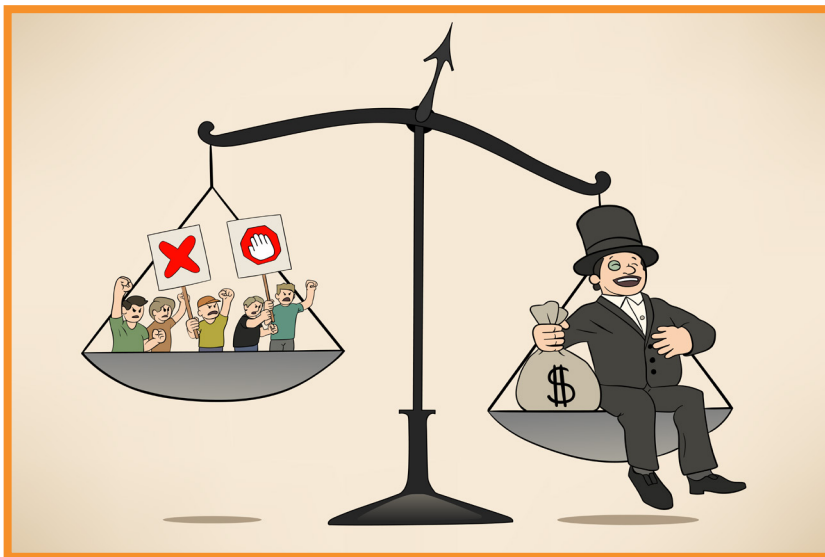




כלכלה

על המסים ועל הנפלאות: לקראת רפורמה במערכת המס

פרופ' מנואל טרכטנברג
איתמר פופליקר



מדע
וטכנולוגיה

סביבה
ואנרגיה

תכנון
ארוך טווח

תעשייה
וחדשנות

תשתיות
פיזיות

בריאות

הון
אנושי

השכלה
גבוהה

חברה

חינוך

דצמבר
2020



על המסים ועל הנפלאות: לקראת רפורמה במערכת המס

פרופ' מנואל טרכטנברג

אוניברסיטת תל אביב ומוסד שמואל נאמן בטכניון

איתמר פופליקר

אוניברסיטת תל אביב ומוסד שמואל נאמן בטכניון

דצמבר 2020

עבודה זו נעשתה במסגרת מוסד שמואל נאמן בטכניון, כחלק מ-"פרויקט 100 הימים – גיבוש אג'נדה כלכלית-חברתית לממשלה הבאה." אנו מודים למוסד נאמן על התמיכה והעידוד, ולפרופ' אפרים צדקה ולפרופ' אבי בן בסט על הערותיהם המועילות.

אין לשכפל כל חלק מפרסום זה ללא רשות מראש ובכתב ממוסד שמואל נאמן מלבד לצורך ציטוט של קטעים קצרים במאמרי סקירה ופרסומים דומים תוך ציון מפורש של המקור.

הדעות והמסקנות המובאות בפרסום זה הן על דעת המחברים ואינן משקפות בהכרח את דעת

מוסד שמואל נאמן.

תוכן עניינים

3.....	תוכן עניינים
4.....	רשימת איורים
4.....	רשימת טבלאות
5.....	תקציר מנהלים
6.....	1. מבוא
8.....	2. השפעות חיצוניות ומסים פיגוביאניים
10.....	2.1 משבר האקלים – מס פחמן
14.....	2.2 בריאות – מס סוכר (ואולי גם מס שומן)
16.....	2.3 תחבורה – מיסי דרך
17.....	2.4 מס על אי-שוויון
19.....	3. הוגנות
21.....	3.1 מיסוי על הכנסות מהון
24.....	3.2 היבטים נוספים של הוגנות אופקית: ביטול פטורים, הגשת דו"ח
25.....	3.3 הוגנות בייעוד המיסים – "מסיבת התה" גם אצלנו?
30.....	4. מס חברות – האחדה ומיסוי אי-שוויון
30.....	4.1 האחדת שיעור מס החברות
33.....	4.2 מס על אי-שוויון
36.....	5. סיכום: ריכוז הצעות והערכת ההשלכות הפיסקליות
38.....	ביבליוגרפיה
42.....	נספח 1: המשמעות הפיסקלית של השינוי המוצע במס חברות
43.....	נספח 2: אומדן שינוי בתקבולי מס על הכנסות מהון

רשימת איורים

- 13..... איור 1: המס האפקטיבי על פליטות פחמן בישראל (יורו לטון)
- 14..... איור 2: שכיחות השמנת יתר וטרומ-השמנת יתר אצל ילדים (2016)
- 15..... איור 3: שיעור השינוי הצפוי בתמ"ג כתוצאה ממשקל עודף (ממוצע 2020-2050)
- 21..... איור 4: שיעורי מס ממוצעים לפי קבוצת הכנסה בארה"ב (2018)
- 27..... איור 5: הגדלת השירותים לאזרח לעומת תשלום מסים
- 27..... איור 6: הסיבות לחוסר הנכונות להעלות מסים
- 28..... איור 8: נטל המס בישראל וב-OECD (1995-2018, אחוזי תוצר)
- 31..... איור 9: שיעור מס החברות בישראל וב-OECD (2000-2020)
- 31..... איור 10: שיעור מס החברות במדינות ה-OECD (2020)
- 35..... איור 11: התפלגות היפותטית של מדד אי השוויון של פירמות גדולות

רשימת טבלאות

- 12..... טבלה 1: פליטות פחמן דו-חמצני עבור דלקים שונים
- 26..... טבלה 2: התפלגות המס הישיר לפי עשירונים (2017, אחוזים)
- 32..... טבלה 3: הטבות במס החברות לפי החוק לעידוד השקעות הון
- 32..... טבלה 4: התפלגות שיעורי מס חברות לפי ההכנסה של החברות (2016)
- 36..... טבלה 5: הצעות לשינויים במיסוי והתוספת לתקבולי המס
- 37..... טבלה 6: סוגיות מיסוי הדורשות עבודה מקצועית נרחבת
- 42..... טבלה 7: נתוני מס חברות על 2016
- 43..... טבלה 8: הכנסות ותשלומי מס חברות של הפירמות

ישראל מתמודדת עם צרכים תקציביים גדולים מאוד, הן כתוצאה של משבר הקורונה והנסיקה ביחס החוב-תוצר בעקבותיו, והן בשל הצורך לשדרג שירותים ציבוריים חיוניים לאחר תקופה ארוכה של כרסום והזנחה, ומכאן שלא יהיה מנוס מהעלאת מסים בעתיד הקרוב. הצירוף בין הדרישות הפיסקליות לבין הצורך לטפל בפגמים ובעיוותים הרבים שהצטברו במערכת המס בישראל, מהווה הזדמנות פז להתניע מהלך נרחב לסיפוק צרכים משולבים אלה, תוך קידום שתי מטרות מרכזיות: **חתימה להגנות במיסוי והפחתת השפעות חיצוניות.**

מטרות אלו הוזנחו במידה רבה במערכת המס בישראל, מה שגרם הן לאוזלת יד בטיפול בבעיות חמורות כגון פליטת גזי חממה ומגפת ההשמנה, והן להרחבת פערים ולכרסום באמון הציבור בשלטונות. "הוגנות" כמעט שלא מוזכרת כיעד בשיח על מיסוי, בפרט לא הוגנות אופקית, קרי, העיקרון על פיו אם הנישומים זהים במאפייניהם הרלוונטיים הם ימוסו באותו אופן. לא כך המצב כיום, שכן המערכת נוהגת לעתים איפה ואיפה, בפרט במיסוי הכנסות מהון ובמיסוי חברות, ומקנה הטבות נטולות הצדקה כלכלית או חברתית. מסמך זה בוחן את מערכת המס בישראל על פי מטרות אלו, ומציע שורה של צעדים אשר אמורים לשרת אותן ובו בזמן להגדיל את סך תקבולי המיסים, מבלי להעלות את שיעורי המס על הכנסה מיגיעה אישית. אלה ההמלצות העיקריות:

- **מיסוי כל ההכנסות מהון** (דיבידנדים, רווחי הון, ריבית ושכר דירה) בשיעור אחיד של **31%**; המהלך צפוי להניב תוספת גבייה של 1 מיליארד ₪.
- ביטול הפטור על **קרנות השתלמות** – תוספת של 6.4 מיליארד ₪.
- **האחדת מס החברות** והורדת שיעורו ל-**22%**, תוך ביטול כלל ההנחות וההטבות; הפירמות במאיון העליון ישלמו 2.6 מיליארד ₪ יותר, הפירמות האחרות ישלמו 700 מיליון ₪ **פחות**, ובסה"כ המהלך יסתכם בתוספת של 1.9 מיליארד ₪. יחד עם זאת, מס החברות יהיה דיפרנציאלי על **פי מידת אי-שוויון בתוך הפירמות** הגדולות: הלא שוויוניות ביותר ישלמו 1% נוסף (23%), השוויוניות במיוחד 1% פחות (21%).
- **מס פחמן** על הדלקים הפוסילים של 20\$ ל- CO_2 בשנת הראשונה, ועד ל-50\$ בשנה הרביעית – תוספת התחלתית של 7 מיליארד ₪ ועד ל-17.5 מיליארד ₪ בסוף.
- **מס סוכר** על משקאות ממותקים בשיעור התחלתי של 10%, שיעלה מדי שנה עד ל-50% - תוספת של 1 מיליארד ₪ בשנה החמישית.
- הטלת **מיסי דרך** כפונקציה של המסלול, שעת הנסיעה, ומספר הנוסעים ברכב, בהתאם למתווה של טרכטנברג וזר-אביב (2020).

סך תוספת הגבייה הצפויה בשנה הראשונה נאמד ב-16.5 מיליארד ₪, שהם כ-1.2% תוצר. המסמך מפרט גם צעדים נוספים שיש לשקול, לרבות הטלת מס על נכסי נדל"ן מעל לרף שווי כולל שיקבע; גיבוש מנגנונים להבטיח שהתקבולים התוספתיים ייעודו לטובת כלל הציבור ולא לצרכים סקטוריאליים; הטלת מס על אי-שוויון מגדרי בתוך הפירמות; וגיבוש אמנה חברתית חדשה עם מגזרים הממעטים לשלם מס.

אי היציבות הפוליטית פגעה קשות בכלכלת ישראל, והביאה בין היתר להזנחת הטיפול בסוגיות העומק של המשק והחברה. אין ספק כי מערכת המס הנה אחת הסוגיות המרכזיות שדורשות הערכה מחדש ושינויים מרחיקי לכת – יש לקוות שמשבר הקורונה יהיה הזרז לכך.

מערכת המס בישראל קפאה על שמריה שנים רבות, ולא התאימה את עצמה לשינויים מרחיקי לכת שחלו בסביבה הכלכלית והחברתית של המדינה. על אף אי-הוודאות הגדולה שעופפת את משבר הקורונה, ברור כבר עתה שבשנים הקרובות ישראל תצטרך להתמודד עם דרישות תקציביות גדולות מאוד, הן כתוצאה ישירה של המגיפה, והן בשל כרסום מתמשך בשירותים הציבוריים. כמו כן, יהיה צורך גם להתניע תהליך הדרגתי של צמצום היחס חוב-תוצר, אשר נסק כפועל יוצא של ההתמודדות בו זמנית עם המשבר הבריאותי והמשבר הכלכלי שאפיינו את שנת 2020¹

המשמעות של תמונה פיסקלית מאתגרת זאת היא שלא יהיה מנוס מהעלאת מסים משמעותית בעתיד הלא רחוק, אחרי שנים רבות של הורדה עקבית בשיעורי המס. אלה אכן היו גבוהים למדי עד לתפנית הגדולה במדיניות הפיסקלית של 2001-03, אך מאז שיעורי המס מצויים בתוואי ירידה, תחילה כמטרה בפני עצמה ולאחר מכן כמנוף להמשך הקטנת גודלה של הממשלה. תהליך זה היה כרוך בצמצום אספקת שירותים ציבוריים מרכזיים, בפרט בבריאות ובחינוך, ובהעברת חלק מהעלויות למשקי הבית. מכאן שהצורך בהעלאת מסים כיום נובע לא רק מההשלכות של משבר הקורונה, אלא משנים רבות של "הרעבת" המערכת הציבורית, ועל כן הדבר מתבקש לא כצעד נקודתי חולף אלא כשינוי עמוק וארוך טווח במדיניות הכלכלית.

אולם, תהיה זו טעות חמורה אם הדבר יעשה ע"י העלאת שיעורי המסים במתכונתם הנוכחית, אשר בכל מקרה ספק אם יש בכוחם כדי להביא לתוספת ההכנסות הנדרשת ללא פגיעה קשה בצמיחה. אנו סבורים שהצורך בהגדלת סך תקבולי המסים מהווה הזדמנות יוצאת דופן לרפורמה של מערכת המס בכללותה, תוך כדי קידום מטרות חשובות נוספות, ובכלל זה המאבק באי השוויון, בגזי החממה, במגפת ההשמנה, ובגודש בכבישים.

באוקטובר 1999 מינה בייגה שוחט, שר האוצר בממשלת ברק, את פרופ' אבי בן בסט (אז מנכ"ל משרד האוצר) לעמוד בראש ועדה ציבורית לרפורמה במערכת המס בישראל. הצורך במהלך כזה היה ברור מאוד כבר אז, שכן מאז שוועדת בן שחר חוללה מהפכה של ממש בתחום המיסוי ב-1975, לא נעשתה עבודה מקיפה שתבחן את תפקוד מערכת המס בכללותה. במקום זאת נעשו שינויים נקודתיים שהיו בגדר טלאי על טלאי, אשר גרמו לעיוותים רבים, להצרת בסיס המס ולפגיעה בפרוגרסיביות של המערכת. וכך נאמר בין היתר בדו"ח הוועדה:

הוועדה לרפורמה במס הוקמה בתגובה לתחושת רבים בציבור כי מערכת המיסוי הישיר בישראל אינה צודקת. תחושה זו נובעת בעיקר מן הפער הבולט בין נטל המיסוי הגבוה על הכנסות מעבודה לבין הפטור ממש לרוב ההכנסות מריבית ומרווחי הון בבורסה, שהעשירון העליון מחזיק בנתח משמעותי מהן. נטל מיסוי גבוה על הכנסות מעבודה הוא תוצאה, בין השאר, של הפטור ממש לרוב ההכנסות הפיננסיות (בן בסט 2000, פרק 1).

הוועדה עסקה בסוגיות מרכזיות כגון שיעורי מס ההכנסה, מיסוי הכנסות מהון, מיסוי וחיסכון פנסיוני, ומיסוי בינלאומי. דו"ח הוועדה שהוגש במאי 2000 הנו מסמך מעמיק ובנוי לתלפיות, ובו קשת רחבה של המלצות המשרתות היטב את המטרות המוצהרות של מערכת מס מושכלת: פרוגרסיביות, הוגנות, יעילות, והרמוניזציה עם העולם. הדוח אומץ ע"י ממשלת ברק, אבל ממשלת שרון יישמה רק חלק קטן של המלצות, לרוב באופן מינורי.

¹ לניתוח הצרכים הפיסקליים של ישראל והדרכים להתמודד אתם ראה טרכטנברג ופופליקר (2020).

חלפו מאז שני עשורים ומערכת המס בישראל עדיין מחכה לישועה: שוב נעשו בה שינויים נקודתיים רבים על פני זמן, אשר סיבכו עוד את המערכת, וחלקם אף העמיקו את בעיות היסוד שוועדת בן בסט הייתה אמורה לפתור. מצער מאוד לקרוא כיום את דו"ח הוועדה, שכן חלק ניכר מההמלצות נחוצות מאוד גם בישראל של שנת 2020, וחבל שבזבזו שנים רבות ללא מעש. אנו מסתמכים כאן במידה רבה על דו"ח הוועדה, וגם אם לא נצטט אותו בכל מקום שבו דברי הדו"ח רלוונטיים לענייננו, ברור כי הושפענו ממנו רבות. תודתנו נתונה למחבריו ובפרט לפרופ' בן בסט, אשר לא רק הוביל את הוועדה, אלא שהוא נושא מאז את דגל הרפורמה ונאבק בכל הזדמנות על יישומה.

כבסיס לדיון יש להזכיר תחילה את המטרות המרכזיות שמערכת מס אמורה לשרת: ראשית, מימון הוצאות הממשלה כדי שזו תספק את המוצרים הציבוריים הצפויים ממנה; שנית, הקטנת אי-השוויון ע"י בניית מערכת מס פרוגרסיבית;² ושלישית, צמצום השפעות חיצוניות. מערכת המס אמורה לחתור למטרות אלו תוך מזעור הפגיעה בתמריצים וביעילות המשקית, שעלולה לקרות כתוצאה מהטלת המסים השונים. בהקשר של פרוגרסיביות אנו סבורים שנכון להציב יעד כללי יותר, קרי, עיצוב מערכת מס "הוגנת". רעיון ההוגנות הולך ותופס מקום מרכזי בשיח על מיסוי, מתוך הכרה בכך שהוגנות אמורה להיות מאפיין יסוד של כל חברה מתקנת, ועל כן גם עקרון מנחה למערכת המס. יש לכך גם היבט פרגמטי: ככל שמערכת המס נתפסת כהוגנת יותר, כך גוברת הנכונות של הציבור לשלם מס אמת.³

על אף הקושי בתרגום מעשי של הוגנות כתכונה של מערכת המס, מקובל להצביע על שני מאפיינים עיקריים: "הוגנות אופקית" ו"הוגנות אנכית" (Gruber 2016, 558-561); (Stantcheva 2020).⁴ הוגנות אנכית (vertical equity) הנה למעשה ניסוח רחב יותר של עקרון הפרוגרסיביות, ופירושה שקבוצות אוכלוסייה בעלות משאבים רבים יותר (בין אם מדובר בהכנסות ובין אם בנכסים) צריכות לשלם מסים גבוהים יותר לעומת קבוצות דלות משאבים. הכלי הנפוץ ביותר לחתור להוגנות אנכית הוא קביעת שיעורי מס הכנסה שוליים עולים, מה שאמור לצמצם את אי-השוויון בחלוקת ההכנסות לאחר מס. עקרון זה מחייב בין היתר הטלת מיסוי מסוג זה על כל סוגי ההכנסות, לרבות הכנסות מהון.

הוגנות אופקית (horizontal equity) פירושה שמערכת המס לא נוהגת איפה ואיפה אל מול הנישומים, כך שאם אלה זהים או דומים מספיק במאפייניהם הרלוונטיים אזי המערכת ממסה אותם באותו אופן. כך, שני פרטים בעלי הכנסה זהה אמורים לשלם אותו מס, להוציא הבדלים המצדיקים התייחסות שונה כמו נכות, גיל, מצב משפחתי וכדומה. הכוונה היא לשוויון לא רק בחבות המס הפורמלית, אלא גם בתשלום בפועל, מה שמצריך ביטול פטורים לא מוצדקים, מניעת העלמות מס על סוגיה השונים, וכדומה. היבט נוסף של עקרון ההוגנות נוגע לייעוד של תקבולי המסים. הכוונה היא שההכנסות ממסים יופנו להוצאות שמשרתות את טובת הציבור כולו, ללא העדפות סקטוראליות או פרסונליות.

המטרה השלישית של מערכת המס הנה צמצום השפעות חיצוניות שליליות, קרי עלויות שנגרמות לכלל כתוצאה מהתנהגות הפרט, אשר פועל רק על פי העלות הפרטית עבורו. כלי מרכזי לצורך זה הינו הטלת "מסים פיגוביאניים",⁵ קרי, מסים המוטלים על האחראים לפעילויות הגורמות להשפעות חיצוניות, ע"מ שאלה יפנימו את סך העלות החברתית הכרוכה

² זו אחת המטרות המקובלות ברוב המדינות לפחות מאז מחצית המאה ה-20.
³ מחקרים אמפיריים רבים מעידים על הקשר בין הוגנות להיענות, כגון (Spicer & Becker ו- Verboon & Goslinga (2009) (1980). יתרה מכך, להוגנות מערכת המס עשויות להיות השלכות גם בתחומים נוספים. כך למשל, Cornelissen et al (2013) מצאו קשר בין מידת ההוגנות שהציבור מייחס למערכת המס לבין היעדרויות מהעבודה.
⁴ כך גם נאמר בדו"ח ועדת בן בסט, בציון המטרות של מערכת המס. ראה בן בסט (2000), פרק 1.
⁵ ע"ש הכלכלן הבריטי הנודע Arthur C. Pigou, אשר בדיוק לפני 100 שנה פיתח לראשונה בצורה פורמלית את הרעיון של מסים ככלי להפחתת השפעות חיצוניות.

בהן, וכתוצאה מכך יפעלו להפחתתן. אמנם מטרה זאת נחשבה בעבר למשנית אל מול המטרות האחרות של מערכת המס, אך בשנים האחרונות ההיבט הפיגוביאני הופך למרכזי יותר, בפרט בנוגע להתמודדות עם סוגיית האקלים, הבריאות, והתחבורה.

הדיון להלן מאורגן על פי שלוש המטרות הנ"ל, וכך גם ההצעות לשינוי. פרק 2 מוקדש להטלת מסים פיגוביאניים בתחומים הבאים: משבר האקלים (מס פחמן); תחום הבריאות (מס על משקאות ממותקים); ותחבורה ("מסי גודש"). כמו כן, אנו נתייחס לאי השוויון גם כמקור להשפעות חיצוניות, ועל כן נציע למסות את ההיווצרות של אי שוויון ע"י מס חברות דיפרנציאלי, שייקבע על פי מידת אי השוויון שבתוך הפירמות. פרק 3 מתמקד בהוגנות על שני היבטים, ובו מוצע בין היתר רפורמה במס על הכנסות מהון, ביטול הפטור ממס על קרנות ההשתלמות, והורדת הרף לחובת הגשת דו"ח שנתי. פרק 3.3 דן בצורך ובחשיבות של הוגנות גם בייעוד תקבולי המסים, ומצביע על כיוונים אפשריים להבטחתה. פרק 4 עוסק בהרחבה במס החברות, ומציע החלת עקרון ההוגנות ע"י האחדת שיעורי המס תוך ביטול כלל ההטבות הניתנות כיום בהקשר זה, בפרט אלה הנהוגות ע"פ החוק לעידוד השקעות הון. פרק 5 מרכז את כל ההצעות ואומד את ההשלכות הפיסקליות שלהן.

חלק מההמלצות שיוצגו להלן ניתנות ליישום יחסית בקלות גם אם יהיה צורך בשינוי חקיקה, אך אחדות מהן מצריכות עבודה נוספת, ויתכן אף הקמה של צוות מקצועי ייעודי למטרה זו. כמו כן, ישנן סוגיות בהן אנו מסתפקים בציון הכיוון הרצוי של השינוי, ללא פירוט הדרך לחולל אותו. זאת כיוון שהמטרה הנהיגה להתייעל תהליך של בחינה מחדש של מערכת המס ויישום הדרגתי של שינויים, חלקם באופן מידי, חלקם ככל שעבודת המטה הנחוצה תניב המלצות קונקרטיות. הסיכון במתווה הדרגתי הוא שחיקה לאורך זמן שתביא לאובדן הקוהרנטיות שבמהלך, אך גם הגישה של "מקשה אחת" מציבה סכנות משלה, כפי שהניסיון מלמד. גם אם חוסר היציבות הפוליטית מקשה מאוד על מהלך כזה, זו העת להכין את הקרקע, לעורר את הדיון הציבורי בסוגיות אלו, ולהיות מוכנים לרפורמה מקיפה כשהנסיבות הפוליטיות יאפשרו זאת.

2. השפעות חיצוניות ומסים פיגוביאניים

מטרתם המפורשת של מסים פיגוביאניים הינה להפחית השפעות חיצוניות שליליות, ע"י שינוי בתמריצים של השחקנים שגורמים להן בהתנהגותם. מכאן שעבור מסים אלה המטרה של הפחתת השפעות חיצוניות גוברת על מטרות אחרות, בפרט על גבייה לצרכים פיסקליים ועל פרוגרסיביות, כאשר לעתים נוצרים trade-offs סבוכים ביניהן. אכן, ככל שמסים פיגוביאניים מצליחים להשיג את מטרתם כך התקבולים מהם קטנים, וכמו כן מסים אלה עלולים להיות רגרסיביים, כפי שקורה לעתים קרובות עם מסים עקיפים אחרים. מכאן שבעת דיון על הטלת מסים כאלה יש לבחון הן את השפעתם על אי-השוויון והן על סך הגבייה.

על אף הצורך הברור בהטלת מסים פיגוביאניים בהקשרים רבים, בפועל השימוש בהם נותר יחסית מוגבל, בין היתר כיוון שמעמדן של ההשפעות החיצוניות בחשיבה ובמדיניות הכלכלית היה שולי למדי עד לפני זמן לא רב. אמנם מושג זה נדון כחלק אינטגרלי של התיאוריה הכלכלית המודרנית, אבל האמונה הבסיסית שכלכלת השוק מביאה בכוחות עצמה לביצועים הרצויים, הטתה את התפישה לכיוון סלחני יותר כלפי ההשפעות החיצוניות.⁶ כמו כן, לחצים על המערכת

⁶ תרמה לכך התיאוריה של Ronald Coase (1960), לפיה פתרון הסוגיה של השפעות חיצוניות דורש רק הגדרה ברורה למי שייכות זכויות הקניין, שכן אז תהליך מיקוח בין הגורם להשפעות החיצוניות לבין הנפגע יביא לתוצאה הרצויה. תיאוריה זאת זכתה לביקורת נוקבת (ראה למשל Hahnel & Sheeran 2009), וחשוב מכך, כלל לא הוכחה במציאות.

הפוליטית מצד תעשיות ותאגידים חזקים, ולעתים גם מצדם של ארגוני צרכנים, הכשילו במקרים רבים השטת מסיים שכאלה. המקרה הבולט ביותר נוגע לשינויי האקלים: הצעדים שננקטו בעולם כדי להגביל את השימוש בדלקים פוסילים היו עד כה בגדר "מעט מדי ומאוחר מדי", בין היתר כיוון שלחצי התעשיות המזיקות הצליחו במקרים רבים לסכל הגבלות כאלו, לרבות הטלת מס פחמן.

משבר הקורונה הפנה זרקור חד לסוגיות אלו, והחזיר אותן ביתר שאת לסדר היום של המדיניות הכלכלית. קרן המטבע הבינלאומית, ה-OECD וארגוניי בינלאומיים אחרים, כמו גם עיתונים כלכליים מובילים כמו ה-Financial Times וה-Economist, מאוחדים בדעה שההתמודדות עם משבר הקורונה מצריכה התערבות ממשלתית מאסיבית לאורך זמן, בפרט בעידוד של כלכלה ירוקה ושל צמיחה מכלילה (ראה למשל OECD 2020; IMF 2020). יש בכך חידוש משמעותי: הפעם ההמלצות אל מול המשבר לא מוגבלות רק לממד המקרו-כלכלי, אלא יש בהן גם אמירה ברורה באשר לכיוון ולהרכב של התערבות הממשלה הרצויה.

תפנית זאת משקפת מודעות הולכת ומעמיקה לכך שהשפעות החיצוניות הפכו לתופעה מרכזית, אשר מאיימת על היבטים מרכזיים של החיים על פני כדור הארץ. תרמה לכך ההכרה שמגפת הקורונה הינה בעיקרה תולדה של השפעות חיצוניות, שכן ההדבקה מתרחשת ע"י העברת הנגיף מאדם לאדם, אם לא ננקטים אמצעי הזהירות הדרושים. באופן פרדוקסלי, חשיבותן הגוברת של השפעות החיצוניות הינה פועל יוצא של ההצלחה הכבירה של הכלכלה, המדע והטכנולוגיה, אשר הביאו לצמיחה גלובלית חסרת תקדים, אך זאת מבלי להתחשב בתופעות הלוואי ההרסניות שלה. תהליך זה לווה בגידול עצום באוכלוסיית העולם אשר הגביר מצדו את הביקושים והאיץ את הצמיחה הבלתי מרוסנת, ובכך תידלק את ההשפעות החיצוניות שבסופו של יום פוגעות בצמיחה עצמה: בראש ובראשונה פליטות גזי החממה, גודש גובר בכבישים, גידול מהיר בצריכת בשר בקר וכדומה. הדבר מוביל גם להרחבת הפערים בחברה, כיוון שהשכבות הגבוהות יכולות להתגונן טוב יותר מאותן השפעות חיצוניות, ועל כן גם פחות מוכנות לשלם כדי להפחיתן.

לצד כל אלה, הכלים להתמודדות עם אותן השפעות חיצוניות הולכים ומשתכללים בזכות החדשנות הטכנולוגית, המאפשרת להשיט מסיים פיגוביאניים באופן אפקטיבי הרבה יותר. כך למשל, בזכות הטכנולוגיה הדיגיטלית ניתן כיום להטיל מסיים באופן ממוקד, כדי לתמרץ שינויים התנהגותיים שיביאו להפחתת ההשפעות החיצוניות. הדבר רלוונטי במיוחד להתמודדות עם הגודש בכבישים, שכן ניתן לנטר את דפוסי הנסיעה ולגבות מס באופן מדויק לפי ההשפעה החיצונית הנובעת מכל נסיעה.⁷

מסיים פיגוביאניים הם רק אחד הכלים לטיפול בהשפעות חיצוניות, לצדם של כלי רגולציה, חינוך, הסברה ו-"nudge". דוגמא בולטת להצלחה של כלים אלה היא השינוי הדרמטי שהתחולל בישראל בשמירה על הטבע, ובפרט בהימנעות מקטיפת פרחים, אשר הושג ע"י מבצע חינוכי מרוכז בבתי הספר. דוגמא של הצלחה ע"י "nudge" היא הירידה התלולה בשימוש בשקיות פלסטיות בסופרמרקטים בעקבות גביית 10 אג' על כל שקית, כאשר ברירה המחדל היא שלא מספקים שקית ללקוח באופן אוטומטי אלא רק אם הוא מבקש זאת.

כמעט בכל המקרים בהם מהלך לשינוי נורמה באמצעים רכים הצליח, הדבר לא היה כרוך בפגיעה באינטרסים כלכליים עוצמתיים, וגם לא ביוקר המחיה. לעומת זאת, כאשר השינוי המבוקש מתנגש עם אינטרסים של תאגידים רבי כוח או עם אינטרסים צרכניים אחרים, כי אז

⁷ ראה פרק 2.3 וכן טרכטנברג וזר-אביב 2020. כבר כיום נעשה שימוש בכלים דומים על ידי חברות הטכנולוגיה הגדולות כמו Google ו-Facebook, אשר אוספות כמות אדירה של נתונים על מנת להשפיע על התנהגותם של המשתמשים לטובת האינטרסים הכלכליים שלהן. אולם, ניתן לנצל טכנולוגיות אלו לטובת הכלל, תוך מתן מענה נאות לשיקולי פרטיות.

גורמים אלה יפעלו כדי לסכלו. יתרה מכך, קיים סיכוי גבוה שאלו יצליחו בכך, כיוון שלרוב הפגיעה בבעלי האינטרסים היא מאוד ממוקדת, ועל כן הם מוכנים להשקיע בסיכול ההגבלות הרבה יותר מאשר הגורמים החותרים לשינוי. לאור זאת, גוברת ההכרה שבתחומים מרכזיים בהם ההשפעות החיצוניות הן קשות במיוחד, אין מנוס מלהטיל גם מסים פיגוביאניים, שכן מידת החומרה והדחיפות מחייבת שימוש בכלי עוצמתי שכזה.

ישנם כיום מעט מסים בישראל שניתן לייחס אותם באופן ברור לקטגוריה של מסים פיגוביאניים, ובכל מקרה הם מהווים חלק קטן מסך הגבייה. המס הנפוץ בישראל בקטגוריה זאת הנו מס הבלו על דלקים, אם כי למעט המס על בנזין וסולר לתחבורה, מיסוי זה נקבע בשיעורים נמוכים מאוד.⁸ הדבר תמוה, שכן לישראל מאפיינים ייחודיים שמאוד מגבירים בה את עוצמתן של השפעות חיצוניות מסוימות, לרבות קוטנה הפיזי, הגידול המהיר של אוכלוסייתה, וההטרוגניות התרבותית הגדולה בה, אשר מקשה על השלטת נורמות להתמודדות משותפת עם תופעות כאלו. כך, ישראל נמנית בין המדינות הצפופות ביותר ב-OECD (ואף בעולם, להוציא "מדינות אי"), נרשמים בה שיעורי השמנה מהגבוהים ביותר, והסכנות הסביבתיות בה חמורות במיוחד בשל קוטנה. מתבקש אם כן שינוי חד במדיניות המיסוי, כך שזו תשים דגש הרבה יותר גדול על מיסים פיגוביאניים, כאשר התחומים בהם הדבר דרוש במיוחד הנם משבר האקלים, בריאות, תחבורה ואי-שוויון.

2.1 משבר האקלים – מס פחמן

משבר האקלים ההולך ומחריף מציב בפני האנושות את אחד האתגרים הגדולים ביותר מאז ומעולם, לאור הנזקים העצומים הנגרמים כבר עתה בשל כך, ואלה הצפויים בעתיד. אין ספק כי הפעילות הכלכלית המואצת, הנשענת עדיין ברובה על דלקים פוסילים (בעיקר בייצור חשמל, הנעת התעשייה ותחבורה) היא האחראית המרכזית לכך. מכאן שמשבר האקלים הוא במהותו סוגיה כלכלית, ועל כן ההתמודדות אתו צריכה להישען במידה רבה על כלים כלכליים.

נקודת המוצא פשוטה למדי: צריכת דלקים פוסילים גורמת להשפעות חיצוניות קשות, ועל כן יש לשנות את התמריצים של כל הנוגעים בדבר כך שיצרכו פחות דלקים כאלה. בו בזמן יש לתמרץ יזמות וחדשנות לחיסכון אנרגטי ולפיתוח מקורות אנרגיה ירוקים, וכן לעודד את השימוש בהם. אחד הכלים האפקטיביים ביותר לכך הוא הטלת מס פחמן (carbon tax), קרי, מס על פליטות פחמן דו-חמצני (CO₂) במקור, הווה אומר על העסקות הראשוניות של מכירת דלקים פוסילים הפולטים CO₂. כתוצאה מכך מחירם של דלקים אלה יתייקר והמשתמשים בהם יצמצמו את צריכתם לטובת אלטרנטיבות ירוקות. כמו כן, תגדל כדאיות ההשקעה במו"פ לפיתוח מקורות חלופיים ובאמצעים לשימור וחיסכון אנרגטי.

בשנת 2018 זכה ויליאם נורדאוס (William Nordhaus) בפרס נובל בכלכלה (ביחד עם Paul Romer) על תרומתו החלוצית לכלכלת האקלים, לרבות על הצעותיו להתמודדות עם תופעות אלו, אשר במרכזן ההצעה להטיל מס פחמן. נורדאוס פרסם את מחקריו הראשונים בנושא עוד ב-1977, אולם אז הוא נחשב לקול קורא במדבר. במהלך שני העשורים אחרונים, משהתבררו מעל לכל ספק הנזקים העצומים שנגרמים לכדור הארץ כתוצאה מפליטות CO₂, משנתו של נורדאוס הלכה ותפסה מקום מרכזי הן בחשיבה הכלכלית, והן בגיבוש המדיניות למאבק בפליטות אלו. ביטוי מובהק לכך הוא גילוי הדעת שפורסם בינואר 2019 המביע תמיכה גורפת וחד משמעית במס פחמן, החתום ע"י 3,589 כלכלנים מובילים בארה"ב, ביניהם 28 פרסי נובל, 4 ראשים לשעבר של הבנק המרכזי של ארה"ב (ה-"פד"), 15 ראשי המועצה הלאומית

⁸ ראה פרק 2.1 ודו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2017-2018.

לכלכלה (CEA) לשעבר, ושני שרי אוצר לשעבר.⁹ בגילוי דעת זה נכתב, בין היתר, כי מס פחמן הוא הדרך היעילה והמהירה ביותר לצמצם את פליטות הפחמן, לרמה הנדרשת לצורך התמודדות עם שינויי האקלים. לעולם לא הושגה הסכמה כה רחבה בין כלכלנים על נושא כלשהו, בוודאי לא על נושא שנחשב עד לא מזמן לקונטרוברסלי.

למס פחמן יש יתרון גם מההיבט הפיסקלי, שכן הוא יכול להיות מקור משמעותי מאוד להכנסות מדינה. לאחר המשבר הגדול של 2008, כשהחוב הלאומי במדינות רבות נסק לגבהים חסרי תקדים, עלתה השאלה כיצד אפשר יהיה להקטינו במהלך הזמן, לאור העובדה ששיעור הצמיחה ירד והתייצב על רמה נמוכה,¹⁰ ועל כן אי אפשר היה לצפות כי יחס החוב-תוצר יקטן מעצמו מבלי שיהיה צורך להעלות מסים. נורדאוס הראה כי הטלת מס פחמן בשיעור שיצליח להקטין משמעותית את גזי החממה, יתרום גם תרומה חשובה לאיזון הפיסקלי (Nordhaus 2013, 231-232). מכאן שעל אף העבודה שהמס הנו פיגוביאני במהותו, ההיקף הגדול של התקבולים הצפויים ממנו יסייעו להוריד את החוב הלאומי לאורך זמן. ע"פ החישובים שנורדאוס ערך עוד בשנת 2013, המס שהיה צריך להטיל בארה"ב אמור היה להגיע ב-2020 ל-\$30 לטון CO₂, ולהניב תקבולי מס ברמה של קרוב לאחוז תוצר. בחישוב עדכני יותר של משרד האוצר האמריקאי מדובר על מס בגובה \$52 לטון ב-2020, שיניב תקבולים בשיעור של 0.93% תוצר.¹¹

כאמור, וגופים בינלאומיים מרכזיים מביעים תמיכה נחרצת במדיניות פיסקלית התומכת בכלכלה ירוקה כמרכיב מרכזי בהתמודדות עם משבר הקורונה, מהשקעות מסיביות באנרגיות מתחדשות ועד להטלת מס פחמן. גופים אלה רואים במשבר הקורונה הזדמנות נדירה לאושש את הכלכלה, תוך הנעת שינוי בעל משמעות היסטורית להתמודדות עם ההתחממות הגלובלית (OECD 2020). כך, בדו"ח של ה-IMF מאוקטובר 2020, העוסק במדיניות הפיסקלית ליציאה ממשבר הקורונה, נכתב:

The recovery from the current health crisis is an opportunity to move away from the pre-crisis growth model, especially regarding climate change. Government plans to promote the recovery are an opportunity to accelerate the transition to a low-carbon economy. **More robust carbon pricing should be at the core of the policy response:** it encourages people and firms to reduce energy use and shift to cleaner alternatives. It also generates revenues that can be used as part of a fiscal package that is both efficient and equitable (IMF 2020, 22).

יתרון נוסף של מיסוי פחמן הנו שמדובר במס הגורם למעט עיוותים, שכן הוא ממוקד, קל יחסית לגבות אותו, והאפשרויות לפעולות מזיקות לשם הימנעות מתשלום מוגבלות יחסית. כמו כן, רמות פליטת הפחמן עבור סוגי דלקים שונים ידועות, מה שמאפשר מיסוי דיפרנציאלי בהתאם להרכב הדלקים של כל משתמש (טבלה 1). מעבר לכך, התפתחה כבר משנה סדורה על אופן היישום של מס פחמן,¹² לאור הניסיון הרב שהצטבר ברחבי העולם בשנים האחרונות: נכון

⁹ ראה [/https://www.econstatement.org](https://www.econstatement.org)

¹⁰ תופעה זו כונתה על ידי שר האוצר האמריקאי לשעבר פרופ' לארי סמס (Larry Summers) "secular stagnation"; ראה: <http://larrysummers.com/2016/02/17/the-age-of-secular-stagnation>

¹¹ Horowitz et al. (2017). הערכה נוספת של Carbon Tax Center מראה שמש בגובה של \$50 לטון בשנת 2018 היה מניב לארה"ב תקבולים של 250 מיליארד דולר, כלומר מעט מעל 1% תוצר. <https://www.carbontax.org/what-to-do-with-the-carbon-tax-revenue/>

¹² לסקירה ראה [/https://www.carbontax.org/issues/implementation](https://www.carbontax.org/issues/implementation), וכן המדריך של הבנק העולמי לאופן היישום של מס פחמן (Partnership for Market Readiness 2017).

לאוגוסט 2020, מס הפחמן מיושם ב-25 מדינות, ביניהן צרפת, ספרד, דנמרק, צ'ילה, מקסיקו ויפן.¹³

טבלה 1: פליטות פחמן דו-חמצני עבור דלקים שונים (פאונדים למיליון יחידות תרמיות בריטיות)

Coal (anthracite)	228.6
Coal (bituminous)	205.7
Coal (lignite)	215.4
Coal (subbituminous)	214.3
Diesel fuel and heating oil	161.3
Gasoline (without ethanol)	157.2
Propane	139.0
Natural gas	117.0

מקור: ¹⁴ U.S Energy Information Administration (EIA)

ישנם כלי מדיניות רבים נוספים להתמודדות עם שינוי האקלים, לרבות רגולציה ותקנים, סובסידיות, הסכמים בינלאומיים וכדומה. אחד הכלים שנמצא בשימוש זה זמן רב הנו ה-“cap and trade” קרי, הממשלה קובעת מגבלה לסך כמות הפליטות המותרת, מנפיקה רישיונות המקנים זכות לפליטות שמסתכמות בכמות המותרת, ומאפשרת מסחר ברישיונות אלה אשר יבטיח הקצאה יעילה, כיוון שמי שמפיק את הערך המרבי מהרישיון הוא מי שיקנה אותו. אולם, שיטה זו פחות רלוונטית לישראל, בעיקר בשל קוטנה וריחוקה הגיאוגרפי ממרכזים כלכליים בעלי פוטנציאל לסחר כזה אתה. מעבר לכך וכפי שכבר ציינו, למס פחמן יתרון פסיקלי מובהק, כל עוד ששיטת ה-“cap and trade” כלל לא אמורה להניב הכנסות למדינה.¹⁵ בכל מקרה, מס פחמן לא מייצר כלי מדיניות אחרים, שכן ההתמודדות עם משבר האקלים דורשת פעולה מקיפה ומתמשכת במגוון כלים כאלה.¹⁶

נושא איכות הסביבה בישראל לא הצליח בעבר לתפוס מקום בולט בשיח הציבורי, ובכלל זה גם לא נושא פליטות גזי החממה (מ.מ.מ. 2016). אולם, לאחרונה ניכרת התעוררות רבה, שבאה לידי ביטוי בין היתר בתכנית "ישראל 2050 – מעבר לכלכלה מקיימת ומשגשגת" של המכון הישראלי לדמוקרטיה בשיתוף עם משרדי ממשלה,¹⁷ והקדשת מקום נכבד לנושא במסגרת "כנס אלי הורוביץ לכלכלה וחברה" שהתקיים בדצמבר 2020, ובו הוצגה עבודה מקיפה בנושא (זוסמן 2020). אף כי הטלת מס פחמן לא נחשבה בעבר לאופציה מציאותית בישראל, בשנים האחרונות ניכר שינוי בהתייחסות הממשלה לכלי זה, שבא לידי ביטוי בהקמת "צוות בין-משרדי לקביעת מנגנון תמחור פחמן", אשר כבר פרסם ביוני 2020 טיוטת דו"ח לקבלת הערות מהציבור.¹⁸

¹³ לנתונים על מדינות שישמו מס פחמן ראה https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/map_data

¹⁴ <https://www.eia.gov/tools/faqs/faq.php?id=73&t=11>

¹⁵ זאת כתלות במודל המיושם במסגרת "cap and trade", ובפרט באם הרישיונות מונפקים בחינם או בתשלום. כך למשל, במסגרת המודל המיושם באיחוד האירופי (EU Emissions Trading System) ברירת המחל היא שהרישיונות מונפקים בחינם, אם כי הכוונה היא לעבור באופן הדרגתי למכירה של רישיונות דרך מכרזים, באופן דירנציאלי בין מדינות וע"פ סוגי תעשייה – ראה https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en

¹⁶ לדיון על השימוש בשיטת "cap and trade" לעומת מס פחמן ראה (2013) Nordhaus, 233-241. כמו כן, ראה בעמ' 241-243 הרחבה על מודל היברידי המשלב בין "cap and trade" למס פחמן.

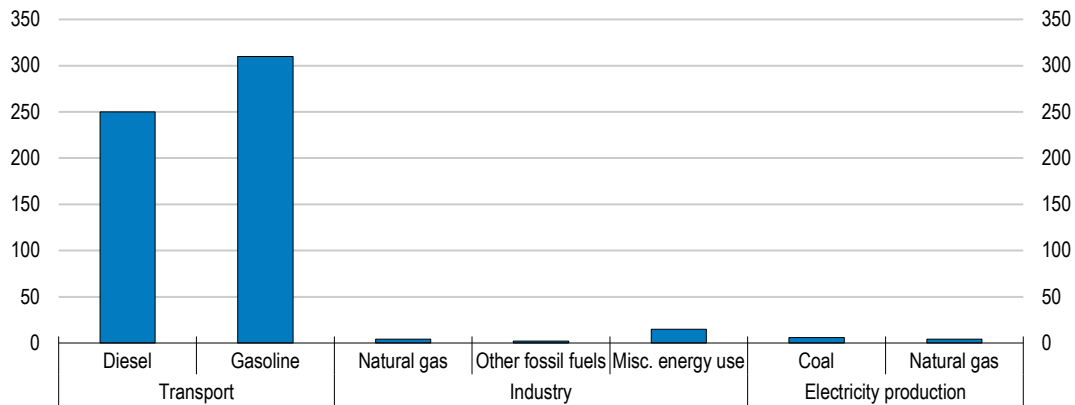
¹⁷ המשרד להגנת הסביבה, משרד התחבורה, משרד האנרגיה, משרד הכלכלה, משרד האוצר- מנהל תכנון, וארגון ה-OECD.

¹⁸ "תמחור פחמן בישראל" נייר מדיניות שלב א' – טיוטה להערות, יוני 2020:

https://www.gov.il/BlobFolder/news/carbon_emission_pricing/he/news_files_2020_carbon.pdf

יש לציין שבישראל מוטל מס בלו על שורה של דלקים מזהמים, אולם רמתו נמוכה למדי, למעט דלקים בשימוש בתחבורה כמו בנזין וסולר, הממוסים בשיעורים גבוהים יותר (איור 1). יתרה מזאת, גביית הבלו על פחם הולכת ופוחתת בשל החלפתו בגז טבעי, אלא שגם גז טבעי פולט כמות משמעותית של גזי חממה, לא הרבה פחות מבנזין (ראה טבלה 1). על כן מיסי הבלו משחקים תפקיד שולי בהפחתת גזי החממה, וברור כי דרושה מדיניות הרבה יותר תקיפה ומקיפה כדי להביא לשינוי, ובפרט הטלת מס פחמן.

איור 1: המס האפקטיבי על פליטות פחמן בישראל (יורו לטון)



מקור: OECD (2020)

לאור כל זאת, אנו מציעים השטת מס פחמן על כל סוגי הדלקים הפוסילים באופן הדרגתי, הן מכיוון שיש לתת זמן למערכת להתאים את עצמה, והן מכיוון ששיעור מס הפחמן האופטימלי עולה לאורך זמן. הסיבה לכך היא שהנזק שנגרם מפליטת CO₂ עולה באופן תלול ככל שטמפרטורת כדור הארץ עולה, וככל שהכלכלה צומחת (Nordhaus 2010). מעבר לפן הסביבתי, העלאה הדרגתית של המס תאפשר לפצות על אבדן תקבולים שיגרם אם המס יצליח ביעודו הפיגוויאני, קרי, אם אכן יגרום להקטנת השימוש בדלקים פוסילים. יש להניח כי אפשר יהיה להטיל מס זה רק החל משנת 2022, שכן יתכן מאוד כי המשבר הכלכלי כתוצאה מהקורונה יהיה עדיין בעיצומו במהלך 2021. המתווה המוצע הנו כדלקמן:

יוטל מס בשיעור ההתחלתי של 20\$ ל-tCO₂, אשר יעלה כל שנה ב-10\$ עד שיגיע ל-50\$ כעבור 3 שנים, ויישאר ברמה זאת עד לבחינה מחדש.¹⁹

לצורך הדגמת החישוב של התקבולים הצפויים מהטלת מס פחמן, נניח שב-2025 הפליטות יעמדו על 100 מיליון טון;²⁰ מס פחמן של 50\$ לטון אמור להניב אז תקבולים בסכום של 17.5 מיליארד ₪ (לפי ש"ח של 3.5 ₪), שהם כ-1.5% תוצר של היום (לשם השוואה, אחוז של מע"מ מניב כ-6 מיליארד ₪). להטלת מס פחמן יש אם כן משמעות פסקלית מרחיקת לכת, מה שעשוי לסייע לקבל החלטה כזאת, בפרט לאור הכורח להגדיל את הכנסות המדינה כדי להתמודד עם הצרכים הפיסקליים בעקבות משבר הקורונה.

¹⁹ יש לציין כי ה-IMF המליץ ששיעור מס הפחמן יגיע ל-75\$ בשנת 2030. ניתן לשקול העלאה נוספת של המס לאחר 2025 בהתאם לאופן שבו הוא יוטל בפועל.

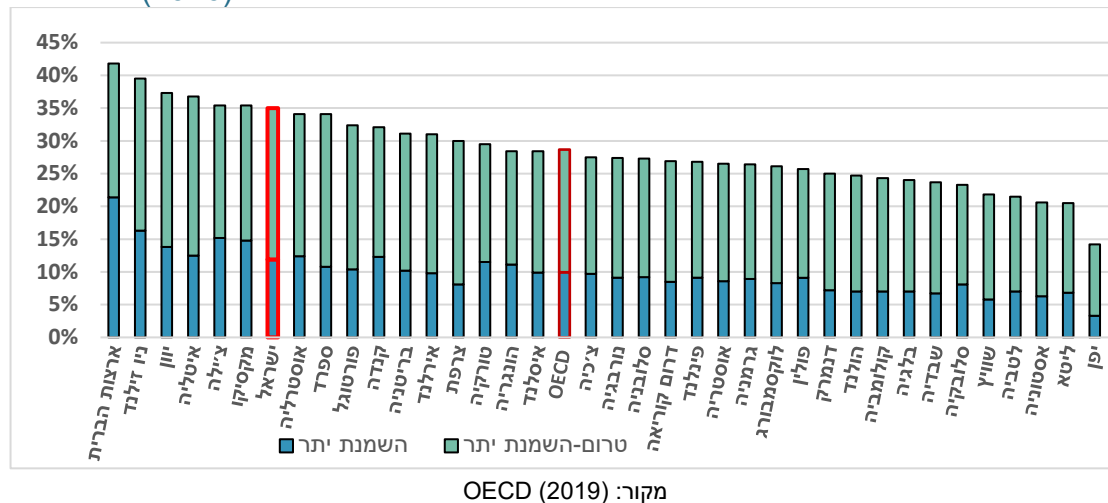
²⁰ לפי הדו"ח האחרון של המשרד להגנת הסביבה מ-2018, סך פליטות גזי החממה בישראל הגיעו ב-2016 ל-78.6 מיליון טון tCO_{2e} (ton CO₂ equivalent) – ראה המשרד להגנת הסביבה (2018).

2.2 בריאות – מס סוכר (ואולי גם מס שומן)

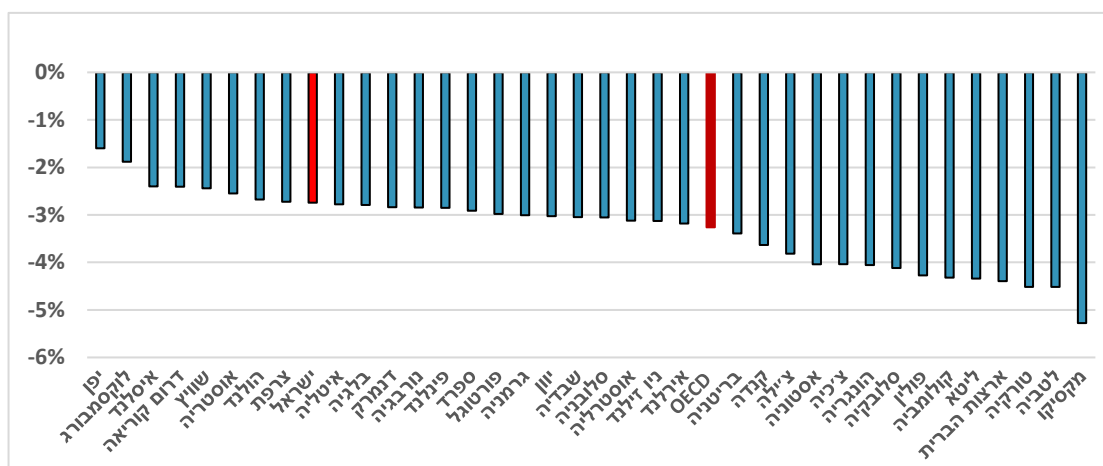
אחד האתגרים הגדולים בתחום הבריאות הנו ההתמודדות עם השמנת היתר, אשר הפכה למגפה גלובלית הגורמת לשורה ארוכה של מחלות קשות, ובראשן סכרת, סרטן, ומחלות לב. יתרה מכך, מגפת הקורונה ממחישה ביתר שאת את סכנות ההשמנה, שכן זו אחת ממחלות הרקע שמגדילות מאוד את ההסתברות לחלות באופן קשה מהנגיף. ברור כיום מעל לכל ספק שמגפת ההשמנה הינה תוצאה של צריכת יתר של מזון בעל כמות גדולה של סוכרים ושומן רווי, אשר נמצאים במשקאות ממותקים ובמזונות מעובדים רבים. מעבר לסבל ואף למותם המוקדם של הסובלים מהשמנה, מגפה זו גובה מחיר קשה גם מהחברה ומהמשק כולו, שכן העלויות הגבוהות של הטיפול הרפואי מוטלות לרוב על הקופה הציבורית. כמו כן, הפגיעה בכושר העבודה של החולים ומותם המוקדם, מהווים גם הם עלות חברתית גבוהה מאוד. ברור אם כן שצריכת יתר של מזונות מזיקים מייצרת השפעות חיצוניות שליליות, המצריכות את התערבות המדינה בצמצום, כאשר אחד הכלים החשובים לצורך כך הוא המיסוי הפיגויאני.

מחקר מקיף של ה-OECD מצא כי השמנת יתר היא תופעה רווחת במרבית מדינות הארגון, כאשר בישראל שיעור ההשמנה הנו מהגבוהים בהן, בפרט אצל ילדים (איור 2). מבחינת ההשלכות הכלכליות, ההערכה היא שהשמנת היתר תגרום לירידה ברמת התוצר של מדינות ה-OECD בשיעור עצום של 3.3% בממוצע, ושל 2.7% בישראל (איור 3). כמו כן, מגפת ההשמנה תצריך העלאה של נטל המס בסכום שנתי ממוצע של \$360 לאדם, וזאת על מנת לייצב את החוב של מדינות הארגון שיגדל כתוצאה מכך. אלה ממצאים דרמטיים המצביעים על ההשלכות הקשות של ההשפעות החיצוניות ממגפת ההשמנה, מעבר לפגיעה בבריאותם של הסובלים מכך בעצמם.

איור 2: שכיחות השמנת יתר וטרומ-השמנת יתר אצל ילדים (2016)



איור 3: שיעור השינוי הצפוי בתמ"ג כתוצאה ממשקל עודף (ממוצע 2020-2050)



מקור: OECD (2019)

לאור סכנות אלה ננקטו במדינות רבות שורה של צעדים למאבק בהשמנה, לרבות רגולציה של הרכב המזונות, בדיקות בריאותיות פרו-אקטיביות, סימון חומרים מזיקים, סובסידיות למזונות בריאים, חינוך והסברה, וכמובן מסים. עיקר המאמץ במיטת הופנה בעשור האחרון למשקאות ממותקים באמצעות "מס סוכר" (soft drink tax/soda drink tax), ואכן כיום 43 מדינות מטילות מס כזה, ועוד שמונה מדינות בארה"ב.²¹ מחקרים שנעשו לאחרונה מצביעים על כך שמסים אלה אכן מצליחים לצמצם באופן ניכר את הצריכה של משקאות אלו, בפרט אצל צעירים שהם הצרכנים הגדולים (Allcott et al 2019b; Dubois et al 2020). לצד האפקטיביות עולה החשש שמסים אלה יתגלו כרגרסיביים, שכן בעלי הכנסה נמוכה נוטים לצרוך יותר משקאות ממותקים ולכן עלולים לשלם יותר מהמס. אולם, הממצאים ממחקרים אלה מעידים כי בעלי ההכנסה הנמוכה הם אלו שמפחיתים במידה רבה יותר את הצריכה של משקאות ממותקים, ועל כן לא נפגעים כלכלית יותר מאחרים. יתרה מזאת, מחקרים אפידמיולוגיים מזהים כבר השפעות חיוביות על בריאות הציבור ממסים אלה (Blakely et al 2019), אשר מן הסתם מיטיבות יותר עם אלה שצרכו יותר משקאות ממותקים לפני הטלת המס.

לעומת המס על סוכר, יש אך מעט מקרים של הטלת מס על שומן רווי, משתי סיבות: ראשית, כיוון שקשה יותר לזהות ולדייק את סוג המזונות עליהם יחול, ושנית כיוון שהשווקים לאותם מזונות הרבה יותר מבוזרים ועל כן האכיפה יותר מורכבת מאשר במקרה של משקאות ממותקים: לרוב יש רק 3-4 יצרנים גדולים של משקאות כאלו (כמו קוקה קולה), כל עוד שיש מספר עצום של גורמים המוכרים מזונות עם שומן רווי, כמו פיצות והמבורגרים. המקרה הבולט ביותר של הטלת מס שומן רווי היה בדנמרק, אשר השיתה מס כזה ב-2011²² אמנם היא ביטלה אותו שנתיים לאחר מכן, אך אפילו בתקופה קצרה זאת נרשמו השפעות חיוביות לא מבוטלות, הנעות בין ירידה של 4% בצריכת שומנים (Blakely et al 2020), ל-10% (Jensen et al 2013), ואף לירידה מסוימת בתמותה ממחלות הקשורות להשמנה.

כאמור, גם בישראל ההשמנה הפכה לבעיה בריאותית ראשונה ומעלה, אך להבדיל ממדינות אחרות, בישראל לא ננקטו עד כה צעדי מדיניות תקיפים להיאבק בתופעה מדאיגה זאת, להוציא סימון מוצרים. אמנם מדובר בצעד מבורך, אך ספק אם הוא יוכל לשנות באופן משמעותי את הרגלי הצריכה ואת ההשפעות החיצוניות הנגרמות כתוצאה מכך. בישראל נדונה

²¹ ראה הנתונים של Global Food Research Program (GFRP):

http://globalfoodresearchprogram.web.unc.edu/files/2020/08/SugaryDrink_tax_maps_2020_August_RE_V.pdf

²² גם מדינת קרלה שבהודו הטילה מס שומן ב-2016, אך לא ברור מה היו השלכותיו.

האפשרות להטיל מס סוכר ושומן ע"י אותה ועדה שהביאה לסימון מוצרי מזון עוד ב-2016, ואף נקבע שהמס יושת ב-2020, אך הדבר לא קרה וכלל לא נראה באופן. אנו סבורים שהגיעה העת לפתוח במהלך רחב היקף כנגד השמנה, שיכלול בין היתר הטלת מסים על סוכר ושומן רווי, כשהצעד הראשון יהיה הטלת מס על משקאות ממותקים. כאמור, מס כזה מיושם כבר ב-43 מדינות, מה שמאפשר ללמוד מהן ולבנות את המס באופן מושכל לאור ניסיון הרב.

ישנם כיום שלושה מודלים מרכזיים למיסוי משקאות ממותקים: (1) מס הנקבע כשיעור ממחיר המשקה, המיושם בעיקר במזרח התיכון ובמרכז אמריקה, ונע בין 7% בפנמה ל-50% באיחוד האמירויות; (2) מס הנקוב באגורות ליחידת מדידה של משקאות, המיושם באופן נרחב באירופה ובארה"ב, ונע בין \$0.1 ל-\$0.7 לליטר משקה; (3) מס לפי כמות הסוכר במשקה, במונחים של גרם סוכר בפחית או בבקבוק. המודל האחרון פחות נפוץ, ומיושם במדינות מעטות (למשל אקוודור), אף כי הוא נחשב לאפקטיבי יותר: לפי Allcot et al (2019b) מס זה מתמרץ לא רק את הצרכנים להפחית צריכה, אלא גם את חברות המשקאות להפחית את כמות הסוכר במשקאות, ולכן ממליצים לקובעי המדיניות ליישם דווקא אותו. אולם, לצד היתרון בתמרוץ של צד הביקוש וצד ההיצע גם יחד, מס ע"פ כמות הסוכר קשה יותר ליישום לעומת השיטות האחרות.

מאחר שפשטות וקלות היישום הנם שיקולים כבדי משקל בהטלת מס כזה לראשונה, אנו מציעים להטיל מס סוכר על משקאות ממותקים כשיעור ממחיר המשקה, אשר שיעורו ההתחלתי יהיה 10%, ויעלה מדי שנה עד לשיעור של 50% בשנה החמישית. העובדה שבישראל שוק זה הוא ריכוזי מאוד תסייע מאוד ליישום. לכך צריך להתלוות מהלך הסברתי נרחב, כדי לסייע לחולל את השינוי ההתנהגותי.

באשר להשפעה הפיסקלית, ע"פ סקר הוצאות משקי בית (למ"ס 2019), ההוצאה השנתית בישראל על משקאות קלים רלוונטיים מסתכמת ב-1,885 מיליון ₪ לשנה.²³ מכאן שמס של 10% יניב לערך 190 מיליון ₪, ובשנה החמישית מס של 50% אמור להניב קרוב למיליארד ₪. אלה רק הערכות ראשוניות, שלא לוקחות בחשבון את התוצאה הרצויה של המס, קרי, הפחתת הצריכה. בהמשך, ולאור הניסיון שיצטבר עם יישום מס סוכר, אפשר יהיה לתכנן בקפידה גם מס על שומן רווי, ואולי אף על חומרים אחרים המצויים במזונות שונים והמזיקים לבריאות.

2.3 תחבורה – מיסי דרך

ההשפעות החיצוניות הנגרמות כתוצאה מהשימוש הנרחב בכלי רכב פרטיים נוגעות לשני היבטים מרכזיים: פליטת גזי חממה הגורמים להתחממות הגלובלית, והגודש בכבישים. השימוש בבנזין ובסולר בתחבורה הנו מקור עיקרי לגזי החממה, וכפי שצינו בפרק 2.1 דלעיל אנו ממליצים בהקשר זה להטיל מס פחמן, כפי שנהוג במדינות רבות בעולם. ההיבט השני נוגע לגודש הגובר בכבישים אשר הפך לאחת התופעות הקשות איתן מתמודדת האוכלוסייה בישראל, הגורמת לנזקים עצומים בפן הכלכלי, החברתי, הבריאותי והנפשי. כיום ברור שסלילת כבישים נוספים איננה כלל הפתרון, וגם לתחבורה ציבורית המונית יש מגבלות משלה. כל זמן שקיים פער גדול בין העלות השולית לנוסע היחידני ברכב פרטי לבין העלות המשקית של נסיעה כזאת, יהיה קשה מאוד להפחית את הגודש בצורה משמעותית לאורך זמן. הדבר

²³ ע"פ נתוני הלמ"ס (2019), לוח 1.1, ההוצאה החדשית על משקאות קלים תוססים ולא תוססים (להוציא מים מינרליים, בירה שחורה ומי סודה) של משק בית עמדה על 60.2 ₪; מספר משקי הבית עמד על 2,609 מיליון, ועל כן סך ההוצאה השנתית הייתה: 2609X12X60.2 = 1,885 מיליון ₪ לשנה.

מצריך בחינה מחדש של כלל מערכת המיסוי על הרכב, והחלפתה במערכת פיגוביאנית שתשקף נכונה את ההשפעות החיצוניות, כמו גם את החידושים הטכנולוגיים שעומדים לחולל שינוי מרחיק לכת הן ברכב עצמו (למשל מכוניות אוטונומיות ורכבים חשמליים), והן באופן אספקת שירותי הסעה (למשל "mobility as a service").

התמורות הטכנולוגיות הגדולות בתחום הרכב מעלות נקודה כללית יותר: הדרך לטפל בהשפעות חיצוניות בצורה יעילה וצופה פני עתיד, צריכה להתכתב עם הקדמה הטכנולוגית ועם השינויים ההתנהגותיים שמתלווים לה, ואשר משליכים הן על מקור השפעות אלו, והן על יכולת ההתמודדות איתן. כך לדוגמא, הצירוף של משבר הקורונה ושל הזמינות של אמצעים דיגיטליים משפיע עמוקות על דפוסי העבודה, ובכלל זה על עבודה מהבית, ואלה משפיעים מצדם על שכיחות ועיתוי נסיעות היוממות (commuting). כמו כן, הטלת מחירי דרך פרטניים לא הייתה אפשרית בעבר בשל היעדר אמצעים יעילים לניטור, אך כיום הדבר הנו בר יישום באמצעות טכנולוגיות דיגיטליות וחיישנים מתקדמים.

ככלל, העולם הדיגיטלי מאפשר לקבל מידע פרטני בזמן אמת על מצבם והתנהגותם של המוני יחידות, בין אם של אנשים (בתור נוסעים, צרכנים, חולים, וכו'), ובין אם של מערכות (מטוסים, מכוניות, רובוטים, מכשירים וכו'). לצד הדאגה לפרטיות והחשש משימוש לרעה, הדבר פותח אפשרויות חסרות תקדים למיקוד המיסוי על מנת לגרום להפנמת ההשפעות החיצוניות, ובכך להביא להפחתתן.

על אופן היישום של מיסי דרך הרחבנו במסמך קודם, שבו מוצע מתווה כולל להתמודדות עם הגודש בכבישים (טרקטנברג זר-אביב 2020). המתווה כולל הטלת מחירי דרך פרטניים כפונקציה של המסלול, שעת הנסיעה, ומספר הנוסעים ברכב, לצד עידוד נסיעות שיתופיות, ושדרוג של התחבורה הציבורית, בפרט של אוטובוסים. מתווה זה אמור להביא להפחתה במספר הנסיעות ברכב פרטי עם נוסע יחיד, ובכך להקלה משמעותית בגודש, וזאת בטווח הקצר-בינוני. ההצעה מתמקדת בהפחתת הגודש כיעד בלעדי ולא בפן הפיסקלי, ועל כן מוצע שם שהטלת מסי הדרך תהיה מלווה בהפחתה מקבילה של מסי רכב אחרים. אולם, לאור הצרכים הפיסקליים הגדולים שעומדים לפנינו, יש מקום לשנות את המתווה כך שסך התקבולים מכלל המסים המוטלים על ענף הרכב יגדלו, לפחות בחמש השנים הקרובות.

2.4 מס על אי-שוויון

אי-שוויון בהכנסות הנו תוצאה בלתי נמנעת של הפעילות הכלכלית, בוודאי במשטר של כלכלת שוק, כפועל יוצא של השונות העצומה בין אנשים ביכולות, בעיסוקים, בהזדמנויות ובשווקים בהם הם פועלים. הדבר נכון לא רק לגבי חלוקת הכנסות (שכר, ריבית, דיבידנדים, רווחי הון וכדומה), אלא גם בממדי השגיות אחרים לא פחות חשובים כמו סטטוס מקצועי וחברתי, השפעה, נראות, וכדומה. יחד עם זאת, השאיפה לחברה שוויונית יותר הנה אוניברסלית ועתיקת ימים לא פחות, והניעה תהליכים משמעותיים ביותר על פני ההיסטוריה, חלקם הדרגתיים (כמו מתן זכות הצבעה לקבוצות אוכלוסייה יותר רחבות), אחרים בדמות מהפכות הרוח גורל (כגון המהפכה הצרפתית או הבולשביקית). מכאן שהמחלוקות על מידת השוויון אליה יש לשאוף מהוות מאז ומעולם מרכיב מרכזי בדיון על אופיו של המשטר הכלכלי-חברתי, כמו גם על המדיניות הכלכלית השוטפת.

מיסוי הנו כלי רב עוצמה אשר באמצעותו ניתן להשפיע על מידת אי-השוויון, וככל שמערכת המס הלכה והתרחבה, כך מידת ההשפעה שלה על אי-השוויון גדלה, גם אם לא תמיד ע"פ

כוונת המחוקק. מאז סוף מלחמת העולם השנייה ובד בבד עם התפתחותה של מדינת הרווחה, מידת הפרוגרסיביות של מערכת המס הלכה ותפסה מקום חשוב בעיצוב מערכות אלו, כביטוי ראשון במעלה של מידת ה"הוגנות" שגלומה בהן.²⁴ אלא שמול השאיפה להקטנת אי-שוויון ניצבים שיקולים כלכליים כבדי משקל של יעילות – מה שמכונה "the equity vs. efficiency trade-off": מסים עלולים לפגוע בתמריצים ולגרום לעיוותים אחרים הגורעים מיעילות המשק, לעתים קרובות בשל השלכות בלתי צפויות שמתגלות רק בדיעבד. מאוד קשה לחזות מה יקרה כתוצאה מהטלת מס זה או אחר, שכן הדבר גורם למי שממוסה לחפש דרכים להימנע מתשלום המס או להפחיתו, והדבר כרוך בדרך כלל בסטייה מהחלטות כלכליות אופטימליות.

למסכת שיקולים זו יש להוסיף היבט נוסף שזוכה להרבה פחות תשומת לב, והוא העובדה שאי-שוויון מייצר גם השפעות חיצוניות שליליות נרחבות, ועל כן יש מקום לשאוף להקטין גם מהטעם הזה, בין היתר ע"י מיסוי פיגוביאני. כך, אי-שוויון גבוה מלווה לרוב במתחים חברתיים, פוגע בלכידות ובחוסן החברתי, מזין פשיעה, מקטין את האמון במוסדות המדינה, וככלל מצמצם את ה"הון החברתי" של המדינה. כמו כן, פערים כלכליים גדולים מתבטאים בכך שאוכלוסיות ברבדים הנמוכים מתקשות לממש את הפוטנציאל האנושי הטמון בהן, והדבר פוגע גם בסיכויי ההצלחה של הדורות הבאים (Chetty et al 2017). כתוצאה מכל אלה הצמיחה הכלכלית בהווה ובעתיד נפגעת, שכן זו תלויה כיום יותר מאי פעם בצבירה של הון אנושי איכותי ושל הון חברתי (ראה למשל Whiteley 2000).

החתייה להקטנת אי-השוויון איננה אם כן רק עניין של השקפה כלכלית-חברתית, אלא גם פועל יוצא של שיקולי יעילות גרידא, ומכאן נובעת גם ההתייחסות לאי-שוויון כמקור להשפעות חיצוניות שמצדיק טיפול באמצעות מסים פיגוביאניים. אף על פי כן, הדיון על אי-השוויון מתרחש עדיין במידה רבה במגרש המסורתי של שיקול ערכי כנגד שיקולי יעילות,²⁵ בעוד שצעדים להקטנת אי-השוויון יכולים לצמצם את ההשפעות החיצוניות הנגרמות ממנו, ובכך להביא ליעילות רבה יותר, בו בזמן שהם מקדמים את הפן הערכי.

בעשורים האחרונים נרשמה במדינות רבות בעולם עליה תלולה באי-השוויון אשר הגיע לרמות חסרות תקדים בעידן המודרני,²⁶ ויחד אתו אכן הולכות ומתרבות הראיות להשפעות החיצוניות השליליות להן אי-השוויון גורם. כמו כן בשנים האחרונות מתנהל דיון מחודש בקשר בין צמיחה ואי-שוויון, ומתחזקת ההכרה בכך שקיים קשר שלילי ביניהם (ראה למשל Cingano 2014). ביטוי נוסף להשפעות החיצוניות של אי-שוויון הנו הזעזועים הפוליטיים המאיימים כיום על המשטרים הדמוקרטיים בעולם המערבי, אשר ניזונים בין היתר מתחושות העוול שרבים חשים אל מול אי-השוויון הגואה. כמו כן, מגפת הקורונה המחישה שהמדינות שמסוגלות להתמודד טוב יותר עם המשבר הן אלו שיש בהן הון חברתי רב יותר, אשר תלוי בין היתר במידת אי-השוויון השורר בחברה. תופעות אלו ממחישות ביתר שאת שיש צורך לשינוי עמוק בהתייחסות לאי-שוויון, מסוגיה ערכית בלבד, לסוגיה שביסודה גם השפעות חיצוניות חמורות.

השינוי התפיסתי מוביל למסקנה שיש לנסות להתמודד עם אי-השוויון גם באמצעות מסים פיגוביאניים, קרי, מסים שתכליתם לצמצם את הגורמים לאי-שוויון, ולא רק לנסות להפחיתו לאחר מעשה. זו גישה שונה מאוד מהטלת כובד המשקל על מידת הפרוגרסיביות של מערכת

²⁴ ראה פרק 3 להלן, וכן Gruber 2016, 558-562.

²⁵ כך לדוגמה, בדיונים בכנסת על הצעת החוק להגבלת שכר בכירים בתאגידים פיננסיים, כמעט שלא נשמעו טיעונים על השפעות שליליות של שכר מופלג לבכירים על יתר העובדים או על המשק כולו, אלא הוא נסוב בעיקר על הממד הערכי-ציבורי של פערים אלה.

²⁶ התלווה לכך מחקר כלכלי נרחב, מעמיק ומקורי שמתעד ומנתח את הגידול באי השוויון – ראה (Piketty (2014), ומחקרים רבים בעקבותיו.

המס, אשר הגדרתית מתמודדת עם התוצאות של חלוקת הכנסות לא שוויונית, אך לא עם המקור לכך. כדי לבחון כיצד ניתן למסות אי-שוויון כהשפעה חיצונית, יש לציין שמידת אי-השוויון השורר במשק בכללותו הנה פועל יוצא של שני גורמים: אי-השוויון הקיים בתוך כל פירמה בין מקבלי ההכנסות ממנה, ומידת אי-השוויון הקיים בין פירמות. אולם, קשה לחשוב על דרך אפקטיבית להתמודד עם אי-השוויון בין פירמות, מבלי לפגוע קשות בתפקוד המשק. הסיבה לכך היא שהיעילות של כלכלת השוק, בפרט בהיבט הדינמי, הנה פועל יוצא מכך שפירמות מצליחות יכולות לקצור את פרי הצלחתן בעוד שאחרות דועכות, כאשר הפערים בין פירמות בשכר הממוצע או בהכנסה לעובד הנם אחד הביטויים של השונות בהצלחה. הדבר נכון באותה מידה גם לגבי אי שוויון בין ענפים. מעבר לכך, ישנן ראיות לכך שמרבית אי-השוויון בשכר הוא תוצאה של אי-השוויון בתוך פירמות ולא בין פירמות, ענפים או עיסוקים (Domini et al 2020).

כביטוי קונקרטי לראיית אי השוויון כמקור של השפעות חיצוניות, אנו מציעים להטיל "מס על אי-שוויון" בתוך הפירמות הגדולות במשק, בצורה של מס חברות דיפרנציאלי, כך שפירמות מאוד לא שוויוניות ישלמו מס חברות מוגדל, ולהפך לגבי פירמות שוויוניות במיוחד. הצעה זאת תוצג כחלק מרפורמה כוללת במס החברות אשר תפורט בפרק 4.2 להלן.

3. הוגנות

אחת המטרות המרכזיות שצריכות להנחות את קובעי המדיניות בבואם לעצב את מערכת המס היא חתירה ל"הוגנת" (Alesina et al 2012). נזכיר כי מושג זה מקיף שלושה ממדים, הוגנות "אנכית", הוגנות "אופקית", והוגנות בייעוד תקבולי המסים:

- **בהוגנות אופקית** הכוונה היא שיש למסות נישומים זהים באופן שווה, כאשר "זהה" מתייחס לממדים הכלכליים הרלוונטיים של הנישום לעניין המיסוי. מכך נובע בין היתר שיש למסות באותו שיעור כל שקל הכנסה מכל פעילות כלכלית שהיא, אלא אם כן יש סיבה כלכלית מובהקת שמצדיקה שיעורים דיפרנציאליים (כמו מניעת מיסוי כפול). במקרה כזה יש צורך בהוכחה ברורה וחותרת את ההיגיון הכלכלי בגינו מתבקש השוני בשיעורי המיסוי.
- **הוגנות אנכית** פירושה שיש למסות באופן שונה נישומים שונים בממדים הרלוונטיים, ובפרט נישומים בעלי הכנסות או רמות עושר שונות, כאשר לרוב הכוונה היא לפרוגרסיביות, קרי, סולם מיסוי על פיו השיעורים השוליים עולים עם ההכנסה.
- **בהוגנות בייעוד תקבולי המסים** הכוונה היא שיש לייעד את כספי משלמי המסים למימון השירותים הציבוריים של כלל אזרחי המדינה, ללא אפליה ועל פי סדר העדיפויות של הרוב.

בעוד שהפרוגרסיביות זכתה למקום מרכזי בעיצוב מערכות המיסוי ברוב מדינות העולם, ההיבטים האחרים של הוגנות זוכים להרבה פחות התייחסות, ולרוב אינם מוזכרים מפורשות בהקשרים אלה. יחד עם זאת, הציבור הרחב רגיש מאוד להוגנות אופקית ולהוגנות בשימוש בכספי המסים, שכן היבטים אלה נוגעים באופן ישיר לתפישה האינטואיטיבית של הוגנות: "למה אני משלם מס כזה והוא לא?", "למה דווקא החזקים יותר זוכים להקלות מס?", "למה המסים שאני משלם הולכים לממן את צרכיהם של אלה שלא משלמים מס?", וכך הלאה. שאלות כאלו שכיחות למדי בקרב משלמי המסים בישראל, ונותנות ביטוי לתחושה הרווחת בקרב רבים שמערכת המס איננה הוגנת כלפיהם, גם אם הם לא מבטאים זאת במונחים אלה.

אנו נתמקד בהמשך בשני ממדים "יתומים" אלה, הוגנות אופקית והוגנות ביעוד המסים, שכן הם קריטיים להגברת האמון של הציבור במערכת המס, ועל כן לחיזוק ההון החברתי במדינה. כפי שכבר נאמר, הצרכים הפיסקליים התופחים בעקבות משבר הקורונה יצריכו העלאות מסים בעתיד הקרוב, ויהיה קשה לעשות זאת אם המערכת לא נתפסת כהוגנת דיה ע"י הציבור.

אחת הסוגיות המרכזיות בה נדון בהקשר של הוגנות אופקית הינה האם כל סוגי ההכנסות ממוסות באותה מידה, ובפרט כיצד ממוסות ההכנסות מהון לעומת אלו מ"יגיעה אישית" (קרי, מעבודה). יש לכך חשיבות גדולה הן מהפן הערכי והן מהפן הפיסקלי, שכן השיעורים הנמוכים הנהוגים על הכנסות מהון גוררים מסים אחרים גבוהים יותר, או לחילופין צמצום באספקת שירותים ציבוריים. בנוסף לכך, ההקלות על מיסוי הכנסות מהון הן רגרסיביות, שכן הכנסות אלו מרוכזות באחוזונים העליונים של חלוקת ההכנסות. נרחיב גם על פטורים דיפרנציאליים שמפירים באופן בוטה את עקרון ההוגנות האופקית, כאשר המקרה הבולט ביותר בישראל הנו הפטור הניתן לכספים המופקדים בקרנות השתלמות.

היבט חשוב נוסף של הוגנות אופקית הנו אוניברסאליות והעדר שרירותיות, בפרט שכל מי שאמור לשלם מסים על פי מאפייניו הרלוונטיים אכן יעשה זאת ובאופן מלא. כמו במדינות רבות אחרות גם בישראל העלמות מס הנה סוגיה כבדת משקל, שכן "הכלכלה השחורה" נפוצה למדי,²⁷ ויתרה מזאת, זו סוגיה רגישה כיוון שבחלקה היא קשורה למאפיינים מגזריים. העלמת מס לא רק מצרה את בסיס המס, אלא מהווה פגיעה קשה בהוגנות האופקית, ובכך גם מכרסמת באמון הציבור ובהון החברתי של המדינה, על ההשלכות הקשות שבכך.²⁸

סוגיה לא פחות חשובה בהקשר זה הנה יכולתם של נישומים אמידים לעשות תכנוני מס שמפחיתים את חבות המס באופן ניכר, לעומת נישומים מן השורה אשר תכסיסים כאלה לא נגישים או יקרים מדי עבורם. מכאן ברור כי מהלך מקיף של רפורמה במערכת המס חייב לכלול הגברת המאבק בהעלמות מס ובתכנוני מס. כמו כן, ההיבט המגזרי של הכלכלה השחורה מצריך גם גיבוש של "אמנה חברתית" חדשה בין המדינה לבין המגזרים הנוגעים בדבר, הכוללת הענקת שירותים ציבוריים משופרים למגזרים אלה, תמורת מילוי החובות האזרחיים שלהם כלפי הקולקטיב.

אחד ממאפייני מערכת המס אשר קיומו חשוב ואף קריטי להוגנות אופקית הנו פשטות ואחידות, שכן בהעדרם נוצרים אפילו ועיוותים. אלא שמערכת המס נוטה להסתעף ולהסתבך לאורך זמן, הן כתוצאה מלחצים של גורמים אינטרסנטיים, והן כתופעת לוואי של שינויי מיסוי יזומים ע"י הדרג הפוליטי, הנוטים להעניק הטבות מעוותות. הסיבוכיות מפרנסת בעלי מקצוע רבים שלא תורמים כלל ליעילות המשק, וכמו כן מגבירה את חוסר השקיפות של המערכת, עד כי קובעי המדיניות עצמם לא ממש מכירים אותה לפרטיה.²⁹ ככלל, מערכת המס צריכה להיות פשוטה, אחידה, שקופה, חסינה כמה שניתן בפני פרשנויות שונות, וקלה ליישום.

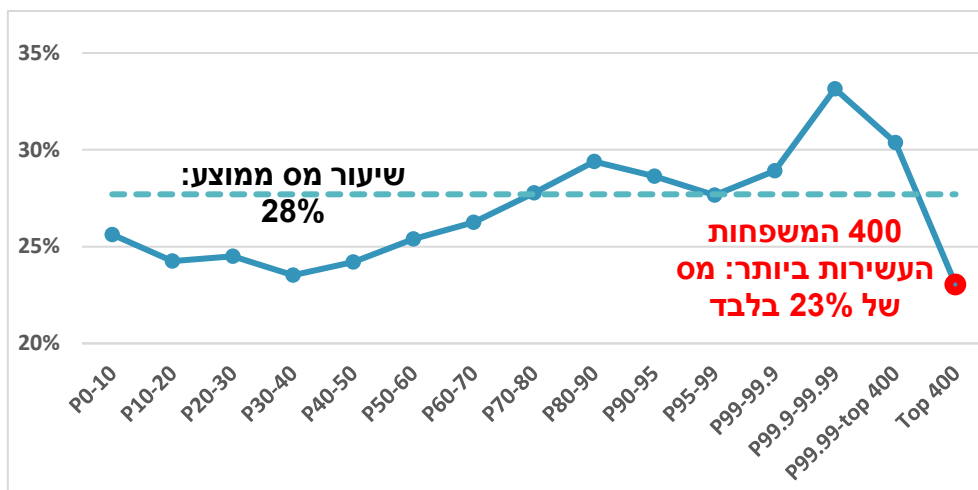
²⁷ ההערכה היא שהיקף הכלכלה השחורה בישראל עומד על כ-19%-13% תוצר (OECD 2020).
²⁸ ראה למשל Guiso et al (2011), וגם התזה לתואר שני של יוני בן בשט (2020). בה הוא מוצא קשר סטטיסטי בין אמון לבין העלמות מס.
²⁹ הדבר בא לידי ביטוי לעיתים קרובות בדיונים על מיסוי בוועדת הכספים של הכנסת.

3.1 מיסוי על הכנסות מהון³⁰

שיעור המס בישראל על הכנסות מהון עומד ככלל על 25%,³¹ לעומת שיעור שולי מרבי על הכנסה מיגיעה אישית של 47%.³² רוב רובן של ההכנסות מהון מתנקזות לעשירון העליון, ובפרט למאיון העליון, ועל כן ההשוואה המתבקשת היא אכן בין שיעור המס על הכנסות מהון לבין המדרגה העליונה של מס ההכנסה.³³ השאלה המתבקשת היא איזו הצדקה יש לכך שמערכת המס נוהגת איפה ואיפה בין סוגי הכנסות שונים, כאשר בנוסף לפגיעה בהוגנות האופקית ברור כי אפליה זו מגבירה את אי-השוויון.

ישראל לא יחידה בכך: במדינות רבות בעולם אין אחידות בשיעורי המס על פני סוגי ההכנסות השונים, כאשר הסיבות לפערים אלה הינן בחלקן ענייניות (כמו מניעת מיסוי כפול, עידוד חיסכון וכדומה) ובחלקן היסטוריות (ראה הררי 2019). סוגיה זאת זוכה לאחרונה לתשומת לב רבה בשל הדאגה הגוברת מפני אי-השוויון הגואה, בפרט בארה"ב, אשר הלך ותפח כתוצאה מריכוז הכנסות עצומות במאיון ובאלפיון העליונים, רובן הכנסות מהון. מכיוון שעל הכנסות אלו משלמים כאמור שיעורי מס מופחתים, שיעור המס האפקטיבי המשולם ע"י העשירים ביותר אינו גבוה במיוחד, ובארה"ב הוא אף נמוך מזה המשולם ע"י משקי בית ברבדים סוציו-כלכליים נמוכים (איור 4).

איור 4: שיעורי מס ממוצעים לפי קבוצת הכנסה בארה"ב (2018)



מקור: Saez & Zucman (2019)

ספרו פורץ הדרך של תומאס פיקטי "הון במאה ה-21" (Piketty 2014), אשר חשף את נסיקת אי-השוויון במלוא חומרתו, תרם רבות לתרעומת על מערכת המס, אשר כשלה במילוי אחת ממטרותיה העיקריות, קרי הפחתת אי-השוויון. פיקטי הציע הטלת "מס עושר" בשיעור גבוה מאוד, הצעה שלא זכתה לתמיכה רחבה ונחשבת ללא מעשית. אולם, מאז פרסום ספרו סוגיית מיסוי העושר על צורותיו השונות נמצאת על סדר היום, כמו גם המיסוי על הכנסות מהון, אשר כמובן תורמות להיווצרותו והנצחתו של ריכוז העושר בידיים מעטות. מעבר לכך, עבודות

³⁰ פרק זה הושפע רבות מדו"ח ועדת בן בסט (2000) – זו הזדמנות לחזור ולהודות למחברים על העבודה המקצועית המעמיקה שנעשתה, ועל ההמלצות הטובות שרובן עדיין רלוונטיות.

³¹ המס על דיבידנדים עבור בעלי עניין עומד על 30%; לגבי המיסוי על שכר דירה ראה בהמשך.
³² בעלי הכנסות מעל 649,560 ש"ח מחויבים גם בתוספת של מס ייסף בשיעור של 3%, כך שהשיעורים ברמות הגבוהות של הכנסה הנם 28% על הכנסות מהון (33% לבעלי עניין) ו-50% על הכנסה מיגיעה אישית.

³³ המדרגה העליונה של מס הכנסה הנה 54,300 - 42,161 ש"ח, כאשר ההכנסה הממוצעת של העשירון העליון לשנת 2017 הייתה 45,550 ש"ח, קרי, בהחלט בתוך המדרגה העליונה, ועל אחת כמה וכמה ההכנסה הממוצעת של המאיון העליון אשר עמדה על 145,228 ש"ח (ראה דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2017-2018).

חדשות שבוחנות שוב את התוצאה התיאורטית הקלאסית על פיה מס אופטימלי כרוך באיפוס המס על הכנסות מהון (ב-steady state), מראות כי תוצאה זאת אינה עומדת על כנה כאשר מסירים מהמודל הנחות לא מציאותיות בעליל, ובפרט ההנחה על גמישות גבוהה של הכנסות מהון אל מול שיעורי המס עליהן (Scheuer & Slemrod 2020).

אחד הטיעונים השכיחים בזכות שיעורי מס נמוכים על חלק מההכנסות מהון הנו שלא נכון לגבות "מס כפול", קרי, למסות גם את החברות עצמן באמצעות מס חברות, וגם את ההכנסות מהן שמגיעות לפרט באמצעות מס הכנסה. טיעון זה אכן תקף כשמדובר על תשלום דיבידנדים: אלה מחולקים לבעלי המניות מתוך רווחי החברה, ועל כן סך המס שאלה משלמים הנו פועל יוצא הן של מס החברות (כיום 23%) והן של המס על דיבידנדים של 25% (30% לבעלי עניין), ועוד מס ייסף של 3% לבעלי הכנסות גבוהות. מכאן שהשיעור האפקטיבי שמקבלי הדיבידנדים משלמים מתוך הכנסות החברה הנו:

$$23\% + 28\% - (23\% \times 28\%) = 44.6\%^{34}$$

לעומת שיעור זה, מס ההכנסה השולי המרבי עומד על 50% (כולל מס ייסף), קרי, עדיין מתקיים פער משמעותי ביניהם, אשר כלל לא ברור מה ההצדקה לכך.

רווחי הון ממוסים גם בשיעור של 25%, וגם לגביהם יש מקום להעלות את הטיעון של מניעת מיסוי כפול, לפחות במקרה של רווחי הון ממסחר בניירות ערך, שכן המיסוי על רווחים עתידיים שיחולקו בבוא העת, ואשר יבעו בין היתר מהשקעה מחדש של רווחים בהווה, מגולם בערך הפירמה בעת מימוש רווחי הון (הדבר כמובן לא תקף כאשר מדובר בנכסים כגון דברי אמנות). אולם, וכמו במקרה של דיבידנדים, נותרה בעינה שאלת הפער בין שיעור מופחת זה (גם לאחר התחשבות במס חברות) לבין המס השולי על הכנסה מעבודה. בכל מקרה, אין היגיון כלכלי ששיעור המס על רווחי הון יהיה נמוך משיעור המס על דיבידנדים שמשלמים בעלי עניין (25% לעומת 30%). מעבר לפגיעה בהוגנות האופקית, פער כזה עלול לשנות את התמריצים של הפירמה באם לחלק דיבידנדים או להשאיר את הרווחים בפירמה, ובכך לגרום לעיוותים בהחלטה שצריכה להיות בלתי תלויה בשיקולים כאלה.

מעבר לכך, המיסוי של רווחי הון מעורר שורה ארוכה של סוגיות מורכבות: האם יש להתייחס אחרת לרווחי הון שנובעים מעסקאות קצרות מועד לעומת עסקאות ארוכות טווח, האם יש למסות מדי שנה את הרווחים "על הנייר" (accrued) או רק רווחים בפועל בעת המכירה, האם יש לערוך חישוב רב שנתי ולקחת בחשבון גם הפסדים, וכדומה. למיטב ידיעתנו סוגיות כבדות משקל אלו לא נדונו לעומק בישראל מאז ועדת בן בסט לפני שני עשורים, ויש להניח כי שיעור המס האפקטיבי על רווחי הון ירד לאורך זמן כתוצאה מכך, ויתכן גם כי התרבו העיוותים שכרוכים בזה. מכאן שיש צורך לערוך בדיקה מקיפה של נושא חשוב זה, במסגרת מהלך כולל של רפורמה במערכת המס.

הסוג השלישי המשמעותי של הכנסות מהון הנו הכנסות מריבית, כאשר לגביהן הטיעון של מיסוי כפול לא תקף, ועל פניו אין סיבה למסות אותן בשיעור מופחת של 25%, בפרט שאלו הן מקרה מובהק של הכנסות פסיביות (הררי 2019). לבסוף ישנן הכנסות משכר דירה, אשר ממוסות ע"פ שלושה מסלולים שונים (פטור, מופחת ומלא), כאשר השכיח הנו פטור עד לסכום של 5,100 ₪ ומס של 10% מעל סכום זה. ההתייחסות למס זה צריכה לקחת בחשבון את ההשלכות על שוק הדיור בכללותו, ובפרט את העובדה שכל שינוי במס על שכירות עלול להשפיע על היצע הדירות להשכרה ועל שכר הדירה, על כל מה המשתמע מכך. למרבה הצער

³⁴ בעלי העניין משלמים על פי חישוב דומה 48.4%.

אין בידינו נתונים על התקבולים ממסים על שכירות, אך נראה כי הגבייה בפועל של מס זה הנה חלקית מאוד.

מהדברים האמורים עולים סימני שאלה נוקבים לגבי מערכת המיסוי על הכנסות מהון, בפרט באשר לפערים בין שיעורי המס על הסוגים השונים של הכנסות אלו בינם לבין עצמם, ובינם לבין ההכנסות מיגיעה אישית. אמנם מניעת מיסוי כפול מצדיקה חלק מפערים אלה, אך מתעורר החשד שטיעון זה הפך במהלך הזמן לאמתלה נוחה כדי להצדיק בצורה גורפת שיעורי מס נמוכים על הכנסות מהון, גם כשטיעון זה כלל לא רלוונטי. קרוב לוודאי שפערים אלה תורמים לא מעט לאי-השוויון הגבוה בישראל,³⁵ פוגעים מעצם הגדרתם בהוגנות האופקית, גורמים לעיוותים בפעילות המשקית ועל כן פוגעים בצמיחה, וכמו כן מקטינים את סך תקבולי המס אל מול צרכים פיסקליים גוברים.

חלק מהסוגיות שנדונו דלעיל מצריכות התייחסות מעמיקה במסגרת של צוות מקצועי ייעודי שיש לקוות כי תקום בקרוב, אך על מרביתן ניתן להציע שינויים משמעותיים כבר עתה. ההצעות להלן גובשו כך שישרתו הן את העיקרון של הוגנות אופקית, בפרט במובן של השוואת שיעורי המס על סוגים שונים של הכנסות, והן הוגנות אנכית, קרי פרוגרסיביות של שיעורי המס. לאור זאת אנו מציעים להחיל את השינויים הבאים על מיסוי הכנסות הון:

- **דיבידנדים ורווחי הון:** מוצע לאחד את שיעור המס על הכנסות אלו, ולקבוע אותו כך ששיעור המס האפקטיבי שמשלם בעל המניות על הכנסות הנובעות מהפירמה יהיה זהה לשיעור המס המרבי על הכנסות מיגיעה אישית. בפרק 4 להלן מוצע שמס חברות ייקבע בשיעור אחיד של 22%, וכמו כן שיוטל מס על אי-שוויון, כך שפירמות בהן מתקיימת מידה גדולה במיוחד של אי שוויון ישלמו מס מוגדל של 23%. אם ננקוט בגישה מקלה (קרי, נתייחס למס חברות המרבי של 23%), נקבע את שיעור המס על רווחי הון ודיבידנדים כדלקמן:

$$23\% + T\% - (23\% \times T\%) = 47\% \Rightarrow T = 31\%$$

- **הכנסות מריבית:** כאמור קשה להצדיק את העובדה ששיעור המס עליהן נמוך בהרבה מהמס על עבודה; אולם, השוואת המיסוי ביניהן היא מצריך הגשת דו"ח שנתי ע"י כל הנישומים שמקבלים הכנסות מריבית, מהלך שאינו מעשי כרגע. כמו כן, שיטת ניכוי מס במקור על הכנסות מריבית הוכחה כיעילה מאוד, ועל כן בשלב זה אנו מציעים למסות הכנסות אלו גם בשיעור אחיד של 31%, בתוספת 3% מס ייסף לבעלי הכנסות מעל לרף של 649,560 ₪.

- גם במקרה של מיסוי על הכנסות משכירות נראה כי אין הצדקה לאפליה לטובה, אך בשל ההשלכות על שוק הדיור מוצע כאן מתווה הדרגתי כדלקמן: העלאת שיעור המס הנוכחי של 10% ב-2% (שתי נקודות אחוז) מדי שנה על פני 10 שנים (ובשנה העשירית ב-3%), כך שבסופו של דבר ישתוו לשיעור המס על הכנסות מדיבידנדים ומרווחי הון, קרי 31%. תקופה של 10 שנים תאפשר את ההתאמות הנדרשות, לרבות הסדרה כוללת של מיסוי על נדל"ן.

³⁵ לפי מדד ג'יני, רמת אי-השוויון בישראל עומדת על 0.35 לעומת ממוצע של 0.315 במדינות ה-OECD, נתון שמציב את ישראל במקום התשיעי מבין מדינות ה-OECD במדדי אי-השוויון נכון ל-2018 (אחרי צ'ילה, מקסיקו, טורקיה, ארה"ב, ליטא, בריטניה, לטביה וקוריאה). ראה: OECD (2020), Income inequality (indicator). doi: 10.1787/459aa7f1-en

למסות את כל סוגי ההכנסות מהון, קרי, דיבידנדים, רווחי הון, ריבית ושכר דירה בשיעור אחיד של 31% ועוד מס ייסף לבעלי הכנסות גבוהות, כאשר שיעור זה יושג עבור שכר דירה רק בתום 10 שנים.

קרוב לוודאי שיישום הצעות אלו יעורר התנגדות עזה מבעלי אינטרסים שעלולים לאבד את ההטבות ולשלם מס מוגדל, התנגדויות אשר יש להניח שיגלשו גם למישור הפוליטי. אולם, יתכן כי מגפת הקורונה מזמנת הזדמנות פז לקדם רפורמה כזאת, לאור העובדה שישראל מצויה במשבר כלכלי עמוק אשר הרחיב את הפערים, ומצריך הוצאות ממשלה גבוהות יותר ועל כן גם תקבולי מסים גבוהים יותר בהמשך.

לבסוף, יש לציין שגם הטלת "מס עושר" נמצאת על סדר היום של מדינות רבות, שכן אי-השוויון בחלוקת העושר עולה בהרבה על אי-השוויון בחלוקת הכנסות, ויתרה מזאת, הראשון מזין את השני ועל כן מנציח את הפערים. כמו כן, ישנו דיון מחודש על מס עיזבון (ירושה), אבל הוא יותר שנוי במחלוקת וקשה להחילו בצורה אפקטיבית, החל מהקושי להעריך סוגים שונים של נכסים (כמו דברי אמנות), וכלה ביכולת של בעלי ההון להימנע מתשלום מס כזה. בכל מקרה אנו סבורים שאין מקום למס ירושה בישראל, שכן בנוסף לחסרונותיו הידועות (ראה Gruber 2016, 727-732), קיימת בישראל רגישות מיוחדת להטלת מס כזה מסיבות היסטוריות, ובשל הקשר המיוחד עם יהדות התפוצות. כמו כן, מס עיזבון היה דורש להטיל גם מס על מתנות עם כל הבעייתיות הכרוכה בכך, ויתכן שגם דיווח כללי. לעומת זאת, יש מקום לשקול הטלת מס על נדל"ן בשיעור אחיד נמוך (כגון חצי אחוז לשנה), על נכסים בערך כולל מעל לרף מסוים (כגון 20 מיליון ₪, לא כולל דירה למגורים). גם נושא זה מצריך עבודה מקצועית מעמיקה יותר.

3.2 היבטים נוספים של הוגנות אופקית: ביטול פטורים, הגשת דו"ח

היבט מרכזי של הוגנות אופקית הנו העדר הבדלים שרירותיים במיסוי של נישומים זהים על פי הפרמטרים הרלוונטיים. הטבות המס הניתנות על הפקדות בקרנות השתלמות מפרות בעליל עקרון זה, ועל כן, כמו בהמלצות של ועדת בן בסט, אנו מציעים לבטל לאלתר הטבות אלו.

ההפקדות לקרנות השתלמות וכן הרווחים המצטברים בהן פטורים ממס, כל עוד הנישום לא מושך את הקרן הצבורה במהלך שש השנים מאז פתיחתה. הסיבה להטבה מפליגה זאת הנה היסטורית: הכוונה הייתה לעודד השתלמויות (בעיקר של מורים), ועל כן נקבעה תקופה של 6 שנים שאפשרה לקחת מעין שבתון בשנה השביעית, ולממנו ע"י הסכומים הצבורים. הצדקה נוספת שהועלתה הייתה עידוד חיסכון בעידן שהכנסות השכירים היו נמוכות למדי, ולא היה שוק הון מפותח עם אפיקי חיסכון אטרקטיביים.

עם זאת, במהלך השנים אותה הטבה ממוקדת להשתלמויות הפכה לכלי נוסף להעניק תנאי שכר משופרים לעובדים רבים, ללא כל קשר לייעוד של כספים אלה. יתרה מזאת, לאחר שחוקק בישראל חוק פנסיה חובה, אבד גם הרציונל היחיד שאולי היה עדיין תקף, קרי, עידוד החיסכון לקראת שנות הפנסיה. יש לציין בהקשר זה שקרן ההשתלמות לא הייתה חיסכון פנסיוני של ממש גם לפני החלת חוק הפנסיה, שכן ניתן למשוך את מלוא הקרן בכל עת.

משפג תוקפם של הטיעונים שלכאורה הצדיקו מתן ההטבה הגדולה הגלומה בקרן השתלמות, המשך קיומה הפך לאנומליה שאין להשלים עמה, אשר נותרה על כנה אך ורק מסיבות פוליטיות. יתרה מזאת, הטבה זו מסתכמת בסכום שנתי של 8.15 מיליארד ₪ (נכון ל-

36, (2019) כאשר 83% מההטבה הזאת מרוכזת בעשירונים 9-10. מכאן שלא רק שאבד הכלח על ההיגיון הכלכלי של פטור זה, אלא שהוא פוגע בהוגנות האופקית בשל העובדה כי 2/3 של העובדים לא נהנים ממנה, וגם בהוגנות האנכית, שהרי הוא מגביר את אי-השוויון. דברים אלה נאמרו במלוא חומרם ע"י ועדת בן בסט לרפורמה במס עוד בשנת 2000, אשר כאמור המליצה לבטל את הפטור:

מכשיר חיסכון נוסף הזוכה להטבות מס הוא קרנות ההשתלמות. קרנות ההשתלמות כמעט שאינן משמשות ליעד שלשמן הן הוקמו. כיום הפקדות המעביד לקרנות השתלמות הן למעשה תשלום שכר פטור ממס שאותו מקבל העובד כעבור מספר שנים, ללא התחייבות להשתמש בו להשבתת הונו האנושי. כל ייחודי של תשלום שכר זה הוא בהיותו פטור ממס. פטור זה מעוות את מערכת המס. כמו כל הקלת מס, גם זו גוררת שיעורי מס גבוהים על הכנסות מעבודה הן על אלו הזכאים להטבה והן על אלו שאינם זכאים לה. זאת ועוד, מתן הטבות מס ליעד פיקטיבי תורם לזילות של הנורמות החברתיות (בן בסט 2000, 3).

למרבה הצער הדבר לא קרה אז בשל שיקולים פוליטיים, ועל אף שהנושא עולה מעת לעת לסדר היום, החשש מפני עימות עם איגודים מקצועיים חזקים מונע זאת שוב ושוב. אנו סבורים שמהלך משולב של ביטול הפטור ממס על קרנות השתלמות ביחד עם ההצעות דלעיל על מיסוי הכנסות מהון יכול לסייע רבות בקבלתו, בפרט שהדבר מתבקש ביתר שאת בעקבות משבר הקורונה.

היבט נוסף של הוגנות אופקית הנו אוניברסליות, קרי, שחובת תשלום המסים יחול על כלל האזרחים ובאותה מידה. מלבד חובת ההגשה של דו"ח שנתי לרשויות המס לכלל העסקים, בישראל מוטלת חובת הגשת דו"ח שנתי על עצמאיים בעלי הכנסה שנתית מעל ל-81,480 ₪, ולשכירים עם הכנסה שנתית מעל ל-653,000 ₪. אין ספק כי היעדר אוניברסליות פותח פתח להעלמות מס, אך מאידך חובת הגשה גורפת מעוררת עדיין קשיים ביצועיים משמעותיים, ועל כן יהיה זה לא מציאותי להציע זאת כאן ועכשיו. אולם, יש בהחלט מקום להציע כי רף ההכנסה לחובת הגשת הדו"ח ירד, כצעד משמעותי לקראת החלת חובה כללית בעתיד, וכמהלך נוסף לצמצום האפשרויות להעלמת מס. על כן אנו מציעים שרף זה יהיה פי שלוש השכר הממוצע במשק העומד כיום על 12,500 ₪ לחודש, קרי, 37,500 ₪ לחודש ו-450,000 ₪ לשנה. מכאן שהחייבים בדיווח יהיו כולם בשני העשירונים העליונים (בפרט בעשירי), ועל כן אין חשש לפגיעה כלשהי בשכבות החלשות.

3.3 הוגנות ביעוד המיסים – "מסיבת התה" גם אצלנו?

הדיון עד כה התייחס לגביית המסים ללא קשר לשימוש שיעשה בתקבולים מהם, שכן כלל פיסקלי חשוב הנו הפרדה המוחלטת ביניהם, ומניעת התניה של הוצאות במקור ההכנסות.³⁷ אולם, מבחינתו של משלם המסים "הוגנות" פירושה גם שהממשלה עושה שימוש ראוי בכספי המסים, ומייעדת אותם למימון הצרכים המרכזיים של כלל אזרחיה. נכונותם של אזרחים למלא את חובתם בהקשר זה, ובפרט נכונותם לתמוך בהעלאת מסים בעת הצורך, תלויה במידה רבה במידת האמון שהם רוכשים באשר ליעוד של מיסים אלה. בכל מקרה העלאת מסים הנו מן הסתם אחד הצעדים הפחות פופולריים שממשלה יכולה לנקוט, והסיכוי להצליח בכך תלוי

³⁶ מזה הפטור בעת ההפקדה מגיע ל-6.4 מיליארד ₪ (4.0 במס הכנסה ו-2.4 בדמי ביטוח לאומי כולל מעביד ומס בריאות), ו-1.75 מיליארד ₪ פטור על התשואה; נתונים אלה התקבלו בתודה מאגף הכלכלית הראשית במשרד האוצר.
³⁷ זאת להוציא מקרים בהם מקור ההכנסה אינו ממיסים אלא חיצוני, כמו הסייע האמריקאי, או מכירת קרקעות מדינה, אשר חלק מהתקבולים מיועדים לפיתוח.

במידה רבה בהבנתו של הציבור את הצורך ואת ההשלכות של צעד כזה על רווחתו הוא. הביטוי השכיח "לא פייר" בהקשר של מיסוי משקף בין היתר את חוסר האמון של האזרחים שהמערכת הפוליטית תעשה שימוש הוגן בכספי המסים, במובן של אוניברסליות ושיקוף נאמן של סדר העדיפויות של כלל הציבור.

יתרה מזאת, חלק ניכר מהאזרחים בישראל כלל לא משלם מסים ישירים כיון שהכנסותיהם לא מגיעות לסף המס (טבלה 2), או כיוון שעובדים בשוק הלא פורמלי. מכאן שעבור אלה שנושאים על גבם את עיקר הנטל של המיסוי הישיר, השאלה של ייעוד המסים הנה רלוונטית מאוד: האם מסים אלה מיועדים לממן את השירותים לכלל הציבור, או שמא יופנו לצרכים סקטוריאליים שלא אחת ממוקדים באותם מגזרים שממעטים לשלם מס?

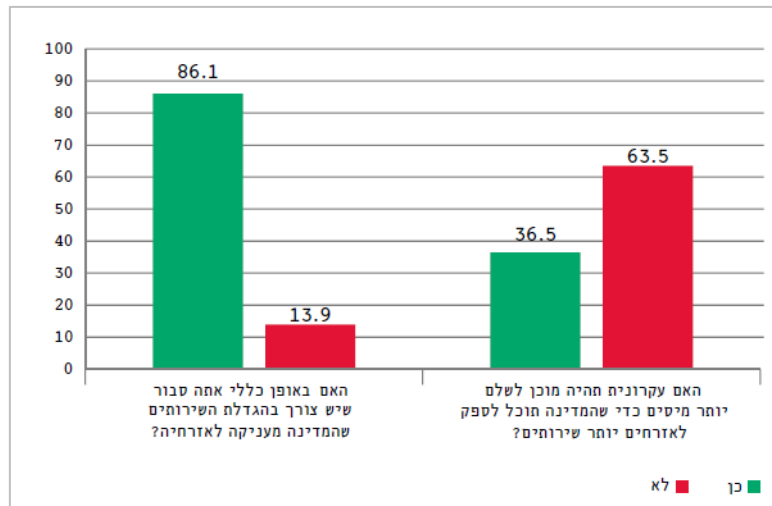
טבלה 2: התפלגות המס הישיר לפי עשירונים (2017, אחוזים)

עשירון	מס הכנסה	דמי ביטוח לאומי ומס בריאות	סה"כ
1 - 4	0	4.9	1.6
5	0.2	3.1	1.2
6	0.9	5.4	2.4
7	2.1	8.4	4.3
8	5.1	13.1	7.9
9	15	21.6	17.2
10	76.6	43.6	65.3
סה"כ	100	100	100

מקור: דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנת 2017-2018

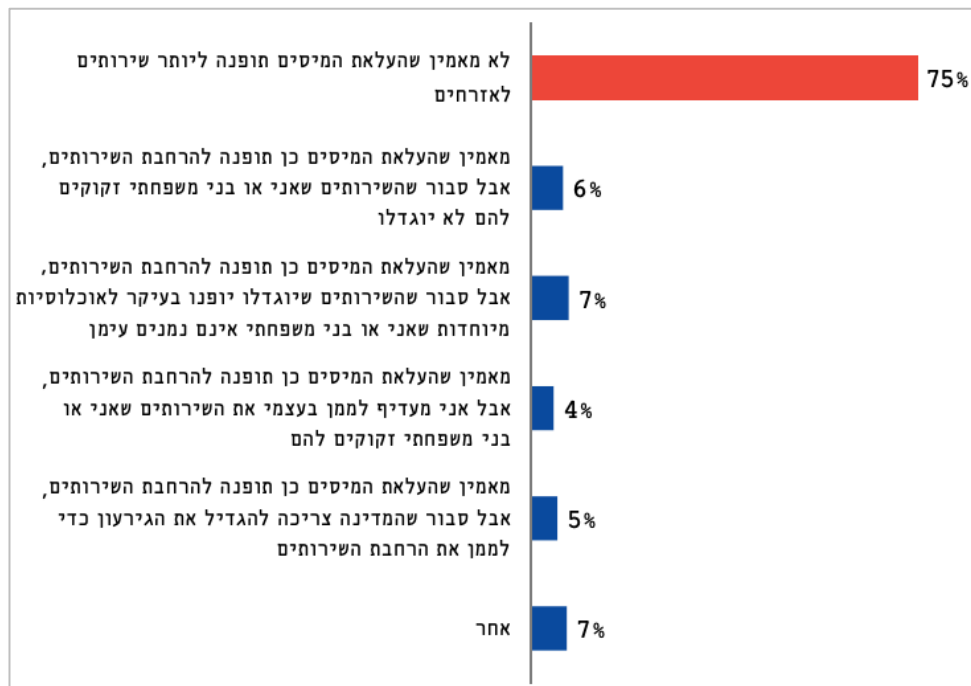
גם המשברים הפוליטיים התכופים תורמים את שלהם, וכתוצאה מכל אלה הציבור לא מאמין שהממשלה תעשה שימוש הוגן ומושכל לטובתו בכספי המסים אם תעלה אותם. מסקר של המכון הישראלי לדמוקרטיה משנת 2019 עולה כי על אף שכ-86% מהמשיבים סבורים כי יש צורך בהגדלת השירותים הציבוריים, 64% מתוכם אינם מוכנים לשלם מסים גבוהים יותר כדי לממן אותם (איור 5). ממצא מדאיג זה חוזר על עצמו מששואלים ביתר פירוט על הגדלת שירותים ספציפיים, כמו בריאות, חינוך או קצבאות זקנה. רוב מוחץ של 75% מהמשיבים טוענים שהסיבה לסירובם הנה חוסר האמון שהממשלה אכן תפנה את המסים הנוספים לטובת שירותים אזרחיים (איור 6).

איור 5: הגדלת השירותים לאזרח לעומת תשלום מסים



מקור: המכון הישראלי לדמוקרטיה (2019א')

איור 6: הסיבות לחוסר הנכונות להעלות מסים

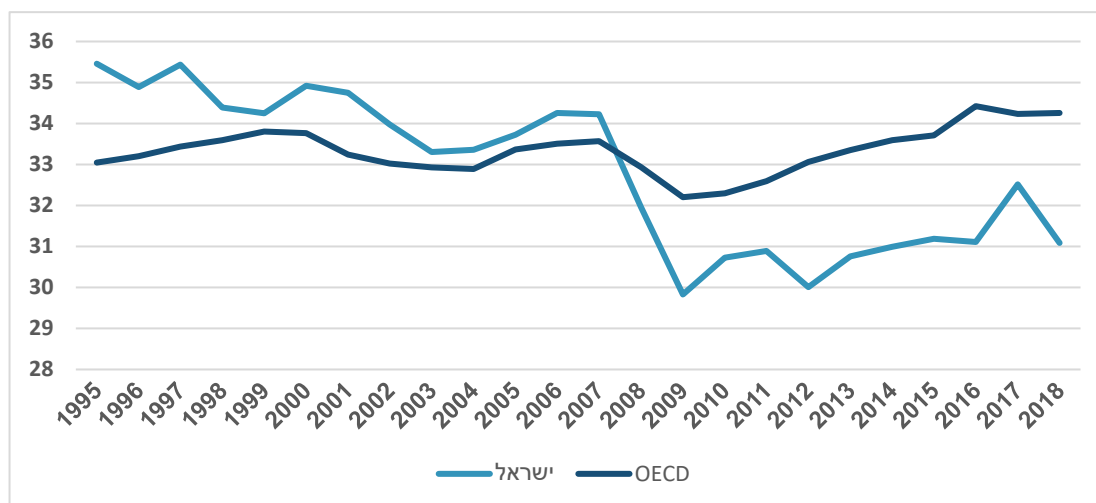


מקור: המכון הישראלי לדמוקרטיה (2019א')

חוסר אמון בהקשר זה הינו מקרה פרטי של חוסר האמון של הציבור בממשלה ובכנסת באופן כללי: רק 30% מהיהודים ו-24%-28% מהערבים נותנים אמון במוסדות שלטון אלה.³⁸ הדבר מנציח שיווי משקל בעייתי שבו רמת השירותים הממשלתיים הינה ירודה, ונטל המס הכללי נותר יחסית נמוך במונחים של אחוזי תוצר (איור 8). יתרה מכך, העובדה שהמסים מתחלקים בצורה לא שוויונית מביאה לכך שחלק מהציבור נושא בנטל מס גבוה מאוד, ולכן השיעור הנמוך של תקבולי המס ביחס לתוצר למעשה אינו רלוונטי עבורו.

³⁸ המכון הישראלי לדמוקרטיה 2019ב'; הנתונים מתייחסים לתשובות "אמון רב" או "אמון די רב" בסקר.

איור 8: נטל המס בישראל וב-OECD (1995-2018, אחוזי תוצר)



מקור: OECD (2020)

המשמעות היא שכל מהלך שדורש את רתימת הציבור למען טובת הכלל אך כרוך בעלות לפרט, סביר כי יתקל בהתנגדות עזה. העלאת מסים הנו המקרה הפרדיגמטי של מהלך מסוג זה, ועל כן מדיניות פיסקלית ששואפת להרחיב את השירותים הציבוריים תוך גביית יותר מסים חייבת להקדיש תשומת לב רבה לכך – בלא מהלכים משלימים להצרת פער האמון ספק אם מדיניות כזאת תוכל לצאת לפועל.

מתח זה בין צורכי הקולקטיב לבין הנכונות לשלם מסים כדי לספקם איננו חדש, וחוזר על עצמו על פני ההיסטוריה הקרובה והרחוקה. כך באזהרתו של הנביא שמואל את בני ישראל שרצו מלך,³⁹ דרך "צעדת המלח" שהוביל מהטמה גנדי ב-1930 בהודו כנגד הטלת מס מלח ע"י השלטון הבריטי, ועד למשאלי העם התכופים במדינות רבות בארה"ב על רמתם וייעודם של מסים מקומיים.⁴⁰ אחד האירועים הידועים ביותר בהקשר זה הנו "מסיבת התה" בווסטון אשר הייתה ליריית הפתיחה של המהפכה האמריקאית: בדצמבר 1773 תושבי מסצ'וסטס הטילו לים שקי תה שהגיעו מאנגליה, כיוון שנדרשו לשלם על כך מס לממשלת הוד מלכותו, בעוד שלהם לא היה ייצוג בפרלמנט האנגלי ועל כן לא יכלו להשפיע על ייעודם של אותם מסים ("no taxation without representation"). באופן אנלוגי ניתן לומר שהציבור בישראל מאותת כיום לממשלה "אין מיסוי (נוסף) ללא אמון", כאשר החזרת האמון כרוכה בין היתר בפתיחת ערוצי הדברות והשפעה לציבור, מעבר לערוצים הפוליטיים הקיימים בכנסת.

כפי שתואר בטרכטנברג ופופליקר (2020), חלקה של הממשלה באספקה ומימון של שירותים ציבוריים מרכזיים צומצם באופן ניכר בעשורים האחרונים, מה שגרם לכך שמשקי הבית נאלצו לשאת בעצמם בעלויות נוספות לשם מימון שירותים אלה. דוגמאות מובהקות לכך הן "תשלומי הורים" ו"תכניות לימוד נוספות" (תל"ן) בחינוך, וביטוחים משלימים, תשלומים לקיצור תורים, תרופות שלא בסל וכדומה בהקשר של שירותי בריאות. תשלומים אלה אמנם לא נכפים על האוכלוסייה ואינם אוניברסליים ועל כן אין מדובר במסים במונח הפורמלי, אבל בפועל אלו

³⁹ שמואל א' פרק ח: יא ויאמר זה יהיה משפט המלך אשר ימלה עליכם את-בניכם יקח וישם לו במרכבתו ובפרשיו ורצו לפני מרכבתו: ... יד ואת-שדותיכם ואת-כרמיכם וזיתיכם הטובים יקח ונתן לעבדיו: ... ואת-עבדיכם ואת-שפחותיכם ואת-בחוריכם הטובים ואת-חמוריכם יקח ועשה למלאכתו: ... יז צאנכם יעשר ואתם תהיו-לו לעבדים: יח וזעקתם ביום ההוא מלפני מלכם אשר בחרתם לכם ולא-יענה יהנה אתכם ביום ההוא:

⁴⁰ המפורסם ביותר הינו המשאל הידוע כ- 13 Proposition, אשר הגביל מאוד את יכולתה של קליפורניה לגבות ארנונה, וחייב צמצום בשירותים הניתנים ע"י המדינה.

מהווים מעין "מסים סמויים" ייעודיים, אשר מגשרים על פני חוסרים שנגרמים כתוצאה מנסיגת הממשלה מאספקתם. זו תופעה חמורה, שפוגעת הן בהוגנות האופקית והן באנכית.

יחד עם זאת, יש להיזהר מיצירת מנגנונים של "צביעת" תקבולי מסים לשימושים מוגדרים מראש, שכן הדבר נוגד כאמור את העיקרון הבסיסי של הפרדה בין מקור ההכנסות לבין ייעודן: כל ההכנסות ממסים אמורות להיכנס למאגר אחד כללי, אשר יוקצה בהתאם לסדר העדיפויות עליו תחליט הממשלה לשימושים השונים, בלא קשר ל"זהות" או מקור התקבולים. סטייה מעקרון זה עלולה לגרום לעיוותים קשים, כאשר המקרה של רשות השידור בישראל ממחיש זאת היטב: עד שנת 2014 ניתנה לרשות השידור הסמכות לגבות "אגרת הרדיו" ו"אגרת הטלוויזיה", אשר יועדו למימון הרשות. מכיוון שהאוכלוסייה בישראל גדלה במהירות אגרות אלו הפכו בפועל למעין "מס גולגולת", אשר ניפח את תקציב הרשות ועודד והנציח חוסר יעילות משווע. רק פירוק הרשות והקמת התאגיד הציבורי ב-2014 שם סוף לעיוות זה, שגרם לבזבז של כספי ציבור רבים, וכמו כן פגע בשוק התקשורת בישראל.

מאידך, בישראל כמו במדינות רבות אחרות בעולם, תשלומי הביטוח הלאומי אינם מופנים למאגר הכללי של הכנסות המדינה אלא לתשלום הקצבאות השונות,⁴¹ וכך גם מס בריאות המיועד לממן את הוצאות הבריאות במסגרת יישומו של חוק ביטוח בריאות ממלכתי. קשירה כזאת בין המס לבין השימוש בתקבולים ממנו מכונה "hypothecated tax" או "earmarked tax" (Teja 1988). היתרון של סוג כזה של מיסוי הנו הבטחת מקורות מימון לשירותים שנתפסים כחיוניים, תוך נטרול או לפחות הפחתת השפעתם של לחצים פוליטיים רגועים. לעומת זאת, מס ייעודי מגביל את שיקול הדעת של הממשלה, ואת יכולתה לשנות או לעדכן את סדרי העדיפויות. לדבריו של ארגון הבריאות העולמי (WHO) בהקשר של מס בריאות,

Hypothecation is most aptly summarized as a sacrifice of fiscal flexibility on behalf of government in order to achieve greater accountability and citizen support.⁴²

ברור אם כן כי מסים ייעודיים נוסח אגרת הטלוויזיה אינם מתקבלים על הדעת, וגם לא "מסים סמויים", אולם עדיין יש צורך במנגנונים אחרים שיסייעו לצמצם את חוסר האמון הנרחב שמקשה על העלאת מסים, תוך מזעור המגרעות שעלולות להתלוות להם. אין ברשותנו בשלב זה הצעות מגובשות למנגנונים כאלה, אך ניתן לציין כיוונים אפשריים לכך.

לדוגמא, הממשלה יכולה לקבוע בחוק ההסדרים שמתלווה לתקציב המדינה, כי ההוצאה בפועל על שירותי ציבורי מסוים אותו הממשלה מעוניינת להרחיב, ושלצורך כך נדרשת העלאת מסים, לא תקטן מאחוז מסוים של התקציב. כך, אם הכוונה היא להעלות את מס הבריאות על מנת לשפר את שירותי הבריאות, אך הציבור לא מאמין כי אכן כך יעשה (על אף שמש זה הנו לכאורה ייעודי), ייקבע בחוק ההסדרים כי חלקו של תקציב הבריאות בתקציב המדינה לא יפחת מאחוז מסוים אשר מן הסתם יהיה שווה או גבוה יותר מהאחוז הנוכחי (כיום אחוז זה עומד על 9%). מהלך כזה עדיין מותיר ביד הממשלה מרחב תמרון רחב, אך בו בזמן היא מעגנת את מחויבותה לייעד חלק מהתקבולים הנוספים מהעלאת מסים למטרות אשר בשמן ביקשה את אמון הציבור למהלך.

אפשרות נוספת למנגנון יותר נועז הנה לייעד אחוז קטן מסך תקבולי המסים למטרות שייקבעו על פי "חוכמת ההמונים", אשר תבוא לידי ביטוי במעין הצבעה דיגיטלית במרשתת, על פי כללים שנהוגים בעולמות "מימון המונים". מהלך כזה חייב ללבוש תחילה אופי של ניסוי מצומצם

⁴¹ אולם, גם במקרה זה לא מדובר בהפרדה מוחלטת, שכן האוצר עושה שימוש ב"עודפי" הביטוח הלאומי בעת הצורך, ומתקיימת בין שני גופים אלה התחשבות סבוכה אשר מעוררת תהיות לגבי האיתנות האקטוארית של הביטוח הלאומי.
⁴² הדגש שלנו. ראה <https://www.who.int/healthsystems/topics/financing/healthreport/51Hypothecation.pdf>

בשל סיכונים ברורים שיכולים לצמוח ממנו. יחד עם זאת, נראה כי העולם צועד לעבר מעורבות גוברת של הציבור בהחלטות של הקולקטיב הנוגעות לרווחתו באופן ישיר, וכמו כן ברור כי אלה יצטרכו להיות מהלכים שיתנהלו באמצעות כלים דיגיטליים. כאמור, כעת אין בידינו הצעות מעשיות בהקשר זה, אך חשוב לחזור ולהדגיש שמדיניות פיסקלית מרחיבה השומרת על משמעת פיסקלית, תצטרך להתמודד בדרכים חדשניות עם סוגיית חוסר האמון, ומוטב שעה אחת קודם.

4. מס חברות – האחדה ומיסוי אי-שוויון

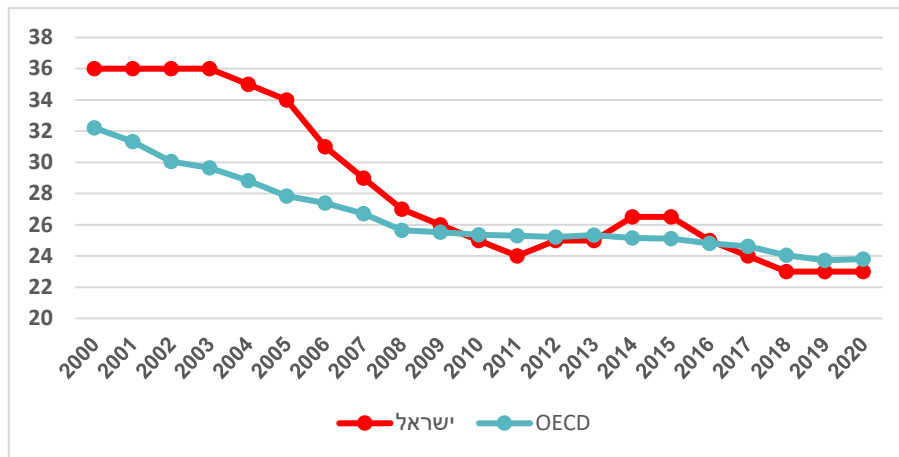
מס החברות הוא אחד מכלי המיסוי המרכזיים של המדינה, ובישראל הוא מהווה את מקור ההכנסה השלישי בחשיבותו למדינה, אחרי מע"מ ומס הכנסה על יחידים. בשנת 2018 ההכנסה ממס החברות הסתכמה ב-40.8 מיליארד ש"ח, סכום השווה ערך ל-13.4% מסך הכנסות המדינה ממסים ול-3.1% תוצר (דו"ח הכנסות המדינה לשנת 2017-2018). על אף שמס החברות נקבע כביכול בשיעור אחיד (23% נכון ל-2020), ההטבות שניתנות לחברות רבות על פי קריטריונים מיושנים וחסרי הצדקה כלכלית הופכות אותו למס לא שוויוני, המפר את עקרונות ההוגנות האופקית והאנכית.

לעומת זאת, וכפי שנטען בפרק 2.4, מס חברות דיפרנציאלי כפונקציה של מידת אי-השוויון בתוך הפרימות יכול לשחק תפקיד חשוב של מס פיגוביאני רב עוצמה, לצמצום ההשפעות החיצוניות הקשות של אי שוויון גבוה, המקטין את האמון במוסדות המדינה, ומצמצם את ההון החברתי. השינויים המוצעים להלן במס חברות באים אם כן לשרת שתי מטרות: מחד לבטל הטבות שפוגעות בהוגנות ע"י האחדה של שיעורי המס, ומאידך להשתמש במס חברות כמס פיגוביאני על מנת להתמודד עם אי-השוויון בתוך הפרימות, אשר מהווה מקור להשפעות חיצוניות שליליות.

4.1 האחדת שיעור מס החברות

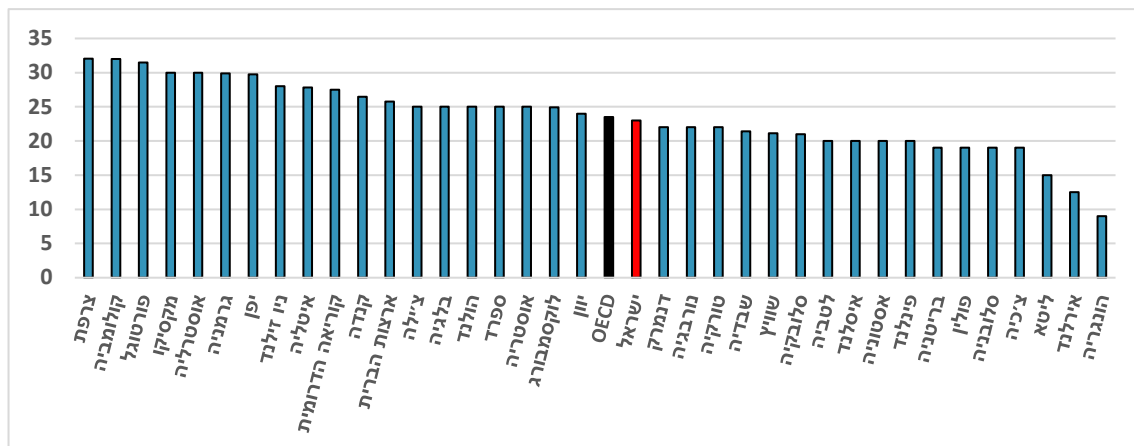
התחרות הגלובלית על מיקום הפעילות וההשקעות של תאגידים רב-לאומיים גרמה ל"מירוץ לתחתית" בין מדינות, שבא לידי ביטוי מובהק בהורדה תלולה של מס החברות בהן. כך, בעוד שבשנת 2000 שיעור מס החברות הממוצע במדינות ה-OECD עמד על כ-32%, בשנת 2020 הממוצע ירד ל-24%, עם שונות גדולה ביניהן. גם בישראל התרחש תהליך דומה: מס חברות ירד כאן מרמה של 36% בשנת 2000 ל-23% ב-2020 (איורים 9 ו-10).

איור 9: שיעור מס החברות בישראל וב-OECD (2000-2020)⁴³



מקור: OECD.Stat

איור 10: שיעור מס החברות במדינות ה-OECD (2020)



מקור: OECD.Stat

מעבר להורדת שיעור מס החברות הסטטוטורי, המס שמשולם בפועל על ידי חלק ניכר מהחברות הנו נמוך בהרבה. התאגידים הגדולים מצליחים לחמוק ממס או לשלם שיעורים נמוכים עוד יותר, בחלקו ע"י השגת הסכמים מיטיבים עם המדינות, מה שגורם בין היתר להצרת בסיס המס בהן, ובכך לפגיעה ביכולתן לספק שירותים ציבוריים. תופעה זאת כרוכה למעשה בחלוקה מחדש של הכנסות ברמה הגלובלית לטובת תאגידי ענק, אשר אין להם כל מחויבות למדינות השונות, ועל כן לפגיעה ברווחתם של ציבורים נרחבים. לפי ה-OECD, ההפסד השנתי המשוער של הכנסות ממסים כתוצאה מהתחמקות ממס (tax avoidance) של התאגידים נאמד ב-100-240 מיליארד דולר, סכום שווה ערך ל-4-10% מסך ההכנסות הגלובליות ממס חברות.⁴⁴

גם בישראל מס החברות נתון ללחצים של החברות הרב-לאומיות וגם של המקומיות, שמצליחות מעת לעת להשיג הקלות והנחות משמעותיות תוך הגברת הסיבוכיות והמורכבות של מערכת המס, עד כי קשה מאוד למפות מי משלם כמה ולמה. "חוק עידוד השקעות הון", על גרסאותיו השונות, משמש זה שנים רבות כערוץ נוח למתן הנחות על מס חברות. לפי ההטבות שמוגדרות בחוק, מס החברות עבור מפעלים שעומדים בקריטריונים נע בין 5% ל-

⁴³ הנתון מתייחס לשיעור מס חברות משולב, בהתאם להגדרת ה-OECD (Combined corporate income tax rate).
⁴⁴ ראה <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

16%, וזאת לעומת השיעור הסטטוטורי של 23% (טבלה 3). הביסוס הכלכלי של הקריטריונים אשר על פיהם ניתנות הטבות אלו מוטל בספק זה זמן רב, עד כי כיום קיים קונצנזוס נדיר בין כלכלנים שאין הצדקה להם.⁴⁵ מעבר לכך, החברות הגדולות ביותר במשק, כמו טבע ואינטל, זוכות לטיפול פרטני מקל, ובפועל משלמות מס מופחת בהרבה מזה שמשולם ע"י חברות קטנות ובינוניות מן השורה.

טבלה 3: הטבות במס החברות לפי החוק לעידוד השקעות הון

סוג המפעל	שיעור מס חברות
מפעל מועדף	16% (7.5% באזור פיתוח א')
מפעל מועדף מיוחד	8% (5% באזור פיתוח א')
מפעל טכנולוגי מועדף	על הכנסה ממו"פ: 12% (7.5% באזור פיתוח א')
מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	על הכנסה ממו"פ: 6%

מקור: חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, ס' 51טז, 51כא, 51כה.

חוסר האחידות וההטבות הלא שוויוניות הפכו את מס החברות לרגרסיבי, במובן שהפירמות הגדולות משלמות בפועל שיעורי מס נמוכים יותר מאלה של הקטנות: בשנת 2016, החברות באלפיון העליון שילמו מס ממוצע של 18.9% בלבד, בעוד שהמס הסטטוטורי עמד אז על 25%, אותו שילמו כמעט במלואו הפירמות בעשירונים 9-7 (טבלה 4). דרך אחרת להציג זאת היא כדלקמן: החברות באלפיון העליון קיבלו 39% מסך ההכנסות של החברות במשק אך שילמו 35% מהמס בלבד; לעומתן, שאר החברות קיבלו 61% מההכנסות אך שילמו 65% מהמס (דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2017-2018). ברור כיום כי העדפה מרחיקת לכת זאת לחברות הגדולות איננה פועל יוצא של שיקולים כלכליים לטובת המשק, אלא משקפת בראש ובראשונה כוח פוליטי. כמו כן, וכפי שיתואר בהמשך, רגרסיביות זאת תורמת גם להגדלת אי-השוויון בחלוקת השכר בין עובדי החברות.

טבלה 4: התפלגות שיעורי מס חברות לפי ההכנסה של החברות (2016)

שיעור מס ממוצע	עשירונים, מאיונים ואלפיונים
25% (ירד ל-23% ב-2018)	מס סטטוטורי (2016)
21%	ממוצע בפועל
עשירונים	
0	1-6
24.6%	7
24.7%	8

⁴⁵ כך למשל, נבון ופריש (2009) מציינים כי המענקים הניתנים במסגרת החוק לעידוד השקעות הון אינם תורמים להגדלת ההשקעה והתעסוקה, וכן מואב וצימרינג (2016) מגיעים למסקנה כי הטבות המס במסגרת החוק אינן תורמות להגדלת התעסוקה. בנוסף, בן בסט (2020) טוען כי להטבות המס למפעלים גדולים אין הצדקה כלכלית והן לא תורמות לצמיחת המשק (ראה בפרט עמ' 249-254). בהתאם, ה-OECD (2020) קובעים כי לא בטוח שהחוק לעידוד השקעות הון משיג את מטרותיו, ושיש מקום לבחון אותו מחדש, על מנת להבטיח כי הוא מיטיב עם המשק.

24.7%	9
20.6%	10
19.3%	מאיון עליון
18.9%	אלפיון עליון

מקור: דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2017-2018, פרק ח', לוח ה-6

לאור עיוות מתמשך זה, אנו מציעים לקבוע מס בשיעור אחיד לכל החברות ללא יוצא מן הכלל, ולצורך זה לבטל את אותם סעיפים בחוק לעידוד השקעות הון הנוגעים למס חברות, כמו גם לערוך בהתאם את הסכמי המס עם החברות הרב-לאומיות. באשר להטבות מס שניתנו ע"מ לשרת מטרות לאומיות לגיטימיות כמו סיוע לפריפריה, יש כלים אפקטיביים יותר לעשות זאת,⁴⁶ ובכל מקרה החוק לעידוד השקעות הון הינו מיושן ולא מותאם למציאות הכלכלית של ישראל כיום.

שיעור המס הסטטוטורי עומד כיום על 23%, והשאלה היא מה צריך להיות שיעור המס החדש והאחיד. ברור שאם היינו מאחדים את שיעורי המס לרמה של 23%, כי אז המס האפקטיבי היה עולה באופן תלול עבור החברות בעשירון העליון, והדבר היה גורם להתנגדות עזה מצדן. מכאן שאנו מציעים להוריד את המס ל-22% עבור כלל החברות, כך שעבור כ-90% מהן המס ירד, ועבור אלו בעשירון העליון יעלה אך במידה מתונה. על פי סימולציה שערכנו (ראה נספח 1), התוצאה הצפויה ממהלך כזה הנה כדלקמן:

- סה"כ הגבייה אמורה לגדול ב-1.9 מיליארד ₪,
- הפירמות במאיון העליון ישלמו תוספת מס של 2.6 מיליארד ₪,
- הפירמות האחרות (99% מהן) ישלמו 700 מיליון ₪ פחות.

כלומר, הרוב המכריע של הפירמות ישלמו פחות מס, האחוזון העליון ישלמו יותר, ובסך הכול תהיה תוספת משמעותית של כמעט 2 מיליארד ₪ בתקבולי מס. מכאן שמהלך כזה גם יחזק את ההוגנות של המערכת, וגם יתרום לצרכים הפיסקליים של מדינת ישראל.

4.2 מס על אי-שוויון

בפרק 2.4 דנו באי-שוויון כמקור של השפעות חיצוניות, אשר מצריך הטלת מס פיגוביאני לשם מיתון השפעות אלו. מכיוון שמקורו של חלק ניכר מאי-השוויון בכלל המשק הוא באי-השוויון בתוך כל פירמה בין מקבלי ההכנסות מהן, אנו מציעים להטיל "מס על אי-שוויון", במובן של מס חברות דיפרנציאלי בהתאם למידת אי-השוויון השורר בתוך כל פירמה. יש לכאורה סתירה בין ההצעה דלעיל להאחדה של שיעור מס חברות, לבין ההצעה כאן. אולם, בעוד שריבוי של שיעורי המס הקיים כיום הנו פועל יוצא של קריטריונים שאבד עליהם הכלח, ושלרוב אינם כרוכים בתימרוץ פעילות מתמשכת רצויה,⁴⁷ כאן מדובר במס פיגוביאני, אשר אמור לעודד את הפירמות באופן שוטף להקטין את אי-השוויון בתוכן.

⁴⁶ כמו למשל פיתוח תשתיות מתקדמות לתחבורה ותקשורת בפריפריה, סיוע לרשויות המקומיות שם כדי שיוכלו לתת שירותים נאותים לתעשייה מתקדמת וכדומה.

⁴⁷ הקריטריונים מתייחסים בעיקר למיקום הפירמה, ולייעוד תוצרתה (לשוק המקומי או לייצוא). יש גם התייחסות להשקעות נוספות לעידוד תעסוקה, אבל הדבר מסורבל ולרוב לא אפקטיבי.

הרעיון הוא שמש חברות יהיה פונקציה של מידת הפיזור של ההכנסות בין עובדי הפירמה, לרבות שכר, אופציות, בונוסים, והטבות אחרות.⁴⁸ הדבר אמור לתמרץ את בעלי המניות של הפירמה לצמצם את מידת אי-השוויון בה, שכן התמורה שהם יקבלו תושפע ממיסוי דיפרנציאלי זה. כמו כן, מידת אי-השוויון בכל פירמה תפורסם ברבים, מה שיגרום להפעלת לחץ ציבורי על פירמות לא שוויוניות. כתוצאה מכך מידת אי-השוויון במשק כולו אמורה לקטון, לא בשל מיסוי ישיר פרוגרסיבי יותר, אלא כיוון שאי-השוויון ברטו יפחת. יש בכך גם מסר ערכי: המדינה מתייחסת לאי-שוויון כמפגע שיש לצמצמו במקור, באופן דומה לטיפול בפליטת גזי חממה, ולא רק להידרש לו לאחר מעשה. האנלוגיה איננה מקרית, שכן אי-שוויון גבוה "מזהם" את האקלים החברתי-פוליטי, ועלול לגרום לאורך זמן לפגיעה קשה במרקם החברתי ובצמיחת המשק.

שאלה מרכזית היא כיצד למדוד את מידת אי-השוויון ע"מ למסות אותו, כך שהחישוב יהיה יחסית פשוט, ותוך מזעור האפשרויות לשינויים לא רצויים בדפוס העסקה בניסיון להקטין את שיעור המס. החשש העיקרי הוא שהפירמה תנסה להקטין את מידת אי-השוויון הנמדד ע"י קטיעת הזנב התחתון של התפלגות השכר בה, קרי, ע"י פיטורם של העובדים בעלי השכר הנמוך ביותר, והחלפתם במיקור חוץ. אין מדד שחסין לחלוטין בפני מניפולציה זו או אחרת (זה נכון לגבי כל מס), אבל ניתן להציע מדדים אשר מצמצמים במידה ניכרת את הסיכוי לכך.

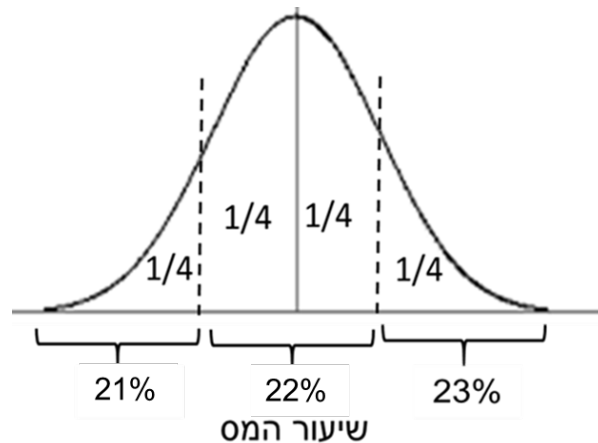
ברוח זאת אנו מציעים כמדד של אי-השוויון הפנימי את חלקו של המאיון העליון של העובדים מסך השכר שהפירמה משלמת לעובדיה (לרבות כלל ההטבות), אשר נסמן אותו כ- $i(1\%)$. כך לדוגמה, אם לפירמה יש 1,000 עובדים, אזי מדד זה יהיה מחושב כשכר שמשולם ל-10 העובדים המשתכרים הכי הרבה בה, חלקי סך השכר של כל 1,000 העובדים. הסיבה להעדפת מדד כזה על פני מדדים מקובלים אחרים כמו הג'יני או היחס בין העשירון העליון לתחתון הנה כאמור החשש בפני מניפולציה: קשה יותר להשפיע על $i(1\%)$ ע"י צמצום הזנב התחתון של התפלגות השכר, אלא אם כן הפירמה תבצע שינויים מרחיקי לכת בדפוס העסקה בה, אשר ספק אם יהיו כדאיים משיקולי מס כאלה.

מס זה יושת על חברות גדולות בלבד, כיוון שדרוש גודל מינימלי כדי שתהיה משמעות סטטיסטית למדד אי-שוויון כלשהו. יתרה מזאת, קיימות ראיות אמפיריות לכך שאי-השוויון בתוך פירמות גדל ככל שאלה גדולות יותר (Mueller et al 2017), ועל כן יש הצדקה להטיל מס בעל אופי פיגוביאני דווקא עליהן. קביעת הרף אשר מעליו פירמה תיחשב ל"גדולה" לצורך זה תדרוש בדיקה מעמיקה הן של התפלגות הפירמות והן של הסיכוי למניפולציה בתלות בגודל. יש להניח שבישראל רף סביר יהיה בין 500 ל-1000 עובדים.

היישום של המס על אי-שוויון כפונקציה של המדד $i(1\%)$ יהיה כדלקמן: תחילה נחשב את $i(1\%)$ עבור כל הפירמות הגדולות במשק, ונתווה את ההתפלגות של מדד זה כמודגם באיור 11. כעת נחלק את ההתפלגות לרבעים, ונקבע בהתאם שלוש רמות מס: פירמות אשר מידת אי-השוויון שלהן גדולה במיוחד (קרי, ברבע העליון של ההתפלגות) יישלמו מס של 23%, אלה שברביע התחתון יישלמו 21%, והמחצית האמצעית יישלמו את שיעור המס הבסיסי של 22% כפי שהוצע דלעיל.

⁴⁸רעיון זה שונה במהותו ממס חברות פרוגרסיבי אשר נהוג בכמה מדינות, לפיו המס השולי עולה עם רוחי הפירמה, ואינו סובל מהחסרונות המיוחסים למס ה"ל", כמו החשש שהדבר יתמרץ הקמה של חברות ארנק. לסקירה על מס חברות פרוגרסיבי ראה (OECD 2015).

איור 11: התפלגות היפותטית של מדד אי-שוויון של פירמות גדולות



ברוח דומה אפשר לחשוב על הטלת מס על אי-שוויון מגדרי, קרי, על פערי השכר בתוך הפירמה בין גברים לנשים. הפער המגדרי בשכר במשק הישראלי גבוה מאוד ומגיע לכ-35%, כשהוא ניזון משורה של גורמים כגון "חופשת לידה" לא שוויונית, שכיחות של משרות חלקיות אצל נשים, העדפה של תעסוקה בסקטור הציבורי, וכדומה (ראה טרכטנברג ולייזר 2019). כל אלה וגורמים נוספים משקפים שיווי משקל מפלה בשוק התעסוקה, גם בהיעדר אפליה פורמלית, ואף ללא כוונה מפורשת כזאת מצד המעסיקים. הדבר פוגע לא רק בנשים אלא במשק כולו, שכן נשים רבות לא ממצות את הפוטנציאל התעסוקתי שלהן, לרבות לא את ההון האנושי הרב והאיכותי שצברו (נשים מהוות רוב בין הסטודנטים בכל התארים, כולל בדוקטורט). כפי שקורה עם אי-שוויון בכלל, הפער המגדרי נוטה להנציח את עצמו, שכן הוא מועבר בחלקו גם לדור הצעיר.

בדומה להצעה דלעיל לגבי מס חברות דיפרנציאלי ע"פ מדד של אי-שוויון בחלוקת ההכנסות, מס החברות יכול להיות גם פונקציה של הפער המגדרי בתוך פירמות אלו. אולם, מס דיפרנציאלי כזה מציב קשיים רבים, בין היתר כיוון שלא ברור כיצד למדוד את הפער המגדרי באופן שניתן להשוות אותו בין פירמות, שכן יש לקחת בחשבון את ההתפלגות המגדרית על פני סוגי עיסוקים, ואת המשרות החלקיות. על כן אנו נמנע בשלב זה מהצעה קונקרטית להטלת מס כזה, אך אנו סבורים שיש להמשיך ולחקור אפשרות זאת, כדי שניתן יהיה לגבש הצעה כזאת בעתיד.

מלבד מס חברות דיפרנציאלי כפונקציה של $i(1\%)$ יתכנו כמובן דרכים אחרות לעשות זאת, כאשר כל הצעה צריכה להיבחן לעומק הן מבחינת יעילותה בהשגת המטרה המוצהרת, והן מנקודת ראות של מניעת עיוותים. הפן הפיסקלי כשלעצמו לא צריך להוות שיקול חשוב בהקשר זה, שכן מלכתחילה מס כזה הנו כאמור פיגוביאני, ועל כן אם הוא יגשים את ייעודו, כי אז התקבולים ממנו ילכו ויקטנו.

יש לחזור ולהדגיש שעצם החישוב והפרסום ברבים של מדדי אי-שוויון כאלה עשויים לתרום לצמצום: עולם העסקים ער כיום הרבה יותר לסיכונים שנובעים מתחושה ציבורית עוינת, בין היתר כתוצאה מאי-השוויון הגואה ומהכוח העצום שצברו תאגידי הענק בפרט בתחום הדיגיטלי, אשר נתפס כאיום ממשי. החברות רגישות מאוד כיום לפרסומים שעלולים לפגוע בהן בהקשרים אלה ואחרים (כגון משבר האקלים, הפגיעה בפרטיות, וכדומה) וחלקן מוכנות להשקיע רבות בשיפור תדמיתן, לא רק בפעולות "שיווקיות" אלא גם במהלכים אמיתיים

להתמודדות עם סוגיות הרקע.⁴⁹ מכאן שיש ערך רב בהעלאת הנושא של אי-שוויון בתוך פירמות לסדר היום הציבורי, כאשר הצעת מס על מקור זה של אי-שוויון יכולה לתרום רבות לכך, גם אם יישומו עלול להיתקל בקשיים לא מעטים.

5. סיכום: ריכוז הצעות והערכת ההשלכות הפיסקליות

טבלה 5 מציגה בצורה מרוכזת את ההצעות השונות לשינוי במסים, והערכות ראשוניות על התוספת הצפויה כתוצאה מכך בהכנסות המדינה ממסים אלה. חשוב להדגיש שאין ברשותנו נתונים עדכניים ומפורטים מספיק כדי לאמוד בביטחון רב את ההשלכות הפיסקליות של השינויים המוצעים, ועל כן נאלצנו להסתמך על נתונים משנים קודמות, ולהניח הנחות רבות אשר אין אפשרות לתקף אותן לעת עתה. כמו כן, החישובים שערכנו הנם סטטיים, קרי, לא לוקחים בחשבון את השינויים בהתנהגות של הנישומים שקרוב לוודאי יתרחשו בתגובה לשינויים במיסוי. מכאן שיש להתייחס להערכות האלו בזהירות המתבקשת, אף כי יש להניח שהן ממחישות היטב את סדרי הגודל עליהם מדובר.

לא יכולנו להעריך את ההשלכות של כל השינויים המוצעים, אך גם כך מתקבל אומדן לתוספת של תקבולי מסים בסך 16.5 מיליארד ₪ בשנה הראשונה ליישום שינויים אלה. לאחר מכן התקבולים מחלק מהמסים אמורים לגדול עוד, אך לעומת זאת התקבולים ממסים פיגוביאניים עשויים לקטון באם אלה מצליחים לשנות התנהגות. תוספת של 16.5 מיליארד ₪ שהם כ-1.2% תוצר הינה קריטית להשגת היעדים הפיסקליים לשנים הקרובות, כפי שהוצגו בטרקטנברג ופופליקר (2020). אולם, קרוב לוודאי שיהיה צורך בהכנסות נוספות, אשר בחלקן יבואו מאותם סעיפים בטבלאות 5 ו-6 אשר אין עדיין עבורם אומדנים להשלכותיהם הפיסקליות. לסיכום, השינויים המוצעים ממלאים במידה רבה את מכלול המטרות שהצבנו, לרבות הצרכים הפיסקליים שגברו בעקבות משבר הקורונה.

טבלה 5: הצעות לשינויים במיסוי והתוספת לתקבולי המס

I. מסים פיגוביאניים		
תקבולים צפויים במיליארדי ₪	תיאור	סוג המס
7.0 בשנה הראשונה 17.5 בשנה הרביעית	מס התחלתי של \$20 ל-tCO ₂ , יעלה כל שנה ב-\$10 עד ל-\$50	1. מס פחמן
0.2 בשנה הראשונה 1.0 בשנה החמישית.	שיעור התחלתי של 10% ממחיר משקאות ממותקים, יעלה ל-50%	2. מס סוכר
לא צפויה תוספת	מחירי דרך פרטניים כפונקציה של המסלול, שעת הנסיעה, ומספר הנוסעים ברכב	3. מס גודש
II. מסי הוגנות		

⁴⁹ ראה לדוגמה הפרסום של 50 החברות המתקדמות ביותר באנגליה בצמצום הפער המגדרי: [/https://www.bitc.org.uk/gender](https://www.bitc.org.uk/gender)

1.0	מיסוי כל ההכנסות מהון (דיבידנדים, רווחי הון, ריבית ושכר דירה) בשיעור אחיד של 31% ועוד מס ייסף של 3% לבעלי הכנסות גבוהות (שיעור זה יושג עבור שכר דירה בתום 10 שנים).	1.מיסוי הכנסות מהון
1.9	שיעור אחיד של 22% לכול החברות	2. מס חברות
טרם נערכה הערכה	ע"פ חלקו של שכר המאיון העליון מסך תשלומי השכר של הפירמה. ¼ החברות הלא שוויוניות ביותר ישלמו מס חברות של 23%, ה-¼ הפחות שוויוניות 21%, ה-½ האמצעי 22%.	3. מס על אי שוויון (רק בחברות גדולות)
6.4	ביטול הפטור ממס למעט על התשואה, שכן אין להחילו רטרואקטיבית.	4. ביטול הפטור ממס לקרנות השתלמות
טרם נערכה הערכה	מ-653,000 ₪ כיום ל-450,000 ₪ (פי 3 השכר הממוצע במשק)	5. הורדת הרף לחובת הגשת דו"ח שנתי
16.5	סה"כ תוספת בשנה הראשונה	

בטבלה 6 אנו מציגים סוגיות מיסוי שהועלו לאורך המסמך, אשר לגביהן הסתפקנו בציון הכיוון הרצוי לשינוי, מבלי להציג המלצות קונקרטיות, שכן סוגיות אלו דורשות עבודה מקצועית נוספת, לרבות הקמה של צוות מקצועי ייעודי לשם כך. אולם, סוגיות אלו חשובות לא פחות מאלו שבטבלה 5 לקידום ההוגנות ולצמצום ההשפעות החיצוניות, ועל כן יש להעמיק את הדיון בהן, ובעקבות כך לגבש צעדי מדיניות נאותים.

טבלה 6: סוגיות מיסוי הדורשות עבודה מקצועית נרחבת

<ul style="list-style-type: none"> נמצא על סדר היום, לאור אי-השוויון הגדול מאוד בחלוקתו אין להטיל מס ירושה לשקול מס על נכסי נדל"ן מעל לשווי כולל מסוים (לא כולל דירה למגורים), למשל 20 מיליון ₪, בשיעור נמוך כגון ½ אחוז לשנה. 	"מס עושר"
<ul style="list-style-type: none"> כיוון אפשרי: לקבוע בחוק ההסדרים כי הוצאה על שירות ציבורי שהממשלה אמורה להרחיב לא תקטן מאחוז מסוים של התקציב. כיוון נוסף: לייעד % קטן מתקבולי המסים למטרות שייקבעו על פי "חוכמת המזונים". 	ייעוד מסים תוספתיים ("מסיבת התה")
בדומה למס על אי-שוויון בשכר, לקבוע מס החברות דיפרנציאלי כפונקציה של הפער המגדרי בתוך פירמות.	מס אי-שוויון על הפער המגדרי
אמנה לצמצום הכלכלה השחורה והרחבת בסיס המס: הענקת שירותים ציבוריים משופרים למגזרים אלה, תמורת מילוי חובותיהם האזרחיים לרבות תשלום מיסים כנדרש.	אמנה חברתית חדשה עם מגזרים הממעטים לשלם מס

Alesina, A., Cozzi, G. and N. Mantovan (2012). The Evolution of Ideology, Fairness and Redistribution. *The Economic Journal* 122 (565): 1244–1261.

Allcott, H., B. B. Lockwood, and D. Taubinsky (2019b). Should we tax soda? an overview of theory and evidence. *Journal of Economic Perspectives* 33 (2).

Blakely, T., Cleghorn, C., Mizdrak, A., Waterlander, W., Nghiem, N., Swinburn, B. Wilson, N. & Mhurchu, C. N. (2020). The effect of food taxes and subsidies on population health and health costs: A modelling study. *The Lancet Public Health*, 5(7), e404-413.

Chetty, R., Grusky, D., Hell, M., Hendren, N., Manduca, R. and J. Narang (2017). The Fading American Dream: Trends in Absolute Income Mobility Since 1940), *Science* 356 (6336): 398-406.

Cingano, F. (2014). "Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth", *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, No. 163, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5jxrxjncwxv6j-en>.

Coase, R. H. (1960). The problem of social cost. In *Classic papers in natural resource economics* (pp. 87-137). Palgrave Macmillan, London.

Cornelissen, T., Himmler, O., & Koenig, T. (2013). Fairness spillovers -The case of taxation. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 90, 164-180.

Domini, G., Grazzi, M., Moschella, D., & Treibich, T. (2020). For Whom the Bell Tolls: The Effects of Automation on Wage and Gender Inequality Within Firms. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3701517>

Dubois, P., Griffith, R., & O'Connell, M. (2020). How well targeted are soda taxes? *American Economic Review*, 110(11), 3661-3704.

Global Food Research Program (GFRP) (2019). Sugary Drink Taxes around the World. http://globalfoodresearchprogram.web.unc.edu/files/2020/08/SugaryDrink_tax_maps_2020_August_REV.pdf

Gruber, J. (2016). *Public finance and public policy*. Macmillan.

Guiso, L., P. Sapienza, and L. Zingales (2011). Chapter 10, "Civic Capital as the Missing Link". Volume 1 of *Handbook of Social Economics*, pp. 417–480. North-Holland.

Hahnel, R., & Sheeran, K. A. (2009). Misinterpreting the Coase theorem. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 215-238.

Horowitz, J., Cronin, J. A., Hawkins, H., Konda, L., & Yuskavage, A. (2017). Methodology for analyzing a carbon tax. *US Department of the Treasury, Washington, DC*.

International Monetary Fund (IMF). (2020). *Fiscal Monitor: Policies for the Recovery*. Washington, October.

Jensen, J. D., & Smed, S. (2013). The Danish tax on saturated fat—short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats. *Food Policy*, 42, 18-31.

Mueller, H. M., P. Ouimet, and E. Simintzi (2017). Within-Firm Pay Inequality. *Review of Financial Studies*, 30, 3605–3635.

Nordhaus, W. D. (2010). Carbon taxes to move toward fiscal sustainability. *The Economists' Voice*, 7(3).

Nordhaus, W. D. (2013). *The climate casino: Risk, uncertainty, and economics for a warming world*. Yale University Press.

OECD (2015). *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, OECD Tax Policies Studies, No. 23, OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/9789264243507-en>

OECD (2019). *The Heavy Burden of Obesity: The Economics of Prevention*, OECD Health Policy Studies, OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/67450d67-en>.

OECD (2020). *OECD Economic Surveys: Israel 2020*, OECD Publishing, Paris,
<https://doi.org/10.1787/d6a7d907-en>.

Partnership for Market Readiness. (2017). *Carbon Tax Guide: A Handbook for Policy Makers*. World Bank, Washington, DC.
<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/26300>

Piketty, T., & Goldhammer, A. (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. Harvard University Press.

Saez, E., & Zucman, G. (2019). *The triumph of injustice*. HighBridge.

Scheuer, F., & Slemrod, J. B. (2020). Taxing our wealth. *NBER Working Paper*, (w28150).

Spicer, M. W., & Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National tax journal*, 171-175.

Stantcheva, S. (2020). *Understanding Tax Policy: How Do People Reason?* (No. w27699). National Bureau of Economic Research.

Verboon, P., & Goslinga, S. (2009). The role of fairness in tax compliance. *Netherlands Journal of Psychology*, 65(4), 136-145.

Whiteley, P. F. (2000). Economic growth and social capital. *Political studies*, 48(3), 443-466.

בן בסט, א' (2000). דו"ח הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה. משרד האוצר, מאי 2000.
https://www.gov.il/he/departments/PublicBodies/tax_reforma_public_committee

בן בסט, א' (2020). המהפכה בשוק ההון: ישראל 1985-2018, ירושלים: הוצאת מאגנס.

בן בשט, יוני (2020). Social Capital and the Shadow Economy. עבודת תזה לתואר מ.א. בכלכלה, אוניברסיטת תל אביב.

המכון הישראלי לדמוקרטיה (2019א'). סקר עמדות הציבור בנושאים כלכליים-חברתיים. ספטמבר 2019.

המכון הישראלי לדמוקרטיה (2019ב'). מדד הדמוקרטיה הישראלית, מרכז גוטמן לחקר דעת קהל ומדיניות.

המשרד להגנת הסביבה (2018). הפחתת פליטות גזי חממה בישראל - דו"ח מעקב שנתי אחר יישום התוכנית והיעדים הלאומיים להפחתת פליטות גזי חממה.
<http://www.sviva.gov.il/infoservices/reservoirinfo/doclib2/publications/p0801-p0900/p0856.pdf>

המשרד להגנת הסביבה (2020). "תמחור פחמן בישראל" נייר מדיניות שלב א', טיוטה להערות, יוני 2020.
https://www.gov.il/BlobFolder/news/carbon_emission_pricing/he/news_files_2020_carbon.pdf

הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה (למ"ס). (2019). הכנסות והוצאות משק הבית: נתונים מסקר הוצאות משק הבית 2018.
https://www.cbs.gov.il/he/publications/DocLib/2020/1802_households_2018/h_print.pdf

הררי, מ' (עו"ד) (2019). שיעור המס המוטל על ההכנסות מהון והקשר לאי-שוויון בישראל, Tax Justice Network Israel, ספטמבר 2019.

טרכטנברג, מ' ור' לייזר (2019). "מתווה חדש לתקופת לידה והורות: טובת הילד, ההורים והמשק", מוסד שמואל נאמן בטכניון, אוקטובר 2019.

טרכטנברג, מ' וה' זר-אביב (2020). "להתיר את הפקק הגורדי 2.0: מחירי דרך ותחבורה שיתופית כמענה לגודש", מוסד שמואל נאמן בטכניון, מרץ 2020.

טרכטנברג, מ' וא' פופליקר (2020). "לקראת מדיניות פסיקלית מאוזנת: אחריות תקציבית מול צרכים חברתיים", מוסד שמואל נאמן בטכניון, אוגוסט 2020.

מואב, ע' וא' צימרינג (2016). "האם חוק עידוד השקעות הון תורם לכלכלה ולחברה ומשיג את מטרתו המוצהרות?", מכון אהרון למדיניות כלכלית, ינואר 2016.

מרכז המידע והמחקר של הכנסת (מ.מ.מ.) (2016). "מעקב אחר הליך הצבת יעדים וגיבוש תכנית פעולה להפחתת גזי חממה בישראל."
<http://knesset.gov.il/committees/heb/material/data/mada2016-03-30.pdf>

משרד האוצר, אגף הכלכלן הראשי. דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2015-2016.

משרד האוצר, אגף הכלכלן הראשי. דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2017-2018.

נבון, ג' ור' פריש (2009). "השפעת החוק לעידוד השקעות הון בתעשייה על התוצר, התעסוקה וההשקעה: ניתוח אמפירי בנתוני מיקרו", סדרת מאמרים לדין 12.2009, חטיבת המחקר, בנק ישראל.

זוסמן, נתן וצוות חוקרים (2020). "ישראל 2050 - כלכלה משגשגת בסביבה מקיימת", המכון הישראלי לדמוקרטיה.

נספח 1: המשמעות הפיסקלית של השינוי המוצע במס חברות

על מנת להעריך את השינוי הצפוי בתקבולי מס חברות כתוצאה מהאחדה של שיעורי המס תוך הורדת השיעור הסטטוטורי מ-23% ל-22%, ערכנו את החישוב הבא: ע"פ אגף הכלכלנית הראשית במשרד האוצר, סך הגבייה של מס חברות ב-2019 הסתכמה ב-41 מיליארד ₪. אולם, אין עדיין נתונים מפורטים על ההתפלגות של הכנסות הפירמות וסכומי המס ששילמו ב-2019, מכאן שנאלצנו להסתמך לצורך זה על הפירוט של 2016 (טבלה 7).

טבלה 7: נתוני מס חברות על 2016

לוח ח-6: ההכנסה וחבות המס¹ של חברות בשנת 2016, לפי עשירונים, מאיונים ואלפיונים

שיעור מס ממוצע	מס	הכנסה	מספר חברות	הכנסה		מספר חברות	עשירונים, מאיונים ואלפיונים
				מס	הכנסה		
	התפלגות (ב-%)			במיליוני ש"ח			
21.0%	100.0	100.0	100.0	34,657	165,400	201,184	סה"כ עשירונים
	0.0	0.0	60.0	0	0	120,710	1 עדי 6
24.6%	0.5	0.5	10.0	187	758	20,119	7
24.7%	2.4	2.1	10.0	848	3,434	20,118	8
24.7%	6.9	5.9	10.0	2,398	9,718	20,119	9
20.6%	90.1	91.6	10.0	31,224	151,490	20,118	10
19.3%	60.7	65.8	1.0	21,029	108,790	2,011	100
18.9%	35.5	39.4	0.1	12,316	65,089	201	1000

מקור: שעי"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי

נחשב כעת את היחס בין סה"כ הגבייה ב-2019 (41 מיליארד) לבין זו של 2016, אשר עמדה על 35 מיליארד ₪: $1.18 = 41/35$, ונשתמש ביחס זה לחיזוי הכנסות הפירמות ב-2019, קרי נניח שגם הכנסות אלו עלו ב-18% בין 2016 ל-2019, כמוצג בעמודה (2) בטבלה 8.

באשר למסים ב-2019, נקודת המוצא היא כאמור סך הגבייה שעמד על 41 מיליארד ₪, כאשר המס הסטטוטורי הוא 23%. לצורך שיוך סכום זה למאיונים השונים, הנחנו שהפירמות במאיונים 1-99 שילמו את השיעור המרבי, קרי 23%, שכן ב-2016 כשהשיעור היה 25%, ממוצע המס ששולם על ידן היה אכן מאוד קרוב לשיעור המרבי אז. כך קיבלנו את הסכום של 15.2 מיליארד, ומכאן שהסכום המשוער המשולם ע"י המאיון העליון הינו 25.8 מיליארד ₪ (ראה טבלה 8 עמודה 2).

בהנחה שמשם חברות יורד כמוצע לשיעור אחיד של 22%, נקבל הערכה של תקבולי המס לאחר השינוי (עמודה 3), ואת ההפרש ביניהן לבין המצב בפועל (עמודה 4): בסך הכול הגבייה אמורה לעלות כמעט בשני מיליארד ₪, אך בעוד שהפירמות במאיון העליון ישלמו 2.6 מיליארד ₪ נוספים, הפירמות האחרות ישלמו 700 מיליון ₪ פחות. כשיתפרסמו הנתונים המפורטים על 2019 אפשר יהיה לערוך חישוב יותר מדויק, אך יש להניח שהתוצאה לא תהיה רחוקה מזו שקיבלנו כאן.

טבלה 8: הכנסות ותשלומי מס חברות של הפירמות

(2016 והערכות ל-2019, מיליארדי ₪)

(4) הפרש בין (4) ל- (3)	(3) אומדן 2019 מס: 22%	(2) חיוץ ל-2019 מס: 23%	(1) 2016 מס: 25%	
הכנסות הפירמות				
		195	165	סה"כ
		129	109	מאיון עליון
		66	56	מאיון 1-99
תשלומי מס חברות				
+ 1.9	42.9	41	35	סה"כ
+ 2.6	28.4	25.8	21	מאיון עליון
- 0.7	14.5	15.2	14	מאיון 1-99

נספח 2: אומדן שינוי בתקבולי מס על הכנסות מהון

אין נתונים עדכניים על הכנסות מהון ותשלומי מס עליהן שיאפשרו לחשב אומדן מבוסס היטב של השינוי בתקבולים אם תאומץ ההמלצה להאחדה של שיעורי המס ברמה של 31%, ועוד 3% מס ייסף על הכנסות גבוהות. לרשותנו עומדים הנתונים הבאים: חלקם של רווחי הון ודיבידנדים בתוצר עמדו על 2% ב-2013; התקבולים ממסים על רווחי הון ודיבידנדים עמדו על 7.1 מיליארד ₪ בשנת 2016. מכאן ששיעור המס הממוצע ששולם על הכנסות אלו עמד על 29% (לצורך זה חילקנו 7.1 מיליארד ₪ ב-2% תוצר של 2016).

כאמור, ההצעה היא להעלות את המס ל-31%, ועוד מס ייסף לבעלי הכנסות גבוהות. אם נניח שמחציתם ממקבלי הכנסות מהון הם מעל לרף ואכן נדרשים לשלם מס ייסף, כי אז התוספת שהיו נדרשים לשלם הינה של 3.5%. נכפיל זאת ב-2% של תוצר של 2019, 1,400 מיליארד ₪, ונקבל:

$$1,400 \times 0.02 \times 0.035 = 0.98$$

קרי, מדובר על תוספת של כ-1 מיליארד ₪, וזאת מבלי לקחת בחשבון את הסוגים האחרים של הכנסות מהון.

כלכלה



מוסד שמואל נאמן
למחקר מדיניות לאומית

טל. 04-8292329 | פקס. 04-8231889
קרית הטכניון, חיפה 3200003
www.neaman.org.il