

תיאור וניתוח תחזית והרכב הכנסות המדינה בהצעת התקציב לשנים 2021 ו-2022

כתיבה: מאיר אזנקוט, כלכלן | אישור: עמי צדיק, מנהל המחלקה לפיקוח תקציבי
תאריך: כ"ד בתשרי תשפ"ב, 30 בספטמבר 2021
עריכה לשונית: מערכת דברי הכנסת

פיקוח תקציבי

תוכן העניינים

| | | |
|----|---|-------|
| 1 | תמצית | 1 |
| 2 | מבנה מערכת המס בישראל | 1.1 |
| 2 | 1.1 רקע | 1.1 |
| 3 | 1.2 המיסים הישירים | 1.2 |
| 3 | 1.2.1 מס הכנסה המוטל על יחידים | 1.2.1 |
| 4 | 1.2.2 מס חברות ודיבידנד | 1.2.2 |
| 5 | 1.3 המיסים העקיפים – מס ערך מוסף | 1.3 |
| 6 | 2. תיאור וניתוח מבנה ומרכיבי ההכנסות הכלולות בתקציב הכנסות המדינה | 2 |
| 6 | 2.1 נתוני תקציב הכנסות המדינה לפי תחומי פעולה | 2.1 |
| 9 | 2.2 השפעת החקיקה על הכנסות המדינה | 2.2 |
| 11 | 2.3 אומדן הטבות המס | 2.3 |
| 12 | 3. הכנסות המדינה ומשקלן מתוך התמ"ג | 3 |
| 14 | 4. סוגיות נבחרות הקשורות להכנסות המדינה | 4 |
| 14 | 4.1 אובדן הכנסות מעסקאות לא מדווחות – "כלכלה שחורה" | 4.1 |
| 17 | 4.2 כלכלה שיתופית – מחזורי עסקאות הנעשות באמצעות אתר Airbnb | 4.2 |
| 18 | 4.3 דרכי התמודדות של מדינת ישראל עם הכלכלה השחורה | 4.3 |
| 18 | 5. התמודדות של ישראל ומדינות אחרות מבחינת מיסוי של תאגידים רב לאומיים | 5 |
| 18 | 5.1 רקע | 5.1 |
| 19 | 5.2 מיסוי בישראל | 5.2 |
| 20 | 5.3 הנחיות מיסוי על פי מדינות ה-OECD | 5.3 |

תמצית

מסמך זה נכתב לקראת דיון בוועדת הכספים בהצעות חוק התקציב לשנת הכספים 2021 ו-2022 ב-4 באוקטובר 2021. המסמך עוסק בתקציב הכנסות המדינה בשנים 2019-2020 ובהצעת התקציב לשנים 2021-2022; בגורמים נוספים המשפיעים על הכנסות המדינה, לרבות הטבות מס וצעדים מתוכננים להגדלת הכנסות; בסוגיות הקשורות להכנסות המדינה, לרבות אומדן של כלכלה שחורה בישראל ובמדינות מפותחות ודרכים להתמודדות עם הסוגיה; בהתמודדות ישראל ומדינות ה-OECD עם תופעה של אובדן הכנסות ממיסוי תאגידים רב-לאומיים, לרבות פרויקט ה-BEPS.

בלוח שלהלן מוצגים נתוני תקציב ביצוע הכנסות המדינה לשנים 2019-2020 והצעת תקציב הכנסות המדינה

| שינוי 2019-2022 | הצעה 2022 | הצעה 2021 | ביצוע 2020 | ביצוע 2019 | סוג הכנסה |
|-----------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-------------------------------------|
| 19.9% | 201.4 | 198.9 | 166.9 | 168.0 | מיסים ישירים |
| 15.2% | 164.1 | 157.0 | 138.6 | 142.5 | מיסים עקיפים |
| 0.8% | 7.0 | 6.8 | 6.4 | 6.9 | אגרות |
| 17.3% | 372.4 | 362.7 | 311.9 | 317.4 | סך הכנסות ממיסים ואגרות |
| -15.6% | 4.9 | 5.5 | 4.3 | 5.8 | הכנסות מריבית, תמלוגים ועוד |
| 16.7% | 377.4 | 368.2 | 316.2 | 323.2 | סך תקבולים שוטפים |
| 14.1% | 185.6 | 240.9 | 269.1 | 162.6 | סך תקבולים ממלוות וחשבון הון |
| 15.9% | 562.9 | 609.1 | 585.3 | 485.8 | סך הכול הכנסות |

לשנים 2021-2022. מנתוני הלוח אפשר ללמוד שבשנת 2019 כלל הכנסות המדינה היו כ-485.8 מיליארד ש"ח, ובשנים 2021 ו-2022 האומדנים בהצעות התקציב להכנסות המדינה הן 609.1 ו-562.9 מיליארד ש"ח, בהתאמה – גידול

של כ-25.4% וכ-15.9%, בהתאמה. נוסף על כך, בשנים 2021-2024, בעקבות שינויי חקיקה קיימים, **צפוי שהכנסות המדינה יגדלו בכ-1.7 מיליארד ש"ח**. כמו כן, בעקבות צעדים בתחום הכנסות המדינה הכפופים לאישור שר או חקיקה, בשנת 2022 צפוי גידול של כ-3.77 מיליארד ש"ח בהכנסות המדינה, וסכום זה יהווה **תוספת מיסים של 1% מסך צפי ההכנסות ממיסים ואגרות בשנת 2022**.

מערכת מס ההכנסה בישראל פרוגרסיבית יחסית לממוצע ה-OECD ושיעורי המס בישראל (מס הכנסה, מס חברות, מע"מ ועוד) דומים לממוצע ה-OECD. עם זאת, אומדן הטבות המס בשנת 2022 הוא כ-80.5 מיליארד ש"ח, וכ-85% מסכום זה הטבות במיסים ישירים. הטבות במיסוי ישיר בישראל מביאות, בין היתר, לדברים האלה: משקל ההכנסות בתוצר נמוך יחסית לממוצע ה-OECD, הפרוגרסיביות הגבוהה יחסית הקיימת במס הכנסה נחלשת, משקל המיסים הישירים בכלל המיסים נמוך יחסית לממוצע במדינות המפותחות.

היקף הכלכלה השחורה בישראל נאמד בכ-20% עד 23% מהתוצר. לפיכך, **אובדן ההכנסות למדינה ממיסים בכל שנה כתוצאה מפעילות זו נאמד בעשרות מיליארדי ש"ח**. היקף הכלכלה השחורה בממוצע במדינות אירופה ובמדינות ה-OECD בשנת 2016 היה דומה לישראל, כ-24.9% וכ-19.3%, בהתאמה.

ישראל, כמו מדינות רבות ב-OECD, מתמודדת בשנים האחרונות עם תופעה של הסטת רווחים מצד תאגידים רב-לאומיים אל מדינות שבהן שיעור מס נמוך. תאגידים אלו משלמים מיסים נמוכים בהשוואה לתאגידים המקומיים במדינות אלו. ה-OECD יצר את פרויקט ה-BEPS כדי ליצור שיתופי מידע ושיתופי פעולה בין המדינות במטרה להקטין הסטות רווחים. ביולי 2021 חתמו 131 מדינות על הסכם לשיעור מס מזערי של 15% על תאגידים אלו. גביית מס בשיעור של 15% ברמה גלובלית נאמדת ב-150 מיליארד דולר בכל שנה. **שני היתרונות העיקריים שיווצרו מהמהלך הם הגדלת היציבות של מערכת המס הגלובלית והעלאת הוודאות של הנישומים ושל רשויות המס בכל מדינה**.

1. מבנה מערכת המס בישראל¹

1.1 רקע

סעיף 1 לחוק-יסוד: משק המדינה קובע כי "מיסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו", כלומר מס מוגדר כתשלום חובה המוטל על פי חוק. כנגד תשלום המס אין למשלם תמורה ישירה אלא רק תמורה עקיפה, בדרך של קבלת שירותים ציבוריים, למשל חינוך, ביטחון, בריאות ורווחה. ישראל, כמו יתר המדינות המפותחות, משתמשת בסכומים הנגבים במערכת המס לא רק למימון הוצאות הממשלה אלא גם להשגת מטרות ציבוריות אחרות, ובעיקר עידוד צמיחה, חלוקת הכנסות והפנמת השפעות חיצוניות שליליות (כמו הגנת הסביבה).

בישראל יש שני סוגים עיקריים של מיסים:

ישיר: מיסים המוטלים על הכנסה, רווח או התעשרות מפעילות מסוימת. בישראל המיסוי הישיר על יחידים הוא פרוגרסיבי (שיעור המס עולה בהתאם להכנסה) ועל חברות מוטל מס בשיעור אחיד. עם זאת, יש הטבות רבות למשלמי המיסים; הטבות אלו והפרוגרסיביות של מערכת המס מתקזזות זו עם זו במידת מה ובגללן נחלשת הפרוגרסיביות של מערכת המס.

עקיף: מס המוטל על הוצאה. המיסים העיקריים הם מס ערך מוסף (מע"מ), מס קנייה ומכס. המיסים מוטלים על ידי ארבע רשויות מינהליות העוסקות במדיניות המיסים ובתשלומי החובה, לרבות קביעתם, גבייתם ואכיפתם:

משרדי הממשלה: בעיקר **רשות המיסים**, שבה כמה אגפים, לרבות מס הכנסה ומע"מ. רשות המיסים ממונה על גביית מיסים ישירים ועקיפים ועוסקת בתחומים נוספים, לרבות מתן מענק עבודה ותשלומי פיצויים בגין נזקי מלחמה ובצורת. נוסף על כך, משרדי ממשלה אחרים גובים אגרות ותשלומי חובה, בעיקר משרד התחבורה, משרד המשפטים ומשרד הפנים. חלק מההכנסות מאגרות מנותב לתקציב המדינה, וחלק קטן יותר – לתקצוב השירותים שעבורם משולמת האגרה.

המוסד לביטוח לאומי: גוף סטטוטורי הפועל לפי חוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה–1995. המוסד פועל כמעין מוסד ביטוחי, כלומר גובה תשלום שוטף למוסד בעת שגרה המבטיח קבלת תשלומים בעת הצורך. שלא כמו בביטוח פרטי, ה"פרמיה" בביטוח לאומי אינה נקבעת לפי רמות הסיכון של המבוטח אלא לפי רמת הכנסתו. "פרמיה" זו של הביטוח הלאומי היא חובה וחלה על כל תושבי ישראל, למעט הפטורים ממנה על פי החוק.

¹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח הכנסות המדינה לשנים 2015–2016, פרק ז'.

רשויות מקומיות: הרשויות המקומיות בישראל גובות ארנונה, אגרות והיטלי השבחה על נכסים שבתחום שיפוטן. לכל רשות יש מינהל מיסים משלה.

גופים אחרים: גופים אחרים אשר גובים אגרות והיטלים הם לדוגמה חברת כביש חוצה ישראל בע"מ, אשר גובה אגרת שימוש/נסיעה בכביש 6.

1.2 המיסים הישירים

המיסים הישירים הם בעיקר מס ההכנסה על יחידים, מס חברות, מס רווחי הון ומיסי מקרקעין. עד 2003 שיטת המיסוי בישראל הייתה **טריטוריאלית**, כלומר כל הכנסה המופקת בגבולות ישראל הייתה מחויבת במס ללא קשר לזהות מפיק ההכנסה. משנת 2003, בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה נוספה השיטה ה**פרסונלית**, ולפיה ימוסו בישראל גם ההכנסות של תושבי ישראל שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל.²

1.2.1 מס הכנסה המוטל על יחידים

על הכנסות של יחידים מוטל מס הכנסה המחושב באופן שנתי, בשיעורים הקבועים בפקודת מס הכנסה. המס מוטל על הכנסה החייבת במס (הכנסה חייבת היא כלל הכנסותיו של היחיד שמהן מפחיתים את ההוצאות המוכרות, ההפסדים המוכרים והניכויים האישיים). חישוב המס הוא פרוגרסיבי, כלומר נעשה לפי מדרגות: ככל שההכנסה החייבת גדלה כך שיעור המס השולי גבוה יותר. לאחר שמחשבים את סך החבות במס אפשר לקזז ממנו סכומים כנגד נקודות זיכוי שהנישום זכאי להן לפי מצבו האישי.³

בלוח 1 שלהלן מוצגים מדרגות המס ושיעור המס בכל אחת מהן בשנים 2017–2020 עבור הכנסה מיגיעה אישית, שהיא שרובה הכנסה מעבודה (כ-79% מסך ההכנסה החייבת של כלל היחידים), והכנסה מעסק או ממשלח יד (כ-8% מסך ההכנסה החייבת של היחידים).⁴ שיעורי מס אלו הם בהתאם לסעיף 121 לפקודת מס הכנסה, שעניינו הכנסות של יחידים. על פי סעיף 120 לפקודת מס הכנסה, סכומי תקרות מדרגות המס מתעדכנים בכל שנה על פי השינוי במדד.

לוח 1 – מדרגות מס ושיעורי מס עבור הכנסה מיגיעה אישית, 2017–2020 (בש"ח לחודש)⁵

| שיעור מס | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | שינוי |
|------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-------|
| 10% | עד 6,220 | עד 6,240 | עד 6,310 | עד 6,330 | 1.3% |
| 14% | מ-6,221 עד 8,920 | מ-6,241 עד 8,950 | מ-6,311 עד 9,050 | מ-6,331 עד 9,080 | 1.8% |
| 20% | מ-8,921 עד 14,320 | מ-8,951 עד 14,360 | מ-9,051 עד 14,530 | מ-9,081 עד 14,580 | 1.8% |
| 31% | מ-14,321 עד 19,900 | מ-14,361 עד 19,960 | מ-14,531 עד 20,200 | מ-14,581 עד 20,260 | 1.8% |
| 35% | מ-19,901 עד 41,410 | מ-19,961 עד 41,530 | מ-20,201 עד 42,030 | מ-20,261 עד 42,160 | 1.8% |
| 47% | מ-41,411 עד 53,333 | מ-41,531 עד 53,490 | מ-42,031 עד 54,130 | מ-42,161 עד 53,400 | 0.1% |
| 50% | מעל 53,333 | מעל 53,490 | מעל 54,130 | מעל 53,400 | |

² חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002.

³ בשנת 2020 שווי נקודת זיכוי ממס הוא 219 ש"ח בחודש, או 2,628 ש"ח בשנה.

⁴ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח הכנסות המדינה לשנים 2015–2016, פרק ה'.

⁵ רשות המיסים, מדרגות מס בשנים: 2017, 2018, 2019 ו-2020. יש לציין ששיעור המס ליחיד בגיל 60 ומעלה הוא גם להכנסות שלא מיגיעה אישית. שיעור המס במדרגה הראשונה עבור הכנסה שאינה מיגיעה אישית הוא 31%.

אפשר לראות כי בארבע השנים 2017-2020 שיעורי המס על יחידים נותרו ללא שינוי אולם תקרות מדרגות המס עלו. עוד אפשר ללמוד מהלוח ומנתונים נוספים:

- בשנת 2017 שיעור המס **במדרגה הראשונה** היה 10% ותקרת ההכנסה החודשית הייתה 6,220 ש"ח; גם בשנת 2020 שיעור המס היה 10% אך תקרת המדרגה עלתה בכ-1.3% ל-6,330 ש"ח; בשנת 2008 שיעור המס של המדרגה הראשונה היה גם כן 10%, ותקרת המדרגה הראשונה הייתה 4,390 ש"ח - עלייה בשיעור מצטבר של כ-43.5%⁶
- בשנת 2017 שיעור המס **במדרגה האחרונה** היה 50%, ורצפת ההכנסה החודשית הייתה 53,333 ש"ח; גם בשנת 2020 שיעור המס היה 50% אך רצפת המדרגה עלתה בכ-0.1%, ל-53,400 ש"ח. בשנת 2008 שיעור המס של המדרגה האחרונה היה 47% ורצפת המדרגה האחרונה הייתה 26,260 ש"ח - עלייה בשיעור מצטבר של כ-16.3%.
- בשנים 2017-2020 שיעורי המס במדרגה השנייה, השלישית והרביעית נותרו כשהיו - 14%, 20% ו-31% בהתאמה. בשנת 2008 שיעורי המס באותן שלוש המדרגות היו גבוהים יותר - 16%, 26% ו-33% בהתאמה.
- בשנת 2013, במסגרת החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2012, נוסף סעיף 121 לפקודת מס הכנסה, ונקבע בו מס נוסף על הכנסות גבוהות, **הנקרא מס יסף**. סעיף זה קובע כי משנת 2013 יחול מס נוסף, בשיעור של 2%, על הכנסה שנתיית מעל לסכום של 800,000 ש"ח. בשנים האחרונות סכום זה ירד ושיעור המס עלה, כך בשנת 2020 על הכנסה שנתיית הגבוהה מ-651,600 ש"ח (הכנסה חודשית של יותר מ-54,300 ש"ח) נגבה מס נוסף בשיעור 3%, כלומר שיעור מס ההכנסה שחל מעל הכנסה זו הוא 50%⁷.

1.2.2 מס חברות ודיבידנד⁸

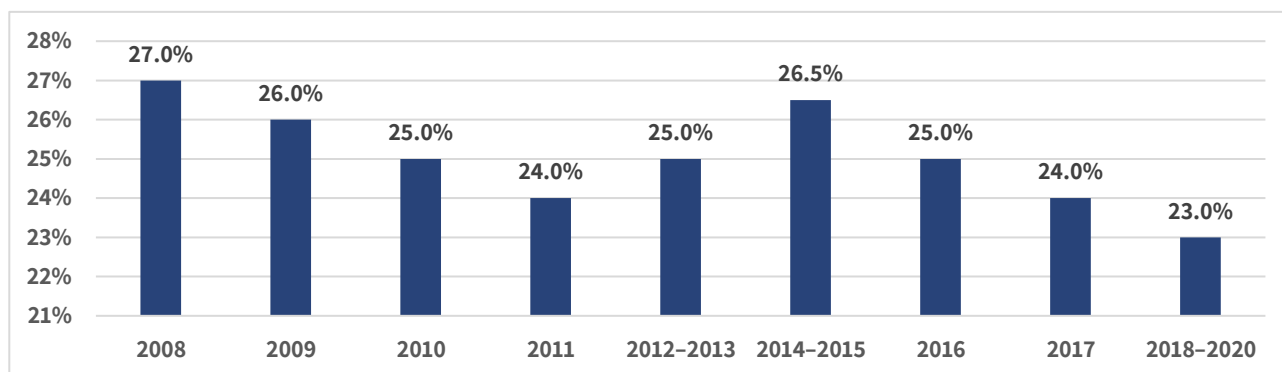
בישראל לחבר בני אדם (לרוב מדובר בחברה), שלא כמו יחידים, שיעור המס הוא אחיד, ללא מדרגות. סעיף 126 לפקודת מס הכנסה קובע את שיעור המס שחל על חברות (שיעור מס סטטוטורי). בתרשים 1 שלהלן מוצגים שיעורי מס חברות בשנים 2008-2020.

⁶ מדרגות מס הכנסה ליחידים עבור שנת 2008.

⁷ עבור שנת 2013: [החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס \(תיקוני חקיקה\), התשע"ב-2012](#). עבור שנת 2020: [לוח עזר לחישוב מס הכנסה ממשכורת ושכר עבודה לחודש ינואר 2020](#).

⁸ להרחבה ראו: אילנית בר, [ניתוח השפעת הפחתת מס חברות על הצמיחה והתעסוקה](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, נובמבר 2017.

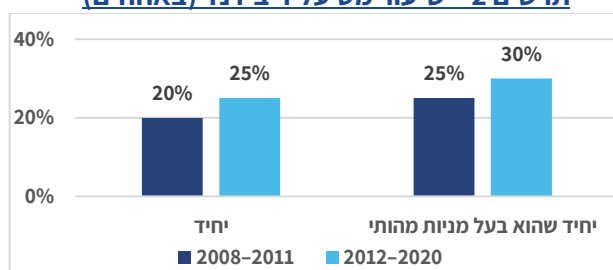
תרשים 1 – שיעורי מס חברות סטטוטורי, 2008–2021 (באחוזים)⁹



אפשר לראות כי שיעור מס חברות סטטוטורי השתנה בשנים האחרונות פעמים מספר, עקב שינויים במדיניות הממשלה. בשנת 2008 שיעור מס חברות היה **27%**; משנת 2018 ועד 2021 שיעור מס חברות הוא **23%**, וזהו שיעור הנמוך אי פעם.

חברה יכולה להשקיע רווחים את רווחיה בחזרה בחברה, ולחלופין – לחלק את הרווחים (או חלק מהם) כדיבידנד לבעלי המניות. בסעיף 125ב לפקודת מס הכנסה נקבע המס שחל על דיבידנד.

תרשים 2 – שיעור מס על דיבידנד (באחוזים)¹⁰



בתרשים 2 שלהלן מוצגים שיעורי המס על דיבידנד לבעלי מניות שהם יחידים. אפשר לראות כי בשנים 2008–2011 שיעור המס על דיבידנד ליחידים היה 20%, והשיעור על דיבידנד לבעלי מניות מהותיים היה 25%. משנת 2012

ועד 2021 שיעור המס ליחידים הוא 25% ושיעור לבעלי מניות מהותיים הוא 30%. אם יחול מס יסף כאמור על מקבל דיבידנדים, בשל ההכנסות הגבוהות, שיעורי המס יהיו 28% ליחידים ו-33% לבעלי מניות מהותיים.

1.3 המיסים העקיפים – מס ערך מוסף

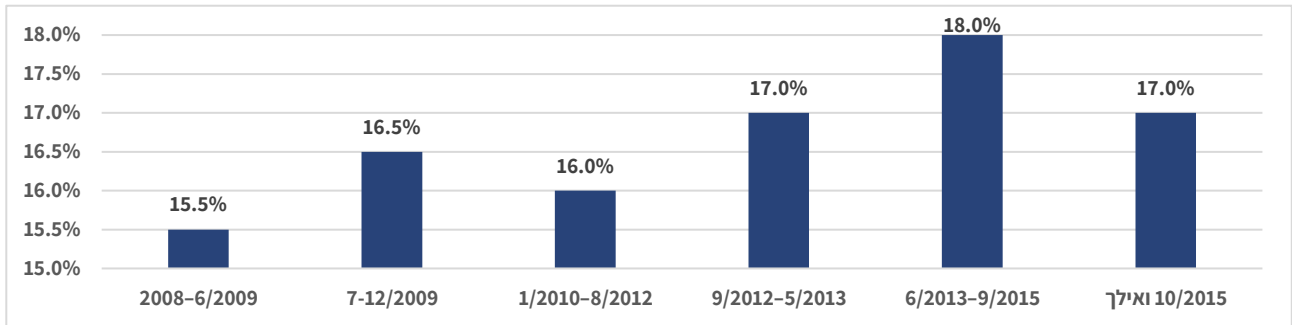
בישראל יש כמה סוגי מיסים עקיפים החלים על הצריכה בישראל, והמשמעותי שבהם מבחינת ההכנסות למדינה הוא מס ערך מוסף (מע"מ). המע"מ הוא טריטוריאלי בשיעור אחיד, וחל על יבוא מחו"ל ועל מרבית העסקות בארץ, לרבות קניות של המגזר הפרטי והציבורי, רכישת דירות חדשות למגורים ומתן שירותים. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 אינו חל על כמה סוגי

⁹ שם. פקודת מס הכנסה, נוסח חדש.

¹⁰ חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011. בעל מניות מהותי מוגדר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כמי שמחזיק בלפחות 10% מאמצעי השליטה בחברה.

עסקאות, לרבות משכורות ועסקאות של מכירת ני"ע סחירים (מניות, אג"ח וכדומה). לפי החוק בעסקאות מסוימות המע"מ הוא בשיעור אפס, ובין היתר ביצוא ובמכירה של פירות וירקות. בתרשים 3 שלהלן מוצגים שיעורי המע"מ לעוסקים ומוסדות כספיים בשנים 2008–2021.

תרשים 3 – שיעורי מס ערך מוסף (באחוזים)¹¹



ניתן לראות ששיעור המע"מ משתנה ללא מגמה כלשהי. השינויים התכופים בעשור האחרון התאפיינו במדיניות פרו-מחזורית (מדינות שהשפעתה על המשק חלשה באופן יחסי) ובחוסר תכנון לטווח ארוך, כלומר ירידה בהכנסות המדינה ממיסים ועלייה בגירעון התקציבי כתוצאה מהאטה או מיתון הובילה לעיתים להעלאת שיעור המע"מ. היתרונות העיקריים בהעלאת שיעור המע"מ במקרים אלו הם קלות במהלך בשל תהליך חקיקה מזורז והכנסה מיידית בהיקף גבוה. החיסרון העיקרי הוא שהמע"מ הוא מס גרסיבי שמכביד יותר, באופן יחסי, על השכבות החלשות.¹²

היתרונות העיקריים בהעלאת שיעור המע"מ במקרים אלו הם תהליך חקיקה מזורז, הכנסה בהיקף גבוה והשפעה מיידית על הגבייה. החיסרון העיקרי הוא שהמע"מ הוא מס גרסיבי שמכביד יותר, באופן יחסי, על השכבות החלשות.

2. תיאור וניתוח של מבנה ההכנסות הכלולות בתקציב הכנסות המדינה ומרכיביהן

בתקציב הכנסות המדינה (סעיף תקציבי 00) נכללים סוגים שונים של הכנסות, המחולקים לשניים:

- תקבולים שוטפים (חלק א' בלוח 2 שלהלן): הכנסות מסוג זה הן בין השאר הכנסות ממיסים ישירים כגון מס הכנסה; הכנסות ממיסים עקיפים כגון תקבולי מע"מ; הכנסות מאגרות; הכנסות המדינה מתמלוגים, ריביות ודיבידנדים מחברות ממשלתיות.
- הכנסות ממלוות וחשבון הון (חלק ב' בלוח 1 שלהלן): הכנסות מסוג זה הן בין השאר הכנסות ממלוות פנים (בעיקר הכנסות מהנפקות אג"ח וניירות סחירים); מלוות חוץ (בעיקר מארה"ב); מלוות מהמוסד לביטוח לאומי.

2.1 נתוני תקציב הכנסות המדינה לפי תחומי פעולה

לאמידה נכונה של הכנסות המדינה יש חשיבות רבה לניהול התקציב בכלל וגובה הגירעון התקציבי בפרט. הכנת תחזית ההכנסות נעשית על ידי אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, ואגף התקציבים ואגף החשב הכללי מכינים אומדנים של ההכנסות האחרות, לרבות הכנסות מריבית,

¹¹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח הכנסות המדינה לשנים 2015–2016, פרק ז'.

¹² שם.

מתמלוגים, מדיבידינד ומהמוסד לביטוח לאומי. אמידת הכנסות המדינה נעשית באמצעות ארבעה מודלים אקונומטריים, אשר מעודכנים מעת לעת על ידי אגף הכלכלן הראשי: מודל לחיזוי מדד המחירים לצרכן; מודל לחיזוי התוצר, רכיביו ומצרפי שוק העבודה; מודל לחיזוי הכנסות הממשלה ממיסים ואגרות; מודל לחיזוי הכנסות אחרות של הממשלה. כמו כן, נעשות התאמות במקרים של שינויים משמעותיים במצב הביטחוני, אירועים כלכליים שאינם נכללים במודל החיזוי, שינויי חקיקה המשפיעים על הפעילות הכלכלית ועוד. עקב הפגיעה בתוצר בשל משבר מגפת הקורונה פותח מודל נוסף, המודד את הפגיעה בתוצר על פי המגבלות על הפעילות הכלכלית – מודל המסייע לטיוב התחזית בטווח הקצר. בעת הכנת התחזיות נערכה התייעצות עם נציגים של בנק ישראל ועם גופים מהמגזר הפרטי במסגרת "פרויקט הקונסנזוס". בלוח 2 מפורטים נתוני ביצוע הכנסות המדינה בשנים 2019–2020 ונתוני צפי ההכנסות בהצעת התקציב לשנים 2021–2022 על פי נתוני התקציב של משרד האוצר.

לוח 2 – הכנסות המדינה בשנים 2019–2022 לפי תחומי פעולה (במיליארדי ש"ח)¹³

| תחום פעולה | שם תחום פעולה | ביצוע 2019 | ביצוע 2020 | הצעה 2021 | הצעה 2022 | שינוי 2019–2021 | שינוי 2019–2022 |
|-------------------------------|----------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------------|-----------------|
| חלק א': תקבולים שוטפים | | | | | | | |
| 1 | מס הכנסה | 140.4 | 139.3 | 166.7 | 167.3 | 18.7% | 19.1% |
| 2 | מע"מ על מלכ"רים ומוסדות פיננסיים | 15.7 | 15.8 | 16.3 | 17.3 | 4.1% | 10.5% |
| 3 | מס שבח | 4.4 | 4.5 | 6.5 | 6.9 | 46.2% | 54.9% |
| 4 | מס רכישה | 6.9 | 6.9 | 8.8 | 9.2 | 27.3% | 33.1% |
| 5 | מס מכירה ומס רכוש | 0.03 | 0.01 | 0.0 | 0.0 | - | - |
| 7 | מס מעסיקים | 0.55 | 0.47 | 0.6 | 0.7 | 8.3% | 26.4% |
| | מיסים ישירים | 168.0 | 166.9 | 198.9 | 201.4 | 18.4% | 19.9% |
| 11 | מכס והיטל על היבוא | 3.0 | 2.9 | 3.1 | 2.8 | 2.5% | -7.4% |
| 12 | מע"מ, כולל מע"מ על יבוא בטחוני | 101.9 | 100.2 | 115.5 | 120.4 | 13.4% | 18.2% |
| 13 | מס קנייה | 18.1 | 18.5 | 20.5 | 22.2 | 13.4% | 22.8% |
| 15 | בלו טבק | 0.54 | 0.50 | 0.0 | 0.0 | - | - |
| 18 | בלו דלק | 19.0 | 16.5 | 17.9 | 18.7 | -5.6% | -1.5% |
| | מיסים עקיפים | 142.5 | 138.6 | 157.0 | 164.1 | 10.2% | 15.2% |
| 24 | אגרות כלי רכב | 4.9 | 4.7 | 5 | 5.2 | 2.2% | 6.3% |
| 25 | אגרות ורישיונות אחרים | 2.02 | 1.69 | 1.8 | 1.8 | -10.9% | -12.4% |
| | אגרות | 6.9 | 6.4 | 6.8 | 7.0 | -1.6% | 0.8% |
| | סך הכנסות ממיסים ואגרות | 317.4 | 311.9 | 362.7 | 372.4 | 14.3% | 17.3% |
| 34 | ריבית במט"ח | 0.02 | 0.01 | 0.00 | 0.00 | - | - |
| 35 | ריבית בשקלים | 0.37 | 0.31 | 0.37 | 0.37 | 0.6% | -1.6% |
| 42 | תמלוגים ממפעלים עסקיים | 0.05 | 0.02 | 0.55 | 0.55 | 1005.0% | 1005.0% |
| 43 | תמלוגים מאוצרות טבע | 1.27 | 1.34 | 1.64 | 1.69 | 29.6% | 33.4% |
| 44 | תמלוגים מחברות ממשלתיות | 1.35 | 0.14 | 1.20 | 0.96 | -10.6% | -28.6% |
| 45 | דיבידנדים מחברות ממשלתיות | 0.63 | 0.20 | 0.77 | 0.77 | 21.9% | 21.9% |
| 46 | החזר על חשבון תקציב שנים קודמות | 0.01 | 0.01 | 0.00 | 0.00 | - | - |
| 47 | הכנסות משירותים שונים | 1.44 | 1.64 | 0.72 | 0.35 | -49.6% | -75.6% |
| 48 | הכנסה מיועדת מעל האומדן | 0.35 | 0.18 | 0.00 | 0.00 | - | - |

¹³ שנת 2019: משרד האוצר, אגף התקציבים, [קובצי פיסקלי – דיגיטלי](#), אוחד ביום 25 ביולי 2021; שנים 2021–2022: משרד האוצר, אגף התקציבים [הצעה לשנות הכספים 2021–2022](#); שנת 2020: משרד האוצר, אגף החשב הכללי, [דוחות כספיים של מדינת ישראל לשנת 2020 – חלק ג'](#). חלק משמות תחומי הפעולה הוחלפו: המונח "מיסים על הוצאות שכר" הוחלף ב"מע"מ על מלכ"רים ומוסדות פיננסיים"; המונחים "מס מכירה", "מס רכוש" ו"ריבוי נכסים" אוחדו ל"מס מכירה ומס רכוש"; המונח "תקבולי מע"מ ברוטו" הוחלף ב"מע"מ, כולל מע"מ על יבוא ביטחוני"; "הכנסות הון" הוחלף ב"הפרטה"; "מלוות פנים" אוחד עם "הכנסות מאמיסיות והפקדות".

| תחום פעולה | שם תחום פעולה | ביצוע 2019 | ביצוע 2020 | הצעה 2021 | הצעה 2022 | שינוי 2019-2021 | שינוי 2019-2022 |
|---|-----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------------|-----------------|
| 49 | רווחי בנק ישראל שמומשו | 0.10 | 0.12 | 0.00 | 0.00 | - | - |
| 50 | דמי שימוש בנכסים ממשלתיים | 0.27 | 0.27 | 0.25 | 0.25 | -6.5% | -6.5% |
| סך הכנסות מריבית, תמלוגים ותקבולים שונים | | 5.8 | 4.3 | 5.5 | 4.9 | -5.7% | -15.6% |
| תקבולים שוטפים | | 323.2 | 316.2 | 368.2 | 377.4 | 13.9% | 16.7% |
| חלק ב': תקבולים ממלוות וחשבון הון | | | | | | | |
| 73-71 | הפרשות לפנסיה | 0.02 | 0.0 | 0.0 | 0.0 | -87.1% | -87.1% |
| 76 | הכנסות ממכירת קרקעות המדינה | 0.51 | 0.32 | 0.3 | 0.3 | -41.6% | -41.6% |
| 51 | גביית קרן בשקלים | 1.59 | 1.36 | 1.4 | 1.4 | -12.2% | -12.2% |
| 53 | גביית קרן במט"ח | 0.02 | 0.02 | 0.0 | 0.0 | 35.0% | 35.0% |
| 75 | הפרטה | 1.09 | 0.73 | 1.6 | 0.9 | 49.1% | -16.6% |
| 81 | מלווה מהמוסד לביטוח לאומי | 22.75 | 1.30 | 18.5 | 19.2 | -18.6% | -15.7% |
| 82 | הכנסה מאמיסיות והפקדות | 119.2 | 191.0 | 214.1 | 142.8 | 79.6% | 19.8% |
| 90/84 | מלוות ומענקים מחו"ל | 17.4 | 74.4 | 5.0 | 21.0 | -71.3% | 20.6% |
| תקבולים ממלוות וחשבון הון | | 162.6 | 269.1 | 240.9 | 185.6 | 48.2% | 14.1% |
| סך הכול חלק א' + חלק ב' | | 485.8 | 585.3 | 609.1 | 562.9 | 25.4% | 15.9% |

מהנתונים שבלוח אפשר ללמוד את הדברים הבאים:

- בשנת 2019 **סך תקציב הכנסות הביצוע** היה **485.8 מיליארד ש"ח** וסך תקציב ההכנסות בהצעת התקציב לשנת 2021 הוא 609.1 מיליארד ש"ח - **גידול של 25.4%**. סך תקציב ההכנסות בהצעת התקציב לשנת 2022 הוא 562.9 מיליארד ש"ח - **גידול של 15.9%** לעומת שנת 2019.
- בשנת 2019 **תקציב הביצוע של סך ההכנסות ממיסים ואגרות** היה 317.4 מיליארד ש"ח, ובהצעת התקציב לשנת 2021 הוא 362.7 מיליארד ש"ח - **גידול של 14.3%**; בהצעת התקציב לשנת 2022 הוא 372.4 מיליארד ש"ח - **גידול של 17.3%** לעומת שנת 2019.
- הכנסה מאמיסיות והפקדות** (בשנים קודמות המונח כלל גם **מלוות פנים**) היא ההכנסה למדינה מהנפקות אג"ח וניירות ערך סחירים ומיועדת בעיקר מימון גירעון. בשנת 2019 הסכום היה כ-119.2 מיליארד ש"ח, ובהצעת התקציב לשנת 2021 הוא 214.1 מיליארד ש"ח - **גידול של 79.6%**; בהצעת התקציב לשנת 2022 הסכום הוא 142.8 מיליארד ש"ח - **גידול של 19.8%** לעומת שנת 2019.

יש לציין כי על פי אומדן הכנסות המדינה ממיסים של החשב הכללי במשרד האוצר עבור החודשים ינואר-אוגוסט 2021, סך הכנסות ממיסים ואגרות בתקופה זו היה כ-250.4 מיליארד ש"ח - **גידול של 23.7%** לעומת התקופה המקבילה בשנת 2020, ו**גידול של 18.0%** לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019.¹⁴

בלוח 3 שלהלן מוצגים ששת תחומי הפעולה שמשקלם בהכנסות המדינה ממיסים ואגרות הוא הגבוה ביותר, בשנים 2019-2022.

¹⁴ משרד האוצר, אגף החשב הכללי, **שנים 2020-2021: אומדן ראשוני לביצוע תקציב, גירעון הממשלה ומימונו ינואר-אוגוסט 2021**, 13 בספטמבר 2021; **2019: אומדן ראשוני לביצוע תקציב הוצאות, גירעון הממשלה ומימונו לתקופה של ינואר-אוגוסט 2020**, פרסום: 6 בספטמבר 2020.

לוח 3 – המיסים שמשקלם הוא הגבוה ביותר, 2019–2022 (במיליארדי ש"ח, מחירים שוטפים)

| שינוי -2019 2022 | שינוי -2019 2021 | הצעה 2022 | | הצעה 2021 | | ביצוע 2020 | | ביצוע 2019 | | שם תחום הפעולה | תחום פעולה |
|------------------------|------------------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------------------------------|---------------|
| | | %-ב | סכום | %-ב | סכום | %-ב | סכום | %-ב | סכום | | |
| 19.1% | 18.7% | 44.9% | 167.3 | 46.0% | 166.7 | 44.6% | 139.3 | 44.2% | 140.4 | מס הכנסה | 1 |
| 18.2% | 13.4% | 32.3% | 120.4 | 31.8% | 115.5 | 32.1% | 100.2 | 32.1% | 101.9 | מע"מ, כולל על יבוא בטחוני | 12 |
| 22.8% | 13.4% | 6.0% | 22.2 | 5.7% | 20.5 | 5.9% | 18.5 | 5.7% | 18.1 | מס קנייה | 13 |
| -1.5% | -5.6% | 5.0% | 18.7 | 4.9% | 17.9 | 5.3% | 16.5 | 6.0% | 19.0 | בלו דלק | 18 |
| 10.5% | 4.1% | 4.6% | 17.3 | 4.5% | 16.3 | 5.1% | 15.8 | 4.9% | 15.7 | מע"מ על מלכ"רים ומוסדות פיננסיים | 2 |
| 33.1% | 27.3% | 2.5% | 9.2 | 2.4% | 8.8 | 2.2% | 6.9 | 2.2% | 6.9 | מס רכישה | 4 |
| 11.9% | 9.6% | 4.7% | 17.4 | 4.7% | 17.0 | 4.7% | 14.8 | 4.9% | 15.5 | יתר ההכנסות מיסים ואגרות | |
| 17.3% | 14.3% | 100% | 372.4 | 100% | 362.7 | 100% | 311.9 | 100% | 317.4 | סך הכול הכנסות ממיסים ואגרות | |

מהלוח אפשר ללמוד כי על פי ההערכות, בשנים 2021 ו-2022 צפוי שההכנסות ממס הכנסה יהיו כ-46.0% וכ-44.9% ממשקל ההכנסות המדינה ממיסים ומאגרות, בהתאמה. הגידול במס ההכנסה בשנים 2019–2022 צפוי להיות 19.1%, גבוה מעט מהשיעור הכללי של גידול בהכנסות המדינה ממיסים ומאגרות בתקופה זו, שצפוי להיות 17.3%.

2.2 השפעת החקיקה על הכנסות המדינה

בלוח 4 שלהלן מוצגת השפעת שינויי החקיקה שבתוקף על הכנסות המדינה בשנים 2021–2024, כפי שפורסם בהצעת התקציב על ידי משרד האוצר.

לוח 4 – השפעת שינויי חקיקה שבתוקף על הכנסות המדינה (במיליוני ש"ח)¹⁵

| סך הכול | ההשפעה לכל שנה לעומת קודמתה | | | | נושא |
|---------------|-----------------------------|--------------|------------|---------------|--|
| | 2024 | 2023 | 2022 | 2021 | |
| 240 | 60 | 60 | 60 | 60 | מס שבח על דירה נוספת (השפעת שינוי משנת 2014) |
| 0 | - | 50 | - | -50 | הרחבת הטבות לעכו ויישובים אחרים |
| 60 | - | - | 60 | - | הרחבת הטבות ליישובי קו העימות הדרומי (20% זיכוי עד סוף שנת 2021) |
| 60 | 60 | - | - | - | השפעת הפחתת חלק מעביד בדמי ביטוח לאומי על תשלום מס הכנסה |
| 180 | 190 | -100 | 190 | -100 | הארכת מועדים למכירת דירה יחידה בשחלוף – קורונה |
| 150 | - | 150 | - | - | היטל מעסיקים של עובדים זרים בחקלאות – פטור בשנים 2016–2021 |
| -400 | -110 | -100 | -90 | -100 | השפעת ביטול הסדר הסולר על מס חברות |
| -180 | -30 | -150 | 0 | - | הארכת מועדים למכירת דירה יחידה בשחלוף (קורונה) – חזרה לשחלוף תוך 24 חודשים מיולי 2021 |
| 60 | - | 30 | 30 | - | הכרה בהפסד הון בשל השקעה בחברת מו"פ והחרגת בעל שליטה בחברות מו"פ מהגדרת בעל שליטה לעניין סעיף 102 – הוראת שעה עד יוני 2022 |
| -780 | - | - | - | -780 | פחת |
| 1,750 | 800 | 1,180 | -230 | - | כפל פחת בכל ענפי המשק בתקופת ספטמבר 2020 עד יוני 2021 |
| 40 | - | - | - | 40 | הטבות לתאגידי המים (הוראת שעה משנת 2011 עד יוני 2020) |
| 90 | - | - | 40 | 50 | ניכוי הוצאות הנפקה |
| -2,400 | - | - | - | -2,400 | הפרשה לקרן פיצויים |
| 100 | - | - | 100 | - | הפחתה בזקיפת שווי שימוש ברכב היברידי וחשמלי עד סוף שנת 2021 |
| -1,030 | 970 | 1,120 | 160 | -3,280 | סך הכול מיסים ישירים |
| 2,020 | 540 | 520 | 460 | 500 | צמצום הסדר סולר |
| 410 | - | - | - | 410 | ביטול הדרגתי של הטבות לכלי רכב היברידי וחשמלי |
| 370 | - | - | - | 370 | העלאת מס קנייה על פחם מ-46 ל-102 ש"ח לטון |
| -60 | - | - | -60 | - | הפחתת מכס – דגי אמנון |

¹⁵ משרד האוצר, אגף התקציבים, [הצעת תקציב לשנות הכספים 2021–2022](#), אוגוסט 2021.

| סך הכול | השפעה לכל שנה לעומת קודמתה | | | | נושא |
|---------|----------------------------|-------|------|--------|----------------------|
| | 2024 | 2023 | 2022 | 2021 | |
| 2,740 | 540 | 520 | 400 | 1,280 | סך הכול מיסים עקיפים |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | אגרות |
| 1,710 | 1,510 | 1,640 | 560 | -2,000 | סך הכול |

מהלוח אפשר ללמוד כי בשנים 2021-2024, בעקבות שינויי החקיקה, **צפוי גידול של כ-1.7 מיליארד ש"ח** בהכנסות המדינה. בשנת 2021 צפויה הכנסת המדינה **לקטון ב-2 מיליארד ש"ח** (קטון של כ-3.3 מיליארד ש"ח במיסים הישירים וגידול של כ-1.3 מיליארד ש"ח במיסים העקיפים); ובשנים 2022-2024 **היא צפויה לגדול בכ-3.7 מיליארד ש"ח** (גידול של כ-2.3 מיליארד ש"ח במיסים הישירים וגידול של כ-1.5 מיליארד ש"ח במיסים העקיפים). בהצעת התקציב לשנים 2021 ו-2022 נכללים צעדים המשפיעים על היקף ההכנסות הצפוי, כמפורט בלוח 5 שלהלן.

לוח 5 - צעדים המשפיעים על היקף ההכנסות הצפוי בשנת 2022 (במיליארדי ש"ח)¹⁶

| אומדן השפעה בשנת 2022 | סוג השינוי | צעד |
|-----------------------|-------------|--|
| 0.57 | חד פעמי | תשלום שומה לפני ערעור |
| 0.60 | שינוי בבסיס | צמצום השימוש בכלים חד-פעמיים מפלסטיק |
| 0.42 | חד פעמי | ניכוי במקור של מס יסף |
| 0.75 | חד פעמי | הכנסות מצטברות - מיסוי רווחים כלואים |
| 0.38 | שינוי בבסיס | מיסוי משקאות מתוקים |
| 0.51 | שינוי בבסיס | מהילת דלקים |
| 0.15 | שינוי בבסיס | צמצום השימוש במזומן |
| 0.35 | שינוי בבסיס | גביית מע"מ על שירותים דיגיטליים |
| 0.28 | שינוי בבסיס | מניעת הונאות בתחום הדלק (שימוש בהתקן אוטומטי) |
| 0.20 | שינוי בבסיס | הסדרת מיסוי שותפויות וקרנות השקעה |
| -0.29 | שינוי בבסיס | הסכמי סחר |
| -0.15 | שינוי בבסיס | הפחתת מכסים בתחום החקלאות |
| 3.77 | | סך הכול צעדים בתחום הכנסות המדינה |
| -1.20 | חד פעמי | שינויים בתוכנית הכלכלית הנוגעים למוסד לביטוח לאומי |
| 2.57 | | סך הכול צעדים |

מהלוח אפשר ללמוד כי כלל הצעדים הכלולים בתוכנית הכלכלית צפוי שיגדילו את הכנסות המדינה בשנת 2022 בכ-**3.77 מיליארד ש"ח** (בקיזוז שינויים הנוגעים למוסד לביטוח לאומי בסך 2.57 מיליארד ש"ח), שהם כ-**1%** מסך הכנסות המדינה הצפויות בשנת 2022. תחזית ההכנסות המדינה ממיסים ואגרות לשנת 2022 הכוללת את תוספת המיסים צפויה להיות כ-**396.9 מיליארד ש"ח** (ללא הצעדים התחזית צפויה להיות כ-394.3 מיליארד ש"ח).¹⁷ יש לציין כי חלק מהצעדים בתחום המיסים אינם כלולים בהצעת חוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2021-2022, אלא בהצעות חוק נפרדות.

¹⁶ ש.ם.

¹⁷ ש.ם, עמ' 227.

בשנים 2021-2024
בעקבות שינויי
החקיקה קיימים, צפוי
שהכנסות המדינה
יגדלו בכ-1.7 מיליארד
ש"ח.

סך הצעדים הכלולים
בתוכנית הכלכלית צפוי
להגדיל את הכנסות
המדינה בשנת 2022
בכ-2.57 מיליארד ש"ח.

מיסוי סביבתי כגון מיסוי על פחמן, מיסוי על כלים חד-פעמיים מפלסטיק ומיסוי על משקאות מתוקים נועד לצמצם את הנזקים השליליים שלהם (עלויות חיצוניות), לשנות דפוסי הייצור ולקדם פרויקטים סביבתיים באמצעות שימוש בחלק מן ההכנסות למימון פרויקטים אלו (פיקוח על הנזקים הסביבתיים וטיפול בהם, הסברה, מחקר ופיתוח של מוצרים ידידותיים לסביבה כחלופות למוצרים הקיימים). בספרות המקצועית מיסוי סביבתי מכונה "דיבידנד כפול", כלומר מיסוי הכולל דיבידנד **סביבתי** – צמצום הנזקים לסביבה, ודיבידנד **כלכלי** – עידוד הצמיחה, שכן מיסים אלו עשויים להחליף מיסים על הכנסות ורווחים שיש להם השפעה שלילית על הצמיחה והיעילות הכלכלית.¹⁸

בדוח של המשרד להגנת הסביבה מאוגוסט 2021 בנושא תמחור פחמן בישראל נכתב כי **החלת מס פחמן בישראל עשויה להוביל לחיסכון של כ-20 מיליארד ש"ח למשק בזכות צמצום זיהום האוויר בשנת 2050**. אולם מס פחמן, כמו מיסים עקיפים אחרים, **משפיע באופן רגרסיבי** על משקי בית בישראל: נטל המס על פחמן, קרי משקלו בסך ההוצאה, יהיה גדול בעשירוני ההוצאה נמוכים יותר מאשר בעשירוני ההוצאה הגבוהים. **צפוי שמשקי הבית בעשירון התחתון יוציאו כ-2.7% מהוצאתם על מס פחמן, לעומת משקי הבית בעשירון העליון, שצפוי שיוציאו 1.3% מההוצאות על מס זה**. עוד נכתב כי בשנת 2025 צפוי שסך מס הפחמן שייגבה יהווה כ-1.4% מסך הכנסות הממשלה ממיסים, ובשנת 2030 הוא צפוי להוות כ-2% מהכנסות הממשלה ממיסים. עם זאת, בשנים שלאחר מכן שיעור מס הפחמן מהכנסות הממשלה צפוי לרדת לנוכח הצמצום הצפוי השימוש בדלקים מזהמים, ובשנת 2050 הוא צפוי להוות כ-0.8% מסך הכנסות הממשלה ממיסים.¹⁹

2.3 אומדן הטבות המס

בחוקי המס מנויות הטבות מס רבות, הן במיסים הישירים והן במיסים העקיפים. בלוח 6 שלהלן מוצגים אומדנים של הטבות במס בשנים 2010, 2015, 2019, ובשנים 2021–2022.

לוח 6 – אומדן הטבות המס (במיליארדי ש"ח)²⁰

| סעיף | שינוי | | 2022 | 2021 | 2019 | 2015 | 2010 |
|--|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | 2022-2019 | 2022-2010 | | | | | |
| חלק ראשון: מיסים ישירים | 26% | 119% | 68.1 | 64.7 | 54.0 | 40.3 | 31.2 |
| הטבות לגורמי ייצור | 25% | 15% | 6.38 | 5.6 | 5.1 | 7.8 | 5.5 |
| הטבות לחיסכון ולשוק ההון | 20% | 112% | 33.28 | 31.0 | 27.8 | 17.6 | 15.7 |
| רווחה ופיזור אוכלוסייה | 33% | 177% | 8.66 | 8.4 | 6.5 | 4.5 | 3.1 |
| הטבות למשפחה (פרט לפטור על קצבאות ילדים) | 26% | 405% | 8.48 | 8.3 | 6.7 | 4.0 | 1.7 |
| הטבות שונות במס הכנסה | 49% | 439% | 5.44 | 5.2 | 3.6 | 1.8 | 1.0 |
| טובות הנאה (Fringe Benefits) | 375% | 90% | 1.90 | 1.8 | 0.4 | 0.3 | 1.0 |

¹⁸ גילי לאופר ויהודה טראן, **מיסוי סביבתי: סקירה השוואתית**, מרכז המחקר והמידע של הכנסת, יוני 2004.

¹⁹ המשרד להגנת הסביבה, **דוח בנושא תמחור פחמן בישראל**, אוגוסט 2021.

²⁰ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוחות הכנסות המדינה, פרק אומדן הטבות מס, בשנים: 2008, 2009, 2010, 2011–2012, 2013–2014, 2014, 2015–2016, 2018, 2019; שנים **2021–2022**: אגף התקציבים, **הצעת תקציב המדינה לשנות הכספים 2021–2022**.

לפי דוח של המשרד להגנת הסביבה מאוגוסט 2021 החלת מס פחמן בישראל עשויה להוביל לחיסכון של כ-20 מיליארד ש"ח למשק בגין צמצום זיהום האוויר בשנת 2050.

| שינוי | | 2022 | 2021 | 2019 | 2015 | 2010 | סעיף |
|-----------|-----------|------|------|------|------|------|--|
| 2022-2019 | 2022-2010 | | | | | | |
| 5% | 29% | 4.00 | 4.4 | 3.8 | 4.3 | 3.1 | הטבות במיסוי נדל"ן |
| -3% | 197% | 11.5 | 11.1 | 11.9 | 9.1 | 3.9 | חלק שני: מיסים עקיפים |
| -18% | 520% | 4.7 | 5.0 | 5.7 | 4.0 | 0.8 | מכס ומס קנייה |
| 10% | 118% | 6.8 | 6.0 | 6.1 | 5.1 | 3.1 | מע"מ (החל משנת 2015 כולל רכישות מחו"ל) |
| 9% | 830% | 0.9 | 0.9 | 0.9 | 0.3 | 0.1 | חלק שלישי: אגרות |
| 21% | 129% | 80.5 | 76.6 | 66.7 | 49.6 | 35.1 | סך הכול |

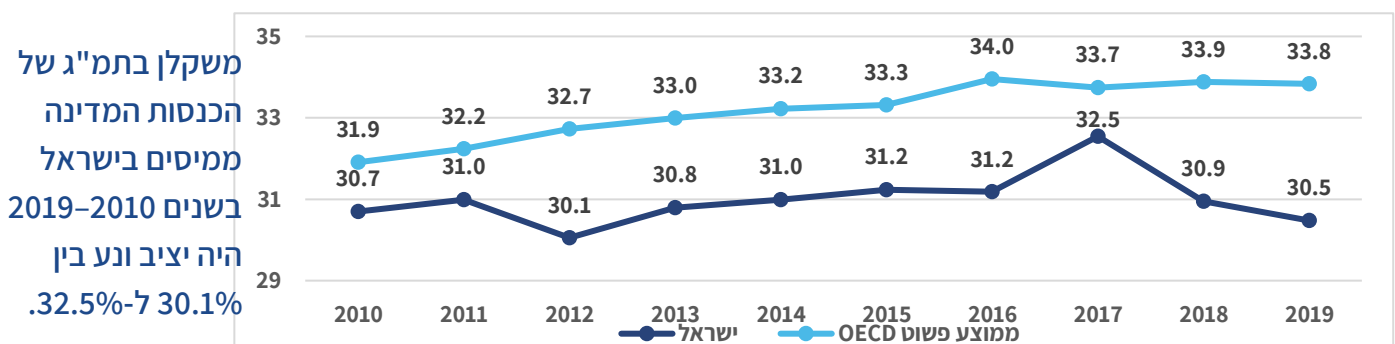
מהלוח אפשר ללמוד כמה דברים:

- בשנת 2010 סך ההטבות במיסים נאמדו בכ-35.1 מיליארד ש"ח; בשנת 2022 הן נאמדו בכ-80.5 מיליארד ש"ח – עלייה של 129%.
- בשנת 2010 סך ההטבות במיסים הישירים נאמדו בכ-31.2 מיליארד ש"ח; בשנת 2022 הן נאמדו בכ-68.1 מיליארד ש"ח – עלייה של 119%.
- בשנת 2010 סך ההטבות במיסים העקיפים נאמדו בכ-3.9 מיליארד ש"ח; בשנת 2022 הן נאמדו בכ-11.5 מיליארד ש"ח – עלייה של 197%.
- בשנת 2022 משקל הטבות המס הישיר צפוי להיות כ-85%, הטבות במס הישיר מבטלות במידת מה את השפעת הפרוגרסיביות הגבוהה יחסית הקיימת במס הכנסה, ועל כן משקל המיסים הישירים בישראל בכלל המיסים נמוך יחסית לממוצע במדינות המפותחות (ראו תרשים 5 להלן).

3. הכנסות המדינה ומשקלן בתמ"ג

בעת השוואה בין מדינות מקובל למדוד את הכנסות המדינה על ידי בחינת משקלן בתמ"ג של סך הכנסות המדינה ממיסים. שיעור זה מכונה "נטל מס". בתרשים 4 שלהלן מוצגים משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג בישראל ובממוצע במדינות ה-OECD, בשנים 2010 עד 2019.

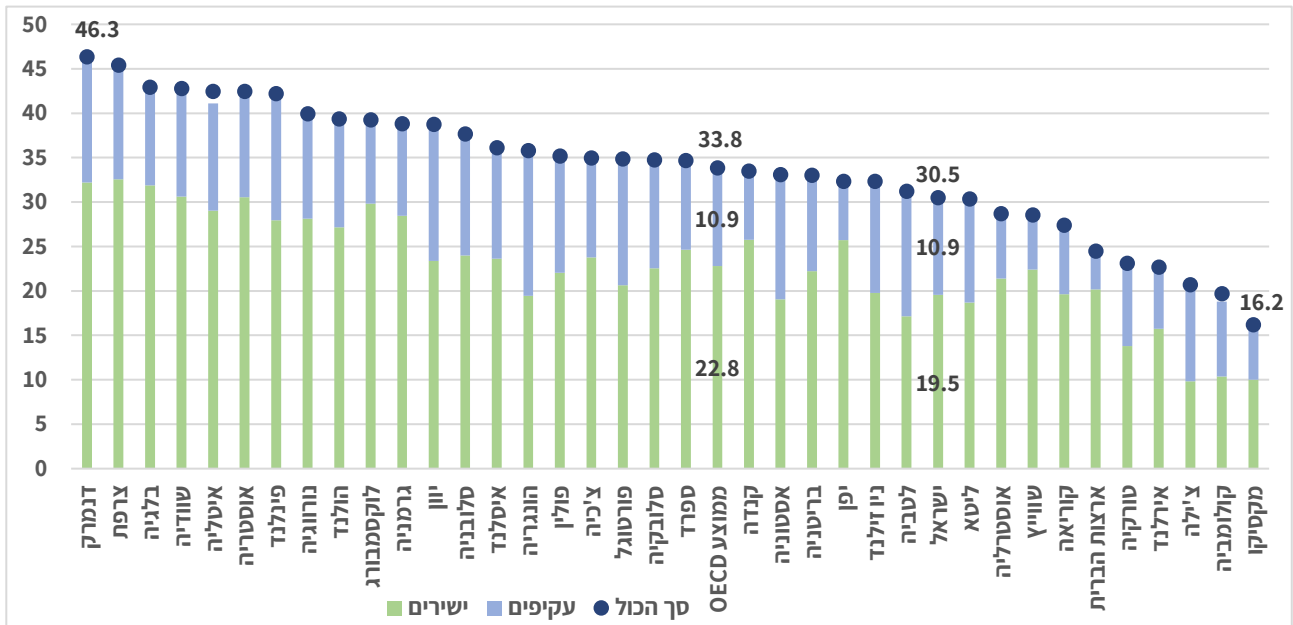
תרשים 4 - משקל הכנסות המדינה ממיסים מסך התמ"ג בישראל וב-OECD (באחוזים)²¹



²¹ OECD Stat, [Total Tax Revenue - comparative tables](#), accessed: September 12th 2021. הנתונים לגבי פולין ואוסטרליה משנת 2018.

מן המוצג בתרשים אפשר לראות שבישראל משקל הכנסות המדינה ממיסים בתמ"ג הוא יציב, ונע בין 30.1% בשנת 2012 ל-32.5% בשנת 2017. הממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD עלה בשנים 2010–2016 בכ-2.1 נקודות אחוז; בשנים 2016–2019 הוא היה יציב, ונע בין 33.7% בשנת 2017 לכ-34.0% בשנת 2016. בתרשים 5 מוצג משקל הכנסות המדינה ממיסים בהתמ"ג במדינות ה-OECD בשנת 2019, בחלוקה למיסים ישירים ולמיסים עקיפים.

תרשים 5 – משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג במדינות ה-OECD (ב-2019, ב-%)²²



אפשר לראות כי בשנת 2019 משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתוצר בישראל היה **30.5%**, וישראל דורגה במקום **27** מתוך 36 מדינות ה-OECD; הממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD היה **33.8%**. בדנמרק המשקל האמור בתמ"ג היה הגבוה ביותר – 46.3% ובמקסיקו הוא היה הנמוך ביותר – 16.2%. משקל הכנסות ממיסים ישירים מהתוצר בישראל היה 19.5%, והממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD היה 22.8%. משקל הכנסות ממיסים עקיפים בתוצר בישראל היה 10.9%, והממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD היה 10.9%. בלוח 7 שלהלן מוצגים משקל רכיבי הכנסות המדינה בישראל ובממוצע של מדינות ה-OECD בהתאם לסיווג המיסים לפי הגדרות ה-OECD.

לוח 7 – משקלם בתמ"ג של רכיבי הכנסות המדינה בישראל ובממוצע מדינות ה-OECD, לפי סיווג ה-

²³ OECD (2019)

| פער בנקודות אחוז | ממוצע OECD | ישראל | סיווג לפי הגדרות ה-OECD |
|------------------|------------|-------|---|
| -1.5 | 11.5% | 10.0% | מס הכנסה ורווחי הון (לרבות מס חברות ועצמאיים) |
| -3.7 | 9.0% | 5.3% | ביטוח לאומי |
| +0.7 | 0.4% | 1.1% | ניכוי מס במקור מעבודה |

²² ש.ש.

²³ ש.ש.

| סיווג לפי הגדרות ה-OECD | ישראל | ממוצע OECD | פער בנקודות אחוז |
|--|--------------|--------------|------------------|
| מיסי רכוש (לרבות נדל"ן) | 3.1% | 1.9% | +1.2 |
| מיסים על מוצרים ושירותים (לרבות מע"מ, מס קנייה ומכס) | 10.9% | 10.9% | +0.1 |
| מיסים אחרים | 0.0% | 0.2% | -0.2 |
| סך הכול | 30.5% | 33.8% | -3.4 |

מהלוח אפשר ללמוד שבשנת 2019 משקל ההכנסה מביטוח הלאומי בתמ"ג היה 5.3% בישראל וכ-9.0% בממוצע ה-OECD – **גבוה ב-3.7 נקודות אחוז מישראל**; משקלה בתמ"ג של ההכנסה ממס הכנסה ומרווחי הון בישראל היה 10% ובממוצע מדינות ה-OECD הוא היה 11.5% – **גבוה ב-1.5 נקודות אחוז מישראל**; משקל הכנסות ממיסי רכוש בתמ"ג היה 3.1% בישראל ובממוצע מדינות ה-OECD הוא היה 1.9% – **נמוך ב-1.2 נקודות מישראל**. לפי דוח של מינהל הכנסות המדינה במשרד האוצר, בהשוואה זו יש להביא בחשבון כמה הבדלים בין המדינות:²⁴

- ברוב מדינות ה-OECD מרכיב הפרשות לפנסיה נכלל בהכנסות המדינה ממיסים, משום שהפנסיה היא ממלכתית, אך בישראל הפרשות לפנסיה אינן נכללות בהכנסות המדינה שכן הן מופרשות לחברות במגזר הפרטי (חברות הביטוח והפנסיה). אילו נכללו הפרשות לפנסיה בהכנסות המדינה ממיסים בישראל, נטל המס היה גדל בכ-2.5 נקודות האחוז.
- תשלומי הביטוח הלאומי שמפרישים המעסיקים בישראל היו **1.5% מהתוצר** – נמוך מהממוצע המשוקלל של מדינות ה-OECD, שהיה **4.5% מהתוצר**. בהקשר זה יש לציין כי במדינות אירופה המעסיקים מפרישים סכומים לביטוח בריאות, ובישראל משנת 1995 המעסיקים מחוייבים להפריש לביטוח בריאות ("מס מקביל"), לעומת זאת יש מדינות למשל ארצות הברית שבהן נטל המס לא כולל את ההפרשה של המעסיקים לביטוח בריאות.

לפי מינהל הכנסות המדינה, בשנת 2015 נטל המס **העקיף** בישראל (בעיקר מע"מ ומס קנייה על כלי רכב) היה **13.6%** מהתוצר, **גבוה** מהממוצע המשוקלל של מדינות ה-OECD, שהיה **9%** מהתוצר.

4. סוגיות נבחרות בתחום הכנסות המדינה

4.1 אובדן הכנסות מעסקאות לא מדווחות – "כלכלה שחורה"

"כלכלה שחורה" או "כלכלה לא רשמית" (Shadow Economy, Underground Economy) היא תופעה של העלמת הכנסות מפעילות כלכלית שהבסיס שלה הוא חוקי (בהגדרה לא נכללות עסקאות לא חוקיות כגון סחר בסמים, זנות וכדומה). כלכלה שחורה נמצאת בעיקר בקרב העצמאים והעסקים הקטנים – למשל, פעילותם של בעל חנות או נותן שירותים (שרברב, חקלאי וכו') שלא דיווחו על עסקה לרשויות המס נכללת בכלכלה השחורה.²⁵

²⁴ משרד האוצר, מנהל הכנסות המדינה, דוח הכנסות המדינה לשנים 2015–2016, פרק י"ז.

²⁵ נעם גרובר, מרכז טאוב לחקר המדיניות החברתית בישראל, [הכלכלה השחורה בישראל](#), נייר מדיניות מס' 2014.11

תופעה זו קשה למדידה, שכן המעורבים בה לא מעוניינים לדווח עליה לרשויות. בחלק ניכר מהעסקאות התשלומים מועברים במזומן, כך שהתשלום אינו ניתן לזיהוי ומעקב ולא נעשה שימוש בתשתית אלקטרונית של תשלומים ודיווח לרשויות. גם רמת האכיפה של רשות המיסים בישראל היא נמוכה.²⁶ נוסף על כך, יש קשיים במדידה של הכנסות שמקורן בכלכלה שיתופית, לרבות הכנסה מנסיעה שיתופית ברכב ומשכירות לטווח הקצר (ראו סעיף 4.2 להלן, בנושא אומדן ההכנסות של פלטפורמת Airbnb). לבעיות במדידת ההכנסות מכלכלה שיתופית יש כמה סיבות, לרבות שיטות מדידה שקיימות היום המבוססות על מודלים כלכליים וסטטיסטיים מיושנים; התבססות של חלק ניכר מהכלכלה העדכנית על שירותים אינטרנטיים ומסחר מקוון; עלייה במספר הנכסים הבלתי-מוחשיים שהם מבוססי טכנולוגיה. לפיכך, מדידת היקף הכלכלה באופן כללי, ובפרט היקף הכלכלה שחורה, מאתגרת מאוד את רשויות המס.²⁷

מקובל להציג את הכלכלה השחורה כאחוז מהתוצר המקומי הגולמי (תמ"ג). על פי הערכות שונות, שיעור הכלכלה השחורה בישראל נאמד ב-20%-23% מסך התמ"ג, כלומר אילו תועדו כל העסקאות במשק, לרבות עסקאות הכלכלה השחורה, צפוי שהתמ"ג היה גבוה בכ-20%-23%.²⁸ בגין הכנסות שאינן מדווחות לא משולמים מיסים, וכתוצאה מכך נפגעות הכנסות המדינה. **אובדן הכנסות למדינה ממיסים כתוצאה מפעילות זו נאמד בעשרות מיליארדי ש"ח בכל שנה**. על אובדן זה מתווספת פגיעה עקיפה אפשרית לעוסקים בפעילות כלכלה שחורה או לאלו התומכים בהם, לרבות פגיעה בתנאים סוציאליים של המועסקים למשל אי-הפרשה לפיצויי פיטורים ולפנסיה, כנדרש בחוק, בגין עובדים שמשכורתם אינה מדווחת לרשות המיסים. בתחום הכלכלה השחורה עלולות להיגרם פגיעות נוספות: פגיעה מפשיעה, שכן פנייה לרשויות לעזרה עשויה לחשוף את העלמת ההכנסות; אובדן הטבות כלכליות כגון מענקי סיוע ממשלתי או זכאות לתנאי אשראי טובים יותר; פגיעה בשוויון בין עסקים המשלמים מיסים לאלו שאינם משלמים מיסים.²⁹

בתרשים 6 שלהלן מוצג אומדן של היקף הכלכלה השחורה בישראל כשיעור מהתמ"ג בשנים 1991-2015, על בסיס אומדני קרן המטבע העולמית (IMF).

תרשים 6 - אומדן היקף הכלכלה השחורה בישראל (באחוזים מהתמ"ג)³⁰

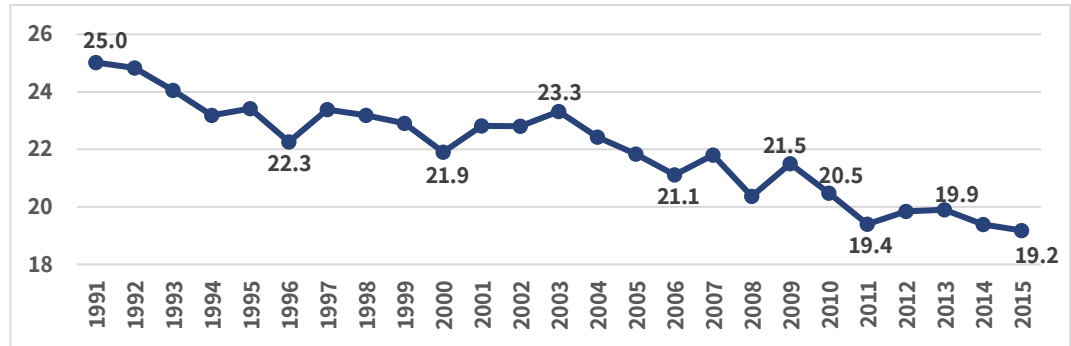
²⁶ שם.

²⁷ הלמ"ס, **איסוף נתונים אוטומטי באינטרנט לאמידת כלכלה שיתופית בתחום השכרת נכסים לטווח קצר**, אוגוסט 2019.

²⁸ נעם גרובר, מרכז טאוב לחקר המדיניות החברתית בישראל, **הכלכלה השחורה בישראל**, נייר מדיניות מס' 2014.11; מבקר המדינה, דוח שנתי 65א, **רשות המיסים בישראל - המאבק ב"הון שחור"**, תשע"ה-2014.

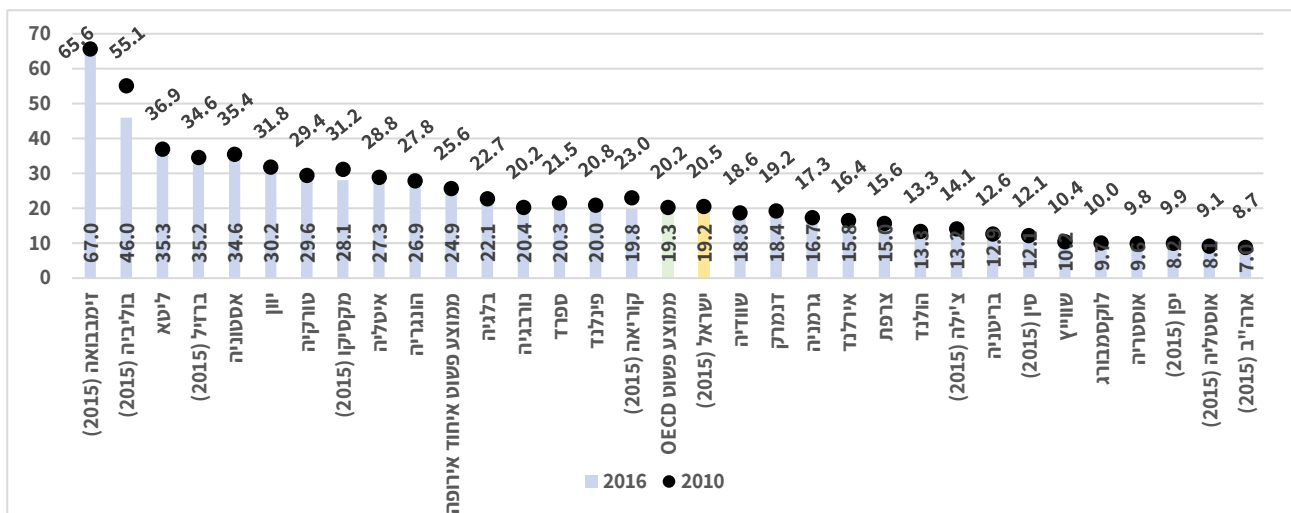
²⁹ נעם גרובר, מרכז טאוב לחקר המדיניות החברתית בישראל, **הכלכלה השחורה בישראל**, נייר מדיניות מס' 2014.11.

³⁰ IMF, Israel, **Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?** January 2018;



אפשר לראות כי בשנת 1991 אומדן היקף הכלכלה השחורה היה כ-25% מהתמ"ג. בשנת 2015 האומדן היה כ-19.2% – **ירידה של 5.8 נקודות האחוז ב-25 שנים**. האומדן הממוצע בשנים 1991-2015 היה כ-22% מהתמ"ג. בתרשים 7 שלהן מוצגים אומדנים של היקף הכלכלה השחורה במדינות שונות בשנת 2010 ובשנת 2015 (מדינות שאינן באירופה) או שנת 2016 (מדינות באירופה).

תרשים 7 – אומדנים לכלכלה שחורה במדינות שונות, שנים 2010 ו-2015/2016 (% מהתמ"ג)³¹



כפי שמוצג בתרשים, אומדן היקף הכלכלה השחורה בזימבבואה הוא הגבוה ביותר, ובשנת 2015 הוא היה 65.6% מהתמ"ג – הגבוה ב-158 המדינות שנבדקו. כמו בישראל (תרשים 5), במרבית המדינות שיעור הכלכלה השחורה קטן עם השנים. היקף הכלכלה השחורה הממוצע במדינות ה-OECD בשנת 2010 היה 20.2% מהתמ"ג ובשנת 2016 הוא היה 19.3% מהתמ"ג – ירידה של כ-

³¹ IMF, **Years 2010 and 2015** Countries: Israel, Zimbabwe, United States, Mexico, Korea, Japan, China, Chile, Bolivia, Barzil, Australia, [Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?](#) January 2018; Other Countries: IMF, **Years 2010 and 2016**: [Explaining the Shadow Economy in Europe: Size, Causes and Policy Options](#), November 2019. עיבוד של מרכז המחקר והמידע של הכנסת לנתוני קרן המטבע העולמית.

0.9 נקודת אחוז. בממוצע, היקף הכלכלה השחורה בשנים 1991–2015 בכל 158 מדינות העולם שנבדקו היה 31.8% מהתמ"ג.

4.2 כלכלה שיתופית – מחזורי עסקאות הנעשות באמצעות אתר Airbnb³²

בשנת 2019 פרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה סקירה מקיפה על כלכלה שיתופית ועל אתר השכרות הנכסים – Airbnb. בסקירה מוצגים פילוח ומספר הנכסים בפריסה ארצית, בחלוקה לטווחי מחירים ועוד. אתר Airbnb הוקם בשנת 2008 וגדל באופן מהיר. על פי הסקירה באמצעות פלטפורמת האתר נמכרים כמה מאות אלפי חדרים בכל לילה ברחבי העולם. מהסקירה אפשר ללמוד כמה דברים על פלטפורמת Airbnb בישראל:

- ב-1 בספטמבר 2018 מספר המארחים היה כ-15,440, בחלוקה הזאת: כ-82% מהם פרסמו נכס אחד להשכרה, כ-10% מהם פרסמו שני נכסים להשכרה וכ-8% פרסמו שלושה נכסים או יותר.
- ב-1 בספטמבר 2018 מספר הנכסים המושכרים לטווח הקצר בישראל היה כ-24,241, בפריסה ארצית, ומחציתם היו במחוז תל אביב;
- מספר החדרים בכל הנכסים שהושכרו היה כ-43,554 חדרים – כ-1.8 חדרים בנכס בממוצע;
- מחיר הבסיס ללילה לאורח מושפע מסוג הנכס, גודלו ומיקומו, והוא אינו כולל תוספות כמו עמלת שירות, דמי ניקיון, שמירת תאריך מסוים ותוספת בשל אורחים נוספים. המחיר הממוצע להשכרה של נכס בישראל היה כ-172 דולר ללילה ליחיד; המחיר המזערי היה 7 דולר ללילה לאדם (בחיפה) והמחיר המרבי היה 10,300 דולר ללילה לאורח (באילת).
- אומדן מספר המתארחים בנכסים דרך פלטפורמת Airbnb מספטמבר 2017 עד אוגוסט 2018 הוא כ-423,000 מתארחים, ומהם כ-338,000 הם תיירים וכ-85,000 ישראלים; **נתח השוק של Airbnb בשוק הנכסים להשכרה לאירוח בטווח הקצר בישראל נאמד בכ-90%**.
- אומדן מספר הלינות הוא כ-1.4 מיליון לינות של תיירים, כ-76,000 לינות של ישראלים, ובסך הכול כ-1.48 מיליון לינות של תיירים וישראלים בנכסים של Airbnb בישראל. לשם השוואה, מספר הלינות של תיירים בכל בתי המלון בישראל בשנים 2017 ו-2018 היה כ-12.2 מיליון וכ-13 מיליון, בהתאמה. באותן שנים מספר הלינות של תיירים וישראלים בכל בתי המלון בישראל היה כ-26.7 מיליון וכ-27.5 מיליון, בהתאמה.³³
- **מהסקירה עולה כי אומדן המחזור השנתי של השכרת נכסים לטווח קצר דרך אתר Airbnb בלבד, לתיירים ולישראלים, היה ב-2018 כ-291.3 מיליון דולר, שהם כ-1.03 מיליארד ש"ח.**

³² הלמ"ס, [איסוף נתונים אוטומטי באינטרנט לאמידת כלכלה שיתופית בתחום השכרת נכסים לטווח קצר](#), אוגוסט 2019.

³³ הלמ"ס, שנתון סטטיסטי לישראל 2018, [לוח 18.8: בתי מלון - לוח סיכום](#), כניסה: 15 ביוני 2020.

בהנחה שמרבית המשכירים והשוכרים הם אנשים פרטיים, אפשר לומר בזהירות שחלק מהמחזור השנתי שנאמד על ידי הלמ"ס אינו מדווח לרשויות המס, והכנסות המדינה נפגעות בשל כך.

4.3 דרכי ההתמודדות של מדינת ישראל עם הכלכלה השחורה

בשנים האחרונות נקטה הממשלה צעדים בנושא הכלכלה השחורה, ולהלן כמה מהם:

- נחקק החוק לצמצום השימוש במזומן, תשע"ח-2018.³⁴ בין היתר, בחוק נקבעו צעדים אלו:
 - הגבלות על סכומי עסקה שבה אפשר לקבל או לתת תשלום במזומן: בעל עסק – עד 11,000 ש"ח; אדם פרטי – עד 50,000 ש"ח; בעל עסק המקבל תשלום מתייר – עד 40,000 ש"ח.
 - הנחיות לשימוש בשיקים מוסבים, לרבות החובה לכתוב את שם המוטב בשיק ומספר תעודת זהות של המסב.
 - קביעת עיצומים כספיים כנגד מפירי החוק וכן עונש מאסר של עד שלוש שנים בגין מרמה.
 - בהצעת התקציב לשנים 2021-2022 צוינו כמה צעדים להתמודדות עם הון שחור, ובין היתר צעדים אלו (ראו לוח 5 בסעיף 2.2 לעיל):
 - הקטנת מהילת דלקים על ידי הפחתת הכדאיות של רכישת חומרים ממיסים המשמשים למהילת דלק – צעד שצפוי להגדיל את הכנסות המדינה בכ-510 מיליון ש"ח בשנת 2022;
 - התקנת מכשירים אוטומטיים ברכבים (דלקן, פזומט וכדומה) לצורך הכרה בהוצאות רכישת דלק לעסקים – צעד שצפוי להגדיל את הכנסות המדינה בסכום של כ-280 מיליון ש"ח בשנת 2022;
 - צמצום השימוש במזומן – צעד שצפוי להגדיל את הכנסות המדינה בכ-150 מיליון ש"ח;
 - תשלום שומה או חלק ממנה עוד בטרם סיום הליכים משפטיים עבור חברות שהשומה שהוצאה להן על ידי רשות המיסים (סכום המס השנוי במחלוקת) היא 20 מיליון ש"ח או שהמחזור העסקי של החברה הוא לפחות 20 מיליון ש"ח – צעד שבמסגרתו ההכנסה למדינה ממיסים צפויה לגדול בסכום של כ-570 מיליון ש"ח בשנת 2022.³⁵

5. התמודדות ישראל ומדינות אחרות עם מיסוי תאגידים רב-לאומיים

5.1 רקע

הפעילות הכלכלית באמצעות האינטרנט בעולם צברה בשנים האחרונות תאוצה רבה בתחומי המסחר והשירותים.³⁶ פעילות החברות בזירה זו נעשות במישורין או בעקיפין – באמצעות חברות קשורות (סניפים, נציגויות, קבלני משנה וכדומה). השירותים הניתנים הם בעיקר איתור לקוחות,

³⁴ חוק לצמצום השימוש במזומן, תשע"ח-2018.

³⁵ משרד האוצר, אגף התקציבים, הצעת תקציב לשנות הכספים 2021-2022, אוגוסט 2021. עמוד 227.

³⁶ רשות המיסים, חוזר מס' 4/2016, פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט, 11 באפריל 2016. להרחבה ראו: איל קופמן ועמי צדיק, מיסוי תאגידים בין-לאומיים הפועלים בישראל, מרכז המחקר והמידע של הכנסת, יוני 2013.

שירותי שיווק ופרסום ושירותי תמיכה עסקית או טכנית ללקוחות. הרווחים של החברות הקשורות מועברים לחברה האם, הנמצאת לרוב במדינה אחרת, שבה שיעור המס נמוך יותר. לעיתים מדובר בכמה חברות קשורות בשרשרת שתחילתה בחברה האם, וכך נוצרות בעיות מיסוי ואובדן הכנסות למדינות שבהן פועלות החברות הקשורות. עוד בעיה שנוצרת היא פגיעה בתחרות בשוק המקומי, שכן לחברות שאינן משלמות מיסים יש יתרון על יתר החברות, הפועלות רק בשוק המקומי ומשלמות מיסים.³⁷ התרחבות פעילות עסקית המבוצעת באמצעות האינטרנט בכמה מדינות מחייבת את רשויות המיסים ברחבי העולם להתאים את עקרונות המס הקיימים לשינויים בדפוסי הפעילויות העסקיות החדשות והמורכבות האלה.³⁸

אחת החברות האלה היא כמובן גוגל, ולטענתה, החברה מקפידה לפעול על פי חוקי המס בכל מדינה. כך, בשנים 2007 עד 2017 החברה שילמה בממוצע שיעור מס אפקטיבי של 26%, והרוב שולם בארה"ב.

5.2 מיסוי בישראל

על פי נוהלי רשות המיסים, הכנסות עסקיות של תאגידים זרים ממתן שירותים ומכירת מוצרים אשר הופקו בישראל מחויבות במס בישראל.³⁹ אם התאגיד הוא תושב מדינה אשר יש בה אמנת מס עם מדינת ישראל, יחול המס בישראל על פי הוראות האמנה, כדי למנוע כפל מס. לשם כך פרסמה רשות המיסים חוזרים ונהלים לטיפול בתאגידים בין-לאומיים אשר פעילותם מתקיימת גם בישראל, באמצעות חברות קשורות. כמה מהחוזרים מבוססים על הנחיות והגדרות שפרסם ה-OECD. בהנחיות אלו נקבעו מבחנים רבים, הקשורים בין היתר בהגדרת המונח **מוסד הקבע** של התאגיד.⁴⁰ הוחלט כי יש שני נתונים חלופיים שעל פיהם נקבע מהו מוסד הקבע. הראשון הוא מקום העסקים הקבוע העומד לרשות התאגיד, והשני הוא קיומה של סמכות לחברה לכרות חוזים בשם התאגיד הזר. לכל אחת מהחלופות הוגדרו מבחנים שעל בסיסם רשות המיסים קובעת אם מוסד הקבע של התאגיד נמצא בישראל, כלומר אם אפשר למסות את התאגיד בישראל.

אם נקבע כי לתאגיד הזר יש מוסד קבע בישראל, יש למסות אותו על פי גישת הישות הפונקציונלית הנפרדת. על פי גישה זו, יש לייחס למוסד הקבע את הרווחים שהיה יכול להרוויח אילו היה עצמאי ונפרד ועסק בפעילויות דומות ובתנאים דומים. גישה זו מבוססת על עקרון אורך הזרוע (Arm's length principal),⁴¹ ולפיה יש לבחון את תנאי העסקה בין החברות (בין צדדים

³⁷ מבקר המדינה, דוח ביקורת שנתי 67 לשנת 2016, [רשות המיסים](#), נובמבר 2016, עמ' 200–228.

³⁸ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report](#), accessed: October 15th 2018.

³⁹ [סעיף 2 לפקודת מס הכנסה](#), כניסה: 15 באוקטובר 2018

⁴⁰ רשות המיסים, חוזר מס' 4/2016, [פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט](#), 11 באפריל 2016.

⁴¹ רשות המיסים, חוזר מס' 12/2018, [מחירי העברה: שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות](#), 8 בספטמבר 2018.

קשורים), כלומר בין החברה בישראל לבין שאר החברות בתאגיד הבין-לאומי, ולהשוות אותם לתנאי עסקה שהיו חלים על מוסד הקבע בישראל אילו היה מתקשר עם חברה אשר אינה קשורה אליו. על בסיס מחירי העסקה התיאורטית הזו יחול חישוב המס. בהמשך לכך, רשות המיסים פרסמה חוזר ובו פירוט השיטות לחישוב מחירי העברה בפעילויות של הפצה, שיווק ומכירות של נציג הקבוצה הבין-לאומית בשוק מקומי, במטרה לקבוע איזו שיטה היא המתאימה ביותר לנציג מסוים.⁴²

כמו כן, בהתאם לתבחינים המובאים בנוהלי רשות המיסים, על עסקאות מסוג מתן שירותים באמצעות האינטרנט⁴³ אשר מקבלים תושבי ישראל חל מס ערך מוסף (מע"מ), ולפיכך על התאגיד הזר להירשם כעוסק מורשה במשרדי מע"מ ולדווח על העסקאות על פי החוקים והתקנות. בהקשר זה יצוין כי בהצעות התקציב לשנים 2021-2022 נכתב כי אחד הצעדים המשפיעים על הכנסות המדינה הוא גביית מע"מ על שירותים דיגיטליים (כגון רכישת ספרים, האזנה למוזיקה, צפייה בסדרות ובסרטים וכדומה באמצעות האינטרנט מחברה זרה) – **צעד זה צפוי להגדיל את הכנסות המדינה בכ-350 מיליון ש"ח בשנת 2022**.⁴⁴

יש לציין כי בדיון בוועדת הכלכלה בחודש ינואר 2018 אמרה נציגת פייסבוק, ג'ורדנה קטלר, כי הנהלת פייסבוק בישראל החליטה שהחברה בישראל תשלם מס על הפרסום המקומי בישראל ושהחברה לא תנתב את כל הרווחים לאירלנד.⁴⁵

5.3 הנחיות מיסוי על פי ה-OECD

ה-OECD בחן סוגיות במיסוי חברות בין-לאומיות כבר בשנת 2005, והחל לטפל בבעיית הסטת הרווחים למדינות שבהן נהוגים שיעורי מס נמוכים, תופעה המכונה בספרות המקצועית BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).⁴⁶ כדי לטפל בתופעה קבע ה-OECD שיש צורך בשיתוף פעולה נרחב בין המדינות, ובעיקר חילופי מידע על עסקאות ומיסוי תאגידיים. לצורך כך הוקם פרויקט BEPS, ומדינות רבות בעולם הצטרפו אליו, גם כאלו שאינן חברות ב-OECD. במסגרת הפרויקט מתקיימים כנסים ומחקרים ונציגי המדינות משתפים בהם אלו את אלו בניסיון שצברו

⁴² רשות המיסים, חוזר מס' 11/2018, [קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק מקומי](#), 8 בספטמבר 2018.

⁴³ רשות המיסים, חוזר מס' 4/2016, [פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט](#), 11 באפריל 2016.

⁴⁴ משרד האוצר, אגף התקציבים, [הצעת תקציב לשנות הכספים 2021-2022](#), אוגוסט 2021, עמ' 227.

⁴⁵ הכנסת ה-20, ועדת הכלכלה, פרוטוקול מס' 655, [ההתנהגות העסקית של ענקיות האינטרנט](#), 8 בינואר 2018.

⁴⁶ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [BEPS – Background document](#), accessed: October 15th 2018.

בטיפול במיסוי מול החברות הבין-לאומיות.⁴⁷ בספטמבר 2018 הצטרפה גם ישראל לפרויקט.⁴⁸ בפרויקט 15 תחומי פעולה (actions), המהווים יחד את הטיפול בתופעה, לרבות כלכלה דיגיטלית, מניעת שימוש לרעה ביתרונות של החברות הבין-לאומיות, מוסד קבע, ניהול סיכונים ומדריך למחירי העברה.

במסגרת הפרויקט, המדינות מעלות שאלות בסוגיות מסוימות ומדינות אחרות משיבות להן כיצד לטפל בסוגיה. כתוצאה מכך נוצרים הגדרות והסברים משותפים, ומתחדדת ההבנה בין היתר של מונחים פיננסיים מדוחות כספיים של תאגידים בין-לאומיים, כגון הכנסות, הכנסות של חברה קשורה, מס שוטף, מס ששולם, שווי שוק חשבונאי.⁴⁹ נוסף על כך, המדינות מגיעות להבנה ולהסכמה ביניהן בשאלה כיצד לטפל בחברות בין-לאומיות; הן מגדירות תחומי שיפוט, כללים לביקורת ולדיווח וכלים לשיתוף מידע על מבנה החברות, במטרה ליצור אחידות ולמנוע כפל מס.⁵⁰

בפרויקט ה-BEPS התגבשו נהלים וכללים אשר מטרתם להגיע למיסוי של חברות רב-לאומיות בעיקר בתחום האינטרנט. נהלים אלו היו בשתי רמות (Pillar):⁵¹

רמה ראשונה (Pillar One) – בדיקת ההכנסות והפעילות של כל חברה רב-לאומית במדינת המקור שלה ובשווקים והמדינות שבה היא פועלת, ובדיקת הזכויות של המדינה לגבות מיסים, כלומר בדיקה שההכנסות הן בנות-מיסוי. ברמה זו ה-OECD מעריך כי ההכנסה הבין-לאומית שהיא בת-מיסוי תגדל בסכום של כ-100 מיליארד דולר כל שנה.

רמה שנייה (Pillar Two) – גיבוש תשתית של שיעור מס חברות גלובלי אחיד ומינימלי בשיעור של 15%. שיעור זה נועד לשקף את ההגנה על בסיס המס של מס החברות במדינות השונות. על פי אומדן של ה-OECD, גביית מס בשיעור של 15% ברמה גלובלית משמעה הכנסה של כ-150 מיליארד דולר בכל שנה.

שני היתרונות העיקריים שיווצרו מהתהליך הם הגדלת היציבות של מערכת המס הגלובלית והעלאת הוודאות של הנישומים ושל רשויות המס בכל מדינה.

⁴⁷ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [OECD and SAT hold joint workshop on the experience of country-by-country reporting of tax information](#), accessed: October 15th 2018.

⁴⁸ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting](#), accessed: October 15th 2018.

⁴⁹ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Handbook on effective implementation](#), accessed: October 16th 2018.

⁵⁰ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting- BEPS-Action 13](#), accessed: October 15th 2018.

⁵¹ OECD, [Tax Challenges Arising from Digitalisation](#), accessed: August 2nd 2021.

בחודש יולי 2021 חתמו 131 מדינות, ובהן ישראל, על הסכם משותף להחלת שיעור מס חברות גלובלי בשיעור 15%.⁵² יש לציין כי כמה מדינות שבהן שיעור מס נמוך, ובהן אירלנד, לא חתמו עדיין על ההסכם המשותף.

⁵² OECD, [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy; Members](#), accessed: August 2nd 2021.