

הוועדה לבחינת המדיניות לגבי

חלק המדינה המתקבל בעד

השימוש של גורמים פרטיים

במשאבי טבע לאומיים

טיוטת מסקנות הוועדה להערות הציבור

מאי 2014

תוכן עניינים

3	תקציר מנהלים
12	מבוא
15	פרק א' - רקע על משאבי הטבע בהם עוסקת הוועדה
16	מבוא
17	מחצבים
28	חומרי חציבה
31	מים מינרלים
34	פרק ב' - סקירת כלי מיסוי מקובלים במשטרי מס ייעודים למשאבי טבע
34	המאפיינים הייחודיים של ענפי כריית משאבי הטבע
35	כלי מיסוי מקובלים
43	סיכום
45	פרק ג' - המערכת הפיסקאלית הקיימת
45	מס הכנסה
54	תמלוגים
64	סיכום
65	פרק ד' - משמעות המצב הקיים
66	מחצבים
74	חומרי חציבה
77	מים מינרלים
79	פרק ה' - סקירה בינלאומית
87	פרק ו' - המודל המוצע
87	מבוא
90	מחצבים
107	חומרי חציבה
109	מים מינרלים

תקציר מנהלים

ביום 17 ביוני 2013, ובהמשך לוועדה לבחינת המדיניות הפיסקאלית בנושא משאבי נפט וגז בישראל וכהשלמה להמלצותיה, מינה שר האוצר את הוועדה לבחינת המדיניות לגבי חלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים (להלן - הוועדה) להסדרת המערכת הפיסקאלית על כלל משאבי הטבע המצויים בשטחה של ישראל, למעט גז ונפט¹.

פרופ' איתן ששינסקי, שעמד בראש ועדת ששינסקי הראשונה, מונה לעמוד בראש הוועדה. הגופים המיוצגים בוועדה הם: משרד האוצר, רשות המיסים, המועצה הלאומית לכלכלה, משרד המשפטים, משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים, בנק ישראל, המשרד להגנת הסביבה, רשות מקרקעי ישראל ומשרד הכלכלה. עבודת הוועדה לוותה על ידי משלחת של קרן המטבע העולמית (IMF - International Monetary Fund) במסגרת הליך ה- Technical Assistance של הקרן. בנוסף נעזרה הוועדה בעבודתם של יועצים בינלאומיים.

כאמור בכתב המינוי, הוועדה מונתה לבחון את חלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי הטבע, שאינם גז ונפט. זאת לאור הצורך בהשלמת הסדרת מדיניות המס על משאבי הטבע בישראל, ועל מנת להבטיח כי חלק הציבור באותם המשאבים ישקף את החלק המגיע לו תוך הבטחת רווחיות ראויה לחברות. לעניין זה יצוין כי סך המחזור השנתי הנובע ממכירת המשאבים המופקים בישראל מוערך ככעשרה מיליארד שקלים. בשל היקף כספי נרחב זה, להמלצות הוועדה תהייה השפעה ניכרת הן על הכנסות המדינה והן על עתיד פיתוח הענפים השונים במשק משאבי הטבע והתעשיות הנלוות לחומרים המופקים בישראל.

הוועדה בחנה תחילה את מבנה המערכת הפיסקאלית הקיימת והשפעתו על הכנסות המדינה ועל הפעילות בענף. במהלך עבודתה ניתחה הוועדה את הדוחות הכספיים של החברות העוסקות בהפקת משאבי טבע בישראל וכן בחנה את מבנה העלויות הקיים בתחום ואת פוטנציאל ההכנסות בכל אחד מהמגזרים בהתאם למיטב האינפורמציה והתחזיות שהיו מצויים בידיה. עבודת הוועדה כללה ניתוח מספר רב של דוחות כספיים ועריכת תרחישים שונים בהתאם למספר רב של מצבי עולם, והכל על מנת שהמלצות הוועדה תתבססנה על מסד הנתונים המיטבי ביותר. זאת לשם מציאת האיזון הנכון בין הצורך להבטיח שהציבור בישראל יקבל את חלקו הראוי במשאבי הטבע שבבעלותו, לבין הצורך בהבטחת הפקת משאבי טבע קיימים וחדשים ובניטרליות להחלטות ההשקעה של היזמים.

במסגרת עבודת הוועדה נעשתה בחינה של המדיניות המקובלת בעולם על מנת לנסות ללמוד מהמדיניות הפיסקאלית הנהוגה בעולם בנוגע למשאבי הטבע. במהלך למידת המודלים הקיימים, חיפשה הוועדה אחר המודל שיענה בצורה הטובה ביותר לעקרונות שהציבה בפניה הוועדה, ויותאם למאפייני המשק הישראלי.

¹ הביטויים "משאבי טבע" או "מחצבים" המופיעים בדו"ח זה כוללים את כלל משאבי הטבע בישראל למעט גז ונפט, אלא אם צוין אחרת.

ממצאי הוועדה מעלים כי המצב שהיה קיים בתחום משאבי הגז והנפט ערב הקמת וועדת ששינסקי הראשונה דומה למצב הקיים היום באשר לשאר משאבי הטבע. בחינת הנתונים על ידי הוועדה העלתה כי פעילות משאבי הטבע בישראל מניבה שיעורי רווחיות הגבוהים בצורה משמעותית משיעורי רווחיות נורמאליים לענף, וכי הציבור לא מקבל את חלקו הראוי במשאבים אלה.

בחינת חלק המדינה מהרווחים (Government Take, להלן - GT) בתעשיית המחצבים בישראל, מעלה כי הוא נמוך משמעותית מה-GT המתקבל ממשאבי הגז והנפט. עוד עולה כי בעוד מודל המס המוחל על תעשיית הגז והנפט מבטיח כי שיעור ה-GT יעלה יחד עם עליה ברווחיות, שיעור ה-GT בתעשיית המחצבים הוא גרסיבי ואינו מבטיח כי חלק המדינה יעלה כאשר שיעורי הרווחיות עולים.

הממצאים באשר למצב הקיים בעולם מלמדים כי בהתאם למשטר המיסוי הנהוג היום בתחום משאבי הטבע כאשר שיעורי הרווחיות המתקבלים בגין המשאב בינוניים וגבוהים, שיעור ה-GT בישראל הוא מן הנמוכים בעולם. בחינת תמונת המצב בשיעורי רווחיות נמוכים העלתה כי שיעור ה-GT המתקבל בחלק מהמשאבים גבוה מן המקובל בעולם.

עוד עולה מהממצאים שהובאו בפני הוועדה וכן מדו"ח ה-IMF, כי בעוד שהחלת מס רווחי יתר על משאבי הגז והנפט רווחת במרבית מדינות העולם כבר שנים רבות, לגבי יתר משאבי הטבע, אסדרת חלק המדינה הנובע מרווחי המשאבים, ובפרט החלת מס רווחי יתר ושכלול מערכות המס, היא מגמה שהחלה בשנים האחרונות. כפי שעולה מדו"ח ה-IMF, לא ניתן להצביע על מאפיינים שונים בין משאבי הגז והנפט ליתר המשאבים המצדיק שוני במבנה המיסוי וחלקו הראוי של הציבור במשאב. בהתאם לדו"ח ה-IMF הסיבה בגינה החלו מדינות בהסדרת תחום הגז והנפט תחילה נעוצה ככל הנראה, בחלקו המשמעותי של תחום זה בהכנסות המדינות השונות. לפיכך בשונה משיעור ה-GT לגבי משאבי הגז והנפט אשר היה נכון ערב הקמת ועדת ששינסקי הראשונה, אז בלטה ישראל בצורה קיצונית בשיעור ה-GT הנמוך לעומת שאר מדינות העולם שנבחנו, לגבי משאבי הטבע האחרים, שיעור ה-GT בישראל נמוך אך לא בצורה קיצונית, כמו שהתגלה בגז ובנפט.

סיכום האמור לעיל העלה את הממצאים הבאים:

1. המשאבים הקיימים בישראל מניבים רווחי יתר גבוהים;
 2. הנהנים העיקריים מרווחים אלו הן חברות להן ניתנה הזכות לעשות שימוש במשאב בעוד הציבור בישראל אינו מקבל את חלקו הראוי מרווחי המשאב, זאת בשונה ממצב הדברים במשאבי הגז והנפט;
 3. מודל המיסוי הנוכחי של משאבי הטבע הוא מהגרסיביים בעולם ובשיעורי רווחיות בינוניים עד גבוהים שיעור ה-GT בישראל הוא מן הנמוכים בעולם.
- לאור ממצאים אלו הוועדה רואה הכרח בהסדרה מיידית של מודל המיסוי על משאבי הטבע בישראל. הוועדה בחנה את מכלול השיקולים וגיבשה את המלצותיה תוך הבטחת העקרונות הבאים:

- חלק ראוי לציבור ;
- פרוגרסיביות לצד יציבות ;
- מודל כללי צופה פני עתיד ;
- המשך הפקת משאבי הטבע הקיימים וניטרליות לגבי החלטות השקעה ;
- התמקדות במיסוי הרווחיות מפעילות הפקת משאב הטבע ;
- שיקולים סביבתיים ;
- פשטות.

יצוין כי על פי חוות דעתו של חבר הוועדה, עו"ד אבי ליכט, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקלי), המצורפת לטיוטה זו, המלצות הוועדה בשלב הביניים אינן מעוררות קשיים משפטיים ולפיכך אין מניעה להתקדם בעבודה על גיבוש ההמלצות הסופיות ועם הליכי החקיקה הדרושים לאחר מכן.

ואלו הן עיקרי ההמלצות הוועדה :

א. מחצבים

א.1. תמלוגים

התמלוגים מספקים למדינה מקור הכנסה יציב ממשאבי הטבע ומגלמים רמה מסוימת של תשלום וודאי למדינה בגין השימוש במשאב. התמלוג כמעט ואינו תלוי בהוצאות של החברות המפיקות והוא מבטיח את חלק המדינה בלי קשר לרמת יעילות החברות. בנוסף, התמלוג הוא כלי פיסקאלי פשוט לחישוב ולגבייה וחסין, באופן יחסי, למניפולציות. מאידך, התמלוגים עשויים להוות נטל כבד על החברות הפועלות בענף בזמנים קשים המתאפיינים ברמות מחירים נמוכות. בהתאם לחקיקה הקיימת היום, שיעור התמלוגים נע בין 10%-20% משווי המחצב (לאחר ניכויים שונים אשר נקבעו בחוק). על מנת להביא למודל פרוגרסיבי, הוועדה סבורה כי ראוי שהתמלוג יהא חלק מהמערכת הפיסקאלית אך בד בבד הוא לא יהא החלק המרכזי במערכת המיסוי על משאבי הטבע. הוועדה ממליצה לקבוע כי שיעור התמלוג בעד כל המחצבים יעמוד על 5%.

באשר לתמלוגים הנגבים בגין אשלג, לגביהם גובה המדינה כיום, בהתאם להסכם הקציר, שיעור של 10% לכל כמות כרייה מעל 1.5 מיליון טון בשנה, הוועדה ממליצה כי לאחר החלת מודל המיסוי המוצע, המדינה תגבה תמלוג בשיעור של 5% בעבור כל כמות אשלג שנכרית.

הוועדה לוקחת בחשבון כי המלצה זאת עשויה, במחירי סחורות מסוימים, להקטין את הכנסות המדינה מהפקת משאבים, ביחס למצב הקיים. יחד עם זאת, הוועדה רואה חשיבות רבה בהחלת מודל פרוגרסיבי אשר יסייע לחברות כאשר מחירי הסחורות יורדים ואשר יבטיח את חלקו הראוי של הציבור אף מעבר לתשלום התמלוגים. הוועדה סבורה כי שיעור תמלוג העומד על 5% הוא שיעור סביר

למשאבי הטבע השונים אשר עולה בקנה אחד עם הנעשה בעולם והוא איננו מהווה נטל במרביתם המוחלט של מצבי העולם, אך מבטיח למדינה זרם הכנסות יציב.

נכון להיום, בהתאם לפקודת המכרות יש לבצע הערכת שווי לחומר הגולמי שנכרה תוך ניכוי ההוצאות הבאות: זיקוק ועיבוד; הובלה ושיווק; הפחתת 10% נוספים.

אופן חישוב התמלוג כאמור, ובעיקר הקביעה בחוק כי יש לנכות עלויות זיקוק ועיבוד, מקטיין את יעילותו והופך אותו לכלי הקרוב יותר למס המוטל על רווחים מאשר לתמלוג המוטל על מכירות. הוועדה סבורה כי אופן חישוב תמלוגים על מחצבים, אשר נקבע בפקודת המכרות, אינו משיג את המטרה העומדת בבסיס הטלת התמלוגים. לפיכך, הוועדה ממליצה לשנות את אופן חישוב התמלוגים המשולמים בעד השימוש במחצבים כך שבעבור כל המחצבים לא יותר ניכוי הוצאות זיקוק ועיבוד, וכן לקבוע כי הבסיס לחישוב התמלוג ייקבע על ידי המדינה.

א.2. מס משאבי טבע ייעודי ופרוגרסיבי

מערכת מיסוי משאבי הטבע בישראל היא מערכת רגרסיבית אשר אינה מבטיחה חלק ראוי לציבור בשיעורי רווחיות גבוהים. מחירי המחצבים נקבעים בשוק העולמי, והם מאופיינים בתנודתיות גבוהה מאוד. התנודתיות במחירים גורמת לתנודות ברווחיות החברות המפיקות את המשאבים. בהתאם לכך על מנת שניתן יהיה להגיע למערכת פיסקאלית מאוזנת יש לקבוע, בנוסף לתמלוגים, רכיב אשר ממס את "רווחי היתר" הנובעים מהפקת המשאבים.

מיסוי רווחי יתר מביא לאיזון שבין הרצון להבטיח את הכדאיות הכלכלית שבהפקת משאבים בארץ ובין חובת הממשלה להביא לצדק חלוקתי ולאפשר לכל האזרחים ליהנות מחלקם הראוי במשאבי הטבע. המלצה זו עולה גם מדוח ה- IMF אשר ממליץ על תמהיל מיסוי אשר כולל הטלת מס נוסף - מס רווחי יתר על משאבי הטבע.

הוועדה בחנה מספר מודלים אפשריים כאשר המרכזיים שבהם הם מודל ה- Cash Flow, המתבסס בעיקרו על רווח הפירמה המחושב על בסיס תזרים המזומנים שלה, ומודלים דוגמת ה- Profit Margin וה- ACE המתבססים בעיקרם על רווח הפירמה בהתאם לדוחות רווח והפסד².

חברי הוועדה סבורים כי מודלים המושתתים על דוחות הרווח וההפסד החשבונאיים של החברה הם המודלים הישימים ביותר. מודל המתבסס על דוחות אלו מבטיח כי הציבור אכן יוכל ליהנות מרווחיות כאשר זו מתרחשת. לא בכדי הבסיס לגביית מס חברות, בארץ ובעולם, הם דוחות רווח והפסד ולא תזרים המזומנים של החברה.

מודל ה- Cash Flow אינו מתבסס על דוחות רווח והפסד ומציב אתגרים מורכבים לשלטונות המס בגבייתו ובמעקב אחר פעולות החברות. בה בעת, מרבית הפעילות העסקית הקיימת והצפויה בענף המחצבים בישראל היא כזו המבוססת על משאבי טבע אשר הפקתם החלה לפני מספר עשורים ואשר

² ראה הרחבה בפרק ג'.

עיקר ההשקעה הנחוצה לשם הפקתם בוצעה זה מכבר. הדו"ח שנכתב עבור הוועדה על ידי ה- IMF מתייחס גם הוא לקשיים הנובעים מהחלת מודל ה- Cash Flow, הן בהיבט הקשיים שיכולים לעמוד בפני שלטונות המס והן בהיבט החלתו על תעשיות קיימות וההתחשבות בהשקעות העבר.³

מודל ה- Cash Flow מתאים לתעשיות המאופיינות בהשקעות ראשוניות גבוהות ומסוכנות, ובעלויות שוטפות נמוכות ביחס לעלות הראשונית. היתרון הגלום במודל תזרים המזומנים קטן משמעותית כאשר מדובר בתעשיות אשר אינן מאופיינות בהשקעות גבוהות בתחילת הפרויקט. בחינת מבנה העלויות במשאבים שנבחנו העלתה כי הוא מאופיין בעלויות תפעוליות קבועות יחסית לאורך השנים. מכאן, כי היתרון הגלום במודל ה- Cash Flow רלוונטי פחות בתעשיות המחצבים. בנוסף, החלת מודל ה- Cash Flow על התעשיות הקיימות מעלה סוגיה נוספת והיא התייחסות להשקעות עבר, כפי שצוין לעיל.

חברי הוועדה מעוניינים להבטיח כי החלת המודל לא תפגע בתמריץ החברות לבצע השקעות במפעלים קיימים וכן לא תפגע בתמריץ לבצע השקעות במפעלים חדשים, אם וכאשר ימצאו מחצבים נוספים בשטח מדינת ישראל. הוועדה ממליצה כי הרווח עליו יש להשית מס משאבי טבע הוא הרווח התפעולי בהתאם לדוחות רווח והפסד חשבונאיים, עליו יתכן ויבוצעו התאמות מסוימות⁴, תוך מתן ביטוי לערך הנכסים המשמשים את החברה לצורך פעילותה היצרנית בהפקת המשאב⁵. בדרך זו יושג מס משאבי טבע רק על רווח שהוא מעבר לתשואה הנורמטיבית על ההשקעה בנכסים.

להלן יפורט עיקרי המודל המוצע:

- מס משאבי טבע ייגבה על בסיס שנתי.
- בסיס מס משאבי הטבע הוא הסכום ממנו ייגבה מס משאבי הטבע בכל שנה ושנה.
- בסיס המס יהא הרווח התפעולי של החברה, בהתאם לדוחות רווח והפסד חשבונאיים, עליו יתכן ויבוצעו התאמות מסוימות, בניכוי סכום אשר יבטא תשואה של 11% על נכסי החברה הלא מופחתים המשמשים אותה לפעילות יצרנית⁶.
- על בסיס המס כפי שפורט לעיל יוטל מס בשיעור 42%.
- בשנים שבהן החברה לא תגיע לסף המס, ייגרר ה"הפסד" לצרכי מס רווחי יתר משנה לשנה ויהווה מגן מס בשנת המס העוקבת.

³ ראה נספח ב' - דוח ה- IMF.

⁴ דוגמאות להתאמות שצפוי שידרשו: התאמת דו"ח רווח והפסד מאוחד לדו"ח סולו, התאמות של מחיר המכירה בעסקאות עם צדדים קשורים בהתאם למחיר ההעברה, התאמות בהתאם לפקודת מס הכנסה.

⁵ לעניין זה ראה חוות דעתו של פרופ' פינדייק בנספח ג' 'A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014. 110-115.

⁶ לעניין זה ראה חוות דעתו של פרופ' פינדייק בנספח ג' 'A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014. 92-102.

א.3. גבולות מס משאבי הטבע

הוועדה ממליצה להחיל את מס משאבי הטבע רק על הרווחים הנובעים מעצם הפקת המשאב, כדוגמת אשלג, פוספט ונחושת, ולא על רווחים הנובעים מפעילויות אחרות. הוועדה ממליצה לבחון כל פרויקט בנפרד לצורך חישוב מס משאבי טבע, בעבור כל משאב. יחד עם זאת, במקרים בהם יתגלה קושי לערוך בחינה כאמור יש לבחון את האפשרות לפיה מס משאבי טבע יחושב בעבור מספר פרויקטים או משאבים כמכלול. הגבלת המס לרווחיות הנובעת מהפקת המשאב בלבד מחייבת התייחסות לסוגיית מחירי העברה.

לצורך הבטחת מטרות אלו הוועדה ממליצה על מספר צעדים:

- הוועדה ממליצה להחיל, בין היתר, את סעיף 85א לפקודת מס הכנסה גם על עסקאות הנעשות בין צדדים קשורים בישראל.
- עם זאת, הוועדה מצאה כי ישנם משאבים לגביהם ישנו קושי בקביעת מחיר השוק בשל מבנה השוק של הענף והעדר מדד עולמי לקביעת מחיר השוק, דוגמת משאב הברום, שבו רוב מכירות הברום הן לחברות נשלטות או קשורות שמייצרות או משווקות מוצרי המשך, ויש חשש משמעותי שלא ניתן לקבוע מחירי העברה באופן שיבטיח שלא תהיה זליגה של רווחי יסף לחברות אלו. לפיכך הוועדה מתכוונת לתת דעתה לסוגיה מרכזית זו בהמשך דיוניה, ולבחון אלו השלמות ושינויים מתחייבים מבעיה מרכזית זו. בין היתר תישקל האפשרות לקבוע את מחיר המשאב בהתחשב במחיר התרכובת או בשיטה אחרת שתקבע.
- הוועדה ממליצה לקבוע כי בנוסף להחלת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה, למנהל רשות המסים גם תהא זכות לאשר או שלא לאשר מחירי העברה לצורכי מס של משאבי הטבע בין חברות קשורות.

א.4. משמעות

בהתאם לאמור לעיל הוועדה ממליצה על תמהיל מיסוי אשר יחול על מחצבי הטבע המצויים ואשר יימצאו בעתיד בתחומי מדינת ישראל. תמהיל המיסוי יכלול שלושה כלי מיסוי: תמלוג, מס משאבי טבע ומס בהתאם להוראות פקודת מס-הכנסה (לרוב מס חברות). מס משאבי הטבע יהא למעשה כלי מיסוי נוסף אשר יחול על כלל המחצבים בישראל.

הוועדה ערכה מגוון תרחישים, אשר יוצגו בפירוט בגוף הדו"ח. התרחישים מצביעים על כך כי מס משאבי הטבע משפיע על רווחיות היזמים רק כאשר שיעור הרווחיות ושיעור התשואה הנובעים מהפקת המשאב גבוהים יחסית. לרוב משאיר מס משאבי הטבע בידי היזמים שיעורי רווחיות ותשואה הגבוהים מהשיעורים המקובלים בענף. לפיכך ניתן להניח כי מס משאבי הטבע לא יפגע בתמריצי החברות להמשיך לבצע השקעות או בתמריץ לחפש אחר משאבי טבע נוספים.

בחינת שיעור ה-GT אשר יתקבל בתחום המחצבים, מעלה כי במקרים בהם יוטל מס משאבי הטבע, שיעור ה-GT צפוי לנוע בין 46%-57%, ושיעורו יעלה עם העלייה בשיעורי הרווחיות והתשואות שיניב המשאב.

א.5. הוראת מעבר

הוועדה מוצאת לנכון להמליץ כי תחולת החוק בכל הנוגע לחברת מפעלי ים המלח בע"מ (להלן - מי"ה), תהיה החל מ-1.1.2017, ולא מיד עם סיום הליכי חקיקת החוק. תקופה זו תסייע למי"ה להסתגל למשטר הפיסקאלי המוצע ולבצע חלק ניכר מההשקעות הנדרשות לצורך קציר ים המלח. עד להחלת החוק על מי"ה, ממליצה הוועדה כי שיעור התמלוגים יחושב וייגבה בהתאם לסיכום שהושג בין המדינה לבין מי"ה בשנת 2012, דהיינו תמלוגים בגובה 10% בעד כל כמות כלוריד האשלג מעבר ל-1,500,000 טון בשנה.

ב. חומרי חציבה

ענף המחצבות שונה במהותו מענף המחצבים. לאור זאת, בחרה הוועדה להתייחס באופן שונה לענף המחצבות בכל הקשור להמלצות באשר למיסוי הרצוי בענף זה.

בחירת הרווחים הנובעים מפעילות בענף המחצבות העלתה כי, בפועל, קיימים רווחי יתר בענף אשר נובעים מעלייה חדה במחירי חומרי החציבה שנובעת ממבנה השוק. על אף זאת, ועל החשיבות בטיפול ברווחים אלה, סבורה הוועדה, כי בשלב זה אין מקום להטיל מס רווחי יתר על חומרי חציבה.

ההתייחסות השונה של הוועדה לענף המחצבות נובעת בראש ובראשונה מפונקציית המטרה השונה אשר ראתה לנגד עיניה הוועדה בבואה לקבוע את חלק הציבור הראוי ברווחים הנובעים מענף המחצבות, למול חלק הציבור הראוי ברווחים הנובעים מענף המחצבים. מטרת משטר המיסוי היא להבטיח כי הציבור יקבל חלק ראוי מרווחי היתר הנובעים מפעילות החברות. בענף המחצבות לעומת זאת, לאור העובדה שמדובר במשק מקומי אשר עלויותיו מגולגלת במלואן על המשק הישראלי, אם באמצעות הטלת עלויות על תקציב המדינה ואם בעלויות הבנייה, על הממשלה לשאוף כי כלל לא ייווצרו רווחי יתר בענף. בהתאם לכך, על המדינה להחיל רגולציה שמטרתה להביא לידי כך שמחירי חומרי החציבה ישקפו את העלות הכלכלית של המשאב.

לנימוק זה מצטרף טעם נוסף, והוא כי ייתכן שהטלת מס רווחי יתר על ענף המחצבות לא תביא עימה תועלת לציבור, וקיים חשש שעלויות הפיקוח על גבייתו יהיו גבוהות מסך התקבול הפוטנציאלי.

מנימוקים אלו סבורה הוועדה כי המהלך הנכון ביחס לענף החציבה הוא מהלך רגולטורי אשר יבטל את רווחי היתר הקיימים בענף ולא מהלך מיסויי שתכליתו למסות את רווחי היתר. יחד עם זאת, במידה ומהלכים רגולטוריים אלו לא יביאו לתוצאה המבוקשת, סבורה הוועדה כי יש לבחון פעם נוספת את הנושא בכללותו.

באשר לגובה התמלוג הרצוי, בעיני הוועדה חלק המדינה הראוי בסקטור זה, בהינתן תנאי שוק אופטימאליים, הוא כזה אשר ישקף את הערך האלטרנטיבי של הקרקע ואשר יכסה את העלויות החיצוניות שנגרמות כתוצאה מכריית חומרי החציבה.

בחודש ינואר השנה מינה שר השיכון ועדה בראשות מר רם בלינקוב אשר תפקידה לבחון את אופן הקצאת הזכויות לכריית חומרי חציבה (להלן - ועדת בלינקוב). ועדת בלינקוב בוחנת את מבנה שוק המחצבות תוך שימת דגש על ריכוזיות מתן ההקצאות לכריית חומרי חציבה, והיא עתידה לתת את המלצותיה בחודשים הקרובים. בנוסף, טרם הונח בפני הוועדה דו"ח מקיף המכמת את העלויות הסביבתיות הנובעות מכריית חומרי חציבה. לאור כך, חברי הוועדה מבקשים להמתין עם גיבוש ההמלצות בדבר גובה התמלוג הראוי.

בתקופה שעד הדו"ח הסופי תעקוב הוועדה אחר פעילות ועדת בלינקוב. במידה והממצאים שיעלו מוועדת בלינקוב, ככל שיפורסמו עד למועד פרסום הדו"ח הסופי של הוועדה, יוסיפו נדבך נוסף למידע הידוע כיום לחברי הוועדה, וכן במידה ויונח בפני חברי הוועדה דו"ח המכמת את העלויות החיצוניות הנובעות מכריית חומרי חציבה, תוכל הוועדה לגבש המלצה באשר למיסוי הרצוי בענף זה.

ג. מים מינרלים

מים מינרלים מסופקים לחברות המים המינרלים ב"תעריף המים לתעשייה". מעבר לתשלום בעבור המים, לא מוטל מס ייעודי על חברות המים המינרלים. חברי הוועדה סבורים כי אין מקום לשנות את מצב הדברים הקיים, ולא רואים לנכון להמליץ על הטלת מס ייעודי על חברות המים המינרלים. מהסיבות שיפורטו להלן:

1. מים מינרלים (בשימוש מפוקח) אינם משאב מתכלה ואינם מוצר במחסור, וזאת בשונה ממרבית משאבי הטבע.
2. כל יזם נוסף אשר יבקש להקים מפעל מים מינרלים, יוכלו לקבל רישיון הפקה אם יעמוד בדרישות החוק.
3. המים המסופקים לחברות המים המינרלים אינם מים ייחודיים המסופקים רק להם.
4. הערך המוסף המבדיל בין מי ברז למים מינרלים טמון במערך השיווק וההפצה של המים המינרלים.
5. בחינת רווחיות החברות לא העלתה שיעורי רווחיות חריגים.

לאור האמור לעיל, הוועדה לא רואה מקום להמליץ על הטלת מס ייעודי על חברות המים המינרלים.

חברות המים המינרלים מבקשות מרשות המים כי המים אשר יסופקו להן יהיו מים ממקור ספציפי. בקשת מים ממקור ספציפי עשויה להשית עלויות נוספות על המערכת וכן עלויות אדמיניסטרטיביות נוספות על משק המים. חברי הוועדה רואים חשיבות בבחינת נושא זה על מנת להבטיח כי עלויות ייעודיות אלו לא תגולגלנה לכלל הצרכנים, ולכן הוועדה קוראת לרשות המים לבחון נושא זה ולגבש עד פרסום הדו"ח הסופי מתווה הכולל את התשלום הייעודי לצרכנים הדורשים מים ממקור ספציפי ודרכי היישום למתווה זה.

ד. הבטחת גביית התמלוגים

חברי הוועדה סבורים כי על מנת לשפר את הליך הגבייה והבקרה יש לרכז את גביית התמלוגים על ידי גוף אחד אשר יתכלל ויתמחה במעקב ובקרה אחר התמלוגים אשר ייגבו. גוף כגון זה, יסייע לממשלה למלא את תפקידה על הצד הטוב ביותר ויבטיח כי החברות יעבירו לידי המדינה את חלקן כפי שנקבע בחוק. במהלך התקופה שעד פרסום הדו"ח הסופי תבחן הוועדה את היתרונות והחסרונות הגלומים בריכוז כלל גביית התמלוגים בגוף מתכלל, ותגבש את המלצותיה בעניין זה עד לפרסום הדו"ח הסופי.

מבוא

- א. ביום 12 באפריל 2010 מינה שר האוצר את הוועדה לבחינת המדיניות הפיסקאלית בנושא משאבי נפט וגז בישראל להסדרת המדיניות הפיסקאלית החלה על משאבים אלו בלבד (להלן – ועדת ששינסקי הראשונה) אשר בעקבות המלצתה חוקק חוק מיסוי רווחי נפט, התשע"א-2011.
- ב. בהמשך לוועדת ששינסקי הראשונה וכהשלמה להמלצותיה מינה שר האוצר ביום 17 ביוני 2013 את הוועדה לבחינת המדיניות לגבי חלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים (להלן: הוועדה) להסדרת המערכת הפיסקאלית על כלל משאבי הטבע המצויים בשטחה של ישראל, למעט גז ונפט.
- ג. פרופ' איתן ששינסקי, שעמד בראש ועדת ששינסקי הראשונה, מונה לעמוד בראש הוועדה וכחברים מונו (לפי סדר הא"ב): מר אהוד אדירי - סגן הממונה על התקציבים במשרד האוצר; רו"ח משה אשר - מנהל רשות המיסים; ד"ר נדין בודו טרכטנברג - המשנה לנגידת בנק ישראל; עו"ד רחל בירנבוים - סגנית היועמ"ש ברשות מקרקעי ישראל; ד"ר עדי ברנדר - מנהל אגף מאקרו כלכלה ומדיניות בבנק ישראל; גב' אורנה הוזמן בכור - מנכ"לית משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים; מר יוסי וירצבורגר - מנהל מינהל אוצרות טבע; רו"ח פרידה ישראלי - המשנה לכלכלן הראשי במשרד האוצר; גב' גלית כהן - סמנכ"לית תכנון ומדיניות במשרד להגנת הסביבה; עו"ד אבי ליכט - המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקלי); מר עמית לנג - מנכ"ל משרד הכלכלה; גב' מיכל עבאדי בויאנג'ו - החשבת הכללית במשרד האוצר ופרופ' יוג'ין קנדל - ראש המועצה הלאומית לכלכלה במשרד רה"מ.⁷
- ד. במסגרת כתב המינוי של הוועדה נכתב כך:
- "בהמשך לדו"ח הוועדה לבחינת המדיניות הפיסקאלית בנושא משאבי נפט וגז בישראל (ועדת ששינסקי), ובהמשך לחקיקת חוק מיסוי רווחי נפט, תשע"א-2011 ליישום המלצות הדו"ח האמור, לאור חוסר האחידות במדינות הנוגעת לתשלומים המשולמים למדינה בעד השימוש במשאבי טבע לאומיים בתחומים שונים ומגוונים שאינם גז ונפט, ובשל הצורך להבטיח כי חלק המדינה (מיסים, תמלוגים ותשלומים אחרים המשולמים לקופת המדינה) המתקבל בעד השימוש במשאבי הטבע לאומיים, ישקף את המגיע לציבור בשל השימוש במשאבים אלו- אני ממנה אתכם כחברים בוועדה לבחינת המדיניות לגבי חלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים.

משימות הוועדה:

⁷ במהלך עבודת הוועדה נערכו שינויים בהרכב חברי הוועדה. לכתבי המינוי ראה נספח ד'.

1. לבחון את מכלול המערכת הפיסקאלית הנהוגה כיום בנוגע לחלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים, על גווניהם של משאבי הטבע ושל השימושים השונים בהם.

2. להציע מדיניות עדכנית, תוך התייחסות למגוון משאבי הטבע, של עקרונות יסוד בנוגע לחלק המדינה בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע, לצד קביעת הסדרים המתאימים למשאבי הטבע השונים ולשימושים השונים בהם. אבהיר, כי אינכם מתבקשים לדרון בנושא המדיניות לגבי חלק המדינה המתקבל בעד השימוש במשאבי נפט וגז בישראל, שכן נושא זה הוסדר, כאמור, אך לאחרונה.

3. לבחון את האמור במבט רחב, תוך התייחסות, בפרט, להשלכות של ההסדרים הקיימים בין הגורמים השונים הפועלים בנושאים אלו לבין המדינה. בכלל זה, תתבקשו לבחון את המשמעויות של החלת עקרונות כלליים, עליהם תמליצו גם בהקשר של המחצבים באזור ים המלח, בשים לב, בין היתר, להחלטת ממשלה מס' 4060, מיום 1 בינואר 2012, ולהסכם המפורט שנחתם עם מפעלי ים המלח בעקבותיה, ביום 8 ביולי 2012, ובשים לב לדיון הציבורי שהתקיים סביב האפשרות של מיזוג החברה עם חברה זרה. במסגרת בחינה זו, תתנו דעתכם באופן מפורט להצהרת הממשלה מיום 1 בינואר 2012, לפי "לעת הזאת" הממשלה לא רואה צורך בשינוי ההסדר הפיסקאלי הנוגע למפעלי ים המלח, ולמועד ולאופן שבו ניתן להחיל את העקרונות הכללים עליהם תמליצו בשים לב למכלול האמור."

ה. כאמור לעיל עבודת הוועדה הייתה חלק משלים לעבודת ועדת ששינסקי הראשונה ואופן פעולת הוועדה היה דומה לאופן פעולת ועדת ששינסקי הראשונה.

ו. כאמור בכתב המינוי, הוועדה בחנה את מכלול הנושאים, תוך התייחסות מפורטת להשלכות של המלצות הועדה על ההסדרים הקיימים בין החברות הפועלות בתחום לבין המדינה. הוועדה בחנה תחילה את מבנה המערכת הפיסקאלית הקיימת כיום והשפעתה על הכנסות המדינה ועל הפעילות בענף. במהלך עבודתה ניתחה הוועדה את הדוחות הכספיים של החברות העוסקות בהפקת משאבי טבע בישראל, בחנה את מבנה העלויות הקיים בעולם ואת פוטנציאל הכנסות בכל אחד מהמגזרים בהתאם למיטב האינפורמציה והתחזיות המצויים בידי הוועדה.

ז. לאחר שסיימה לסקור את תחום משאבי הטבע ומאפייניו פנתה הוועדה לציבור להגיש את עמדותיו לחברי הוועדה בכתב. בחודשים נובמבר-דצמבר 2013 ערכה הוועדה שלושה ימי שימועים אשר צולמו ותועדו לכלל הציבור באתר האינטרנט של הוועדה⁸ (להלן - אתר הוועדה). במסגרת ימי השימועים הוועדה שמעה עמדות ממגוון גופים החל מגופים ציבוריים, עמותות וארגונים וכלה בחברות עסקיות הפועלות כיום בתחום משאבי הטבע. בימי השימוע הוצגו בפני הוועדה חוות דעת כלכליות ומשפטיות אשר התרכזו בין היתר בהשוואת מצב התמלוגים

⁸ <http://www.mof.gov.il/Pages/NatureResourcesCommittee.aspx>

והמיסים בישראל לעומת הנעשה בעולם. את החומרים שהוצגו בפני הוועדה ניתן למצוא באתר הוועדה.

ח. במסגרת עבודת הוועדה נעשתה בחינה של המדיניות המקובלת בעולם על מנת לנסות ללמוד מהמדיניות הפיסקאלית הנהוגה לגבי משאבי הטבע. במהלך למידת המודלים הקיימים בעולם חיפשה הוועדה אחר המודל שיענה בצורה הטובה ביותר לעקרונות שהציבה בפניה הוועדה, כפי שאלה יפורטו בהמשך, ויותאם למאפייני המשק הישראלי.

ט. הוועדה התייעצה עם מומחים שונים בארץ ובעולם לשם גיבוש המלצותיה ובחירת מודל המיסוי. הוועדה שקלה את מכלול חוות הדעת שהוגשו לה, שלעיתים לא הציגו עמדה אחידה, וגיבשה את החלטתה בשים לב לכלל חוות הדעת ובהתאם לעקרונות שהתוותה הוועדה, כפי שיפורטו בהמשך הדוח.

י. את עבודת הוועדה ליוותה משלחת של קרן המטבע העולמית (IMF) במסגרת הליך ה- Technical Assistance של הקרן. המשלחת שהתה בארץ למשך שבועיים בין התאריכים 13/2/2014-27/2/2014. טרם הגעת המשלחת, נשלחו אליה חומרים שונים ובהם נתונים רבים על תחום משאבי הטבע בישראל ומדיניות המיסוי הנהוגה בו וכן נערכו שיחות טלפון מקדימות בין נציגי הוועדה לחברי המשלחת. במהלך שהות המשלחת בישראל, נפגשו חבריה עם חברי הוועדה מספר פעמים במהלכם השמיעו את עמדתם בפני חברי הוועדה וענו לשאלותיהם. בשל ייחודיות משאבי הטבע בים המלח נערך סיור לחברי המשלחת במפעלי ים המלח, ובהתאם לבקשת כימיקלים לישראל בע"מ נערכה פגישה בין נציגי המשלחת לבין נציגי חברת כימיקלים לישראל בע"מ. בסופו של תהליך הגישו חברי המשלחת לוועדה נייר עמדה הכולל התייחסות לתמהיל המיסוי הרצוי בתחום משאבי הטבע בישראל.

יא. בנוסף, עבודת הוועדה לוותה בעבודתו של פרופ' רוברט ס. פינדייק - מבית הספר למנהל עסקים במכון הטכנולוגי של מסצ'וסטס (MIT), יועץ לענייני מימון ומומחה לכלכלת אנרגיה. בנוסף סייעו לוועדה ד"ר ג'ק מינץ, מומחה למיסוי משאבי טבע, משרד רו"ח בייקר-טילי, רו"ח יהודה מלול ורו"ח יצחק עזר.

יב. במסגרת עבודת הוועדה הוקם צוות משנה שתפקידו היה לרכז את מסד הנתונים שעל בסיסו הוכנו מספר רב של תרחישים בהם דנה הוועדה במספר רב של ישיבות.

יג. חלק גדול מהתרחישים ומהנתונים על בסיסם גיבשה הוועדה את המלצותיה מבוססים על נתונים כספיים שאינם מפורסמים לציבור. לאור העובדה שמדובר בנתונים שהגיעו לוועדה בעקבות היתר מיוחד שניתן לחבריה על ידי מנהל רשות המסים ולאור העובדה שחלקם האחר של הנתונים הוגש לוועדה בכפוף לכך שלא יתגלה, ובשל הוראות חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998, לא ניתן להציג את מכלול התרחישים והנתונים שהיו מונחים בפני הוועדה בעת גיבוש מסקנותיה. יחד עם זאת, במסגרת הדו"ח יוצגו תרחישים שונים על פרויקטים מייצגים במטרה להראות את ההשפעה הפוטנציאלית של המערכת המוצעת על החברות הפועלות בתחום ועל

חלק המדינה במשאב. התרחישים המוצגים בדו"ח מציגים מצבי עולם סבירים תוך התייחסות גם למצבי קיצון.

יד. חברי הוועדה מבקשים להודות למזכירת הוועדה- הגב' עדי חכמון ולכל חברי צוות המשנה: משרד האוצר: נורדן שלאבנה, עו"ד ירון גולן, יהונתן רזניק וטל וולפסון; משרד רה"מ: נתנאל עודד וכפיר בטט; משרד התשתיות הלאומיות האנרגיה והמים: רו"ח שמעון כהן; רשות המיסים: ערן יעקב, רו"ח ורד טננבאום, רו"ח צביקה לייבוויץ, רו"ח רחל גדסי, רו"ח שלומי פיליפ, רו"ח אורית גולדשטיין, רו"ח דרור ביטרמן ורועי לוי; משרד המשפטים: עו"ד ספי זינגר, עו"ד אורן תמיר ואפרת רותם; אשר ליוו במסירות רבה את עבודת הוועדה לכל אורך דרכה, עשו לילות כימים וסייעו בכתיבת הדוח, איסוף וניתוח החומרים, תוך מאמצים בלתי נלאים ובעבודה אינטנסיבית ומסורה. כל זאת על מנת להבטיח כי הוועדה תעשה את המוטל עליה בהתאם לכתב המינוי בצורה הטובה ביותר.

טו. חברי הוועדה מבקשים להודות גם לחברי משלחת ה- IMF הבאים אשר ליוו את עבודת הוועדה במחויבות ובמקצועיות ממעלה ראשונה. עבודתם שימשה כחלק בלתי נפרד מדוח זה: פרופ' מייקל קין, פרופ' רוד אגרט, מר פיטר קולינס והגב' אואנה לוקה.

טז. דוח הביניים כולל ארבעה פרקים ונספחים כדלקמן:

פרק א' - רקע על משאבי הטבע בהם עוסקת הוועדה.

פרק ב' - כלים פיסקאליים קיימים למיסוי משאבי טבע.

פרק ג' - המצב הפיסקאלי הקיים על משאבי הטבע בישראל.

פרק ד' - משמעויות המצב הפיסקאלי הקיים.

פרק ה' - סקירה בין-לאומית.

פרק ו' - המערכת הפיסקאלית המוצעת.

וכן מצורפים ארבעה נספחים:

נספח א' - חוות דעת משפטית; עו"ד אבי ליכט, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקלי).

נספח ב' - חוות דעת כלכלית מאת משלחת ארגון ה-IMF בראשותו של פרופ' מייקל קין.

נספח ג' - חוות דעת מימונית מאת פרופ' רוברט ס. פינדייק, מומחה לענייני תשואה ורווחיות בענף משאבי הטבע.

נספח ד' - כתבי המינוי של הוועדה.

פרק א' - רקע על משאבי הטבע בהם

עוסקת הוועדה

מבוא

בפרק זה נסקור את משאבי הטבע המצויים בישראל בהם דנה הוועדה. כמו כן נסביר מהו המקור לכל מחצב וחומר חציבה המצוי בשטח ישראל ומה שימושיו. כאמור, משאבי הטבע המשמשים לאנרגיה (גז ונפט) נבחנו במהלך עבודת ועדת ששינסקי הראשונה ואינם חלק מרוח זה.

אוצרות טבע הם בהגדרתם חומרים המצויים בטבע הדורשים השקעה בהפקתם ממקום הימצאותם בטבע, ואשר יש תועלת כלכלית בהפקתם. כיום, פועלות בישראל תעשיות ענפות ומפותחות, בעלות חשיבות רבה לתעשייה ולמשק הישראלי בתחום משאבי הטבע בישראל.

ניתן לחלק את משאבי הטבע בישראל לשתי קבוצות עיקריות:

- 1. מחצבים** - משאבים מתכלים המאופיינים בנדירותם ומיוצאים באחוזים גבוהים מאוד (כ-95% מהמחצבים המופקים בשטחי מדינת ישראל מיוצאים מחוצה לה). משאבי הטבע נמצאים בבעלות המדינה והשימוש בהם מוסדר בחוקים שונים הקובעים חובת תשלום תמלוגים למדינה, תמורת השימוש שנעשה במחצבים. נכון להיום, המשאבים המופקים במדינת ישראל הם: אשלג, ברזל ומגנזיום, המופקים מים המלח; פוספט, המופק בשלושה אתרים בנגב; נחושת, אשר נכרתה בעבר ובקרוב תחל הפקתה מחדש באזור תמנע.
- 2. חומרי חציבה** - משאבים מתכלים אשר אינם נדירים ומשמשים ברובם המוחלט לצרכים פנימיים בתוך מדינת ישראל, בעיקר למשק הבניה והסלילה. חומרים אלו מופקים מאזורים שונים במדינת ישראל, ונמצאים בבעלות בעל הקרקע אשר בשטחו נמצאים המשאבים. החוק בישראל לא קובע הסדר תמלוגים סטטוטורי לגבי משאבים אלו והתמלוגים על הפעילות במחצבות משתלמים לרשות מקרקעי ישראל על בסיס הסכמי וגובהם נקבע בהתאם להחלטות מועצת רשות מקרקעי ישראל. החומרים העיקריים הנכרים בתחומי מדינת ישראל הם חצץ, חול וחומרי חציבה המשמשים ליצור מלט.

קבוצה נוספת הנמנית לכאורה עם קבוצת משאבי הטבע ופרק זה יעסוק גם בה היא מים מינרלים:

- 3. מים מינרלים** - מים מינרלים הם מים שפירים המאופיינים ברמות מסוימות של מינרלים ומסופקים לשימושים רבים, ובכלל כן נמכרים לחברות המשווקות מים מינרלים מבוקבקים. מים מינרלים אינם מאופיינים בנדירותם, אינם משאב מתכלה ומסופקים ברובם המוחלט בתוך שטחי מדינת ישראל. בהתאם לחוק המים, התשי"ט-1959, מים שפירים המופקים בתחומי מדינת ישראל נמצאים בבעלות המדינה. בהתאם לחוק, מעניקה המדינה לגורמים רבים רישיונות הפקה ועל גורמים אלו להעביר לידי המדינה היטלי הפקה בגין הפקת המים.

כפי שיפורט בהמשך הדו"ח לאור המאפיינים הייחודיים, הכלכליים והתפעוליים, של כל אחת מקבוצת המשאבים יש להתייחס באופן שונה לכל אחת מהן.

מחצבים⁹

לישראל יתרון כלכלי טבעי בתחום המחצבים, לגבי חלק ממשאבי הטבע, בשל אופן הימצאותם בטבע. צורת הפקתם של חלק ממשאבי הטבע בישראל זולה יחסית ודורשת השקעות ראשוניות ומתמשכות נמוכות יותר ביחס לאלו הקיימות בעולם ולפיכך מעניקה יתרון תחרותי לחברות המפיקות בישראל לעומת מתחרותיהן. יתרון נוסף הוא הימצאות המשאבים בסמיכות אחד לשני המקלה על יצור מוצרי המשך מורכבים.

נתמקד כאן תחילה במינרלי ים המלח ואחר-כך במחצבים השונים הנכרים ביבשה כגון: נחושת ופוספט.

א. אשלג

אשלג הוא תרכובת כימית של אשלגן המצוי כמינרל במי ים המלח. השימוש העיקרי באשלג הוא לדישון, באמצעותו מקבלים הצמחים את האשלגן הדרוש לצמיחתם. האשלג משמש הן לדישון ישיר והן כבסיס ליצירת דשנים מורכבים יותר על בסיס זרחן. בנוסף, משמש האשלג כחומר גלם בתעשיות דוגמת תעשיית התרופות, עיבוד המזון, הזכוכית, הסבון, הדפוס ועוד.

מרבית האשלג בעולם מופק ממינרל הנקרא סילבניט המצוי בעיקר במכרות תת קרקעיים, כאשר במפעל הסמוך למכרה מתבצעת הפרדת האשלג מהסילבניט. שיטת הפקת האשלג בישראל שונה מהמקובל במרבית העולם והיא ייחודית לישראל וירדן, אשר מפיקות את האשלג מים המלח. יתרונותיו הכלכליים של אזור זה טמונים באקלים השמשי באזור המאפשר איוד מי ים המלח הנשאבים לבריכות אידוי. קרינת השמש החזקה היא שגורמת להתאדות מים מבריכות האידוי ומובילה לשקיעת המלחים בבריכות, וזאת ללא השקעת אנרגיה למעט שאיבת ים המלח לבריכות האידוי. תוצר הביניים של האידוי בבריכות הוא תמיסה רוויה של המינרל קרנליט. חומר גלם זה מכיל בעיקר אשלג ומגנזיום כלורי. בשיטת הפקה ייחודית זו מתקבלים תוצרים תוך השקעה בעלות נמוכה יותר ביחס לכריית המחצבים מהקרקע כפי שנעשה בעולם. עיקר העלות הכספית הוא הליך הפקת האשלג מהקרנליט, הליך הצורך אנרגיה רבה.

בארץ הפקת האשלג בשיטה זו מתבצעת על ידי מי"ה, מקבוצת כימיקלים לישראל בע"מ (להלן - כי"ל), בהתאם לזכיון שניתן לחברה מתוקף חוק זכיון ים המלח, התשכ"א-1961 (להלן: חוק הזכיון).

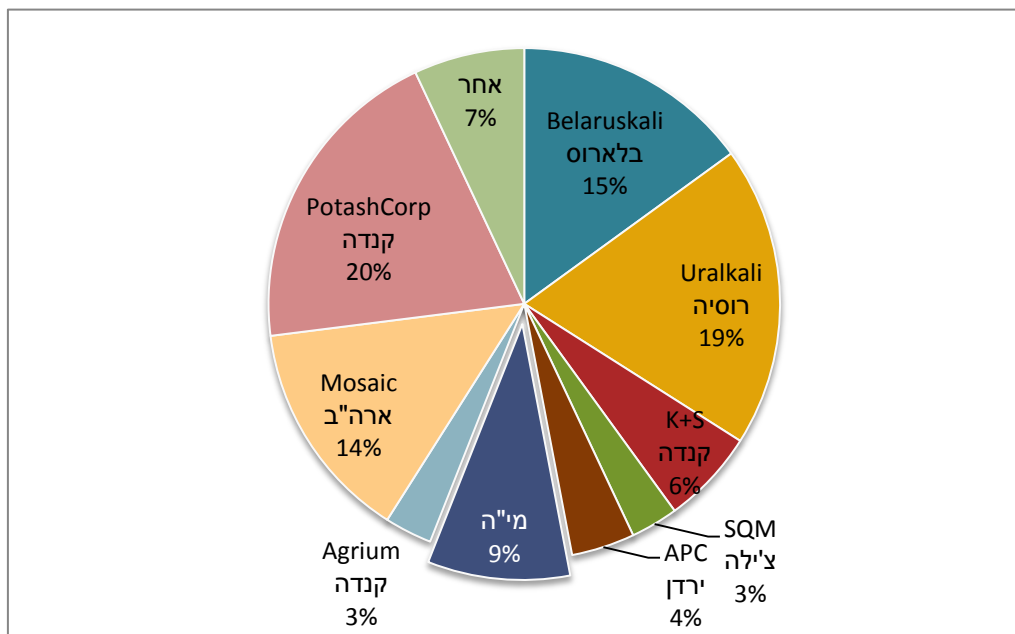
⁹ מחירי המחצבים מוצגים במחירים שוטפים.

מי"ה מפיקת האשלג היחידה בישראל ומפיקה לערך 3.5 מיליון טון אשלג בשנה עם כושר יצור שנתי של עד 4 מיליון טון.

לאור העובדה שהפקת האשלג בישראל זולה באופן משמעותי יחסית לעולם, למי"ה יתרון יחסי "מולד" בהשוואה לחברות המפיקות אשלג באזורים אחרים בעולם, הנאלצות לכרות בעומקים על מנת להפיק את החומר. יתרון כלכלי נוסף אשר קיים למי"ה ביחס לחברות מתחרות בעולם הוא האקלים החם והיבש של אזור ים המלח המאפשר אחסון כמות גדולה של אשלג בשטח פתוח.

מי"ה היא אחת השחקניות המובילות בעולם בייצור אשלג. נתח השוק שלה בשנים האחרונות עמד על כ-10% משוק האשלג העולמי. המתחרות העיקריות של מי"ה בתחום האשלג הן PotashCorp (קנדה), Belaruskali (בלארוס), Uralkali (רוסיה), Mosaic (ארה"ב וקנדה), K+S (גרמניה), APC (ירדן) ו-SQM (צ'ילה). להלן התפלגות נתחי שוק האשלג בעולם לפי חברות ולפי מדינות.

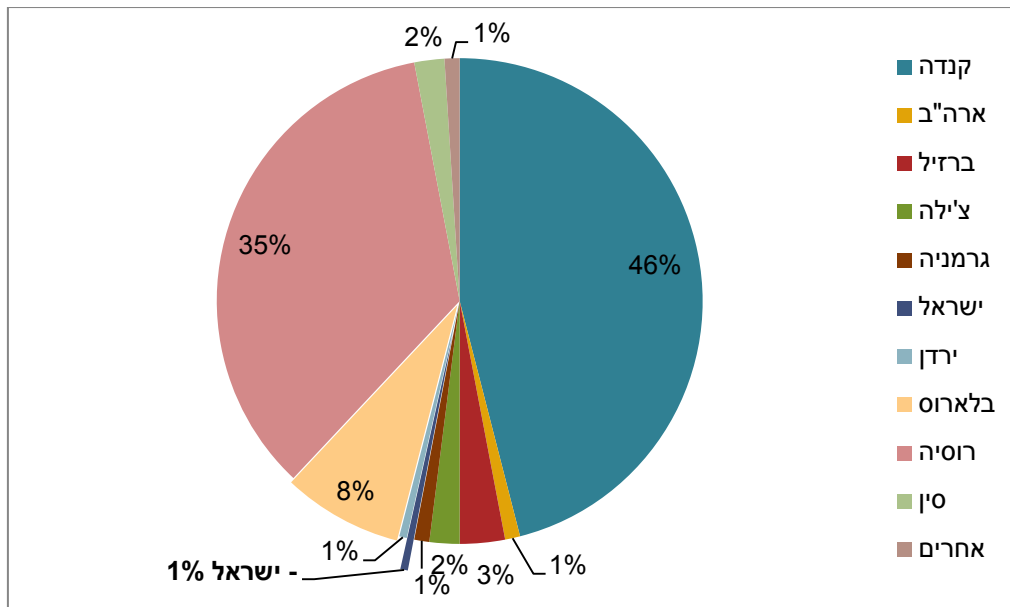
תרשים א.1- נתחי שוק לפי חברות מובילות 2013¹⁰



הפקה מסחרית של אשלג נעשית כיום על ידי 12 מדינות כאשר שאר מדינות העולם נאלצות לייבא אותו. היבואניות הגדולות בעולם הן סין, ברזיל והודו. קנדה היא המדינה המובילה בעולם בהפקת אשלג ומיד אחריה רוסיה ובלארוס. שלושתן יחדיו מחזיקות מעל לשני שלישי מנתח השוק העולמי, ובתחומן מצויות מעל ל-90% מהעתודות המוערכות בעולם, סך העתודות המוערכות בישראל מהוות קרוב לאחוז מסך העתודות העולמיות.

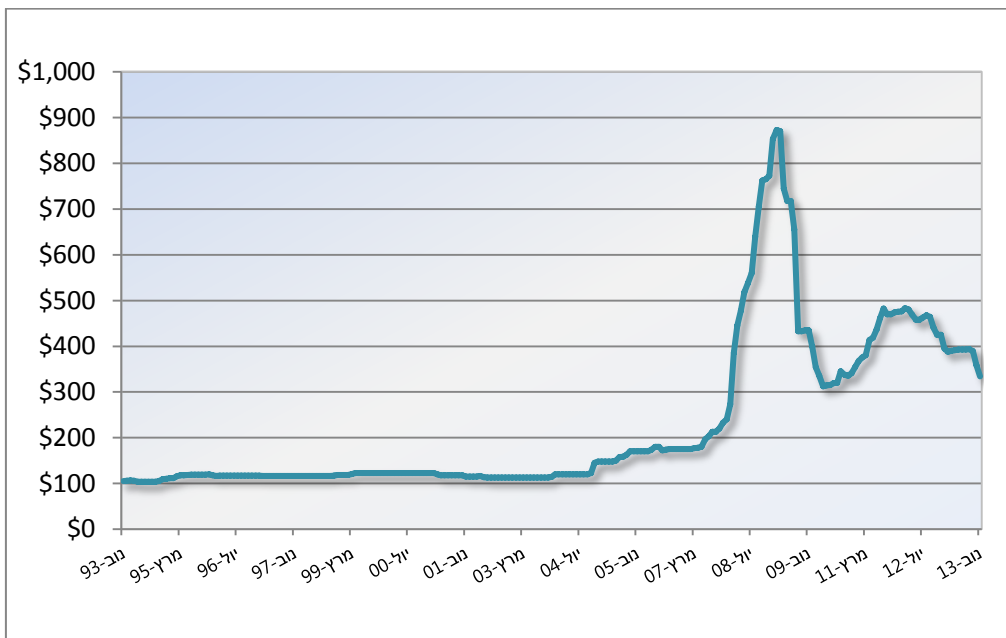
¹⁰ מקור: USGS 2013

תרשים א.2- עתודות האשלג בעולם 2013¹¹



במשך עשרות שנים מחירי האשלג היו יציבים ונעו סביב \$100 לטון. החל משנת 2004 החלה עלייה חדה במחירי האשלג, תוך תנודתיות רבה במחירים לאורך השנים. בשנת 2009 הגיעו מחירי האשלג לשיאם כאשר מחיר טון אשלג עמד על \$654 בממוצע שנתי. בתרשים להלן ניתן לראות את מחירי האשלג הממוצעים החל משנת 1980.¹²

תרשים א.3 – מחירי אשלג עולמיים (דולר לטון) - 1993-2013¹³



¹¹ מקור: USGS 2013
¹² מחירים אלו הם מחירי FOB, קרי, מחירי טון אשלג לפני עלויות הובלה ימית וביטוח.
¹³ מקור: Index Mundi historical commodity prices

ב. ברום

ברום הוא יסוד כימי המצוי במי ים כמלחי ברומיד בגבישי מלח (המכונים גם תמלחות). הברום בישראל מצוי במי ים המלח בתמיסות מרוכזות הנותרות במים לאחר שקיעת הקרנליט.

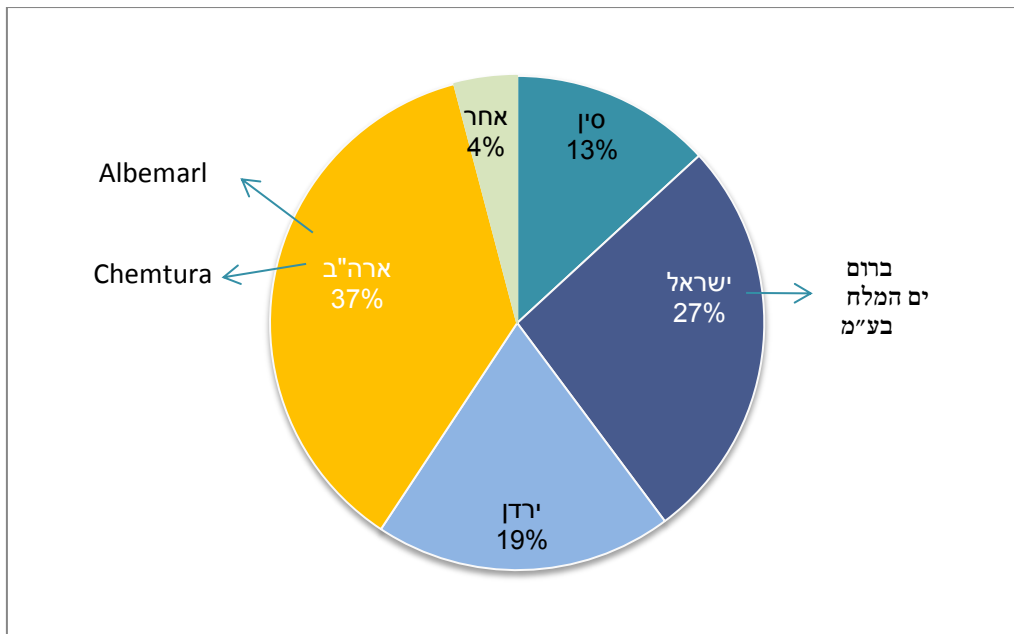
לברום מעט מאד שימושים במצבו כיסוד. עיקר השימוש בו הוא לייצור תרכובות שונות, המשמשות להכנת מוצרים מוגמרים המשמשים לצרכים מגוונים ורבים. נתח גדול מהברום משמש לייצור חומרים למניעת התלקחות (מעכבי בעירה) בתעשיות האלקטרוניקה, תחום האקספלורציה בגז ונפט ותחום הביגוד. שימושים נוספים בתרכובות ברום הם בתחום המזון, קוסמטיקה, חומרי צילום, חיטוי מים וקטילת מזיקים.

הברום הוא נוזל כהה, בעל ריח חריף מאוד, רעיל ומסוכן בתצורתו הגולמית. מסיבה זו מסוכן ויקר לשנע את הברום ליעדים רחוקים. עלויות ההובלה הגבוהות גרמו למפיקי הברום בארצות שונות להקים גם את תעשיית ההמשך לייצור תרכובות ברום שמופנות לצריכה מקומית וליצוא. העובדה שחברות ההפקה הן גם הבעלים של תעשיית ההמשך, קרי, מוכרות את היסוד לעצמן במכירה פנימית ומעבירות אותו תהליך השבחה לכדי מוצר מוגמר, מובילה להעדר מדד השוואה בינלאומי מקובל (Benchmark) למחיר הברום אשר משקף מחיר שוק בין קונה מרצון למוכר מרצון.

בישראל הברום מופק ע"י חברת ברום ים המלח בע"מ (להלן – חברת הברום) מתמיסות הנוצרות בהליך ייצור הקרנליט. תמיסות הקרנליט נשאבות למפעלי חברת הברום הנמצאים בסדום ושם מופק הברום. ריכוז הברום בים המלח גבוה פי 75 מריכוזו בכל מקום אחר בעולם. עקב ריכוזו הגבוה, הפקת הברום בישראל היא הקלה, הזולה והיציבה ביותר בעולם. מתוקף חוק הזיכיון נהנית חברת הברום מבלעדיות בהפקת הברום ממי ים המלח והיא יצרנית הברום היחידה בישראל. משכך נהנית החברה מיתרון כלכלי עצום למול מתחרותיה בעולם. חברת הברום היא יצרנית הברום הגדולה בעולם ומהווה מקור לכ-30% מסך ההפקה העולמית. ישראל היא יצרנית הברום השנייה בגודלה בעולם.¹⁴ מתחרותיה העיקריות של חברת הברום הן שתי החברות האמריקאיות Chemtura ו-Albemarle והחברה הסינית Gulf Resources.

¹⁴ חברת הברום בישראל לכשעצמה היא המפיקה הגדולה בעולם עם זאת בארה"ב קיימות שתי חברות המפיקות ברום וסך הכמות המופקת על ידי שתיהן גדולה מהכמות המופקת בישראל על ידי חברת הברום.

תרשים א.4 – התפלגות הפקת הברום בעולם לפי מדינה (2011)¹⁵



חברת הברום מפיקה 170-200 אלף טון ברום בשנה. כושר הייצור הפוטנציאלי של הפקת ברום מים המלח עומד על כ-280 אלף טון ברום אלמנטארי ו-400 אלף טון תרכובות ברום בשנה. כמות הברום שנמצאת בים המלח היא כ-700 מיליון טון.

ג. מגנזיום

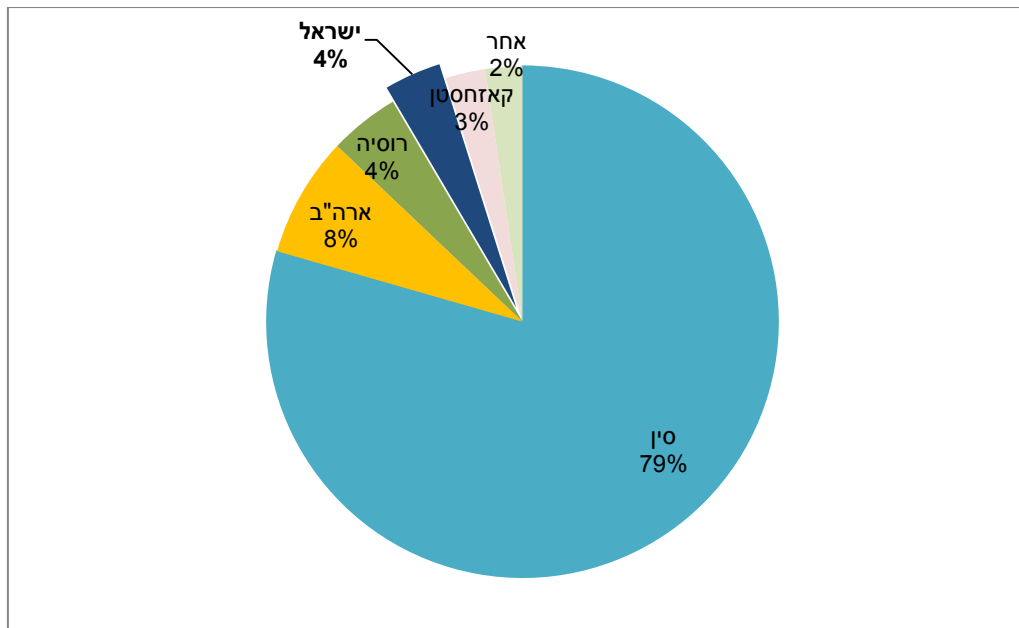
מגנזיום הוא יסוד כימי מקבוצת המתכות המאופייין בהיותו מתכת חזקה וקלה מאוד. תרכובות המגנזיום משמשות בתעשייה בייצור כלי ברזל, פלדה וזכוכית. כמו כן למגנזיום שימושים בחקלאות, בתעשיית הרכב, בתחום הטיפול במים וכתוסף מזון.

חברת מגנזיום ים המלח בע"מ (להלן – מגי"ה) היא יצרנית המגנזיום היחידה בישראל והיא מפיקה אותו ממימי ים המלח מכוח חוק הזכיון. ייצור המגנזיום מתבצע מתמיסות עשירות במגנזיום כלורי שנוצרות בהליך ייצור האשלג. התמיסה נשאבת ממפעלי האשלג ומובלת אל המפעלים של מגי"ה הנמצאים לאורך האגן הדרומי של ים המלח. בתהליך שבו משתתפים מגנזיום כלורי וחומרים אחרים נוצרת מגנזיה. המגנזיה עוברת שלבי חימום וקירור לכדי גיבוש החומר לפלטות חלקות ומשם אל גריסתו לפתיתים ומכירתו. כושר הייצור של חברת מגי"ה עומד על כ-53 אלפי טון מגנזיה בשנה בעוד כמויות ההפקה והמכירה נאמדות בין 25-43 אלף טון בשנה.

את עיקר המגנזיום בעולם מייצרת סין המחזיקה בכ-80% מנתח השוק העולמי. ישראל מייצרת כ-30 אלף טון מגנזיה בשנה ומחזיקה בנתח שוק עולמי של כ-4%.

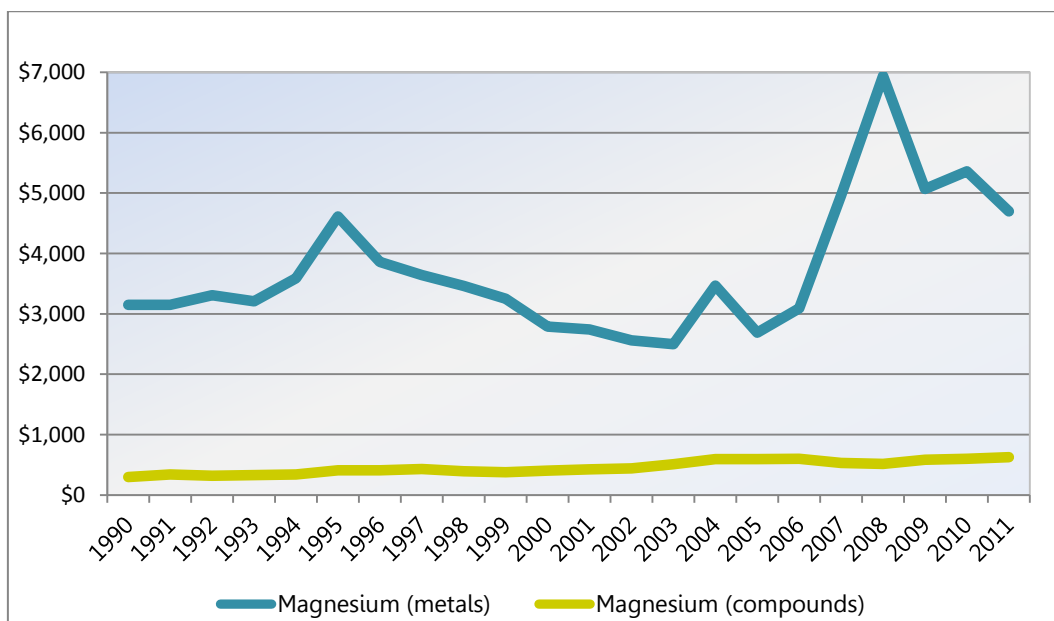
¹⁵ מקור: USGS Minerals Yearbook & Mineral Commodities Summary

תרשים א.6 – התפלגות הפקת המגנזיה בעולם (2011)¹⁶



החל משנת 2006 החלה מגמה של עליה במחירי המגנזיום בעולם. בתקופת המשבר הפיננסי בשנים 2008-2009 מחירי המגנזיום זינקו לשיא של \$7,000 לטון והחלו לרדת מיד אחר כך. מגנזיום משחק תפקיד מרכזי בייצור דשנים ותרכובות כימיות אחרות המשלבות אשלג וזרחן. על כן להפקתו בישראל השלכות פוטנציאליות על ייצור תרכובות אלו בישראל. להלן גרף המתאר את מחירי המגנזיום בקו העליון ניתן לראות את מחירו של חומר היסוד אל מול מחירי תרכובות המגנזיום בקו התחתון.

תרשים א.7 – מחיר המגנזיום 1990-2011¹⁷ (דולר לטון)



¹⁶ מקור: Minerals Yearbook, Magnesium. USGS. Retrieved 2013-04-26 2011

¹⁷ מקור: USGS Historical Statistics for Mineral and Material Commodities

ההשפעה הסביבתית של הפקת משאבי ים המלח

לצד התועלות אשר תעשיית הפקת המחצבים מים המלח מביאה עימה, בעיקר בתרומת למפעלים, לכלכלה ולשוק התעסוקה בישראל, ובעיקר בנגב, להפקת המינרלים בים המלח השפעה סביבתית נרחבת. תחום הזיכיון של מפעלי ים המלח מתפרס על מאות קילומטרים רבועים. ברכות האידוי עצמן משתרעות על שטח של למעלה ממאה קילומטרים רבועים, אליהם מתווספים אזור תעשייה, תחנות כוח, תחנות שאיבה, אזורי כריה וחיציבה של חומר וואדי, דרכים, מסועים, עבודות ניקוז ואיגום נחלים, תשתיות חשמל, מים ועוד. בנוסף, התהליך התעשייתי של יצור האשלג ומוצרים נוספים צורך כמות רבה של מים מים המלח ומים מליחים הנשאבים ממאגר תת קרקעי מקומי שאינו מתחדש (מאגר פוסילי).

הפקת אוצרות ים המלח משפיעה הן על אזור האגן הצפוני והן על אזור האגן הדרומי של ים המלח. באגן הצפוני מרבית ההשפעות הסביבתיות נובעות מהתרומה לירידת מפלס ים המלח כתוצאה משאיבת מי האגן הצפוני אל בריכות האידוי (גורמים נוספים לירידת מפלס האגן הצפוני הם הסטת הזרימה הטבעית מנהר הירדן ובריכות האידוי בצד הירדני). ירידת המפלס גורמת לתופעות גיאומורפולוגיות המשנות את פני הנוף ופוגעות בתשתיות ובתדמית האזור (נסיגת קו החוף, היווצרות בולענים, התחתרות נחלים, פגיעה במעיינות החוף, פגיעה בבתי גידול ייחודיים). במקביל, באגן הדרומי, ההשפעות הסביבתיות נובעות בעיקרן מהפעילות התעשייתית הנרחבת באזור, מכריית חומר הוואדי מערצני הנחלים שבאזור לצורך תחזוקת הסוללות של בריכות האידוי, מתשתיות השאיבה וההובלה של מי האגן הצפוני ומקידוחי המים הפוסיליים שבשטח הזיכיון.

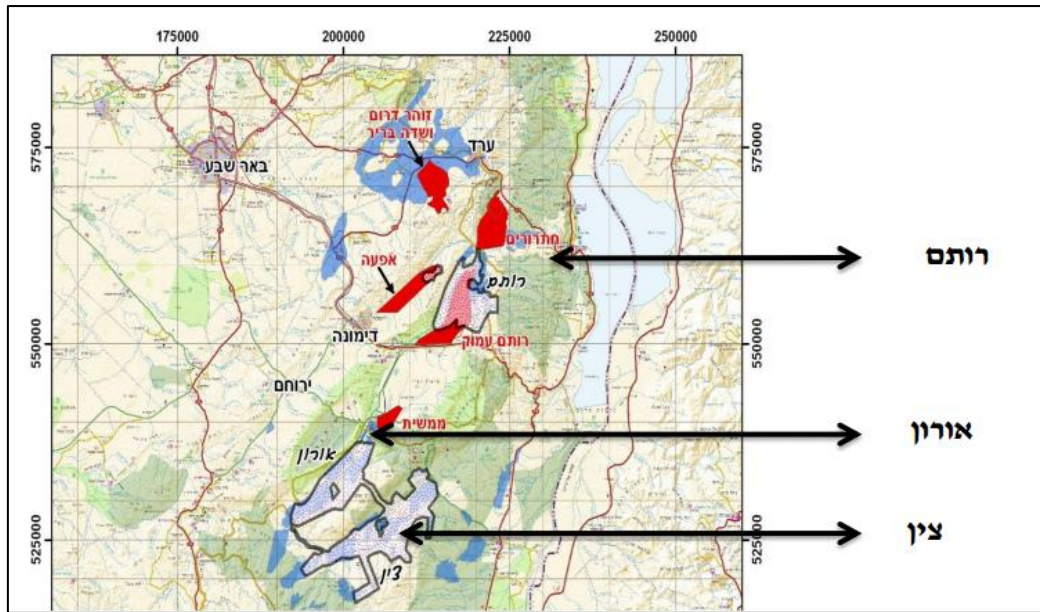
ד. פוספט

סלעי הפוספט הם המקור הראשי לאספקת זרחן בתעשיית הדשנים. אין תחליף לזרחן והוא אינו חומר מתחדש. התוצר הכלכלי מסלעי הפוספט הוא תחמוצת הזרחן ועל כן טיב חומר הגלם נקבע בעיקר על פי ריכוז תחמוצת הזרחן בסלע המקור. בטכנולוגיות המקובלות כיום, סלעי הפוספט הנחשבים ככלכליים הם אלה שריכוז תחמוצת הזרחן בהם הוא לפחות 23%. לצורך ייצור דשנים עובר החומר הכרוי תהליכי השבחה המעלים את תכולת תחמוצת הזרחן לכ-31%. בשלב זה הסלע נקרא סלע מועשר והוא הופך למוצר בעל ערך מסחרי.

קיימות שתי רמות ניקיון של החומצה הזרחתית: חומצה ירוקה, וחומצה לבנה (נקייה יותר). חומצה ירוקה נצרכת בעיקר בתעשיית הדשנים לחקלאות ומשמשת ליצירת דשנים מורכבים עם פוספט מועשר גבה-אורגני שלחלקם מוספים גם מרכיבים אשלגניים וחנקניים. חומצה לבנה משמשת בתעשיות רבות כולל ייצור מזון ומשקאות.

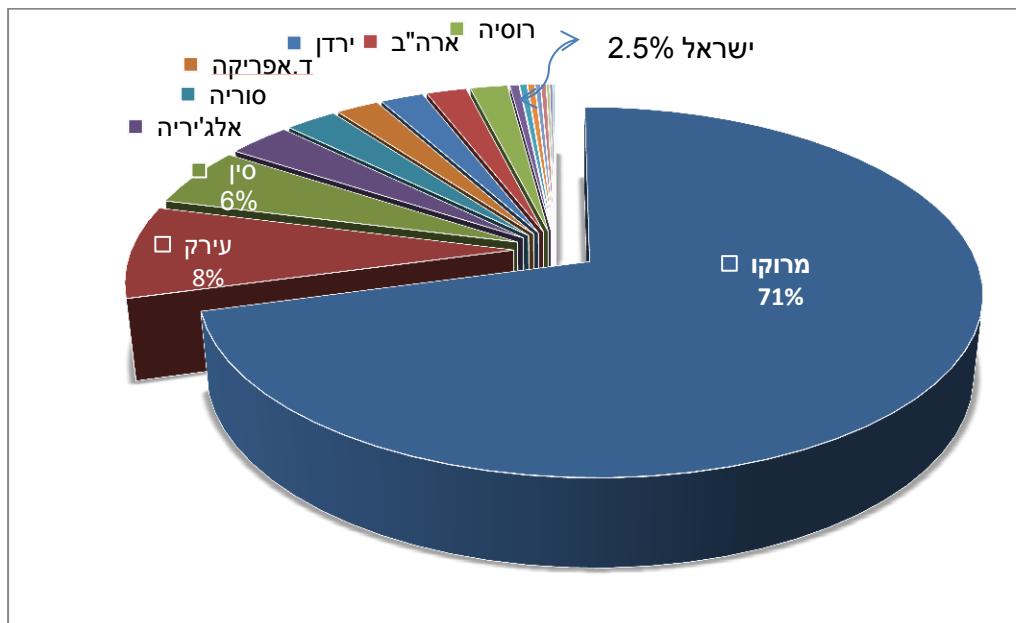
כריית הפוספט נעשית כיום בישראל באופן בלעדי בידי חברת רותם אמפרט נגב בע"מ (להלן - רותם אמפרט) אשר מפיקה כ-3.5 מיליון טון סלע מועשר בשנה (כ-7 טון סלע גולמי). אתרי הכרייה הפעילים בארץ מצויים בשלושה גושים נפרדים: רותם, אורון וצין (ראה מפה 1).

מפה א.1- מכרות פוספט פעילים 2014¹⁸



מרבית הסלע המועשר משמש לתעשיית המשך בישראל, וכ-25% ממנו מיוצא לתעשיות ולשימוש חקלאי בחו"ל. תעשיית המשך בישראל קיימת ברותם אמפרט וגם בחברת חיפה כימיקלים בע"מ. עתודות הפוספט בשטחי הזיכיון של רותם אמפרט עומדות על כ-40-50 מיליון טון פוספט דל-אורגני וסך עתודות זמינות עומד כל כ-145 מיליון טון המהווה כ-2.5% מעתודות העולם.

תרשים א.8- עתודות הפוספט בעולם (2012)¹⁹

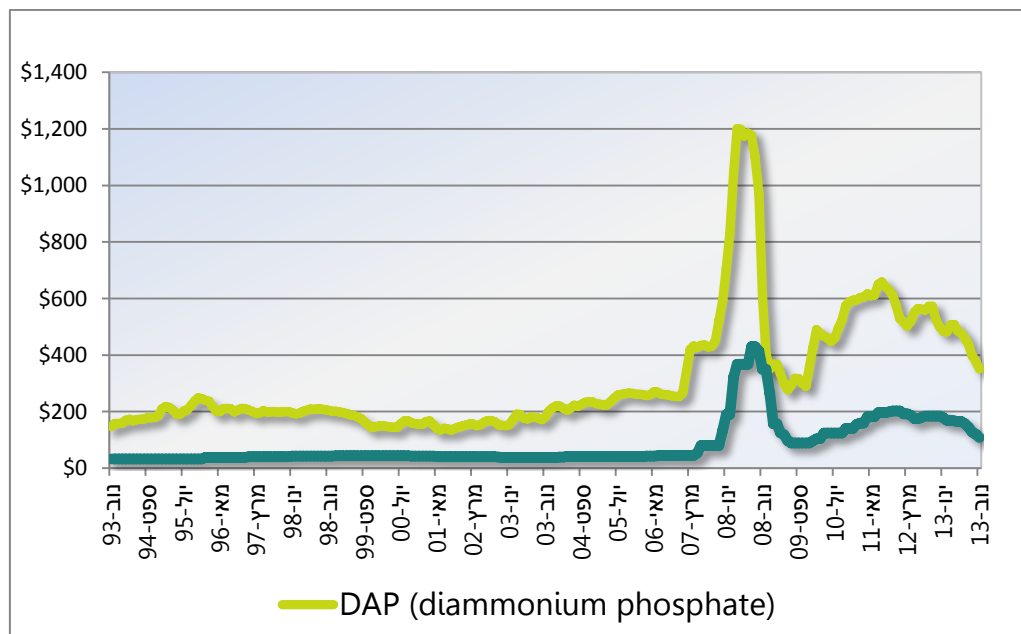


¹⁸ מקור: מינהל אוצרות טבע במשרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים.

¹⁹ מקור: USGS- Mineral Commodity Summaries 2012

נתח השוק של רותם אמפרט מהווה כ- 1.5% ביחס למתחרות בעולם. החברות הגדולות בעולם לכריית פוספט הן OPC המרוקאית ו-Hubei Xingfa Chemicals Group הסינית. לחברות אלו יתרונות לגודל המאפשרים להן לשלוט במחירי הפוספט העולמיים. בשנתיים האחרונות, בשל הצפת השוק על ידי החברות המרוקאיות חלה ירדה במחירי הפוספט. להלן גרף המתאר את מחירי הפוספט בשנים האחרונות.

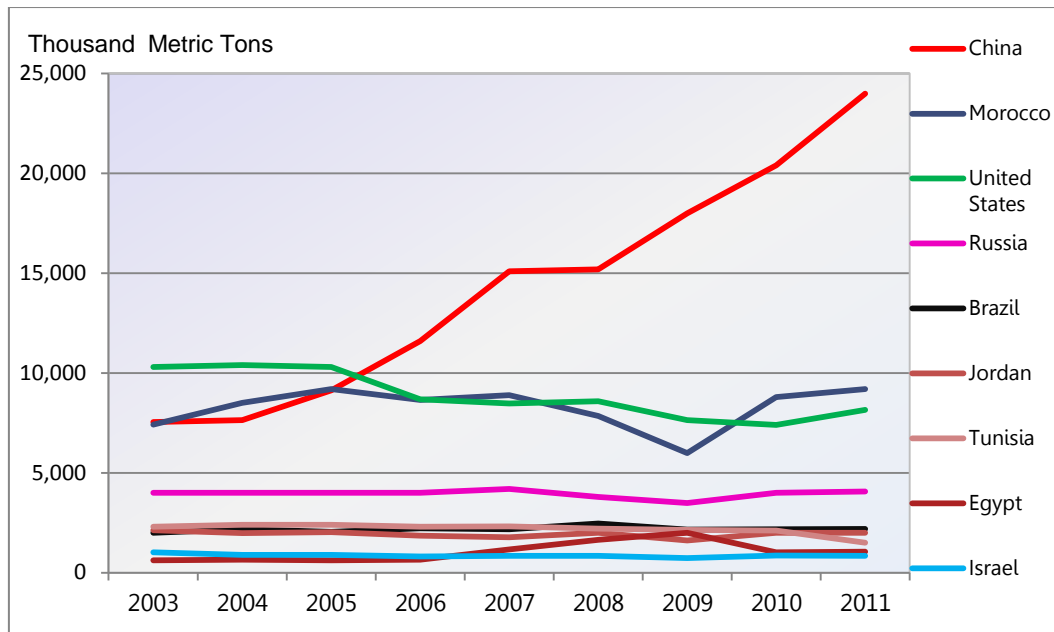
תרשים א.9 - מחיר הפוספט²⁰ 1993-2013 (דולר לטון)



ניתן לראות כי החל משנת 2001 החלה מגמת עלייה במחירי הפוספט, תוך תנודתיות רבה במחירים לאורך השנים. בשנת 2008 הגיעו מחירי הפוספט לשיאם כאשר מחיר טון פוספט באוקטובר 2008 עמד על \$414 לטון.

²⁰ מקור: Index Mundi historical commodity prices

תרשים א.10 - הפקת הפוספט בעולם לפי מדינות מובילות (2011)²¹



ההשפעה הסביבתית של תעשיית הפוספטים

בדומה לתעשיית מפעלי ים המלח, גם תעשיית הפוספטים תורמת רבות לכלכלה בישראל ומהווה מקור תעסוקה חשוב באזור הנגב. יחד עם זאת, תעשייה זו מביאה עימה השפעות שליליות על הסביבה. כריית הפוספטים בנגב מתאפיינת בטביעת רגל מרחבית גבוהה הכוללת שטחי כרייה, מתקנים תעשייתיים, תשתיות נלוות ודרכים. מדובר בהיקף גדול של שטחים שנפגעים כולל החי והצומח שבהם ובסביבתם. בעבר, לא הייתה מודעות לשיקום שטחים אלה והמכרות נותרו ללא כל הסדרה, או שהוסדרו באופן חלקי בלבד. לעומת זאת, השטחים הנכרים כיום משוקמים תוך כדי כרייה, ופתיחה של שטח חדש מתבצעת במקביל לשיקום של השטח הישן.

²¹ מקור: USGS Minerals Yearbook & Mineral Commodities Summary

ה. נחושת

הנחושת היא יסוד כימי מתכתי אשר מצוי בסלעים מתחת לאדמה. הנחושת היא מתכת בעלת תכונות מוליכות חום וצבעה הוא אדמדם-זהוב. כריית הנחושת מתבצעת בהליך תת-קרקעי של כריית סלעי עופרת. לאחר מכן מועברת עופרת הנחושת להליך מיצוי עד לעיבוד וקבלת לוחות נחושת טהורה. לוחות הנחושת משונעים ונסחרים בפריסה מקומית ובין-לאומית. המפיקות הגדולות בעולם הן צ'ילה, ארה"ב, אוסטרליה, פרו ושווייץ.

בישראל מכרות נחושת מצויים באזור תמנע בדרום. בשנות ה-60 וה-70 נכרתה הנחושת על ידי חברה ממשלתית שעבדה את הנחושת עם תחמוצת גופרתית לכדי היווצרות צמנט נחושת אשר נמכר למיצוי סופי בספרד. מפעל הנחושת בארץ נסגר בראשית שנות ה-80 לאור מחירי הנחושת הנמוכים שהובילו לאי כדאיות המשך החזקת המפעל ומכרה הנחושת.

בשנת 2005 חברה ערבה מיינס בע"מ (להלן - ערבה מיינס) (חברה בת לחברת AHMASA המקסיקאית) החלה בהליך חידוש הכרייה. החברה ביצעה שלבים שונים של סקרים גיאולוגיים ותכנוניים סטטוטוריים להקמת מכרה תת קרקעי של נחושת ולהקמת מפעל למיצוי הנחושת מתוך העופרה, כאשר בסופו של ההליך אושרה תוכנית מפורטת להקמת מפעל למיצוי נחושת ולצידו מכרה לכרייתה. עתודות הנחושת המאושרות כיום לכרייה בתוכנית המאושרת מספיקות לכ- 20-15 שנה.

על פי התוכנית המסחרית והכלכלית מתכננת ערבה מיינס לכרות עד כ-2 מיליון טון עופרה בשנה, אשר מתוכם ימוצו כ-24,000 טון לוחות נחושת נקיה.

ההשפעה הסביבתית של תעשיית הנחושת

כריית נחושת במכרות תמנע התבצעה לסירוגין לאורך אלפי שנים. בין השנים 1954-1985 שטח זה שימש את חברת מכרות נחושת תמנע בע"מ להפקת נחושת במכרות פתוחים ותת קרקעיים, תוך הפרה משמעותית של השטח בהרי חומר טפל, בורות כרייה ומספר אזורים בהם הושלכו מצבורי אשפה וגרוטאות. כל אלו יצרו הפרה נופית על פני שטח של מאות דונמים אשר חלקם לא שוקמו או הוסדרו. יש לציין כי אזור זה נמצא בסמיכות של קילומטר עד שני קילומטרים מאזורים ציבוריים של פנאי ומגורים וכולל בתוכו אתרים ארכאולוגיים ייחודיים.

במסגרת תכנית הכרייה החדשה באזור, אשר תבצע בתת-הקרקע, צפויה חברת ערבה מיינס להשתמש בחלק מעודפי החומר הטפל למילוי והסדרה נופית של חלק מבורות הכרייה ההיסטוריים, באופן אשר יצור במקום גבעות מלאכותיות. בנוסף, לצורך פעילות הפקת הנחושת באזור המכרה יוקמו מתקנים לעיבוד של חומר הגלם ובריכות אידוי חדשות בהן יתבצע מיצוי של הנחושת באמצעות חומצה גופרתית (הנחוצה ליצירת חומצת הנחושת). החומצה הגופרתית תגיע לאתר באמצעות תנועת מכליות ויתכן כי בעתיד אף יוקם מפעל לייצור החומצה באתר עצמו.

ו. מחצבים נוספים

בארץ נכרים מספר מחצבים נוספים בכמויות קטנות, חלקם בשלבי הקמת מפעלים וחלקם במפעלים הפועלים עשרות שנים. קיימים בארץ מחצבים נוספים מהם מפיקים מגוון של חומרים כגון פורצלניט, גיר מיוחד, חול זך וחרסיות מיוחדות. מחצבים אלו משמשים בעיקרם לשימוש התעשיות המקומיות כגון תעשיית הזכוכית, הרעפים והקרמיקה.

חומרי חציבה²²

בישראל מצויים חומרי חציבה שונים עליהם מתבססים ענפי הבנייה והסלילה. להלן נסקור את חומרי החציבה המצויים בישראל.

א. חצץ (דולמיט, גיר, וגרניט)

המוצר המרכזי במשק הבניה והסלילה הוא החצץ. החצץ מופק מדולומיט, גיר וגרניט. החצץ מחולק למוצרים שונים אשר המבדיל ביניהם הוא גודל המוצר. המוצר הקטן ביותר הוא "חול מחצבה", בגודל גרגר עד כ- 4 מ"מ, והמוצר הגדול ביותר, המיועד לתשתית למסילות ברזל, בגודל 6 ס"מ. אספקה סדירה של חצץ למשק הישראלי היא תנאי הכרחי לפיתוח המשק, לבנייה פרטית וציבורית, לסלילת דרכים ולהקמת תשתיות.

הצריכה השנתית בישראל של חומרי גלם לחצץ עומדת על כ- 47 מיליון טון. החצץ מיוצר בתפרוסת על פני כל המדינה החל מאילת ועד לתל חי. כ- 37 מיליון טון חצץ נחצב ממחצבות אשר ממוקמות בתחום הקו הירוק ועוד כ- 10 מיליון טון נחצב ממחצבות אשר ממוקמות בתחום יהודה ושומרון. עתודות החצץ המוכחות בישראל הן רק העתודות המצויות בתוך תכניות מפורטות מאושרות, עתודות אלו נאמדו בכמיליארד טון. במסמך מדיניות אשר נערך עבור מנהל התכנון במשרד הפנים בנושא תכנון ענף המחצבות עד לשנת 2040 (ועדת עורכים תכנית מתאר ארצית 14 ב') נמצא כי הביקוש לחצץ עד לשנת היעד עומד על כ- 1.5 מיליארד טון.

חצץ נמכר במגוון מוצרים למשק הישראלי לצרכים שונים במשק הבניה והסלילה. ככל ששימוש בתשתית הכביש הוא מרכזי יותר, כך עולה מחיר חומר הגלם. מחיר החצץ משתנה על פי גודל החצץ הגרוס הנמכר כאשר החלוקה היא מגודל החצץ הקטן ביותר - חול מחצבה, סומסום, עדש ופוליה עד לרכיב הגדול ביותר - אבן למסילות ברזל וסלילת כבישים. להלן טבלה המציגה את מחיר חומרי הגלם המשוקים מהמחצבות:

²² מחירי חומרי החציבה מוצגים במחירים שוטפים.

טבלה א.1- מחירי חומרי חציבה לשנים 2006-2013²³

שנה	חול מחצבה	סומסום	ערש	פוליה	מצע א' ²⁴	אגו"מ ²⁵
2013	37.53	38.44	36.93	36.94	25.72	40.05
2012	34.58	34.22	32.85	33.07	23.26	36.71
2011	32.06	30.62	28.74	29.51	20.38	32.22
2010	29.88	27.68	26.3	28.51	18.33	28.81
2009	29.52	27.19	25.15	27.36	17.81	27.84
2008	27.24	26.92	24.27	26.58	17.46	26.66
2007	24.38	24.63	22.6	23.74	15.24	25.77
2006	21.65	23.54	21.62	21.44	13.84	24.97
שיעור שינוי מ-2006	73%	63%	70%	70%	86%	60%

השפעות סביבתיות של חומרי חציבה

חציבת חצץ למשק הבנייה והסלילה היא חיונית להמשך הפיתוח במדינת ישראל. יחד עם זאת חשוב להצביע על ההשפעות הסביבתיות הנגרמות כתוצאה מחציבתם. כריית חומרי החציבה מהווה גורם להפרה של שטחים פתוחים ויוצרת מפגעי רעש ואבק בסביבתה. בשל עלות השינוע של חומרי החציבה, הקרבה הנדרשת בין מיקום מחצבות לאזורי הביקוש יוצרת פיזור מרחבי של מחצבות על פני כל הארץ. תהליך השיקום הנופי של המחצבות הוא חיוני לשיפור המראה הנופי ולטשטוש ההפרה בנוף ולשיקום איכות השטחים.

²³ מקור: רשות מקרקעי ישראל

²⁴ מצע א', מצע ב' וחומר מילוי הם חומרים אשר משמשים בסלילת כבישים לשכבה שלפני שכבת האספלט.

²⁵ אגו"מ (אגרגט גס ומנופה) הוא תערובת מדויקת של אגרגט ים, חול מחצבה, סומסום, פוליה ועדש בחלקים מסוימים כך שהתערובת יותר מדויקת ויותר טובה לייצור בטון ותוצריו ולכן מחיר האגו"מ גבוה יותר.

ב. חול

החול הוא חומר גלם בסיסי הדרוש לענף הבנייה והסלילה. בעבר החול היה מסופק ממישור החוף אולם מסיבות תכנוניות וסביבתיות הועברה אספקת החול למקורות מדרומה של הארץ. החול מיועד רובו ככולו לתעשיית הבטון כמרכיב עיקרי יחד עם חצץ וצמנט.

ג. בזלת

סלע הבזלת נחוץ לסלילת כבישים. לחומר גלם זה תפקיד מרכזי בבטיחות ואיכות הכבישים בשל משך חיים ארוך יותר, ניקוז וחלחול טובים, הפחתת רעש וקיצור מרחק הבלימה. הבזלת מצויה רק בצפונה של הארץ ומתאפיינת בשוני גדול ביותר באיכות הבזלת כאשר בתא שטח מצומצם ניתן למצוא סלעי בזלת איכותיים וטובים לסלילה ובצמידות להם בזלת נחותה שאינה מתאימה לצרכים אלו. עליית מחירי חומר הגלם הביאה לחיפוש פתרונות לצמצום התלות בבזלת, וזאת על ידי שימוש בשכבות אספלט דקות יותר בכבישים וכן תערובות אספלט בהן חלק מהבזלת הוחלף בדולומיט. תפוקת הבזלת בארץ עומדת על כ-1.5 מיליון טון בשנה.

ד. חומרי חציבה המשמשים לתעשיית המלט

מלט מיוצר על ידי קלייה של מספר חומרי גלם יחדיו אשר יוצרים גרגירים הנקראים קלינקר. חומרי הגלם העיקריים לייצור המלט הם גיר וקרטון, חרסית ומעט חול וגבס. המלט מיוצר כיום רק על ידי חברת נשר בע"מ אשר הוכרזה כמונופול בענף כבר בשלהי שנות ה-80. חברת נשר היא המפעילה של מחצבות הגיר והקרטון המשמשות רק לטובת מפעל המלט וכן של מחצבת החרסית. מחצבות הגיר והקרטון מצויות בצמידות למפעלי החברה ליד רמלה ובית שמש ואילו החרסית נכרית בסמיכות לקריית מלאכי. כמויות הגיר או קרטון הנכרות בשנה עומדות על כ-6 מיליון טון ושל החרסית בכמיליון טון. בנוסף, לטובת ייצור הקלינקר רוכשת חברת נשר כ-50 אלף טון חול בשנה, וכן גבס ממחצבת הגבס הסמוכה לבית-שאן או רוכשת גבס אשר נוצר כתוצר לוואי בתחנות הכוח.

ה. חומרים נוספים

- **טוף** - שם מסחרי לסלע געשי נקבובי. הטוף משמש לחיפוי משטחים בגינון, לייצור לבנים קלות ומצע גידול צמחים בחקלאות. מקורו של הטוף ברמת הגולן והוא נכרה במחצבות אשר מפיקות כ-250 אלף טון בשנה.
- **אבן לחיפוי וריצוף** - לעיתים מכונה 'שיש'. משמשת את ענף הבנייה בישראל לחיפוי מבנים, ריצוף פנים וחוף ומשטחים. אבן חיפוי וריצוף מיוצרת בעיקר במחצבות בשטחי יהודה ושומרון אך קיים גם יבוא. תפוקת האבן ממחצבות בשטחי ישראל עומדת על כ-8,000 טון בשנה.

מים מינרלים

מים מינרלים הם מים אשר באופן טבעי או מלאכותי מכילים מינרלים או חומרים מסיסים. במהלך השנים, החלה מגמה לשיווק המים בבקבוקי שתיה לצריכה אישית. מים מינרלים יכולים להיות מופקים בהליך טבעי, כאשר מקור הפקת המים עשיר במינרלים בריאים, או בהליך מלאכותי במסגרתו מוסיפים למים מינרלים או חומרים כימיים רצויים אחרים. מים מינרלים כוללים, בין היתר, ברזל, מגנזיום, סידן או אבץ. מים רגילים לעומת זאת, המוכרים כ"מי ברז", עוברים הליך של עיבוד על מנת להפחית את תכולת המינרלים הלא בריאים וחיידיקים או כימיקלים לא רצויים. בארץ בהתאם לתקנות משרד הבריאות, על מנת שמים ייחשבו מים מינרלים נאסר להעבירם את הליך ההפלה²⁶, אשר מבוצע טרם אספקת המים לצרכנים.

בארץ ישנן שלוש חברות העוסקות בהפקת המים המינרלים: "מי עדן", "נביעות" ו"עין גדי" ובעולם פועלות למעלה מ-3,000 חברות. מקורות מספקת את המים לנביעות ולמי עדן מקידוחים ספציפיים לבקשת החברות וקיבוץ עין גדי מספק את המים למי עין גדי בהתאם לרישיון ההפקה שקיבל מרשות המים ומשלם בעבור השימוש היטל הפקה הקבוע בחוק המים.

סך הפקת המים המינרלים בישראל נאמד בכמיליון מ"ק לשנה, המהווים פחות מפרומיל מכלל המים השפירים המופקים בארץ (כמות המים השפירים המופקים בארץ נע בין 1.3-1.2 מיליארד מ"ק לשנה). מלבד חברות המים המצוינות לעיל, ישנם צרכנים נוספים, דוגמת חברות תעשייתיות שונות המבקשות כי יסופקו להם מים ממקור ספציפי בעיקר עקב יציבות בתכונות המים.

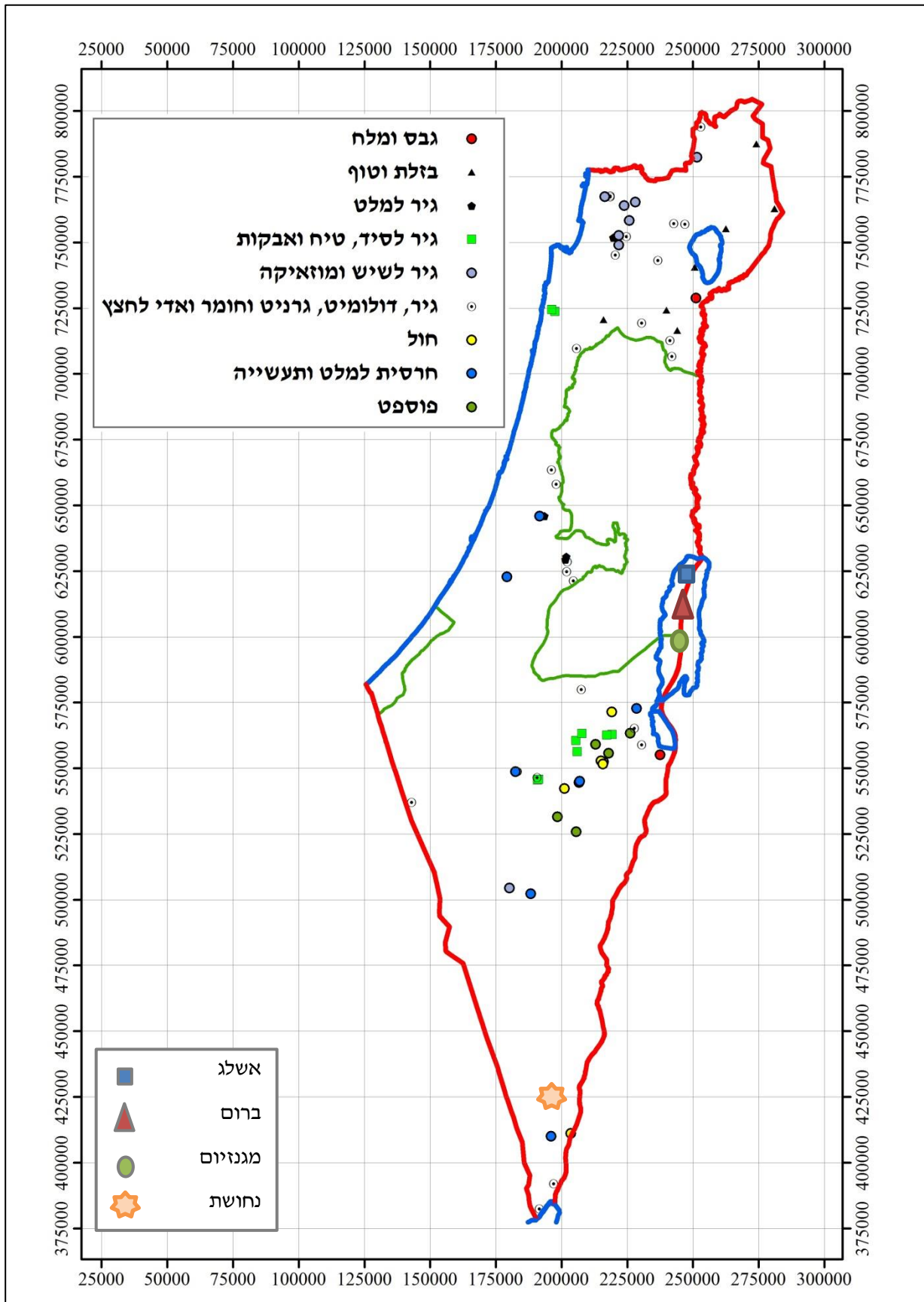
²⁶ הליך במסגרתו מוסף חומר מסוג פלואור למים מסיבות בריאותיות (דנטליות).

להלן ריכוז המשאבים אותם סקרנו בפרק זה:

טבלה א.2- ריכוז משאבים נסקרים

	חומר הגלם	תוצרים	רקע כללי
1	אשלג	אשלגן לייצור דשן וכחומר בסיס למוצרי המשך בתעשיות המזון, חומרי ניקוי, זכוכית ותרופות.	מופק מים המלח. פעולת הכרייה מוסדרת בחוק זכיון ים המלח, תפוקה: 3.5 מיליון טון אשלג בשנה.
2	מגנזיום	תמיסת מלח מגנזיום. מהתמיסה מייצרים מגנזיום חמצני או מגנזיום כלורי אשר משמשים לתעשיית הפלדה, תעשיית המים והמזון ועוד.	מופק מים המלח. פעולת הכרייה מוסדרת בחוק זכיון ים המלח. תפוקה: 45 אלף טון בשנה.
3	ברום	יסוד כימי לייצור תרכובות המשמשות בעיקר לחומרים מעכבי בעירה. שימושים נוספים הם בחקלאות, חיטוי מים, תעשיית הפלסטיקה ותרופות.	מופק מים המלח. פעולת הכרייה מוסדרת בחוק זכיון ים המלח. תפוקה: 170-200 אלף טון בשנה.
4	נחושת	ייצור לוחות נחושת המיועדות בעיקרן לתעשיית החשמל.	קיימת תכנית מאושרת, מפעל בשלבי הקמה. מוסדר בפקודת המכרות כמחצב שאינו יקר.
5	פוספט	חומצה זרחתית, בעיקר לדשנים ומוצרי המשך בתעשיות המזון והכימיה	כרייה בכמות של כ- 7 מיליון טון בשנה. מוסדר בפקודת המכרות כמחצב שאינו יקר.
6	מחצבים שונים:	משמשים לתעשייה מקומית	מוסדר בפקודת המכרות
	גיר לבן	צבעים, נייר, תרופות, סיד, וכו'	כרייה בפועל בכמות של כ- 200 אלף טון בשנה, מפעלים קיימים, שוק מקומי מוסדר בפקודת המכרות.
	חרסיות מיוחדות	יצור מוצרים חסיני אש ומוצרים קרמיים, בעיקר לתעשיית הרעפים	כרייה בכמות של כ- 80 אלף טון בשנה, מפעלי עיבוד קיימים, שוק מקומי.
	חול זך	זכוכית, יציקות ותעשיות נוספות	כרייה בכמות של כ- 200 אלף טון בשנה, מפעלים קיימים, שוק מקומי.
	פורצלניט	תעשיית סיליקה, תוסף לאספלט	כרייה מועטה בחפיפה עם שטחי כריית פוספט, מפעל בהקמה, צפוי שוק מקומי ויצוא.
7	חומרי מחצבה	משמשים למשק הבניה והסלילה	שוק מקומי, מוסדר בפקודת המכרות והתמלוגים על פי חוק מקרקעי ישראל
	גיר, דולומיט ובולת	לתשתיות, בטון, בניה, סלילה	חציבה של כ- 37 מיליון טון בשנה.
	גיר, קרטון, חרסית	משמשים לתעשיית המלט	חציבה של כ- 7 מיליון טון בשנה המתבצעת כיום רק על ידי חברת נשר.
	חול	לבטון ולדיפון תשתיות	חציבה של כ- 4 מיליון טון בשנה. כלל החציבה נעשית בדרום הארץ.
	חומרי חציבה נוספים	סיד, טוף, אבני חיפוי וכד	כמויות קטנות ולכן נכללו כולם תחת פרק אחד.
8	מים מינרלים	בקבוקי שתיה לצריכה אישית	מסופקים לחברות המינרלים על-ידי חברת מקורות וקיבוץ עין גדי. חברות המינרלים מבקבות את המים ומשווקות אותם בתצורת בקבוקים ומיכלים לציבור.

מפה א.2- מפת אתרי הכרייה של משאבי הטבע בישראל 2014



פרק ב' - סקירת כלי מיסוי מקובלים במשטרי מס ייעודים למשאבי טבע

למשאבי הטבע הנמצאים בשטחי המדינה יש השפעות נרחבות על המשק מבחינת הפיתוח הכלכלי, העושר הלאומי, הכנסות המדינה והתנאים המקרו-כלכליים. מכאן החשיבות הרבה למציאת מדיניות מיסוי הולמת שתעניק, מחד גיסא, תמריצים לפיתוח מרבצים חדשים או קיימים, ומאידך גיסא תבטיח את חלקן ראוי של הציבור ברווחים הנצברים, מתוך ביטוי של בעלות הציבור על משאבים אלה. תחום מיסוי משאבי טבע מורכב מיסודו, משום שעליו להתחשב בפרמטרים רבים, בין היתר, סיכון הזיז, יציבות הענף, תנודתיות מחירים, דרכי מימון ועוד.

פרק זה יסקור ראשית את המאפיינים הייחודיים של ענף כריית וחציבת משאבי טבע, ואת האתגרים הנגזרים מכך לעיצוב מערכת המס. לאחר מכן יפורטו כלי המיסוי המרכזיים הקיימים בעולם.

המאפיינים הייחודיים של ענף משאבי הטבע

המאפיינים הייחודיים של ענף משאבי הטבע (כולל גז ונפט), אשר יוכלו להמחיש את האתגרים העומדים בגיבוש משטר המס בתחום זה הם:

- **ענפים בעלי רווחיות גבוהה מהרגיל** - לפי התיאוריה הכלכלית, בשווקים תחרותיים לא קיימת רווחיות גבוהה מהרגיל (מכונה בספרות "רנטה כלכלית") משום שבמצב שכזה ייכנסו לשוק שחקנים נוספים שיובילו להרחבת ההיצע ולהורדת המחיר. אך בענף משאבי הטבע קיימת מגבלה טבעית למספר השחקנים בשוק (עקב כמות משאבי טבע מוגבלת ומספר רישיונות כרייה מוגבל) אשר מגבירה את היכולת של השחקנים לשמר רמת מחירים הגבוהה מזו שהיתה מתקבלת בשוק תחרותי וזאת לעיתים אף תוך קיום קרטלים שיבטיחו לעוסקים במלאכה רווחיות גבוהה (דוגמת קרטל OPEC).
- **חוסר וודאות ורמת סיכונים גבוהה** - לעתים קרובות ענף משאבי הטבע מאופיין ברמה גבוהה של חוסר וודאות וזאת משני היבטים עיקריים: א. כבר בשלב חיפוש המשאב נדרשות לעתים השקעות רבות אשר נוטלות בחובן סיכון כלכלי גבוה, זאת משום שלא ברורה הכמות שתמצא (אם בכלל), איכות המשאב ומידת הנגישות אליו. ב. תנודתיות המחירים בחלק מהענפים, כמו נפט, נחושת, אורניום ואשלג, פוגעת ביכולת לנבא את זרם ההכנסות העתידי מהפרויקט, ולכן מעלה את הסיכון המוטל על היזמים.

- **השקעות ענק ומשך חיי פרויקט ארוכים** - לעתים נדרשות השקעות עצומות בראשית הפרויקט, כאשר ההכנסות מהמיזם יתקבלו לאחר שנים רבות. מצב עניינים זה מטיל סיכון גדול על היזמים וכרוך בעלויות מימון גבוהות מצדם.
- **שיקולי מיסוי בינלאומיים** - בשל המומחיות הגבוהה הנדרשת בתחום משאבי הטבע, עלויות המימון הגבוהות ושיעור הרווחים הגבוה, קיימות חברות רב לאומיות שפועלות במדינות שונות בעולם. מצב זה דורש ממשלות לשקול לא רק את משטר המיסוי המקומי אלא גם את משטרי המיסוי במדינות אחרות בהן החברות יכולות לפעול. עם זאת, יש לזכור כי בניגוד להשקעות שניתן לממש במקומות שונים בעולם, פרויקטים לכריית משאבי טבע יכולים להתבצע במיקום בו נמצא משאב הטבע, וסביר שייצאו לפועל כל עוד רמת הרווחיות שלהם עולה על התשואה הנדרשת בענף.
- **אסימטריה במידע** - החברות הפועלות בתחום הפקת משאבי הטבע חשופות לכל הפרטים באשר לעלויות הפקת משאבי הטבע ושוויים הפוטנציאלי. בנוסף, ענף משאבי הטבע הוא מורכב ודורש מיומנות מקצועית רבה שלא תמיד קיימת בידי הממשלה. לפיכך, לחברות העוסקות בהפקת משאבי הטבע יתרון על פני הממשלה בפרטים הידועים להן.
- **הכנסות משמעותיות** - הכנסות המדינה ממשאבי טבע מהוות חלק משמעותי ביותר בחלק ממדינות העולם, כדוגמת נורבגיה (26% מהכנסות המדינה), קטאר (68%), אלג'יר (72%), ערב הסעודית (72%) ועוד.

כלי מיסוי מקובלים

בחלק זה יתוארו כלי מיסוי מקובלים בעולם בתחום משאבי טבע. מדינות שונות בוחרות להשתמש בכלים שונים על פי המאפיינים המסוימים של הענפים הקיימים בשטחן ובהתאם למטרות הממשלה. משטרי מס שונים עשויים להתקיים לא רק בין מדינות שונות אלא גם באותה מדינה עבור משאבי טבע שונים. פעמים רבות משטר מס מסוים מתבסס על שימוש במספר כלים במקביל.

מגוון כלי המיסוי אשר יתוארו בהמשך מקובלים במדינות בהן הממשלה לא מפיקה בעצמה את משאבי הטבע אלא מעבירה תפקיד זה לחברות פרטיות בעלות ידע ואמצעים. לכן אין בהכרח זהות אינטרסים בין החברות לממשלה, ועל כן כלי המס נועדו בראש ובראשונה להבטיח כי הציבור, באמצעות הממשלה, יוכל ליהנות מהרווחים הנובעים ממשאבי הטבע הנמצאים בתחום המדינה, וכן להשפיע על החברות לפעול לאור מטרות הממשלה (כגון שמירה על הסביבה או הגבלת קצב הכרייה) תוך חלוקה ברווחים.

א. תמלוגים (Royalties)

תמלוג הוא תשלום חובה המוטל ישירות על המשאב המופק מהטבע, ללא תלות בביצועי החברה, כגון רמת רווחיות החברה או מבנה העלויות שלה. התמלוג מוטל על יחידת התפוקה (משקל או נפח) או על ערך המשאב כתלות במחיר (מכונה בספרות Ad Valorem Royalty).

מדינות רבות נוהגות להטיל תמלוגים וזאת בשל שתי סיבות מרכזיות:

- פשטות הגביה - מכיוון שלמשלה יש כלים לפיקוח על הכמויות הנכרות ובמרבית המקרים מידע על מחירי השוק, חישוב התקבולים המגיעים לממשלה פשוט יחסית. לכן חישוב התמלוגים קל באופן יחסי ונתון פחות למניפולציות הנובעות מפערי המידע בין הממשלה לחברות.

- הכנסות מינימליות - תגמול משתלם למדינה באופן מיידי כפועל נגזר של הליך מכירת המשאב ועל כן הטלת תמלוגים מבטיחה לממשלה הכנסות מינימאליות עבור המשאבים שברשותה כבר מהשלב הראשון של הכרייה.

שיטה זו מבטיחה בסיס מס יציב אשר ניתן לצפייה. נציין, כי לעתים נהוג לנכות במסגרת חישוב התמלוגים גם חלק מהוצאות החברה, כדוגמת עלויות הובלה, ולכן התשלום בפועל נמוך יותר משיעור התמלוג המקורי. בישראל תשלום התמלוגים אף מוכר כהוצאה לצרכי מס, ועובדה זו מובילה אף היא להקטנה של בסיס ההכנסה החייבת במס.

תשלומי התמלוגים הם רגרסיביים, כלומר, הם גבוהים יחסית לרווח בפרויקטים בעלי רווחיות נמוכה ונמוכים יחסית לרווח בפרויקטים בעלי רווחיות גבוהה. הגורם לכך הוא העובדה שהתמלוגים מוטלים לרוב על צד ההכנסות מבלי להתחשב בצד ההוצאות. משמע, התמלוג אינו גדל עם רווחיות החברה ולפיכך שיעורו מהרווח הולך וקטן ככל שרווחיות החברה עולה.

החיסרון של שיטת התמלוגים הוא חוסר הרגישות שלהם לרווחיות הפרויקט. שיטת התמלוגים מבטיחה הליכי גביה פשוטים, מחד גיסא, אך אינם מתאימים עצמם למציאות הכלכלית, מאידך גיסא. חוסר הרגישות של שיטת התמלוגים מביא לכך שהתמלוגים עלולים לגרום לעיוות בהחלטות החברות ולגרום לכך שפרויקטים שרמת הרווחיות שלהם מוטלת בספק לא יצאו לפועל. חוסר הוודאות בחלק מהענפים, כמו למשל רמת המחירים העתידית, והסיכון המוטל על היזמים במציאת מחצבים חדשים נלקחים בחשבון בעת החלטות ההשקעה, ושיעורי תמלוגים גבוהים עשויים למנוע מפרויקטים לצאת לפועל. זו הסיבה ששיעורי התמלוגים המקובלים נמוכים יחסית למס חברות או למס רווחי יתר ואינם מבטיחים חלק ראוי לציבור במשאב הטבע כאשר רווחיות משאב הטבע עולה. לאור זאת במשטרי מיסוי מתקדמים התמלוג מהווה מרכיב אחד בתמהיל המיסוי הכולל.

ב. מס רווחי יתר (Rent Tax)

רווחי יתר הם רווחים המתקבלים משימוש במשאב הטבע ברמה שהיא מעבר לרמת הרווח המקובלת בשוק תחרותי המגלמת בתוכה את רמות הסיכון בענף. רווחים אלו מכונים בספרות - "רנטה כלכלית" (economic rent). הרנטה הכלכלית נובעת לרוב מנדירות המשאב המופק, רישיונות הפקה מוגבלים, קיומם של מונופולים או באמצעות יצירת קרטלים.

התפיסה העומדת בבסיס מיסוי רווחי היתר היא שככל שרווחי היתר גדלים כך צריך לגדול חלקו של הציבור בהכנסות ממשאב הטבע, שכן הציבור הוא הבעלים של משאב הטבע, המאפשר את יצירת הרווח.

מיסוי רווחי היתר אינו אמור לפגוע פגיעה משמעותית בשיקולי ההשקעה של הפירמה.. לרוב נהוג לאפשר רווח ברמה המקובלת באותו ענף וזאת כדי להבטיח את רווחיות ההשקעה בפרויקט ולתמרץ את היזמים להמשיך להשיא את רווחיות הפרויקט תוך פיתוח מערך הפקת המשאב באופן שוטף.

בניגוד לתמלוגים שתוארו לעיל, מס רווחי יתר הוא לרוב פרוגרסיבי מהסיבה שהמדינה משתפת עם היזם בסיכוני הפרויקט כך שמס ריווחי היתר יגבה רק לאחר שהפרויקט יהיה ריווחי וגובה המס ולעיתים אף שיעורו יעלה עם העלייה ברווחיות הפרויקט. משכך חלקה של המדינה מסך הרווחים עולה ככל שסך הרווחים עולה. על פי אותו העיקרון, כשרווחי הפירמה קטנים, כך גם קטן חלקה של המדינה.

בצד היעילות הכלכלית האמורה, החיסרון העיקרי של שיטה זו מצוי בתפעול השוטף שלה. הטלת מס רווחי יתר דורשת מהמדינה להפעיל מנגנוני בקרה ופיקוח משוכללים על ביצועי החברות וגורמת לעתים קרובות חיכוכים ומחלוקות מתמשכות בין רשויות המס לחברות. בעיית פערי האינפורמציה בין החברה לממשלה מתחדדת בעת הפעלת מס מסוג זה, וקיים חשש כי החברות תקבלנה החלטות הן בצד העלויות והן בצד ההכנסות על מנת להקטין ככל הניתן את תשלום המס ולא בהתאם לשיקולי היעילות הכלכלית.

קיימים מספר סוגים מקובלים של מס רווחי יתר, אשר יתוארו להלן בפירוט:

ב.1. ACE (Allowance for Corporate Equity)

מס ריווחי יתר המחושב בהתאם לשיטת ה-ACE מסתמך על דוחות רווח והפסד חשבונאיים, ומאפשר לנכות מבסיס המס לא רק את עלויות המימון (כמו שנהוג בחישוב בסיס מס חברות) אלא לנכות הוצאה נוספת המגלמת תשואה תיאורטית על ההון העצמי (Equity). מס זה מוטל בנוסף למס החברות. במסגרת חישוב מס זה נדרש לקבוע מראש את שיעור התשואה שיוכר על ההון העצמי. במסגרת הליך חישוב המס נערכת בחינה של ההון העצמי של החברה, בכל שנת מס. לאחר קביעת גובה ההון העצמי מנוכה מבסיס המס סכום המהווה תשואה על ההון העצמי (שיעור תשואה שנקבעה כפול ההון העצמי) ועל היתרה מוטל מס רווחי היתר. משכך, חישוב בסיס המס לוקח בחשבון גם את

הוצאות ההון של החברה בשנת המס, תוך שימוש בשיעור הפחת החשבונאי המקובל. ההיגיון העומד מאחורי שיטה זו הוא שהרווחים הנותרים מעבר לתשואה המיוחסת להון העצמי הם רווחי היתר. הדוגמא הבאה תמחיש את דרך חישוב בסיס מס רווחי יתר, על בסיס נתונים של חברה תיאורטית במדינה תיאורטית (בהנחה שאין תמלוגים):

טבלה ב.1 - ACE

חישוב תשלום מס רווחי יתר

$$(200 - 1,000 * 0.1) * 0.55 = 55$$

200 - 1,000 * 0.1

 רווחי יתר

חישוב תשלום מס חברות

$$0.25 * (200 - 55) = 36.25$$

200	בסיס הרווח
1,000	הון עצמי של החברה
10%	תשואה על ההון העצמי
55%	שיעור מס רווחי יתר
55	תשלום מס רווחי יתר
25%	שיעור מס חברות
145	בסיס לתשלום מס חברות
36.25	תשלום מס חברות

יש לזכור ששיטה זו עלולה להוביל להקצאת מקורות מימון לא אופטימאלית, שכן זו יוצרת תמריץ לחברה הממוסה להגדיל את מקורות המימון בהון עצמי (על ידי הנפקה בבורסה, למשל) על חשבון לקיחת חוב. זאת ביחס למס חברות רגיל, אשר מתמרץ מימון באמצעות הון זר בשל מגן המס המגולם בו. יתרה מכך, גביית המס בשיטה זו עלולה להיות מסובכת יותר עבור רשויות המס, משום שבאמצעים חשבונאיים ניתן לערוך מניפולציות שיגדילו את ההון העצמי ובכך יקטינו את בסיס המס.

ב.2. תזרים מזומנים (Cash Flow)

כפי שהוסבר לעיל, ההיגיון הכלכלי גורס כי יש למסות את הרנטה הכלכלית המתקבלת מפעילות הפקת משאבי הטבע. בתעשיות הדורשות השקעות הון מאסיביות בראשית הדרך, כאשר ההכנסות והרווחים יתקבלו מספר שנים לאחר מכן, הקריטריון לפיו יבחנו היזמים את כדאיות ההשקעה הוא שיעור התשואה להשקעה (ROR). קריטריון זה מחושב על פני משך זמן הפרויקט, זאת בניגוד לרווחיות המחושבת עבור כל שנה בנפרד.

את התשואה להשקעה ניתן לחשב באמצעות דוח תזרים מזומנים, אשר מתייחס להוצאות וההכנסות של הפרויקט בפועל. בשיטה זו מופחתות כל עלויות ההשקעות בחברה באופן מידי בשנה בה ההשקעות שולמו (בניגוד להפחתה העלות ההשקעה על פני תקופת השימוש בנכס לצורך חישוב מס חברות), מה שמבטיח שהמס יחול רק לאחר שהכנסות הפרויקט עלו על הוצאותיו על פני השנים, משמע רק לאחר שתזרים המזומנים של הפרויקט יהיה חיובי. יתרון נוסף של שיטת תזרים המזומנים הוא שהיא אינה מחייבת הבחנה בין מימון באמצעות הון עצמי או מימון באמצעות הון זר, וההכרה היא עבור כל ההשקעה. הפסדי הפרויקט לאורך השנים מקוזזים מהרווחים בשנים שלאחר מכן, ותשלום המס הוא על יתרת הרווח שלא קוזזה תוך הצמדתם לריבית שמבטיחה תשואה ליזמים. ריבית

זו משקפת את התשואה האלטרנטיבית להשקעה, וככל ששיעורה גבוה יותר כך יקטן בסיס המס לרווחי יתר. בשיטה זו אין הכרה בהוצאות המימון של היזם משום שכל עלויות ההשקעה כבר הוכרו במלואן בעת ההשקעה. מס רווחי היתר נגבה על כל רווחי החברה לאחר כיסוי ההפסדים בתוספת תשואה אלטרנטיבית. במודל זה המדינה משתתפת באופן כמעט מלא בסיכוני היזם לאור העובדה שמס רווחי היתר יגבה רק לאחר שתזרים המזומנים של הפרויקט יהיה חיובי. לפיכך, במרבית המקרים בהם מיושמת שיטה זו גובה התשואה המוכרת במסגרת המס עומד על ריבית חסרת סיכון.

אחד החסרונות הבולטים בשיטה זו הוא דחיית תשלומי המס למדינה למועד עתידי. חסרון נוסף של השיטה טמון בעובדה שזו עלולה להוביל להקדמת השקעות או השקעות יתר על ידי היזם, שלא היו מתבצעות לולא הטלת מס זה, וזאת במטרה להקטין את חבות המס.

הדוגמה הבאה תמחיש את אופן חישוב מס רווחי יתר בשיטה זו בשני מצבי עולם, ריבית בשיעור 2% וריבית בשיעור 8%:

טבלה ב.2 - Cash Flow

7	6	5	4	3	2	1	תקופה
500	300	200	100	-50	-150	-300	תזרים מזומנים (cash flow)
500	61	-234	-425	-515	-456	-300	סך רווחים / הפסד מצטבר בריבית 2%
250	31	0	0	0	0	0	תקבולי מס רווחי יתר, בשיעור 50%
419	-75	-347	-507	-562	-474	-300	סך רווחים / הפסד מצטבר בריבית 8%
209	0	0	0	0	0	0	תקבולי מס רווחי יתר, בשיעור 50%

מדוגמא זו ניתן לראות כי המס יגבה רק לאחר שתזרים המזומנים של החברה יהיה חיובי. עוד ניתן לראות כי כאשר שיעור הריבית המיוחס להפסד המצטבר גבוה יותר (8%) גביית המסים תחל מאוחר יותר וסך תקבולי המס קטן יותר זאת בהשוואה לשיעור ריבית נמוך יותר (2%).

שיטה זו מתאימה יותר לפרויקטים חדשים, אשר בעת הטלת המס נבחנים מתחילתם ועד סופם ובעלי השקעה הונית ראשונית מסיבית (דוגמת פיתוח מאגר גז) שכן שיטה זו מבטיחה ליזם העומד בפני קבלת החלטת ההשקעה כי המס לא ייגבה טרם יחזיר את השקעתו. שיטה זו פחות מתאימה לפרויקטים בעלי השקעות שוטפות גבוהות לאורך כל חיי הפרויקט, ללא עלות ראשונית מסיבית, וכן לפרויקטים שנבחנים באמצע חייהם.

ב.3. שולי רווח (Profit Margin)

בשיטה זו מס רווחי היתר מוטל כאשר הרווחים השנתיים בחברה מסוימת גבוהים מרמת הרווחיות המקובלת באותו ענף בהשוואה בין-לאומית או ביחס לחברות אחרות במדינה. בהתאם לשיטה זו ייקבע רף רווחיות נורמאלי אשר עליו לא יוטל מס וכל רווח מעליו ימוסה. במסגרת המודל ניתן גם לקבוע שיעורי מס שעולים יחד עם רמת הרווחיות.

רמת רווחיות גבוהה מהמקובל יכולה להעיד על יתרונות יחסיים הגלומים במשאב ולא על כאלה התלויים בהכרח ביעילות החברה. רמת הרווחיות יכולה להעיד על גישה קלה למשאב המאפשרת חיסכון בעלות ההשקעה, על עלויות שוטפות זולות יותר משל המתחרות בעולם, על עתודות גדולות המקנות יתרון לגודל או על עלייה בביקושים בתקופה מסוימת. היות ורווחים אלו מיוחסים ליתרונות טבעיים ולא להליך השבחה של החברה, אלו צריכים להיות מיוחסים לערך המשאב עצמו ולכן באמצעות כלי זה המדינות נהנות מהרווחים העודפים הנובעים מהיתרונות הטבעיים הגלומים במשאבים אשר מצויים בשטחן.

הדוגמה הבאה תמחיש את דרך החישוב על בסיס נתונים של חברה תיאורטית במדינה תיאורטית:

טבלה ב.3- Profit Margin

<u>חישוב מס חברות</u>		<u>חישוב מס רווחי יתר</u>	
400	רווח תפעולי	1,000	הכנסות הפירמה
100	תשלום מס רווחי יתר	600	הוצאות
300	בסיס לתשלום מס חברות	400	רווח תפעולי
25%	שיעור מס חברות	40%	רווח תפעולי באחוזים
75	תשלום מס חברות	20%	סף למס רווחי יתר
		200	בסיס מס רווחי יתר
		50%	שיעור מס רווחי יתר
		100	תשלום מס רווחי יתר

$$100 + 75 = 175 \text{ סך תשלום המס}$$

בהתאם לשיטה זו, המס יוטל מעל רווחיות נורמאלית שתקבע. דרך אחרת להבטיח כי מס משאבי הטבע יוטל על רווחיות היתר היא הכרה בתשואה הנורמאלית על הנכסים המופחתים של החברה כהוצאה לצורך חישוב בסיס המס. בהתאם לכך, היזמים יקבלו פיצוי על השקעותיהם, וכפועל יוצא מכך תצטמצם הפגיעה בתמריץ לביצוע השקעות שוטפות. שיעור התשואה הנורמאלי עודנו מגלם את הסיכון הגלום בהשקעות המקובלות בענף. בהתאם לשיטה זו לא יוכרו הוצאות המימון של החברה לאור ההכרה בשיעור התשואה על הנכסים.

היתרון בגרסה זו הוא בכך שהיא מקטינה את התמריץ של החברות לעוות את דרכי המימון האופטימאליות שלהן מאחר וההכרה בהשקעות נעשית מבלי להתחשב באופן מימון. השיטה תעניק הגנה גבוהה יותר לפירמות אשר לשם ייצור המשאב צריכות לבצע השקעה גבוהה יותר בנכסים.

בשיטה זו לפחת השפעות מנוגדות: מצד אחד, פחת מואץ פועל להקטנת בסיס הרווח של החברה ובכך מקטין את חבות המס, ומצד שני הוא גורם לכך שסכום שהנכסים המופחתים נמוך יותר ולכן התשואה על הנכסים אף היא נמוכה יותר ובכך מגדיל את חבות המס. בספרות נטען שהשפעות אלה מקזזות זו את זו כמעט לחלוטין, ועל כן חשוב להשתמש בשיעורי פחת דומים ככל הניתן הן עבור חישוב בסיס המס עליו יחול מס רווחי היתר והן עבור חישוב עלותם המופחתת של הנכסים עליהן תחושב תשואה.

אחד היתרונות בשיטת ה-Profit Margin הוא היותה מבוססת על דוחות קיימים של החברות, מהם ניתן לגזור את רמת הרווחיות בכל שנה. יחד עם זאת, ובניגוד לשיטת תזרים המזומנים, שיטה זו אינה מתחשבת בפרויקטים עתירי השקעות הון, ומוטל בה מס רווחי יתר בשנה שבה רמת הרווחיות עברה סף מסוים, גם אם עדיין הרווחים המצטברים (ללא פחת) נמוכים מעלות ההשקעה. בהתאם לאמור יכול ויוטל מס גם בשנים שעדיין לא היה החזר השקעה מלא. אחת הדרכים להתמודד עם חסרון זה הוא להתחשב בהפסדי העבר של החברות בחישוב בסיס המס. פחת המוכר בשיטה זו זהה לשיעורי הפחת החשבונאיים.

ג. ניכוי וזיכוי (Deduction and Credit)

כפי שתואר לעיל, מס רווחי יתר מוטל פעמים רבות בנוסף לתמלוגים המשולמים בגין המשאב שהופק או נמכר. במערכת המס קיימות שתי גישות מרכזיות המתייחסות להוצאות בהליך חישוב חבות המס. ניכוי (Deduction) מכיר בתשלומי התמלוגים להקטנת בסיס המס, ואילו זיכוי (Credit) אינו מקטין את בסיס המס אלא מופחת מסכום המס לתשלום. לפיכך, על מנת להגיע לסך תשלומים שווה בשני המקרים על שיעור המס להיות גבוה יותר בגישת הזיכוי מאשר בשיטת הניכוי.

ההבדל העיקרי בין הגישות הוא מידת הפרוגרסיביות שלהן. גישת הזיכוי נחשבת פרוגרסיבית יותר מגישת הניכוי, שכן היא מעלה את שיעור התשלומים למדינה (Government Take) ככל שרמת הרווחיות גדלה. החיסרון בשיטת הזיכוי היא קיומו של מס שולי גבוה, שעלול להקטין את תמריץ החברה להתייעל ולהגדיל את רווחיה. הטבלה הבאה תדגים את ההבדל בין הגישות, על ידי החלתן על שיטת תזרים המזומנים. החישוב מתייחס לשנת מס מסוימת:

טבלה ב.4- ניכוי וזיכוי

רווחיות גבוהה		רווחיות נמוכה		
ניכוי (Deduction)	זיכוי (Credit)	ניכוי (Deduction)	זיכוי (Credit)	
1,200	1,200	600	600	הכנסות
500	500	500	500	הוצאות
700	700	100	100	תזרים מזומנים
120	120	60	60	תשלום תמלוגים 10% (מתוך ההכנסות)
580	700	40	100	בסיס למס רווחי יתר
116	280	8	40	מס רווחי יתר (40% בזיכוי, 20% בניכוי)
	280-120=160		40-60=0	מס רווחי יתר לאחר זיכוי (בגין תמלוגים)
236	280	68	60	GT

הדוגמה החישובית שלעיל ממחישה את הפרוגרסיביות של שיטת הזיכוי לעומת הניכוי. ברמת רווחיות נמוכה נראה כי סך תקבולי הממשלה בשיטת הניכוי גבוהים מאשר בשיטת הזיכוי, אך ברמת רווחיות גבוהה תקבולי הממשלה גבוהים יותר בשיטת הזיכוי.

ד. מכרז (Auction)

שיטה זו ייחודית בכך שהתשלומים מועברים לממשלה לפני שהפרויקט יוצא לפועל. בתהליך זה חברות שונות מתחרות על הזכות לחפש, להפיק ולמכור את המשאבים שבשטח המדינה, והחברה שמציעה לממשלה את הסכום הגבוה ביותר מקבלת לידיה את הזכויות²⁷. הסכום המשולם אמור לגלם את המס על סך רווחי היתר לכל אורך חיי הפרויקט, והוא לרוב אינו בא במקום החובה לשלם מסים אחרים כגון מס חברות.

שיטת המכרזים מעניקה יתרון לחברות היעילות ביותר, ולכן הן מסוגלות לשלם לממשלה את התמלוגים הגבוהים ביותר. אופן גביית התשלום וניהול ההתקשרות מול החברות קלים יחסית לשיטות המיסוי האחרות, אך לשיטה זו יש שלושה חסרונות מרכזיים: ראשית, היא אפשרית רק במקרים בהם שחקנים רבים ניגשים למכרז כדי להבטיח תחרות אמיתית על המחיר בין המציעים. שנית, היא מטילה סיכון רב על היזמים, הנדרשים לשלם מחיר גבוה עבור כמות לא ידועה, אם בכלל, של משאב טבע, אשר בנוסף מעלה את עלויות המימון. שלישית, הדרישה לתשלום גבוה מראש מטילה על היזמים עלויות מימון גבוהות, שהיה אפשר לחסוך אותן (לפחות במדינות מפותחות) לו היו מתנים את התשלומים למדינה בהכנסות הפרויקט לאורך חייו. כך היה ביכולתם של היזמים לממן את התשלומים בעלות נמוכה יותר, ואף לשלם למדינה יותר במצטבר. זאת תחת ההנחה כי עלויות גיוס ההון של המדינה נמוכות מאלו של היזמים. את הבעיה האחרונה ניתן לצמצם באמצעות עריכת מכרז על גובה התמלוגים.

²⁷ לעתים החברות מתחרות ביניהן לא על גובה התשלום לממשלה אלא על שיעור התגמולים הגבוה ביותר.

לרוב, שיטת המכרז אינה מצליחה "לתפוס" מקרי קיצון ולחזות שינויים מהותיים בשווקים הרלוונטיים. כך, יכול להיווצר מצב לפיו שווי המשאב יעלה בצורה משמעותית והמדינה לא תזכה לקבל את חלקה הראוי. מאידך, ייתכן מצב לפיו שווי המחצב יצנח, החברה לא תהא מסוגלת להמשיך ולהפיק את המחצב לאור עלויות ההון הגבוהות שהייתה צריכה להעמיד, ותאלץ להפסיק את הפקת המשאב. למותר לציין כי בניגוד לשיטות האחרות, שיטה זו מתאימה רק עבור פרויקטים שעוד לא יצאו לפועל.

סיכום

פרק זה תיאר את כלי המיסוי המרכזיים בעולם, שנהוגים במשטרי מס של ענף משאבי טבע. בפרק פורטו מספר שיטות מיסוי מרכזיות, תוך הצגת דוגמאות מספריות ופירוט יתרונות וחסרונות של כל שיטה ושיטה. הטבלה הבאה משווה בין השיטות השונות הנהוגות להטלת מס משאבי טבע:

טבלה ב.5- ריכוז כלי מיסוי שנסקרו

תמלוג	מכרז	Profit Margin	Cash flow	ACE	
לרוב איננו מופחת (מספר מועט של מדינות מתירות פחת על ציוד מסוים)	לא רלוונטי	חשבונאי רגיל	מלא	חשבונאי רגיל	פחת על השקעות הון
אין הכרה	לא רלוונטי	משתנה	אין הכרה	הכרה בעלויות מימון וכן עלויות הון עצמי (equity)	עלויות מימון
הפקה או מחיר כמותית	לא רלוונטי	רווחיות נורמאלית	תשואה נורמאלית להשקעה	תשואה נורמאלית על הון עצמי	הסף להחלת המס
לאחר שהפרויקט יצא לפועל מרגע ההפקה או המכירה	מראש, לפני יוצא לפועל ולאורך חיי הפרויקט	לאחר שהפרויקט יצא לפועל, בשנים בהן הגיע לרמת רווחיות נורמאלית	לאחר שהפרויקט יצא לפועל והוחזרה ההשקעה בתוספת ריבית	לאחר שהפרויקט יצא לפועל והגיע לרמת רווחיות נורמאלית	מועד תחילת גביית מס ריווחי היתר
אינה תלויה ברווחיות ולכן הסיכון מוטל ברובו על היזמים	אינה תלויה ברווחיות ולכן הסיכון מוטל על היזמים	ייתכן ותחילת גביית המס תהא לפני החזר השקעה מלא	עלולה להוביל להקדמת השקעות ולהשקעות יתר	עלולה להוביל להקצאת מקורות מימון לא אופטימאלית	חסרון בולט

מערכות מס משוכללות

אחד העקרונות הנהוגים במשטרי מיסוי ייעודים למשאבי טבע הוא "עיקרון השילוב". בחירת התמהיל בין כלים שונים (כדוגמת מס חברות, תמלוג ומס רווחי יתר) מאפשרת לעצב את משטר המס כך שיענה על מספר מטרות במקביל, זאת תוך השאת היתרונות ומזעור החסרונות בכל שיטה.

יתרה מזאת, קיימת גם האפשרות לערוך שינויים על בסיס כל אחת מהשיטות שהוצגו לעיל, זאת בהתאם למאפייני השוק ולמטרות הממשלה. כך למשל, ניתן לשנות את גובה הפחת המוכר על השקעות, את ההכרה בעלויות מימון ובקביעת הקריטריון להחלת המס.

נראה כי למדינות שונות מתאימים משטרי מס שונים, וחלק ניכר מעבודת הוועדה הוקדש למציאת המשטר המתאים למשק הישראלי, עליו יורחב בהמשך.

פרק ג' - המערכת הפיסקאלית הקיימת

המערכת הפיסקאלית הקיימת כיום בישראל מתייחסת בצורה שונה למחצבים השונים, תוך הבחנה בין מחצבים וחומרי חציבה. חלק הממשלה במשאבי הטבע מועבר על ידי החברות באמצעות שני כלים פיסקאליים מרכזיים - תמלוגים ומס חברות. פרק זה יסקור את הכלים הפיסקאליים הקיימים ואופן החלתם על חברות המפיקות משאבי טבע בישראל.

מס הכנסה

א. שיטת המיסוי בישראל

בשנת 2003 בוצעה רפורמה מקיפה בפקודת מס הכנסה, אשר במסגרתה נעשה מעבר משיטת המיסוי הטריטוריאלית לשיטת המיסוי הפרסונאלית. לפי שיטת המיסוי הפרסונאלית, יחיד או תאגיד תושבי ישראל ישלמו מס הכנסה על הכנסתם שהופקה או נצמחה בישראל או בחו"ל. יחד עם זאת, יחיד או תאגיד תושבי חוץ ישלמו מס הכנסה על הכנסתם שהופקה או נצמחה בישראל. המס חל על הרווח לאחר ניכוי הוצאות וקיזוז הפסדים משנים קודמות. כמו כן, מוענקים זיכויים מהמס לתשלום בהתאם לאמור בפקודת מס הכנסה. שיעור מס החברות החל על הכנסה חייבת של חבר בני אדם (לרוב מדובר בחברה) נכון למועד זה הוא - 26.5%. יחד עם זאת קיימים שיעורי מס מופחתים למפעלים העומדים בתנאי חוק עידוד השקעות הון כפי שיפורט בהמשך בפרק זה.

עקרונות המס בישראל מבוססים על מספר כללים בסיסיים המהווים את אבני היסוד לכל דיני המס בישראל. שני כללים חשובים לעניין מיסוי תאגידים הם המיסוי הדו-שלבי ועקרון השקילות המיסויית.

בהתאם לשיטת המיסוי הדו-שלבי, מס חברות המוטל על חברה הוא בשיעור מופחת בהשוואה לשיעור מס שולי (מרבי) החל על יחידים. ככלל, דיבידנד שמקבלת חברה תושבת ישראל פטור ממס, כך שרובד המיסוי בשלב החברות מתמצה במס החברות. חלוקת דיבידנד, שהוא למעשה חלוקת הרווחים מהחברה ליחיד, יוצרת את רובד המיסוי השני. מכאן, שיטת המיסוי הדו שלבי מביאה לידי כך שמס החברות והמס על הדיבידנד יחדיו הם בשיעור דומה לשיעור המס השולי (המרבי), וכך מושג עקרון השקילות המיסויית. השקילות המיסויית נועדה ליצור שוויון בשיעורי המס "עד הבית", וכן ניטרליות בשיעורי המס בין מיסוי פעילותו של יחיד לבין מיסוי פעילותו זהה המתקיימת באמצעות חברה, וזאת בכדי למנוע יצירת תמריץ ליחידים להתאגד כחברות לצורך תשלום מס בשיעור מופחת יותר.

א.1. הטבת מס מכוח חוק עידוד התעשייה (מיסים)

חוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969 (להלן: **חוק עידוד התעשייה**), מעניק הטבות מס לחברות תעשייתיות, כהגדרתן בחוק עידוד התעשייה, וזאת בכפוף לעמידה בתנאים מוגדרים. אחת מהטבות המס בהתאם לחוק עידוד התעשייה קובעת חריג להוראות פקודת מס-הכנסה. בהתאם לכך, חוק עידוד התעשייה מאפשר להגיש דוח מאוחד לצורכי מס של חברה אם יחד עם חברות בנות שלה שמפעליהן התעשייתיים הם בני קו ייצור אחד. המשמעות של מתן הזכות להגשת דוח מאוחד לצורכי מס מאפשרת למעשה קיזוז הפסדים של חברה אחת אל מול רווחי חברה שנייה קשורה בכפוף לתנאים שנקבעו.

א.2. פחת לצרכי מס הכנסה

כללי החשבונאות ופקודת מס הכנסה מתווים את אופן הפחתת הנכסים של חברה לצורך הכרתם כהוצאה לצרכי חשבונאות ומס, קרי בעת בניית הדוחות החשבונאיים והגשת דוחות לתשלום מס הכנסה. בהתאם לכללים שהותקנו, יש להפחית את הנכס לאורך התקופה בה הנכס משמש את החברה בייצור הכנסות. משמע, הכללים לא מכירים בכל ההוצאה שנעשתה לצורך רכישת הנכס באותה השנה בה שולם עבור הנכס, אלא קובעים כי יש לחלק את ההוצאה לאורך חיי הנכס, בהתאם לכללים שבחוק. כך שבכל שנה יוכר החלק היחסי של הנכס כהוצאה לצרכי החשבונאות או המס על פני תקופת השימוש בנכס.

בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת"), נקבעו שיעורי פחת עבור סוגי נכסים שונים. כל עסק מנכה מהכנסתו הוצאות פחת בהתאם לשיעורים אלו, וזאת בעת חישוב ההכנסה החייבת לצורכי מס.

טבלה ג.1- שיעורי הפחת בתקנות הפחת בשל נכסים המשמשים בייצור הכנסות בענפים שונים של כרייה והפקת משאבי טבע

שיעור הפחת השנתי	סוג הנכס	
	מכרות ומחצבות:	1.
7%	מכונות שמעל פני הקרקע	
20%	מכונות מתחת לפני הקרקע	
	מפעלי מלח:	2.
6% - 12%	בריכות, מעגנים, מזחים וצינורות הובלה	
10%	ספינות משא ומכונות צפות	
15%	מכונות, קטרים וקרונות	
	אספקת מים:	3.
2%-15%	קידוחים, בארות, בריכות וצינורות	
7%-10%	משאבות	

עם זאת מעבר לתקנות הפחת שלעיל, קיימים דיני מס שונים המעניקים הטבות מס לדוגמה באמצעות מתן ניכוי פחת מואץ לצורכי מס בשיעורי פחת הגבוהים מאלו שבתקנות הפחת כמצוין לעיל, והכל בכפוף לתנאים שנקבעו בדיני המס השונים. הטבת הפחת המואץ מאפשרת להפחית את הנכסים בתוך זמן קצר יותר מאורך חייהם הכלכלי ובכך למעשה מקטינה את ההכנסה החייבת במס של החברה קרוב למועד ההשקעה ומגדילה אותה בשנים שלאחר מכן. שיטה זו מביאה להקטנת חבות המס של החברה בשנים הראשונות להשקעה שביצעה.

להלן שיעורי הפחת בשל נכסים המשמשים בייצור הכנסות בענפים שונים של כרייה והפקת משאבי טבע, בדיני המס השונים:

א. תקנות מס הכנסה-תיאומים בשל אינפלציה-שיעורי פחת:

מס' המשמרות בהן מופעל הציוד	1	2	3
שתי חלופות:	שיעור הפחת השנתי		
1. פחת בשיעור קבוע של -	20%	30%	40%
2. פחת על היתרה הפוחתת בשיעור של -	30%	40%	50%
מס' שנות ההפחתה (+שנה ליתרה)	4	3	2

ב. חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959 (להלן: חוק העידוד):

בהתאם לחוק העידוד, רשאית החברה לבקש, על נכסים המשמשים לצרכי המפעל התעשייתי, בכל אחת מחמש שנות המס הראשונות לשימוש באותם נכסים, שיעורי פחת כדלקמן:

- מכונות וציוד - במכסה השווה ל-200% מהמכסה הקבועה בתקנות הפחת.
- בניינים - במכסה השווה ל-400% מהמכסה הקבועה בתקנות הפחת, בתנאי ששיעור הפחת לא יעלה על 20%.

א.3. חוק עידוד השקעות הון

חוק העידוד מעניק תמריצים שונים לחברות העומדות בתנאים המוגדרים בחוק שהעיקריים שבהם מכוונים לעידוד הקמת מפעלים תעשייתיים ובתי מלון במדינת ישראל²⁸. חוק העידוד מקנה תמריצים שונים הכוללים מענקים ושיעורי מס מופחתים בהתאם לתחום פעילות החברה ובכפוף לתנאים הקבועים בחוק העידוד.

²⁸ החוק מעניק הטבות שונות לפעילויות נוספות כגון: הקמת בניינים ובהם דירות להשכרה למגורים, אטרקציות תיירותיות וכו'.

המטרה העומדת בבסיס חוק העידוד היא לתמרץ סוגי פעילויות מוגדרים על מנת למנף את הכלכלה הישראלית. במדינות שונות בעולם קיימים חוקי תימרון דומים. חוק העידוד עבר שינויים בשנים האחרונות ופרק זה יתמקד בתמצית עיקריו.

א.3.א. חוק העידוד טרם תיקון 68 – עד ינואר 2011

עד תיקון 68 כללה מדינת ישראל שלושה אזורי הטבה: אזור פיתוח (אז"פ) א', אז"פ ב' ואזור אחר. שיעור הטבות המס ותקופת ההטבות נקבעו כשילוב של אזור הפיתוח ושיעור משקיעי החוץ בחברה הזכאית להטבות. במסגרת חוק העידוד ניתנים תמריצים לתעשייה באמצעות שני מסלולים עיקריים:

- **מפעל מאושר:** מסלול מכוחו ניתנים מענקי מדינה על ידי מרכז ההשקעות (במשרד הכלכלה) למפעלים תעשייתיים הממוקמים באז"פ א' או ב' בלבד. המענקים ניתנים בהתאם לתוכנית להקמת מפעל או להרחבתו. גובה המענק הוא בשיעור של עד 24% (באז"פ ב' - 10%) מגובה ההשקעה המאושרת במפעל המאושר. בנוסף למענק, מקבל המפעל הטבת מס בשיעור מס החברות, ובשיעור המס על דיבידנד המחולק מרווחי אותו מפעל. מעבר לכך, במסגרת חוק העידוד ניתנת הטבה של פחת, המאפשרת להפחית את הנכסים בתוך זמן קצר יותר מאורך חייהם הכלכלי ובכך למעשה מקטינה את ההכנסה החייבת במס של החברה.²⁹
- **מפעל מוטב:** מסלול המס (ללא מענקים) מכוחו מעניק חוק העידוד הטבות מס בשיעור מס החברות והמס על הדיבידנד החל על מפעל תעשייתי שהוא מפעל מוטב. מפעל מוטב הוא מפעל תעשייתי שבבעלותה של חברה מוטבת שעמד בתנאים הקבועים בחוק העידוד, כגון השקעה מוגדרת בנכסים יצרניים. מסלול הטבות המס הוא מסלול ירוק, במסגרתו החברה מוותרת על קבלת מענקים למשך תקופת ההטבות בתמורה לקבלת ההטבות במסלול זה (תניה זו בוטלה לאחר תיקון 68 לחוק העידוד). בנוסף, מפעל מוטב נהנה מהטבת פחת מואץ בדומה למסלול המאושר.

כמו כן היו קיימים שני מסלולים נוספים באז"פ א' בלבד, מסלולים אלו בוטלו בתיקון 68:

- **מסלול אירלנד:** במסגרת מסלול זה הוענקו הטבות מס לתקופה של 10 שנים (לחברה עתירת השקעות חוץ, תקופת ההטבות הייתה 15 שנים).
- **מסלול אסטרטגי:** מסלול זה היה מיועד לחברות ענק שהכנסתן בדוח המאוחד הייתה לפחות 20 מיליארד ₪ והשקיעו בנכסים יצרניים לפחות 900 מיליון ₪³⁰. במסגרת מסלול זה ניתן פטור ממס חברות ופטור ממס על דיבידנד לתקופה של 10 שנות מס (לחברה עתירת השקעות חוץ התקופה הייתה 15 שנים).

²⁹ ראה הסבר מפורט על הטבת הפחת בסעיף הפחת בפרק זה.

³⁰ באזור המוגדר כ"אזור מזכה" ניתן היה לקבל את המסלול באמצעות השקעה של 600 מיליון ₪ והכנסה של לפחות 13 מיליארד ₪.

א.3.ב. חוק העידוד לאחר תיקון 68 - החל מינואר 2011

במסגרת תיקון 68 לחוק העידוד, הותקנו מספר תיקונים שנועדו, בין היתר, לפשט את מנגנון חישוב הטבות המס, באופן שנקבע שיעור מס מופחת על כל ההכנסה התעשייתית של המפעל.

נקבעה הגדרה חדשה, "מפעל מועדף", שהוא מפעל תעשייתי שעומד בתנאי חוק העידוד. יצוין, כי במסגרת התיקון בוטל התנאי להשקעה בנכסים יצרניים. בהתאם לתיקון שנעשה בחוק, כל ההכנסה המועדפת הנובעת מהמפעל המועדף מפעילותו בישראל, תהא זכאית לשיעור מס מופחת. זאת לעומד החוק טרם התיקון, במסגרתו ניתנה הטבת המס רק על הגידול בהכנסה.

להלן תיקונים נוספים שנעשו, בין היתר, במסגרת תיקון 68 לחוק העידוד:

- חלוקת מדינת ישראל לשני אזורי הטבה (במקום שלושה שהיו טרם התיקון), אזור פיתוח א' ואזור שאינו אזור פיתוח א'.
- בוטל הפטור ממס חברות.
- בוטלו ההטבות הנוספות לחברה בהשקעת חוץ.
- נקבע כי מענקים יינתנו רק באזור פיתוח א'.
- מתן אפשרות למפעל מועדף הממוקם באזור פיתוח א' ליהנות משני המסלולים יחדיו: קבלת מענק ומסלול הטבות המס.

א.4. מס חברות

במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, בוטל מתווה הפחתת שיעור מס החברות כפי שנקבע בתיקון 68 ונקבעו שיעורים חדשים. להלן שיעור המס למפעל מועדף, לגבי הכנסה שהופקה החל מיום 1.1.2014:

- באזור פיתוח א' - 9%

- אזור שאינו אזור פיתוח א' - 16%

בנוסף, נקבע מסלול "מפעל מועדף מיוחד" אשר יהא זכאי להטבה גבוהה יותר בשיעור מס החברות כך ששיעור המס שיחול על הכנסתו התעשייתית יעמוד על 8% באזור שאינו אז"פ א' או 5% אם הוא באז"פ א' לתקופה של עשר שנות מס, זאת בתנאי שהגיש תכנית עסקית שאושרה על ידי מנכ"ל משרד האוצר ומנכ"ל משרד הכלכלה, ועמד בתנאי השקעה הקבועים בחוק העידוד.

א.5. מס על דיבידנד

דיבידנד המחולק מרווחי המפעל המועדף או מפעל מועדף מיוחד יהיה חייב במס בשיעור של 20% אם מדובר בבעל מניות יחיד (במקרה בו בעל המניות הוא חברה ישראלית לא יהא חיוב במס). גם לעניין זה, במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) התשע"ג-2013, הועלה שיעור המס על הדיבידנד מ-15% (כפי שנקבע בתיקון 68) ל-20%.

א.6. מפעל תעשייתי ופעילות הכרייה בחוק העידוד

במסגרת תיקון 68, הגדרת "מפעל תעשייתי" ממעטת מכרה, מפעל להפקת מחצבים ומפעל לחיפוש או להפקה של נפט (לרבות גז טבעי). בהתאם לכך, חברות הפועלות בתחומים אלה אינן זכאיות להטבות מס בגין פעילות כריית המחצב והפקת המחצב ובגין חיפוש והפקת נפט.

ב. קביעת מחירי העברה לצרכי מס

המונח מחירי העברה (Transfer Pricing) מתייחס למחיר שיש לייחס לעסקאות הנעשות בין צדדים קשורים או צדדים בעלי עניין משותף. בדרך כלל נושא זה מתעורר בהקשר של עסקאות הנעשות בין חברות הנכללות בתאגיד רב לאומי. הכוונה היא, באופן כללי, לפעילות כלכלית המתקיימת בין חברות בבעלות משותפת או חברות הקשורות בדרך אחרת, כאשר המחיר שנקבע בפעילות זו לא נקבע בהכרח באופן שהיה נקבע בין צדדים לא קשורים.

לדוגמא, השיקול בדבר נטל המס שיוטל על כלל הקבוצה עלול להביא לקביעת מחירים השונים מהמחירים אשר היו נקבעים אילו נערכו העסקאות בין צדדים בלתי קשורים העוסקים בעסקאות דומות ובתנאים דומים בשוק החופשי. כך, שיעורי מס שונים במדינות שונות ומערכות מס שונות, באותן מדינות בהן פועלים הצדדים הקשורים או חברות שנצברו בהם הפסדים הניתנים לניצול, מהווים תמריץ להסטת רווחים בין חברות שונות בקבוצה.

קיימת ספרות ענפה ביחס לבעייתיות הגדולה הטמונה בתחום מחירי ההעברה. עיקרה הוא כי מחיר שנקבע בין שתי חברות קשורות, לעולם לא נקבע במשא ומתן בתנאי שוק שבין מוכר מרצון לקונה מרצון, אלא מגלם אינטרסים שונים של החברות הקשורות. אולם, כיוון שלא ניתן למנוע מסחר בינלאומי בין חברות קשורות, התפתחו מנגנונים לקביעת מחירי העברה רעיוניים על מנת לאפשר לרשויות המס בעולם להתמודד עם הסוגיה ועליהם נרחיב בהמשך. דוח של ארגון ה-OECD מפרט את הבעייתיות של נושא מחירי העברה בין גופים רב לאומיים, ומנסה להתוות כללים להערכת מחירי העברה נאותים. סעיף 85א לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) והתקנות מכוחו מאמצים את עקרונות מחירי העברה המפורטים בהנחיות ה-OECD לרבות עיקרי שיטות מחירי העברה.

מטרת סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו היא להתמודד עם סוגיית המסחר הבינלאומי בין חברות קשורות בניסיון לצמצם את הפער בין עסקאות שהתבצעו בין צדדים שמתקיימים ביניהם "יחסים

מיוחדים" לבין עסקאות בתנאי השוק עם צדדי ג' בלתי קשורים. התמודדות זו קשה במיוחד במקרים בהם חלק גדול מהמכירות של הגוף המבוקר מבוצעות לחברות קשורות, ורק מיעוטו מבוצע לצדדי ג' בלתי קשורים.

במסגרת סעיף 85א לפקודה נקבע עקרון "מחיר השוק" (או בלשון הסעיף – "תנאי השוק"). בהתאם לעקרון זה על החברה לדווח על כל עסקה בינלאומית בין צדדים קשורים, ולהוכיח כי היא נעשתה ב"מחיר השוק". כדי לקבוע מהו מחיר השוק קובעות התקנות את המנגנון לקביעת המחיר ולפיהן יש לערוך השוואה לעסקה אחרת שהייתה מתרחשת אילו הצדדים שהתקשרו בעסקה היו צדדים לא קשורים.

הסעיף מבוסס על ההנחה שלפיה בעסקאות בין צדדים לא קשורים המחיר שנקבע והתנאים שנקבעו הם תנאי השוק, בעוד שבעסקאות בין צדדים קשורים, בשל היחסים המיוחדים, עשויים להיקבע בין הצדדים מחיר ותנאים אחרים שיש בהם להביא להפחתת ההכנסה החייבת במס שתדווח בישראל. במיסוי משאבי טבע עולה חשש דומה שכן הטלת תשלום או מס ייחודיים על משאב הטבע עלולה ליצור לחברות תמריץ למכור את משאב הטבע לצדדים קשורים בעבור מחיר הנמוך ממחיר השוק ובכך להקטין את התשלום או את בסיס המס על פיו מחושב התשלום בגין המשאב.

סעיף 85א לפקודה מאמץ את עקרון הזרוע הארוכה "The Arm's Length Basis". בהתאם לכלל זה, "אורך הזרוע" של עסקה בין צדדים קשורים ייבחן באופן הטוב ביותר על ידי השוואת תוצאות העסקה בין צדדים קשורים לתוצאות עסקה דומה בין צדדים בלתי קשורים. סעיף 85א לפקודה חל על כלל העסקאות הבינלאומיות, או בלשון הסעיף – עסקאות בנכסים או זכויות, עסקאות שירות או עסקאות אשראי. התקנות קובעות מדרג של שיטות שונות לקביעת המחיר והן נוקטות בגישת ה-"Best method" המטילה על הנישום להוכיח כי השיטה שבחר היא השיטה המתאימה ביותר.

אופן קביעת תנאי שוק

תקנה 2(א) בסעיף 85א לפקודה קובעת כי לצורך הקביעה אם עסקה בין-לאומית נעשתה במחיר שוק, יש לערוך חקר תנאי שוק בו תשווה העסקה הבין-לאומית לעסקאות דומות של הצד הנבדק לפי אחת מהשיטות המפורטות להלן ובהתאם להיררכיה ביניהן. השיטות יפורטו לפי סדר מהימנות, כאשר הראשונה היא השיטה המהימנה ביותר:

1. שיטת השוואת המחיר (COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE) CUP

שיטה זו משווה את התמורה בעסקה בין לאומית לעסקאות דומות עם צדדים בלתי קשורים. בשיטה זו בוחנים מחיר לעסקאות בודדות. בהתאם להגדרת עסקה דומה, בוחנים תחילה עסקאות של הצד הנבדק עם צדדים בלתי קשורים המתאימים להשוואה - CUP פנימי. במקרים בהם אין עסקאות מסוג זה יש לבחון עסקאות בין צדדים חיצוניים עם מאפייני השוואה דומים לעסקה הבין לאומית - CUP חיצוני.

השיטה מחייבת זהות במאפייני ההשוואה אולם ניתן להשתמש בשיטה זו גם כאשר ההבדלים מזערניים וניתן לזהותם ולנטרל את השפעתם. השיטה אינה מתאימה כאשר קיים שוני בטיב ובסוג המוצרים המשווים, בתנאי החוזה או בתנאים הכלכליים וכן במקרים בהם המוצרים הנמכרים מאגדים בתוכם נכסים בלתי מוחשיים שונים. מכאן, ככל שיש למוצר (או למשאב הטבע) מחיר שוק (Benchmark), יש להחיל עליו את שיטת ה-CUP.

ב.2. שיטות המשוות את שיעור הרווחיות

שיטות אלו בוחנות האם עסקה בין לאומית התבצעה במחיר שוק על ידי השוואת מדדים של שיעור רווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין עסקאות בודדות דומות או לבין פעילות של גופים העוסקים בתחומים דומים:

- **שיטת הרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות (Cost plus method) –**
שיטה זו משווה את שיעור הרווח אשר מחושב כרווח ביחס לעלויות הישירות המושקעות בפעילות מסוימת. השיטה מתאימה ליצרן או נותן שירות, שאינו "מוביל" את העסקה הבין לאומית, ולכן נושא בסיכוני שוק נמוכים יחסית. בשיטה זו, מחיר העסקה מחושב על דרך הוספת הרווח (על בסיס שיעור הרווח) לעלות הישירה של המוצר או השירות המועבר.
- **שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות (Resale price method) –** שיטה זו משווה את אחוז הרווח הגולמי ביחס למכירות, בעסקה מסוימת לעסקאות דומות. השיטה מתאימה לעסקה במסגרתה מוכר המוצר או השירות אחראי על השיווק והפצה ואינו מוסיף ערך משמעותי למוצר (כמו אריזה, אחסון וכד'). שיטת הרווח הגולמי מתמקדת בשיעור הרווח של המפיץ הנדרש לכיסוי הוצאותיו הישירות בתוספת רווח מקובל בענף.
- **שיטת השוואת הרווחיות (Comparable profits method) –** כאשר השיטות הקודמות לא מתאימות, יש לבחור באחד ממדדי הרווחיות. השיטה משווה רווחיות כוללת של צד נבדק לרווחיות הכוללת של צדדים לא קשורים וזאת על סמך מדדי רווחיות אובייקטיביים הנובעים מצדדים לא קשורים העוסקים בפעילות עסקית דומה תחת נסיבות דומות. מדדי הרווחיות לקוחים מנתוני הדוחות הכספיים החשבונאיים.
- **שיטת חלוקת הרווח (Profit split method) –** שיטה זו ושיטת שיעור הרווחיות שפורטה לעיל נמצאות באותה רמה ולכן תיבחר מבניהן השיטה המתאימה יותר בנסיבות העניין. שיטה זו מתאימה לבחינת רווחיות בעסקאות בהן תרומתו של צד אחד שלובה בתרומתו של הצד השני.

ב.3. שיטות אחרות

במקרים בהם אין אפשרות להפעיל את השיטות שפורטו עד כה, ניתן להשתמש בכל שיטה אחרת המתאימה, בנסיבות העניין, לצורך עריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקאות דומות, ובלבד שהשיטה תספק תוצאות אמינות המאפשרות לבדוק כי עקרון מחיר השוק מתקיים.

יצוין כי סעיף 85א לפקודה חל רק באם מדובר בעסקה בינלאומית בין חברות קשורות, ובהתאם למצב הקיים, לא ניתן להחיל את הכללים המצוינים בסעיף 85א לפקודה על מכירת משאבי טבע בן צדדים קשורים בישראל.

תמלוגים

התמלוגים המשולמים למדינה בגין הפקת המשאבים בהם עוסקת הוועדה קבועים בפקודת המכרות. לצד פקודת המכרות קיימים הסדרים חוקיים אחרים לגבי הטיפול במחצבים ספציפיים, כמו נפט וגז טבעי (חוק הנפט, התשי"ב-1952) או מינרלים מים המלח כדוגמת אשלג, ברום ומגנזיום (חוק זכיון ים המלח, התשכ"א-1961). בחלק זה של הפרק נסקור תחילה את ההגדרות בפקודת המכרות ובהפרדה בין מחצבים לחומרי חציבה ונציג בהרחבה את שיעורי התמלוגים הנגבים כיום בגין כריית מחצבים וחומרי חציבה.

א. פקודת המכרות

המסגרת המשפטית המסדירה את העיסוק ברוב משאבי הטבע במדינת ישראל מצויה בפקודת המכרות. פקודת המכרות היא פקודת מנדטורית משנת 1925 וככזו מרבית ההוראות הכלולות בה מנוסחות בדרך ארכאית שאינה תואמת את השפה החקיקתית בת זמננו.

פקודת המכרות מבחינה בין סוגים של חומרים הנכרים מן האדמה. כך, סעיף 2 לפקודת המכרות מבחין בין "מחצבים" לבין חומרי חציבה הנכרים מ"מחצבות". "מחצבים" מוגדרים בסעיף 2 לפקודת המכרות כ:

"כל החומרים בעלי ערך כלכלי שהם חלק מקליפת האדמה או שמוצאם הטבעי הוא מקליפת האדמה, לרבות שמן מינרלי, חמר, אספלט וגז טבעי, ולמעט מחצבי תמיסה או כבול (peat), אילנות, עצי בנין וכל תוצרת יער כיוצא בזה או החמרים שהוגדרו במונח 'מחצבה' בסעיף 108".

"מחצבה" לעומת זאת מוגדרת בסעיף 108 לפקודת המכרות כ:

"מכרה שכרוהו על מנת לחצוב מתוכו אבן, צפחה, שחם וכל מיני אבני געש או סלעים מטמורפיים אחרים, צור (קווארטץ), שיש, חלמיש, גיר, חצץ, חול, חמר וגבס, ואין היא כוללת חציבת אבנים לשריפת סיד באזורים השמורים ליערות כמוגדר בפקודת היערות".

בנוסף, מבחין סעיף 2 לפקודת המכרות בין "מחצבים יקרים" למחצבים "שאינם יקרים". מחצבים יקרים מוגדרים בפקודת המכרות כ:

"אבנים יקרות, מתכות יקרות ורגבי מתכות יקרות".

פקודת המכרות מוסיפה ומגדירה מהן "אבנים יקרות" בקובעה כי אלה:

"כוללות יהלומים, אודם, ספיר, ברקת וכל אותן האבנים האחרות שיכריז עליהן שר הפיתוח במנשר שיפורסם ברשומות כעל אבנים יקרות".

באופן דומה מגדירה פקודת המכרות גם מהן "מתכות יקרות":

"...כפלטינה, זהב וכסף ואותן המתכות האחרות שיכריז עליהן שר הפיתוח במנשר שיפורסם ברשומות כעל מתכות יקרות".

הגדרת "מחצבים שאינם יקרים" היא שיווית למונח "מחצבים יקרים". לכן, מדובר למעשה בכל המחצבים פרט למחצבים יקרים.

בפקודת המכרות ניתן למצוא גם הגדרות למונחים נוספים, ובכלל זה הגדרה ל"מחצבים אלוביאליים" (סעיף 1 לפקודה). להבחנות אלה שעורכת פקודת המכרות יש השלכה, בין היתר, על התמלוגים המשתלמים לגבי כל סוג מחצב, כפי שיפורט בהמשך.

א.1. סמכויות פיקוח

הפיקוח על הפעילות הנוגעת ל"מחצבים" ול"מחצבות" ודרכי הענקת הזכויות בהן נבדלת זו מזו.

א.1.א. הפיקוח על אופן הפעלת ה"מחצבים"

הפעילות ב"מחצבים" מתאפיינת בכך שבשלבם הראשונים לפעילות זו אין ערובה ודאית למציאתם וממילא להפקתם של המחצבים בכמויות מסחריות³¹. בהתאם, פקודת המכרות מבחינה בין השלבים השונים של הפעילות במחצבים ובטיבן של הזכויות הניתנות לגביהם. באופן כללי, פקודת המכרות קובעת דרך הכוללת ארבע "תחנות" לצורך קבלת זכות לכרות מחצבים ולהפיקם מן הקרקע:

- תחנה ראשונה - היתר לחיפוש או לחקירה.
- תחנה שנייה - רישיון החיפוש.
- תחנה שלישית - קבלת תעודת תגלית.
- תחנה רביעית - מתן זכות כרייה בדרך של חוזה חכירה לכרייה או "זכות כרייה".

כל אותן זכויות ניתנות על ידי המפקח על המכרות הפועל במשרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים (מכח סעיפים 4 ו-15 לפקודה).

³¹ יצוין כי במצב כיום, בנוגע למרבית המחצבים המופקים בשטח מדינת ישראל ישנה וודאות גבוהה על עצם הימצאותם, מיקומם וכמותם.

כאמור, בשלב הראשון קובעת פקודת המכרות כי ניתן להעניק "היתר לחיפוש" המאפשר ביצוע של פעולות חיפוש ביחס למחצבים הכוללות "את כל הפעולות הקשורות בחיפוש מחצבים והנחוצות למדי כדי לאפשר למחפש לבדוק עד לאיזו מידה נושאת בה האדמה מחצבים" (סעיף 1 לפקודה).

זכות נוספת שעוסקת בשלב דומה של הפעילות במחצבים היא "היתר לחקירה". גם היתר זה מקנה זכויות לחפש מחצבים כדי לבדוק את הייתכנות הפקתם. אולם בשונה מהיתר לחיפוש, כולל היתר לחקירה גם זכות בלעדית לחקור בשטח הכלול בהיתר וזאת בכפוף לכך שמבקש הגיש סקר גיאולוגי מתאים (סעיפים 16 ו-17 לפקודה).

בשלב הבא, ולאחר שהוכח פוטנציאל של תגלית מחצבים, קובעת פקודת המכרות כי יש לבקש רישיון לחיפוש. רישיון זה מקנה "זכות יחיד לחפש באזור המפורט ברישיון למשך תקופה שלא תהא עולה על המקסימום שייקבע לאותו מחצב או לאותם מחצבים שיפורשו ברישיון" (סעיף 24 לפקודה). כן מקנה רישיון החיפוש את הזכות "לקדוח [בקרע] ולעשות שם חפירות ושאר עבודות שתהיינה דרושות או רצויות כדי לברר אם יש באזור המחצבים המפורשים ברישיון] בכמויות כדאיות ואם אין" (סעיף 28(א) לפקודה).

התמשכה פעילות החיפוש ובעל רישיון החיפוש נוכח לדעת כי קיימים מחצבים בכמויות שיש כדאיות מסחרית להפקתם ולשיווקם, קובעת פקודת המכרות כי הוא "חייב להקים ציון על מקום תגלית באופן הקבוע" וכן לפנות בבקשה לקבל תעודת תגלית (סעיף 39(2) לפקודה).

עם קבלת תעודת התגלית זכאי בעליה לפנות בבקשה לקבל "זכות כרייה" או "זכות חכירה לכרייה" אשר משקפות את הזכויות המשמעותיות שניתנות בקשר למחצבים והמשקפות פעילות מסחרית לגביהם (סעיף 40 לפקודה).

א.1.ב. הפיקוח על אופן הפעלת ה"מחצבות"

הדרך המפורטת להסדרת הפעילות במחצבים אינה קיימת לגבי מחצבות. זאת שכן פעילות החציבה במחצבות אינה טומנת בחובה חוסר ודאות לגבי הפקת חומרי החציבה מן הקרקע בשלבים הראשונים. העיסוק במחצבות נעשה כבר בשלבי ההקצאה הראשוניים כאשר כבר ידועות היקף העתודות של חומרי החציבה המצויים במחצבה. משכך, אין רכיב של סיכון הכרוך בשלב פיתוח והקמת המכרה בפעילות חציבה.

על רקע זה קובעת פקודת המכרות כי לצורך קבלת זכות לחצוב די בקבלת "רישיון לחיצוב" שמהותו קבועה בסעיף 109 לפקודת המכרות. רישיון זה ניתן כיום על ידי שר התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים.

הפעילות במחצבות ובמחצבים טעונה תכנון והקצאת קרקעות במכרז

בנוסף לכל הדרישות והזכויות שניתנות על פי פקודת המכרות לצורך כריית מחצבים או חומרי חציבה, הדין בישראל מחייב בנוסף גם הסדרה תכנונית. לפיכך, קודם לפעולות הכרייה והחציבה נדרשים בדרך כלל בעלי הזכויות לקדם תכניות מתאימות בוועדות התכנון והבניה ובהתאם להוראות חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965. רוב הפעילות במחצבים ובחומרי חציבה נעשית בקרקעות מדינה. משכך, יש להקצות את אותן הקרקעות לצורך ביצוע פעולות אלה בהליכים המקובלים. מאז שנת 1993, נעשים הליכי הקצאת הקרקעות בהתאם להוראות חוק חובת המכרזים, התשנ"ב-1992, ותקנות חובת המכרזים, התשנ"ג-1993. תקנות חובת המכרזים מסדירות אף פטורים מיוחדים בתחום הקצאת הקרקעות במחצבות (למשל: תקנה 25(29) לתקנות חובת המכרזים, התשנ"ג-1993).

א.2. שיעורי התמלוגים על מחצבים וחומרי חציבה

ההבחנה בין מחצבים ובין חומרי חציבה הנכרים מ"מחצבות אינה משפיעה רק על דרכי הפיקוח, על הפעילות בהם ועל הקצאתם. זו משליכה גם על התמלוגים משולמים לגביהם.

1. לגבי מחצבים שאינם מחצבים יקרים קובע חלק ג' שבתוספת השלישית לפקודה כי גובה התמלוגים יעמוד על 2% בלבד משווי המחצב. שווי המחצב נקבע לפי שווי שוק. בהיעדר שווי שוק מחושב שווי החומר הגולמי במוצר הסופי בניכוי הוצאות. שווי המחצב נקבע בדרך של הסכם הנכרת בין החוכר למחכיר, ובאין הסכמה - בדרך של בוררות.
2. לגבי מחצבים יקרים קובע בחלק ג' שבתוספת השלישית לפקודה כי סכום התמלוגים ייקבע בהסכם שבין המחכיר לחוכר, אולם הסכום לא יפחת מ- 5% מן המחצב או משווי כשהוא במכרה. שווי המחצב נקבע כאמור, לפי שווי שוק, או - בהיעדר שווי שוק - מחושב שווי החומר הגולמי במוצר הסופי בניכוי הוצאות.
3. לגבי חומרי חציבה לא חל כיום הסדר תמלוגים סטטוטורי בין היתר בפקודה. התמלוגים על פעילות כריית חומרי החציבה במחצבות משתלמים לרשות מקרקעי ישראל על בסיס הסכמי וגובהם נקבע בהתאם להחלטות מועצת הרשות. להלן נרחיב במקצת בנושא זה.

א.2.א. התמלוגים המשולמים בגין הפעילות במחצבות

המדיניות הכללית בתחום תשלום התמלוגים בעניין חומרי חציבה נקבעה לראשונה על ידי ועדה בין משרדית שהוקמה לעניין זה על ידי הממשלה בשנת 1964. המלצותיה של הוועדה הבין משרדית אושרו במועצת מינהל מקרקעי ישראל (כיום רשות מקרקעי ישראל) בהחלטה 96 בעניין "מדיניות מתן הרשאות לכריית וחציבת חמרים" מיום 30.11.1970. על פי החלטה זו יעמוד שיעור התמלוגים עבור חצץ על שיעור של 4% ממחיר המכירה.

בשנת 1986 פורסם דוח מקצועי של חברת תה"ל אשר נשכרה על ידי המדינה ואשר בדקה את הצורך בעדכון התמלוגים. בהתאם לדוח, נכון לאותו שלב לא היתה הצדקה להעלות את גובה התמלוג בגין חצץ משיעור של 4%, כפי שנקבע בהחלטת המועצה משנת 1970.

בשנת 2003 פורסם דוח מקצועי עדכני בעניין התמלוגים בגין הפעילות במחצבות. דוח זה נערך על ידי חברת חושבה. על פי ממצאי הדוח, יש לשנות את אופן חישוב התמלוגים ואת גובהם כך שהבסיס לחישוב יהיה 25 ש"ח לטון והתמלוג יעמוד על 10% ממחיר זה (2.5 ש"ח).

בעקבות המלצותיה של חברת חושבה התקבלה ביום 11.1.2006 החלטת מועצה חדשה - החלטת מועצת מינהל מקרקעי ישראל 1074 בעניין "שיעור התמלוג עבור חציבת חצץ ואבן". בהתאם להחלטה זו נקבע מנגנון של תמלוג נומינאלי, צמוד למדד חומרי מחצבה של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, אשר העמידה את התמלוג על 7%-8% ממחיר המכירה. בנוסף, ההחלטה ביטלה את דמי השימוש שהיה נהוג לגבות בגין שטח החציבה ושילבה אותו בתוך התמלוג. נוכח כל אלה, קבעה החלטת המועצה כי: בשנת 2006 יעמוד התמלוג על שיעור של 2 ש"ח; בשנת 2007 על שיעור של 2.2 ש"ח; ובשנת 2008 על שיעור של 2.4 ש"ח. הוועדה הוסיפה וקבעה כי לאחר שנת 2008 יש להוסיף ולבחון את עדכון התמלוג ולהתאימו למאפייני השוק.

בהחלטתה האחרונה של הנהלת רשות מקרקעי ישראל בעניין זה מיום 24.12.2013 (החלטה 3471) נקבע התמלוג בגין חצץ ואבן על 4.3 ש"ח לטון או 8.6 ש"ח למטר מעוקב. רשות מקרקעי ישראל מפרסמת באופן שוטף מחירון תמלוגים לחומרי חציבה אשר נגבים על ידי הרשות. להלן מחירון תמלוגים עדכני כפי שהתפרסם על ידי רשות מקרקעי ישראל מיום 01.04.2014:

טבלה ג.2- מחירון חומרי גלם לשנת 2014³²

מחירון לחמרי גלם לשנת 2014 (בתוקף מ- 1.4.2014 ועד 30.9.2014) *				
סוג החומר	התשלום לטון בשקלים	התשלום לממ"ע בשקלים	התשלום לקש"מ לטון בשקלים	התשלום לקש"מ לממ"ע בשקלים
חצץ ואבן - גיר ודולומיט *	- 4.30	- 8.60	0.38	0.75
חצץ ואבן בזלת - (כולל חומר ואדי) *	- 4.30	- 8.60	0.38	0.75
אבן לקט/הכשרה לחצץ - גיר ודולומיט	8.89	17.79	0.89	1.78
אבן לקט/הכשרה לחצץ - בזלת	8.89	17.79	0.89	1.78
אבן לקט ללא עיבוד	15.11	30.22	1.51	3.01
אבן גיר/כורכר נסורה	17.91	44.78	0.72	1.80
אבן למוזאיקה	6.17	9.26	0.79	1.18
חול קוורץ לבטון	16.54	24.81	1.63	2.44
חול למילוי, לדיפון צנרת ולניפוי	5.64	8.46	1.70	2.55
חומרי מילוי	6.82	10.23	1.42	2.13
חיזרה וכורכר למצע ומילוי	11.32	22.63	0.67	1.35
מלט - חרסית ואבן	3.31		0.36	
אבן ליצור טון מלט (1275 ק"ג)	2.14			
חרסית ליצור טון מלט (275 ק"ג)	2.11			
חרסית לתעשייה (קאולין, שוקולד, חד"צ)	6.09	9.14	0.45	0.67
חול זך לזכוכית	5.45		0.56	
אבן גיר לסייד גולמי	3.93		0.28	
חמרה לגינה וחממות	5.76	8.64	1.10	1.65
גבס	3.92		1.17	
גיר לאבקות	6.07	10.93	1.49	2.67
בוץ ים המלח	331.86		33.29	
טוף	5.56	8.33	0.80	1.20
חול מישור רותם (דורש ניפוי)	3.67	6.61	0.26	0.47
פורצלניט	10.76			

³² מקור: רשות מקרקעי ישראל

מעבר למחירים אלו, בעבור מחצבות שאינן אבן וחצץ, משולמים לרשות מקרקעי ישראל דמי שימוש בקרקע לכל דונם בהתאם לייעוד הקרקע³³: 40 נח לדונם משולמים עבור קרקע המיועדת לחציבה; 20 נח לדונם בגין קרקע עם אופציה לחציבה ו-5% מערך הקרקע עבור שטחים נלווים כגון משרדים ומחסנים.

א.2.ב. תשלום תמלוגים בגין מחצבים שאינם יקרים – פוספטים ונחושת

כדוגמה לדרך קביעת התמלוגים בעניין מחצבים שאינם יקרים, ניתן לציין את עניינה של רותם אמפרט העוסקת בכריית הפוספטים בנגב.

לאורך השנים שילמה רותם אמפרט למדינה תמלוגים בהתאם למנגנון הקבוע בחלק ג' לתוספת השלישית בפקודת המכרות. עם זאת, בין המדינה ובין רותם אמפרט התגלעו מחלוקות לעניין חישוב סכום התמלוגים המגיעים למדינה. לפיכך, ובהתאם להוראות פקודת המכרות, פנו המדינה ורותם אמפרט להליך גישור.

בסיומו של ההליך הגישור נחתם ביום 15.2.2010 הסכם גישור בין המדינה - באמצעות החשכ"ל במשרד האוצר והמפקח על המכרות במשרד התשתיות הלאומיות - ובין רותם אמפרט (להלן - הסכם הגישור). בהסכם בין הצדדים פורטה נוסחת החישוב לקביעת גובה התמלוגים. בהסכם נקבע שגובה התמלוגים יעמוד על 2% מסכום המכפלה שלהלן: (הערך הבסיסי לטון סלע פוספט גולמי כפי שנקבע בתחנת הבדיקה האחרונה בהצמדה למחיר העולמי) X (מספר טונות הפוספט הגולמי שנכרה באותה שנה).

הסכם הגישור בא להסדיר את היחסים בין המדינה ובין רותם אמפרט, ככל שאלו נוגעים לתמלוגים לפי הפקודה. בד בבד, כפי שמציין הסכם הגישור, הוא אינו נועד למנוע מן המדינה לקבוע מדיניות פיסקאלית אחרת.

בהקשר זה קובע הסכם הגישור בסעיף 11.3 כי:

“...אין באמור בהסכם זה בכלל ובסעיף זה בפרט כדי לגבור או להתנות על כל תיקון חקיקה רלוונטי או תיקון שיבוצע בפקודת המכרות אם וככל שיבוצע”.

³³ בהתאם להחלטת המועצה דמי חכירת הקרקע אינם משולמים במחצבות אבן וחצץ וערך זה גלום בגובה התמלוג.

ב. הפעילות להפקת משאבי הטבע בים המלח

כאמור, בנוסף לפקודת המכרות קיימים חיקוקים אחרים שעוסקים בהסדרת התשתית המשפטית לפעילות במשאבי טבע. אחד החיקוקים האלה הוא חוק הנפט, התשי"ב-1952, שעוסק בהסדרת הפעילות במשאבי הגז הטבעי והנפט.

חיקוק נוסף הרלוונטי לענייננו הוא חוק זכיון ים המלח המסדיר את הפעילות להפקת משאבי הטבע השונים מים המלח. להלן נרחיב על ההסדרה המשפטית הקיימת מכוחו של חוק זה.

כפי שכבר צוין בחלקים קודמים של הדוח, ים המלח עשיר במינרלים שונים ובהם אשלג, ברום ומגנזיום.

בהפקת האשלג עוסקת מי"ה שהוקמה ב-1952 כחברה ממשלתית. ההפקה נעשית ממה שמכונה "בריכה 5" שהיא בריכת ענק באגן הדרומי של ים המלח ואשר בנוסף לפעילות הפקת האשלג יש לה גם שימושים נוספים, כדוגמת תיירות, טבע ונוף.

בהפקת הברום עוסקת חברת הברום אשר פועלת החל משנת 1962 מכוח זיכיון משנה שניתן לה על ידי מי"ה לשם הפקת ברום ותרכובות ברום מן מינרלים המצויים בים המלח.

בהפקת המגנזיום עוסקת חברת המגנזיום אשר הוקמה בשנת 1996.

בשנת 1968 הוקמה כי"ל כחברה ממשלתית שנועדה לאגד תחתיה את רוב החברות התעשייתיות הממשלתיות העוסקות בתחום הכימיה האנאורגנית בישראל, לרבות את פעילותה של מי"ה, חברת הברום וחברת המגנזיום.

בתחילת שנות ה-90 החליטה הממשלה לפתוח בהליך להפרטתה של כי"ל. עם השנים דיללה המדינה את אחזקותיה בכיל עד שבשנת 2000 היא חדלה להיות בעלת מניות בכי"ל. כיום מחזיקה המדינה רק במניית זהב בכי"ל.

זכויותיה של מי"ה בהפקת משאבי הטבע מים המלח מוסדרות בהוראות שטר זיכיון, שעוגן בחוק, בשנת 1961 עוד בתקופה שמי"ה היתה, כאמור, חברה ממשלתית (להלן: **שטר הזיכיון**). מעת לעת תוקן שטר הזיכיון על ידי הכנסת ובהתאם לתיקון האחרון שבוצע בחוק הזיכיון, יעמוד הזיכיון בתוקפו עד לשנת 2030.³⁴

סעיף 2 לשטר הזיכיון מפרט את עיקר הזכויות הנתונות למי"ה על פיו. סעיף 1 לשטר הזיכיון אף מוסיף ומבהיר כי זכויות אלה נתונות למי"ה "לכל מטרותיו ועל אף האמור בכל דין". בכל הקשור בהפקת המינרלים מים המלח, קובע סעיף 2(א) לשטר הזיכיון כי למי"ה כבעלת הזיכיון:

"הזכות הייחודית להשיג בדרך אידוי (שמשי או מלאכותי), צינון, כריה, חציבה או בכל דרך אחרת את מלחי-המחצבים, המחצבים והכימיקלים, בין בתמיסה

³⁴ ר': סעיף 4 לשטר הזיכיון.

ובין בצורה מוצקת, בים המלח ומתחתיו ולהתקינם לשיווק, למכרם ולעשות בהם".

סעיף 2(ב) לשטר הזיכיון מוסיף וקובע כי למי"ה תהא גם ככלל הזכות הייחודית "לעשות, להרחיב, לשנות, להחזיק ולהרוס, בים המלח ומתחתיו..." עבודות בינוי שונות במתחם ים המלח ובמפעליה ואילו סעיף 10 מבטיח לה "הנאה שלווה במשך תקופת הזיכיון".

אף שלמי"ה נתונות זכויות משמעותיות על פי שטר הזיכיון, הוא מטיל עליה במקביל גם חובות. החובה העיקרית המוטלת על מי"ה במסגרת שטר הזיכיון היא החובה לשלם למדינה תמלוגים בשל פעילותה בהפקת המשאבים. חובה זו מעוגנת בסעיף 15 לשטר הזיכיון. בעיקרו של דבר קובע סעיף זה בחלקים הרלוונטיים לענייננו כי מי"ה תשלם למדינה תמלוגים בשיעור של 5% (בניכוי הוצאות מסוימות) וזאת:

"בתמורה לכל הזכויות וזכויות היתר המוענקות לבעל הזיכיון [מי"ה] בשטר זיכיון זה..."³⁵.

סעיף 15 לשטר הזיכיון מוסיף ומעניק למדינה זכות לדרוש העלאה של שיעור התמלוגים בעבור הפקת אשלג מים המלח וזאת עד לשיעור של 10% מדי שנה לאחר שהייצור יחצה סף של מיליון טון אשלג ורק על הכמות העודפת.

במכתב משותף של שר האוצר ושר המסחר והתעשייה מיום 11.1.1995 למי"ה, כתבו השרים כי המדינה לא תדרוש העלאת תמלוגים על פי הזכות הנתונה לה בשטר הזיכיון, כאמור לעיל, וזאת עד לשנת 2010 (להלן - מכתב השרים)³⁶. כמו כן צוין במכתב כי החל משנה זו תוכל המדינה לדרוש דיון מחודש בהעלאת שיעור התמלוגים רק על הכמות העולה על 3 מיליון טונות אשלג בשנה.

שטר הזיכיון קובע כי במקרה של מחלוקת בנוגע ל"פירושו או ביצועו של זיכיון זה או של כל דבר הקשור בו או בדבר הזכויות והחובות של הצדדים לו" יש לפנות לבוררות.³⁷ ואכן, בעקבות טענות של המדינה הוגשה על ידה תביעה נגד מי"ה בהתאם למנגנון הבוררות הקבוע בשטר הזיכיון. עיקר טענותיה של המדינה בתביעה זו נוגעות לכך ששיעור התמלוגים הקבוע בשטר הזיכיון לא מועבר כראוי על ידי מי"ה.

פעילותה של מי"ה להפקת המשאבים מים המלח יוצרת סיכון מתמשך וזאת נוכח עליית המפלס הכרוכה בפעילות זו שהיא הכרחית לצורך הפקתם של משאבים אלה. בעיה זו איננה בעיה חדשה. לאורך השנים נעשו ניסיונות שונים לפתור אותה אולם אלה לא צלחו.

ביום 1.1.2012 קבלה הממשלה את החלטה מספר 4060 שעניינה "ביצוע ומימון פרויקט הגנות הקבע בים המלח והגדלת התמלוגים המשולמים למדינה". בעקבות החלטה זו נחתם ביום 8.7.2012 בין ממשלת ישראל ובין מי"ה הסכם קציר המלח המלא בבריכה מספר 5 (להלן: **הסכם הקציר**). הסכם

³⁵ ר': סעיף 15(א) רישא לשטר הזיכיון.

³⁶ ר': מכתבם של שר האוצר ושר התעשייה והמסחר מיום 11.1.1995 בעניין "שטר זכיון ים המלח - סעיף 15(א)(1) - תמלוגי כלוריד האשלג".

³⁷ ר': סעיף 26 לשטר הזיכיון.

הקציר מפרט את יעדי הפרויקט ואת דרכי ביצועו בין היתר באמצעות הצבת גבולות למפסלס הים. כמו כן קובע הסכם הקציר לוחות זמנים לביצוע הפרויקט.

ההסכם מוסיף וקובע את דרכי מימון פרויקט הקציר. על פי הסכם הקציר האומדן לעלותו הכוללת של פרויקט הקציר מוערך ב-3.8 מיליארד ש"ח שמתוכם מי"ה תישא בסך של 3.04 מיליארד ש"ח ואילו המדינה תישא ביתרת הסכום³⁸ (0.76 מיליארד ש"ח)³⁹. הסכם הקציר קובע את דרכי ההתקוות ההדדית בין המדינה ובין מי"ה וכן את דרך החלוקה בין הצדדים במקרה של חריגות מעלותו המוערכת של הפרויקט. בעקבות חתימת הסכם הקציר נדחתה העתירה שהוגשה נגד המדינה בהקשר זה.⁴⁰

סעיף 7.1 להסכם הקציר, שעניינו תמלוגים, קובע את הסכמתה של מי"ה להעלות גובה התמלוגים ל-10% בעד כל כמות של כלוריד האשלג שתמכור החברה. שינוי התמלוגים כאמור יחול, כך על פי הסעיף הרלוונטי בהסכם, "בשל מכירה מעבר ל-3,000,000 טון בשנה, החל מיום 1.1.2010, ומעבר ל-1,500,000 טון בשנה - החל מיום 1.1.2012". בעקבות הסכמה זו התייתרו טענותיה של המדינה בעניין זה בהליך הבוררות וכתב התביעה תוקן בהתאם. יצוין כי קודם לחתימה על הסכם הקציר התקבלה בממשלה החלטתה המאשרת את עיקרי ההסדר.

סעיף 7.2 להסכם הקציר קובע כי הסכמתה של מי"ה להעלת התמלוגים תבטל במקרה בו יכנס לתקפו חוק אשר משנה את המדיניות הפיסקלית לגבי כריית המחצבים מים המלח.

ב.1. בוררות ים המלח

בשנת 2011 הגישה המדינה תביעה על סך 291 מיליון דולר כנגד חברת מי"ה. עניינה של התביעה מתמקד בטענת המדינה, לפיה במשך שנים חברת מי"ה לא שילמה למדינה את מלוא התמלוגים המגיעים לה.

כאמור, בסעיף 15 לחוק הזיכיון נקבע התמלוג שעל מי"ה להעביר לידי המדינה כנגד הזכות להפקת מחצבי ים המלח. בסעיף נקבע כי על מי"ה לשלם למדינה תמלוגים בשיעור של 5% משוויים של שתי קבוצות מוצרים: חומרי גלם המופקים מים המלח ומוצרי המשך המורכבים מחומרי גלם המופקים מים המלח ומחומרים נוספים שאינם מים המלח.

סעיף 15(א) לחוק הזיכיון המסדיר את סוגיית התמלוגים, קובע כדלקמן:

15. (א) בתמורה לכל הזכויות וזכויות היתר המוענקות לבעל הזכיון בשטר זכיון זה... ישלם בעל הזכיון לממשלה, החל מהשנה המתחילה ב-1 באפריל 1970 ולאחר מכן בכל שנה את התמלוגים הבאים, דהיינו:

(1) תמלוג השווה ל-5% משווי של כלוריד האשלג, ברום וכלוריד המגנזיום מתוצרת המפעל הנמכרים באותה שנה ושוי זה יורד באופן הנזכר להלן.

³⁸ ר': סעיף 4.1 להסכם הקציר.

³⁹ הסכם הקציר קובע את דרכי ההתקוות ההדדית בין המדינה ובין מי"ה וכן את דרך החלוקה בין הצדדים במקרה של חריגות מעלותו המוערכת של הפרויקט.

⁴⁰ ר': בג"ץ 2640/06 התאחדות המלונות בים המלח נ' מדינת ישראל (טרם פורסם, 1.2.2012).

...

(2) תמלוג השווה ל-5% משוים של מוצרים, פרט למוצרים הנזכרים בתת-סעיף (1) לעיל מתוצאת המפעל והנמכרים באותה שנה והמורכבים או המכילים מלחי-מחצב, מחצבים וכימיקלים שיושגו מים-המלח, ושווי זה יודא באופן הנזכר להלן...".

לאחר שהתברר למדינה כי במשך שנים מי"ה לא שילמה תמלוגים על חלק ניכר מן התרכובות ומוצרי ההמשך אשר יוצרו מחומרי הגלם המופקים מים המלח, הגישה המדינה תביעה לבוררות.

עיקר טענת המדינה בבוררות היא, כי מי"ה העבירה את מרבית ייצור התרכובות ומוצרי ההמשך לחברות בנות או אחיות, ובגין הייצור והמכירה של תרכובות אלה לא שילמה תמלוגים למדינה, וזאת בניגוד להוראות שטר הזכיון. המדינה הוסיפה וטענה כי מי"ה אף העבירה לאותן חברות בנות ואחיות את חומרי הגלם במחירים שלא שיקפו מחירי שוק ועל כן שילמה למדינה תמלוגים מופחתים.

מנגד, מי"ה טענה, כי חובת התמלוגים מוגבלת לאזור הגאוגרפי של סדום בלבד. מכיוון שהייצור של מרבית התרכובות ומוצרי ההמשך נעשה מחוץ לאזור סדום, מוצרים אלו למעשה פטורים מחובת תמלוגים לטענתה.

הסוגיה המונחת לפתחם של הבוררים היא שאלת פרשנותו המשפטית של שטר הזכיון. שאלה בה הוועדה אינה עוסקת.

סיכום

להלן ריכוז ההיטלים והכנסות המדינה על בסיס המצב הפיסקאלי הקיים על משאבי הטבע בישראל:

טבלה ג.3- ריכוז המערכת הפיסקאלית הקיימת על משאבי הטבע בישראל 2014

נחשת	ברום ומגנזיום	אשלג		חול	חצץ		פוספט	מים מינרלים	גז ונפט	
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	מס חברות
2%	5%	5%	עד 1.5 mt	עפ"י מכרז	4.3	ללא מכרז	2%	-	12.5%	תמלוג
		10%	מעל 1.5 mt		כ-16	עם מכרז				
-	-	-	תשלום לקרן שיקום מחצבות 4%	תשלום לקרן שיקום מחצבות 0.25 ₪	תשלום לקרן שיקום מחצבות 1%	0.37 ₪	תשלום לקרן לשיקום מכרות פוספט 2.5 סנט לטון	היטל ריווחי גז ונפט 50%-0%	היטל הפקה 2 ₪ לקוב	היטלים נוספים
-	75 מיליון ₪	325 מיליון ₪	200 מיליון ₪	20 מיליון ₪	-	300 מיליון ₪	-	41	סכום הכנסות שנתי	

⁴¹ הסכום הוא בקירוב ובגין תמלוגים בלבד (שנת 2012)

פרק ד' - משמעות המצב הקיים

משאבי הטבע הם נכס בבעלות הציבור. המדינה כנאמן של הציבור מעניקה זכות לגורמים פרטיים להפיק את המשאבים באמצעות הענקת רישיונות וזיכיונות המבוססים על מערכת החקיקה. העברת זכות ההפקה לגורם פרטי מבטיחה כי הגורמים המתאימים לכך יפיקו את המשאבים באופן שיביא להשאת תועלתם ועל ידי כך גם חלקה של המדינה, הנגזר מהכנסותיהם, יובטח. העברת זכות ההפקה לגורם כזה או אחר אין בה כדי להעביר את כל הרווח הגלום במשאבים, הנמצאים בבעלות הציבור, לידי גורם אחד. העברת הזכות היא, כאמור, להבטיח השקעה יעילה והשאת רווחים. כדי לעמוד ביעד זה על הממשלה להבטיח ליזם הפרטי רווח נורמאלי, ההולם את רמת הסיכון הגלומה בפעילות ההפקה⁴². על מנת להביא לצדק חלוקתי של משאבי הטבע הנמצאים בבעלות הציבור ובהתאם לתיאוריה הכלכלית, רווח מעל הרווח הנורמאלי, ככל שישנו, יכול וראוי שיעבור לידי כלל הציבור.

חלק המדינה ברווחי החברות העוסקות בהפקת משאבי הטבע בישראל משתלם למדינה כיום על ידי החברות באמצעות שני כלים: גביית תמלוגים וגביית מס חברות. כפי שפורט בתיאור המצב הקיים, שיעור התמלוגים המשולמים למדינה בעבור השימוש במשאבים, כמו גם אופן חישוב התמלוג, משתנים בין משאב למשאב. באשר למס חברות, ככלל, שיעורו אחיד בין כל החברות, למעט חברות הפועלות תחת חוקים מיוחדים במסגרתם מוענקות הטבות מס.

על רקע האמור לעיל קמה ועדת ששינסקי הראשונה במטרה להחיל משטר מס חדש אשר יבטיח חלק ראוי לציבור במשאבי הגז והנפט. מסקנותיה של ועדת ששינסקי הראשונה היו כי הציבור אינו מקבל את חלקו הראוי במשאבי הגז והנפט ולפיכך המליצה הוועדה על שינוי משטר המיסוי החל על משאבי הגז והנפט. בהמשך למסקנות ועדת ששינסקי הראשונה, לחקיקה שבאה בעקבותיה ובמסגרת השלמת ההסדרה על חלק הראוי לציבור ממשאבי הטבע בישראל, הוקמה הוועדה. כפי שמצוין בדוחותיהם של ה-IMF ויועצי הוועדה, הטעמים שעמדו בסיס הקמת ועדת ששינסקי הראשונה מתקיימים גם בבסיס הקמת ועדה זו.

בדומה לאופן עבודת ועדת ששינסקי הראשונה, פנתה הוועדה תחילה לבחון את רווחי היתר הגלומים במשאבים ואת חלק הציבור ברווחים אלה. ממצאי הוועדה מעלים כי המצב שהיה קיים בתחום משאבי הגז והנפט ערב הקמת ועדת ששינסקי הראשונה דומה למצב הקיים היום, באשר לשאר משאבי הטבע. בחינת הנתונים על ידי הוועדה העלתה כי פעילות משאבי הטבע בישראל מניבה שיעורי רווחיות הגבוהים בצורה משמעותית משיעורי רווחיות נורמאליים לענף וכי הציבור לא מקבל את חלקו הראוי במשאבים אלה.

⁴² ראה נספח ג' A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014 ע"מ 3 פסקה 9.

בחינת המצב הקיים נעשתה על בסיס נתונים שהגיעו לוועדה בעקבות היתר מיוחד שניתן לחבריה על ידי מנהל רשות המסים וחלקם האחר של הנתונים הוגש לוועדה בכפוף לכך שלא יתגלה, בשל הוראות חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998. לאור העובדה שהממצאים על שיעורי הרווחיות של משאבי הטבע מבוססים על נתונים אלו, לא ניתן יהיה לפרטם בדוח זה. יחד עם זאת, ועל בסיס נתונים ציבוריים, עשתה הוועדה מאמץ להציג לציבור תמונת מצב שתמחיש את המצב הקיים תחת הנסיבות האמורות. לאור זאת, הצגת הדברים בפרק זה ממחישה את העובדה שקיימים ריווחי יתר בתחום זה אך לא ממחישה את רמתם הגבוהה של ריווחי היתר, כפי שאלו באים לידי ביטוי בבחינת הנתונים שהוצגו בפני הוועדה.

בפרק זה נבחן את רמת הרווחיות הנובעת ממשאבי הטבע בישראל, בחלוקה לפי קבוצות משאבי הטבע במצב הקיים, ואת חלקה של הממשלה ברווחים אלו. לצורך כך נבחנו שיעורי הרווחיות התפעולית בכל אחד מקבוצות המשאבים, שיעורי התשואה על הנכסים וכן חלק המדינה המתקבל בהינתן שיעורי רווחיות שונים נכון להיום.

מחצבים

א. רווחיות

המחצבים המופקים כיום בארץ הם אשלג, ברום, מגנזיום ופוספט, המופקים על ידי חברת מי"ה, חברת הברום, חברת המגנזיום וחברת רותם אמפרט, בהתאמה. חברות אלו אינן חברות ציבוריות והמידע אודות שיעורי הרווח שלהן הגיע לוועדה בכפוף לכך שלא יתגלה ולפיכך לא ניתן להציג את הנתונים שהוצגו בפני הוועדה לגביהן כלל. עם זאת, על מנת לשתף את קוראי דוח זה בעצם קיומו של רווח עודף במשאבים אלו נעזר בפרק זה בנתוני כי"ל, שהיא חברה ציבורית, המאגדת תחתיה את כל החברות שנמנו לעיל. הדוחות הכספיים של כי"ל אינם מאפשרים לבדוד באופן מוחלט את פעילות הפקת המשאבים מיתר פעילות החברה, אך ניתן ללמוד מהדוחות על הרווחיות במגזרים השונים, כפי שניתן לראות בטבלה להלן. הטבלה מציגה את שיעורי הרווח התפעולי בחלוקה לפי מגזרי הפעילות של כי"ל כפי שמדווחים על ידיה לשנים 2007-2013.⁴³ הטבלה מציגה את הרווחיות של כי"ל בחלוקה לאשלג, פוספט, כי"ל מוצרים תעשייתיים ו"כי"ל מוצרי תכלית". יצוין כי פעילות הפקת הברום האלמנטרי כלולה במסגרת "כי"ל מוצרים תעשייתיים".

⁴³ כי"ל פועלת באמצעות שלושה מגזרים ניהוליים: 1. מגזר דשנים (בו מבוצעים תהליכי הייצור של הפקת חומרי הגלם וייצור ושיווק של אשלג, פוספט ודשנים מיוחדים). 2. מגזר מוצרים תעשייתיים (הפקת ברום מים המלח וייצור ושיווק תרכובות ברום וורחן). 3. מגזר מוצרי תכלית (בעיקר ייצור, שיווק ומכירה של מגוון מוצרי המשך על בסיס פוספט).

טבלה ד.1- שיעורי רווח תפעולי במגזרי כי"ל 2007-2013⁴⁴

כיל - דוח מאוחד	כיל מוצרי תכלית	כיל מוצרים תעשייתיים	כיל דשנים			2007
			סך הכל	פוספט	אשלג	
18.1%	8.3%	15.8%	24.5%	15.1%	29.3%	2007
33.8%	16.5%	8.4%	47.5%	28.0%	58.3%	2008
20.6%	12.3%	2.1%	33.7%	1.5%	49.5%	2009
23.7%	13.8%	15.7%	31.1%	10.3%	40.1%	2010
27.3%	12.8%	19.3%	34.0%	12.2%	47.2%	2011
24.0%	12.2%	15.3%	30.4%	9.4%	45.3%	2012
17.6%	12.4%	8.8%	22.5%	4.5%	36.5%	2013

הנתונים המוצגים בטבלה מלמדים על הרווחיות הגבוהה של כי"ל מהפקת דשנים בכלל ובתחום האשלג בפרט. בתחום האשלג ניתן לראות לדוגמא שהרווחיות מושפעת במידה רבה מהמחירים העולמיים. בשנת 2008 חלה עליה דרמטית במחירי האשלג אשר גרמה לעליה מקבילה בשיעורי הרווחיות של מגזר האשלג, שעמד בשנה זו על 58.3%, זאת לעומת שיעורי רווחיות של 29.3% בשנה הקודמת. עוד ניתן לראות כי בשנת 2013 חלה ירידה בשיעור הרווחיות לאור ירידת מחירי האשלג בשנה זו. משכך ניתן להסיק ולומר כי הרווחיות משתנה יחד עם התנודות במחירי האשלג, כך שעליה במחירי האשלג היא זו שמביאה לעליה משמעותית בשיעורי הרווחיות ולהפך.

בעבודה שערך פרופ' רוברט פינדייק עבור הוועדה נבחן שיעור הרווחיות התפעולי המקובל בסקטור הכרייה⁴⁵. פרופ' פינדייק טוען כי שיעור רווחיות תפעולית העומד על כ-15% משקף רווחיות נאותה עבור חברות בתחום הכרייה. משמע, כל שיעור רווחיות תפעולית מעל 15% ניתן להגדירו כ"רווחיות יתר".

הנתונים אודות המגזרים המפורטים בטבלה מציגים נתונים הכוללים את פעילות כי"ל בכלל חברות הקבוצה בארץ ובעולם. לאור העובדה שהטבלה כוללת את כלל פעילות כי"ל לפי מגזרים, לרבות פעילות חברות שונות שאינן עוסקות בהפקת משאבי הטבע בישראל בלבד, הנתונים אינם מצביעים באופן מדויק על הרווחיות הנובעת מהפקת משאבי הטבע בישראל ומוטים כלפי מטה מהסיבות שיפורטו להלן:

- **אשלג- כי"ל מפיקה אשלג בשלושה מקומות שונים בעולם – אנגליה, ספרד וישראל.** הנתונים המוצגים בטבלה כוללים שיעורי רווחיות בגין מכירות האשלג משלושת המקומות,

⁴⁴ מתוך הדוחות הכספיים של כי"ל לציבור.

⁴⁵ ראה נספח ג' A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014

בישראל ומחוצה לה. בשל העובדה שלהפקת אשלג בישראל יתרונות ייחודיים ביחס לאלו הקיימים באירופה (בטכנולוגית ההפקה; ביכולת האחסון; ביתרון לגודל הטמון בהפקתם) שיעורי הרווחיות בישראל בגין הפקת אשלג גבוהים משמעותית משיעורי הרווחיות הנובעים מהפקת אשלג בספרד ואנגליה. לפיכך, שיעורי הרווחיות בגין הפקת אשלג בישראל גבוהים משיעורי הרווחיות המצוינים בטבלה לעיל.

- **פוספט**- פעילות הפקת הפוספט, כפי שהיא מדווחת בטבלה שלעיל, כוללת הן את פעילות הפקת המחצב והן את פעילות תעשיית ההמשך ולכן הנתונים המוצגים בטבלה אינם משקפים את נתוני הרווח הנובעים מהפקת הפוספט.
- **ברום**- פעילות כריית הברום נכללת בסקטור "כיל מוצרים תעשייתיים". שיעור הרווחיות הנובע מהפקת הברום גבוה משמעותית משיעור הרווחיות אשר מציגה "כיל מוצרים תעשייתיים" משתי סיבות: האחת, "כיל מוצרים תעשייתיים" מוכרת חלק מהברום האלמנטרי ל"כיל מוצרי תכלית". כפי שטענה המדינה במסגרת הליך הבוררות מול מי"ה, והדברים מפורסמים, בחינת מחירי המכירה לצדדים הקשורים, מעלה כי המכירה נעשית בעד מחיר הנמוך מהמחיר המקובל בעסקאות דומות בעולם. השנייה, בדומה לפוספט, הנתונים המוצגים בטבלה כוללים הן פעילות הפקת המשאב והן את חלק מפעילות תעשיית ההמשך ולכן אינם משקפים את נתוני הרווח הנובעים מהפקת הברום.

יתרה מכך, בדוחות הכספיים שכי"ל פרסמה לציבור צוין כי הזכיון שניתן לחברה להפקת מחצבי ים המלח מעניק לה יתרון תחרותי בהשוואה לחברות אחרות המפיקות משאבים אלו. יתרון זה נובע משיטת ההפקה הייחודית לים המלח, לפיו ההפקה נעשית באמצעות בריכות אידוי ולא באמצעות כרייה בעומק האדמה. שיטה ייחודית זו, מקטינה משמעותית את עלויות ההפקה וטומנת בחובה פוטנציאל עצום לרווחים, וזה לשון הרוח התקופתי שפרסמה כי"ל החברה לשנת 2012:

"גישה לנכסים אלו מספקת לנו זרם רציף ויציב של חומרי גלם ומאפשרת לנו לייצר מגוון רחב של מוצרים וביחס עלות-תועלת אטרקטיבי... מתקני הייצור... בים המלח נהנים מעלויות יצור נמוכות הודות לריכוזים הגבוהים והכמויות הכמעט בלתי מוגבלות של מינרלים הנמצאים בים המלח והעלות הנמוכה של ההפקה... חסכוני יותר בהשוואה לחלופות אחרות... האקלים בים המלח מאפשר לחברה לאחסן בעלות נמוכה במיוחד... כיל נהנית מעלויות שינוע ולוגיסטיקה נמוכות יחסית, וזאת בשל הקירבה הגיאוגרפית של המתקנים שלנו בישראל לנמלי הים... והשווקים העיקריים שלנו... הצפויים גם לצמוח בקצב מהיר יותר."

ב. תשואה על הנכסים

אחד המדדים הבולטים למדידת התשואה על הנכסים הוא מדד שיעור ההחזר הפנימי (IRR). מדד זה מבטא את שיעור ההיוון שיוביל לכך שהערך הנוכחי הנקי של סך ההשקעות וההכנסות של החברה יהיה אפס.

הוועדה בחנה את התשואה המגולמת בהשקעה במי"ה החל משנת 1995, אז הועבר גרעין השליטה מהמדינה לידיים פרטיות, ועד שנת 2030, תום תקופת הזכיון. החישוב לקח בחשבון את הרכישה של מי"ה וכן את יתרת העלות המופחתת של הנכסים בסוף תקופת הזכיון. התחזית לשנים הקרובות נבנתה תחת ההנחות הבאות: שיעור ההשקעה השנתי יהיה זהה להשקעה הממוצעת בעשר השנים האחרונות, בתוספת ההשקעות הנחוצות לפרויקט קציר ים המלח; התחזית להכנסות נבנתה על סמך מחיר אשלג עולמי של \$350 (CIF). חישוב שיעור ה-IRR של מי"ה לשנים 1995-2030, בהשוואה לשיעור התשואה הנורמאלי להשקעה בענף הכרייה אשר נע בין 9%-13%, בהתאם לחוות דעתו של פרופ' פינדייק⁴⁶, מעלה כי שיעור התשואה של מי"ה גבוה באופן משמעותי מהשיעור הנורמלי⁴⁷.

ג. חלק המדינה (GT)

מהנתונים שהוצגו לעיל עולה כי המחצבים בישראל מניבים למחזיקים בהם שיעורי רווחיות ותשואות הגבוהים משמעותית משיעורי רווחיות ותשואה מקובלים בענף. כעת נבחן מהו חלק המדינה שהתקבל לאורך השנים מהרווחים שנבעו מהפקת המחצבים וכן את חלק המדינה הצפוי להתקבל תחת משטר המס הקיים, כמפורט להלן. נהוג לבחון את שיעור חלק המדינה באמצעות חלוקת סך המסים ששולמו למדינה (מס הכנסה ומיסים יעודיים) ברווח אשר החברה מניבה מהפקת המשאב לפני מס ותמלוגים (Government Take).

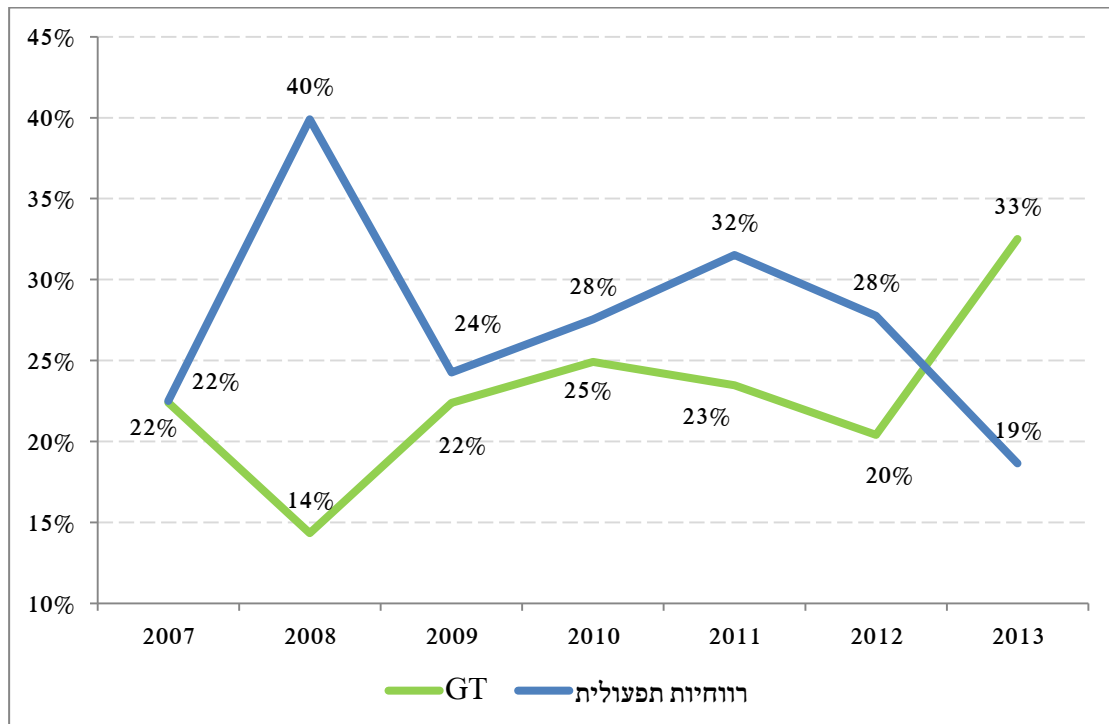
להלן גרף אשר אומד את שיעור ה-GT מהרווחים שמקורים בהפקת משאבי טבע בשבע השנים האחרונות, וכן שיעורי רווחיות המחצבים בשנים הרלוונטיות.

יצוין כי הנתונים המוצגים מתבססים על הנתונים הציבוריים שמפרסמת כי"ל ולפיכך מדובר באומדן בלבד. האומדן התבסס על פרסומי החברה בדבר שיעורי הרווחיות בענפי כי"ל דשנים וכי"ל מוצרים תעשייתיים ועל שיעור מס הכנסה ששילמה החברה כולה.

⁴⁶ ראה נספח ג' A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014

⁴⁷ יצוין כי פרופ' פינדייק בחן בחוות דעתו שני מדדים: מדד רווחיות, הבוחן את הרווח ברמה השנתית כאחוז מההכנסה, וממד התשואה על השקעה, הבוחן את התשואה שהניבה ההשקעה בנכסים לאורך חיי הפרויקט.

תרשים ד.1 - שיעור ה-GT בגין מחצבים 2007-2013

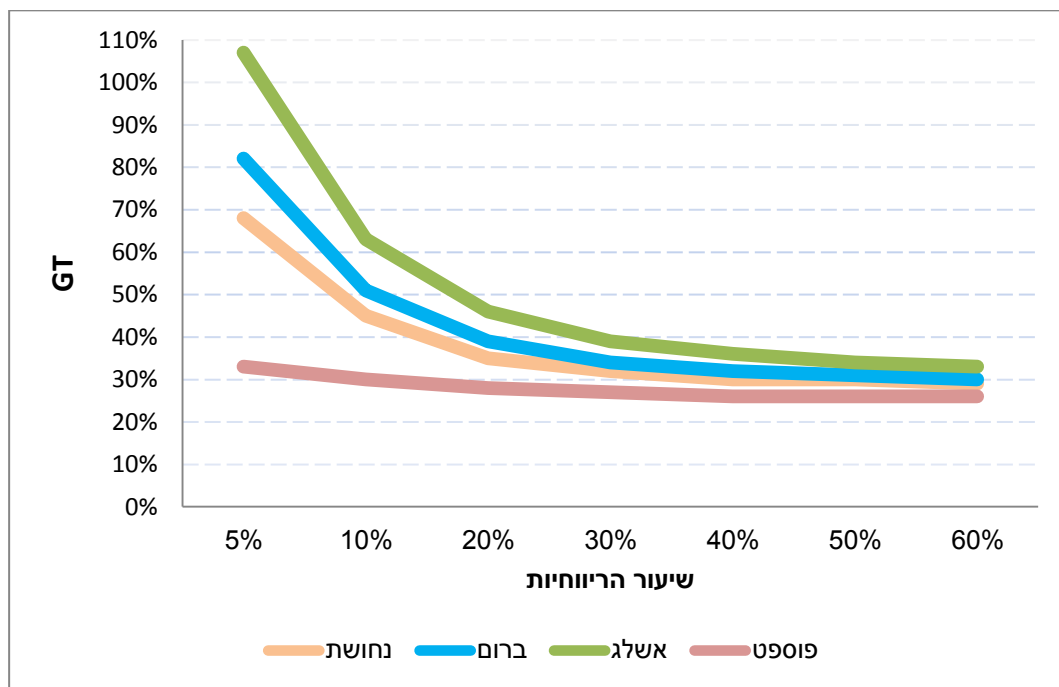


התרשים מלמד כי שיעור ה-GT עולה כאשר רווחיות החברה יורדת ולהיפך. חישוב הנתונים המוצגים בתרשים מעלה כי שיעור ה-GT הממוצע בשבע השנים האחרונות בענף המחצבים עמד כ-23%. כפי שנראה בהמשך מדובר בשיעור נמוך מאוד באופן יחסי.

ביטוי אחר לכך שהציבור אינו מקבל את החלק הראוי לו ברווחיות כי"ל כאשר שווי המשאבים עולה בא לידי ביטוי בהשוואת סך התמלוגים שקבלה המדינה לשיעור חלוקת הדיבידנדים של כי"ל לבעלי מניותיה. כאמור לעיל, החל משנת 2006 חלה עליה במחירי הסחורות העולמיים כאשר מגמה זו הגיעה לשיאה בשנת 2008. בעוד שבשנים 2000-2005 העבירה החברה לידי בעלי מניותיה, בממוצע, דיבידנד העומד על כ-50 מיליון דולר בשנה, בשנים 2006-2012 העבירה החברה לידי בעלי מניותיה כ-500 מיליון דולר בשנה. בחינת סך התמלוגים המשולמים למדינה בשנים הרלוונטיות העלה כי בשנים 2000-2005 עמד סך התשלומים על כ-20 מיליון דולר בשנה, בשנים 2006-2012 העבירה החברה לידי בעלי מניותיה כ-60 מיליון דולר בשנה. בחינת רווחי כי"ל מעלה כי חלק הארי של הרווחים אשר אפשר חלוקת דיבידנד זו טמון ברווחים הנובעים ממשאבי הטבע אותם מפיקה כי"ל. הנה כי כן, בעוד שחלקה של המדינה מפעילותה של מי"ה עלה במשך אותה תקופה פי 3, חלקם של בעלי מניות כי"ל עלה פי 10. מכאן, משטר המיסוי הנוכחי מביא לידי כך שהנהנים העיקריים מעליית מחירי המשאבים הם בעלי מניות חברת כי"ל ולא הציבור בישראל שהוא הבעלים של המחצבים הללו.

כאמור, בשנים האחרונות בוצעו שני שינויים אשר מגדילים את שיעור ה-GT בענף המחצבים: העלאת שיעור התמלוגים המוטלים על הפקת אשלג מעל 1.5 מיליון טון (במסגרת הסכם הקציר); החרגת פעילות הפקת המחצבים מחוק עידוד השקעות הון אשר מביאה להעלאת שיעור מס החברות בגין הפקת מחצבים לשיעור מס החברות הסטטוטורי הקבוע בפקודת מס הכנסה. להלן תרשים המציג את שיעור ה-GT הצפוי בגין כל אחד מהמחצבים, תחת ההנחה כי בגין הפקת המשאבים תשלם החברה את מס החברות הסטטוטורי הקבוע בפקודת מס הכנסה ותחת הנחת שיעור התמלוגים העדכני ברמות רווחיות שונות.

תרשים ד.2 - שיעור ה-GT הצפוי לפי משאבים, בשיעורי רווחיות שונים

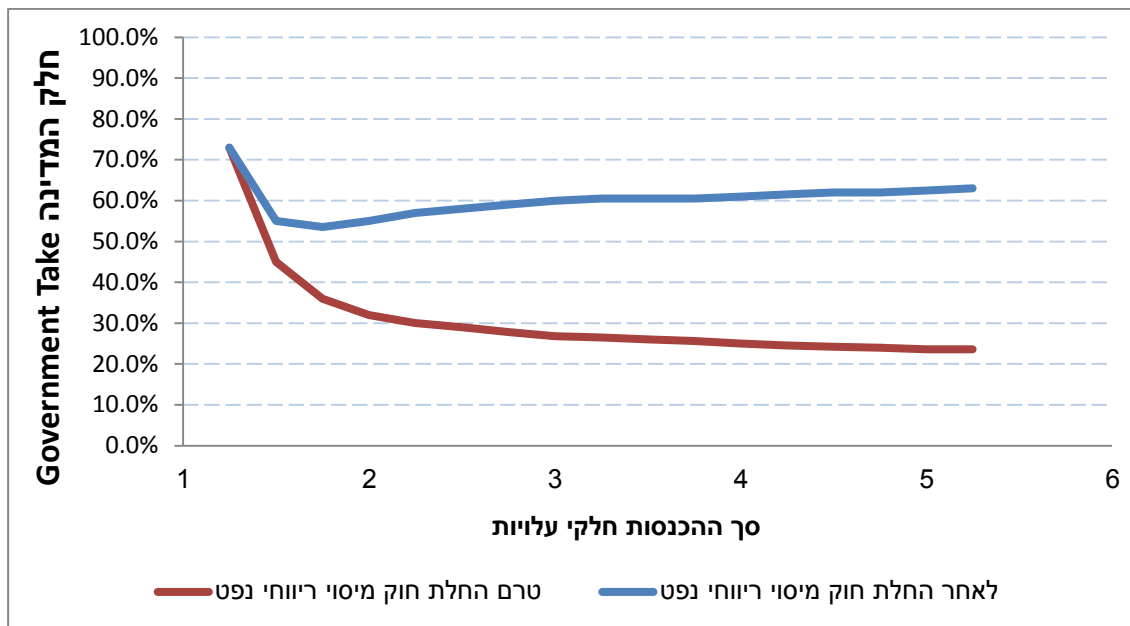


מהתרשים ניתן ללמוד כי שני השינויים שבוצעו על ידי המדינה הביאו לגידול בשיעור ה-GT המתקבל בגין כל אחד מהמחצבים, אך גם לאחר נקיטת אמצעים אלו, בוודאי בשיעורי הרווחיות הגבוהים, חלק המדינה המתקבל בגין כל אחד מהמחצבים נמוך למדי והוא עומד על כ-30%.

כפי שפורט לעיל ועדה זו מהווה נדבך משלים לוועדת ששינסקי הראשונה והעקרונות שעמדו בבסיס ההחלטה להקים את ועדת ששינסקי הראשונה קיימים גם בבסיס ההחלטה על הקמת ועדה זו. כזכור ערב החלת חוק מיסוי רווחי נפט, שיעור ה-GT במשאבי הגז והנפט נע בין 24%-31%.

לשם השוואה בין משאבי הנפט והגז למשאבי הטבע האחרים נבחן את שיעור ה-GT המתקבל בגין רווחי גז ונפט לאחר החלת חוק מיסוי רווחי נפט.

תרשים ד.3- שיעור ה-GT במשאבי הגז והנפט

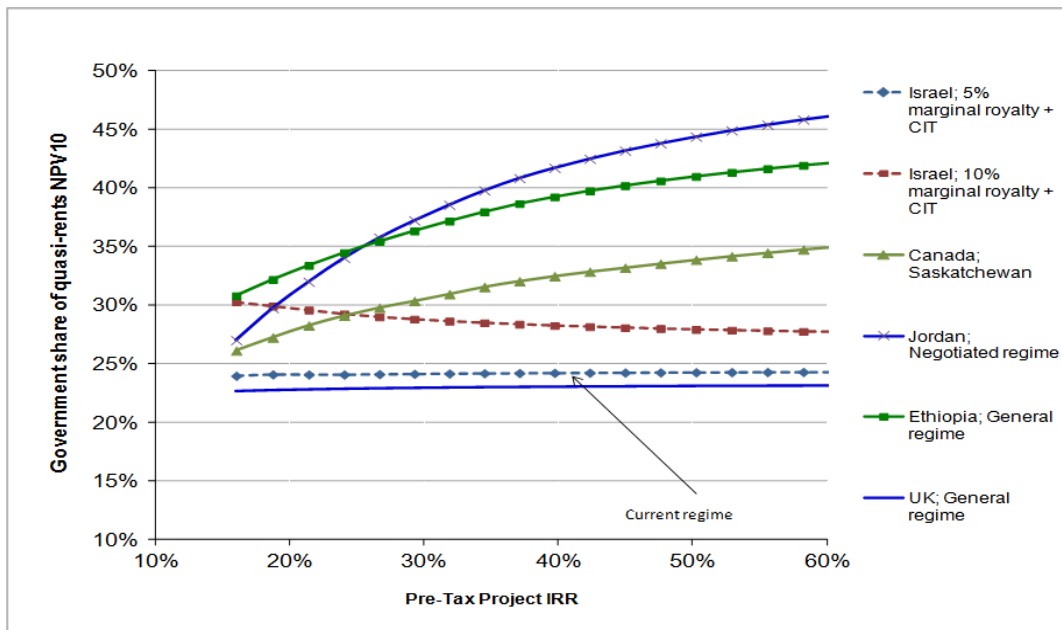


ניתן ללמוד מהתרשים כי לאחר החלת חוק מיסוי רווחי נפט, שיעור ה-GT בתעשיית הגז והנפט, בפרויקטים המגלמים תשואה מעל התשואה הנורמאלית, נע בין 52% ל-62%, וכי שיעורו עולה יחד עם העלייה ברווחיות הפרויקט.

מהאמור לעיל עולה כי שיעור ה-GT בתעשיית המחצבים בישראל נמוך משמעותית משיעור ה-GT המתקבל ממשאבי הגז והנפט. עוד עולה, כי בעוד מודל המס המוחל על תעשיית הגז והנפט מבטיח כי שיעור ה-GT יעלה יחד עם עליה בשיעורי הרווחיות, שיעור ה-GT בתעשיית המחצבים רגרסיבי ואינו מבטיח כי חלק המדינה יעלה כאשר שיעורי הרווחיות עולים.

לאור העובדה שאשלג הוא משאב הטבע המשמעותי ביותר בישראל וכן לאור העובדה שקיימים נתונים פומביים לגביו, נציג להלן את ההשוואה שנערכה בדו"ח ה-IMF המציגה את שיעור ה-GT בפרויקטים בתחום האשלג במספר מדינות בעולם כפונקציה של תשואת הפרויקט (התרשים מציג פרויקטים מייצגים על בסיס מחירי אשלג שונים).

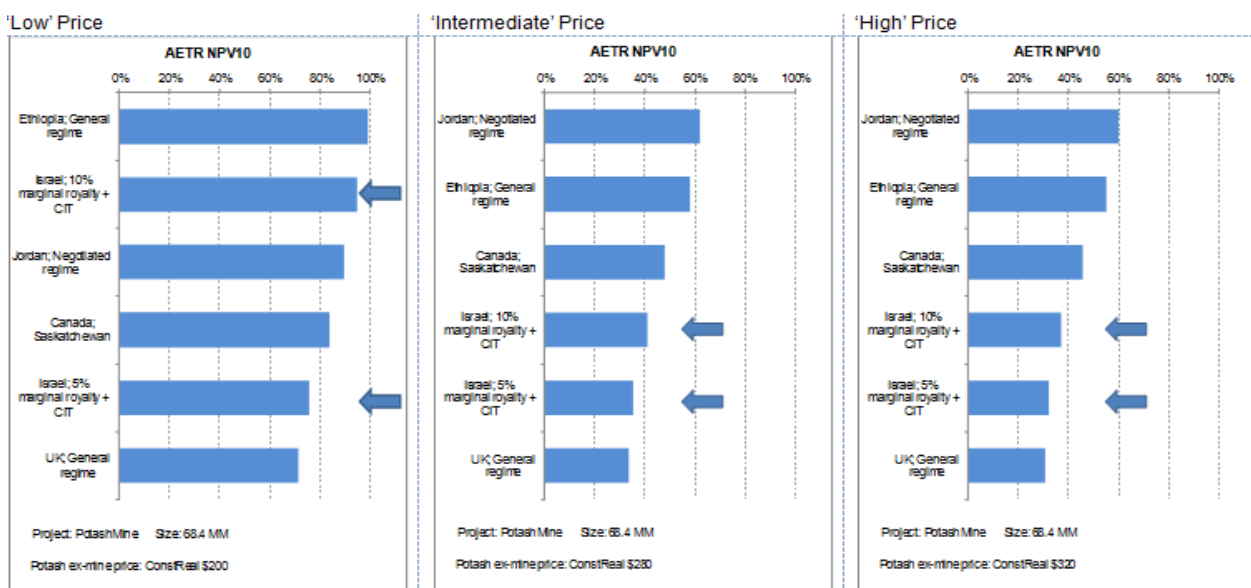
תרשים ד.4- שינויים בחלק הממשלה ביחס לשינוי ברווחיות



מהתרשים עולה כי בשיעורי תשואה נמוכים שיעור ה-GT בישראל הוא מהנמוכים בעולם. עוד עולה, כי במידה ומחירי האשלג ירדו בצורה משמעותית, שיעור ה-GT בישראל, יהיה מהגבוהים בעולם. עלייה חדה בשיעורי ה-GT תחת שיעורי תשואה נמוכים אינה טובה ליזם, שכן היא מביאה לנטל מיסוי גבוה יחסית דווקא כאשר רווחיות החברה יורדת. במצב הנוכחי, בהינתן ירידה במחירי האשלג לרמות מחירים נמוכות שנצפו בעשור הקודם, משטר המיסוי עלול להיות מסוכן עבור החברה ובמקרים מסוימים להפוך את ייצור האשלג ללא כדאי.

התרשים הבא מציג את שיעור ה-GT במדינות השוואה בשלושה פרויקטים נבחרים (פרויקט בעל שיעור תשואה פנימי נמוך, ממוצע וגבוה):

תרשים ד.5- שינויים בחלק הממשלה בפרויקטים בעלי שיעורי תשואה שונים



מהתרשים לעיל עולה כי בפרויקטים בשיעורי רווחיות בינוניים וגבוהים שיעור ה-GT בישראל הוא מהנמוכים בעולם, מבין המדינות שנבחנו, ואילו בפרויקט עם שיעורי רווחיות נמוך שיעור ה-GT יהיה מהגבוהים בעולם.

יש לציין כי בשונה משיעור ה-GT לגבי משאבי הגז והנפט אשר היה נכון ערב הקמת ועדת ששינסקי הראשונה, אז בלטה ישראל בצורה קיצונית בשיעור ה-GT הנמוך לעומת שאר מדינות העולם שנבחנו, לגבי משאבי הטבע האחרים שיעור ה-GT בישראל נמוך אך לא בצורה קיצונית, כמו שהתגלה בגז והנפט, ומשתנה בצורה קיצונית בשיעורי רווחיות שונים.

ניתן להצביע על שני גורמים עיקריים לפער זה: הראשון, סך ההכנסות השנתית בענף משאבי הגז והנפט גדול בצורה משמעותית לעומת יתר המשאבים ולכן מדינות העולם פעלו להסדרתו תחילה כך שיובטח חלק ראוי לציבור במשאבים אלו. השני, שיעורי הרווחיות הגבוהים המאפיינים את תעשיית הגז והנפט מביאים לשיעורי ה-GT הגבוהים.

חומרי חציבה

בישראל מופקים מוצרי חציבה רבים באמצעות מספר רב של חברות. כפי שתואר בפרק א' חול, חצץ ומלט הם חומרי החציבה העיקריים בהם נעשה שימוש בישראל, והם מהווים בקירוב 94% מכל חומרי החציבה המופקים בישראל. מחירי המלט נתונים לפיקוח ועדת מחירים אשר אמורה להבטיח כי שיעור רווחיות החברות העוסקות בתחום יעמוד על שיעור נורמאלי. לאור האמור, להלן נסקור את השפעת המצב הקיים, תוך התמקדות בשוק החצץ אשר מהווה את חלק הארי בכריית חומרי החציבה בישראל.

בשונה מהמחצבים אשר נמכרים ברובם המכריע ללקוחות מעבר לים, חומרי החציבה נמכרים בשוק המקומי בלבד, ומשמשים לבניית תשתיות ומבנים בתחומי מדינת ישראל. מחיר חומרי החציבה נקבע בשוק הישראלי והוא מושפע מהביקוש וההיצע המקומי וכן מעלויות החציבה, ביניהן, שיעור התמלוג המשולם למדינה. שוק החצץ מאופיין בקיומן של 3 חברות המפיקות כ- 85% מסך החצץ בישראל. יתרת כריית החצץ מתחלקת בין עשרה יצרנים נוספים.

יצוין כי התמלוגים המועברים למדינה בגין כריית חומרי חציבה מועברים למדינה מתוקף היותה בעל הקרקע. כאשר המחצבה היא פרטית, אין תשלום תמלוגים למדינה.

א. רווחיות ותשואה על הנכסים

על מנת לבחון את מבנה העלויות של החברות, את רווחיות החברות ואת חלק המדינה המתקבל בעד המשאבים, פנתה הוועדה לכל החברות החוצכות חומרי חציבה בישראל בבקשה לקבלת נתונים. החברות לא נעתרו לבקשת הוועדה ולא העבירו לידיה את המידע המבוקש. ניסיון לבחון את מבנה

העלויות והרווחיות באמצעות דוחות כספיים המועברים לרשות המיסים, במסגרת ההיתר שניתן לחברי הוועדה ממנהל רשות המיסים, העלה חרס, שכן החברות העוסקות בתחום המחצבות עוסקות בפעילויות נוספות ולא ניתן היה באמצעות הדוחות הכספיים לבודד את פעילות החציבה.

לאור האמור לעיל, הוחלט על בחינה נורמטיבית של מבנה העלויות, תוך שימוש במידע המצוי בידי הגורמים הממשלתיים באשר לעלויות אלו, והסתמכות על מדדי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. להלן יוצג מבנה עלויות ושיעור רווחיות בפרויקט מייצג העוסק בפעילות כריית חצץ. הבחינה נעשתה בשלוש נקודות זמן החל משנת 2006, אז הוחלו לראשונה התמלוגים בהתאם למחירון שנקבע.

טבלה ד.2- מבנה העלויות בתחום החצץ⁴⁸

<u>2006</u>	<u>2011</u>	<u>2013</u>	
19.6	26.9	33.5	הכנסה לטון
15.5	17.4	19.1	עלות המכר ללא תמלוגים
2.2	3.7	4.7	תמלוגים
0.8	0.9	1	הנהלה וכלליות
18.4	21.9	24.7	סה"כ עלויות
1.2	5	8.8	רווח לפני מס
6%	19%	26%	שיעור רווח לפני מס
0.3	1.3	2.2	אומדן מס
0.9	3.8	6.6	רווח לאחר מס
4%	14%	20%	שיעור הרווח לאחר מס

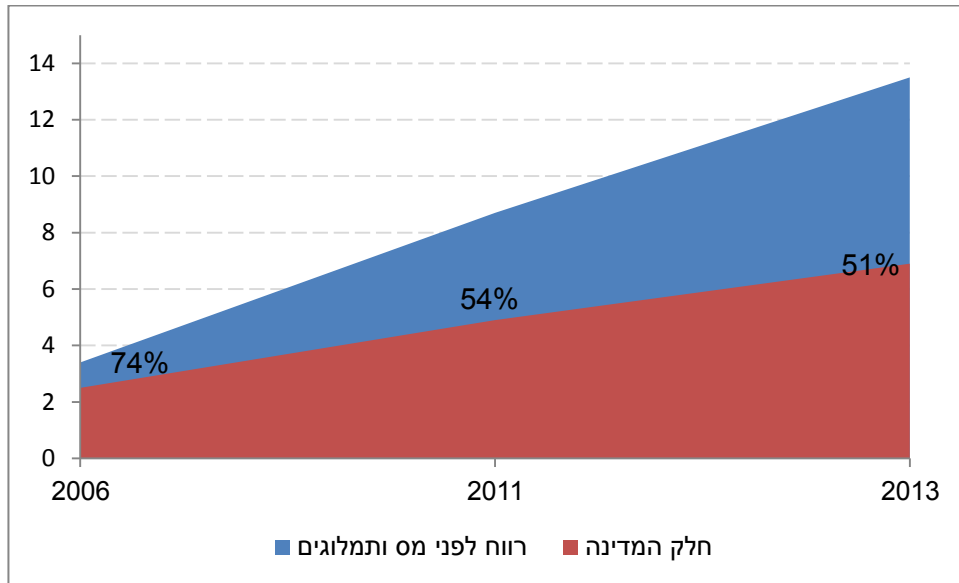
מהטבלה ניתן ללמוד כי לאורך השנים חלה עלייה חדה במחיר החצץ לצד עלייה מתונה בעלויות הייצור. לאור כך חלה בשנים האחרונות עלייה חדה ברווחיות הנובעת מפעילות החברות בתחום המחצבות. ככל הנראה, עליית המחירים נובעת מקשיים בפתיחת מחצבות חדשות, ממבנה השוק ומהעדר התחרות בו. בחינת שיעורי הרווחיות התפעולית בשנת 2013, בהשוואה לרווחיות המקובלת כפי שנבחנה בחוות דעתו של פרופ' פינדייק מעלה כי שיעורי רווחיות הנובעים מפעילות זו גבוהים משיעורי הרווחיות המקובלים בענף (15%). זאת ועוד, בחינת שיעור התשואה הנובעת מפעילות זו מעלה כי תחת המחירים שנצפו בשנת 2013, התשואה להון המובטחת לחברות עומדת על 35% זאת לעומת שיעור תשואה של 9%-13%, בהתאם לחוות דעתו של פרופ' פינדייק, אשר מייצג את שיעור התשואה הנורמאלי בענף הכרייה⁴⁹.

⁴⁸ על בסיס מידע המצוי בידי הגורמים הממשלתיים באשר לעלויות אלו, והסתמכות על מדדי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
⁴⁹ ראה נספח ג' A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014

ב. חלק המדינה (GT)

מהנתונים שהוצגו לעיל עולה כי חומרי החציבה מניבים למחזיקים בהם שיעורי רווחיות ותשואות הגבוהים משיעורי רווחיות מקובלים בענף. כעת נבחן מהו חלק המדינה שהתקבל לאורך השנים מהרווחים שנבעו מהפקת המחצבים. להלן גרף המתאר את השינויים בחלק המדינה המתקבל בגין הרווחים הנובעים מהפקת טון חצץ.

תרשים ד.6- רווחיות החברות וחלק המדינה לאורך השנים 2006-2013



ניתן לראות כי החל משנת 2006 שיעור ה-GT בגין הרווחים הנובעים מהפקת חומרי חציבה הלך וקטן עם השנים כאשר בשנת 2006 שיעור ה-GT עמד על 74% ואילו בשנת 2013 ירד שיעורו ל-51%. ככל שרווחיות החברות גדלה שיעור ה-GT קטן.

מים מינרליים

בישראל מופקים כ-1 מלמ"ק מים מינרליים בשנה המהווים פחות מפרומיל מסך המים השפירים בישראל. כאמור, כיום בארץ ישנן שלוש חברות העוסקות בתחום המים המינרליים: "מי עדן", "נביעות" ו"עין גדי". חברות "מי עדן" ו"נביעות" הם צרכני חברת מקורות והם משלמים למקורות תעריף תעשייה כמו כל צרכן תעשייתי אחר. לקיבוץ עין גדי רישיון להפקת מים והוא משלם בעבור המים היטל הפקה למדינה. גובה ההיטל המשולם אמור להביא לידי כך שעלות הפקת המים בצירוף תשלום היטל ההפקה יהיה זהה לתעריף אשר משלמים כלל צרכני התעשייה בישראל. מעבר לתעריף או היטל ההפקה המשולם על ידי החברות לא קיימים מיסים ייעודיים המוטלים על חברות המפיקות מים מינרליים.

רווחיות ותשואה על הנכסים

להלן יוצג מבנה העלויות של חברות המים המינרליים, שיעור הרווחיות והתשואה שהשיגו חברות אלו. דוחות כספיים מלאים של חברת "מי עדן" הופיעו בבורסה עד לשנת 2012, הדוחות הכספיים של "נביעות" פורסמו עד לשנת 2011 (זאת לאור הפיכתן לחברות פרטיות). לאור זאת המידע האחרון אודות "נביעות" מתייחס לנתונים לשנת 2011 ואודות "מי עדן" לנתונים לשנת 2012.

מרבית פעילות חברת "נביעות" היא מכירת מים מינרליים בישראל (במגוון מוצרים לרבות מים מינרליים בטעמים). להלן נתונים מהדוחות הכספיים של החברה, כאשר עלות המים חושבה על סמך הקצאות המים לכל שנה כפול מחיר המים לתעשייה.

טבלה ד.3- מבנה עלויות ורווחיות חברת נביעות

2009	2010	2011	2009	2010	2011	
אחוז מהכנסות			מלש"ח			
100.00%	100.00%	100.00%	337,209	358,399	331,667	הכנסות ברוטו
0.30%	0.40%	0.60%	896	1,344	1,968	רכישת מים
22.30%	21.00%	21.70%	75,075	75,118	71,918	ח"ג
4.40%	4.90%	5.10%	14,849	17,740	16,797	כ"א
7.60%	7.30%	7.10%	25,760	26,144	23,432	פחת
6.20%	7.60%	7.70%	20,962	27,299	25,701	אחרות
51%	50%	51%	171,627	180,189	168,881	עלויות שיווק והפצה
5.20%	5.30%	5.10%	17,425	19,009	17,061	מנהלה
3.10%	3.20%	1.80%	10,615	11,556	5,909	רווח
			145,778	145,778	136,352	הון פעיל
7.30%	7.90%	4.30%				תשואה להון

בניגוד ל"נביעות", ל"מי עדן" קיימת פעילות ענפה שאינה בתחום המים המינרליים בישראל. עיקר פעילותה של החברה היא אספקת שירות כדי מים באירופה וכ- 20% מפעילות "מי עדן" בישראל היא בתחום זכיינות למוצרי קפה.

יש לציין כי בעוד שבשראל "מי עדן" בעלת מפעל למילוי בקבוקי מים הרי שבאירופה רק כ-20% מהמוצרים אותם היא מספקת היא גם מייצרת. לעניין זה חשיבות רבה כיוון שבדרך זו ניתן להשוות בין הרווחיות באירופה, הנובעת בעיקרה מפעילות של שיווק והפצה, לבין הרווחיות בישראל הנובעת גם מהייצור ובכלל זה השימוש הבלעדי במקורות מים נבחרים. להלן יוצגו הדוחות הכספיים של החברה לשנים 2011-2012.

טבלה ד.4- מבנה עלויות ורווחיות חברת מי עדן

2012			
	<u>מזרח אירופה</u>	<u>מערב אירופה</u>	<u>ישראל</u>
הכנסות	33,495	151,833	79,154
הוצאות תפעוליות	28,282	131,232	74,476
רווח תפעולי	5,213	20,601	4,678
נכסים לתחום	30,197	133,951	55,005
רווח ביחס להכנסה	16%	14%	6%
תשואה להון	17%	15%	9%
2011			
	<u>מזרח אירופה</u>	<u>מערב אירופה</u>	<u>ישראל</u>
הכנסות	32,847	142,243	77,820
הוצאות תפעוליות	27,895	152,446	73,968
רווח תפעולי	4,952	-10,203	3,852
נכסים לתחום	29,744	117,954	56,596
רווח ביחס להכנסה	15%	-7%	5%
תשואה להון	17%	-9%	7%

מהנתונים המוצגים בטבלה עולה כי לא ניכרת רווחיות עודפת בתחומים אלו וכי שיעור הרווחיות של חברות המים המינרליים בכל השנים שנבדקו ביחס להון וביחס להכנסות הן בתחום הסביר (וב"נביעות" אף למטה מכך). גם בהשוואה בין הפעילות המקומית לפעילות בחו"ל נראה כי אין בפעילות חברת "מי עדן" רווחיות גבוהה יותר מפעילותה בחו"ל, אשר כוללת ברובה שירותי שיווק והפצה ללא פעילות הפקת מים. מכאן, בהתאם לנתוני חברת "מי עדן", נראה כי לזכות להפיק מים מינרליים אין שולי רווח מהותיים.

עוד ניתן לראות כי עלות הפקת המים מהווה עלות שולית מאוד ביחס לכלל עלויות התהליך. ממצא זה יכול להסביר את ההפרש שבין עלויות המים בברז לעלויות המים המינרליים. למעשה עיקר התשלום במים המינרליים הוא על הליך הביקבוק, השיווק וההפצה, ולא על עצם רכישת מים ממקור ספציפי.

פרק ה' - סקירה בינלאומית

בפרק זה נסקור את המדיניות הפיסקאלית של מדינות שונות ברחבי העולם לגבי משאבי טבע. הדגש ניתן בסקירה זו למדינות המפיקות משאבים הדומים לאלו המצויים בשטחה של ישראל. גביית מיסים על ידי הממשלות השונות נעשית בדרכים מגוונות החל מגביית דמי זכות ישירים על ההפקה, דרך הטלת תמלוגים וכלה בהטלת מיסי תאגיד שונים לחברות הספציפיות העוסקות בהפקת משאבי טבע. כלים פיסקאליים למיסוי משאבי טבע בעולם נבדלים האחד מהשני בבסיס גבית המס. קיימות ארבע קטגוריות של בסיסי מיסוי:

1. **בסיס רווח** - מיסוי על בסיס הרווחים הנובעים מהפקת המשאב בהתבסס על הכנסות בניכוי העלויות הישירות של החברות המפיקות.
 2. **בסיס שווי המשאב** - מיסוי המבוסס על הערך של החומר המופק בנקודת זמן מסוימת⁵⁰ (מכונה בתיאוריה הכלכלית Ad Valorem).
 3. **בסיס כמות ההפקה** - מיסים המבוססים על הכמות המיוצרת. בשיטה זו המס יחושב על בסיס כמות ההפקה או המכירה ללא תלות בערך המשאב.
 4. **בסיס גיאוגרפי** - מיסים המחושבים על בסיס שטח האדמה שבה ניתנה ליזם זכות להפיק את המשאב. מיסים אלו נגבים לעיתים בצורה של תשלום אגרה ומשתנים בהתאם לסוג המשאב.
- ישראל, יחד עם אתיופיה, גרמניה, ירדן, רוסיה, ארה"ב וסין (עם משטר הפיילוט החדש לאשלג) מטילות מס על בסיס שווי המשאב (Ad Valorem). מס זה מבוסס במידה רבה על ההכנסות הנובעות מהמשאב בניכוי עלויות שונות (הובלה, שיווק ועוד).
- מרוקו, סין, בלארוס וירדן (עם מנגנון התמלוג הקבוע החדש) נמנות עם המדינות הגובות תמלוג קבוע (Fixed Levy), המבוסס על כמות הפקה, שטח או מיקום גיאוגרפי. גובה ההיטל משתנה בהתאם לסוג המשאב.

כל המדינות מתירות הפחתת ההיטלים השונים על כרייה של מינרלים לצורך חישוב מס ההכנסה. כפי שעולה מהסקירה שנערכה עבור הוועדה וכן מדו"ח ה-IMF, בעוד שהחלת מס רווחי יתר על משאבי הגז והנפט רווחת במרבית מדינות העולם כבר שנים רבות, לגבי יתר משאבי הטבע, הסדרת חלק המדינה הנובע מרווחי המשאבים, ובפרט החלת מס רווחי יתר ושכלול מערכות המס, היא מגמה שהחלה בשנים האחרונות. כאמור, וכפי שעולה מדו"ח ה-IMF, לא ניתן להצביע על מאפיינים שונים בין משאבי הגז והנפט ליתר המשאבים המצדיק שוני במבנה המיסוי וחלקן הראוי של הציבור במשאב.

⁵⁰ כאשר מדינה בוחרת להשתמש במיסוי מסוג זה עליה להגדיר באיזה שלב ייבחן ערכו הכלכלי של המשאב, לדוגמה: עלות המשאב בשלב יציאתו מהמכרה או לחילופין, אחרי שעבר ניקוי ראשון במפעל.

כמצוין בדו"ח ה-IMF, ההסבר לכך שמדינות העולם החלו להסדיר את תחום הגז והנפט תחילה נעוץ בעובדה שמשאבי הגז והנפט מהווים נתח משמעותי בהכנסות המדינות השונות.

מחוז ססקצ'ואן שבקנדה הוא מחלוצי שינוי המשטר הפיסקאלי על משאבי טבע, כאשר בשנת 2003 נערכה במחוז רפורמה במסגרתה הוחל מס רווחים על מחצבים נבחרים. הרפורמה עברה גלגולים ועדכונים רבים כאשר השינוי האחרון שנערך ברפורמה נעשה בשנת 2010. יחד עם ססקצ'ואן, גם במחוז קוויבק שבקנדה עודכנה מערכת התמלוגים בשנת 2011 כמענה לדרישת הממשלה להגדיל את חלקה במשאבי הטבע שבמחוז.

נכון להיום, ממשלת אוסטרליה מובילה מגמה זו בעולם בכל הנוגע לענף כריית המחצבים. בשנה שעברה יישמה אוסטרליה רפורמה בענף הכרייה כשהעבירה חוק חדש הממסה את רווחי היתר של החברות, וזאת חרף התנגדות החברות ומכשש הלחצים שהופעל מצדן. עיקר הרפורמה כולל החלת מס מיוחד על רווחי יתר של חברות כריית מינרלים⁵¹. המניע המרכזי להנהגת הרפורמה נבע מרווחי היתר שנוצרו ליזמים שעסקו במגזר כריית המינרלים, בעוד הצמיחה הכלכלית בענפים אחרים במשק הייתה איטית.

צעד זה של האוסטרלים עודד ממשלות אחרות לאמץ את השיטה האוסטרלית ולהתחיל לבחון את הכלים הפיסקאליים שברשותן. כך לדוגמה, ממשלות צ'ילה ופרו החילו בתחומן מיסי כרייה ייחודיים המבוססים על הכנסות וששיעורם עולה ככל שהרווחיות הנובעת מהמשאב עולה, והרפובליקה הפדראלית של ברזיל צפויה ללכת בעקבותיה על-ידי הגדלת שיעור התמלוגים העומד כיום על 2% ל-4%, ואף שוקלת לחוקק ולהטמיע "מס השתתפות מיוחד" עבור חברות כרייה גדולות.

בחינת המשטר הפיסקאלי הנהוג בעולם בכל הקשור לחומרי חציבה, כמו גם דו"ח ה-IMF, מצביעים על כך כי מרבית המדינות בוחרות להטיל תמלוגים קבועים לכל טון שנכרה, ללא התחשבות בשינויים בשווי המשאב או בשיעור הרווח שמניבה פעילות הכרייה. גובה התמלוג משתנה בין מדינה למדינה ובין משאב למשאב.

להלן תוצג סקירה קצרה המתארת את מדיניות מיסוי משאבי הטבע במספר מדינות שנבדקו⁵²:

⁵¹ ראה הרחבה על המדיניות הפיסקאלית באוסטרליה ועל הרפורמה האחרונה בהמשך פרק זה.
⁵² סקירה זו מבוססת על עבודה שנערכה עבור הוועדה על ידי חברת בייקר-טילי ישראל ועל חוות הדעת שהוגשו על ידי ה-IMF ויועצי הוועדה.

אוסטרליה

אוסטרליה משופעת באוצרות טבע ותעשיית המחצבים המשגשגת היא מעמודי התווך של הכלכלה האוסטרלית. לאוסטרליה המרבצים הגדולים ביותר בעולם של פחם חום, עופרת, זירקון, ניקל, טנטאלום, אורניום, אבץ ועוד. היא מדורגת במקום השני במרבצי נחושת, זהב, כסף, אילמניט ובאוקסיד ומחזיקה בתואר היצואנית הגדולה ביותר בעולם של אלומינה, פחם שחור, ברזל, עופרת ואבץ. תעשיית הכרייה היא סקטור הייצוא הגדול ביותר בכלכלה האוסטרלית. סקטור הכרייה הוא סקטור מרכזי בתעשייה האוסטרלית ומקור עיקרי לתעסוקה.

אוסטרליה היא פדרציה המאגדת בתוכה שש מדינות המתפרסות על פני שתי טריטוריות. הכנסות הפדרציה מענף הכרייה והמחצבים מתקבלות משני מקורות שונים בשתי רמות נפרדות: ברמת הפדרציה - מיסי כרייה; וברמת הטריטוריה - תשלומי תמלוגים.

כפי שצוין ברקע לפרק זה, לאחרונה ביצעה הממשלה האוסטרלית רפורמה במסגרתה הוטל מס רווחי יתר על מחצבים, המשולם ברמת הפדרציה. במסגרת הרפורמה, הוטל מס על הרנטה העודפת ממשאבי המחצבים (להלן - MRRT)⁵³. בהתאם לחוק, החל מיולי 2012 חברות העוסקות בכרייה מינרלים חייבות במס רווחי יתר הנע בין 22.5%-30% על רווחיהן, כאשר אלו עולים על 75 מיליון דולר אוסטרלי. המס המוטל על חברות הכרייה מחושב כאחוז מהרווח הנובע מפרויקטים של כרייה ברזל ופחם⁵⁴. רווחים אלו מבוססים על שווי המשאבים ביציאתם מהמכרה, אך לפני שעברו עיבוד משמעותי הגורם לתוספת ערך⁵⁵. מס ה-MRRT הוא חלק ממערכת מסים הכוללת את מיסים הבאים:

- מס חברות פדראלי - עומד כיום על כ-30%.
- תמלוגים ברמת הטריטוריה - תמלוג על מינרלים המשתנה בהתאם למדינה ולסוג המינרל. בפוספט, פחם, נחושת ואשלג לדוגמה, השיעור נע בין 1.5%-18% תמלוג מערך המשאבים.
- אוסטרליה המערבית משלבת תמלוג קבוע נוסף של כ-1 דולר אוסטרלי לטון.

על חומרי חציבה מוטל תמלוג קבוע לטון ברמת הטריטוריה. גובה התמלוג נע בין 35 סנט לטון לבין 87 סנט לטון⁵⁶. יוצאת מהכלל היא אוסטרליה הדרומית אשר בחרה להטיל על כרייה גבס תמלוג בגובה 3.5% מערך המכירה.

⁵³ Minerals Resource Rent Tax

במסגרת המלצות הצוות המקצועי הומלץ על החלת המס על כלל המחצבים המצויים באוסטרליה, ביניהם גם אשלג. למרות המלצת הצוות המקצועי, החוק לבסוף בחר להתמקד בברזל ופחם בלבד שהם המינרלים המרכזיים בתעשיית המחצבים במדינה. כמצוין בדו"ח ה-IMF הכישלון של ממשלת אוסטרליה בהחלת המס המיוחד על כלל המשאבים נובע מקשיים פוליטיים ולא מטעמים מקצועיים.

⁵⁵ המתודולוגיה מתבססת על ההיגיון שמשאב טבע המשמש כחומר גלם הוא בעל ערך כלכלי שונה מאותו משאב שעבר עיבוד והפך למוצר שונה ולכן ה-MRRT מנסה להעריך את ההכנסות של החברות בגין המשאב הגולמי ולא בגין השבחתו בזכות פטנטים וטכנולוגיה.

⁵⁶ דולר אוסטרלי.

קנדה

מחוז ססקצ'ואן הוא מחלוצי שינוי המשטר הפיסקאלי על משאבי טבע ובמסגרתו מוטלים על מפיקי אשלג היטלי כרייה רב שכבתיים. המערכת אשר הוחלה בשנת 2003 ועודכנה לאחרונה בשנת 2010, מורכבת מתמלוג מבוסס כמות הפקה, שני תמלוגים מבוססי הכנסות ושני מסים מבוססי רווח כאשר כולם קשורים זה בזה באמצעות זיכויים וניכויים. בד בבד על החברות מוטל מס הכנסה ברמת המחוז בשיעור של בין 10%-16% וברמה הפדראלית בשיעור של כ-15%.

כמעט ממחצית מעתודות העולם באשלג ו-35% מהקיבולת הגלובלית נמצאות במחוז הקנדי של ססקצ'ואן. האשלג מהווה מקור משמעותי בהכנסות המחוז ועל כן הוחלט להחריגו משאר המינרלים לעניין מדיניות המיסוי.

יחד עם ססקצ'ואן, גם במחוז קוויבק שבקנדה עודכנה מערכת התמלוגים בשנת 2011 כמענה לדרישת הממשלה להגדיל את חלקה במשאבי הטבע שבמחוז. קוויבק בנוסף למס חברות שברמת המחוז, הטילה מס מבוסס רווחים בשיעור של כ-16% על רווחי חברות הכרייה.

בחינת התשלומים המוטלים בגין כריית חומרי חציבה מעלה כי מחוז אונטריו מטיל תמלוג קבוע (Fixed Levy) בגובה 50 סנט לטון בעבור כריית חומרי חציבה, ואילו במחוז מניטובה מוטל תמלוג בשיעור 8% משווי המחצב.

ארגנטינה

בשטחה של ארגנטינה מצויים משאבי טבע רבים. מלבד גז ונפט, המדינה רוויה במינרלים מתכתיים. החברות בענף הכרייה משלמות מס חברות שעומד על כ-35% יחד עם תמלוגי כרייה בגובה של 3% מערך המשאב ביציאתו מן המכרה. תמלוג נוסף העומד על בין 5%-10% מוטל על כל מינרל המיועד לייצוא.

צ'ילה

חלק רב מהתעשייה הצ'יליאנית מבוסס על תעשיית המכרות, בייחוד בחלקה הצפוני של המדינה. ייצוא הנחושת מהווה כ-40% מסך הייצוא במדינה ומלבד נחושת מצויים בה מינרלים מתכתיים רבים כמו ברזל, זהב וכסף כמו כן נכרים בצ'ילה גם יוד גולמי, אשלג, גבס וכו'.

תעשיית הכרייה בצ'ילה משלמת כ-20% מס חברות ובנוסף לכך קיים מס כרייה מיוחד הנגבה מהרווח של החברות ומגיע עד ל-14%⁵⁷.

⁵⁷ בסיס המס המיוחד מחושב לפי הכנסה חייבת נטו או התאמות ייעודיות לחישוב בסיס המס.

רוסיה

הכלכלה הרוסית נשענת רבות על יצוא נפט, גז טבעי ומינרלים רבים (מתכתיים ולא מתכתיים). מלבד נפט וגז טבעי לרוסיה רזרבות גדולות של נחושת, פוספט, אשלג, מגנזיום, ועוד. רוסיה מהווה שחקנית מרכזית בשווקים הבינלאומיים הן בשוק האנרגיה והן בשווקים של יתר משאבי הטבע. חברות כריית המינרלים ברוסיה משלמות מס חברות ברמה הפדראלית שעומד על כ- 20% ומס ברמת המדינה העומד על כ- 15%. יחד עם זאת חברות הכרייה משלמות מס הפקת משאבים מינרליים מיוחד בשיעור של בין 5%-9%.

ארה"ב

ארה"ב עשירה במשאבי טבע מגוונים, החל ממשאבים לייצור אנרגיה (כמו נפט, גז טבעי ופחם) ועד למינרלים מתכתיים (כמו ברזל, נחושת, זהב ועוד) ולא מתכתיים (כמו אשלג, ברום ועוד). מעבר למס חברות העומד על 40% בארה"ב, גובה הממשלה היטלים מקבילים בגין כריית משאבי טבע. הראשונים הם התמלוגים אשר משולמים מרווח החברה לפני מס והתאמות ייעודיות אשר משולמים בשתי רמות שונות:

- תמלוג פדרלי של עד 12.5%.

- תמלוג מדינה הנע בין 5%-12.5%.

מעבר לתמלוגים אלו משולמים מיסי כרייה ששיעורם משתנה בהתאם לסוג המינרל ומגיע עד ל- 5%. בסיס התשלום הוא ההכנסה החייבת של החברה (בניכוי התמלוגים) לפני מס חברות ולאחר התאמות ייעודיות לאותו המס בהתאם לסוג המשאב.

באשר למיסים המשולמים בגין חומרי חציבה, בארה"ב מוטלים מיסים על כריית חומרי חציבה הן ברמה פדראלית והן ברמת המדינה. המס הפדראלי המיוחד על חול וחצץ בארה"ב עומד על כ- 5% מהרווח הנקי הנובע ממכירות תוצרי הסלעים (מוצרים סופיים בעלי ערך מסחרי) וברמת המדינה מוטלים לרוב תמלוגים קבועים לטון בהתאם לסוג ומדינת ההפקה.

ירדן

מעבר למס חברות העומד על 14%⁵⁸, ואשר צפוי לעלות ל-35%, גובה הממשלה הירדנית תמלוג על כרייה (Ad Valorem) המבוסס על הכמות הנמכרת. עבור פוספטים התמלוג עומד על כ-2\$ לטון (1.42 דינר ירדני) ומגודר בשיעור של כ-5% מהרווח הנקי. באשלג התמלוג עומד על כ-177\$ לטון (125 דינר ירדני) ומגודר בשיעור של כ- 25% מהרווח הנקי. בנוסף, ישנו מגוון רחב של היטלים

⁵⁸ טיוטת חוק של הממשלה הירדנית שמבקשת להעלות את מס החברות הירדני לכ- 35% החל מינואר 2014. בשלב זה טרם ידוע אם ומתי יוחל החוק.

ועמלות שנגבים מידי שנה מהיזמים עבור רישיונות חיפוש והפקה בשלבים הראשוניים של האקספלורציה, ולאורך חיי הפרויקט כולו בהתאם לגודל השטח המוקנה ליזם. בירדן ישנן גם עמלות אחרות המיוחסות לכל סוג של מינרל בנפרד.

אתיופיה

באתיופיה התמלוגים מבוססים על שווי המשאב (Ad Valorem) אך משתנים בהתאם למשאב הנכרה. לבעלי רישיונות כרייה בקנה מידה גדול, התמלוג עומד על כ-4% לכל סוגי המינרלים התעשייתיים, ומבוסס על מחיר המכירה של המשאב. חוקי המדינה מאפשרים שינוי והתאמת שיעור התמלוג עבור מינרלים לא תעשייתיים או כאלה המופקים בקנה מידה קטן.

גרמניה

בגרמניה קיים חוק כרייה פדראלי המסדיר את נושא התמלוגים בגין משאבי טבע השייכים לקבוצת המינרליים. החוק קובע את גובה התמלוג בשיעור של כ-10% משווי השוק. שיעור זה יכול להשתנות בפקודה מיוחדת כפי שמצוין בחוק, וזאת על מנת להשיג מטרות מסוימות: מניעת חוסר איזון כלכלי כללי; מניעת הסיכון לעיוות של תחרות בין חברות העוסקות בחיפוש והפקה; הבטחת אספקה נאותה של ביקושי השוק המקומי לחומרי גלם; שיפור הניצול של המשאבים או הגנה על אינטרסים אחרים של המשק המקומי בגרמניה.

מרוקו

מרוקו היא יצרנית הפוספט הגדולה בעולם ובשטחה נמצאים כ-80% מעתודות הפוספט העולמיות. באופן דומה לירדן, הממשלה המרוקאית גובה עמלות ליישום וחידוש שנתי של פעילויות כרייה. עם זאת עמלות כאלה אינן מבוססות על גודל שטח האדמה המשמש לפעילות הכרייה. בנוסף לעמלות בגין זכויות הכרייה במרוקו נגבים היטלים מבוססי הכנסות על היזמים. בפוספט לדוגמא, גובה הממשלה המרוקאית תמלוג בשיעור של כ-3% ממחזור המכירות.

ספרד

בנוסף למס החברות בספרד שעומד על כ-30% הממשלה הספרדית גובה מחברות כריית מינרלים תמלוג בשיעור של כ-2% מהכנסות ממכירת המשאב לאחר עיבודו לכדי מוצר בעל ערך מסחרי. לעומת זאת, במינרלים מסוימים כגון אשלג גביית חלק המדינה מתבצע באופן חד פעמי, קרי, במקום לגבות תמלוג שנתי באופן שוטף מהיזם עבור שווי או משקל המשאב ביציאה מהמכרה, הממשלה הספרדית גובה כ-6% בגין חלק מההוצאות ההוניות מראש.

שיעור ה-GT- השוואה לתעשיית הגז והנפט

כפי שהובא בפרק ד', דו"ח ה-IMF ערך עבור הוועדה השוואה של שיעור חלק הממשלה הממוצע. ההשוואה שנערכה בחנה את חלק המדינה המתקבל מפרויקט בתחום האשלג ביחס למדינות ברות השוואה, ולפי שיעורי תשואה שונים של הפרויקט. כאמור, השוואת ה-IMF העלתה כי מערכת מיסוי משאבי הטבע בישראל היא הרגרסיבית ביותר מבין מדינות ההשוואה וכי היא אינה מבטיחה כי הציבור יקבל חלק ראוי בגין מחצבי המדינה במרבית מצבי העולם.

כאמור, וכפי שעולה בדו"ח ה-IMF, הרציונל העומד בבסיס החלת משטר מיסוי ייחודי על תעשיית הגז והנפט זהה לרציונל העומד בבסיס החלת משטר מיסוי ייחודי על יתר תעשיית המשאבים. שכן, בדומה לתעשיית הגז והנפט גם משאבים אלו נמצאים בבעלות הציבור, קיימת וודאות לאורך זמן באשר לזמינותם של חומרי הגלם, והם מניבים שיעורי רווחיות גבוהים המחייבים מערכת אשר תבטיח לציבור חלק ראוי באותם הרווחים.

לפיכך, פנתה הוועדה לבחון את שיעור חלק המדינה המתקבל בגין משאבי הגז והנפט ברחבי העולם. במסגרת ועדת ששינסקי הראשונה נעשתה השוואה בינלאומית אשר ממנה עלה כי שיעור ה-GT העולמי הממוצע בתעשיית הגז והנפט עומד על 67%-72%. מספרים אלו מלמדים כי שיעור ה-GT העולמי בתעשיית הגז והנפט גבוה בצורה משמעותית מהשיעור המקובל בתעשיית משאבי הטבע שאינם גז ונפט. כך לדוגמא, תרשים ד.4 מלמד כי חלק המדינה בתקבולי האשלג עומד על 25%-47%.

הסבר אפשרי לפערים אלו ניתן למצוא בדו"ח ה-IMF לפיו לאור החלק המשמעותי מהכנסות המדינה שמהווה תעשיית הגז והנפט ברחבי העולם פנו המדינות תחילה להסדיר את חלקן המתקבל מתעשייה זו. הסדרת חלק המדינה המתקבל מתעשיית הגז והנפט החלה לפני עשורים רבים, ומדובר בהסדרות אשר עברו מספר שכלולים ועדכונים לאורך השנים. הסדרת חלק המדינה המתקבל מתעשיית יתר משאבי הטבע, לעומת זאת, החל לצבור תאוצה רק בעשור האחרון.

סיכום

בקביעת המשטר הפיסקלי על המדינה להשיא את התועלת הגלומה במשאבים שנמצאים בתחומה ולדאוג כי יתקיים איזון נכון בין החלק הראוי לציבור ברווחי המשאבים ובין התשואה המובטחת ליזם. תכנון משטר פיסקאלי המשיג את שתי המטרות הללו הוא משימה קשה עבור מדינות רבות. הקושי מתעצם במדינות בהן המשאבים מהווים חלק מהותי מהכנסות המדינה. במקרים אלו על המדינה לעיתים להסתפק במשטר פיסקאלי פשוט על מנת להבטיח הכנסות יציבות לאורך זמן.

כפי שראינו בסקירה בפרק זה, ישנה שונות רבה בין המדינות באשר לאופן גביית חלק המדינה בגין משאבי הטבע שבתחומן. ניתן לראות כי מדינות רבות עדיין פעולות תחת משטר מיסוי מיושן ומסורבל שאינו מבטיח חלוקת סיכונים בין המדינה ליזמים. יחד עם זאת, ניכרת מגמת שינוי בקרב המדינות, כאשר קנדה ואוסטרליה הן החלוצות מבין המדינות המפותחות. יצוין, כי המגמה אשר נסקרה, לפיה פועלות הממשלות לשינוי המדיניות הפיסקלית, מתייחסת במרבית המדינות שנסקרו לשינויים שנערכו בהתייחס לתעשיות קיימות אשר פעלו במשך שנים רבות תחת משטר פיסקאלי אחר.

מהסקירה עולה כי קיימים משטרי מיסוי שונים ומגוונים וכי מדינות רבות עדיין פועלות תחת משטר מיסוי פרימיטיבי יחסית. יחד עם זאת ראינו תמונה ברורה לפיה המגמה בעולם היא להגדיל את חלק הממשלה מהמחצבים תוך החלת משטר פיסקאלי עם תמהיל מיסוי מתקדם אשר מבטיח תשואה הן ליזמים והן לממשלה, כאשר הרווחיות בסקטור הכרייה עולה.

פרק ו' - המודל המוצע

מבוא

בפרקים הקודמים סקרנו את משאבי הטבע הנמצאים בבעלות הציבור ואת הרווחים הגלומים במשאבים אלו. כפי שעולה מהסקירה לעיל, מרבית משאבי הטבע מניבים שיעורי תשואה ושיעורי רווחיות הגבוהים משמעותית משיעורי רווחיות נורמליים. בחינת שיעורי חלק המדינה המתקבל בגין משאבי הטבע הנמצאים בתחומה מעלה כי שיעור ה-GT במרבית משאבי הטבע נמוך ודומה לשיעור ה-GT שהיה קיים בגין משאבי הגז והנפט ערב הקמת ועדת ששינסקי הראשונה. להלן סיכום הממצאים כפי שהוצגו בפירוט בפרקים הקודמים:

1. המשאבים הקיימים בישראל מניבים רווחי יתר גבוהים;
2. הנהנים העיקריים מרווחים אלו הן חברות להן ניתנה הזכות לעשות שימוש במשאב בעוד הציבור בישראל אינו מקבל את חלקו הראוי מרווחי המשאב, זאת בשונה ממצב הדברים במשאבי הגז והנפט;
3. מודל המיסוי הנוכחי של משאבי הטבע הוא מהגרסיביים בעולם ובשיעורי רווחיות בינוניים עד גבוהים שיעור ה-GT בישראל הוא מהנמוכים בעולם.

מהשוואות הבינלאומיות שהוצגו לוועדה על ידי ה-IMF עולה כי המגמה בעולם היא הטלת מס ריווחי יתר על משאבי הטבע, זאת על מנת להבטיח מחד גיסא כי אזרחי המדינה יוכלו ליהנות מן הרווחים הגבוהים הנובעים מהפעילות במשאבי הטבע שבבעלות המדינה, ומאידך גיסא להבטיח כי בשיעורי רווחיות נמוכים, לא יחול מס נוסף. כפי שהוצג בדו"ח זה, ניתן לראות כי כאשר שיעורי הרווחיות המתקבלים בגין המשאב גבוהים, שיעור ה-GT בישראל הוא מהנמוכים בעולם, ואילו בשיעורי רווחיות נמוכים, בחלק מהמחצבים, שיעור ה-GT מהגבוהים בעולם. משמע, תמהיל המיסוי על משאבי הטבע בישראל, מביא לכך ששיעור ה-GT על משאבי הטבע הוא רגרסיבי ואינו מבטיח כי חלק המדינה יעלה כאשר שיעורי הרווחיות עולים.

חברי הוועדה סבורים, בהתאם לכתב המינוי, כי על המדינה להבטיח את חלק המדינה המתקבל בעד כל משאבי הטבע הנמצאים בשטחה של מדינת ישראל. על המדינה להסדיר כמכלול את כל המחצבים הנמצאים בשטחה, אלו המופקים כיום ואלו אשר יתגלו בעתיד. על המדינה להבטיח מצד אחד המשך התעשיות הקיימות ולעודד הקמת תעשיות חדשות, ככל שיתגלו משאבים חדשים, ומצד שני להבטיח חלק ראוי לציבור בעד משאבי הטבע הנמצאים בבעלותו. לצורך כך, יש לשנות את תמהיל המיסוי כך ששיעור ה-GT יהא פרוגרסיבי ויעלה כאשר רווחיות החברות עולה ולא להיפך. חסרונות השיטה הקיימת, מתחדדים נוכח העובדה שמחירי משאבי הטבע נתונים לתנודתיות רבה ונוכח העובדה כי

רווחיות החברות המפיקות משתנה בעיקר בעקבות השינויים במחירי המשאבים. משמע, העלייה ברווחיות החברות טמונה בעיקרה בעליית הערך של המשאבים הנמצאים בבעלות הציבור.

ועדה זו היא למעשה צעד משלים לוועדת ששינסקי הראשונה. עמדת חברי הוועדה, המקבלת חזיון גם בדו"ח ה-IMF, היא כי העקרונות שעמדו בבסיס הסדרת חלק המדינה בתחום הגז והנפט אינם שונים מהעקרונות אשר עומדים בבסיס הסדרת חלק מהרווחים הנובעים מיתר המחצבים הנמצאים בבעלות הציבור בישראל. לפיכך, הוועדה ממליצה להחיל מודל אשר יבטיח כי חלק המדינה המתקבל בעד המחצבים הנמצאים בשטחה, בפרט בשיעורי רווחיות גבוהים, יהיה דומה לחלק המדינה המתקבל בעד משאבי הגז ונפט. להלן יפורטו העקרונות המרכזיים אשר עמדו בבסיס המלצות הוועדה:

- **חלק ראוי לציבור** - משאבי הטבע הנמצאים בשטחה של מדינת ישראל הם בבעלות הציבור ועל כן יש להבטיח כי הציבור יקבל חלק הולם מהרווחים הנובעים ממנו. בחינת הוועדה העלתה כי בניגוד לחלקו של הציבור מרווחים הנובעים ממשאבי הגז והנפט, ביתר המשאבים חלק הציבור ברווחים קטן משמעותית. הוועדה רואה צורך להבטיח כי הציבור יוכל ליהנות מרווחים אלו.
- **פרוגרסיביות לצד יציבות** - בחינת מחירי המשאבים על פני זמן העלתה כי קיימת תנודתיות רבה במחירי המשאבים וברווחיות הנובעת מהם. הוועדה רואה חשיבות רבה בהחלת מודל אשר יוכל להתאים את עצמו למציאות הכלכלית המשתנה, ויבטיח כי חלק המדינה יגדל ככל ששיעור הרווחיות גדל ולא להיפך. לצד זאת, ישנו צורך בהבטחת יציבות בהכנסות המדינה הנובעות מהמשאבים וקביעת שיעור מינימאלי אשר יועבר לידי הציבור משווי המשאבים, וזאת ללא תלות ברמת הרווחיות אשר היזם מניב מהפקתם. תקבול קבוע זה יהיה פחות רגיש לשינויים שהחברות עשויות לבצע במבנה ההוצאות שלהן ולא יהיה מושפע מרמת היעילות של החברות.
- **מודל כללי צופה פני עתיד** - בתחומי מדינת ישראל מופקים מספר משאבי טבע, וייתכן כי בעתיד יימצאו משאבים נוספים. יש להבטיח חלק הולם לציבור בכל משאבי הטבע, וכן במשאבים עתידיים, ככל שיימצאו. לפיכך, הוועדה שואפת, ככל האפשר, להמליץ על מודל שיותאם לכלל המשאבים הקיימים ואלו שיימצאו בעתיד. כפי שיפורט בהמשך, הוועדה הבחינה בין מחצבים, אשר ברובם נמכרים ללקוחות מעבר לים ומחירם אינו נקבע בשוק המקומי, לבין חומרי החציבה, המשמשים את המשק המקומי ומחירם נקבע בהתאם למבנה העלויות המקומי ובהתאם לביקוש וההיצע המקומי.
- **המשך הפקת משאבי הטבע הקיימים וניטרליות לגבי החלטות השקעה** - מתן זכויות להפקה ולפיתוח משאבי הטבע לגורמים פרטיים נועד להבטיח כי הפקת המשאבים תעשה בצורה היעילה ביותר ותביא להשאת התועלת הטמונה במשאבים הנמצאים בשטחי המדינה. לשם כך, יש להבטיח כי מודל המיסוי אשר ייקבע לא יפגע בתמריצי החברות להמשיך להפיק את

המשאבים בצורה יעילה ולבצע השקעות נדרשות, כמו גם במוטיבציה של גופים נוספים לחפש ולהפיק משאבי טבע בשטח המדינה. על המודל להבטיח תשואה ורווחיות נורמאלית למשקיעים, כמו גם לצמצם, ככל הניתן, את ההשפעה על תמריצי החברה לבצע השקעות.

- **התמקדות במיסוי הרווחיות מפעילות הפקת משאב הטבע** - משאב הטבע המופק בישראל יכול לשמש חומר גלם בפעילות מוצרי המשך. להבדיל מפעילות הפקת המשאב אשר יכולה להתבצע רק במקום הימצאו, הרי שפעילות מוצרי המשך יכולה, בתנאים כלכליים מסוימים, להיעשות גם מחוץ לגבולות מדינת ישראל. לפיכך, ועל מנת להמשיך לעודד התפתחות פעילויות נוספות בתחומי מדינת ישראל, ממליצה הוועדה כי המס החדש יוטל רק על פעילות הפקת משאב הטבע, לאמור על הפקתם ומכירתם של משאבי טבע כדוגמת: אשלג, פוספט, ונחושת ולא על פעילות המשך, ללא קשר לתשלום התמלוגים. עם זאת, במקרים בהם המשאב נמכר לצדדים קשורים, הוועדה רואה חשיבות בקביעת מחירי העברה אשר ישקפו את ערכו הכלכלי של המשאב ובהטלת פיקוח ממשלתי, על מחירי העברה לצורכי מס, אשר יבטיח כי המס החדש יוטל על הרווח האמיתי הגלום במשאבי הטבע.

- **שיקולים סביבתיים** - לצד התועלות החיוביות המביאה עימה פעילות הפקת משאבי הטבע, לפעילות זו השפעות סביבתיות שליליות. ההכרח בהבטחת חלק ראוי לציבור מהרווחים הנובעים ממשאבי הטבע מתחדד נוכח השפעות שליליות אלו. מנדט הוועדה, כפי שעולה מכתב המינוי, הוא לבחון את חלק המדינה המתקבל בעד השימוש של גורמים פרטיים במשאבי הטבע. בחינת האסדרה הסביבתית על עולם משאבי הטבע אינה חלק ממנדט ועדה זו ועל כן נושא זה לא היה בליבת עבודת הוועדה ולא ניתן לו מענה במסגרת המלצות הוועדה. יחד עם זאת, חברי הוועדה רואים חשיבות בשמירה על עיקרון "המזהם משלם", ולפיכך מתנגדים נחרצות לכל טענה לפיה הוצאות החברות המפיקות לשם שיקום הנזקים שנעשו כתוצאה מכריית המשאבים צריכות להילקח בחשבון בחישוב חלק הציבור.⁵⁹ הוצאות אלו יילקחו בחשבון במסגרת המודל המוצע כהוצאות החברות לכל דבר ועניין אך אין להתייחס אליהן בחישוב ה-GT כתשלום המועבר לידי הציבור.⁶⁰

- **פשטות** - עולם המיסוי הוא עולם סבוך הנתון לפרשנויות ולמניפולציות רבות. כאמור, הוועדה רואה חשיבות בהחלת מודל כללי שיותאם למצב הקיים ויהא צופה פני עתיד. לאור זאת, הוועדה נתנה תשומת לב מיוחדת לנושא פשטות המודל. מגוון המשאבים בהם דנה הוועדה והשאפה להכללת כל קבוצת משאבים תחת מודל אחד, מחייבת החלת מודל פשוט אשר ניתן יהיה לאכוף ללא קשיים מיוחדים. פשטות המודל תבטיח כי רשויות המס תוכלנה לפקח בצורה הולמת על יישום המודל ותבטיח כי הציבור אכן יקבל את חלקו הראוי ברווחים.

⁵⁹ כך למשל דוחה הוועדה את טענת מי"ה בעמדתה שהוגשה לוועדה כי יש להכיר בהוצאות קציר ים המלח, שהחברה מבצעת כחלק מהסכם הקציר ונועד למנוע את המשך עליית מפלס הדרומי, לצורך חישוב שיעור ה-GT.

⁶⁰ יצוין, כי הוצאות אלו נלקחות בחשבון גם במסגרת חישוב ההכנסה החייבת לצרכי מס הכנסה.

הוועדה הביאה בחשבון את מכלול השיקולים כפי שהוצגו לעיל, בחנה את הנעשה בעולם וגיבשה מודל למיסוי משאבי הטבע בישראל. הוועדה סבורה כי ההמלצות, כפי שיוצגו להלן, משלבות בצורה הטובה ביותר בין מכלול העקרונות שהנחו את הוועדה ומביאות לידי כך שמערכת המיסוי על משאבי הטבע תבטיח חלק ראוי לציבור לצד המשך פיתוח והשקעות במשאבי הטבע בישראל. יישום המלצות הוועדה יביא למערכת מיסוי פרוגרסיבית אשר מחד גיסא מבטיחה חלק ראוי לציבור בשיעורי רווחיות גבוהים, ומאידך גיסא מביאה למינימום הנדרש את חלק המדינה כאשר שיעורי הרווחיות קטנים.

ואלו הן המלצות הוועדה:

מחצבים

א. תמלוגים

גביית תמלוגים בעבור משאבי הטבע היא השיטה הבטוחה ביותר להבטחת חלק ראוי לציבור במשאבים הנמצאים בבעלותו. התמלוגים נגבים בהתאם לשווי המחצב, בלי קשר לעלויות החברות המפיקות אותו, ומבטיחים תזרים קבוע למדינה אשר באופן יחסי אינו נתון למניפולציות. לגביית התמלוגים חשיבות הן בהיבט היציבות הפיסקאלית והן בהבטחה כי הציבור יוכל לקבל חלק ראוי לנכסים בלי קשר ליעילות החברות המפיקות את המשאב. דו"ח ה-IMF מצביע על חשיבות תמהיל מיסוי אשר יכלול, בין היתר, זרם תקבולים קבוע שאינו תלוי ברווחיות היום ואינו נתון למניפולציות.

יחד עם זאת, התמלוג הוא כלי רגרסיבי אשר אינו מבחין בין שיעורי הרווחיות הנובעים מהמחצבים השונים, ואינו רגיש לשינויים כלכליים. הסתמכות על תמלוג ככלי מרכזי להעברת הרווחים הנובעים ממשאבי הטבע מהחברות לידי הציבור, תביא למצב בו ככל ששיעור הרווחיות של החברות עולה כך חלק המדינה מסך הרווחים קטן.

במצב הקיים היום, הכלי המרכזי להעברת חלקן של הציבור במשאבי הטבע הוא גביית תמלוגים. ואכן, מערכת המיסוי בישראל היא מערכת רגרסיבית שאינה מבטיחה גידול של חלק המדינה כאשר הרווחיות עולה. התמלוגים הנגבים כיום בגין המחצבים המופקים במדינת ישראל משתנים בין מחצב למחצב.

א.1. שיעור התמלוג

התמלוגים מספקים למדינה מקור הכנסה יציב ממשאבי הטבע ומגלמים רמה מסוימת של תשלום למדינה בגין השימוש במשאב. התמלוג כמעט ואינו תלוי בהוצאות של החברות המפיקות והוא מבטיח את חלק המדינה בלי קשר לרמת יעילות החברות. בנוסף, התמלוג הוא כלי פיסקאלי פשוט לחישוב ולגבייה וחסין, באופן יחסי, למניפולציות. מצד שני, התמלוגים עשויים להוות נטל כבד על החברות הפועלות בענף בזמנים קשים המתאפיינים ברמות מחירים נמוכות. כאמור, שיעור התמלוגים על מחצבים קבוע בחוק זיכיון ים המלח בעבור מחצבים המופקים מים המלח ובפקודת המכרות בעבור יתר המחצבים. בהתאם לחוקים האמורים, שיעור התמלוגים נע בין 10%-2% משווי המחצב (לאחר ניכויים שונים אשר נקבעו בחוק). על מנת להביא למודל פרוגרסיבי, הוועדה סבורה

כי ראוי שהתמלוג יהא חלק מן המערכת הפיסקאלית החלה על משאבי הטבע אך לא יהיה החלק המרכזי במערכת מיסוי זו. עמדה חברי הוועדה היא כי ראוי שהתמלוג יבטיח, מחד גיסא זרם הכנסות יציב למדינה ומאידך גיסא לא יהא נטל כבד מידי על החברות המפיקות כאשר מחירי החומרים המופקים יורדים. לפיכך, הוועדה ממליצה לקבוע כי שיעור התמלוג בעד כל המחצבים יעמוד על 5%. לאחר בחינת שיעורי התמלוג המקובלים בעולם ובחינת מספר רב של תרחישים, חברי הוועדה סבורים כי שיעור זה הוא שיעור הולם.

כפועל יוצא של החלטה זו יש לערוך שינוי בהסדרים הנובע מפקודת המכרות שלפיהם שיעור התמלוגים על מחצבים שאינם יקרי ערך יעמוד על 5% במקום 2% הקבועים כיום בחוק.

באשר לתמלוגים הנגבים בגין אשלג, לגביהם גובה המדינה כיום, בהתאם להסכם הקציר, שיעור של 10% לכל כמות כרייה מעל 1.5 מיליון טון בשנה, הוועדה ממליצה כי לאחר החלת מודל המיסוי המוצע, המדינה תגבה תמלוג בשיעור של 5% בעבור כל כמות אשלג שנכרית. קביעה זו כאמור תסייע להחיל מודל פרוגרסיבי ותבטיח לחברות יציבות כאשר מחירי הסחורות ירדו.

הוועדה לוקחת בחשבון כי המלצה זו עשויה, במחירי סחורות מסוימים, להקטין את הכנסות המדינה מהפקת אשלג, ביחס למצב הקיים. יחד עם זאת, הוועדה רואה חשיבות רבה בהחלת מודל פרוגרסיבי אשר יסייע לחברות כאשר מחירי הסחורות יורדים. הוועדה סבורה כי שיעור תמלוג העומד על 5% הוא שיעור סביר למשאבי הטבע השונים אשר עולה בקנה אחד עם הנעשה בעולם ואינו מהווה נטל במרביתם המוחלט של מצבי העולם, אך מבטיח למדינה זרם הכנסות יציב.

יש לציין כי שיעור התמלוגים בענף הגז והנפט גבוה משיעור התמלוגים המוצע על ידי הוועדה ליתר משאבי הטבע והוא עומד על 12.5%. עם זאת, הוועדה אינה סבורה כי יש מקום להעמיד את התמלוגים המתקבלים בגין המחצבים על שיעור דומה לזה הקבוע בעניין משאבי הגז הטבעי והנפט וזאת בשל ההבדלים הקיימים בין משאבים אלה. כך, בעוד שמשק הגז מאופיין בעלויות פיתוח משמעותיות ועלויות שוטפות נמוכות ביחס לעלות הראשונית, במרבית המשאבים שנבחנו על ידי הוועדה מצב הדברים הוא שונה, שכן לא ניתן להצביע על עלויות שוטפות נמוכות. לאור העובדה שבמחצבים העלויות השוטפות אינן נמוכות ביחס לעלות הראשונית, החלת תמלוג גבוה יחסית, עלולה לפגוע בחברות במקרים בהם המחירים יורדים. הוועדה סבורה כי המאפיינים השונים של משק הגז והנפט למול מאפייני יתר המחצבים מצדיקים פער זה. לאור זאת, הוועדה לא ממליצה להשוות את שיעור התמלוג במחצבי הטבע לאלו הנהוגים במשק הגז והנפט.

א.2. אופן חישוב התמלוג

כאמור, היתרונות המרכזיים בהטלת תמלוגים הם היותם יציבים, פשוטים לגבייה וחסינים למניפולציות באופן יחסי. על כן, יש להבטיח כי אופן חישוב התמלוג ישקף יתרונות אלו וישיג את מטרת החלת התמלוג ככלי מיסויי בטוח ויעיל. לשם כך, יש להבטיח כי נוסחת חישוב התמלוג תהא פשוטה, ככל הניתן, ותתחשב רק בשווי המשאב ממנו נגזר התמלוג.

נכון להיום, בהתאם לפקודת המכרות יש לבצע הערכת שווי לחומר הגולמי שנכרה תוך ניכוי ההוצאות הבאות: זיקוק ועיבוד; הובלה ושיווק; הפחתת 10% נוספים.

אופן חישוב התמלוג כאמור, ובעיקר הקביעה בחוק כי יש לנכות עלויות זיקוק ועיבוד, מקטין את יעילותו והופך אותו לכלי הקרוב יותר למס המוטל על רווחים, מאשר לתמלוג המוטל על מכירות. ואכן בפועל, אופן חישוב התמלוג על מחצבים בהתאם לפקודת המכרות נתון לפרשנות רבה והיווה מקור לחילוקי דעות רבים בין הממשלה לחברות⁶¹. הוועדה סבורה כי אופן חישוב תמלוגים על מחצבים, אשר נקבע בפקודת המכרות, אינו משיג את המטרה העומדת בבסיס הטלת התמלוגים. לפיכך, הוועדה ממליצה לשנות את אופן חישוב התמלוגים המשולמים בעד השימוש במחצבים כך שבעבור כל המחצבים לא יותר ניכוי הוצאות זיקוק ועיבוד, וכן לקבוע כי הבסיס לחישוב התמלוג ייקבע על ידי המדינה ולא בדרך של בוררות או הסכם כפי שקובעת היום פקודת המכרות.

ב. מס "משאבי טבע" ייעודי ופרוגרסיבי

מערכת מיסוי משאבי הטבע בישראל, להוציא את משאבי הגז והנפט, היא מערכת רגרסיבית אשר אינה מבטיחה חלק ראוי לציבור בשיעורי רווחיות גבוהים. כפי שפורט בהרחבה, מחירי המחצבים נקבעים בשוק העולמי, והם מאופיינים בתנודתיות גבוהה מאוד. התנודתיות במחירים גורמת לתנודות ברווחיות החברות המפיקות את המשאבים. בהתאם לכך, ולאור העקרונות שהותוו בתחילת פרק זה, על מנת שניתן יהיה להגיע למערכת פיסקאלית מאוזנת יש לקבוע רכיב אשר ממס את "רווחי היתר" הנובעים מהפקת המשאבים.

מיסוי רווחי יתר מביא לאיזון שבין הרצון להבטיח את הכדאיות הכלכלית שבהפקת משאבים בארץ, שכן הוא מבטיח ליזם רווח או תשואה נורמאליים, ובין חובת הממשלה להביא לצדק חלוקתי ולאפשר לכל האזרחים ליהנות מחלקם הראוי במשאבי הטבע. כאמור, דוח ה-IMF ממליץ על תמהיל מיסוי אשר כולל הטלת מס נוסף - מס רווחי יתר על משאבי הטבע. עוד עולה מהדוח ה-IMF וכן מדו"ח ועדת ששינסקי הראשונה, כי המגמה בעולם היא החלת מס רווחי יתר על משאבי טבע.

⁶¹ בהתאם להסדר הבוררות בין הממשלה לחברת רותם אמפרט, באשר לאופן בו יש לחשב את בסיס התמלוג, נקבעה נוסחה אשר לוקחת בחשבון מגוון רחב של עלויות, ביניהם עלויות הפקה, הנהלה, הובלה ושיווק. לאור מורכבות חישוב הנוסחה, הוחלט בין הצדדים כי היא תחושב רק אחת לחמש שנים ובשנים העוקבות תוצמד לשינויים במחירי הפוספט.

הוועדה בחנה מספר מודלים אפשריים כאשר המרכזיים שבהם הם מודל ה-Cash Flow, המתבסס בעיקרו על רווח הפירמה המחושב על בסיס תזרים המזומנים שלה, ומודלים דוגמת ה-Profit Margin וה-ACE המתבססים בעיקרם על רווח הפירמה בהתאם לדוחות רווח והפסד⁶².

כאמור, חלק מהעקרונות שהנחו את הוועדה הם עקרונות הפשטות והבטחת חלק ראוי לציבור במשאבי הטבע. ככלל, חברי הוועדה סבורים כי מודלים המושגים על דוחות הרווח וההפסד החשבונאיים של החברה הם המודלים הישימים ביותר. מודל המתבסס על דוחות אלו מבטיח כי הציבור אכן יוכל ליהנות מרווחיות כאשר זו מתרחשת. לא בכדי הבסיס לגביית מס חברות, בארץ ובעולם, הם דוחות רווח והפסד ולא תזרים המזומנים של החברה.

מודל ה-Cash Flow אינו מתבסס על דוחות רווח והפסד ומציב אתגרים מורכבים לשלטונות המס בגבייתו ובמעקב אחר פעולות החברות. בה בעת, מרבית הפעילות העסקית הקיימת והצפויה בענף המחצבים בישראל, היא כזו המבוססת על משאבי טבע אשר הפקתם החלה לפני מספר עשורים ואשר עיקר ההשקעה הנחוצה לשם הפקתם בוצעה זה מכבר. הדו"ח שנכתב עבור הוועדה על ידי ה-IMF מתייחס גם הוא לקשיים הנובעים מהחלת מודל ה-Cash Flow, הן בהיבט הקשיים שיכולים לעמוד בפני שלטונות המס והן בהיבט החלתו על תעשיות קיימות וההתחשבות בהשקעות העבר⁶³.

המטרה העומדת בבסיס מודל ה-Cash Flow היא להבטיח כי מס רווחי היתר יוחל רק כאשר תזרים המזומנים של החברה הוא חיובי. מודל זה מתאים לתעשיות המאופיינות בהשקעות ראשוניות גבוהות ומסוכנות, ובעלויות שוטפות נמוכות ביחס לעלות הראשונית. היתרון הגלום במודל תזרים המזומנים קטן משמעותית כאשר מדובר בתעשיות אשר אינן מאופיינות בהשקעות גבוהות בתחילת הפרויקט.

בחינת מבנה העלויות המאפיין את תעשיית המחצבים מעלה כי הוא אינו מאופיין בהשקעות הראשוניות הגבוהות המאופיינות את משק הגז והנפט. בחינת מבנה העלויות במשאבים שנבחנו העלתה כי הוא מאופיין בעלויות תפעוליות קבועות יחסית לאורך השנים. מכאן, היתרון הגלום במודל ה-Cash Flow רלוונטי פחות בתעשיות המחצבים.

בנוסף, החלת מודל ה-Cash Flow על התעשיות הקיימות מעלה סוגיה נוספת והיא התייחסות להשקעות עבר, כפי שצוין לעיל.

עקרונות נוספים שהנחו את הוועדה בעבודתה הם המשך הפקת משאבי הטבע הקיימים וניטרליות לגבי החלטות השקעה, וכן שאיפת הוועדה לקיומו של מודל גנרי הצופה פני עתיד. לפיכך, חברי הוועדה מעוניינים להבטיח כי החלת המודל לא תפגע בתמריץ החברות לבצע השקעות במפעלים קיימים וכן לא תפגע בתמריץ לבצע השקעות במפעלים חדשים, אם וכאשר יימצאו מחצבים נוספים בשטח מדינת ישראל. בדוחות רווח והפסד, ההשקעות שהפירמה מבצעת מופחתות מההכנסות על פני תקופת

⁶² ראה הרחבה בפרק ג'.

⁶³ ראה נספח ב' - דוח ה-IMF פסקה 50.

השימוש בהן ואינן מופחתות במלואן בשנת ביצוע ההשקעה. במצב דברים זה, קיים חשש כי ככל שתידרשנה השקעות חדשות, החלת מס משאבי טבע המתבסס על דוח רווח והפסד בלבד, תפגע בתמריץ החברות לבצע השקעות, שכן הפער בין הרווח החשבונאי למציאות התזרימית בה נתונה החברה ולתשואה המבוקשת על השקעתה, עשוי להיות מהותי. לאור האמור לעיל, ממליצה הוועדה כי הרווח עליו יש להשית מס משאבי טבע יהיה הרווח התפעולי בהתאם לדוחות רווח והפסד חשבונאיים, עליו יתכן ויבוצעו התאמות מסוימות תוך מתן ביטוי לערך הנכסים נטו המשמשים את החברה לצורך פעילותה היצרנית בהפקת המשאב⁶⁴. בדרך זו יושת מס משאבי טבע רק על רווח שהוא מעבר לתשואה הנורמטיבית על ההשקעה בנכסים. יודגש כי הרווח התפעולי עליו יש להשית מס משאבי טבע הוא הרווח המתקבל מכל פעילות הפקת ומכירת משאב הטבע כדוגמת: אשלג, נחושת, פוספט וכו'.

להלן יפורט המודל המוצע:

ב.1. בסיס מס משאבי הטבע ושיעורו

בסיס מס משאבי הטבע הוא הסכום עליו יוטל מס משאבי הטבע בכל שנה ושנה. בסיס מס משאבי הטבע יהיה הרווח התפעולי של התאגיד, עליו יבוצעו התאמות מסוימות ובניכוי סכום אשר יבטא תשואה בשיעור של 11% על היתרה המופחתת של נכסי התאגיד המשמשים אותו לפעילות הפקת משאבי הטבע. הקטנת בסיס המס בסכום המבטא תשואה על נכסי החברה מבטיחה שיעור תשואה הולם על ההשקעות שביצעה החברה, ובכך למעשה מבטיחה כי המס יוטל רק על "רווחיות היתר" הנובעת מהפקת המשאבים. על בסיס המס, כפי שפורט לעיל, יוטל מס בשיעור 42%. להלן תרשים המתאר את ההפחתות המתבצעות לצורך חישוב בסיס מס משאבי טבע.

⁶⁴ דוגמאות להתאמות שצפוי שידרשו: התאמת דו"ח רווח והפסד מאוחד לדו"ח סולו, התאמות של מחיר המכירה בעסקאות עם צדדים קשורים בהתאם למחיר ההעברה, התאמות בהתאם לפקודת מס הכנסה.

טבלה ו.1- אופן חישוב בסיס מס משאבי הטבע

מחזור	+
עלות המכר (כולל תמלוגים)	-
עלויות הובלה ושיווק	-
עלויות הנהלה וכלליות	-
התאמות שונות ככל שידרשו	-/+
יתרת עלותם המופחתת של נכסים המשמשים לפעילות הפקת משאבי הטבע $11\% \times 65$	-
בסיס מס משאבי טבע	=

להלן תוצג דוגמא מספרית לאופן החלת מס משאבי הטבע על חברות בעלות מבנה עלויות ונכסים שונה. נבחן את השפעת מס משאבי טבע על חברות שונות, כאשר חברה ב' נבדלת מחברה א' ביתרת העלות המופחתת של שווי הנכסים שלה ואילו חברה ג' נבדלת מחברה א' בעלויות המכר שלה.

טבלה ו.2- דוגמא מספרית למס משאבי טבע

חברה ג'	חברה ב'	חברה א'	
100,000,000	100,000,000	100,000,000	מחזור
80,000,000	60,000,000	60,000,000	עלות המכר (כולל תמלוגים)
15,000,000	15,000,000	15,000,000	עלויות הובלה ושיווק
2,000,000	2,000,000	2,000,000	עלויות הנהלה וכלליות
3,000,000	23,000,000	23,000,000	רווח תפעולי
50,000,000	150,000,000	50,000,000	יתרת העלות המופחתת של הנכסים
11%	11%	11%	תשואה לנכסים
5,500,000	16,500,000	5,500,000	הפחתה בגין תשואה על נכסים
0	6,500,000	17,500,000	בסיס המס
0	2,730,000	7,350,000	מס "משאבי טבע"
2,500,000	0	0	קיצוץ הפסדים

⁶⁵ עלותם מופחתת של הנכסים בהתאם למאזן, לאחר ביצוע התאמות מסוימות ככל שידרשו.

ניתן לראות כי מס משאבי טבע שיוטל על חברה א' יהיה גבוה מזה שיוטל על חברה ב', זאת הודות לעובדה שיתרת העלות המופחתת שלנכסי חברה ב' גבוהה מזו של חברה א'. כאמור, מס משאבי טבע מעניק הגנה בדמות תשואה על הנכסים, לפיכך, ככל ששווי נכסי החברה גדול יותר כך מס משאבי הטבע שהיא תשלם יהיה נמוך יותר. עוד ניתן לראות כי חברה ג' לא תשלם מס משאבי טבע בשנה שבדוגמא. זאת, מאחר ומגן המס המוענק בגין התשואה על היתרה המופחתת של נכסי התאגיד המשמשים אותו לפעילות הפקת משאבי הטבע, גבוה מסך הרווח התפעולי של החברה. למעשה, במקרה של חברה ג' בסיס המס הוא שלילי. בהתאם למודל, וכפי שיפורט בהמשך הפרק, סכום זה ייחשב כ"הפסד לצורכי מס משאבי טבע", והוא יועבר לשנת המס העוקבת ויקוזז מבסיס המס שיהיה בשנה העוקבת.

ב.2. רווח תפעולי

המטרה בהשתת מס משאבי הטבע היא למסות את הרווח הנובע מעצם הפקת המחצב. הרווח התפעולי הוא למעשה הסכום שנשאר בידי החברה לאחר שהפחיתה את כל הוצאותיה, להוציא עלויות מימון. עלויות המימון המשמעותיות ביותר אשר החברה לוקחת על עצמה נגרמות כתוצאה מביצוע השקעות. לאור העובדה שמבסיס מס משאבי הטבע מופחת סכום המבטא תשואה על השקעות החברה כולן, אלו שממונו באמצעות הון עצמי וגם אלו שבוצעו באמצעות הון זר, הרי שהכרה בהוצאות המימון תיצור מגן מס כפול בגין אותה הוצאה ולכן אין להפחיתה מבסיס המס.

ב.3. תשואה על נכסים

הפחתת סכום השווה למכפלה שבין יתרת העלות המופחתת של הנכסים המשמשים בהפקת משאבי הטבע לבין תשואה של 11%, היא למעשה הבטחת תשואה נורמלית על ההשקעות שביצעה החברה. כעולה מכך, יינתן גם ביטוי להשקעות שנעשו טרם החלת מס משאבי טבע. הענקת הפחתה זו מבטיחה כי המס אשר יוטל אכן יהא "מס רווחי יתר" שכן הוא מוטל רק לאחר שהובטחה תשואה נורמלית על ההשקעות שביצעה החברה.

בחוות דעת שהוגשה לוועדה על ידי הפרופ' רוברט פינדייק נערכה בחינה של התשואה המקובלת על נכסי חברות בינלאומיות העוסקות בתחום הפקת המשאבים והנסחרות בבורסות העולם. בהתאם לממצאים שעולים מחוות הדעת של פרופ' פינדייק, תשואה נורמלית, לפני מס, על נכסי חברות העוסקות בתחום המשאבים נעה בין 9%-13%. לאור כך, ובהתאם לחוות דעתו של פרופ' פינדייק, הוועדה ממליצה להכיר בתשואה נורמלית העומדת על 11% לצורך חישוב מגן מס משאבי טבע.⁶⁶

⁶⁶ ראה בהרחבה בחוות הדעת המצורפת כ נספח ג', A Framework for the Taxation of Natural Resources in Israel, Prof. Robert S. Pindyck and Analysis Group, Inc. 2014

⁶⁷ בחינת נתוני חברת כ"ל, העלתה כי נתוני המסחר מגלמים לנכסי החברה תשואה לפני מס העומדת על כ-9%.

ב.4. קיזוז הפסדים

בדומה להוראות בפקודת מס הכנסה בנוגע לקיזוז הפסדים, מוצע כי בשנה בה בסיס מס משאבי הטבע יהיה שלילי, קרי הפסד, יועבר ההפסד לשנים בהן בסיס המס יהיה חיובי, קרי רווח. ההפסד ישמש כמגן מס לרווח באמצעות קיזוז ההפסד מהרווח. לפיכך, ככל שבשנה מסוימת החברה לא השיגה את התשואה הנורמלית על נכסיה היא תוכל להשתמש בו כמגן מס בשנה הבאה ובכך מובטח כי לאורך חיי הפרויקט המס יוטל רק לאחר שהשקעת החברה החזירה תשואה נורמלית. מנגנון קיזוז הפסדים זה חשוב לאור תנודתיות המחירים בחלק משוקי הסחורות העולמיים, ומאפשר לוודא כי המס מוטל על רווחי היתר של היזם בראיה רב שנתית.

ב.5. שיעור מס משאבי טבע

שיעור מס משאבי הטבע יעמוד על 42%. כפי שפורט בהרחבה בחלקים קודמים של הדוח, ועדה זו מהווה צעד משלים לוועדת ששינסקי הראשונה. כאמור, הוועדה סבורה כי ראוי שחלק המדינה המתקבל בעד המחצבים הנדונים במסגרת ועדה זו, יהיה דומה לחלק המדינה המתקבל בעד משאבי הגז והנפט. המלצות הוועדה ניתנו תוך ביצוע ההתאמות הנדרשות למשאבי הטבע בהם עוסק דוח זה וכן בשים לב לצורך בהבטחה כי היזמים בתחום משאבי הטבע יזכו לתשואה נורמלית על השקעותיהם ותוך פגיעה מינימלית בתמריץ לבצע השקעות. שיעור המס נקבע כך שיבטיח כי חלק המדינה, במקרים בהם המשאבים המופקים מגלמים "רווחי יתר" יעמוד על כ-50% וכי חלק המדינה יעלה עם עליית רווחיות החברות. העמדת שיעור המס על 42% תביא לידי כך שחלק המדינה, במקרים בהם המשקיעים השיגו תשואה הולמת על השקעותיהם, ינוע בין 46%-57%.

העמדת שיעור המס על 42% היא נגזרת של מודל המס המומלץ על ידי הוועדה, המבטיח תשואה מסוימת על הנכסים. ככל שהוועדה הייתה בוחרת במודל אחר, בו התשואה המובטחת על הנכסים הייתה נמוכה יותר או כלל לא הייתה מובטחת במסגרת המודל, אזי נכון היה להוריד את שיעור המס בהתאמה.

ב.6. גבולות מס משאבי הטבע

הוועדה ממליצה להחיל את מס משאבי הטבע רק על הרווחים הנובעים מעצם הפקת המשאב, כדוגמת אשלג, פוספט ונחושת, ולא על רווחים הנובעים מפעילויות אחרות.

המלצת זו נובעת מהרציונלים שפורטו בתחילת הפרק ובדגש על הרציונלים הבאים: למנוע תמריץ שלילי, אשר עשוי להוביל להעברת פעילות תעשייתית המשכית אל מחוץ לישראל על מנת להימנע מהחבות במס משאבי טבע, שהיא טריטוריאליה בעיקרה; השאיפה ליצור מנגנון פשוט אשר ניתן יהיה להחיל על כל המחצבים ולאכוף ללא קשיים מיוחדים; השאיפה ליצור אחדות במיסוי על כל משאבי הטבע (בדומה להסדר הקיים ביחס למשאבי הגז והנפט).

הוועדה ממליצה לבחון כל פרויקט בנפרד לצורך חישוב מס משאבי טבע, בעבור כל משאב. יחד עם זאת, במקרים בהם יתגלה קושי לערוך בחינה כאמור יש לבחון את האפשרות לפיה מס משאבי טבע יחושב בעבור מספר פרויקטים או משאבים כמכלול.

הגבלת המס לרווחיות הנובעת מהפקת המשאב בלבד מחייבת התייחסות לסוגיית מחירי העברה. לאור העובדה שפעמים רבות החברות העוסקות בפעילות הפקת המשאב לוקחות חלק גם בפעילויות נוספות ומעבירות את המשאב לחברות קשורות, יש להבטיח, לצורכי מס, מתודולוגיה המבטיחה כי העברת המשאב מהחברה המפיקה אל החברה הקשורה תהיה בעד שווי השוק. במנגנון המוצע ישנה חשיבות רבה בפיקוח על יישום המתודולוגיה למחירי העברה כך שמחיר ההעברה ישקף את שווי השוק של המשאב, בייחוד במקרים בהם חלק גדול מהמשאב נמכר לחברות קשורות, ורק מיעוטו נמכר ישירות לצדדי ג' בלתי קשורים. המלצת הוועדה היא להחיל את מס משאבי הטבע רק על פעילות הפקת המשאב ולא על פעילות אחרת.

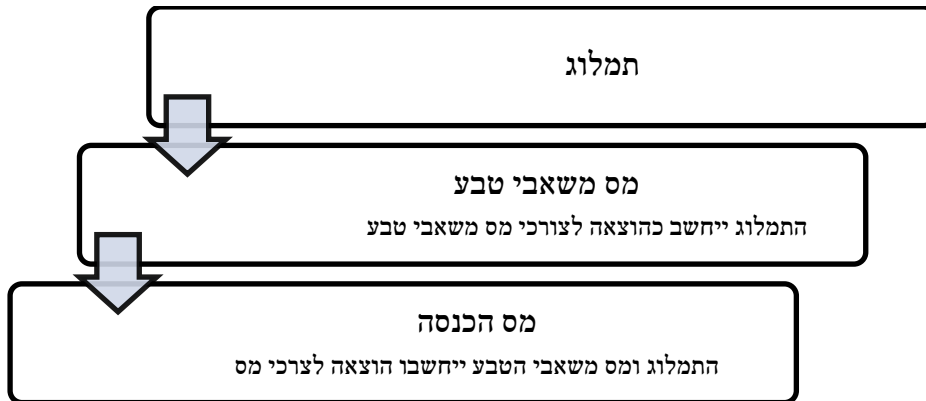
לצורך הבטחת מטרת אלו הוועדה ממליצה על מספר צעדים:

- הוועדה ממליצה להחיל, בין היתר, את סעיף 85א לפקודת מס הכנסה גם על עסקאות הנעשות בין צדדים קשורים בישראל.
- עם זאת, הוועדה מצאה כי ישנם משאבים לגביהם ישנו קושי בקביעת מחיר השוק בשל מבנה השוק של הענף והעדר מדד עולמי לקביעת מחיר השוק, דוגמת משאב הברום, שבו רוב מכירות הברום הן לחברות נשלטות או קשורות שמייצרות או משווקות מוצרי המשך, ויש חשש משמעותי שלא ניתן לקבוע מחירי העברה באופן שיבטיח שלא תהיה זליגה של רווחי יסף לחברות אלו. לפיכך הוועדה מתכוונת לתת דעתה לסוגיה מרכזית זו בהמשך דיוניה, ולבחון אלו השלמות ושינויים מתחייבים מבעיה מרכזית זו. בין היתר תישקל האפשרות לקבוע את מחיר המשאב בהתחשב במחיר התרכובת או בשיטה אחרת שתקבע.
- הוועדה ממליצה לקבוע כי בנוסף להחלת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה, למנהל רשות המסים גם תהא זכות לאשר או שלא לאשר מחירי העברה לצורכי מס של משאבי הטבע בין חברות קשורות.

ג. התמהיל הפיסקאלי- שילוב התמלוגים וההיטל

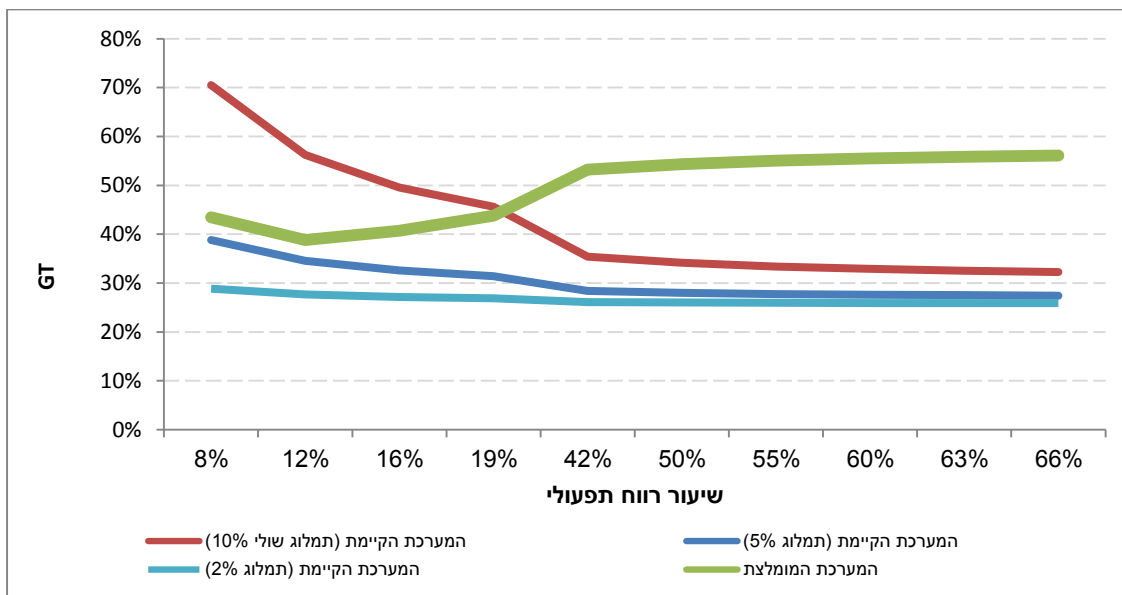
בהתאם לאמור לעיל הוועדה ממליצה על תמהיל מיסוי אשר יחול על מחצבי הטבע המצויים ואשר יימצאו בעתיד בתחומי מדינת ישראל. תמהיל המיסוי יכלול שלושה כלי מיסוי: תמלוג, מס משאבי טבע ומס בהתאם להוראות פקודת מס-הכנסה (לרוב מס חברות). מס משאבי הטבע יהא למעשה כלי מיסוי נוסף אשר יחול על כלל המחצבים בישראל.

להלן תפורט שרשרת המיסוי ומערכת היחסים בין שלושת מרכיבי המיסוי:



להלן גרף המתאר את שיעור ה-GT והתנהגותו עם השתנות הרווחיות התפעולית של פרויקט המבוסס על פרויקט טיפוסי בתחום המחצבים.

תרשים 1.1- התנהגות ה-GT במערכת המיסוי הקיימת והמוצעת עם שינויים ברווחיות



מהתרשים ניתן ללמוד כי המערכת הקיימת מביאה לשיעורי GT נמוכים מאוד בשיעורי רווחיות גבוהים לעומת המערכת המוצעת אשר מביאה לשיעורי GT גבוהים כאשר שיעורי הרווחיות עולים.

ד. בחינת אפקטיביות המערכת המוצעת

מס משאבי טבע יחול על כלל משאבי הטבע המצויים בשטחי מדינת ישראל. כפי שהוצג בתחילת פרק זה, הוועדה רוצה להבטיח כי מודל מיסוי משאבי הטבע יבטיח כי בשיעורי רווחיות גבוהים חלק המדינה יהיה דומה לחלק המדינה המתקבל בגין משאבי הגז והנפט. בנוסף, הוועדה רצתה להבטיח מחד גיסא תזרים מזומנים בסיסי קבוע הנובע מהמשאבים המצויים בתחומה, ומאידך גיסא להבטיח כי נטל התמלוג המוטל על החברה לא יהווה נטל כבד מידי ויקשה על החברה כאשר מחירי המחצבים יורדים. לאור זאת, ממליצה הוועדה כי התמלוג אשר ייגבה בגין כל המחצבים יעמוד על 5%. משמעות ההמלצה היא כי לגבי מחצבים יקרים ומחצבי ים המלח, למעט אשלג, התמלוג יישאר ללא שינוי. בנוגע למחצבים שאינם יקרים אשר גובהם נקבע בפקודת המכרות, שיעור התמלוג יעלה מ-2% ל-5%. לגבי אשלג, שהוא המחצב המשמעותי ביותר הקיים כיום בישראל, התמלוג השולי ירד מ-10% ל-5%. צעד זה, במחירים מסוימים, יביא להקטנת חלק המדינה המתקבל בגין אשלג אך יסייע לחברה במקרים בהם מחירי האשלג יורדים ויאפשר החלת מודל פרוגרסיבי הרבה יותר מהמודל הקיים כיום.

כאמור, מס משאבי טבע יוחל רק במקרים בהם הובטחה ליזם תשואה נורמלית. כפי שיוצג בהמשך, ניתן לראות כי גם לאחר החלתו, יובטחו ליזמים שיעורי תשואה ושיעורי רווחיות הגבוהים מהמקובל בענף. מערכת המיסוי עליה ממליצה הוועדה, במרבית מצבי העולם, תשאיר בידי היזמים שיעורי תשואה ושיעורי רווחיות הגבוהים מהשיעורים עליהם הצביע פרופ' פינדייק בעבודתו, שהם שיעורים המקובלים בענף.

1.1. השפעת המודל המוצע בשלוש חלופות שונות

להלן נציג את אופן השפעת תמהיל המיסוי המוצע על מגוון משאבי הטבע המצויים בשטח מדינת ישראל. יובהר כי מטרת התרחישים כפי שיוצגו היא להמחיש לקורא את השפעת המודל על פרויקטים מייצגים, תחת רמות מחירים שונות. התרחישים מתבססים על מגוון הנחות שבוצעו על ידי חברי הוועדה לצורך קבלת תמונת מצב מייצגת.

בכל התרחישים המוצגים נבחנו הפרמטרים הכלכליים בשלושה מצבי עולם מייצגים. כל מצבי העולם שנבחנו מייצגים תנאי שוק אשר התרחשו הלכה למעשה בתקופות שונות לאורך העשור האחרון:

- מצב העולם הראשון מתאפיין ברמת מחירים נמוכה המביאה לידי כך שהמשאבים הרלוונטיים לא מניבים רווחי יתר ולפיכך "מס משאבי טבע" לא מוחל.

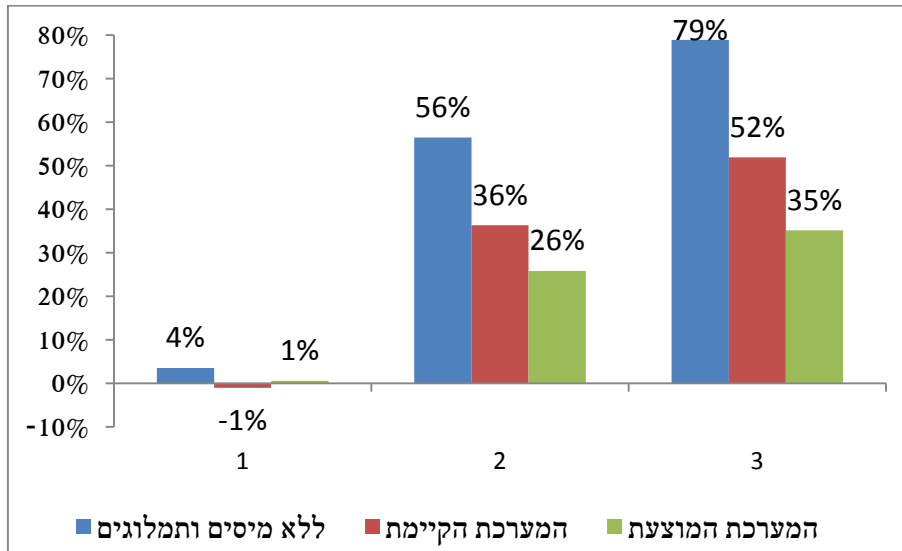
- מצבי העולם השני והשלישי מתאפיינים ברמות מחירים גבוהות יותר, ואשר תחת רמות מחירים אלו המשאבים הרלוונטיים מניבים "רווחי יתר", המביאים להחלת מס משאבי הטבע.

אין בהצגת נתונים אלו בכדי להעיד על רווחיות החברות הפועלות כיום בתחום משאבי הטבע בישראל או בתחזית לרווחיות החברות. התרחישים נבנו על ידי הוועדה, ולצורך עריכתם נעזרה הוועדה בנתונים ממקורות רבים והניחה מספר רב של הנחות. מטרת התרחישים אשר יוצגו להלן היא להמחיש לקורא את השפעת המערכת המוצעת על רווחיות החברות אשר תהיינה תחת משטר המס החדש, וזאת בהינתן שיעורי הרווחיות של החברות לפני מס ותמלוגים.

בכל אחד מהתרשימים מוצגים שלושה תרחישים כאשר בכל אחד מהם מוצג רווח החברה לפני מס ותמלוגים; רווח החברה לאחר מס ותמלוגים תחת משטר המיסוי הנוכחי; ורווח החברה לאחר מס ותמלוגים תחת משטר המיסוי עליו ממליצה ועדה זו.

להלן יוצגו מספר תרחישים באשר להשפעת מודל המיסוי על רווחיות הנובעת מהמשאבים:

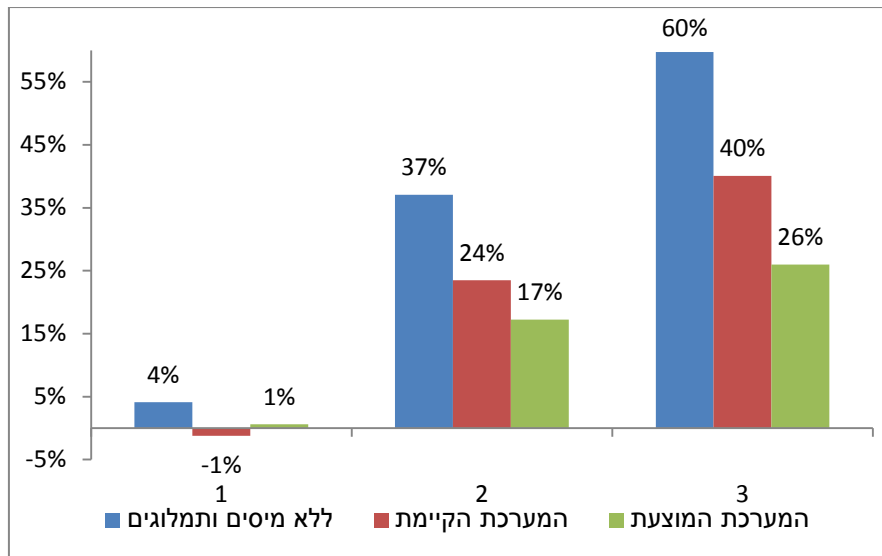
תרשים 2.1 - ROIC ממוצע בפרויקט אשלג ברמות מחירים שונות



התרשים לעיל מציג את התשואה על השקעה (ROIC) הממוצעת המתקבלת מפרויקטים בתחום האשלג. כל קבוצת עמודות מייצגת פרויקט טיפוסי בתחום האשלג, הפרויקטים המוצגים נבדלים ביניהם במחירי האשלג שנלקחו לצורך חישוב התשואה. ניתן לראות כי תחת מחירי אשלג נמוכים או לחלופין גידול בעלויות ההפקה (מצב עולם 1), שיטת המיסוי המוצעת מיטיבה עם היזם. בעוד ששיטת המיסוי הנוכחית הייתה מביאה לכדי שיעור תשואה שלילי, השיטה החדשה מפחיתה את שיעור התשואה אך אינה הופכת אותו לשלילי. כפי שניתן לצפות, תחת מחירי אשלג גבוהים יותר (מצבי עולם 2 ו-3), המערכת המוצעת תקטין בצורה משמעותית יותר את שיעור התשואה יחסית למערכת הקיימת, אך עדיין תשאיר בידי היזם שיעור תשואה הגבוה משיעורי התשואה המקובלים בענף, עליהם הצביע פרופ' פינדייק בחוות הדעת שערך בעבור הוועדה. יתרה מכך, ניתן לראות כי ככל שהפרויקט מניב תשואה גדולה יותר (מצב עולם 3 לעומת מצב עולם 2) כך המערכת המוצעת תהיה אפקטיבית יותר.

מדד נוסף שניתן לבחון באמצעותו את אופן השפעת המערכת המומלצת הוא מדד הרווחיות. להלן תוצג השפעת המערכת המומלצת על שיעורי הרווחיות הממוצעים אשר מניבים פרויקטים שונים בענף האשלג. כמו בסימולציה הקודמת, גם בגרף המוצג להלן הפרויקטים נבדלים ביניהם במחירי האשלג שנלקחו.

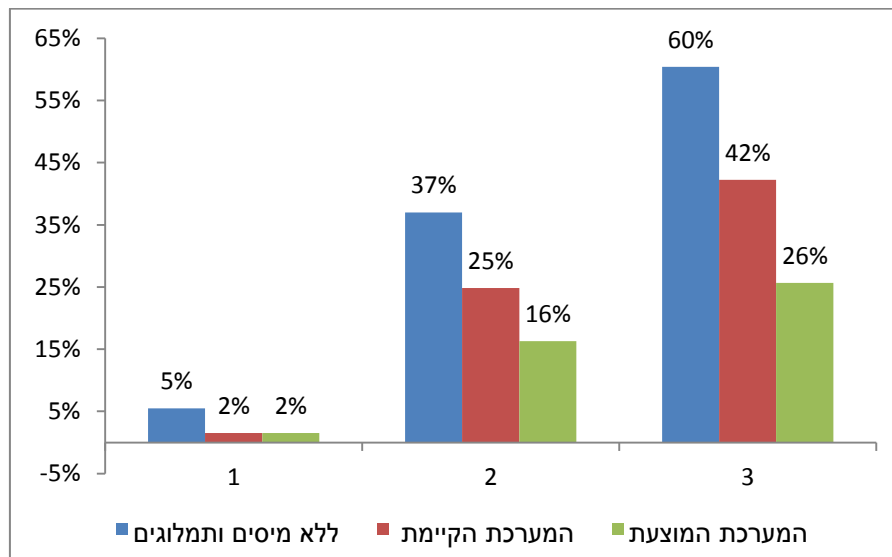
תרשים 3.ו- רווחיות ממוצעת בפרויקט אשלג תחת רמות מחירים שונות



ניתן לראות כי גם כאן, בשיעורי רווחיות נמוכים (מצב עולם 1) המערכת המומלצת מיטיבה עם היזם לעומת המערכת הנוכחית. תחת מחירי אשלג גבוהים יותר המערכת המומלצת מקטינה בצורה חדה יותר את שיעורי הרווח הנקי (לאחר מס ותמלוגים) של החברה, אך עדיין משאירה רווחיות הגבוהה מרווחיות נורמאלית לחברה (מצב עולם 3 לעומת מצב עולם 2).

להלן תוצג השפעת מס משאבי טבע על רווחיות פרויקטים בתחום הברום ברמות מחירים שונות.

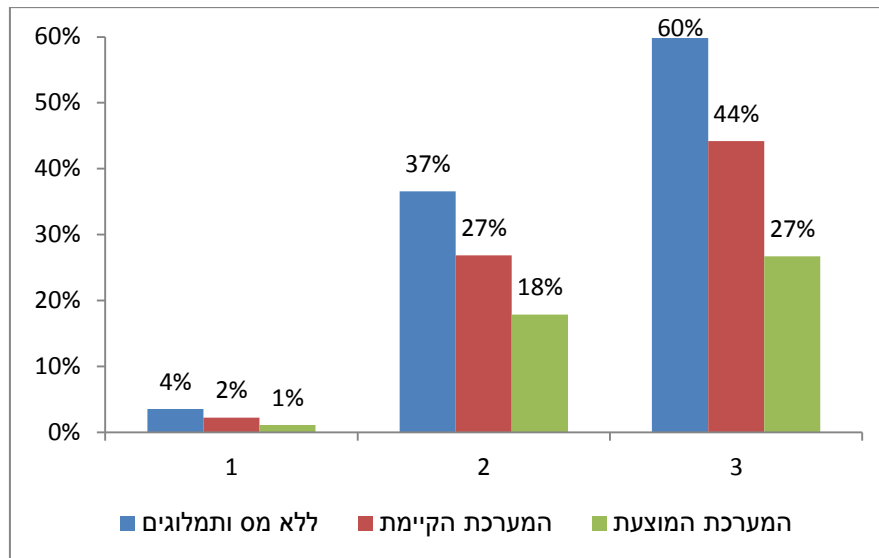
תרשים 4.ו- רווחיות ממוצעת בפרויקט ברום תחת רמות מחירים שונות



מהתרשים המוצג לעיל עולה כי השפעת המודל המוצע על פרויקטים בתחום הברום דומה להשפעתה על פרויקט בתחום האשלג. ניתן לראות כי בפרויקטים בעלי שיעור רווחיות נמוך יחסית (מצב עולם 1), לא נגבה מס משאבי הטבע, ושיעור הרווחיות נטו (לאחר מס ותמלוגים) במערכת

הקיימת והמוצעת יעמוד על שיעור זהה. בשיעורי רווחיות גבוהים (מצבי עולם 2 ו-3) לעומת זאת, ייגבה מהחברה מס משאבי הטבע ולכן שיעורי הרווחיות לאחר מס ותמלוגים במערכת המוצעת יהיו נמוכים יותר בהשוואה למערכת הקיימת. משמע, מס משאבי טבע יוחל רק כאשר המשאבים מגלמים רווחי יתר, וגם לאחר החלתו יישארו בידי החברה שיעורי רווחיות נאים, הגבוהים משיעורי רווחיות מקובלים.

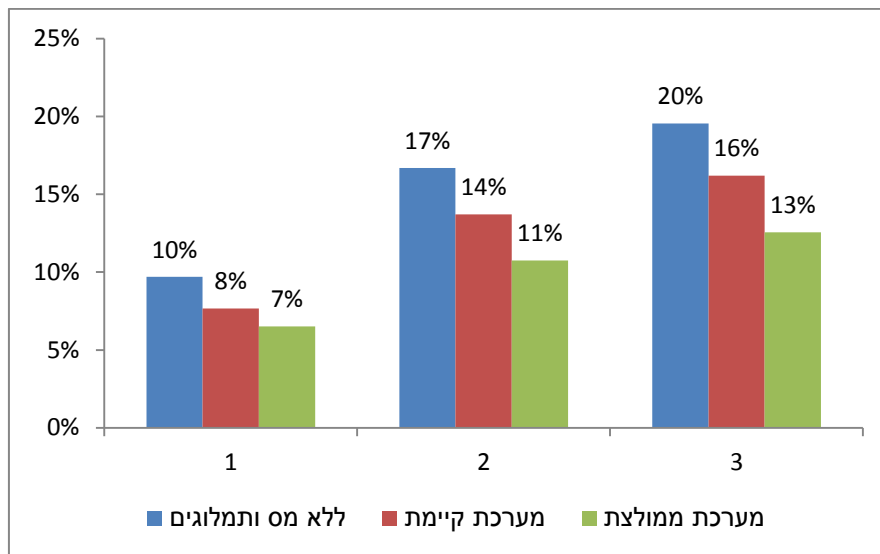
תרשים 5.1- רווחיות ממוצעת בפרויקט פוספט תחת רמות מחירים שונות



מהתרשים לעיל ניתן ללמוד שהשפעת המערכת המוצעת על פרויקטים בתחום הפוספט בעלי שיעור רווחיות גבוהים יחסית (מצבי עולם 2 ו-3), דומה להשפעה שהוצגה על פרויקטים בתחום האשלג והברום. באשר להשפעת המערכת המוצעת על פרויקטים בעלי שיעור רווחיות נמוך יחסית (מצב עולם 1), ניתן לראות כי העלאת שיעור התמלוגים מביא לידי כך שהמערכת המוצעת מביאה לשיעור רווח נקי (לאחר מס ותמלוגים) נמוך יותר מהמערכת הנוכחית. יצוין, כי ההשפעה היא השפעה מינורית לאור העובדה ששיעור התמלוגים על פוספט עומד על 2% בלבד, בהתאם לשיטת החישוב הקיימת כיום, שיעור התמלוג האפקטיבי עומד על פחות מ-1%, ולמעשה כמעט ולא מבטיח תזרים הכנסות יציב למדינה בגין מחצב זה.

עד עתה הוצגו סימולציות למחצבים המופקים בישראל במשך שנים רבות ולא ניתן לבחון אותם כפרויקט סגור. לפיכך הוצגה השפעת המערכת המוצעת על מדדים שנתיים - רווחיות ו-ROIC. כעת נבחן את השפעת המודל המוצע על פרויקט חדש בתחום הנחושת. לפיכך, תוצג כעת השפעת המערכת המוצעת על שיעור התשואה הפנימיים של הפרויקט. יש לציין כי פרויקטים חדשים (Green field) עשויים להתקיים בענפים שונים, אשר ייתכן וחלקם אינם נמצאים תחת עיני הוועדה בימים אלו. בשל כך קיימת חשיבות גם בהתבוננות בהשפעת המערכת המוצעת על פרויקט אשר החלטת ההשקעה בגינו טרם התקבלה.

תרשים ו.6- שיעור תשואה פנימית (IRR) בפרויקט נחושת תחת רמות מחירים שונות



ניתן ללמוד מהתרשים כי גם כאשר בוחנים את שיעור התשואה הפנימית של פרויקט חדש לאורך כל חייו, וזאת מנקודת ראות המשקיע טרם ביצוע ההשקעה, מס משאבי טבע יוחל בפרויקטים בעלי שיעורי תשואה גבוהים יחסית. כך למשל, במצב עולם מספר 1 המגלם שיעור תשואה פנימי של 10%, מס משאבי הטבע לא מוחל כלל, וירידת התשואה לאחר מס נובעת מתשלום תמלוגים ומס הכנסה בלבד. בדומה לפרויקט בתחום הפוספט, ניכרת השפעה מינורית של המערכת המומלצת יחסית למערכת הקיימת גם על פרויקטים בעלי שיעור תשואה נמוך יחסית, זאת לאור העלאת שיעור התמלוגים.

2.6. סיכום

מגוון התרחישים שהוצגו להלן מראים כי מס משאבי הטבע משפיע על רווחיות היזמים רק כאשר שיעור הרווחיות ושיעור התשואה הנובעים מהפקת המשאב גבוהים יחסית, ולפיכך ניתן להניח כי הוא לא יפגע בתמריצי החברות להמשיך לבצע השקעות או בתמריץ לחפש אחר משאבי טבע נוספים.

יש לציין כי התרחישים שהוצגו כאן אינם מכסים את כל מצבי העולם האפשריים. כדרכם של תרחישים, הצופים פני עתיד, על הוועדה היה לבצע מספר הנחות באשר לרמות המחירים, עלויות ההפקה וכמויות ההפקה העתידיות. יחד עם זאת, חברי הוועדה סבורים כי התרחישים כפי שהוצגו לעיל מייצגים את מרבית מצבי העולם ונשענים על הנחות סבירות, ולפיכך מצליחים להציג בצורה טובה את ההשפעות הפוטנציאליות של מס משאבי הטבע על הרווחיות ושיעורי התשואה הנובעים מהפקת המשאבים.

בחנית שיעור ה-GT אשר יתקבל בתחום המתצבים, מעלה כי במקרים בהם יוטל מס משאבי הטבע, שיעור ה-GT צפוי לנוע בין 46%-57%, ושיעורו יעלה כאשר שיעורי הרווחיות והתשואות שניב המשאב יעלו.

ה. הוראת מעבר

בשל הנסיבות הייחודיות המתקיימות בעניינה של מי"ה, שפורטו בדוח זה, ועל פי ייעוץ משפטי שניתן לוועדה, כמפורט בחוות הדעת המשפטית המצורפת לדוח, הוועדה ממליצה כי תחולת החוק בעניינה תהיה החל מ-1.1.2017, ולא מיד עם סיום הליכי חקיקת החוק. תקופה זו תסייע למי"ה להסתגל למשטר הפיסקאלי המוצע ולבצע חלק ניכר מההשקעות הנדרשות לצורך קציר ים המלח. עד להחלת החוק על מי"ה, ממליצה הוועדה כי שיעור התמלוגים יחושב וייגבה בהתאם לסיכום שהושג בין המדינה לבין מי"ה בשנת 2012, דהיינו תמלוגים בגובה 10% בעד כל כמות כלוריד האשלג מעבר ל-1,500,000 טון בשנה.

חומרי חציבה

ענף המחצבות שונה במהותו מענף המחצבים מהטעמים שפורטו בפרקים הקודמים. לאור כך, ומהטעמים שיפורטו להלן, בחרה הוועדה להתייחס באופן שונה לענף המחצבות בכל הקשור להמלצות באשר למיסוי הרצוי בענף זה.

בחנית הרווחים הנובעים מפעילות בענף המחצבות העלתה כי, בפועל, קיימים רווחי יתר בענף זה. רווחי היתר נובעים מעלייה חדה במחירי חומרי החציבה אשר נובעת ככל הנראה מקשיים בפתיחת מחצבות חדשות, ממבנה השוק ומהעדר התחרות בו. על אף שנוכחו חברי הוועדה כי קיימים רווחי יתר בענף המחצבות, וכי יש חשיבות בטיפול ברווחים אלה, סבורה הוועדה כי בשלב זה אין מקום להמליץ על הטלת מס רווחי יתר על חומרי חציבה.

ההתייחסות השונה של הוועדה לענף המחצבות נובעת בראש ובראשונה מפונקציית המטרה השונה אשר ראתה לנגד עיניה הוועדה בבואה לקבוע את חלק הציבור הראוי ברווחים הנובעים מענף המחצבות, למול חלק הציבור הראוי ברווחים הנובעים מענף המחצבים. בענף המחצבים, כפי שפורט בחלק הקודם של פרק זה, מטרת משטר המיסוי היא להבטיח כי הציבור יקבל חלק ראוי מרווחי היתר הנובעים מפעילות החברות. בענף המחצבות לעומת זאת, כפי שיוסבר בהמשך, על הממשלה לשאוף כי כלל לא ייווצרו רווחי יתר בענף.

בעוד שהמחצבים המופקים בישראל מיוצאים ברובם המכריע אל מעבר לים ומחירם נקבע בשוק העולמי, הרי שחומרי החציבה המופקים בישראל מיועדים לצריכה המקומית ומחירם נקבע בשוק הישראלי. מחיר חומרי החציבה בישראל תלוי באופן ישיר בעלויות המושגות על הפקת חומרי החציבה, מבנה השוק, ורמות ההיצע והביקוש הקיימות בו, באזורים ובתקופות שונות. לאור העובדה שמדובר במשק מקומי, אותו משרת ענף המחצבות, הרי שעלות חומרי החציבה מגולגלת במלואה על המשק הישראלי, אם באמצעות הטלת עלויות על תקציב המדינה ואם בעלויות הבנייה. בהתאם לכך, על המדינה להחיל רגולציה שמטרתה להביא לידי כך שמחירי חומרי החציבה ישקפו את העלות הכלכלית של המשאב. ככל שמחיר חומרי החציבה אכן ישקף את עלותם הכלכלית הרי שחברות העוסקות בענף המחצבות כלל לא אמורות להניב רווחי יתר מפעילותן.

לנימוק זה מצטרף טעם נוסף. כפי שפורט בהרחבה בפרק ב' החיסרון המרכזי במס רווחי יתר הוא מורכבותו והקשיים בגבייתו, והוא מציב אתגרים לא פשוטים בפני רשויות המס. מנימוקים אלו סבורה הוועדה כי המהלך הנכון ביחס לענף החציבה הוא מהלך רגולטורי אשר יבטל את רווחי היתר הקיימים בענף ולא מהלך מיסוי שתכליתו למסות את רווחי היתר. יחד עם זאת, במידה ומהלכים רגולטורים אלו לא יביאו לתוצאה המבוקשת, סבורה הוועדה כי יש לבחון פעם נוספת את הנושא בכללותו.

באשר לגובה התמלוג הרצוי, בעיני הוועדה חלק המדינה הראוי בסקטור זה, בהינתן תנאי שוק אופטימאליים, הוא כזה אשר ישקף את הערך האלטרנטיבי של הקרקע ואשר יכסה את העלויות החיצוניות שנגרמות כתוצאה מכריית חומרי החציבה.

בחדש ינואר השנה מינה שר השיכון ועדה בראשות מר רם בלינקוב אשר תפקידה לבחון את אופן הקצאת הזכויות לכריית חומרי חציבה (להלן - ועדת בלינקוב). ועדת בלינקוב בוחנת את מבנה שוק המחצבות תוך שימת דגש על ריכוזיות מתן ההקצאות לכריית חומרי חציבה, והיא עתידה לתת את המלצותיה בחודשים הקרובים. בנוסף, טרם הונח בפני הוועדה דו"ח מקיף המכמת את העלויות הסביבתיות הנובעות מכריית חומרי חציבה. לאור כך, חברי הוועדה מבקשים להמתין עם גיבוש ההמלצות בדבר גובה התמלוג הראוי.

חשוב לציין כי בפני הוועדה הובאו מספר עבודות שבוצעו בשנים האחרונות להערכת גובה התמלוג הנדרש. בפרט, הובאה בפני הוועדה עבודתה של הגב' רות לובנטל שהמליצה להעלות את התמלוג באופן משמעותי, וכן הובאו בפני חברי הוועדה תוצאות מכרזים לפיהם גובה התמלוג שהוצע היה גבוה משמעותית מהתמלוג אשר נקבע כיום בהתאם למחירון רשות מקרקעי ישראל. הוועדה מצאה כי עבודה זו בחנה את גובה התמלוג הרצוי ביחס לתוצאות מכרזים שהתקיימו בענף המחצבות. המלצות ועדת בלינקוב עשויות להביא לידי כך שההנחות שהונחו בעבודות אלו לא יהיו נכונות בעתיד.

בתקופה שעד הדו"ח הסופי תעקוב הוועדה אחר פעילות ועדת בלינקוב. במידה והממצאים שיעלו מוועדת בלינקוב, ככל שיפורסמו עד למועד פרסום הדו"ח הסופי של הוועדה, יוסיפו נדבך נוסף למידע הידוע כיום לחברי הוועדה, וכן במידה ויונח בפני חברי הוועדה דו"ח המכמת את העלויות החיצוניות הנובעות מכריית חומרי חציבה, תוכל הוועדה לגבש המלצה באשר למיסוי הרצוי בענף זה.

מים מינרלים

מים מינרלים מסופקים לחברות המים המינרלים ב"תעריף המים לתעשייה", אשר עלה במהלך חמש השנים האחרונות בהדרגה, והחל משנת 2015 צפוי תעריף המים לתעשייה לעמוד על תעריף "צריכה אחרת" (התעריף הגבוה). זאת, בדומה למים המסופקים למפעלים אחרים אשר עושים שימוש במים לצורך פעילותם העסקית. מעבר לתשלום בעבור המים, לא מוטל מס ייעודי על חברות המים המינרלים. חברי הוועדה סבורים כי אין מקום לשנות את מצב הדברים הקיים, ולא רואים לנכון להמליץ על הטלת מס ייעודי על חברות המים המינרלים מהסיבות שיפורטו להלן:

1. מים מינרלים (בשימוש מפוקח) אינם משאב מתכלה ואינם מוצר במחסור. זאת, להבדיל ממחצבים וחומרי חציבה.
2. כל יזם נוסף אשר יבקש להקים מפעל מים מינרלים, יוכלו לבקש לקבל רישיון הפקה, ויקבל רישיון כאמור אם יעמוד בדרישות החוק.
3. המים המסופקים לחברות המים המינרלים אינם מים ייחודיים המסופקים רק להם. אותם המים מסופקים גם לשימושים נוספים כגון צריכה חקלאית, תעשייתית וביתית.
4. בחינת עלויות חברות המים המינרלים מעלה כי עלות רכישת המים היא זניחה למול עלויות השיווק וההפצה. מכאן הערך המוסף המבדיל בין מי ברז למים מינרלים טמון בעיקר במערך השיווק וההפצה של המים המינרלים ולא במים עצמם.
5. בחינת רווחיות החברות לא העלתה שיעורי רווחיות חריגים. בחינת פעילות מי עדן בישראל הכוללת גם פעילות הפקת מים, למול פעילותה מעבר לים, הכוללת בעיקרה פעילות שיווק והפצה, העלתה כי פעילותה בארץ לא מניבה רווחים גבוהים יותר. משמע, עצם הפקת המים לא מגדילה את שולי הרווח.

לאור האמור לעיל, הוועדה לא רואה מקום להמליץ על הטלת מס ייעודי על חברות המים המינרלים.

יחד עם זאת, כפי שצוין בפרק א' חברות המים המינרלים מבקשות מרשות המים כי המים אשר יסופקו להן יהיו מים ממקור ספציפי. חברות המים המינרלים אינן ייחודיות בנושא זה, וקיימים צרכני מים נוספים אשר פונים לרשות המים בבקשה לקבלת מים ממקור ספציפי. לרוב מדובר במפעלים אשר להרכב המים השפעה על תהליכי הייצור שלהם, ולפיכך מבקשים לקבל מים ממקור ספציפי.

אחד המרכיבים החשובים במערכת ניהול משק המים הוא יכולת הגמישות של המערכת. לגמישות המערכת היבטים כלכליים שכן יש לה השפעה, בין היתר, על רמת האיגום וקוטר הצנרת הנדרש במערכת. בנוסף, שינוי בגמישות המערכת יכול להשפיע גם על צרכנים אחרים. לפיכך, בקשת מים ממקור ספציפי עשויה להשית עלויות נוספות על המערכת וכן עלויות אדמיניסטרטיביות נוספות על משק המים.

בהתאם למדיניות הממשלה, תעריפי המים לכלל הצרכנים אמורים לשקף את העלות הכוללת לאספקתם, ומשק המים בישראל מתפקד כ"משק כספים סגור". לפיכך, העלויות הייעודיות לצריכה ממקור מים ספציפי, כאמור, מושתות על כלל צרכני המים.

חברי הוועדה רואים חשיבות בבחינת נושא זה על מנת להבטיח כי עלויות ייעודיות אלו לא תגולגלנה לכלל הצרכנים. הוועדה קוראת לרשות המים לבחון נושא עד זה למועד פרסום הדו"ח הסופי של הוועדה, ולגבש עד פרסום הדו"ח הסופי מתווה הכולל את התשלום הייחודי לצרכנים הדורשים מים ממקור ספציפי ודרכי היישום למתווה זה.

הבטחת גביית התמלוגים והמיסים הייעודיים

קביעת המדיניות הפיסקלית, ובתוך כך קביעת מודל המיסוי ושיעור התמלוגים, היא נדבך ראשון המבטיח כי הציבור אכן ייהנה מהמשאבים הנמצאים בבעלותו. נדבך זה הוא הכרחי אך אינו מספיק. על מנת להבטיח כי הציבור אכן ייהנה ממשאבים אלו, יש לדאוג לבקרה הולמת אשר תעקוב אחר אופן גביית וחישוב המיסים והתמלוגים, ותבטיח כי אכן התשלומים המועברים לאוצר המדינה משקפים נכונה את כוונת המחוקק ואת ההסדרים שנקבעו. על מנת להבטיח כי המלצות הוועדה אכן יביאו לידי כך שהציבור יקבל את חלקו הראוי בעד משאבי הטבע הנמצאים בבעלותו, יש להבטיח הליך מעקב ובקרה הולם אחר גביית התמלוגים והמיסים הייעודיים.

בהתאם למצב החוקי הקיים, גביית התמלוגים מפוזרת בין המשרדים השונים כאשר כל משרד גובה את התמלוגים בעד משאבי הטבע הנמצאים בתחום אחריותו. חלוקת גביית התמלוגים בין המשרדים בהתאם לתחום אחריותם, מסייעת לערוך בקרה מקצועית תוך הבנת התעשייה עליה נערכת הביקורת. יחד עם זאת, העובדה כי לא קיים גוף מתכלל אחד, בעל מומחיות ויכולת לראות את התמונה הכוללת מחליש את יכולות הבקרה והמעקב של המדינה.

בפני הוועדה הוצגו הליכי הבקרה והמעקב הקיימים כיום בכל הקשור לגביית תמלוגים, ביניהם הוראת התכ"מ בנושא הטיפול בהכנסות מתמלוגים. ההוראה קובעת את תהליכי העבודה הנדרשים במשרדים בהם נגבים התמלוגים, וכוללת הנחיות בדבר עקרונות הרישום והדיווח החשבונאי הנדרשים בהסדרי תמלוגים, והנחיות בדבר הבקרות אשר יש לערוך על הסדרי התמלוגים, לרבות חישוב בלתי תלוי לסכומי התמלוגים ודרכי הדיווח. עוד הוצגו בפני הוועדה הצעדים שנקטו בשנים האחרונות לשם הגברת האכיפה והסדרים וצעדים ספציפיים שנעשו לעניין ים המלח. חברי הוועדה סבורים כי ביצוע כלל ההוראות אשר נקבעו במסגרת הוראת התכ"מ יבטיחו גבייה ראויה של חלק הציבור במשאב, ורואים חשיבות רבה בביצוע הצעדים האמורים על ידי משרדי הממשלה הרלוונטיים.

חברי הוועדה סבורים כי על מנת לשפר את הליך הגבייה והבקרה יש מקום לבחון ריכוז כלל גביית התמלוגים במשרד אחד. ריכוז הסמכויות בגוף אחד יסייע לממשלה למלא את תפקידה על הצד הטוב ביותר ויבטיח כי החברות יעבירו לידי המדינה את חלקן כפי שנקבע בחוק. במהלך התקופה שעד פרסום הדו"ח הסופי תבחן הוועדה את היתרונות והחסרונות הגלומים בריכוז כלל התמלוגים בגוף אחד, ותגבש את המלצותיה בעניין זה עד לפרסום הדו"ח הסופי.