיעור מס זה. למרות צמצום הפער היחסי בין שיעור המס על מלכ"רים לשיעור החל על עוסקים, הפער האבסולוטי גדל מ-5% בשנת 1976 ל-8% כיום (ראה לוח יא-2).

לוח יא-2

התפתחות שיעורי מע"מ בישראל (באחוזים).

תחולה מ-	מע"מ עוסקים	מע"מ מוסדות כספיים	מע"מ מלכ"רים
1.7.1976	8	6	3
1.11.1977	12	9	5
1.4.1979	12	12	5
27.7.1982	15	15	6.25
1.6.1985	17	17	6.25
1.7.1985	15	15	6.25
1.3.1990	16	16	6.7
1.1.1991	18	18	9
1.1.1993	17	17	8.5
15.6.2002	18	18	9
1.3.2004	17	17	8.5
1.9.2005	16.5	17	8.5
1.7.2006	15.5	15.5	7.5
1.7.2009	16.5	16.5	7.5

מקור: חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; ק"ת שונים.

3. בסיס המע"מ

בסיס המע"מ והפער בין המע"מ התחשיבי לגביה בפועל (Tax Gap).

ניתן לחלק את בסיס המע"מ בישראל לחמישה רכיבים עיקריים: צריכה פרטית של משקי בית ישראליים; צריכה ציבורית (כולל מלכ"רים פרטיים); צריכה אחרת הכוללת: צריכה של זרים, רכישת כלי רכב שאינם לתצרוכת וקניות והשקעות של מוסדות פיננסים²; השקעה ציבורית והשקעה של מלכ"רים פרטיים; רכישת דירות חדשות מקבלנים, בניה עצמית ושיפוצים.

להלן פירוט הרכיבים ואופן חישובם:

א. **צריכה פרטית החייבת במע"מ** - מנתוני החשבונאות הלאומית נלקח הנתון של סה"כ ההוצאה לצריכה של משקי בית ישראליים, כאשר מנתון זה מנוכים רכיבים

² השקעות המוסדות הפיננסים נכללו בסעיף הצריכה האחרת, אף כי נכון יותר היה להכלילם בסעיף ההשקעות, וזאת בשל מגבלה טכנית (האופן בו נאמד סעיף זה ע"י הלמ"ס אינו מאפשר פיצול הקניות וההשקעות של המוסדות הפיננסים).

הפטורים ממע"מ, כגון: צריכת ירקות ופירות, צריכת שרותי דיור פטורה ממע"מ, צריכה של ישראלים בחו"ל, טיסות לחו"ל וביטוחים (למעט רכיב עמלות הסוכנים, החייבות במע"מ) וצריכה פרטית באילת הפטורה ממע"מ. סעיף זה מהווה את חלק הארי של בסיס המע"מ, ומשקלו בשנת 2007 הגיע לכ-63.5% מסך בסיס המע"מ.

ב. **צריכה של מלכ"רים המשרתים משקי בית וצריכה ציבורית (קניות) החייבת במע"מ** - בסעיף זה נערך אומדן לגבי החלק הפטור ממע"מ בצריכה הציבורית. ההנחה היא שהחלק הפטור אינו עולה על 5% מסך הקניות. הצריכה הציבורית מהווה כ-85% מהסך הכולל של רכיב זה. בשנת 2007 היווה רכיב זה כ-16.9% מבסיס המע"מ.

ג. **צריכה אחרת החייבת במע"מ** - כוללת צריכת כלי הרכב שלא ע"י משקי הבית, צריכה של זרים החייבת במע"מ (נערך אומדן לגבי החלק הפטור ממע"מ בצריכה של תיירים ועובדים זרים) וקניות והשקעות של המוסדות הכספיים. רכיב זה היווה בשנת 2007 כ-5.7% מבסיס המע"מ.

ד. **השקעה ציבורית והשקעה של מלכ"רים פרטיים** - בסעיף זה נערך אומדן לגבי גובה ההשקעה של מלכ"רים פרטיים, המתבסס על חלקו היחסי (שנאמד ב-15%) בסך הקניות של מגזר זה. בכל אופן, ההשקעה הציבורית מהווה את החלק המרכזי ברכיב זה. משקל ההשקעה הציבורית והשקעת מלכ"רים פרטיים בבסיס המע"מ בשנת 2007 מגיע לכ-3.4%.

ה. **רכישת דירות חדשות מקבלנים, בניה עצמית ושיפוצים** - רכיב זה, המהווה את בסיס המע"מ בבניה למגורים, הינו הבעייתי ביותר לאמידה, כאשר בהתבסס על הנתונים שבידינו, הערכתנו היא שצורת החישוב לעיל הינה המהימנה ביותר. בשנת 2007 היווה רכיב זה כ-10.6% מבסיס המע"מ.

בלוח יא-3 להלן מופיע פירוט רכיבי בסיס המע"מ בשנים 2005-2007, אשר מרביתם (למעט רכיב הדירות) חושבו בהתבסס על נתוני החשבונאות הלאומית. בשורה התחתונה בלוח מחושב "פער המס" (Tax Gap) כאחוז מהמע"מ התחשבי, המבטא את ההפרש (ב-%) בין המע"מ התחשבי (עפ"י נתוני החשבונאות הלאומית) לבין הגביה בפועל. שיטה זו של אומדן אובדן ההכנסות ממע"מ מתבססת על הגישה המכונה בספרות המקצועית: Approach Top-Down. נציין כי קיימת שיטה נוספת לאמידת אובדן ההכנסות ממע"מ, הבונה את האומדן למעשה מלמטה-למעלה (Bottom-Up Approach). בשיטה זו מחשבים את פער המס בכל מגזר ומגזר, תוך שימוש בנתוני מערכת המס (קבצי מודיעין, חקירות, שומה וכו') ומגיעים לסה"כ אובדן ההכנסות. כלומר, בעוד שבגישה הראשונה (Top-Down) מתקבל אומדן כללי של סך אובדן ההכנסות ממע"מ, הגישה השנייה יכולה לספק אינדיקציה למהימנות האומדן הכולל כפי שחושב בשיטה הראשונה, כמו גם, ובעיקר, יחוס אותו פער מס כולל לגורמים השונים המרכיבים אותו, כגון: סוחרים ונותני שירותים שכלל אינם מופיעים במערכת, העלמות מס בתוך המערכת, אי תשלום חובות וכו'. מאחר וחישוב האומדן בשיטה השנייה בישראל הינו בעייתי (בשל בסיסי נתונים חלקיים), התבססנו בחישוב פער המס רק על השיטה הראשונה, אשר ממצאה כאמור מובאים בלוח להלן.

לוח יא- 3

בסיס המע"מ הנגזר מנתוני החשבונאות הלאומית ו"פער המס"
נתונים כספיים - במליוני ש"ח

שינוי נומינלי לעומת 2006	התפלגות	2007	2006	2005	בסיס מע"מ
9.3%	63.5	258,162	236,154	222,746	צריכה פרטית החייבת במע"מ
7.1%	16.9	68,610	64,051	61,405	צריכה של מלכרי"ם המשרתים משקי בית וצריכה ציבורית (קניות) החייבת במע"מ
3.7%	5.7	23,015	22,188	19,799	צריכה אחרת החייבת במע"מ
6.7%	3.4	13,751	12,892	12,710	השקעה ציבורית והשקעה של מלכרי"ם פרטיים
5.9%	10.6	42,909	40,506	38,137	רכישת דירות חדשות, עלות הבנייה העצמית ושיפוצים
8.2%	100.0	406,446	375,790	354,798	סה"כ בסיס המע"מ
		15.5%	16.0%	16.8%	שיעור המס הממוצע - %
		54,545	51,833	51,033	פוטנציאל הגבייה
		52,370	48,449	48,449	גבייה בפועל
		-4.0%	-6.5%	-9.0%	"פער המס" (הפער בין הגבייה בפועל לפוטנציאל הגבייה)

מקור: למ"ס ושע"מ; עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

בסיס המע"מ בשנת 2007 גדל בשיעור של 8.2% (נומינלית) לעומת שנת 2006. עיקר העלייה נבעה מן העלייה בצריכה הפרטית של 9.3% ומן עלייה מצריכה ציבורית ומלכרי"ם המשרתים משקי בית פרטיים בשיעור של 7.1%. ניתן לראות מגמת עלייה שונה בין כל חמשת הקטגוריות אך קבועה בתוך אותה קטגוריה.

פער המע"מ בשנת 2007 עומד על 4.0%, ירידה של 2.5 נקודות האחוז לעומת 2006. ירידה זו עשויה להיות מוסברת בשינויי ההתפלגות בתוך בסיס המע"מ: ירידת חלקן היחסי של קטגוריות בהן הפוטנציאל להעלמות מע"מ גבוה יחסית בהשוואה לקטגוריות אחרות. כך למשל, ירד משקל סעיף הדיור משיעור של 10.8% מתוך סך בסיס המע"מ לשיעור של 10.6%. מנגד, עלייה משמעותית בהוצאה על מוצרים בני קיימא בכלל, וכלי רכב בפרט (קטגורייה בה פוטנציאל העלמות המע"מ נמוך יחסית). בנוסף, יתכן כי ירידת שיעור המע"מ הפחיתה את התמריץ להעלמות המע"מ (בהנחה שקיים מתאם בין השניים). כמו כן יתכן כי חל שיפור באכיפה ובגבייה.

4. השוואה בינלאומית - שיטת המע"מ ושיעורי המע"מ באיחוד האירופי

סקירה כללית

שיעור המע"מ בישראל בשנת 2008 (15.5%) נמוך משיעור המע"מ הסטנדרטי הממוצע במדינות האיחוד האירופי העומד על 19.5% (לוח יא-4 להלן). יחד עם זאת, במרבית המדינות באיחוד האירופי קיימים שיעורי מע"מ מופחתים על חלק מהצריכה הפרטית בעוד שבשראל קיים שיעור מע"מ אחיד על כלל הצריכה, למעט פירות וירקות טריים, שרותי תיירות וצריכה באילת.

לוח יא-4

שיעור המס בארצות אירופה לשנת 2008

ארץ	מופחת מאוד	מופחת	סטנדרטי	PARKING ²
ישראל ¹	0		16.5	
אוסטריה		10	20	12
איטליה	4	10	20	
אירלנד	4.8	13.5	21.5	13.5
אסטוניה		5	18	
בולגריה		7	20	
בלגיה	-	12\6	21	12
בריטניה		5	15	
גרמניה		7	19	
דנמרק			25	
הולנד		6	19	
הונגריה		5	20	
יוון	4,5	9	19	
לוקסמבורג	3	12\6	15	12
לטביה		10	21	
ליטא		9\5	19	
מלטה		5	18	
סלובניה		8,5	20	
סלובקיה		10	19	
ספרד	4	7	16	
פולין	3	7	22	
פורטוגל		12\5	20	12
פינלנד		17\8	22	
צרפת	2,1	5.5	19,6	
קפריסין		8\5	15	
רפובליקה צ'כית		9	19	
שבדיה		12\6	25	

מקור: נציבות האיחוד האירופי, הלמ"ס, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

הערות ללוח:

(1) הנתונים לישראל לשנת 2009.

(2) PARKING הינו שיעור מס זמני.

כפי שניתן ללמוד מן הלוח לעיל, קיימת שונות גבוהה בשעורי המע"מ בין מדינות האיחוד האירופי. למעשה, כאשר מביאים בחשבון את השונות הגבוהה בהיקף המוצרים/ שירותים הנהנים ממע"מ בשיעור אפס במדינות האיחוד (כך למשל, ההיקף הנרחב בבריטניה לעומת היקף מצומצם בצרפת), ואת שעורי המע"מ המופחתים מתקבל כי השונות בשעורי המע"מ גדולה עוד יותר. כמו-כן, בארבע מדינות האיחוד (בלגיה, אירלנד, לוקסמבורג ואוסטריה) מונהג "מס זמני" - Parking Rate, אשר מדינות רשאיות להטילו, בשיעור שאינו נמוך מ-12%, על מוצרים ושירותים אשר אינם נכללים ברשימה של שעורי המע"מ המופחתים, כאשר בהדרגה, כפי שמשתמע משמו, הוא אמור להתבטל. שיעור מע"מ זה מתייחס בעיקר למדינות שקודם הצטרפותן לאיחוד האירופי חלו בהן שיעורי מע"מ שונים מאלה שבאיחוד, או במקרים בהם שעורי המע"מ נקבעו עוד לפני כניסתן לתוקף של הדיקטיבות בשנת 1992. בלוקסמבורג חל שיעור מע"מ זה (Parking Rate) על 26% מבסיס המע"מ. בבלגיה לעומת זאת, תחולתו של שיעור מע"מ זה מקיפה רק 0.6% מבסיס המע"מ.

5. יעילות המע"מ, גביית המע"מ והשפעתו על הצריכה

יעילות המע"מ

בכדי לאמוד את האפקטיביות של גביית המע"מ נהוג בארצות ה-OECD להשתמש בשני כלי מדידה. הראשון הינו "שיעור המע"מ הפרודוקטיבי" (VAT productivity), אשר מודד את ההכנסות ממע"מ ביחס לתמ"ג, והשני נקרא "שיעור המע"מ היעיל" (VAT efficiency) המודד את ההכנסות ממע"מ ביחס לצריכה.

שיעור המע"מ הפרודוקטיבי:

שיעור זה מבטא את אחוז התוצר הנגבה על ידי נקודת אחוז של מע"מ. ערכים נמוכים של מדד זה (הנע בין 0 ל-1) יכולים להיות מוסברים בשחיקה בבסיס המס (ע"י פטורים או שיעורים מופחתים), ו/או בקיומן של בעיות אכיפה וגביה. ככל שגבוה יותר השיעור כך נחשבת מערכת המס ליעילה יותר.

המדד מחושב באופן הבא:

$$VAT_p = \frac{(VAT_r / GDP) \times 100}{SR} \times 100$$

VAT_p - שיעור המע"מ הפרודוקטיבי

VAT_r - הכנסות ממע"מ

GDP - תוצר מקומי גולמי

SR - שיעור המע"מ הסטנדרטי

מדד זה עלול להטעות שכן המע"מ, עקרונית, מוטל בדרך כלל על הצריכה, ולא על התוצר. לפיכך, קיים מדד חלופי, המכונה בספרות המקצועית: VAT Efficiency (או: C-efficiency), המבטא את היחס בין משקל ההכנסות ממע"מ בסך הצריכה (בדרך כלל הצריכה הפרטית) לבין שיעור המע"מ הסטנדרטי.

המדד מחושב באופן הבא:

$$CER = \frac{(VAT_r / NC) \times 100}{SR} \times 100$$

CER - שיעור המע"מ היעיל

VAT_r - הכנסות ממע"מ

NC - צריכה לאומית

SR - שיעור המע"מ הסטנדרטי

גרף יא-3

מע"מ בישראל, פרודוקטיביות ויעילות



מקור: עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

כפי שתואר בהרחבה בפרק זה, קיימת שונות רבה בשיעורי המע"מ בין מדינות האיחוד האירופי (בשל קיומם של שיעורי מע"מ מופחתים). לכן, הסקת מסקנות לגבי יעילות מערכת האכיפה והגבייה למשל (בהשוואה למדינות אחרות), באמצעות מדדים אלה אינה אפשרית. עניין זה נכון במיוחד בבואנו להשוות את יעילות האכיפה והגבייה של המע"מ בישראל בהשוואה למדינות האיחוד האירופי.

לפיכך, כדי לאמוד בצורה טובה יותר את יעילות הגבייה והאכיפה של מערכת המע"מ יש לחלק את משקל ההכנסות ממע"מ בתוצר (או בצריכה) בשיעור המע"מ ה"אפקטיבי" (מכונה בספרות המקצועית Implicit Rate, או Adjusted Rate - מדד המשקלל את

שעורי המע"מ השונים בהתאם למשקלם בבסיס המע"מ). בהתבסס על נתוני המע"מ האפקטיבי בשנת 2000 באיחוד האירופי ונתוני נטל המס (שיעור ההכנסות ממע"מ מן התוצר) לשנת 2000 חושב מדד היעילות "האפקטיבי"³ במדינות האיחוד האירופי אשר תוצאותיו מופיעות בלוח יא-5 (המדד חושב לגבי מדינות האיחוד לגביהן קיימים נתונים על שיעור המע"מ האפקטיבי).

³ נציין כי בחרנו במדד המתייחס למשקל ההכנסות ממע"מ בתוצר ולא למשקלו בצריכה הפרטית, שכן משקל הצריכה הפרטית בבסיס המע"מ משתנה ממדינה למדינה (נע בין 60% מבסיס המע"מ בשבדיה ל- 74% מבסיס המע"מ באיטליה) והן בשל העובדה שלא ברור לנו עד כמה הגדרת הצריכה הפרטית אחידה בין המדינות השונות. נציין כי עפ"י מחקר השוואתי שנערך ע"י Gendron-I Bird, נמצא כי ישראל וקרוואטיה הינן המדינות היחידות מבין 83 מדינות שנסקרו, אשר ערך מדד היעילות ביחס לצריכה (VAT Efficiency), קיבל ערך הגבוה מ-1 (1.07 ו- 1.15, בהתאמה), כאשר הממוצע בשה"כ המדינות ניצב על 0.51. יתכן והדבר מצביע על בעיה בנתוני הצריכה הפרטית.

לוח יא-5

השוואת מדדי יעילות מע"מ - שנת 2000

מדד יעילות "אפקטיבי" Adjusted Productivity	מדד יעילות - VAT Productivity	
0.49	0.46	ישראל
0.46	0.40	אוסטריה
0.44	0.33	איטליה
-	0.35	אירלנד
-	0.49	אסטוניה
0.43	0.34	בלגיה
0.50	0.39	בריטניה
0.46	0.43	גרמניה
0.38	0.38	דנמרק
0.49	0.38	הולנד
0.57	0.43	יוון
0.52	0.39	לוקסמבורג
-	0.42	ליטא
-	0.39	לטביה
-	0.45	סלובניה
-	0.41	סלובקיה
0.56	0.38	ספרד
-	0.31	פולין
0.47	0.37	צרפת
0.61	0.42	פורטוגל
0.42	0.38	פינלנד
-	0.35	צ'כיה
-	0.39	קפריסין
0.41	0.35	שבדיה
0.44	0.36	איחוד אירופי - ממוצע

מקור: נציבות האיחוד האירופי ומינהל הכנסות המדינה.

כפי שניתן לראות מהלוח לעיל, בהשוואת מדד היעילות - VAT Productivity, נמצא כי ישראל מדורגת שניה, לאחר אסטוניה, ובפער ניכר מהממוצע באיחוד האירופי (0.46 לעומת 0.36, בהתאמה). אולם, כאשר מביאים לידי ביטוי את שעורי המע"מ המופחתים החלים על חלקים רחבים של בסיס המע"מ במדינות האיחוד האירופי (למעט דנמרק, המאופיינת גם היא, בדומה לישראל, בשיטת המע"מ האחיד), מתקבל מהשוואת מדד היעילות ה"אפקטיבי", כי הפער בין ישראל לממוצע באיחוד האירופי, מצטמצם במידה

ניכרת (0.49 לעומת 0.44, בהתאמה). כמו כן, בהשוואה זו נמצא כי 5 מדינות מקדימות את ישראל, כאשר בולטת במיוחד פורטוגל, עם מדד יעילות "אפקטיבי" העומד על 0.61.

מחקרים אמפיריים מצאו כי שיעור מע"מ גבוה יותר קשור לרמת ציות נמוכה יותר: העלאה של 1 נקודת אחוז בשיעור המע"מ תביא לירידה של 2.7 נקודות אחוז ברמת הציות. עוד נמצא כי לריבוי שעורי מע"מ יש השפעה משמעותית על רמת הציות: כל שיעור מע"מ נוסף מביא בממוצע לירידה של 7 נקודות האחוז ברמת הציות. גורמים משפיעים נוספים על יעילות המע"מ מעשויים להיות תלויים במבנה של המשק ובמאפיינים הפוליטיים של האוכלוסייה. המאפיינים המעלים את מדדי האפקטיביות הינם:⁴ מידת העיור, תמ"ג לנפש, פתיחות במסחר בינלאומי, מידה מועטה של החקלאות במשק, יציבות המשטר וכן מידת ההשתתפות הפוליטית.⁵

השפעת המע"מ על הצריכה

סוגיית השפעת המע"מ על הצריכה הינה בעלת חשיבות מרכזית, במיוחד בישראל שבה אחוז ניכר מן המוצרים והשירותים חייבים במע"מ ומשקל הענפים הפטורים ממע"מ הינו נמוך. כמו כן, קטן גם משקל הענפים החייבים במע"מ בשיעור נמוך יותר.

לעליית שיעור המע"מ ישנה השפעה כפולה על הצרכנים:

אפקט ההכנסה: כאשר שיעור המע"מ עולה מחיר המוצרים עולה ולכן כוח הקנייה של הצרכנים יורד.

אפקט התחלופה: אפקט זה בא לידי ביטוי במידה והשינוי בשיעור המע"מ מוכרז מראש כזמני או שהציבור מאמין כי זהו שינוי זמני. עם עליית שיעור המע"מ הצרכנים מאמינים כי בתקופה הנוכחית הם רואים מולם מחירים גבוהים יותר **ביחס למחירים בתקופה הבאה** ולכן ידחו חלק מן הצריכה שלהם לתקופה הבאה. ככל שמועד השינוי החוזר קרוב יותר כך ידחו חלק גדול יותר מן צריכתם לתקופה הבאה.

תמסורת השינוי בשיעור המע"מ ביחס למחירים:

שינוי זמני בשיעור המע"מ דומה לשינוי בשיעור הריבית:

ירידה זמנית בשיעור המע"מ מורידה את המחיר היחסי של הצריכה בתקופה הנוכחית במידה דומה לירידה בשיעור הריבית.

מגבלת התקציב הבין תקופתית של הצרכן יכולה להתבטא בצורה הבאה:

$$W = C_1(1 + t_1) + \frac{1}{1 + r}(1 + t_2)C_2$$

W- עושר

C- צריכה

⁴ Aizenman & Yothin, http://66.102.1.104/scholar?hl=en&lr=&q=cache:NxeKy0xbxXKJ:www2.ucsc.edu/~econ/faculty/aizenman/VAT_Collection_efficiency.pdf

⁵ השתתפות פוליטית נמדדת במחקר על פי מידת הפעילות הפוליטית המבוקרת של קבוצות באוכלוסיה באמצעים מקובלים וללא כפייה.

r - שיעור הריבית

t - שיעור המס על צריכה

המחיר בתקופה הראשונה הוא $(1+t_1)$ והמחיר בתקופה השנייה הוא $(1+t_2)/(1+r)$.

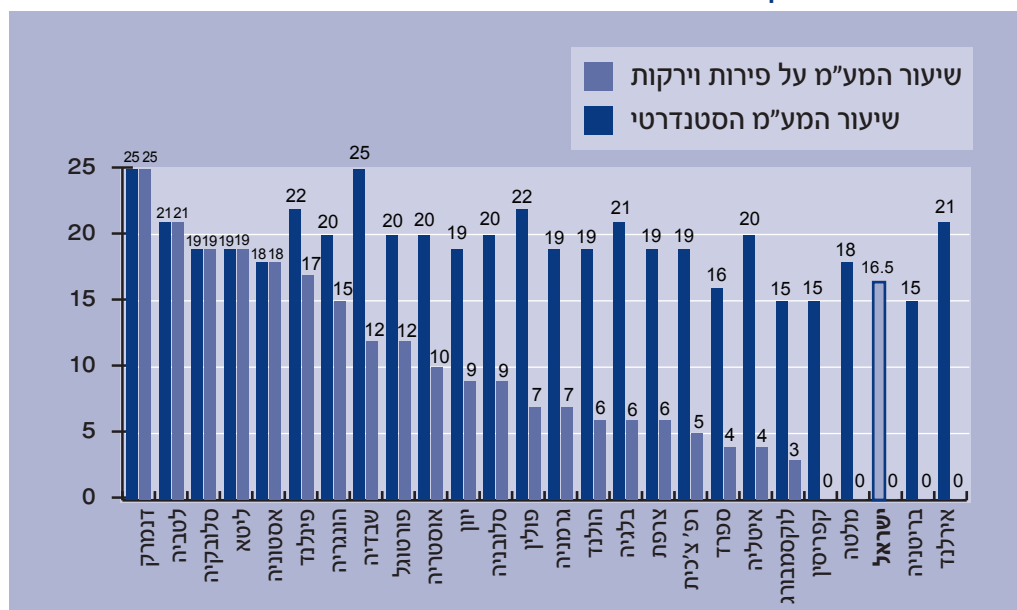
המשוואה הבאה מתארת את יחס המחירים בין שתי התקופות.

$$\frac{P_1}{P_2} = \frac{(1+t_1)}{(1+t_2)/(1+r)} = \frac{(1+t_1)(1+r)}{(1+t_2)}$$

ניתן לראות כי ככל ששיעור המס בתקופה הנוכחית יורד כך גם יורד יחס המחירים והשפעה דומה ישנה לירידה בשיעור הריבית. ירידה זו מבטאת את אפקט התחלופה כאשר צרכנים "יחליפו" את צריכתם מן התקופה הבאה לתקופה הנוכחית. עם זאת חשוב לציין כי ישנם הבדלים מהותיים בין שני הכלים. השפעתם על הצרכנים תלויה בתמסורת השינוי אצל גורמים מתווכים. בריבית אלו הבנקים ואילו במע"מ אלו הקמעונאים. בנוסף, לריבית ישנה השפעה הפוכה על לווים ומלווים בעוד שלמע"מ השפעה אחידה בעיקר על משקי הבית.

גרף יא-4

מע"מ על פירות וירקות בארצות אירופה¹



מקור: נציבות האיחוד האירופי, מינהל הכנסות המדינה.

הערה ללוח:

(1) הנתונים לישראל משנת 2008, לארצות אירופה משנת 2007.

6. מינהל המס

כללי

לקראת הנהגתו של המע"מ בישראל נבחנה השאלה באיזו מסגרת מנהלית להפעילו. בסופו של דבר הוחלט, מטעמים של נוחות מנהלית, לפצל את הפעלת החוק וביצועו בין אגף המכס ומע"מ לאגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין. גביית מע"מ עוסקים הופקדה בידי אגף המכס ומע"מ וגבייתם של מס השכר (מע"מ מלכ"רים) ומס השכר ורווח (מע"מ מוסדות כספיים), הופקדה בידי אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין. ב-1 ביולי 2004 אוחדו שני אגפי המיסים, ומאותו מועד נגבה המע"מ ע"י רשות המיסים בישראל.

גביית המע"מ מבוססת על שיטת השומה העצמית, כאשר כל עוסק מגיש דוח תקופתי (חודשי או דו חודשי),⁶ בו הוא מציין את הערך הכולל של עסקאותיו בתקופת הדיווח, את המס החל על עסקאות אלו, את המס על תשומות ביניים שרכש ואת היתרה לתשלום או החזר. הגשת הדוחות התקופתיים מתבצעת בבנקים, כאשר כל דוח מלווה בתשלום. אימות הדוחות מתבצע על דרך של ביקורת מדגמית, הכוללת את ביקורת ספריו של העוסק.

לוח יא-6

התכלות עוסקים פעילים ולא פעילים, לפי מעמד בשנים 1999-2008

עוסקים לא פעילים	עוסקים פעילים					
	סה"כ	אחרים	שותפויות	חברות	אמצעים	סה"כ
	307,515	2,404	24,322	86,451	246,407	359,584
	314,794	2,441	24,367	90,293	251,938	369,039
	326,006	2,147	26,392	89,776	255,126	373,441
	335,457	2,130	26,245	94,225	256,268	378,868
	346,066	2,062	25,735	96,372	260,983	385,152
	359,866	2,117	25,991	97,886	271,084	397,078
	375,412	2,186	26,196	101,574	280,503	410,459
	317,896	2,234	26,252	104,544	288,067	421,097
	371,915	2,296	26,283	108,314	296,291	433,184
	424,249	2,386	26,250	113,004	303,747	445,387
		1	6	25	68	100
						התפלגות ב-%, בשנת 2008

מקור: שע"מ; עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

⁶ עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 800,000 ש"ח (מיום 1.1.08, 835,000 מה-1.8.08, 1,500,000 מה-1.1.09) מגיש דוח תקופתי דו-חודשי.

שינויי חקיקה לייעול האכיפה

במהלך חודש מרץ 2003 החליטה הממשלה על תוכנית כלכלית להבראת כלכלת ישראל. תוכנית זו, שיושמה בחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003⁷, כוללת, בין השאר, הוראות שונות בתחומי המס שתכליתן מניעת התחמקות ממיסים, הגברת הפיקוח והבקרה והחמרת הענישה על עבירות מס. הוראות אלו כוללות גם הוראות בתחום המע"מ שעיקריהן יפורטו להלן:

1. חיוב קונה שהינו עוסק, מוסד כספי או מלכ"ר, שרכש נכסים או שירותים שערכם עולה על 249 ש"ח, לדרוש חשבונית מס או לשלם בהעברה בנקאית, כרטיס אשראי או שיק שהוא חתום עליו כמושך ושצוין בו כי התשלום הוא למוכר בלבד. כאשר ערך הנכסים והשירותים עולה על 20,000 ש"ח, הקונה חייב לדרוש מהמוכר חשבונית מס, נאסר עליו לשלם במזומן ואם שילם בשיק מוסב, עליו להוסיף על גב השיק את פרטיו, לרבות מס' הרישום במע"מ.
2. מתן סמכות למנהל לחייב עוסק שניכה חשבונית שהוצאה לו שלא כדין, בתשלום כפל מס. עד להוספתה של הוראה זו, הוטל כפל מס על מוציא החשבונית בלבד. מטרת ההוראה היא להרתיע עוסקים מלנכות חשבוניות מס שהוצאו לה שלא כדין.
3. מתן סמכות למנהל המכס והמע"מ לדרוש ערובות לתשלום המס מאדם המבקש להירשם כעוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אם אותו אדם הורשע בעבירות על חוק מע"מ בחמש השנים שקדמו להגשת הבקשה.
4. הוספת חזקה לחוק מע"מ לפיה יראו כבלתי קבילים את פנקסיו של עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדין.
5. הורחבה תחולת ההוראה המטילה הפרשי הצמדה וריבית על חוב שלא שולם גם על כפל קנס.
6. מנהל המכס והמע"מ הוסמך לגבות חובות מס מחברה חדשה שבאה במקום חברה שהפסיקה את פעילותה, זאת כאשר העברת הפעילות נעשתה ללא תמורה או בתמורה חלקית ומתקיימת זהות בין בעלי המניות גם בחברה החדשה.
7. הוספה חזקה הרואה בנכסים של חבר בני אדם שהפסיק פעילותו או שהתפרק, כאילו הועברו ללא תמורה לבעלי מניותיו, ומנהל המכס והמע"מ הוסמך לגבות מבעלי המניות חובות מס של אותו חבר בני אדם.

⁷ ס"ח 1892, עמ' 386.

העברות לרשות הפלסטינית

בשנת 2008 הסתכמו העברות המיסים לרשות הפלסטינית בכ-4 מיליארד ש"ח, מתוכם כ-2 מיליארד ש"ח העברות מע"מ (ראו לוח יא-7). ההעברות לרשות כוללות החזרי מס בשל יבוא לרשות והסחר בין הרשות ומדינת ישראל.

בהתאם להסכם פריס משנת 1994, מעבירה ישראל לרשות הפלסטינית באופן שוטף כספים בשל חמישה סעיפים: מסי יבוא על תוצרת המיובאת לצריכה בשטחים, קיזוזי מע"מ בשל הפרשים בין קניות ומכירות הדדיות, בלו על דלקים, מס הכנסה בשל עבודת פועלים פלסטינים בישראל ודמי בריאות המנוכים מהעובד בישראל אך מקנים לו ביטוח רפואי בשטחים.

הסכם פריס קובע הסדר של התחשבות בין ישראל לבין הרשות הפלסטינית, המבוסס בעיקרו על הזהות הפרסונאלית של רוכש הסחורה. לגבי היבוא נקבע, שההכנסות ממיסים יחולקו בין הצדדים לפי עיקרון מקום היעד של הסחורה. מכאן, שמדינת ישראל מעבירה לרשות הפלסטינית את ההכנסות ממסי יבוא על סחורות מיובאות המיועדות לצריכה או לשימוש בשטחים. לגבי מס קניה על הייצור המקומי, בתחילה לא נקבעה מערכת של התחשבות בין הצדדים וכל צד קיבל את מסי הקניה שהוטלו על ידו. הדבר יצר מבחינת הפלסטינים העדפה לייבא מוצרים החייבים במס קניה ולקבל עליהם החזר מס קניה על אף שרכישתם בישראל זולה יותר. בשנת 2000 הוחלט להעביר לרשות הפלסטינית החזרי מס קניה על רכישות של מוצרים מייצור מקומי בישראל שחל לגביהם מס קניה, על מנת למנוע את העיוות שנוצר על ידי הטיית הסחר.

לגבי המע"מ נקבעה חלוקה על בסיס עיקרון היעד. על פי עיקרון זה אין חשיבות למקום ביצוע העסקה ומקום מסירת הנכס, אלא ההכנסות מהמס מחולקות בהתאם לזהות הצרכן הסופי. אם מוצר או שירות נמכרים לעוסק פלסטיני, המע"מ מועבר לרשות הפלסטינית ולהפך. הדבר מתבצע באמצעות טכניקה של קיזוז החשבוניות שקיבלו העוסקים משני הצדדים, קיזוז המתבצע על ידי רשויות המס של שני הצדדים אחת לחודש. מבחינת חלוקת ההכנסות ממע"מ, התוצאה של הסדר זה מקבילה לתוצאה שהייתה מושגת אילו היה קיים גבול בין שתי הישויות, אך במקום שגביית המע"מ תיעשה על ידי כל ישות בשטחה, הגביה נעשית בעיקרה על ידי מדינת ישראל עבור הפלסטינים תמורת עמלה בשיעור של 3%.

לוח יא-7

העברות לרשות הפלסטינית¹
(במיליוני ש"ח, במחירים שוטפים)

שנה	סה"כ העברות	מכס	בלו דלק	מס קניה	מע"מ
1994	62	-	28	18	16
1995	749	-	102	64	583
1996	1343	-	334	285	724
1997	1641	-	384	495	762
1998	1969	-	406	783	780
1999	2484	-	415	1,103	966
2000	2552	94	403	515	1,540
2001	1748	81	295	301	1,071
2002	1620	80	260	274	1,006
2003	2091	103	360	357	1,271
2004	2760	105	663	413	1,579
2005	3512	127	890	556	1,939
2006	3406	123	1,014	518	1,751
2007	4065	121	1,257	609	2,078
2008	4025	128	1,264	627	2,006
שינוי נומינלי לעומת שנה קודמת (באחוזים)					
2005	27.2%	21.0%	34.2%	34.6%	22.8%
2006	-3.0%	-3.1%	13.9%	-6.8%	-9.7%
2007	19.3%	-1.6%	24.0%	17.6%	18.7%
2008	-1.0%	5.8%	0.6%	3.0%	-3.5%

מקור: רשות המיסים, מינהל הכנסות המדינה.

הערה ללוח:

(1) בנוסף לסכומים המופיעים לעיל, מועברים לרשות הפלסטינית ניכויים שנגבו בגין שכר עבודה ודמי ביטוח בריאות של העובדים הפלסטינים המועסקים בישראל.