




# סקירה והשוואה בינלאומית מקיפה של מערכות פיסקאליות בענף הכרייה והמחצבים

2013

פוש אותנו גם ב- 

[www.bakertilly.co.il](http://www.bakertilly.co.il)

Baker Tilly הינו שמה המסחרי של הורוביץ עידן סבו טבת & כהן טבח.

הפירמה הינה פירמה עצמאית ברשת ראיית החשבון Baker Tilly International.

## תוכן עניינים

3.....	[פרק-1] ענף הכרייה והמחצבים בעולם הרגולציה בישראל סקירה עולמית כללית
9.....	[פרק-2] טבלת סיכום השוואתית למדינות כרייה נבחרות הקדמה טבלאות ההשוואה
15.....	[פרק-3] סיקור אוסטרליה כמדינת כרייה מובילה ענף הכרייה והמחצבים האוסטרלי הכנסות מדינת אוסטרליה מענף הכרייה והמחצבים <b>MRRT</b> – הכנסות ברמת הפדרציה – הכנסות ברמת המדינה והטריטוריה – תשלומי תמלוגים (פחם, נחושת, אשלג ופוספט)
31.....	[פרק-4] אשלג ופוספט במדינות כרייה מובילות
34.....	[פרק-5] אגרגטים ומים מינרלים במדינות שונות
40.....	[פרק-6] סיכום

## פרק – 1

# ענף הכרייה והמחצבים בעולם

### 1.1 הרגולציה בישראל

יחידת המכרות במינהל אוצרות הטבע במשרד האנרגיה והמים היא האחראית על תחום הרישוי והפיקוח של המחצבות, וכגוף המקצועי המוביל במדינה בתחומו, אמונה, בין היתר, על מיקסום הכנסות המדינה ממשאבי הטבע שלה, תוך קיום של משק מחצבים יעיל מבחינה כלכלית. בראש היחידה עומד המפקח על המכרות, אשר פועל מכוח **פקודת המכרות** הקובעת כי המחצבים הינם בבעלות המדינה. במסגרת זו, ובנוסף לתשלומי האגרות הנדרשות בגין קבלת היתרים וזכויות, ודמי החכירה המשולמים בגין זכות או חוזה כרייה, חברות הכרייה חייבות בתשלומי תמלוגים למדינה. על-כן, מדינת ישראל פועלת לקביעת תמלוגי המחצבים וגבייתם, תוך הבטחת חלקה הראוי של המדינה בהכנסות בגין ניצול המחצבים.

### 1.2 סקירה עולמית כללית

#### 1.2.1 הקדמה

המדינות בעולם שואפות להגיע אל נקודת איזון בין הרצון של המדינה לגבות סכומים מרביים מהכנסות של חברות הכרייה לעומת הכדאיות של חברות הכרייה לפתח את תעשיית המחצבים תחת נטל תשלומים אלו. על-פי מחקרים בנושא, ניתן להגיע לנקודת איזון זו, הן על-ידי משא ומתן באשר לתנאים של פיתוח המכרות והחיפוש אחר מחצבים והן על-ידי דיון ציבורי שבו משתתפים גורמים ממשלתיים וגורמים עסקיים בתחום הכרייה.

חברות הכרייה, בבואן להשקיע במדינה מסוימת, מושפעות לא רק מהפוטנציאל הגיאולוגי של אותה המדינה, אלא גם מהסיכונים הטמונים בפרוייקט. בהתחשב באופי ארוך הטווח של פרוייקט כרייה וסדר הגודל של ההוצאות הראשוניות הנדרשות, יציבות המשטר הפיסקאלי המדינתי הינו בעל חשיבות עליונה בבחינת הכדאיות להשקיע באותה המדינה.

מנקודת מבט לאומית, נדרש איזון בין ההכנסות (ישירות ועקיפות) הנובעות כתוצאה מכרייה לבין ערכם של המשאבים. מאידך, מנקודת המבט של החברה, האיזון הוא דווקא בין התגמולים הפוטנציאליים לעומת הסיכונים הכלכליים הקיימים.

## 1.2.2 הדרך אל נקודת האיזון – סקירת המגמה הבינלאומית

בשנים האחרונות, קיימת מגמה אשר במסגרתה ממשלות מסביב לעולם בוחנות מחדש את ההסדרים שלהן אל מול חברות הכרייה, במטרה להגדיל את היקף ההכנסות המתקבלות כנגד הפקת המשאבים הטבעיים, מבלי לפגוע בכדאיות הכרייה של החברות.

### 1.2.2.1 מיסי כרייה

מגמה זו, אשר באופן כללי מכוונת להגברת נטל המס על חברות הכרייה, הניעה את התהליכים הבאים:

1. מדינות בעלות נתח גדול של שוק הכרייה העולמי ביקשו להגדיל את המיסוי על משאבי טבע (אוסטרליה הינה דוגמה מצויינת לכך).
2. מדינות בעלות שוק כרייה עולמי גדול, אך מנגד שאינן יציבות, נעות באופן של עלייה מתונה בכלי המיסוי (למשל דרום אפריקה).
3. מדינות מתפתחות, שאינן מסוגלות להציע סביבה עסקית אמינה ויציבה, נאלצות להציע שיעורי מס נמוכים על הכנסות ממשאבים על-מנת למשוך את המשקיעים.

קיימות שתי קטגוריות מקובלות של משטר מיסוי בענף הכרייה הבינלאומי, המשותפות לכל-אחת ממגמות ומדינות אלו:

#### 1. מיסוי על-בסיס הכנסות

מסים מבוססי הכנסה המחושבים מרווח, או מתזרים מזומנים, ומתבססים על הכנסות בניכויי העלויות הכשירות (עלויות כגון תשלומי תמלוגים מבוססי רווחים או הכנסות, מס הכנסה של החברה).

#### 2. מיסוי על-בסיס ייצור

מסים מבוססי ייצור כוללים תשלומים מבוססי-יחידה וחובים על-בסיס תפוקת ושירותים (מסי יבוא ועמלות רישוי או רישום).

בדרך-כלל ניתן יהיה למצוא שילוב של שני סוגי המשטרים, למרות שהתמהיל משתנה מאזור לאזור. ההבדל העיקרי בין שתי הקטגוריות הוא בעיתוי ההכנסות למדינה (מאחר ובמשטר הראשון המיסים ייווצרו רק לאחר תחילת ההפקה, וגם אז התשלומים עשויים להתעכב במידה וחברות הכרייה יחליטו לבחור ולנכות עלויות/הפסדים שנגרמו בשלבי החיפוש והפיתוח של מחזור הכרייה). מיסוי מבוסס הכנסה יוצר סיכון משותף של החברה והמדינה, כשהוא לוקח בחשבון תנודות במחירים העולמיים, שינויים גיאולוגיים וטכניים בפעולות הכרייה, כמו גם פיננסיים ופוליטיים בענף. אפקטיביות צורת מיסוי זו תלויה ביכולת המדינה להכיר (ולאכוף) סיכון משותף זה. מיסוי מבוסס ייצור, מבלי להתחשב ברווחיות הטמונה, יכול להוביל לכלכלת תמריצים שלילית ולהרתיע ארגונים בעלי רווח נמוך. בעוד מסים מבוססי ייצור מבטיחים זרימה מינימאלית של הכנסות למדינה, הם לא מגלמים את הסיכון הפיננסי העומד בפני חברות הכרייה ומשקיעים זרים.

למרות שקיימים מספר כלים ושיטות מס, הכלים הנפוצים הינם מס הכנסה, ניכוי מס במקור על דיבידנדים, ריבית על הלוואה ושירותים, תמלוגים ודמי שימוש בקרקע ודמי ניהול. בעוד ששיטת מיסוי הרווח נמצאה בעבר בשימוש רק לעתים נדירות, השתנתה מגמה זו עם כניסת הרפורמה בענף כריית המחצבים שבאוסטרליה בשנת 2012, וניתן להיווכח במגמת שינוי עולמית מהירה העושה שימוש בכלי זה.

מנגד, ובכדי לעודד את התעשייה, לחברות הכרייה מוצעים מספר תמריצים פיסקאליים כגון מתן שיעורי פחת מואץ של ציוד ורכוש הוני ואישורים להעביר ולנצל הפסדים מועברים לצורכי מס מספר תקופות מס קדימה, פטור מתשלום עבור ייבוא של ציוד ורכוש וקבלת החזרי מע"מ. עלויות סביבתיות, תרומה לקהילה ותשתיות ציבוריות מוכרות לצרכי מס, אך אינן ייחודיות כמובן רק לענף זה. תמריצים בצורה של עלויות חיפוש כפופים לחוקי מס מיוחדים המשתנים במידה רבה בין מדינה למדינה. לדוגמה, החוק בארגנטינה מעניק הפחתה נוספת להוצאות חיפוש; קנדה מנהיגה משטר מס גמיש ונדיב של הוצאות חיפוש בכל הנוגע למתכות וליהלומים; באינדונזיה, עלויות החיפוש באתר הכרייה ניתנות לניכויי בשנה בה ההוצאות התרחשו; מקסיקו מאפשרת ניכויי של תשלומים שבוצעו בשלבי טרום התפעול, כולל שלב פיתוח המכרה, תוך אפשרות לגרור הפסדים שנוצרו בשלבים אלו, לצורכי קיזוז מרווחים עתידיים, עד 10 שנים קדימה; טנזניה מאפשרת קיזוז מיידי להוצאות הון השייך לשלבי הפיתוח.

#### 1.2.2.2 התפתחויות פיסקאליות בענף

ממשלת אוסטרליה היא זו המנהיגה כיום את מגמת ההתפתחות הפיסקאלית בעולם בכל הנוגע לענף כריית המחצבים, בעיקר לאור ההישג העצום מהשנה שעברה, אשר במסגרתו הצליחה להנחיל רפורמה בענף הכרייה האוסטרלי המקומי כשהעבירה חוק חדש הממסה את רווחי החברות, וזאת חרף התנגדותן הכבדה ומכבש הלחצים שהופעל מצידן. עיקרי הרפורמה הינה אימוץ חוק ה-(MRRT) Minerals Resource Rent Tax. החוק קובע כי החל מיולי 2012, חברות כרייה אוסטרליות חייבות במס כרייה של כ-22.5% על רווחיהן, כאשר אלו עולים על 75 מיליון דולר אוסטרלי.

המניע המרכזי להנהגת הרפורמה נבע מהרווחים העצומים שנוצרו ליזמים שעסקו במגזר הכרייה, בעוד הצמיחה הכלכלית בשאר המשק הייתה מואטת.

צעד זה של האוסטרלים עודד ממשלות אחרות לאמץ את השיטה האוסטרלית ולשנות את משטרי המס שלהן בהתאם.

לדוגמה, הרפובליקה הפדראלית של ברזיל צפויה ללכת בעקבותיה על-ידי הגדלת שיעור התמלוגים מ-2% ל-4% ואף שוקלת לחוקק ולהטמיע "מס השתתפות מיוחד" עבור חברות כרייה גדולות. בנוסף, שתי מדינות ברזילאיות (Pará ו-Minas Gerais) חוקקו חוקים ליצירת מיסי כרייה ברמת המדינה; ארגנטינה שוקלת את הגדלת שיעור מס הכרייה אל מעבר לקבוע בחוק; פרו הגדילה את שיעור מס התמלוגים ומיישמת אותו על רווחים תפעוליים ולא על ההכנסות נטו; צ'ילה שוקלת להעלות את שיעור התמלוגים החל משנת 2018.

ביבשת אפריקה, מספר מדינות, וביניהן הרפובליקה הגבונית, רפובליקת גינאה ואוגנדה, מחפשות להרחיב את המיסוי בענף המחצבים, למרות שהצהרות פורמאליות בנושא טרם ניתנו; בתוכנית התקציבית של גאנה לשנת 2012 הוצהר כי הפסדים שנוצרו באתר כרייה אחד לא יותרו עוד בקיזוז כנגד רווחים שנוצרו באזור כרייה אחר, השייך לאותה חברה, בעת קביעת הכנסות הכרייה של החברה לצורך חישוב התמלוגים ("חוק טבעת גידור"). עוד הוצע על-ידי ממשלת גאנה כי שיעור מס החברות יעלה מ-25% ל-35%, כשחברות הכרייה יאלצו לשלם תוספת מס של 10% נוספים; דרום אפריקה החזירה לאחרונה מס תמלוגים בגין מחצבים אשר היה מוקפא בתקופת המיתון; טנזניה ונמיביה בוחנות ספציפית החדרה של מיסוי הרווחים העודפים של חברות הכרייה.

באסיה, הודו, במסגרת המאמץ לתעל את הכנסות הכרייה לפיתוח ולפרוייקטים להקמת תשתיות, פועלת להרחבת מס המיכרות; רפובליקת קזחסטן, בדומה לגאנה, חוקקה חוק הכופה על משתמשים, אשר להם יותר מפעילות כרייה אחת בעומקים עמוקים, לנהל רישומים חשבונאיים נפרדים לצורכי מס.

בעוד חלק מהמדינות דוגלות בהרחבת המיסוי על המחצבים במטרה להגדיל את תרומת הענף לכלכלה המקומית, אחרות מאמינות כי זהו אמצעי להקטנת העלויות החברתיות והסביבתיות שלהן גורם המגזר. סין, למשל, כפתה מיסוי על משאבי מחצבים בשנת 2011 ותיעלה אותו להתמודדות עם הידרדרות הסביבה.

מדינות אחרות כפו מס על הייצוא במטרה ליצור ערך מוסף בתחומי המדינה. למשל, במאי 2012, אינדונזיה הכריזה על הטלת מס בשיעור של 20% על הייצוא של מתכות שונות (ניקל וזהב). בכדי לעודד תוספת ערך לשוק המקומי, הממשלה אף גזרה איסור על ייצוא של חומרים על-ידי חברות שאין להן תוכניות להקמת מתקני עיבוד במדינה.

בעוד נדמה כי הטרנד מכוון לעבר עליית המיסוי במגזר הכרייה והמחצבים, קיימות גם מדינות, כמו קזחסטן ורוסיה, אשר מנצלות את ההזדמנות בכדי להציע משטרי מס הנמוכים באופן יחסי, בתקווה שאלו יעודדו השקעות ויגדילו את נתח השוק שלהן בעולם.

כאשר חברת כרייה מבצעת השקעה במדינה, קיימת האפשרות, במקומות מסויימים, לערוך הסכם יציבות פיסקאלית עם הממשלה, כזו שעליית מס מסויימת לא תחול על החברה תחת תנאי היציבות שבהסכם. לדוגמה, בארגנטינה ניתן למצוא הסכמי יציבות פיסקאלית עם תנאים לאורך תקופה של עד 30 שנה; לצ'ילה יש משטר יציבות פיסקאלי, העונה לשם "Decree Law 600", אשר מכתוב זכויות ותועלות עבור חברות משקיעות זרות והכולל מיסים ייחודיים שונים; ברפובליקה הדמוקרטית של קונגו, חברות הכרייה מחויבות בניהול משא ומתן עם הממשלה על שיעורי הפחת במסגרת ההסכם, כמו גם על בסיס המס לצורך

קביעת תשלומי התמלוגים. בהמשך, וכתלות בסדר הגודל של ההשקעה, חברות הכרייה זכאיות לנהל משא ומתן על משטר הכרייה. הסכמים מסוג זה חייבים להיות מאושררים תחילה על-ידי הממשלה בכדי שיהיו ניתנים לאכיפה.

לעומת זאת, הסכמים היסטוריים רבים כוללים שיעורי תשלומי תמלוגים נמוכים ומדינות מעוניינות לעדכן או לבטל אותם במטרה להגדיל את הכנסותיהן. לדוגמה, אינדונזיה היא בעלת רקורד היסטורי של הסכמי יציבות פיסקאלית אל מול חברות הכרייה הפועלות בתחומה, אך החל משנת 2009, כתוצאה מניסיונות הממשלה האינדונזית להגדיל את הכנסותיה בענף הכרייה וליישר קו עם משטר המס הנוכחי, חברות לא יכולות לערוך עוד הסכמים מסוג זה; ממשלת פרו דרשה מחברות הכרייה, על-אף קיומם של הסכמים היסטוריים, לשלם תוספות מיוחדות למדינה וקראה לאותן החברות להתנדב ולחדש הסכמים אלו אל מול הממשלה.

בשונה לחלוטין, קיימות מדינות בודדות המחייבות שיעור החזקה מזערי של בעלות ממשלתית לפעולות כרייה. לדוגמה, הרפובליקה הדמוקרטית של קונגו דורשת ששיעור מינימאלי של 10% מהון המניות של חברת הכרייה יוחזק על-ידי הממשלה; באופן דומה, גאנה דורשת מעורבות מינימאלית בגובה של 10% בכל חברות הכרייה במדינה; בנוסף, הממשלה האינדונזית התקינה תקנה הקובעת כי לפחות 51% מההחזקה במכרה, המופעל באמצעות חברת כרייה שבבעלות זרה, תהיה על-ידי משקיעים אינדונזיים בכל משך 10 שנות הייצור.

### 1.2.2.3 תשלומי תמלוגים

קיים פיזור בין מדינות העולם בשיעורים הקבועים לתשלומי התמלוגים הלאומיים. נמצא כי את תשלומים אלו ניתן להטיל הן ברמה הלאומית והן ברמה המדינתית/פרובינציאלית. במדינות בהן התמלוגים נאספים ברמה המדינתית, שיעור התמלוגים עשוי להשתנות ביותר מ-10% בין מקום למקום. במדינות מסוימות, שיעור התמלוגים אינו שיעור מס קבוע בהתאם לסוג המחצב, אלא לחלופין, השיעור גדל כתלות ברמת הרווחיות התפעולית. לרוב, תמלוגים ניתנים לניכוי בעת חישוב הרווח לצורכי מס החברות.

המגמה מצביעה על כך שמדינות הגדילו את שיעור תשלומי התמלוגים בשנים האחרונות.

לדוגמה, הרפובליקה העממית של סין החילה חוק חדש, החל מנובמבר 2011, להעלות שיעור התמלוגים עבור מספר סוגים של מחצבים; אינדונזיה הטמיעה מחיר בסיס השוואתי לתשלומי תמלוגים, צעד אשר הגביר באופן אפקטיבי את סכומי הגבייה. תוכנית התמלוגים מענף הכרייה של פרובינציית קוויבק שבקנדה עברה שינויי בשנת 2010 כמענה לדרישה שעל המדינה לקבל חלק גדול יותר מהרווחים הנובעים ממשאבי הטבעיים. קוויבק אינה מחייבת תמלוגים מהייצור אלא גובה 16% מס על הרווחים בנוסף למס החברות הקיים. המס על הרווחים מאפשר למדינה ולחברות הכרייה לחלוק את הסיכונים הטמונים בפעילות הכרייה.

מדינת נבדה שבארה"ב מטילה תמלוגים מבוססי רווח בשיעורים משתנים של 2% ועד 5% כשחישוב שיעור התמלוגים הוא פונקצייה של היחס שבין הרווח להכנסה. המס מבוסס על התמורות נטו ממכירת כלל המחצבים שנכרו ויוצרו בנבדה. מקסיקו אינה מנהיגה שיטת תמלוגים, על-אף קיומם של סממנים לשיקולי הממשלה להתחיל ולהחיל כזו.

אוסטרליה המערבית משלבת תמלוג בשווי קבוע של 1 דולר אוסטרלי לטון וכן גובה בין 2.5% ל-5% משווי התמלוג. השיעורים נקבעו בשנת 2010 וייבחנו מחדש בשנת 2015. ניו-זילנד הנהיגה לאחרונה תשלומי תמלוגים על מחצבים שבבעלות המדינה. עבור הכנסות ממכירות זהב וכסף בסכום הנמוך מ-1.5 מיליון דולר ניו-זילנדי, השיעור עומד על 1% מהמכירות או על 2% מהערכת השווי של יתרות הנכסים, כגובה מביניהם. הממשלה בוחנת בימים אלה הצעות להגדלת התמלוגים כך שיעמדו על הגובה מבין 2% מהערכת השווי של יתרות המשאבים או בשיעור שנתי של 10% מהרווחים החשבונאיים שמעל ל-2 מיליון דולר ניו-זילנדי.

ביבשת אפריקה, גאנה התקינה את חוק המחצבים והמכרות בשנת 2010 וקבעה שיעור תמלוגים קבוע של 5%; בורקינה-פאסו הצמידה את שיעורי התמלוגים ממחצבים למחיר הזהב, תוך קביעת שיעור מינימום של 3%, כאשר מחיר הזהב נע בין 1,000 ל-1,300 דולר אמריקאי לאונקיה שיעור התמלוגים יעמוד על 4% ויעלה ל-5% כשמחיר הזהב יעלה מעבר ל-1,300 דולר אמריקאי לאונקיה; טנזניה הציגה חוק חדש בשנת 2010 אשר שינה הן את בסיס חישוב התמלוגים והן את שיעור התמלוגים. כתוצאה מכך, שיטת "gross value" החליפה את שיטת ה-"net back value", שיושמה במסגרת החוק הישן.

במספר מדינות אירופאיות, כמו אוסטריה, פינלנד, גרמניה, גרינלנד, נורבגיה, שבדיה ואנגליה, לא קיימים תשלומי תמלוגים. חברות הכרייה, כמו עסקים אחרים הפועלים במדינות אלו, כפופות למס חברות, מס הכנסה, מע"מ, מס רכוש וכלים פיסקאליים כאלו ואחרים. ענף הכרייה במדינות אלו איננו כפוף לתוכנית מס ספציפית; טורקיה, אחת מייצרניות הזהב הגדולות ביבשת, גובה 4% תמלוגים על הזהב. מדינות אחרות באירופה הינן בעלות טווח שונה של תשלומי תמלוגים על ייצור מחצבים, המתומחרים בכפוף לסוג המחצב. אלבניה לדוגמה, גובה תמלוג של 10% עבור זהב ו-6% לנחושת; פולין ופורטוגל משתמשות במספר שונה של שיעורים, כתלות בסוג המחצב וברמות הייצור השונות. מדינות מסוימות באירופה בחרו לחייב תמלוגים על רווחים או בגובה שווי שוק המחצב בעת הפקת החשבונית. מקדוניה לדוגמה, מטילה שיעור תמלוגים של 2% משווי השוק של המתכת, הרפובליקה של אזרבייג'ן מיישמת שיעור של 3% ממחיר המכירה הכולל עבור כל סוגי המתכות וספרד מנהיגה שיעור של 2% מהכנסות ממכירת החומר הנקי. למדינות אירופאיות אחרות יש שיעורי תמלוגים שונים התלויים במחיר הבינלאומי. בולגריה לדוגמה, מתמקדת בשיעורים של 2%-8% ליחסי רווחיות של 60%-10% לפרוייקטים חדשים; אירלנד, לעומת-זאת, מנהלת מו"מ על שיעורי התמלוגים לכל פרויקט.

## פרק – 2

# טבלת סיכום השוואתית למדינות כרייה נבחרות

### 2.1 הקדמה

חלק זה מורכב מטבלאות מידע המציגות נתונים שונים בענף המחצבים והכרייה על-פני 7 מדינות שונות ואזורים נבחרים בעולם.

הטבלה מבצעת השוואה בין המדינות לפי חלוקה ל-4 קטגוריות מידע:

1. מס חברות (Corporate Income Tax - CIT) – סעיף המספק מידע אינפורמטיבי על השיעור העליון של מס החברות במדינות השונות, הרמה שבה הוא חל או מיושם, מגבלות כלשהן על השימוש בהפסדים לצורכי מס (הנובעים משלבי החיפוש והפיתוח) כנגד רווחים תפעוליים בעתיד ועוד.
2. מיסי מינרליים – סעיף המפרט את אותם התשלומים הספציפיים לענף הכרייה והמחצבים בכל מדינה (מיסי הכרייה או התמלוגים המוטלים) והכולל את הרמה השלטונית המטילה, תיאור קצר של בסיס החישוב לתשלום, השיעורים החלים על פחם, ברזל, נחושת וזהב, התרת ניכוי התשלומים בחישוב ההכנסה החייבת ועוד.
3. מיסים ותשלומים אחרים – הסעיף מציין אם קיימים מיסים או תשלומים אחרים בסכומים מהותיים, מיסי ייצוא, תשלומים שונים לממשלה הנדרשים לצורך קבלת הזכאות והגישה לחיפוש ולהפקה, דיבידנדים לממשלה ועוד.
4. מידע נוסף – מספק מידע בדבר הסכמי יציבות פסקאלית ועוד.

### 2.2 טבלאות השוואה

להלן טבלאות המידע ההשוואתיות:

ארה"ב	דרום אפריקה	רוסיה	צ'ילה	קנדה	אוסטרליה	ארגנטינה	1. מס חברות (CIT)	
35% .1 4%-9% .2	28%	20% .1 15.5% .2	18.5%	15% .1 10%-16% .2	30% <sup>2</sup>	35%	<b>שיעור מס חברות<sup>1</sup></b>	
הפדראלית .1 המדינתית .2	הפדראלית	הפדראלית .1 המדינתית .2	הפדראלית	הפדראלית .1 המחוזית .2	הפדראלית	הפדראלית	<b>הרמה המטילה</b>	
20 שנה <sup>8</sup>	כך' – הגבלת רמת הרווחים	10 שנים <sup>6</sup>	אין	כך <sup>5</sup>	כך <sup>4</sup>	5 שנים <sup>3</sup>	<b>הגבלה על שימוש בהפסדים לצורכי מס</b>	

<sup>1</sup> השיעור העליון של מס החברות בכל מדינה.

<sup>2</sup> באוסטרליה קיים שיעור מס חברות קבוע בגובה של 30%.

<sup>3</sup> החוק בארגנטינה מעניק ניכוי נוסף במקרה של הוצאות חיפוש, בנוסף להפחתתן לאורך החיים של המכרה. תקף ב-5 השנים הראשונות של שלבי החיפוש.

<sup>4</sup> ישים הן עבור הפסד מעסק והן עבור הפסד הון. הפסדי הון ניתנים לקיזוז רק כנגד רווחי הון, בעוד הפסדים מעסק ניתנים לקיזוז כנגד כל מקור הכנסה.

<sup>5</sup> הפסדי הון ניתנים לקיזוז רק אם נמצאו בשימוש במשך 20 שנה לפחות, וניתנים להעברה למשך 3 שנות מס בלבד.

<sup>6</sup> הפסדים מנוצלים על-בסיס FIFO וניתנים להעברה עד ל-10 שנות מס קדימה. קיימים חוקים המגבילים את הקיזוז של הפסדים מסוימים.

<sup>7</sup> הוצאות שהוצאו בשלבי טרום הייצור אינן מותרות בניכוי.

<sup>8</sup> לא קיימת הגבלת רווח.

ארה"ב	דרום אפריקה	רוסיה	צ'ילה	קנדה	אוסטרליה	ארגנטינה	2. מיסי מינרליים
1. תמלוגים 2. מיסי כרייה	תמלוגים	מיסי כרייה	מיסי כרייה	מיסי כרייה	1. תמלוגים 2. מיסי כרייה	תמלוגים	<b>סוג התשלום</b>
1. Federal Land Royalty 2. Nevada Net Proceeds Tax <sup>9</sup>	Mining and Petroleum Resources Royalty ("MPRD")	Mineral Resources Extraction Tax	Specific Mining Tax	Quebec/BC/Ontario Mining tax לא כולל את פרובינציית ססקצוואן. מידע נפרד לגביה ראה בסעיף 4.1.1 בפרק 4.	1. State Royalties 2. MRRT	Provincial mining royalties	<b>שם התשלום</b>
1. פדראלית 2. מדינתית	פדראלית	פדראלית	פדראלית	מחוזית	1. מדינתית 2. פדראלית	מחוזית	<b>הרמה המטילה</b>
1. הכנסות ממכירות (מחזור) 2. רווח לפני מס, מתואם <sup>11</sup>	הכנסות מתואמות	ערך או כמות המחצבים שהופקו	רווח לפני מס, מתואם <sup>11</sup>	רווח לפני מס, מתואם <sup>11</sup>	1. הערך המתקבל מהמחצבים שנכרו לפי הכנסות ממכירות נטו) או כמות המחצבים שהופקו <sup>10</sup> 2. רווח מפרוייקט כרייה	שווי המחצב בנקודת הכרייה	<b>בסיס חישוב התשלום</b>

<sup>9</sup> מחושב כהכנסות ברוטו בניכוי הפחתות של עלויות הפקה, תחבורה, שיווק והפצה, ביטוח, ייצור ופחת. השיעור המקסימאלי עומד על 5%.

<sup>10</sup> באופן כללי בלבד (מאחר ומשתנה בין מדינה למדינה). לפירוט מדויק ומלא, ראה בהרחבה סעיף 3.2.2 בפרק 3.

<sup>11</sup> בסיס המס הינו ההכנסה החייבת נטו, הכוללת גם התאמות שאינן תפעוליות.

2. מיסי מינראליים							
ארה"ב	דרום אפריקה	רוסיה	צ'ילה	קנדה	אוסטרליה	ארגנטינה	
8%-12.5% .1 2%-5% .2	<sup>14</sup> 0.5%-7%	משתנה בהתאם לסוג הפחם שנכרה <sup>13</sup>	0%-14%	16%/2%13%/5%-10%	<sup>10</sup> 7%-10% .1 <sup>12</sup> 22.5% או 30% .2	3%	פ ח ם
0% .1 2%-5% .2	<sup>14</sup> 0.5%-7%	4.8%	0%-14%	16%/2%13%/5%-10%	<sup>10</sup> 6.5%-7.5% .1 <sup>12</sup> 22.5% או 30% .2	3%	ב ר ז ל
0% .1 2%-5% .2	<sup>14</sup> 0.5%-7%	8.9%	0%-14%	16%/2%13%/5%-10%	<sup>10</sup> 2.7%-3.5% .1 .2 לא רלוונטי.	3%	נ ח ו ש ת
0% .1 2%-5% .2	0.5%-5%	6%	0%-14%	16%/2%13%/5%-10%	<sup>10</sup> 0%-2.5% .1 .2 לא רלוונטי.	3%	ז ה ב
כן .1 כן .2	כן	כן	כן	כן/כן/כן	כן .1 כן .2	כן	ניתן לניכוי בחישוב מס החברות (CIT)

<sup>12</sup> שיעור מס מלא או מופחת, לפי העניין. לפירוט, ראה בהרחבה סעיף 3.2.1 בפרק 3.

<sup>13</sup> מחיר קבוע לכל סוג פחם.

<sup>14</sup> חוק ה-MPRD קובע שיעורי תמלוגים המשתנים בהתאם לרמת זיקוק המחצב. עבור מחצב מזוקק, שיעור התמלוג המינימאלי עומד על 0.5% והמקסימאלי על 5%, בעוד עבור מחצב שאינו מזוקק, השיעורים עשויים להגיע עד לגובה של 7%.

ארה"ב	דרום אפריקה	רוסיה	צ'ילה	קנדה	אוסטרליה	ארגנטינה	
<b>3. מיסים ותשלומים אחרים</b>							
מכס (על פחם בלבד) <sup>15</sup>	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	<b>שם התשלום</b>
מחיר המכירה	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	<b>בסיס חישוב התשלום</b>
4.4%	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	<b>שיעור</b>
לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	5%-10%	<b>מס על ייצוא</b>
לא רלוונטי	דמי רישיון <sup>18</sup>	דמי רישיון <sup>17</sup>	דמי רישיון <sup>16</sup>	דמי רישיון	לא רלוונטי	דמי רישיון	<b>תשלומים אחרים</b>

<sup>15</sup> Excise Taxes.

<sup>16</sup> תשלומי האגרות עומדים על סך של 0.5% ומבוססים על מס הון עצמי.

<sup>17</sup> תשלומי האגרות נקבעים על-פי תנאים ספציפיים המוסכמים בכל הסכם רישיון.

<sup>18</sup> לא קיים בסיס או תעריף סטנדרטי. הסכום לתשלום משתנה במסגרת המשא ומתן.

ארה"ב	דרום אפריקה	רוסיה	צ'ילה	קנדה	אוסטרליה	ארגנטינה	4. מידע נוסף
לא קיימים	לא קיימים	לא קיימים	קיימים <sup>20</sup>	לא רלוונטי	לא רלוונטי	30 שנים <sup>19</sup>	<b>הסכמי יציבות פיסקאלית</b>
לא נדרש	כן, נדרש	כן, נהוג <sup>21</sup>	לא נדרש	כן, באופן התנדבותי	כן, נדרש	כן, באופן התנדבותי	<b>תשלומים סוציאליים</b>

<sup>19</sup> במסגרת החוק הארגנטינאי, חברות הכרייה יכולות ליהנות ממשטר יציבות פיסקאלית לתקופה של עד 30 שנים עבור כלל תשלומי המיסים הכלולים בחוק.

<sup>20</sup> החוק הצ'יליאני מגדיר זכויות מסוימות והטבות למשקיעים זרים בענף הכרייה המקומי, ובכלל זה אי-השתנות מיסוי של מיסי כרייה ספציפיים רלוונטיים.

<sup>21</sup> זהו נוהג מקובל, שעל חברת הכרייה, לצד קבלת הרישיון מהרשויות, לקחת אחריות ולהוציא הוצאות חברתיות מסוימות הקשורות לתוכניות פיתוח חברתי וסביבתי בשטח שבו החברה מנהלת את פעילויות הכרייה שלה, על-אף שלא קיימת דרישה באופן ספציפי ברגולציה הרוסית. חברות כרייה גדולות נוטות לחתום על הסכמים מול הרשויות המקומיות על שותפות חברתית-כלכלית מקיפה, אשר בדרך-כלל תכלול פיתוח תשתיות חברתיות, תמיכה בתרבות, בחינוך ובמדע באותו אזור, התחייבות להעסקת מספר מסוים של אזרחים מקומיים ועוד.

## סיקור אוסטרליה כמדינת כרייה מובילה

### 3.1 ענף הכרייה והמחצבים האוסטרלי

אוסטרליה משופעת באוצרות טבע ותעשיית המחצבים המשגשגת הינה מעמודי התווך של הכלכלה האוסטרלית. לאוסטרליה המרבצים הגדולים ביותר בעולם של פחם חום, עופרת, רוטיל, זירקון, ניקל, טנטאלום, אורניום ואבץ, היא מדורגת במקום השני במרבצי באוקסיד, נחושת, זהב אילמניט וכסף ומחזיקה בתואר היצואנית הגדולה ביותר בעולם של אלומינה, פחם שחור, ברזל, עופרת ואבץ.

סקטור הכרייה והמחצבים כולל חיפוש, הפקה ועיבוד של פחם, אורניום, ברזל, נחושת, ניקל, זהב, עופרת, יהלומים, אבץ ומינרלים רבים אחרים.

תעשיית הכרייה תורמת 8% לתמ"ג האוסטרלי, כאשר למעלה מ-80% מסקטור זה מופנים לייצוא והוא מהווה את סקטור הייצוא הגדול ביותר בכלכלה האוסטרלית, התורם למעלה ממחצית משווי הייצוא.

שווקי הייצוא העיקריים למחצבים האוסטרלים הינם יפן, קוריאה (בעיקר עבור תעשיית הרכב המפותחת בשתי מדינות אלו), סין, הודו (עבור בנייה) וסינגפור. ההכנסות של אוסטרליה מייצוא המחצבים הגיעו לשיאן בשנת 2010 (נכון לחודש יוני 2011), אז עמדו על 165 מיליארד דולר, גידול של 25% בהשוואה לשנת 2009. אינדקס מחירי ייצוא המחצבים עלה ב-13% באותה שנה, בעיקר הודות לזינוק מרשים של 24% במחירי הייצוא של מתכות. רווחי הייצוא צפויים להישאר ברמות גבוהות עקב הרחבת יכולת הייצור וכן השקעות בתשתיות תומכות ייצוא.

מלבד חשיבותו לייצוא, סקטור הכרייה הינו סקטור מרכזי בתעשייה האוסטרלית. בנוסף להיותו הסקטור בעל התרומה הגדולה ביותר לרווחי התעשייה, הינו גם הסקטור בעל הוצאות ההון הגדולות ביותר, המשכורות הגבוהות ביותר וכן שולי הרווח הגבוהים ביותר.

האיומים על תעשיית הכרייה האוסטרלית הינם אילוצים גיאולוגיים (המחצבים הולכים ונהיים עמוקים יותר ונדירים יותר), עלויות הכרייה הנמוכות יותר במקומות אחרים בעולם ואילוצים סביבתיים וחברתיים (השפעת אתר כרייה על הסביבה האקולוגית והאנושית). לשם כך פועלת תעשיית הכרייה לאימוץ טכנולוגיות כרייה חדשות, להגברת היעילות ולהורדת העלויות הכרוכות בחיפוש המחצבים.

המשך הביקוש מצידן של מדינות שונות למינרלים האוסטרלים, הגאות במחירי הסחורות (בעיקר מתכות) ורזרבות המחצבים המרשימות של אוסטרליה, מבטיחים עתיד ורוד לסקטור המחצבים האוסטרלי ולמדינה בכללה. סקטור זה תורם רבות לעושרה וליציבותה הכלכלית של אוסטרליה, אשר כמעט ולא חשה בהשפעות המשבר הפיננסי.

### 3.2 הכנסות מדינת אוסטרליה מענף הכרייה והמחצבים

אוסטרליה הינה פדרציה, בעלת שלטון פדראלי, המאגדת בתוכה שש מדינות המתפרסות על-פני שתי טריטוריות. המדינות הן ניו-סאות' וויילס, ויקטוריה, קווינסלנד, אוסטרליה הדרומית, אוסטרליה המערבית וטסמניה. הטריטוריות הן הטריטוריה הצפונית וטריטוריית הבירה האוסטרלית.

**הכנסות הפדרציה מענף הכרייה והמחצבים מתקבלות משני מקורות שונים בשתי רמות נפרדות – ברמת הפדרציה (מיסי כרייה) וגם ברמת המדינה והטריטוריה (תשלומי תמלוגים).**

### 3.2.1 הכנסות ברמת הפדרציה – מס רנטה על משאבי המחצבים (MRRT)<sup>22</sup>

מס הרנטה על משאבי המחצבים (להלן: "MRRT" או "מס פדראלי") הינו מס פדראלי המשולם על-ידי חברות הכרייה ומחושב כאחוז מהרווח הנובע מפרוייקטים של כריית ברזל ופחם באוסטרליה. רווחים אלו מבוססים על שווי המשאבים, לאחר שהופקו מהאדמה, אך לפני שעברו עיבוד משמעותי הגורם לתוספת ערך<sup>23</sup>.

הרפורמה באוסטרליה בוחרת להתמקד בברזל ופחם בלבד מאחר ואלו הם המינראליים הרווחיים ביותר המיוצרים במגזר המחצבים.

סכום ה-MRRT השנתי המשולם על-ידי חברת כרייה יהיה שווה לסך סכומי ה-MRRT של כל-אחד מהפרוייקטים הרלוונטיים<sup>24</sup> לאותה שנה. סכום ה-MRRT השנתי לפרוייקט רלוונטי מסוים יחושב כמכפלה של שיעור המס המלא או המופחת, לפי העניין, בחלק הרווח העולה על 150 או 75 מיליון דולר אוסטרלי בהתאמה. מסכום ה-MRRT השנתי של החברה יופחתו התמלוגים ששולמו למדינה ולטריטוריה<sup>25</sup> והפסדים מועברים בגין השקעות בנכסים המשוייכים לפעילויות הכרייה משנים קודמות. הרווח מפרוייקט מחושב כסך הכנסות הכרייה בהפחתת הוצאות הכרייה.

ה-MRRT יחושב כאמור בנפרד לכל פרויקט כרייה, בהתאם לנוסחה הבאה:

$$MRRT = A (B-C) - D$$

$$A = \text{שיעור ה-MRRT}$$

$$B = \text{הרווח מהפרוייקט (הכנסות הכרייה בהפחתת הוצאות הכרייה)}$$

$$C = \text{הפרשות (תשלומי תמלוגים, הפסדים טרום הכרייה, הפסדי כרייה והפסדי כרייה מועברים)}$$

$$D = \text{זיכויים (כולל זיכויי בכל גובה המס לגביי פרויקטים אשר הרווח השנתי בהם נמוך מ-75}$$

מיליון דולר אוסטרלי וזיכויי כחלק מגובה המס לגביי פרויקטים שרווחיהם בין 75 ל-150 מיליון דולר אוסטרלי).

<sup>22</sup> בשמו האוסטרלי - Minerals Resource Rent Tax (MRRT). חוק שנכנס לתוקפו ביולי 2012, לאחר תקופה ממושכת של יחסים מתוחים בנושא בין השלטון הפדראלי לבין המדינות והטריטוריות במדינת אוסטרליה. כניסתו של החוק לתוקף סיפק, ועדיין מספק, תמריץ מוגבר למדינות ולטריטוריות להגדיל, או לפחות לשמור, את שיעורי תשלומי התמלוגים.

<sup>23</sup> המטרה היא להגיע לערך האמיתי של המשאב, המחושב על-ידי יתרת ההכנסות לאחר ניכויי כל ההוצאות המשתנות המחושבות במחירים אלטרנטיביים, ובכך למדוד את כוח השוק.

<sup>24</sup> אותם פרויקטים אשר הרווח השנתי בהם גובה מסכום של 75 מיליון דולר אוסטרלי בלבד. בפרוייקטים בהם הרווח השנתי נמוך מסכום זה, לא ישולם MRRT, ואילו סכום מופחת של MRRT ישולם כאשר הרווח השנתי בפרוייקט נע בין 75 ועד 150 מיליון דולר אוסטרלי.

<sup>25</sup> ראה סעיף 3.2.2 לפרק זה.

### כיצד יש לקבוע את הכנסות הכרייה

סיכום כלל סכומי ההכנסות המתקבלות בעת האספקה הראשונית של המשאב<sup>26</sup> או ייצוא המשאב<sup>27</sup> מתחומי המדינה.

סכומי ההכנסות נקבעים בתהליך בן שני שלבים – פעם אחת על-ידי קביעת גובה ההכנסות שהתקבלו ופעם שנייה בבחינת כמה ממנו ניתן לייחס באופן סביר למשאב הממוסה. בשלב הראשון - כאשר מדובר באספקה של המשאב, ההכנסה תהיה בגובה התמורה שהתקבלה מהאספקה, וכאשר מדובר בייצוא, ההכנסה תהיה בגובה התמורה המתקבלת על-פי ההסכם שנחתם באמצעות הזרוע הארוכה. השלב השני – כרוך בחישוב החלק מכמות ההכנסה שיש לייחס בנקודת הערכת השווי של המשאב<sup>28</sup>. שיטה זו, האמורה להביא לשיפור הוודאות ולחיסכון בעלויות הציות, לוקחת את גובה ההכנסות שנתקבלו בשלב הראשון ומפחיתה ממנו את סך העלויות הסבירות שהיו נגרמות לחברה, מרגע הכרייה ועד לאספקה או לייצוא של המחצב, בגין התפעול, הפחת ומחיר ההון ("*Downstream mining costs*"). כל אלו יחד מרכיבים את הכנסות הכרייה<sup>29</sup>.

בחישוב הכנסות הכרייה יכללו גם סכומי החזרי ההוצאות שהוצאו בגין פרויקט כרייה, סכומי קיזוז ההוצאות שהוצאו בגין פרויקט כרייה, סכום שהתקבל בדרך של החזר לחבות אשר יצרה אשראי לתשלומי תמלוגים<sup>30</sup>, תשלומי ביטוח שהתקבלו כפיצויי להפסד שנגרם למחצב כתוצאה מהרס או נזק<sup>31</sup> וסכומים כאלו ואחרים שהתקבלו שלא ישירות כנגד אספקה או ייצוא של מחצב (כגון תשלומים שבוצעו במסגרת תוכנית תשלומים קבועה על-אף שהאספקה הפיזית טרם בוצעה, הוצאות עקיפות שגרמו לקבלה של הכנסות, תקבולים שהתקבלו אצל גוף אחר מטעם החברה).

<sup>26</sup> מוגדר כאספקה הראשונה שהתבצעה לאחר הפקת המשאב או לאחר ייצור מוצר המכיל את המשאב.

<sup>27</sup> או מוצר המכיל את המשאב.

<sup>28</sup> מוגדרת כנקודת הכרייה, כלומר, בדומה לפקודת המכרות, שוויו של המחצב כשהוא במכרה.

<sup>29</sup> החוק נותן לחברות הכרייה גם את האפשרות לבחור בשיטת הערכה אלטרנטיבית – שיטת חישוב תשלומי התמלוגים ("*The 'Netback' method*"), אך מדגיש כי עם הבחירה בשיטה האלטרנטיבית אין לחברה דרך חזרה מהתוצאות שנתקבלו.

<sup>30</sup> במידה וסכום החזר שהתקבל עולה על אשראי תשלומי התמלוגים ששולם.

<sup>31</sup> בטרם בוצעה אספקה או ייצוא של המחצב, ורק אותו החלק של הפיצוי המיוחס לאותו המחצב.

### כיצד יש לקבוע את הוצאות הכרייה

סיכום כלל סכומי ההוצאות שנגרמו בהכרח בביצוע פעולות הכרייה, עד לרגע הכרייה ("Upstream mining operations")<sup>32</sup>.

פעולות כרייה אלו כוללות עלויות חיפוש, פעילויות הנדרשות לחילוץ המחצב ממיקומו המקורי ופעילויות נוספות המחויבות בהבאת המחצב עד לנקודת הכרייה<sup>33</sup>. לעניין הגדרה זו, הוצאה תיחשב ככזו בעת היווצרות התשלום, כלומר ללא עלויות של צריכה או שימוש מתמשך בנכס מאחר ואלו כבר הוכרו כהוצאה בעת רכישת הנכס. על-כן, ההוצאה עשויה להיות בעלת אופי הוני, אך הוצאות הפחת על ההון לא יותרו. הוצאות שונות נוספות יוחרגו במפורש מהגדרה זו:

- הוצאות הנהלה וכלליות.
- עלויות מימון.
- תשלומי אגרות ועמלות שונות לרכישת זכויות בפרוייקט כרייה.
- תשלומי תמלוגים.
- תשלומי שכר מכר (תשלומי מימון לרכישות ציוד).
- עלויות קרקע ומבנים אשר שימשו לפעילויות ההנהלה או לפעילויות הכספים והחשבונאות.
- הפסדי גידור או הפסדי מט"ח.
- תשלומי מס הכנסה.
- הפסד שנגרם ליחידת כרייה.

מסך סכומי ההוצאות שחוברו ייתכן כי יידרש להקצות ולקזז עלויות כרייה, תקורה, מנהלה או של פונקציות אחרות בארגון כאשר נעשה שימוש בהן או בנכס גם לאחר נקודת הכרייה וגם עד לרגע הכרייה<sup>34</sup>. לצורך הקצאה זו יש להגדיר בסיס הקצאה ריאלי והוגן<sup>35</sup> אשר ייושם באופן עקבי לאורך תקופת הדיווח. דוגמאות להרכבת בסיס ההקצאה:

<sup>32</sup> במשך תקופה של שנה, המקבילה לתקופת כימות הכנסות הכרייה.

<sup>33</sup> פעולות המכוונות לכל עניין לאחר נקודה זו - לא נכללות, והכל כתלות במציאה ובהפקה של המחצב.

<sup>34</sup> על-כן החוק אינו מאפשר לכלול הוצאות אשר לא בעת היווצרות התשלום (בכדי למנוע מראש אפשרות לכפילות).

<sup>35</sup> מבוסס מדד חלוקת, המשקף בצורה המיטבית את הנסיבות המתאימות לחברה הספציפית, כגון הכנסות, מחזור מכירות, נפח ייצור, עלויות ישירות או עלויות עבודה.

דוגמאות לעלויות אפשריות שאותן יש להקצות	מרכיבי בסיס הקצאה אפשריים	מדד חלוקה אפשרי
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ עלויות שכר כח-אדם</li> <li>▪ עלויות תפעול</li> <li>▪ המכונות</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ שעות עבודה</li> <li>▪ שעות מכונה</li> </ul>	זמן
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ עלויות הנפה</li> <li>▪ עלויות התחבורה</li> <li>▪ המסילתית</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ מספר טונות של חומר שהועבר</li> <li>▪ נפח משוקלל</li> <li>▪ נפח העמסת יתר – היחס של חומרי פסולת למינרלים</li> </ul>	נפח ייצור
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ עלויות קידוח</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ עומק קידוח במטרים</li> </ul>	מרחק
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ הוצאות הנהלה ראשית</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ שטח הקומה שבה המרחב משמש לפעילויות שונות</li> </ul>	שטח
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ עלויות מבני מגורים</li> <li>▪ עלויות מבני ציבור</li> <li>▪ משותפים</li> <li>▪ עלויות מחשוב וציוד משרדי</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ מספר העובדים השייכים לשלבים שעד לנקודת הכרייה לעומת אלו השייכים לשלבים שלאחריה</li> </ul>	ספירת ראשים

אחת לתקופה יש לבחון את מדד החלוקה ואת מרכיבי בסיס הקצאה זה, ובמידה ונמצא כי קיימות נסיבות המורות על שינוי משמעותי, יש לשקול ולבצע בו עדכון תקופתי<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> החוק האוסטרלי נותן חשיבות רבה לעניין זה ודורש לתחזק רישומים ותיעוד נאות המתאר ומדגים את ההחלטות הנוגעות להקצאה, ההנחות שנלקחו וההסברים מדוע בסיס ההקצאה הינו ריאלי והוגן כנדרש. בסיס הקצאה זה חייב לעבור תחילה את אישור רשויות המס האוסטרליות (ATO) (The Australian Tax Authority).

### 3.2.2 הכנסות ברמת המדינה והטריטוריה – תשלומי תמלוגים

ברמה זו, התמלוגים משולמים לכל מדינה באופן עצמאי ולכן שיטת חישוב התמלוגים לכל סוג של מחצב תהיה שונה בין המדינות.

בטבלאות הבאות ניתן למצוא סיכום של **אופן קביעת השווי** עבור כל סוג של מחצב שנבחר<sup>37</sup> (פחם, נחושת, אשלג ופוספט) בכל מדינה. הסיכום מציין, באופן עצמאי לכל מדינה, אילו פריטים נלקחים בחשבון בקביעת בסיס ההכנסות אשר ממנו מוערכים ונגזרים תשלומי התמלוגים, וכולל, בין היתר, את פירוט שיטות החישוב הנהוגות, הנתונים בדבר אחוזי שיעורי התמלוגים, מרכיבי החישוב (פריטי הכנסות והוצאות) ונתונים רלוונטיים שונים.

---

<sup>37</sup> אופן הבחירה נעשה כך שהמידע המוצג יכלול הן ייצוג של המחצבים המובילים בענף הכרייה באוסטרליה והן ייצוג של אותם המחצבים הנחשבים כמובילים בתעשיית הכרייה בישראל.

**תשלומי תמלוגים – פחם – אופן קביעת השווי**<sup>38</sup>

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
<b>שיעור התמלוגים</b>							
<b>שיעור התמלוגים</b>	18%	תמלוגים מחושבים על-פי שווי המכירות "מחוץ למכרה" (בנקודת הכרייה), <b>השיעור תלוי בעומק:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ בגובה פני הקרקע – 7%.</li> <li>▪ מתחת לאדמה – 6%.</li> <li>▪ בעומק רב (עמוק מ-400 מטר) – 5%.</li> </ul>	7% משווי הפחם עד 100\$ לטון ו-10% מהשווי לסכומים שמעליו (באמצעות השימוש בנוסחה הבאה: $RR=7\% + \{[(AP-100) y AP] \times 3\% \}$ PR=שיעור התמלוגים; AP=המחיר הממוצע לטון.	3.5% (1.5% למשך 5 שנים במידה ומדובר במכרה חדש).	1.6% מהכנסות ממכירות נטו+רווח (עד לגובה מקסימאלי של 5% מהכנסות ממכירות נטו).	Production X Net Wet Specific Energy X Base Amount	ייצוא – 7.5% לא לייצוא – 1\$ לטון (מוצמד אחת לשנה לאחוז העלייה במדד שווי הפחם הממוצע לאותה שנה).
<b>הכנסות ממכירות</b>							
<b>הסכום הסביר שבו הפחם צפוי להתממש במכירה לקונה שאינו מושפע מיחסים</b>	בדרך-כלל כן.	כן (גם מכירות לצדדים קשורים יוערכו מחדש לפי ערך זה).	כן.	כן (אך לא במכירות לצדדים קשורים).	לא. הכנסות ממכירות נטו משמעו הסכום שהתקבל בגין מכירה של		לא. נעשה שימוש במונח - "ערך תמלוגים" ופירושו ערך ברוטו של חשבונית של

<sup>38</sup> תמצית המבוססת על הסיכום המעודכן ביותר הקיים אשר פורסם על-ידי פדרציית אוסטרליה (The Commonwealth of Australia).

תשלומי תמלוגים – פחם – אופן קביעת השווי<sup>38</sup>

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
					מינרלים, באותה הצורה שהם עוזבים את שטח החזקה, פחות עלויות המכירה.		המינרלים בניכוי ניכויים מותרים למינרלים.
בסיס אחר לקביעה – ציון שיטת קביעת ההכנסות ממכירות	מחיר שוק.			במכירות לצדדים קשורים ההכנסות מבוססות על מכפלת מספר הטונות ביחידות החום המוערך (Gigajoule/tonne).			כאשר התמלוגים טרם שולמו, ובנסיבות מסויימות, פקיד המכרות רשאי לקבוע את ערך המינרל בהתבסס על שווי השוק שלו.
התאמות הפרשי שער- רווחים והפסדים הנובעים ממועד המשלוח של הפחם ועד מועד קבלת התשלום יתווספו או ייגרעו מההכנסות ממכירות	לא. באופן כללי הפרשי שער ביום המשלוח מותרים בשימוש ומתעלמים מכל רווח או הפסד אחר הנובע כתוצאה מתזוזות בשערים.		כך.	כך.	לא.		לא. במידת הצורך, ההמרה מחושבת על-ידי שיעור המרה ממוצע רבעוני של ה-RBA (Reserve Bank of Australia) של אותו הרבעון בו התרחש המשלוח.
הכנסות שיגור	לא.		כך.	לא.			לא.

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מתכות בסיס (כולל נחושת) – אופן קביעת השווי**<sup>39</sup>

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
<b>שיעור התמלוגים</b>							
<b>שיעור התמלוגים</b>	18% מהרווח הנקי בהתאם לחוק תמלוגי המחצבים.	4% מהשווי בנקודת הכרייה של סך המחצבים אשר נכרו במהלך התקופה.	לחברות הזכות לבחור האם להשתמש בשיעור קבוע או משתנה למשך תקופה של 5 שנים רצופות.  השיעור הקבוע עומד על 2.7% והשיעור המשתנה נע בין 1.5% ועד ל-4.5%, כתלות במחיר הנחושת הממוצע הרבעוני.	3.5% משווי המחצב, לאחר שעבר תהליכי עיבוד אך טרם ניוודו ללקוח (כלומר, ללא עלויות תחבורה ושינוע).  עבור מכרות חדשות, זכאיות לשיעור קבוע של 1.5% במשך 5 השנים הראשונות.	1.6% מההכנסות ממכירות נטו, בתוספת רווח עד לגובה מקסימאלי של 5% מההכנסות ממכירות נטו.	2.75% משווי השוק נטו של הנחושת.	השיעור נקבע כתלות במצב החומר, באופן הבא : א. אם נמכר כתרכיז – 5% משווי התמלוגים ; ב. אם נמכר בצורה מתכתית – 2.5% משווי התמלוגים ; ג. אם נמכר בצורת ניקל – באמצעות הנוסחה הבאה :  <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> <math display="block">P \times U/100 \times 2.5/100</math> <math display="block">\text{\\$R per tone}</math> </div> P = מחיר ברוטו של הנחושת המתכתית לטון במטבע אוסטרלי, או שווה ערך המשמש לצורך חישוב מחיר

<sup>39</sup> תמצית המבוססת על הסיכום המעודכן ביותר הקיים אשר פורסם על-ידי פדרציית אוסטרליה (The Commonwealth of Australia).

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מתכות בסיס (כולל נחושת) – אופן קביעת השווי<sup>39</sup>**

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית	
							<p>המכירה.</p> <p><math>U =</math> מספר היחידות של נחושת מתכתית בניקל מהמוצר שנמכר.</p> <p><math>R =</math> התמלוגים.</p>	
הכנסות ממכירות								
ערך ההכנסות ברוטו	<p>באופן כללי, שווי המכירות בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה<sup>40</sup>.</p> <p>עליויות הזיקוק והעיבוד שמחוץ לאתר/למכרה.</p> <p>במכירות לצדדים קשורים, ההכנסות נמדדות לפי שווי שוק הנחושת.</p> <p>התנועות במלאי מוערכות לפי שווי מימוש נטו.</p>	<p>ערך ההכנסות ברוטו, בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה, פחות עלויות הזיקוק והעיבוד שמחוץ לאתר/למכרה.</p> <p>במכירות לצדדים קשורים, ההכנסות נמדדות לפי שווי שוק הנחושת.</p> <p>התנועות במלאי מוערכות לפי שווי מימוש נטו.</p>	<p>ערך ברוטו מורכב מסך הכמות של הנחושת שנמכרה, שסולקה או שנעשה בה שימוש, כשהוא מוכפל במחיר המתכת הנקוב בחשבונית שהפיקה החברה, המתורגם לדולר אוסטרלי.</p>	<p>הערך הנקוב בחוזה למכירת הנחושת, אם המכירה בוצעה בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה וכשלוך בחשבון את נקודת המכירה.</p> <p>במכירות לצדדים קשורים, ההכנסות מוערכות לפי מחיר כלשהו שהושג בכל שוק שהוכר על-ידי הממשלה, או בכל מחיר שהתקבל על-ידי גורמים אחרים בתעשייה ביחס למכירות דומות בשוק הפתוח.</p>	<p>הכנסות ממכירות נטו משמע הסכום שהתקבל בגין המכירות של הנחושת, כפי ש"עזב" את שטח הכרייה, פחות עלויות המכירה.</p>			<p>אם נמכר כמוצר ניקל – מחיר ברוטו של הנחושת המתכתית לטון במטבע אוסטרלי מוכפל במספר יחידות הנחושת המתכתית בניקל שיוצרו ונמכרו.</p>

<sup>40</sup> עיקרון הזרוע הארוכה (ALP), המבוסס על אמנת מודל "מחירי העברה" של ה-OECD, הוא התנאי או העובדה כי הצדדים לעסקה הם בלתי תלויים ובעלי מעמד שווה.

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מתכות בסיס (כולל נחושת) – אופן קביעת השווי<sup>39</sup>**

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
<b>עלויות מיוחדות הניתנות בניכוי<sup>41</sup></b>							
<b>עלויות מטען מעבר לאוקיינוס, ביטוח ימי, פריקה, השגחה, דמי השהייה ועלויות שיגור (בנמל הפריקה)</b>	ניתנות לניכוי.	ניתנות לניכוי מההכנסות ממכירות ברוטו. פחת מותר לניכוי עבור ציוד לעיבוד הנחושת. ניכויים לא כוללים עלויות כרייה, שיקום, שיוק ועלויות עקיפות.	עלויות מטען מעבר לאוקיינוס ניתנות לניכוי. דמי השהייה ועלויות שיגור (בנמל הפריקה) אינן מותרות.	העלויות המותרות בניכויי כוללות גם את אלו שנוצרו בשינוע והובלת הנחושת מהמכרה ועד לנמל (אריזה, אחסון, העמסה, רישיונות, עמלות ועלויות ביטוח) ואלו שנוצרו במשלוח הנחושת מהנמל ועד לרכש המקורי בעסקה שבוצעה בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה.	עלויות שנבעו בעת הובלת הנחושת מנקודת הכרייה ועד לנקודת המכירה. עלויות שהתהוו בתהליך זיקוק המינרל.		ניתנות לניכוי.
<b>מידע כללי</b>							
<b>תשלום התמלוגים</b>	תשלום חצי שנתי ותשלום סופי בתוך 3 חודשים מיום סיום שנת התמלוגים.	תוך 30 ימים לאחר סוף כל רבעון חשבונאי.	במהלך החודש העוקב לכל רבעון חשבונאי.	במהלך החודש העוקב לכל 6 חודשים קלנדריים.	במהלך 30 הימים שלאחר סיום הרבעון החשבונאי.	במהלך 28 הימים שלאחר תום השנה הפיננסית.	תמלוגים ישולמו בתוך 30 הימים שלאחר תום הרבעון שבו יוצרה הנחושת.

<sup>41</sup> מדובר בעלויות "מיוחדות" ודגשים שונים, מעבר לעלויות הבסיס המצוינות בקטגוריית "ההכנסות ממכירות" לעיל.

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מתכות בסיס (כולל נחושת) – אופן קביעת השווי<sup>39</sup>**

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
<b>הגשת החזרי תמלוגים</b>	החזרים יוגשו במהלך 30 הימים שלאחר סיום תקופת 6 חודשים והחזר סופי יוגש בתוך 3 חודשים מיום סיום שנת התמלוגים.	יוגשו תוך 30 ימים לאחר סוף כל רבעון חשבונאי.	יוגשו במהלך החודש העוקב לכל רבעון חשבונאי.	יוגשו במהלך החודש העוקב לכל 6 חודשים קלנדריים.	יוגשו במהלך 30 הימים שלאחר סיום הרבעון החשבונאי.	יוגשו במהלך 28 הימים שלאחר תום השנה הפיננסית.	המחזיק במכרה חייב, בכל הזדמנות שמשלם תמלוגים, להגיש גם טופס החזר תמלוגים המציג, בין היתר, את כל הפרטים הנדרשים בחישוב התמלוגים.

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מינרלים (כולל אשלג ופוספט) – אופן קביעת השווי<sup>42</sup>**

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
<b>שיעור התמלוגים</b>							
<b>שיעור התמלוגים</b>	18% מהרווח הנקי בהתאם לחוק תמלוגי המחצבים.	4% מהשווי בנקודת הכרייה של סך המחצבים אשר נכרו במהלך התקופה.	5% מהשווי של המחצב המרוכז, שהופחת או ששימש במהלך התקופה.	3.5% משווי המחצב, לאחר שעבר תהליכי עיבוד אך טרם ניוודו ללקוח (כלומר, ללא עלויות תחבורה ושינוע). עבור מכרות חדשות, זכאיות לשיעור קבוע של 1.5% במשך 5 השנים הראשונות.	1.6% מההכנסות ממכירות נטו, בתוספת רווח עד לגובה מקסימאלי של 5% מההכנסות ממכירות נטו.	2.75% משווי השוק נטו של המחצב.	5% משווי התמלוגים.
<b>הכנסות ממכירות</b>							
<b>ערך ההכנסות ברוטו</b>	באופן כללי, שווי המכירות בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה <sup>43</sup> .	ערך ההכנסות ברוטו, בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה, פחות עלויות הזיקוק והעיבוד שמחוץ לאתר/למכרה.	ערך החשבונית של המחצב המרוכז (תרכיז המחצב).	הערך הנקוב בחוזה למכירת המחצב, אם המכירה בוצעה בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה וכשלוקח בחשבון את נקודת המכירה. במכירות לצדדים קשורים, ההכנסות מוערכות לפי מחיר כלשהו שהושג בכל שוק שהוכר על-ידי הממשלה, או	הכנסות ממכירות נטו משמע הסכום שהתקבל בגין המכירות של המחצב, כפי ש"עזב" את שטח הכרייה, פחות עלויות המכירה.		"ערך התמלוגים", אשר אינו חומר-גלם, משמעו ערך החשבונית ברוטו של המינרלים בניכוי ניכויים מותרים למינרלים.

<sup>42</sup> תמצית המבוססת על הסיכום המעודכן ביותר הקיים אשר פורסם על-ידי פדרציית אוסטרליה (The Commonwealth of Australia).

<sup>43</sup> עיקרון הזרוע הארוכה (ALP), המבוסס על אמנת מודל "מחירי העברה" של ה-OECD, הוא התנאי או העובדה כי הצדדים לעסקה הם בלתי תלויים ובעלי מעמד שווה.

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מינרלים (כולל אשלג ופוספט) – אופן קביעת השווי<sup>42</sup>**

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
		נמדדות לפי שווי שוק המחצב.  התנועות במלאי מוערכות לפי שווי מימוש נטו.		בכל מחיר שהתקבל על-ידי גורמים אחרים בתעשייה ביחס למכירות דומות בשוק הפתוח.			
<b>עלויות מיוחדות הניתנות בניכוי<sup>44</sup></b>							
<b>עלויות מטען מעבר לאוקיינוס, ביטוח ימי, פריקה, השגחה, דמי השהייה ועלויות שיגור (בנמל הפריקה)</b>	ניתנות לניכוי.	ניתנות לניכוי מההכנסות ממכירות ברוטו.  פחת מותר לניכוי עבור ציוד לעיבוד המחצב.  ניכויים לא כוללים עלויות כרייה, שיקום, שיווק ועלויות עקיפות.	עלויות מטען מעבר לאוקיינוס ניתנות לניכוי.  דמי השהייה ועלויות שיגור (בנמל הפריקה) אינן מותרות.	העלויות המותרות בניכוי כוללות גם את אלו שנוצרו בשינוע והובלת המחצב מהמכרה ועד לנמל (אריזה, אחסון, העמסה, רישיונות, עמלות ועלויות ביטוח) ואלו שנוצרו במשלוח המחצב מהנמל ועד לרוכש המקורי בעסקה שבוצעה בהתאם לעיקרון הזרוע הארוכה.	עלויות שנבעו בעת הובלת המחצב מנקודת הכרייה ועד לנקודת המכירה.  עלויות שהתהוו בתהליך זיקוק המינרל.	"שווי שוק נטו" משמעו שווי השוק של המחצב ברגע בו נמכר לראשונה, הועבר או סולק, בניכוי כל העלויות הסבירות, אשר נבעו בהובלת המחצב, בצורה שבה נמכר לראשונה, ואשר – א. הוצאו לאחר מועד המשלוח על-ידי האדם החייב בתשלום התמלוגים; ו- ב. מתייחס להובלה של המחצב על-ידי אדם שאינו האדם שבסעיף א. לעיל.	ניתנות לניכוי. הסכום, במטבע אוסטרלי, של כל העלויות הסבירות, אשר נבעו בהובלת המחצב, בצורה שבה נמכר לראשונה, ואשר – א. הוצאו לאחר מועד המשלוח על-ידי האדם החייב בתשלום התמלוגים; ו- ב. מתייחס להובלה של המחצב על-ידי אדם שאינו האדם שבסעיף א. לעיל.

<sup>44</sup> מדובר בעלויות "מיוחדות" ודגשים שונים, מעבר לעלויות הבסיס המצוינות בקטגוריית "ההכנסות ממכירות" לעיל.

**תשלומי תמלוגים – קבוצת מינרלים (כולל אשלג ופוספט) – אופן קביעת השווי<sup>42</sup>**

פריט	הטריטוריה הצפונית	ניו-סאות' וויילס	קווינסלנד	אוסטרליה הדרומית	טסמניה	ויקטוריה	אוסטרליה המערבית
<b>מידע כללי</b>							
<b>תשלום התמלוגים</b>	תשלום חצי שנתי ותשלום סופי בתוך 3 חודשים מיום סיום שנת התמלוגים.	תוך 30 ימים לאחר סוף כל רבעון חשבונאי.	במהלך החודש העוקב לכל רבעון חשבונאי.	במהלך החודש העוקב לכל 6 חודשים קלנדריים.	במהלך 30 הימים שלאחר סיום הרבעון החשבונאי.		תמלוגים ישולמו בתוך 30 הימים שלאחר תום הרבעון שבו יוצרה הנחשת.
<b>הגשת החזרי תמלוגים</b>	החזרים יוגשו במהלך 30 הימים שלאחר סיום תקופת 6 חודשים והחזר סופי יוגש בתוך 3 חודשים מיום סיום שנת התמלוגים.	יוגשו תוך 30 ימים לאחר סוף כל רבעון חשבונאי.	יוגשו במהלך החודש העוקב לכל רבעון חשבונאי.	יוגשו במהלך החודש העוקב לכל 6 חודשים קלנדריים.	יוגשו במהלך 30 הימים שלאחר סיום הרבעון החשבונאי.		המחזיק במכרה חייב, בכל הזדמנות שמשלם תמלוגים, להגיש גם טופס החזר תמלוגים המציג, בין היתר, את כל הפרטים הנדרשים בחישוב התמלוגים.

## פרק – 4

# אשלג ופוספט במדינות כרייה מובילות

בפרק זה נתייחס בשלב הראשון להכנסות המתקבלות על-ידי המדינות קנדה ורוסיה, אשר מיוחסות לייצור, הפקה ומכירה של אשלג; לאחר מכן, להכנסות המתקבלות על-ידי המדינות ארה"ב, ירדן ומרוקו, אשר מיוחסות לייצור, הפקה ומכירה של פוספט. בשלב השני, נציג תוצאותיו של מודל המנתח את פעילותן של שתי חברות מובילות במדינות ובעולם, כל אחת בתחומה, בייצור אשלג ופוספט:

### 4.1 אשלג

כשמדובר באשלג, מלבד ישראל, חומר זה מיוצר בעולם על-ידי 11 מדינות בלבד, ביניהן קנדה, רוסיה, בלרוס וגרמניה (אשר מספקות יחד כ-75% מהייצור העולמי).

#### 4.1.1 קנדה - פרובינציית ססקצ'וואן (Saskatchewan)

##### רקע

האשלג מהווה מקור משמעותי בהכנסות פרובינציית ססקצ'וואן (Saskatchewan) מייצור מחצבים וכרייה. על-כן, לעניין התשלומים למדינה, הוחלט להחריג מחצב זה מהשתייכות לקבוצת מינראליים זו או אחרת והוא עומד בפני עצמו.

##### רגולציה

במסגרת חוק מיסוי המינראליים קיימים 3 סוגי תשלומים:

1. תמלוגים.
2. מס מבוסס ייצור (תשלום ייחודי החל רק על מפעילי המכרות לייצור אשלג).
3. מס על הרווח (מבוסס על הרווח מפעילות המכרה בלבד ולא מרווחים או הפסדים מפעילויות אחרות של היצרן).

כשמדובר בחברות רווחיות, הממשלה נשענת בעיקר על המס על הרווח, אך שילוב של שלושת המקורות מבטיח הכנסה בסכום מינימאלי מפיתוח מאגרי האשלג וממכירות המינראליים.

##### שיעורי התשלומים (בהתאמה)

1. תמלוגים - נעים בין 2.1% ל-4.5% משווי המכירה, בהתאם לאיכות החומר.
2. מס מבוסס ייצור - תשלום חודשי המבוסס על אומדן מכירות בשנה הקלנדרית.
3. מס על הרווח - שיעור המס מבוסס על הרווח לטון נמכר באופן הבא:
  - א. עד \$59.55 - 15%.
  - ב. מעל \$59.55 - 35%.

#### 4.1.2 רוסייה

##### רגולציה

מיסי כרייה משלומים ברמה הפדראלית, במסגרת חוק בשם - MET - mineral extraction tax.

##### שיעור התשלומים

3.8% מהערך המסחרי של המינרלים המופקים.

#### 4.2 פוספט

##### 4.2.1 ארה"ב

תשלומי תמלוגים בסך של 5% מהערך ברוטו של סלע פוספט ומינרליים המשויכים לייצור.

##### 4.2.2 ירדן

תשלומי תמלוגים ישולמו כגבוה מבין:

1. 1.42 דינר ירדני לטון פוספט שיצור;

2. 5% מההכנסות ממכירת פוספט.

##### 4.2.3 מרוקו

תשלומי תמלוגים בסך של 3% ממחזור המכירות של הפוספט.

#### 4.3 מודל ה-GT (Government Take)

ה-GT הינו חלק המדינה מתוך רווחי חברת הכרייה. לצורך חישוב ה-GT נלקחים כל המיסים, ההיטלים והתמלוגים שמשולמים למדינה (להלן: "תשלומי המדינה") ומחולקים ברווח הנקי של החברה בתוספת תשלומי המדינה.

ה-GT איננו אחוז קבוע והוא עשוי להשתנות בהתאם לרווחיות של החברה ושינויים במחירי המחצבים ועלויות הכרייה. וזאת מאחר שתשלומי המדינה מבוססים בחלקם על רווחיות החברה ובחלקם על המכירות שהחברה מבצעת. כך לדוגמה, במידה ומחירי המחצבים יורדים, כשעלויות הכרייה אינן יורדות במקביל, אזי אמנם באופן אבסולוטי חלק המדינה קטן מאחר והן הרווחים והן המכירות קטנו, אולם באופן יחסי חלק המדינה גדל.

לצורך הערכת ה-GT, בחרנו שתי מדינות מובילות בתחום ייצור האשלג והפוספט בקנדה ובירדן, בהתאמה, ובמדינות אלה בחרנו את שתי החברות המובילות שמייצרות, כל אחת בתחומה, את רוב המחצבים הנידונים במדינות אלו.

החברות שנבחרו הינן:

1. **PotashCorp** הקנדית לייצור אשלג.
2. **Jordan Phosphate Mines Company** הירדנית לייצור פוספט.

חברות אלו נסחרות בבורסות המקומיות והדוחות הכספיים שלהן מפורסמים לציבור. מתוך הדוחות הכספיים של חברות אלו, ערכנו מודל ניתוח לחברה הקנדית (ראה נספח א') ומודל ניתוח לחברה הירדנית (ראה נספח ב') וחילצנו את אחוז ה-GT לכל חברה בכל אחת מהשנים 2010 ועד 2012 ובכל אחת מהשנים 2007 ועד 2012, בהתאמה.

מאחר ובירדן חל שינויי החל משנת 2013 באופן חישוב התמלוגים (במסגרת רפורמה שמטרתה העלאת הכנסות הממשלה הירדנית מענף הכרייה והמחצבים), חישבנו לגביי שנת 2012 גם את אחוז ה-GT לו השינוי היה חל כבר בשנת 2012.

מאחר והחברה הירדנית נשענת על שירותים רבים שניתנים לה על-ידי הממשלה הירדנית, כגון חשמל, מיסי נמל, שמירה וכיו, לא ברור אם שירותים אלה ניתנים לה במחירי שוק או שמא מדובר במס עקיף/סובסידיה באם המחירים הם גבוהים או נמוכים ממחירי השוק. בניתוח שערכנו, לא התחשבנו באפשרות זו.

#### 4.3.1 **PotashCorp** הקנדית לייצור אשלג

תוצאות ניתוח מודל ה-GT:

קנדה			
PotashCorp – אשלג			
2012	2011	2010	
33.90%	31.91%	32.71%	אחוז ה-GT

#### 4.3.2 **Jordan Phosphate Mines Company** הירדנית לייצור פוספט

תוצאות ניתוח מודל ה-GT:

ירדן							
JPMC – פוספט							
<sup>45</sup> 2012	2012	2011	2010	2009	2008	2007	
39.17%	19.72%	20.71%	21.38%	21.18%	16.46%	27.81%	אחוז ה-GT

<sup>45</sup> חישוב לשנת 2012 לו השינוי היה חל כבר בשנת 2012.

## אגרגטים ומיס מינרלים במדינות שונות

בפרק/נספח זה נסקור את משטר התמלוגים ואופן המיסוי הנהוגים במדינות שונות ברחבי העולם<sup>46</sup>, בהתייחס למחצבי האגרגטים לסוגיהם<sup>47</sup> ולמיס מינרלים.

### 5.1 מחצבי האגרגטים

הטבלאות שלהלן כוללות השוואה בינלאומית בין מדינות אירופה (בריטניה ושבדיה), ארה"ב (ברמה הפדראלית ובמינסוטה), קנדה (אונטריו ומניטובה) ופדרציית אוסטרליה (כלל מדינות וטריטוריות הפדרציה).  
עבור כל מדינה, ניתן למצוא את המקור העיקרי בו נמצאו וממנו נלקחו הנתונים.

---

<sup>46</sup> יש לציין כי סקירה זו איננה חלק ממגמה כלשהי שזוהתה והמדינות הנסקרות בה נבחרו באופן אקראי. אין לייחס לסקירה זו אמירה מלאה ומושלמת ביחס למדיניות התשלומים בגין שימוש במשאבי טבע אלו בכלל המדינות או בכלל הפרובינציות שבמדינה מסוימת.

<sup>47</sup> בכל הנוגע לאגרגטים, הסקירה התמקדה בעיקר במחצבים חצץ, חול וסלעים.

הרמה המטילה	שיעור התמלוגים / גובה המס	בסיס חישוב התשלום	סוג התשלום	שם המדינה	אזור / מדינה
ל.ר.	מחיר קבוע של £2 לטון נמכר.	היטל האגרנטים הקיים הינו מס על הניצול המסחרי בבריטניה של סלע, חול וחצץ.	מס כרייה ייעודי	בריטניה <sup>48</sup>	אירופה
ל.ר.	מחיר קבוע של SEK 13 (US\$ 1.7) לטון נמכר.	המיסוי הקיים על חצץ טבעי בשבדיה נכנס לתוקף לראשונה בשנת 1996 במטרה לצמצם את פער המחירים בינו לבין שאר מחצבי האגרנטים. גובה המס עלה עם הזמן והתייצב לאחרונה בשנת 2006.	מס כרייה ייעודי	שבדיה <sup>49</sup>	
פדראלית	שיעור של 5% מהרווח הנקי ממכירות תוצרי סלע, חול וחצץ.		מס כרייה ייעודי	ארה"ב <sup>50</sup>	ארה"ב
מדינתית	חוק המדינה קובע מס בגובה של 21.5 סנט ליארד (Yard) מרובע או 15 סנט לטון.	המס מוטל על כמות האגרנטים הנחפרת. החבות נוצרת בעת לקיחת החומר מאחסן במחסנים באתר עצמו, המס מוטל או בעת המכירה או בעת השימוש באתר, הראשון מביניהם.	מס כרייה ייעודי	מינסוטה <sup>51</sup>	

<sup>48</sup> האתר הממשלתי של בריטניה - <http://www.hmrc.gov.uk>.

<sup>49</sup> מחקר שבדי בנושא מיסוי אגרנטים באירופה - <http://www.hallbaravfallshantering.se/download/18.7df4c4e812d2da6a41680004968/NaturalResourcesTax.pdf>.

<sup>50</sup> מחקר אמריקאי של ארגון הסלעים, החול והחצץ הלאומי - [http://waysandmeans.house.gov/uploadedfiles/national\\_stone\\_sand\\_and\\_gravel\\_association\\_1.pdf](http://waysandmeans.house.gov/uploadedfiles/national_stone_sand_and_gravel_association_1.pdf).

<sup>51</sup> מחקר אמריקאי בינלאומי - <http://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/ss/ssaggtax.pdf>.

הרמה המטילה	שיעור התמלוגים / גובה המס	בסיס חישוב התשלום	סוג התשלום	שם המדינה	אזור / מדינה
מחוזית	תשלום תמלוגים בסכום של <b>50 סנט לטון</b> .	מדינת אונטריו תקבל תמורה הוגנת למשאבים השייכים לה.  כל אגרגט חייב בתשלום תמלוגים מינימאלי, כפי שנקבע בתקנות.	תמלוגים	<sup>52</sup> <b>אונטריו</b>	קנדה
מחוזית	שיעור מס של <b>8% משווי</b> מוצר האגרגט שנמכר.		מס כרייה ייעודי	<sup>53</sup> <b>מניטובה</b>	

<sup>52</sup> אתר משרד המשאבים הטבעיים - <http://www.mnr.gov.on.ca/en>.

<sup>53</sup> חוק החול, חצץ, בטון ואספלט של מניטובה - <http://www.gov.mb.ca/finance/taxation/bulletins/038.pdf>.

הרמה המטילה	שיעור התמלוגים / גובה המ	בסיס חישוב התשלום	סוג התשלום	שם המדינה	אזור / מדינה
מדינתית	עבור כלל סוגי האגרנטים - <b>50 סנט לטון</b> . אבן גיר - 75 סנט לטון.	תשלום תמלוג לפי טון נמכר. לעיתים קיים תשלום מינימאלי. לא קיים מיסוי ייעודי למעט כשמדובר בייצוא.	תמלוגים	<b>קווינסלנד</b>	אוסטרליה <sup>54</sup>
מדינתית	עבור כלל סוגי האגרנטים - <b>35 סנט לטון</b> . אבן גיר - 40 סנט לטון.	תשלום תמלוג לפי טון נמכר.	תמלוגים	<b>ניו-סאות' וויילס</b>	
מדינתית	עבור כלל סוגי האגרנטים - <b>87 סנט לטון</b> .	תשלום תמלוג לפי טון נמכר.	תמלוגים	<b>ויקטוריה</b>	
מדינתית	עבור כלל סוגי האגרנטים - <b>60 סנט לטון</b> .	תשלום תמלוג לפי טון נמכר.	תמלוגים	<b>טסמניה</b>	
מדינתית	עבור כלל סוגי האגרנטים - <b>35 סנט לטון</b> . גבס – 3.5% מערך המכירה.	תשלום תמלוג לפי טון נמכר.	תמלוגים	<b>אוסטרליה הדרומית</b>	
מדינתית	עבור כלל סוגי האגרנטים - <b>50 סנט לטון</b> .	תשלום תמלוג לפי טון נמכר.	תמלוגים	<b>אוסטרליה המערבית</b>	
מדינתית	<b>פטור מתשלום</b> .	תשלום תמלוג לפי טון נמכר.	תמלוגים	<b>הטריטוריה הצפונית</b>	

<sup>54</sup> מחקר אוסטרלי של ארגון המלט, הבטון והאגרנטים של אוסטרליה <http://www.concrete.net.au/industry/documents/Resource%20Tax%20Consultation%20Panel.pdf>

## 5.2 מים מינרלים

מים מינרלים בבקבוקים הם המגזר המתפתח באופן המהיר ביותר מתוך שוק המשקאות הגלובאלי. לפי פרסומים, המכירות של מים מינרלים בשנת 2012 מוערכים בסכומים של 65 ביליון דולר אמריקאי. בשנים 2006 ועד 2011 חל גידול של כ-41.8% בהיקף המכירות של מים מינרלים אשר הסתכם לסך של 174.3 ביליון ליטרים של מים מינרלים אשר נמכרו רק בשנת 2011 בעולם כולו. אירופה וארה"ב שולטות בשוק העולמי של מים מינרלים וחולשות על כ-55% משווי המכירות העולמיות.

המידע שלהלן נאסף ומוצג כתוצאה מסקירה בינלאומית מצומצמת שבוצעה במדינות רוסיה, רומניה, וייטנאם וקנדה. יש לציין כי בוצע חיפוש נרחב במדינות נוספות שונות אך לא העלה ממצאים. עבור כל מדינה, ניתן למצוא את המקור העיקרי בו נמצאו וממנו נלקחו הנתונים.

### 5.2.1 רוסיה

החוק הרוסי<sup>55</sup> קובע כי על מים מינרלים יוטלו מיסים בשיעור של 7.5% משווי ההפקה ("חילוצם") של המים. לצורך כך, קובע החוק, משלם המיסים הרוסי יהיה אחראי לאמוד ולמדוד את שווי ההפקה של המים באחת משתי הדרכים הבאות:

- א. על בסיס רמת מחירי המכירה של תוצרי המים המינרלים שהופקו וששררו בתקופת המס הרלוונטית
- ב. על בסיס רמת מחירי המכירה של מים מינרלים שהופקו בלבד וששררו בתקופת המס הרלוונטית.

### 5.2.2 רומניה<sup>56</sup>

רומניה מחזיקה בכמעט 60% ממשאבי המים המינרלים הקיימים באירופה. רומניה היא גם שוק צומח של צריכת מים מינרלים וגם מקור חשוב של מעיינות טבעיים, כך ששוק ייצור המים המינרלים מתפתח גם הוא. בשני העשורים האחרונים חלה צמיחה משמעותית מייצור של 210 מיליון ליטר בלבד ועד ל-920 מיליון ליטר של מים מינרלים בשנת 2011.

<sup>55</sup> העונה לשם - The Russian Tax Code - Article 342

<http://www.russian-tax-code.com/PartII/Section8/Chapter26.html>

<sup>56</sup> מחקר ממשלתי רומני -

<http://ukrexpert.gov.ua/i/imgsupload/file/Romania%20-%20Mineral%20Waters%202012r.pdf>

בעקבות התפתחות זו של ענף המים המינרלים ברומניה, הדרישה הממשלתית להגדלת תשלומי התמלוגים על מים מינרלים לא איחרה לבוא:

- א. החברה הלאומית למים מינרלים ברומניה משלמת לסוכנות הלאומית של משאבים טבעיים ברומניה תמלוגים בסכום של 4 אירו לכל 1,000 ליטר.
- ב. חברות לייצור מים מינרלים, בעלות רישיון מהמדינה, משלמות תמלוגים בסכומים של 7 אירו לכל 1,000 ליטר.

כל זאת לעומת תשלומי תמלוגים בסכום של 2 אירו לכל 1,000 ליטר מים מינרלים עד לשנת 2011.

### 5.2.3 וייטנאם<sup>57</sup>

בוייטנאם ניתן למצוא תשלומי תמלוגים לממשלה בשיעורים שונים כמעט עבור כל חומר או מוצר שהוא. במדינה קיימים תשלומי תמלוגים בשיעור של 8% ועד 10% על מים מינרלים.

### 5.2.4 קנדה

בקנדה לא קיימים תשלומי תמלוגים על הפקה או מכירה של מים מינרלים.

---

<sup>57</sup> אתר הממשלה הוייטנאמי -

[http://www.moj.gov.vn/vbpg/en/Lists/Vn%20bn%20php%20lut/View\\_Detail.aspx?ItemID=10476](http://www.moj.gov.vn/vbpg/en/Lists/Vn%20bn%20php%20lut/View_Detail.aspx?ItemID=10476)

## פרק – 6 סיכום

כפי שעולה מהסקירה הנ"ל, קיימת מגמה בעולם להגדיל את נתח הממשלה מרווחי חברות הכרייה והמחצבים. הגדלת נתח המדינה נעשה הן באמצעות העלאת שיעורי התמלוגים והן באמצעות הטלת מס רווח מיוחד על חברות אלו.

בישראל, על-פי פקודת המכרות, שיעור התמלוגים נקבע על 2% מן המחצב או משווי כשהוא במכרה ולגביי מחצבים יקרים, עד 5% מן המחצב או משווי כשהוא במכרה. שיעורים אלה, כפי שמוצג בטבלאות שלעיל, הם מהנמוכים בעולם. במדינות היצרניות העיקריות של אשלג ופוספט, בדומה לישראל, מחוייבים התמלוגים כלהלן: במדינות שבהן מחוייבים התמלוגים על-פי סכום המכירות - שיעור התמלוגים נע בין 2.1% ל-4.5% ממחיר המכירה; ואילו במדינות המחייבות תמלוגים על-פי שווי המחצב כשהוא במכרה, מחוייבים התמלוגים בשיעור של כ-5%.

יש לשקול את אימוץ השיטה של חיוב התמלוגים לפי המכירה בפועל. שיטה זו הינה פשוטה לחישוב ומונעת חילוקי דעות מיותרים בין המדינה לחברת הכרייה. שיעור התמלוגים צריך לעמוד, כפי שנהוג בעולם בשיטה זו, בין 2.5% ל-4%.

בנוסף לאמור לעיל, יש לשקול הוספת מס רווחי יתר, כחלק מהמגמה העולמית הברורה, וזאת תוך כדי התחשבות בשיקולים המקרו כלכליים של מדינת ישראל, וביניהם, עידוד חיפושי מחצבים, גיוס משקיעים זרים, עידוד השקעות בחברות כרייה, עידוד תעסוקה, הכנסת מטבע זר מייצוא המחצבים וכו'.