

# מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל

מאת

שגית לוינר\* וטלי ניר\*\*

מהן המטרות שהחברה הישראלית צריכה להציב למערכת המס שלה? האם אנו מעוניינים שמערכת המס תשמש רק למימון מוצרים ציבוריים שהממשלה מחליטה לספק לתושביה או שמא יש מקום לייעד את מערכת המס גם לחלוקה מחדש של העושר בחברה או להכוונת התנהגותם של הפרטים? אילו מיסים ושיטות גבייה מתאימים לקידום כל אחת מן המטרות הללו, ומהם המתחים – הגלויים או הנסתרים – העלולים לצוץ ביניהן? שאלות חשובות מסוג זה הן מוקד לדיונים ציבוריים סוערים ברחבי העולם, ובצדק. למערכת המס יש השפעה מרחיקת לכת על כלל תושבי המדינה ואזרחיה. מאמר זה מבקש לבחון את מטרותיה של מערכת המס כדי להניח אבני יסוד לניתוח בהיר ונגיש של סוגיה זו. המאמר מתמקד במערכת המס בישראל ובחברה הישראלית, אך מאיר את ההקשר התיאורטי והאמפירי הרחב יותר של מטרות מערכת המס והשפעותיה.

מבוא. א. מטרותיה של מערכת המס: 1. המטרה הראשונה – מימון תקציב הממשלה; 2. המטרה השנייה – צדק חלוקתי; 3. המטרה השלישית – הכוונת התנהגות. ב. סיכום.

## מבוא

מערכות המס ברחבי העולם משמשות לקידום מגוון של מטרות כלכליות וחברתיות, ונעזרות באמצעים רבים ושונים לצורך זה. לעיתים נעשה שימוש ארוך שנים במערכת המס להנצחת מעמדן של קבוצות מסוימות בחברה, לרוב באופן המוביל להגברת אי-שוויון ואי-צדק חברתיים. בהקשר זה ניתח פרופ' אריה לפידות את דיני המס באנגליה כבר לפני קרוב לחמישים שנה במאמרו "גלגוליה של תורת 'המקור' בדיני מס הכנסה בארץ"<sup>1</sup>. מכיוון שחוקי המס הישראליים

\* ד"ר שגית לוינר, סגל פנים, הפקולטות למשפטים ולמנהל עסקים, הקריה האקדמית אונו, ישראל.  
\*\* עו"ד טלי ניר, מנהלת המחלקה לזכויות חברתיות וכלכליות, האגודה לזכויות האזרח בישראל.  
מחברות המאמר חבות תודה מיוחדת לפרופ' דוד גליקסברג, לפרופ' אליסון קריסטיאנס, למשתתפי הפורום לדיני מס בפקולטה למשפטים של האוניברסיטה העברית בירושלים, למשתתפי הסמינר למדיניות מס בבית הספר למשפטים של אוניברסיטת מקגיל, ולמשתתפי המושב "ממקומי לגלובלי: מדיניות מס וחברה במאה ה-21" בכנס השנתי של האגודה הישראלית למשפט וחברה על הערותיהם המועילות לגרסות קודמות של מאמר זה. מחברות המאמר גם מודות לפקולטה למשפטים באוניברסיטת באפולו, ארה"ב, שם שימשה ד"ר לוינר כחברה סגל במהלך חלק ניכר מכתביה המאמר.  
1 אריה לפידות "גלגוליה של תורת 'המקור' בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53 (1965).

נחקקו בדמותו של המודל האנגלי, ניתוחו של לפידות רלוונטי גם היום להבנת מבנה מערכת המס הישראלית:

פקודת מס ההכנסה... נקטה בדרך של הטלת המס תוך ציון רשימה של אבות ההכנסה. על פי ס' 2 לפקודה מוטל המס על הכנסה, שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל, מעשרה סוגים של הכנסה, המנויים בסעיפי המשנה 1 עד 10 של אותו סעיף. עשרת סעיפי המשנה הללו מהווים למעשה קיצור ופישוט של חמשת 'הלוחות' אשר במשפט האנגלי.<sup>2</sup>

לפידות מסביר במאמרו כי חמשת ה"לוחות" נקבעו במקור בחוק אנגלי משנת 1803 המכונה "חוק אדינגטון" (Addington's Rule), וכי מטרתם המקורית של ה"לוחות" הייתה להבטיח כי משלמי המס לא יגישו דוח אחד על הכנסתם הכוללת, אלא דוחות נפרדים על הכנסתם מכל מקור מבין מקורות ההכנסה המנויים ב"לוחות".<sup>3</sup> יתר על כן, כל דוח כזה היה מוגש לפקיד מס אחד, ובכך הובטח שמשלמי המס לא יידרשו לגלות לפקיד מס אחד את מלוא סכום הכנסתם.<sup>4</sup> ניתן להבין ממאמרו של לפידות כי מדיניות חשאית זו פעלה לטובתם של בעלי הממון באנגליה (ובקולוניות הבריטיות שלה), משום שהיא יצרה מסך של עמימות וחוסר שקיפות בכל הנוגע בחלוקת העושר בחברה, ועשתה שימוש ציני ואינסטרומנטלי במערכת המס כדי לשמר מצב זה. כחצי יובל עבר מאז נכתב המאמר על גלגוליה של תורת המקור, ובכל זאת גם כיום הפקודה הישראלית כוללת ביסודו של דבר את עשרת סעיפי המשנה לסעיף 2 אשר נקלטו מהפקודה המנדטורית, ואף מפנה – אם כי בצורה חלקית – לתורת המקור הבריטית לצורך הגדרת הכנסה ומיסויה.<sup>5</sup> כמו כן, מדיניות המס הישראלית תופסת עדיין את ממונו של אדם כעניינו האישי-

2 שם, בעמ' 53.

3 שם.

4 שם. לפידות מפנה בהקשר זה לספר: (George S.A. Wheatcroft: 1 BRITISH TAX ENCYCLOPEDIA s. 1, ed., 1962).

5 לפידות מבהיר כי "המשפט הארץ-ישראלי לא העתיק בדיוק את תורת 'המקור', המונחת ביסודה של שיטת מס ההכנסה הבריטית". לפידות, לעיל ה"ש 1, בעמ' 53. ראו גם: שם, בעמ' 57 ("זכר נוסף לתורת 'המקור' ניתן למצוא בשיטה של הטלת המס אשר נקטה הפקודה המקומית. כאמור, מוטל המס על פי שיטה זו תוך ציון רשימה של 'מקורות' הכנסה, המנויים בסעיף 2 לפקודה. גם בתחום זה אפשר להבחין בנטיה של המשפט המקומי להתרחק מתורת 'המקור'. נטיה זו באה לידי ביטוי, בשנת 1952, בהוספת הפיסקה (10) לסעיף 2 לפקודה... 'סעיף [ה]עוללות'"). כבר אז קבע לפידות כי בית המשפט הישראלי "סתם את הגולל על תורת 'המקור'". ראו: שם, בעמ' 58. השו: יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 469 (1982) ("הרעיון הגלום בהצעה שברשימה זו אינו מקורי. דיונים על הנהגת הבמ"כ [בסיס מס כולל] – ש"ל וט"נ] החלו בארצות הברית לאחר סיום מלחמת העולם השנייה... כפי שניסינו להראות, צעד המשפט הישראלי, באמצעות המחוקק ובתי המשפט, מספר צעדים לעבר השיטה המומלצת. כך [למשל] נמצא את סעיף העוללות בפקודה, אשר עצם הימצאו מעלה את האפשרות שהמחוקק הישראלי ניסה להתרחק משיטת המקור"; יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25, 51 (1987) ("עמדנו על כך שדוקטרינת המקור אומצה בדין הישראלי כמעט בלי משים; כתוצאה מכך התגבשה נטייה אצל מחברים שונים לפרש את המונח 'הכנסה' בהתאם לדוקטרינה זו. הצבענו על אי-הנוחות הקיימת כתוצאה מנטייה זו והצגנו את הפירוש הנראה לנו הולם יותר – זה המבוסס על גישת 'התוספת לעושר'... כפי שניסינו להראות, אין הפירוש המוצע בבחינת מהפכה או סטייה ניכרת מן הדין הנוהג בישראל"). אולם ראו: יעקב נוסים "דיני מסים בישראל: הלכה לפני מעשה (עיונים בתיאוריה של דיני מסים בעקבות ספרו של

פרטי (ולא כעניין שהוא נחלת הכלל), ומידע רלוונטי בנידון חוסה תחת דרישת סודיות מוגברת.<sup>6</sup> עם זאת, יותר משישים שנה לאחר קום המדינה, וקרוב למחצית היובל לאחר פרסום מאמרו של לפידות, קשה להאמין כי השימוש בפקודת מס ההכנסה הישראלית (להלן גם: הפקודה) ככלי לשימור מעמדי או ליצירת חשאיות חלוקתית נחשב לגיטימי.<sup>7</sup> כיום מקובל לחשוב שמערכת המס היא אמצעי להגשמת שלל מטרות כלכליות וחברתיות, כפי שאף מובהר בפסיקה ובספרות הישראליות. כך, למשל, כותב אהרן ברק על ייחודיותם של דיני המס:

התכלית המונחת ביסוד חקיקת מס היא המטרות, הערכים והאינטרסים שחוק מס נועד להגשים. במעגל קרוב המטרה היא הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית. זו לרוב המטרה המיידית, אך אין היא המטרה היחידה. מאחורי המטרה המיידית עשויות לעמוד מטרות נוספות בעלות אופי חברתי. מס הוא מכשיר חברתי. באמצעותו נלחמת החברה בתופעות הנתפשות כשליליות. הוא מעודד פעולות שרוצים לעודדן ומרתיע מפני פעולות שרוצים למונען. הוא מפתח מקורות טבעיים ואנושיים. הוא מעודד תעשייה, מדע ומחקר. הוא מביא

יוסף אדריעי מבוא לתורת המסים) "משפט וממשל יד 313, 316–317 (2012) ("דוגמה אחרת היא קריאתו המתמשכת של אדריעי לנטישת תורת המקור בדיני מס הכנסה הישראליים ולאמוץ שיטה של 'בסיס מס כולל'... הנהוגה לכאורה במערכת מס ההכנסה הפדרלית בארצות-הברית. המחוקק הישראלי לא בחר בינתיים לאמץ את הגישה של 'בסיס מס כולל'. אף כעמדה פרשנית היא לא זכתה בתמיכה בקרב מלומדים אחרים, ונדחתה על-ידי בית-המשפט העליון בישראל"). ראו גם: שם, בעמ' 317 בה"ש 8 ("אגב, מוזר שאדריעי מאמין כי עמדה זו לא נדחתה עדיין על-ידי בית-המשפט העליון"). לדיון פסיקתי בנושא ראו, למשל: עמ"ה (מחוזי ת"א) 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, 18.1.1987); ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376 (1993); דני"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817 (1996). ראו גם: דוד גליקסברג "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר 'הפסקת המקור' – פתרון חלקי לבעיה מדומה" משפטים יח 367 (1988).

6 ככלל, מידע על נישומים אינו זמין לציבור ואינו בר פרסום. קיימים חריגים אחדים לכלל זה, ביניהם בקשות לתשלום כופר והסדרי כופר, המפורסמים בעקבות פסק הדין בעע"מ 398/07 התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, פ"ד סג(1) 284 (2008). לאחרונה פסק בית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב כי יש לפרסם גם את שמות החברות שזכו בהטבות מס לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט–1959 (עת"מ (מנהלי ת"א) 13-03-27344 גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 8.7.2013)), אולם ערעור שהוגש על פסק הדין עודו תלוי ועומד בבית המשפט העליון (עע"מ 6539/13 מדינת ישראל נ' גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע"מ), ואף ניתן בו צו ביניים האוסר את פרסום רשימת החברות עד להכרעה בערעור (בר"מ 4997/13 מדינת ישראל – רשות המיסים נ' גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע"מ (פורסם בנבו, 22.10.2013)).

7 ראו, למשל את העתירה מטעם התנועה למען איכות השלטון בישראל בסוגיית הטבות המס מכוח החוק לעידוד השקעות הון – בג"ץ 5093/10 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' משרד התעשייה המסחר והתעסוקה (ההליך תלוי ועומד נכון לינואר 2014) – שבה דרשה התנועה, בין היתר, ביטול מענקים שניתנו לחברות מתוקף החוק לעידוד השקעות הון, קביעת אמות מידה ברורות ושקופות למתן הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון, ניסוח נהלים ברורים ויצירת הליך שקוף לקבלת הטבות אלה, וכן איסוף המידע על החברות והמפעלים שזכו בהטבות לפי חוק זה.

לחלוקה מחדש של אמצעי-הייצור. כל אלה ורבים אחרים, הם יעדים של דיני המסים.<sup>8</sup>

אולם למרות התרחקות ההדרגתית של פקודת מס ההכנסה הישראלית ממקורה הבריטי, ולמרות הלגיטימיות המפוקפקת של השימוש בפקודה ככלי לשימור מעמדי, דומה כי טרם נוהל בישראל דיון ציבורי סדור בדבר מטרותיה של מערכת המס הישראלית – אלה הראויות כמו גם אלה שאינן ראויות – ובוודאי טרם התגבשה הסכמה ציבורית בנושא חשוב ומרכזי זה.<sup>9</sup> המאמר הנוכחי נועד למלא את החסר, ולו במעט, על ידי הנחת היסודות לדיון בהיר ונגיש במטרותיה של מערכת המס בישראל. כמו כן מבקש המאמר לבחון את האופן וההיקף שבהם מטרות אלה מקבלות ביטוי במדיניות המס הנהוגה בארץ.

**א. מטרותיה של מערכת המס**

ספרות המיסים המקובלת מציעה שלוש מטרות מרכזיות למערכת המס: (1) מימון תקציבי הממשלה; (2) חלוקה מחדש של משאבים (עושר) בחברה; (3) הכוונת התנהגות.<sup>10</sup> ניתן להציע

8 אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 434 (1993). ראו גם: שם, בעמ' 427 ("ייחודם של דיני המס, שהם מהווים אמצעי כופה, שעל פיו ניטל רכושו של הפרט ומועבר לרשות הכלל, וזאת כדי להגשים מטרות פיסקליות וחברתיות" – ההדגשה הוספה). באותו הקשר, לחיאור אופן פיתוחם של דיני המס הישראליים כך שיכללו שיקולי צדק ראו: David Glikberg, *The Judicial Taxation Revolution: From a Subject and Immigrant Society to a Mature Society – The Israeli Experience*, 4 BRIT. TAX REV. 553, 571 (2012). עם זאת, דומה שהדרך עוד ארוכה. ראו, למשל: דוד גליקסברג "רפורמות מס בישראל – דברים אחדים" רפורמות מס 1, 33 (דוד גליקסברג עורך, 2005) ("...רגישותה של החברה הישראלית לעיוותי מס, בהקשר של הצדק החלוקתי, היא קטנה יחסית, בהשוואה לערנותה הבולטת לגבי עיוותי מס בהקשר היעילות-כלכלי").

9 דיון סדור במטרותיה של מערכת המס מנוהל במדינות מפותחות אחדות, ובעיקר בארצות הברית, אם כי גם שם הוא נוטה להיות מבוזר בבחינת המטרות, להבדיל מדיון ממוקד במהותה של מערכת המס ובמטרותיה בראייה כוללת. לכתובה זרה בנושא ראו, למשל, Reuven S. Avi-Yonah, *Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes*, 1(1) ACCT. ECON. & L. 1 (2011); Reuven S. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation*, 60 TAX L. REV. 1 (2006); Joseph Bankman & Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 CALIF. L. REV. 1905 (1987); RICHARD A. MUSGRAVE, *THE THEORY OF PUBLIC FINANCE: A STUDY IN PUBLIC ECONOMICS* 3–27 (1959); Walter J. Blum & Harry Kalven, *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, 19 U. CHI. L. REV. 417 (1952); Clarence Heer, *Taxation as an Instrument of Social Control*, 42 AM. J. SOC. 484 (1937); Frederick N. Judson, *Public Purposes for which Taxation is Justifiable*, 17 YALE L.J. 162 (1908) לכתובה ישראלית בנושא ראו, למשל: יורם מרגליות "בחינת המלצות ועדת בן-בסט בראי מדיניות מיסים (Tax Policy)" מיסים יד(3) א-56, א-56 (להלן: מרגליות "בחינת המלצות"); יורם מרגליות "יישום חלקי ובעיית של מודל מס הכנסה שלילי בישראל" צדק חלוקתי בישראל 283 (מנחם מאוטנר עורך, 2000) (להלן: מרגליות "יישום חלקי"); יוסף משה אדרעי מבוא לתורת המסים: על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה 11–13 (2008); יחזקאל פלומין "מיסוי כמכשיר לעידוד צמיחה" מיסים ב(1) א-1 (1988); אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים: מסי הכנסה, עובון ושבח פרק 1 (1966).

10 MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 5. מרגליות מתאר את המטרה השלישית כ-*tax expenditures*. ראו: מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' א-56. במאמר זה, בתת-פרק 3א להלן, המטרה

מטרות ראויות אחרות למערכת המס, ולכן הצעתן של שלוש מטרות אלה אינה בלעדית, אלא אינסטרומנטלית.<sup>11</sup> עם זאת, שלוש המטרות המנויות לעיל עולות שוב ושוב בספרות המיסים בארץ ובעולם, ולכן סקירתן ובחינתן בהקשר המקומי יכולות לתרום למיקוד הדיון במטרותיה של מערכת המס הישראלית ולפיתוחו ברמה האופרטיבית-מעשית. ברי שיש קשר מורכב בין המטרות, המצביע על עצמאותן מזה ועל תלותן ההדדית מזה, שכן כל מטרה עומדת בפני עצמה מבחינת חשיבותה, אך מימושה יכול להעצים את המטרות האחרות או לחלופין לבוא על חשבונן.<sup>12</sup>

## 1. המטרה הראשונה – מימון תקציב הממשלה

### (א) כללי – היקפה של גביית המיסים בישראל ובעולם

מדינה אינה יכולה להתקיים מבלי לגבות מיסים, שכן בלעדיהם יהיו חסרים למדינה מקורות תקציביים שהכרחיים לעצם קיומה. על כן המטרה המקובלת והמיושמת ביותר של מערכת המס היא גביית כספים לצורך מימון תקציב הממשלה.<sup>13</sup> מטרה זו הוצבה ומוצבת בכל מבנה חברתי מוכר לאורך ההיסטוריה, ובמדינות ובתרבויות שונות ומגוונות.<sup>14</sup> בעולם המערבי השגת המטרה של מימון תקציב הממשלה משמעה גביית סכום ניכר של כספים באמצעות מערכת המס.<sup>15</sup> לדוגמה, לפי דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, בשנת 2012 הסתכמו הכנסות המדינה ממיסים בישראל בכ-218.1 מיליארד ש"ח.<sup>16</sup> משקלן של הכנסות המדינה ממיסים

- השלישית מוצגת באופן כללי יותר כ"רגולציה של המגזר הפרטי" או כ"הכוונת התנהגות". ראו גם: Avi-Yonah (2006), לעיל ה"ש 9, בעמ' 22–26.
- 11 ראו, למשל: מרגליות "יישום חלקי", לעיל ה"ש 9, בעמ' 286, ה"ש 16 ("מטרה רביעית וחשובה... היא מדיניות פסיקלית... אחד מתפקידי הממשלה הוא לשמור על רמת תעסוקה מלאה ועל יציבות מחירים. הממשלה יכולה לעשות זאת באמצעות מדיניות פסיקלית או מוניטרית").
- 12 השו: MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 5 ("There is no simple set of principles, no uniform rule of normative behavior that may be applied to the conduct of public economy. Rather, we are confronted with a number of separate, though interrelated, functions that require distinct solutions").
- 13 ראו, למשל, את הנתונים בדבר היקף ההכנסות ממיסים ובדבר הדומיננטיות של הכנסות אלה בעשור האחרון בקרב חברות ה-OECD, כפי שהם מתועדים באתר הארגון – OECD.StatExtracts, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.
- 14 מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' 56. השו, לדוגמה, לחברות קדומות, אשר פעמים רבות נגבו בהן מיסים על ידי נטילת תוצרת חקלאית במקום כסף.
- 15 לפי נתונים של ארגון ה-OECD, בשנת 2011 היוו המיסים הנגבים בישראל כ-70 אחוזים מסך הכנסות המדינה (כ-81 אחוזים, אם מחשיבים גם את תשלומי הביטוח הלאומי). לשם השוואה, בארצות הברית עמדה גביית המיסים בשנת 2011 על כ-70 אחוזים מסך הכנסות המדינה (כ-82 אחוזים, אם מחשיבים גם את תשלומי הביטוח הלאומי), ובדנמרק היא עמדה על כ-85 אחוזים מסך הכנסות המדינה (כ-90 אחוזים עם תשלומי הביטוח הלאומי). לפי נתוני ה-OECD, באותה שנה עמד ממוצע ההכנסות מגביית מיסים של המדינות החברות בארגון על כ-82 אחוזים (כ-89 אחוזים יחד עם תשלומי הביטוח הלאומי) מתוך סך הכנסותיהן. ראו: <http://dx.doi.org/10.1787/888932941557>, OECD National Accounts Statistics (database).
- 16 משרד האוצר – מינהל הכנסות המדינה דוח שנתי 2011–2012 (מס' 59) 9 (2013) [http://ozar.mof.gov.il/hachnasot/doch11-12/docs/Full2011\\_2012.pdf](http://ozar.mof.gov.il/hachnasot/doch11-12/docs/Full2011_2012.pdf) (להלן: דוח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012). הכנסות המדינה ממיסים כוללות את המיסים הנגבים על ידי רשות

ממשלתיים בשנה זו עמד על 23.5 אחוזים מהתוצר המקומי הגולמי (תמ"ג) בישראל.<sup>17</sup> כאשר בוחנים את כלל הכנסות המדינה ממיסים (לרבות תשלומים למוסד לביטוח לאומי ולרשויות המקומיות), נטל המס הישראלי לשנת 2012 עולה ל-31.6 אחוזי תוצר – ירידה של כאחוז תוצר אחד לעומת 2011.<sup>18</sup> בשנת 2011 היה נטל המס הישראלי גבוה מהנטל הממוצע במדינות ה-OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development), אשר עמד על 30.9 אחוזי תוצר.<sup>19</sup> מדובר בעלייה בנטל המס הכולל בהשוואה לשנת 2009, שבה עמד נטל המס בישראל על 31.4 אחוזי תוצר – כ-2.5 נקודות אחוז פחות מהממוצע בקרב מדינות ה-OECD.<sup>20</sup>

המיסים הישראלית ("מיסים ישירים" – מס הכנסה, מיסים על הוצאות שכר ומיסי נדל"ן; ו"מיסים עקיפים" – מע"מ, מכס, מס קנייה ומס בולים), למעט מע"מ על יבוא בטחוני, וכן את האגרות והקנסות הנגבים על ידי משרדי הממשלה. התשלומים הנגבים על ידי המוסד לביטוח לאומי והרשויות המקומיות אינם מובאים בחשבון במסגרת הערכות המנהל לגבי הכנסות המדינה ממיסים ומאגרות, אלא כלולים בפרק נפרד אשר דן בהכנסות הממשלה הרחבה. ראו: שם, ה"ש 2. מתוך סך הגבייה ב-2012, 107,218 מיליון ש"ח נגבו ממיסים ישירים, 105,424 מיליון ש"ח נגבו ממיסים עקיפים, ו-5,448 מיליון ש"ח נגבו באגרות. ראו: שם, בעמ' 13 (לוח א-2). הכנסות המדינה ממיסים ומתשלומי חובה אחרים התפלגו בשנת 2012 באופן הבא: 49.2 אחוזים ממיסים ישירים, 48.3 אחוזים ממיסים עקיפים ו-2.5 אחוזים מאגרות. ראו: שם, בעמ' 16 (לוח א-5).

17 שם, בעמ' 10. נתוני התוצר המקומי הגולמי משקפים את סך הסחורות והשירותים אשר יוצרו במדינה בשנה אחת, ומהווים מדד לגודלה של הכלכלה הלאומית. לפי נתונים אלה, בשנת 2012 עמדה גביית המיסים הממשלתיים בארץ על 23.5 אחוזים מכלכלת ישראל. אולם מנהל הכנסות המדינה מבחיר כי בשיעורי מס אחידים, דהיינו בניכוי שינויי חקיקה והתאמות אחרות, משקלן של הכנסות המדינה ממיסים ממשלתיים בשנת 2012 עמד על 23.3 אחוזי תוצר. ראו שם.

18 שם, בעמ' 42 (הדוח מוסיף כי בשנים 2010–2011 נרשמה עלייה מצטברת של 1.2 אחוזי תוצר לעומת השפל של שנת 2009). השוואה נחזית בנק ישראל, המצביעים על נטל מס בגובה 29 אחוזי תוצר בשנת 2012. בנק ישראל דין וחשבון 2012 פרק ו: "המגזר הציבורי תוצריו ומימונו", לוח ו-נ-1 (2013) <http://www.bankisrael.gov.il/he/NewsAndPublications/RegularPublications/Pages/DochApp2012/DochAppPartFUupdate2012.aspx> (להלן: דוח בנק ישראל 2012).

19 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 463. ראו גם: שם, בעמ' 471, המוסיף כי "על פי מדד זה, ישראל ממוקמת במקום ה-18 מבין 34 מדינות ה-OECD. בקצה העליון של הטבלה נמצאות דנמרק, שוודיה, צרפת ובלגיה עם נטל מס של כ-44–48 אחוזי תוצר. בקצה התחתון של הטבלה נמצאות ארה"ב, קוריאה, אוסטרליה ותורכיה עם נטל מס של כ-25–26 אחוזי תוצר וצ'ילה ומקסיקו עם נטל מס של כ-21 אחוזי תוצר ושל כ-19 אחוזי תוצר, בהתאמה". כן ראו: שם, בעמ' 477 (לוח יט-3) ו-478 (תרשים יט-2). חשוב לציין כי בפרסומי בנושאי מיסים, ארגון ה-OECD נוהג להציג ממוצעים לא משוקללים של חברות הארגון, כך שכל מדינה מקבלת משקל זהה, בלא התחשבות בהבדלים בגודל המדינות ובהיקף התמ"ג שלהן. לעומתו, מנהל הכנסות המדינה עורך את חישוביו על פי ממוצעים משוקללים לפי גודל התמ"ג. גישה זו נותנת משקל רב בהרבה למדינות כארצות הברית, לעומת חישוביו של ארגון ה-OECD. למתודולוגיית החישוב של המנהל ראו: שם, בעמ' 467. דוח המנהל מוסיף כי לפי חישוביו, אילו הובאו בחשבון הפרשות הפנסיה בחישוב נטל המס בישראל (כנהוג במדינות רבות אחרות), היו מיתוספות לנטל המס עוד כ-2.5 נקודות אחוז, והוא היה עומד בשנת 2011 על כ-35 אחוזי תוצר. זה לא המצב כיום, שכן הפרשות אלה הן לגופים פרטיים בישראל (ולא לממשלה). ראו: שם, בעמ' 471. אולם חשוב לציין כי לפי חישוביו של ארגון ה-OECD, נטל המס הממוצע בקרב מדינות ה-OECD (ללא שקלול) עמד בשנת 2011 על 34.1 אחוזי תוצר (ולא 30.9 אחוזים, כפי שמנהל הכנסות המדינה מחשב). לפי חישוב זה, נטל המס הישראלי היה דווקא נמוך (ולא גבוה) ממוצע ה-OECD באותה שנה. ראו את נתוני ה-OECD בהקשר זה בכתובת <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>.

20 דו"ח הוועדה לשינוי כלכלי חברתי 67, ה"ש 5 (2011) <http://www.teammanuel2011.org.il/general/fullreport> (להלן: דוח טרכטנברג).

**(ב) גביית מיסים בישראל – מתווה יורד**

המצב בישראל היה שונה באמצע שנות השמונים. באותה תקופה היה נטל המס הלאומי גבוה בכ-10 נקודות אחוז מהממוצע במדינות המפותחות.<sup>21</sup> אלא שמאז הופחת נטל המס הישראלי, והפער בין ישראל לבין המדינות המפותחות התהפך. למעשה, פער זה "לטובת" ישראל היה אמור אף להתרחב, שכן תוואי המיסים אשר תוכנן בישראל עד שלהי 2011 יישם מדיניות של הורדת שיעורי המס, ולכן שיעור המס הכולל היה אמור לצנוח עוד.<sup>22</sup> בה בעת, נטל המס בחלק ניכר מהמדינות המפותחות דווקא עלה, במטרה להקטין את גרעונותיהן ולמנוע משברי חוב.<sup>23</sup> דוח הוועדה לשינוי כלכלי חברתי (דוח ועדת טרכטנברג) מסביר:

בעשור האחרון חלו תמורות משמעותיות במדיניות המס בישראל שבאו לידי ביטוי בעיקר בהפחתות במיסוי הישיר. הכיוון של הפחתת שיעורי המס סומן בוועדת רבינוביץ (2002) שהמליצה על תוואי להורדת שיעורי מס ההכנסה... המלצות אלו תוקפו ב'תוכנית להבראת כלכלת ישראל', שאף האיצה את המתווה. בשנת 2004 הוחלט על הפחתת מס החברות מ-36% ל-30% במתווה הדרגתי עד 2007, אך כבר ב-2005 נקבע בהתאם להמלצות ועדת קפוטא-מצא כי מס זה יופחת עד ל-25% ב-2010. בנוסף נקבע בוועדה זו כי המס השולי על יחידים (כולל דמי ביטוח לאומי ומס בריאות) יופחת עד לשיעור של 44%. עם כינונה של הממשלה... ב-2009 הוחלט על מתווה נוסף של הפחתות מסים עד ל-2016, במסגרתו יופחת מס החברות עד לשיעור של 18% ומדרגות המס על יחידים יעודכנו כך ששיעור המס לבעלי הכנסות גבוהות יעמוד על 39%, לצד הפחתות ניכרות של שיעורי המס במדרגות ההכנסה הנמוכות יותר.<sup>24</sup>

גלי המחאה החברתית של קיץ 2011 והמלצות ועדת טרכטנברג שבאו בעקבותיהם, כמו גם השפעת המשבר הכלכלי העולמי וגרעונות מביית, הובילו לעצירתו של מתווה הפחתת המיסים של העשור האחרון. זאת ועוד, משלהי שנת 2011 חלה עלייה מסוימת בשיעורי המס הישיר והמס העקיף בארץ.<sup>25</sup> במקום שיעורי המס שתוכננו לשנת 2016 על פי החקיקה של 2009 – קרי: 18 אחוזי מס חברות, 39 אחוזי מס הכנסה על יחידים במדרגה העליונה ו-15.5 אחוזי מע"מ – משנת 2014 ואילך חלים שיעורי מס של 26.5 אחוזים על חברות, 50 אחוזי מס הכנסה על יחידים במדרגה העליונה ו-18 אחוזי מע"מ.<sup>26</sup>

21 שם, בעמ' 67.

22 שם.

23 שם.

24 שם, בעמ' 78 (דוח טרכטנברג מסביר כי מתווה זה של הפחתה במס נעשה משתי סיבות מרכזיות: עידוד צמיחת המשק ושמירה על תחרותיות).

25 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 42.

26 ס' 121 ו-126 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח התשכ"א 122 (להלן: הפקודה); צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין), התשס"ה–2005, ק"ת 913.

**(ג) תקציב הממשלה – מימון מוצרים ציבוריים**

המס, לשיעוריו, בתמהיל המיסים הרחב שהמדינה משיתה על תושביה, אמור לבנות את הבסיס הכלכלי עליו נשען תקציב הממשלה. תקציב זה מיועד לשמש ברובו למימון מה שמכונה בספרות הכלכלית-מיסויית "מוצרים ציבוריים" (public goods).<sup>27</sup> מוצר ציבורי מוגדר כמוצר שצריכתו על ידי האחד אינה מגבילה את יכולתו של האחר לצרוך אותו.<sup>28</sup> נוסף על כך, משסופק המוצר, צריכתו על ידי פרטים אחרים אינה מקימה עלויות נוספות.<sup>29</sup> דוגמה קלסית למוצר ציבורי היא מגדלור. כל האוניות בים נהנות מהאור שהמגדלור מפיק, והנאתה של אונייה אחת מאורו אינה שוללת או מייקרת את יכולת ההנאה של אונייה אחרת ממנו.<sup>30</sup> המדינה מספקת מוצרים ציבוריים רבים, כגון ביטחון ותשתיות חברתיות וציבוריות; כל האזרחים אמורים להיות מסוגלים ליהנות מהגנה על חייהם ועל רכושם, ומיכולתם להתקשר בחוזים ולהשתתף בחיים הפוליטיים, מבלי שהנאתו של האחד תמנע את הנאתו של האחר או תגדיל את עלויות הצריכה שלו.<sup>31</sup>

לא כמו מוצרים פרטיים, כגון מחשבים וטלפונים סלולריים, כוחות ההיצע והביקוש של השוק החופשי מתקשים לספק מוצרים ציבוריים במידה הנדרשת. הדבר נובע, בין היתר, מכך שמוצרים ציבוריים מתאפיינים בעלות גבוהה של הנחת תשתיות וכן בריחוק במקום ובזמן מהעדפותיהם של הפרטים.<sup>32</sup> לדוגמה, שמירה על רמה נאותה של ביטחון מחייבת השקעה ניכרת בתשתיות, כגון רכישת ציוד, סלילת כבישים, הצבת מיגון והכשרת משאבי אנוש. לעיתים קרובות גודלה של ההשקעה מקשה את סיפוקה באמצעות כוחות ההיצע והביקוש של השוק החופשי. יתרה מזו, בעיתות של ביטחון ושקט יחסי האזרחים עשויים לגמד את הצורך בהשקעה

- 27 ראו: MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 43–44, וכן Richard A. Musgrave, *A Multiple Theory of Budget Determination*, 17(3) FINANZARCHIV, N.F. 333 (1957); HARVEY S. ROSEN & TED GAYER, PUBLIC FINANCE 54–69 (9<sup>th</sup> ed., 2010); JOSEPH E. : ראוי למשל: STIGLITZ, ECONOMICS OF THE PUBLIC SECTOR 127–155 (3<sup>rd</sup> ed., 2000). לדיון מוקדם בנושא זה ראו: ADAM SMITH, THE WEALTH OF NATIONS 325 (4<sup>th</sup> ed., 1850).
- 28 ראו, למשל: ROSEN & GAYER, שם, בעמ' 54.
- 29 שם. בחברה קיימים סוגים שונים של מוצרים ציבוריים, כגון מוצרים ציבוריים טהורים ומוצרים ציבוריים מעורבים העונים רק על חלק מהתנאים בהגדרה של מוצר ציבורי (טהור). לפרשנות אחת של המושג "מוצרים ציבוריים" ראו, למשל: ROSEN & GAYER, לעיל ה"ש 27, בעמ' 54–55 (הדנים במוצרים ציבוריים טהורים ובמוצרים ציבוריים לא טהורים). ראו גם: Richard A. Musgrave, *Merit Goods*, in THE NEW PALGRAVE DICTIONARY OF ECONOMICS (Steven N. Durlauf & Lawrence E. Blume eds., 2<sup>nd</sup> ed., 2008) (המפתח קטגוריה נפרדת של מוצרים ציבוריים ערכיים (merit goods), אשר מובחנים ממוצרים ציבוריים טהורים וממוצרים פרטיים).
- 30 STIGLITZ, לעיל ה"ש 27, בעמ' 79–80.
- 31 בפועל מדיניות ממשלתית יכולה לפגוע בעיקרון זה – למשל, על ידי מתן שירותים מסוימים בהיקף או ברמה המשתנים מקבוצה לקבוצה באוכלוסייה. כך, לדוגמה, ייתכנו קצאת משאבים משתנה לכוחות משטרה לפי מיקומיהם, הספקת שירותי בריאות בהיקף משתנה לפי אזורים גיאוגרפיים או הנהגת סוגים נבדלים של חינוך לפי סוג האוכלוסייה.
- 32 ראו: מרגליות "יישום חלקי", לעיל ה"ש 9, בעמ' 287.



בביטחון. במקרה כזה, אם לא תיעשה השקעה הולמת בביטחון בעוד מועד, לכשיעלה איום אסטרטגי מוחשי ייתכן שלא יהיה אפשר להתגונן מפניו כראוי.<sup>33</sup> מוצרים ציבוריים מעוררים במיוחד את בעיית הטרמפיסט (free rider).<sup>34</sup> בעיית הטרמפיסט מהווה כשל שוק הקורה כאשר מוצרים מסופקים וקשה מאוד או אף בלתי אפשרי להגביל את צריכתם כך שיסופקו רק לאנשים אשר השתתפו במימנם. אדם רציונלי יעדיף להסתיר את העדפותיו למוצרים הללו – להצהיר, למשל, כי מוצרים ציבוריים אלה אינם נחוצים לו – ולחכות שאחרים יממנו את רכישתם, בידיעה שבעת סיפוקם יוכל גם הוא ליהנות מהם. אם כל האזרחים יתנהלו כך, מוצרים חיוניים – כגון ביטחון, חינוך, בריאות ותשתיות חברתיות וציבוריות אחרות – לא יסופקו או יסופקו במידה פחותה מהנדרש.<sup>35</sup> לכן מימון מוצרים ציבוריים באמצעות השוק החופשי הינו בעייתי. המדינה נאלצת אפוא להשתמש במערכת המס כדי לגבות תשלומי חובה אשר יאפשרו את מימנם של המוצרים הציבוריים.<sup>36</sup> יתרה מזו, לעומת חברות קדומות, אחריותה של המדינה למימון מוצרים ציבוריים רחבה לאין שיעור בעידן המודרני. במאה השנים האחרונות גדל מאוד חלקה של ההוצאה הממשלתית, בעיקר בתחומי החינוך, הרווחה, הבריאות והתשתיות. הסיבות לכך הן התרחבות הדמוקרטיה עם תום מלחמת העולם הראשונה, הגידול בצורכי הפיתוח והצמיחה הכלכלית, אשר עוררו ביקושים גוברים לשירותים אלה, אל מול כשלי שוק אשר מקשים את סיפוקם באופן פרטי.<sup>37</sup>

#### (ד) גביית מיסים בישראל – מדיניות של צמצום תקציבי והשפעתה על ההוצאה הציבורית והצמיחה בארץ

ככלל, התרחבות אחריותה של המדינה במימון מוצרים ציבוריים ניכרת גם במדינת ישראל. למעשה, עד שנות השמונים נקטו ממשלות ישראל מגוון רחב של שיטות ישירות ועקיפות

- 33 באופן דומה, אנשים צעירים ובריאים מתקשים להעריך נכונה את העדפותיהם בנושאים של חיסכון לפנסיה או ביטוח בריאות. מאוחר יותר, כאשר מתעורר הצורך במוצרים אלה (למשל, בעת פיטורים או מחלה), הם נעשים יקרים בהרבה או לא זמינים לעומת מצב שבו המוצרים מומנו כראוי מלכתחילה.
- 34 ROSEN & GAYER, לעיל ה"ש 27, בעמ' 63–64; STIGLITZ, לעיל ה"ש 27, בעמ' 130–131.
- 35 שקלו, למשל, את חיסון השפעת. תועלת החיסון ממשיה כאשר מרבית האוכלוסייה מתחסנת ולכן נגיף השפעת אינו יכול להתפשט בקרבה. אולם רבים נרתעים מלהתחסן (בשל אי-הנעימות הפיזית, חשש מתופעות לוואי ועוד). במקרה כזה הפרטים יכולים לומר לעצמם שאם שאר האנשים יתחסנו, די יהיה בכך למנוע את התפשטות השפעת והדבקת האחרים. אולם אם פרטים רבים ינהגו לפי קו מחשבה זה, היקף המחוסנים יהיה מצומצם, מה שיאפשר לנגיף השפעת להתפשט בקלות.
- 36 השוו: MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 9–10 (Consider, for instance, such items as a flood-control project, the more general benefits of which accrue to an entire region; a sanitary campaign that raises the general level of health throughout an area; expenditures for the judiciary system that secure internal safety and enforce contractual obligations; or protect against foreign aggression. All these contribute to the welfare of the whole community. The benefits resulting from such services will accrue to all who live in the particular place or society where the services are rendered. Some may benefit more than others, but everyone knows that his benefit will be independent of his particular contribution. The government must step in, and compulsion is called "for").
- 37 יוסף זעירא ואח' גודלה הרצוי של הממשלה – בין כלכלה לפוליטיקה 6–8 (2009) <http://www.idi.org.il/media/הממשלה.pdf>

להבטחת רמה גבוהה של פעילות כלכלית, פיתוח תעשייתי ותעסוקה מלאה לאוכלוסייה היהודית. בכך ביקשו הממשלות לספק את הצרכים שנלוו לקליטת העלייה וכן צרכים לאומיים אחרים. המדינה שלטה בהקצאת משאבים כלכליים חשובים, כגון קרקע ומשאבי טבע אחרים, וכן בתהליכים של גיוס הון והקצאתו, בסחר חוץ, בדפוסי ההשקעות, בעיצוב שוק העבודה וניהולו, ובדפוסי שילובן של אוכלוסיות מוגדרות במגזרים שונים של שוק העבודה.<sup>38</sup> בעשרים וחמש השנים הראשונות לקיומה של המדינה גדל התוצר המקומי הגולמי בישראל במהירות רבה, וכלכלתה צמחה בשיעורים גבוהים.<sup>39</sup>

בשנת 1967, לאחר מלחמת ששת הימים, החלו הוצאות הביטחון לעלות במידה ניכרת, עד אשר הגיעו לשיאן בתקופה שלאחר מלחמת יום הכיפורים, בשנים 1973–1985. עקב זאת טיפסו ההוצאות הציבוריות לגובה של 75 אחוזי תוצר. רמה זו נחשבת גבוהה מדי, שכן מבחינה מעשית, כמו גם מבחינה פוליטית, יש גבול ליכולת לגבות מיסים מהציבור. במקרה כזה המיסים הנגבים אינם מסוגלים לכסות את הוצאות הממשלה.<sup>40</sup> התוצאה הייתה גידול בגירעון הלאומי, עלייה ברמת החוב וקפיצה חדה באינפלציה, שהגיעה לאחר 1983 לשיעור שנתי של יותר מ-400 אחוזים.<sup>41</sup>

משבר זה הביא לידי שינוי מהותי במדיניות הממשלתית, אשר פנתה לצמצום ההוצאה הציבורית בד בבד עם הפחתה במיסים הישירים. השינוי החל בשנת 1985 עם אימוץ "תוכנית הייצוב הכלכלית" על ידי ממשלת האחדות הלאומית של מפלגות העבודה והליכוד. תוכנית זו הצליחה להשיג את היעדים שנקבעו לטווח הקצר: ירידה באינפלציה ובגירעון הלאומי ושיפור במאזן התשלומים ("קונסולידציה פיסקלית").<sup>42</sup> אולם תוכנית זו גם הניחה את היסודות לצמצום מעורבותה של המדינה בתהליכים חברתיים ולהרחבת הפרטה של המשק (מה שכונה "מדיניות הליברליזציה").<sup>43</sup> בבסיס השינוי המתואר מונחת תפיסת עולם אשר מבקשת לצמצם את תפקידה של הממשלה בחברה, ואשר גורסת כי יש להקטין את נטל המס למינימום כדי לעודד פעילות עסקית ומשום שההכנסות אינן נדרשות עוד למדינה המבקשת לרסן את ההוצאה הציבורית.<sup>44</sup>

38 דניאל ממן וזאב רוזנהק בנק ישראל – כלכלה פוליטית בעידן ניאוליברלי 45–46 (2009).  
 39 יוסף זעירא ומישל סטרבצינסקי "מחזוריות המדיניות הפיסקלית בישראל" סקר בנק ישראל 80, 43, 48 (2007) [http://www.bankisrael.gov.il/deptdata/mehkar/seker80/surv80\\_2.pdf](http://www.bankisrael.gov.il/deptdata/mehkar/seker80/surv80_2.pdf); ירון זליכה "העשור האבוד השני והלקחים ממנו" הרבעון הישראלי למיסים לב(125) 7 (2006) <http://ozar.mof.gov.il/museum/hebrew/01-125.pdf>.  
 40 זעירא ואח', לעיל ה"ש 37, בעמ' 18.  
 41 זעירא וסטרבצינסקי, לעיל ה"ש 39, בעמ' 48–50; ממן ורוזנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 47.  
 42 ממן ורוזנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 70–85; דוד ברודט "תוכנית הייצוב – מאז ועד היום" *The Marker* 1.7.2005 (1.311335) [www.themarker.com/markets/1.311335](http://www.themarker.com/markets/1.311335).  
 43 דן גלעדי "כלכלת ישראל: טיפול בהלם – הייצוב והצלחתו: 1985–1989" כלכלת ישראל: התפתחות, מאפיינים, מדיניות (1998) <http://lib.cet.ac.il/Pages/item.asp?item=4129> (1998); ברודט, לעיל ה"ש 42; זאב רוזנהק ומיכאל שלו "המשבר של הקפיטליזם הפיננסי: סיכוי למדינת הרווחה?" ישראל והמשבר העולמי: אפשר גם אחרת 52 (שלמה סבירסקי ודני פילק עורכים, 2009) <http://tinyurl.com/cdevdg9>.  
 44 מדיניות זו ידועה בכינוי "הרעב את הבהמה". הכינוי מתייחס לצמצום כפוי של גודל הממשלה ("הרעבת הבהמה") על ידי הפחתות במיסים. לדיון ברקע לכינוי ובהתפתחותו ראו: Bruce Bartlett, "Starve the Beast": *Origins and Development of a Budgetary Metaphor*, 12(1) INDEPENDENT REV. 5 (2007). מבחינה אמפירית אין הוכחות לכך שאסטרטגיה זו של הרעבת הבהמה אכן מצליחה. יתרה מזו, נתונים מצביעים על מגמה הפוכה: קיצוץ במיסים מוביל לעלייה בהוצאות הממשלתיות

במסגרת מדיניות הקונסולידציה הפיסקלית שהונהגה, הפחיתו ממשלות ישראל עוד ועוד את נטל המס, והתוצאה היא ירידה מתמשכת בהיקף הכנסות המדינה ממיסים: סך תקבולי המס יחסית לתוצר המקומי הגולמי בישראל בשנת 1986 היה 43 אחוזים, ואילו בשנת 2012 עמדו התקבולים על 31.6 אחוזי תוצר בלבד, <sup>45</sup> אף שבמדינות רבות הם עומדים על יותר מ-40 אחוזי תוצר (למשל, בהולנד ובשוודיה – יותר מ-47 אחוזים; ואילו בבלגיה, באיטליה, בפילנד, בנורווגיה, בצרפת ובאוסטריה – בסביבות 43 אחוזים).<sup>46</sup>

התוצאה הישירה של צמצום נטל המס והירידה בהיקף הכנסות המדינה ממיסים היא שבידי הממשלות נותרים פחות ופחות תקציבים להשקעה בתשתיות ובמוצרים ציבוריים.<sup>47</sup> לפי נתוני בנק ישראל, אף שבמהלך השנים צמחה הכלכלה הישראלית והיה גידול מתמיד בתוצר, <sup>48</sup> קטנה ההוצאה הציבורית מרמה של יותר מ-50 אחוזים מהתוצר המקומי הגולמי בשנות התשעים לרמה של 39 אחוזים מהתוצר בשנת 2012.<sup>49</sup> זוהי רמה נמוכה מהממוצע בקרב המדינות המפותחות, שעמדה בשנת 2009 על 46 אחוזים מהתוצר.<sup>50</sup> למעשה, ברוב מדינות ה-OECD חל גידול ממוצע של 4.3 אחוזי תוצר בהוצאה הממשלתית משנת 2000 עד לשנת 2009.<sup>51</sup> יתרה מזו, ישראל היא המדינה היחידה מבין הארצות המפותחות שבה ירדו הוצאות הממשלה לנפש בין השנים 2001 ו-2011 (בשיעור של 0.1 אחוז), בשעה שבכל יתר מדינות ה-OECD עלו בשנים אלה הוצאות הממשלה לנפש בשיעור ממוצע של 2.2 אחוזים.<sup>52</sup>

ובגירעון התקציבי, ובסופו של דבר לעלייה במיסים. ראו, למשל, שם, בעמ' 13–15. כן ראו: שם, בעמ' 20 “Although the starve-the-beast theory still has adherents, even among reputable economists, the growth of spending and deficits even in the face of large tax cuts has worn down at least some of its former supporters. There is now a growing fear among such people that the ultimate result of relying on starving the beast to support tax cuts may be to make future tax increases inevitable. Whether, on balance, taxpayers are ultimately better off than they would have been without the tax cuts remains to be seen, but there is at least a reasonable chance that they will be worse off”) למחקר אמפירי בנושא, ולמסקנות נוקבות יותר שלפיהן לא נמצאו עדויות לכך שקיצוץ במיסים מוביל לשמרנות ממשלתית בהוצאותיה, ראו: Christina D. Romer & David H. Romer, *Do Tax Cuts Starve the Beast? The Effect of Tax Changes on Government Spending*, BROOKINGS PAPERS ON ECONOMIC ACTIVITY 139 (2009).

- ראו לעיל ה"ש 18 והטקסט שלידה. 45
- אפשר גם אחרת - מתווה לכינונה של חברה מתוקנת - המחאה החברתית 2011 שער רביעי - ועדת כלכלה: שינוי כיוון 124 (יוסי יונה ואביה ספיבק עורכים, 2012) <http://www.fes.org.il/src/File/EfsharAcheretCoverandBookcompressed.pdf> (להלן: דוח ועדת ספיבק-יונה). ראו גם: לעיל ה"ש 19. 46
- בנק ישראל דין וחשבון 2011 244–230 (2012) [http://www.boi.org.il/he/newsandpublications/regularpublications/pages/heb\\_doch11h.aspx](http://www.boi.org.il/he/newsandpublications/regularpublications/pages/heb_doch11h.aspx) (להלן: דוח בנק ישראל 2011). 47
- הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה חשבונות לאומיים 68 (לוח 17) (2013) [http://www.cbs.gov.il/publications13/1514/pdf/h\\_print.pdf](http://www.cbs.gov.il/publications13/1514/pdf/h_print.pdf). 48
- דוח בנק ישראל 2012, לעיל ה"ש 18, לוח ו-נ-2. 49
- OECD, *General Government Expenditures, in GOVERNMENT AT A GLANCE 2011* 64 (2011), <http://www.oecd.org/inclusive-growth/Government%20at%20a%20Glance%202011.pdf>. 50
- שם. 51
- OECD, *General Government Expenditures, in GOVERNMENT AT A GLANCE 2013* 74 (2013), [http://www.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2013\\_gov\\_glance-2013-en](http://www.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2013_gov_glance-2013-en) (להלן: *General Government Expenditures 2013*). 52

כאשר מביאים בחשבון את ההוצאות הגבוהות הכרוכות בשמירה על הביטחון בישראל, מתברר שנשאר תקציב מצומצם בהרבה להשקעה בצרכים האחרים של תושבי המדינה.<sup>53</sup> אכן, ההוצאות האזרחיות של מדינת ישראל עמדו בשנת 2011 על 32.3 אחוזי תוצר בלבד.<sup>54</sup> בהשוואה בין-לאומית של הוצאות הממשלה יחסית לתוצר, שנערכה בשנת 2006, מוקמה ישראל במקום ה-19 מבין 34 המדינות המפותחות שהוצאתן על שירותים ציבוריים נמוכה יחסית.<sup>55</sup>

כאשר בוחנים את מימוש הזכויות החברתיות של תושבי ישראל, מיקומה של ישראל נמוך עוד יותר: לפי מדדי ה-OECD, ישראל ממוקמת במקום ה-28 מבחינת גודל ההוצאה על בריאות, קצבאות, פנסיות ושאר השירותים החברתיים כאחוז מהתמ"ג.<sup>56</sup> בעוד ממוצע ההוצאות הסוציאליות במדינות המפותחות עמד בשנת 2007 על 19.3 אחוזים מהתוצר, בישראל עמדו הוצאות אלה על 15.5 אחוזים בלבד. בשעה שבקרב מדינות ה-OECD עלתה הוצאה זו בשני אחוזים בשנים 1982–2007, בישראל היא ירדה בתקופה זו באחוז אחד יחסית לתוצר, שדווקא עלה.<sup>57</sup>

לפי מחקר של מרכז טאוב, ההשקעות החברתיות הנמוכות גרמו לרמה ירודה של תשתיות ההון האנושי והפיזי במדינה, ותוצאתה של זו היא פיריון עבודה נמוך. בין היתר המחקר מצביע על רמתם הנמוכה של הישגי התלמידים בישראל, המולידה תשתית כללית של הון אנושי ברמה נחותה בהשוואה למדינות מפותחות אחרות, על תשתית התחבורה שהוזנחה שנים רבות, על הביורוקרטיה הממשלתית המסורבלת ועל חוסר התחרות בישראל כגורמים המרכזיים לרמת הפיריון הנמוכה בישראל.<sup>58</sup> זאת ועוד, במרוצת השנים ירדה ההשקעה המקומית הגולמית – המבטאת רכישת הון, לרבות ציוד, מכונות, מבנים והשקעות בבנייה – מכ-28 אחוזי תוצר

53 תקציב הביטחון לשנת 2010, למשל, שהסתכם ב-53.24 מיליארד ש"ח, היווה 15.6 אחוזים מתקציב המדינה ו-6.7 אחוזים מהתמ"ג. הוצאות ביטחון נוספות, שאינן כלולות במניין זה, כגון השירות הסדיר, הגנת העורף, אבטחה, נדל"ן ומלאי חירום, מעלות את משקלן של הוצאות הביטחון בתוצר לקרוב ל-12 אחוזים מהתוצר. בהשוואה למדינות אחרות, מדובר בהוצאות ביטחון מן הגבוהות בעולם. גם כאשר מביאים בחשבון את הוצאות הביטחון העיקריות בלבד, ההוצאה בישראל היא פי שניים עד פי שישה מההוצאות במדינות מתועשות אחרות. כך, למשל, מדינות מערב אירופה מוציאות 1–3 אחוזים מהתמ"ג על ביטחון, וארצות הברית, אשר הוצאות הביטחון שלה הן הגבוהות בתבל (במספרים מוחלטים), מוציאה פחות מישראל באופן יחסי: רק 4 אחוזים מהתוצר מוקדשים לתקציב הביטחון. ראו: שמואל אבן "במורד הנטל – הוצאות הביטחון בישראל: נתונים ומשמעויות" עדכן אסטרטגי 12(4) 35, 37, 47 (2010); <http://d26e8pvoto2x3r.cloudfront.net/uploadimages/Import/%28FILE%291266831113.pdf>, (2010) דוח ועדת ספיבק-יונה, לעיל ה"ש 46, בעמ' 129; מוטי בסוק "ההוצאה על ביטחון בישראל ירדה ל-6.3% מהתמ"ג – אך נשארה מהגבוהות בעולם" *The Marker* (1.7.2011) <http://www.themarker.com/news/1.663193>.

54 ההוצאות האזרחיות הן כל ההוצאות שאינן הוצאות ביטחון, ובכלל זה הוצאות על שירותים חברתיים, שירותים ציבוריים כלליים, שירותים כלכליים, שירותים קהילתיים, שמירה על הסדר הציבורי, שמירה על איכות הסביבה ועוד. דוח בנק ישראל 2011, לעיל ה"ש 47, בעמ' 242–243.

55 זעירא ואח', לעיל ה"ש 37, בעמ' 28–29.

56 OECD, SOCIETY AT A GLANCE 2011 – OECD SOCIAL INDICATORS 75 (2011), [http://www.cite.gov.pt/pt/destaques/complementosDestqs/Society\\_Glance\\_2011.pdf](http://www.cite.gov.pt/pt/destaques/complementosDestqs/Society_Glance_2011.pdf).

57 שם.

58 מרכז טאוב דוח מצב המדינה – חברה, כלכלה ומדיניות 2013 94–98 <http://taubcenter.org.il/> <http://index.php/featured-publication/state-of-the-nation-2013/lang/he>

בראשית שנות השבעים לפחות מ־20 אחוזים כיום. רמה זו נמוכה יחסית, במיוחד לנוכח צורכי המשק בתחום התשתיות, וכן בהשוואה למדינות המפותחות, שברובן ההשקעה הגולמית גבוהה מזו שבישראל.<sup>59</sup>

אין זה מפתיע אפוא שכלכלת ישראל צמחה בעשור האחרון פחות מכלכלתן של מדינות רבות אחרות. למשל, מראשית שנות האלפיים ועד 2011 הצטיינה סין בגידול הניכר ביותר בתוצר המקומי הגולמי לנפש, עם גידול שנתי ממוצע של כ־10 אחוזים.<sup>60</sup> גם הודו גדלה בקצב מהיר של 6.2 אחוזים לשנה בממוצע.<sup>61</sup> בישראל, לעומת זאת, הסתכם הגידול השנתי הממוצע בתוצר לנפש בשנים 2001–2011 בכ־1.6 אחוזים בלבד.<sup>62</sup> לפי דוח של מנהל הכנסות המדינה, בשנת 2011 עמד התמ"ג (במונחי כוח קנייה) על כ־28,900 דולר, המהווים כ־60 אחוזים מרמתו בארצות הברית.<sup>63</sup> מדד זה ממקם את רמתו של התמ"ג במדינת ישראל (במונחים של כוח קנייה) במקום ה־23 מבין 34 מדינות ה־OECD. התמ"ג בישראל גבוה רק מזה של מדינות מזרח אירופה, טורקיה, צ'ילה, מקסיקו, יוון ופורטוגל.<sup>64</sup> יתרה מזו, מיקומה של ישראל בקרב מדינות ה־OECD, במונחי תמ"ג, לא השתנה באופן מהותי במהלך שלושת העשורים האחרונים.<sup>65</sup> שלמה סבירסקי ואתי קונור־אטיאס מסבירים:

59 שם, בעמ' 72–73. השוו לנתונים בדוח של מרכז אדוה: שלמה סבירסקי ואתי קונור־אטיאס תמונת מצב חברתית 2012 6 (מרכז אדוה, 2012) <http://www.adva.org/default.asp?pageid=1001&itmid=714> (להלן: דוח אדוה 2012). הדוח מסביר כי במהלך העשור האחרון עמדה ההשקעה בנכסים קבועים בישראל על 18.0 אחוזי תמ"ג בממוצע, בעוד הממוצע בקרב מדינות האיחוד האירופי, למשל, עמד על 20.1 אחוזים. אכן, "ההבדלים המספריים אולי אינם נראים גבוהים במיוחד, אלא שצפוי היה כי ישראל, השואפת להגיע לרמת תמ"ג לנפש דומה לזו של ארצות אירופה, תשקיע יותר מהן. ההשקעות בסין ובהודו גדולות פי שניים ואף יותר, אבל גם ארצות שהחלו את מסע הפיתוח קודם לכן, כדוגמת קוריאה, הנמנית עם מועדון עשרים הארצות העשירות ביותר (G 20) או טייוואן, משקיעות יותר מישראל" (שם). דוח אדוה 2012, שם, בעמ' 5.

60 שם (הדוח מבהיר כי "הודו וסין הן הבולטות שבין ארצות דרום מזרח אסיה, שרבות מהן מצטיינות בשיעורי צמיחה גבוהים. אזור נוסף שבו נרשמו שיעורי צמיחה גבוהים הוא אירופה המזרחית, המיוצגת כאן על ידי פולין, עם שיעור גידול שנתי ממוצע של 4.2% בתמ"ג לנפש").

61 שם. גידול זה אומנם גבוה מהגידול במדינות רבות אחרות, כגון ארצות הברית, שבה הגידול השנתי הממוצע היה בשיעור של 0.7 אחוזים, וגרמניה, שבה נרשם גידול שנתי ממוצע של 1.2 אחוזים בתמ"ג לנפש. אלא שבארצות מבוססות אלה התמ"ג לנפש גבוה מלכתחילה בהרבה מזה של ישראל, ועומד כיום על כ־44,000 דולר בגרמניה ועל כ־48,000 דולר בארצות הברית, לעומת כ־31,000 דולר בישראל. אם ישראל שואפת להגיע לאיכות החיים של ארצות הברית וגרמניה, במונחים של תמ"ג לנפש, על כלכלתה לצמוח בקצב מהיר מכלכלתן של מדינות אלה ובמשך זמן רב. אולם נכון לעשור האחרון, לא זה המצב. ראו: דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 4–5 (הדוח מסביר כי ישראל העלתה את שיעורי הצמיחה במהלך השנים 2004–2008, כאשר התמ"ג לנפש צמח בשיעור ממוצע של 2.8 אחוזים, אולם בתקופת האינפלציה השנייה – 2001–2003 – דווקא הצטמק התמ"ג לנפש, בשיעור שנתי ממוצע של 1.3 אחוזים, ובשנת 2009, עקב המשבר הפיננסי העולמי, הוא קטן שוב בשיעור של 0.7 אחוזים, מה שהוריד את הממוצע בשנים 2001–2011 לשיעור של 1.6 אחוזים בלבד). ראו: נתונים עדכניים בדוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 479 (תרשים יט-3).

62 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 469.

63 שם, בעמ' 469 וכן בעמ' 476 (לוח יט-2).

64 שם.

צמיחה מתחילה בהשקעות: הקמת בניין למפעל, רכישת מכונות וציוד, הכשרת העובדות והעובדים. ההשקעה יוצרת מקומות עבודה ומעצבת את תנאי ההעסקה של העובדים. והנה, הנתונים מראים כי ההשקעות בישראל (בנכסים קבועים) הן נמוכות יחסית לארצות העשירות וכי רמתן נמוכה למרות שאין כיום מחסור במשאבים פיננסיים מקומיים.<sup>66</sup>

הסיבות האפשריות לשיעור הנמוך יחסית של השקעות בנכסים קבועים בישראל הן מגוונות, וכוללות, למשל, את אי-היציבות הכלכלית בארץ עקב הסכסוך המתמשך עם הפלסטינים והמתחות עם המדינות השכנות.<sup>67</sup> לעומת זאת, הגידול הניכר במשאבים הפיננסיים המקומיים בישראל מעלה תהיות בדבר השימוש שנעשה בגידול זה. בין 2001 ל-2009 גדלו כלל הנכסים הפיננסיים בישראל – אלה שבידי הציבור ואלה שבידי הממשלה והבנקים – בשיעור של 73 אחוזים, לעומת גידול של 25 אחוזים בלבד בנכסים הקבועים.<sup>68</sup> לפיכך יש הטוענים כי במקום שהגידול במשאבים הפיננסיים המקומיים יופנה לטובת הרווחה הריאלית שהציבור הישראלי כולו נהנה ממנה, הוא הופנה ליצירת עוד כסף.<sup>69</sup> כפי שיודגם בחלקו השני של המאמר, תהליך זה אולי מועיל למיעוט באוכלוסייה, אך לא לרובה.

#### (ה) מימון תקציב הממשלה – ספקות בעניין מדיניות המס הישראלית

הנתונים שצוינו לעיל מעלים ספקות בדבר מדיניות הצמיחה של ממשלות ישראל בעשור האחרון – מדיניות אשר עיצבה את מערכת המס בארץ ככלי המסתמך על המגזר העסקי כמנוף העיקרי לצמיחה, פעמים רבות על חשבון רווחתו של כלל הציבור. כך, מדיניות המס שהונהגה מתמקדת בעידוד צמיחתו של המגזר העסקי, בין היתר באמצעות צמצום הוצאות הממשלה והשקעותיה, מחד גיסא, והפחתת שיעורי מס ההכנסה המוטל על יחידים, ובעיקר על חברות, מאידך גיסא. עם זאת, ספק אם צמיחה של המגזר העסקי, גם אם הושגה במידה הנדרשת, יכולה לתת מענה לצרכים המגוונים והמורכבים של החברה הישראלית. במיוחד אין ודאות לגבי הנחתה של התפיסה המקרו-כלכלית הגורסת כי הפתרון למצוקות חברתיות טמון בצמיחה כלכלית אשר פירותיה יחלחלו לכל שכבות האוכלוסייה (trickle-down effect).<sup>70</sup> הנתונים

66 דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 6. ראו גם: שם, בעמ' 6-8 (הדוח מדגיש בעיה נוספת של ההשקעות בישראל, והיא ריכוזן בענפי משק מעטים בלבד, במיוחד בענף ההיי-טק, אשר מעסיק לא יותר מ-10 אחוזים מכוח העבודה בישראל, לרוב צעירים בעלי השכלה אקדמית העובדים במרכז הארץ. ריכוזיות זו מותירה חלקי משק אחרים, במיוחד את התעשיות הטכנולוגיות המסורתיות, במצב מתמשך של חוסר יציבות, רווחיות נמוכה ושכר נמוך). השוו: זעירא ואח', לעיל ה"ש 37 (הסבורים כי טרם נמצא קשר ישיר בין השקעה בתשתיות לבין צמיחה).

67 ראו, למשל, דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 4-5.

68 שם, בעמ' 6 ("בין 1995 ל-2010 גדל סך הנכסים הפיננסיים שבידי הציבור (פקדונות בנק, ניירות ערך, חסכון פנסיוני וביטוח חיים) בלמעלה מפי 3, מ-866 מיליארד ש"ח ל-2.6 טריליון ש"ח (במחירי 2010)").

69 שם, בעמ' 6.

70 ראו, למשל: JOHN LOCKE, CONCERNING CIVIL GOVERNMENT, SECOND ESSAY (1690), *reprinted in*: 35 GREAT BOOKS OF THE WESTERN WORLD 34 ch. V, §§ 42-43 (Mortimer J. Adler ed., 6<sup>th</sup> prtg. (1996)).

האמפיריים בארץ ובעולם עומדים בניגוד לתפיסה האמורה, ומצביעים, בין היתר, על פערים כלכליים ניכרים בחברה, רמות עוני גבוהות וקשיחות בחלוקת העושר בין העשירונים, וכל זאת לצד צמיחה ניכרת של הכלכלה הישראלית ורווחה הולכת וגדלה של שכבה צרה במעלה סולם ההכנסות.<sup>71</sup>

למען הסר ספק, צמצום הגירעון הלאומי אינו מחייב נטל מס קל בשילוב רמה נמוכה של הוצאות, כפי שהשתקף ממדיניות הממשלה בעשור האחרון. כל עוד ההפרש בין הגירעון לבין התוצר נמוך, רמת החוב הלאומי יכולה להישמר נמוכה. איזון זה עשוי להיות מושג, למשל, גם באמצעות נטל מס כבד אשר מממן את ההוצאה הציבורית הרצויה.<sup>72</sup> לעומת זאת, מתווה מס יורד הוא לרוב תוצר של תפיסה כלכלית-מדינית הרואה במגזר הציבורי עול הכרחי שיש לצמצמו ככל האפשר לצורך פריחה של המגזר הפרטי-עסקי וביסוס עליונותו.<sup>73</sup> עם זאת, ככלל, צמצום נטל המס מפחית את הכנסות המדינה, ובכך מגדיל את הגירעון התקציבי. למעשה, ברוב המדינות המפותחות כשליש בלבד מאובדן ההכנסות הנובע מהפחתות מיסים חוזר לקופת המדינה בשל פעילות כלכלית מוגברת או עלייה בהיקף הציות לחוקי המס. כלומר, כל שקל של הפחתת מיסים מגדיל את הגירעון התקציבי בכ-67 אגורות בממוצע.<sup>74</sup>

לסיכום, כדי שמערכת המס תשיג את המטרה של מימון תקציב הממשלה ברמה הדרושה לפיתוח ציבורי נאות, יש לקבוע מדיניות מס שתבטיח רמה מספקת של הכנסות למדינה. המחאה החברתית של קיץ 2011 התבססה על התחושה הציבורית שרמת התשתיות הציבוריות בארץ, כגון חינוך ודיור, אינה מספקת. כדי לשנות זאת נחוצה השקעה ממשלתית בכמה תחומים, שמקור המימון העיקרי לה הוא מיסים. לכן, כאשר הגירעון גדול, הגדלת ההוצאה הציבורית אינה יכולה להיות מלווה לאורך זמן בהפחתות מיסים. למעשה, הסקירה שהובאה לעיל מצביעה על כך שככל שתימשך מדיניות הפחתת המיסים בישראל, כן תפחת יכולתה של הממשלה לספק

71 ראו לעיל ה"ש 48 וכן להלן ה"ש 83-106 והטקסט שליידן.

72 ראו, למשל, דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 81. כיום טווח ההשקעה הממשלתית מתחיל ב-35 אחוזים מהתוצר במדינות שבהן התערבות הממשלה מצומצמת, כגון ארצות הברית, אוסטרליה ושווייץ, ומסתיים ב-55 אחוזים מהתוצר במדינות שבהן הממשלה מעורבת יותר, כגון מדינות מערב אירופה. במדינות שבהן ההוצאה גבוהה יותר סביר שנטל המס יהיה גם הוא גבוה יותר, כדי שיהיה אפשר לממן את ההוצאה. ראו: *General Government Expenditures 2013*, לעיל ה"ש 52, בעמ' 75.

73 ראו לעיל ה"ש 44 והטקסט שלידה.

74 דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 81. הדוח מבהיר כי למרות הפחתות המס בישראל, הצטמצם הגירעון בהדרגה עד 2007, "ראשית משום שתהליך הקטנת ההוצאות היה חריף יותר בשנים אלה על רקע אימוץ המגבלה על ההוצאה התקציבית והחלטות ספציפיות על הקטנה מתמשכת של סעיפי הוצאות שונים שהתקבלו ב-2002 ו-2003 (למשל, קצבאות הילדים). שנית, בין 2004 ל-2008 נהנתה ישראל מצמיחה גבוהה ורצופה של כחמישה אחוזים בשנה. תקופות שגשוג מתאפיינות לעיתים קרובות בגביית מסים שעולה בקצב גבוה משיעור הצמיחה, מה שמוותר 'מרווח' להורדת מסים מבלי שחלקם בתוצר קטן" (שם, בעמ' 82). חשוב לציין כי לא נטען שיש להכביד את נטל המס ללא מעצורים כדי לממן כל הוצאה תקציבית שהיא. מיסים מהווים נטל ברור על האזרחים, ויש לנהוג בהם במשורה ובשקול דעת. אך אין גם לבטל את הצורך הממשי בגביית מיסים בכלל, ובמדינה המודרנית בפרט. על הצורך הגובר במימון ציבורי במדינה המודרנית ראו, למשל: James R. Hines, Jr. & Lawrence H. Summers, *How Globalization Affects Tax Design*, in 23 TAX POLICY AND THE ECONOMY 123 (Jeffrey R. Brown & James M. Poterba eds., 2008); Dani Rodrik, *Sense and Nonsense in the Globalization Debate*, 107 FOREIGN POL'Y 19, 27 (1997).

לתושביה את רמת השירותים הקיימת, לא כל שכן לשפרה. השאלה החשובה כעת היא מהם הלקחים המתבקשים לגבי מדיניות המס העתידית של מדינת ישראל. ברי כי הפתרון למצב אינו יכול להיות הפחתת ההוצאה הציבורית במידה שתסכן את התשתיות האנושיות והפיזיות בארץ. גישה כזו תביא לידי פגיעה באפשרויות המימון של השירותים האזרחיים והחברתיים בישראל, לרבות בהשקעות שנועדו להבטיח את הצמיחה הכלכלית של המדינה ושל כלל תושביה. כדי להבטיח את שגשוגה של המדינה, מערכת המס יכולה לא רק להבטיח מימון נאות של תקציב הממשלה, אלא גם לקבוע את מקורות המימון ואת דרכי המימון באופן שיקדמו מטרות חברתיות וכלכליות. שני התת-פרקים הבאים של המאמר מרחיבים את יריעת הדיון ומציגים שתי מטרות אפשריות נוספות למערכת המס: חלוקה מחדש של משאבים בחברה (צדק חלוקתי) ושימוש רגולטורי במערכת המס כדי לכוון (לעודד או לדכא) את פעילותו של המגזר הפרטי (הכוונת התנהגות). מטרות אלה נחשבות על פי רוב מקובלות פחות בעולם המס, אך הן מיושמות תדיר במערכות מס מערביות, לרבות בזו הישראלית.

## 2. המטרה השנייה – צדק חלוקתי

### (א) כללי – קידום ישיר ועקיף של צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס

בתחום המיסים המטרה של צדק חלוקתי משמעה שימוש במנגנוניה של מערכת המס על מנת לצמצם את ממדי אי-השוויון בחברה בדרך של חלוקה מחדש של משאבים (עושר).<sup>75</sup> קידום צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס יכול להיעשות במישורין בעזרת מנגנוני מס חלוקתיים מובנים, כגון קביעת מדרגות מס פרוגרסיביות, המעלות את שיעור המס השולי עם העלייה

75 בישראל ראו למשל: דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 84 ("...אחת המטרות החשובות ביותר של מערכת המס היא הקטנת האי שוויון באמצעות מערכת מס פרוגרסיבית"). בהקשר החברתי-כלכלי הרחב ראו, למשל: מבקר המדינה דוח שנתי 64 א 147 (2013) <http://www.mevaker.gov.il/he/Reports/Pages/113.aspx> (להלן: דוח מבקר המדינה 2013) ("יעדי המדיניות הכלכלית חברתית של ממשלות ישראל בעשור האחרון היו, בין היתר, עידוד הצמיחה בד בבד עם צמצום הפערים החברתיים ורמת אי-השוויון. כך לדוגמה, בהצעת התקציב לשנים 2009–2010 הגדירה הממשלה את יעדי-העל של המדיניות הכלכלית: 'עידוד הצמיחה תוך צמצום פערים' וציינה כי 'הגדרת יעד-על באופן זה שונה מההגדרה שהייתה נהוגה בשנים האחרונות, בהציבה את סוגיית צמצום הפערים בשורה הראשונה לצד עידוד הצמיחה'. בקווי היסוד של ממשלות ישראל בעשור האחרון ובתכניות העבודה של משרדי הממשלה ניתן מקום מרכזי ליעדים האמורים בסדר העדיפויות של הממשלות").

השוו: Avi-Yonah (2006), לעיל ה"ש 9, בעמ' 14–15 ("But why would one want to reduce inequality?... The answer to this question is ultimately political: In a democratic society, the majority can legitimately... decide to redistribute wealth from the rich to the poor, even if their only reason is that inequalities are 'unfair' or aesthetically offensive...") HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION – THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF A FISCAL POLICY (1938) 18–19 (המתאר את הוויכוח בעניין הפרוגרסיביות של המס כמונחים של תביעות אתיות-אסתטיות). להשקפה פרגמטית, המתמקדת בנוקיי אי-השוויון, ראו: Eric M. Zolt & Richard M. Bird, *Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, 52 UCLA L. REV. 1627, 1660 (2005) ("Sustained excessive inequality in a country, whether generated by the market or from governmental policy, may not be sustainable (over time)").



בהכנסת הנישום;<sup>76</sup> קביעת שיעורי מס נמוכים במיוחד במדרגות המס הראשונות, אשר משפיעה יותר על בעלי ההכנסות הנמוכות;<sup>77</sup> מתן נקודות זיכוי לנישומים על בסיס חברתי-כלכלי – למשל, למשפחות ברוכות ילדים, ששיעורן היחסי גדול יותר בקרב בעלי ההכנסות הנמוכות;<sup>78</sup> וקביעת מס הכנסה שלילי למשקי בית וליחידים עובדים שאינם מגיעים לרף הכנסה מינימלי.<sup>79</sup> קידום ישיר של צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס יכול להיעשות גם על ידי בחירת בסיס מס אשר מכביד במיוחד על בעלי ההכנסות הגבוהות, כגון מס עיזבון, מס ירושה ומס על מוצרי יוקרה.<sup>80</sup>

מערכת המס יכולה לקדם צדק חלוקתי גם בעקיפין באמצעות ייעוד כספי המיסים למימוש מטרות סוציאליות, החל בתמיכה בעין בבעלי הכנסות נמוכות ועד הספקת שירותים חברתיים החוסכים כסף למשקי הבית ומאפשרים לאזרחים בסיס לצמיחה אישית ומשפחתית. מימון תשלומי העברה מהמדינה לאזרח, כגון גמלת הבטחת הכנסה וקצבאות ילדים, הוא דרך מקובלת לקידום עקף של צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס.<sup>81</sup> שימוש בכספי המיסים לצורך מימון שירותים, כגון חינוך ובריאות, הנצרכים במידה רבה יותר מהמוצע על ידי ילדים וקשישים, אשר שיעורם היחסי גבוה בעשירונים הנמוכים, מהווה אפשרות נפוצה נוספת.<sup>82</sup>

- 76 קיימות כמה הגדרות למס פרוגרסיבי. ההגדרה השכיחה ביותר מצויה בגוף הטקסט. מס שולי משמעו אחוז המס החל על השקל האחרון של הנישום.
- 77 באופן יחסי, מדרגות המס הראשונות משפיעות יותר על בעלי ההכנסות הנמוכות, החשופים רק – או בעיקר – לשיעורי המס של מדרגות אלה. בעלי הכנסות גבוהות יותר עולים במדרגות מס ההכנסה, ולכן אף שגם הם מושפעים מהמדרגות הנמוכות, השפעה זו מיטשטשת על ידי המדרגות הגבוהות יותר.
- 78 בישראל פקודת מס הכנסה מגדירה נקודת זיכוי כסכום שקלי המקווז כנגד המס שהנישום נדרש לשלם בכל שנה, והיא מונה רשימה של תנאים המאפשרים לנישום לדרוש את נקודות הזיכוי (סעיפים 33א–48א לפקודת מס הכנסה). בין היתר, משנת 2012 ואילך ניתנות להורים נקודות זיכוי במס הכנסה בגין כל אחד מילדיהם שמתחת לגיל שמונה עשרה. להנחיית רשות המיסים בנושא ראו: <http://taxes.gov.il/IncomeTax/Documents/Guides/AkalotMasYeladimKetanim.pdf>.
- 79 סכומי המענק באמצעות מס הכנסה השלילי בישראל נעים בין 20 ל-720 ש"ח לחודש, לפי הכנסת משק הבית של הנישום ומספר ילדיו. לתנאי הזכאות, לסכום המענק ולהוראות נלוות ראו: <http://www.mahanak.org.il>; <http://taxes.gov.il/TaxesIncomTaxSlili/Pages/MasShliliLobby.aspx>.
- 80 ההבדל המרכזי בין מס עיזבון לבין מס ירושה נוגע בזהות הנישום החב במס. במס עיזבון חבות המס מתגבשת אצל העיזבון של המנוח. לעומת זאת, מס ירושה חל על הירושים. קיימות דעות מגוונות בעניין האפקטיביות וההגינות של כל אחד משני סוגי המס הללו. לדיון בנושא ראו, למשל: Lily L. Batchelder, *Taxing Privilege More Effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax* (The Hamilton Project Discussion Paper 2007-07, 2007), <http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2007/6/taxes%20batchelder/200706batchelder.pdf> (הטוענת כי החלפת מס הרכוש במס ירושה מבוססת על יעילותו של האחרון ועל שיקולי צדק). ראו גם: Lily L. Batchelder, *What Should Society Expect from Heirs? The Case for a Comprehensive Inheritance Tax*, 63 TAX L. REV. 1 (2009); MICHAEL J. GRAETZ & IAN SHAPIRO, *DEATH BY A THOUSAND CUTS: THE FIGHT OVER TAXING INHERITED WEALTH* 7 (2005); Edward J. McCaffery, *The Uneasy Case for Wealth Transfer Taxation*, 104 YALE L.J. 283 (1994); Eric Rakowski, *Can Wealth Taxes Be Justified?*, 53 TAX L. REV. 263 (2000).
- 81 מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' 289.
- 82 מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' 56.

**(ב) חשיבותו של צדק חלוקתי כמטרה ציבורית – הגידול באי־השוויון ובשיעורי העוני לצד ירידה בניידות ההכנסות בישראל**

אילו חלוקת העושר במדינה הייתה שוויונית או אילו הפערים החברתיים היו מצומצמים יחסית, לא היה צורך להציב מטרה של צדק חלוקתי. אולם לנוכח הפערים הניכרים בין העשירונים, בארץ ובעולם, צורך זה מתעורר בהחלט. בישראל נפער בעשורים האחרונים פער ניכר, שרק הולך ומתרחב, בין היקף ההכנסות של העשירון העליון, ובמיוחד של המאיון והאלפיון העליונים, לבין זה של העשירון התחתון, וכן בין שני הקצוות הללו לבין היקף הכנסותיהם של העשירונים החציוניים. בראש טבלת ההכנסות בישראל עומדים שכירים ועצמאים הנמנים עם המאיון העליון.<sup>83</sup> לפי דוח של מנהל הכנסות המדינה, בשנת 2011 עמדה ההכנסה החדשית (ברוטו) הממוצעת של המאיון העליון של הנישומים (שכירים ועצמאים) בישראל על 122,309 ש"ח.<sup>84</sup> מתוך זה, ההכנסה הממוצעת של השכירים במאיון העליון הייתה 65,668 ש"ח, ואילו ההכנסה הממוצעת של העצמאים עמדה על 398,912 ש"ח לחדש.<sup>85</sup> לעומתם, ההכנסה החדשית הממוצעת ליחיד בעשירון התחתון עמדה על 1,709 ש"ח, ובעשירון החמישי – על 5,528 ש"ח.<sup>86</sup>

בד בבד עם הגידול בפער ההכנסות בין העשירונים גדל מאוד גם שיעור האנשים החיים בעוני בישראל.<sup>87</sup> בשנת 2011 עמד שיעור העוני על 19.9 אחוזים מהמשפחות ו־35.6 אחוזים מהילדים.<sup>88</sup> שיעור זה נחשב גבוה במיוחד בהשוואה בין־לאומית. מנתונים שפרסם ה־OECD במאי 2013 עולה כי שיעור העוני הממוצע בסוף העשור האחרון בקרב מדינות ה־OECD עמד על 11.1 אחוזים.<sup>89</sup> שיעור העוני בישראל, לאחר מיסים ישירים והעברות, ממוקם במקום

83 על גובה ההכנסות של השכירים והעצמאים הנמנים עם המאיון העליון ניתן ללמוד, למשל, מהדוחות של מנהל הכנסות המדינה, הכוללים נתונים על הכנסותיו של המאיון העליון (שכירים ועצמאים). מקור נוסף הוא נתוני הרשות לניירות ערך, אשר מחויבת לפרסם מידע על שכרם של חמשת בעלי השכר הגבוה ביותר בכל אחד מהתאגידים הנסחרים בבורסה.

84 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 109 (לוח ה־10) (מדובר בהכנסה לא מתוקנת, דהיינו, בסך ההכנסה השנתית החייבת חלקי 12; ההכנסה החדשית המתוקנת של המאיון העליון בשנה זו – דהיינו, השכר הממוצע לחדש עבודה שכירה בתוספת סך ההכנסה השנתית החייבת (למעט שכר) חלקי 12 – עמדה על 120,271 ש"ח). ממצאי המנהל בפרק זה מבוססים על נתוני המס של שנת 2008, ומקודמים לערכי 2011. ראו: שם, בעמ' 94, ה"ש 20.

85 שם, בעמ' 110 ו־111, בהתאמה (לוחות ה־11 וה־12, בהתאמה).

86 שם, בעמ' 109 (לוח ה־10).

87 קו העוני מוגדר בישראל כהכנסה שהיא פחות ממחצית ההכנסה החציונית המשפחתית של משקי בית ישראליים. לשם המחשה, בשנת 2011 הייתה ההכנסה החציונית לנפש בישראל 4,001 ש"ח (נטו) לחדש. לפיכך קבע המוסד לביטוח לאומי כי קו העוני בישראל ב־2011 עמד על הכנסה חודשית של פחות מ־2,501 ש"ח ליחיד, 4,001 ש"ח למשפחה של ארבע נפשות ו־7,500 ש"ח למשפחה של חמש נפשות. ראו: המוסד לביטוח לאומי ממדי העוני והפערים החברתיים – דוח שנתי 2011, 7–8 (2012) [https://www.btl.gov.il/Publications/oni\\_report/Documents/oni2011.pdf](https://www.btl.gov.il/Publications/oni_report/Documents/oni2011.pdf)

88 שם, בעמ' 10.

89 OECD, *Crisis Squeezes Income and Puts Pressure on Inequality and Poverty – Results from the OECD Income Distribution Database 5* (May 2013), <http://www.oecd.org/els/soc/OECD2013-Inequality-and-Poverty-8p.pdf>. שיעורי עוני נמוכים משיעורי העוני בישראל נרשמו, בין היתר, במדינות הבאות: צ'כיה – 5.8 אחוזים; דנמרק – 6 אחוזים; הונגריה – 6.8 אחוזים; צרפת – 7.9 אחוזים; גרמניה – 8.8 אחוזים; אירלנד – 8.8 אחוזים; ובריטניה – 10 אחוזים. ראו שם.

הראשון בקרב 34 המדינות המפותחות.<sup>90</sup> ישראל גם נמנית עם חמש המדינות שבהן אי-השוויון הוא הגדול ביותר בקרב מדינות ה-OECD. ישראל דורגה באותו פרסום במקום החמישי מבין 34 המדינות לפי מדד ג'יני לאי-שוויון בהכנסות. רק בצ'ילה, במקסיקו, בטורקיה ובארצות הברית נמצאו ערכי אי-שוויון גדולים יותר.<sup>91</sup>

בחירת היקף ההכנסות של משקי הבית הישראליים במהלך השנים 2001–2011 מגלה כי הכנסתם של כלל משקי הבית, למעט משקי הבית של האלפיון העליון, לא גדלה, ואילו התמ"ג צמח בכשליש.<sup>92</sup> עלות השכר הממוצעת של האלפיון העליון (כ-1,500 משקי בית), שנמנים עימו מנהלים בכירים בתאגידים הנסחרים בבורסה והכלולים ברשימת "תל אביב 25", עלתה בתקופה זו בכ-270 אחוזים.<sup>93</sup> משכורתו הממוצעת של מנכ"ל באחת מ-100 החברות הגדולות ביותר שמניותיהן נסחרות בבורסה התל-אביבית ("תל אביב 100") עמדה בשנת 2011 על 539,900 ש"ח לחודש, והייתה גבוהה פי כ-60 מהשכר הממוצע במשק (8,741 ש"ח) ופי 130 משכר המינימום באותה שנה (4,100 ש"ח).<sup>94</sup> השכר השנתי הממוצע של חמשת נושאי המשרות הבכירות ביותר בחברות אלה עמד על 338,000 ש"ח לחודש.<sup>95</sup>

בהשוואה לחלוקת ההכנסות הכוללת בחברה, חלוקת ההון ריכוזית אף יותר. רכיב הכנסה מרכזי המשפיע על גובה ההכנסה הכוללת של משקי הבית הוא הון, דהיינו הכנסה מריבית, מדיווידנדים, מאגרות חוב וכיוצא בהם. בעוד עצמאים בעלי הכנסות נמוכות משתכרים בעיקר

שם. 90

שם, בעמ' 4. 91

דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 9–11. הדוח מציין כי במהלך רוב העשור האחרון, שבו גדל כאמור התמ"ג בכשליש, לא גדלה ההכנסה של משקי הבית בעשירון העליון (בלא המאיון העליון). הכנסתם של משקי הבית בעשירון השישי – המייצג בדוח את משקי הבית שהכנסתם ממוצעת – שמרה גם היא על יציבות, למעט בשנות האינתיפאדה השנייה, שבהן היא קטנה. במהלך האינתיפאדה השנייה ירדו ההכנסות של כל האוכלוסייה, למעט הכנסותיהם של המנהלים הבכירים מהאלפיון העליון. הכנסתו של המאיון העליון – כ-15,000 משקי בית (של שכירים), אשר חלק ניכר מהכנסותיהם הוא מהון – גדלה לאחר 2003 ועד 2010 בכ-20 נקודות אחוז, לפני שהצטמקה ב-2011 בשיעור דומה. הכנסות מהון הן מרכיב מרכזי בהכנסתו הכוללת של המאיון העליון. לכן הכנסת מאיון זה רגישה במיוחד לעליות ולמורדות בשוקי ההון.

שם, בעמ' 9 (הנתונים נוגעים בשנים 2001–2010). 93

שם, בעמ' 23 (הדוח מפנה לנתונים של הרשות לניירות ערך בנושא שכר המנהלים; הנתונים מבוססים על עובדים ישראלים בלבד). לפי הלשכה הישראלית לסטטיסטיקה, השכר הממוצע במשק לשכיר ביולי 2013 היה 9,485.2 ש"ח (על סמך עיבודי נתונים משנת 2011 לגבי עובדים ישראלים). נתוני השכר הממוצע במשק מעודכנים באופן תדיר על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, וזמינים בכתובת [http://www.cbs.gov.il/reader/cw\\_usr\\_view\\_SHTML?ID=329](http://www.cbs.gov.il/reader/cw_usr_view_SHTML?ID=329). לפי נתוני המוסד לביטוח לאומי, שכר המינימום עמד על 4,300 ש"ח לחודש באוקטובר 2012. ראו: <http://www.btl.gov.il/MEDINIYUT/GENERALDATA/Pages/default.aspx>.

דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 23. השו: מירי אנדבלד "ניידות ואי-שוויון בשכר 1990–2005" מגזין התוכנית לכלכלה וחברה 14 (2014) <http://www.vanleer.org.il/en/node/4139> ("השכר, או ההכנסה מעבודה, הם אחד הסימנים החשובים של ניידות (מוביליות) בשוק העבודה. אין אחידות דעים בתאוריות העוסקות בתחום בנוגע לנחיצותה של הניידות בשוק העבודה, אולם הרוב רואים בה תופעה חיובית המסייעת לפרטים בחברה לשנות את מיקומם במבנה הריבוי וליהפחית את העוני הפרמננטי ואת אי-השוויון בחברה... הממצאים שהתקבלו אחידים ועקביים: רמת הניידות בהכנסות השכירים בישראל ירדה בעשור וחצי הנבדק"). להמשך הדיון בנושא הניידות ראו להלן ה"ש 104–106 והטקסט שלידן.

מעבודתם, ולרוב מרוויחים פחות מן השכר הממוצע במשק,<sup>96</sup> עצמאים בעלי הכנסות גבוהות משתכרים מהון במידה ניכרת, ומצבם טוב בהרבה. בשנת 2007 היוו ההכנסות ההוניות של 39.2 אחוזים מההכנסה השנתית של העשירון העליון של העצמאים, ו-66.1 אחוזים מההכנסה של המאיון העליון של העצמאים.<sup>97</sup> ההכנסה השנתית הכוללת של העשירון העליון של העצמאים מהון (בלא המאיון העליון) עמדה על 4.3 מיליארד ש"ח, לעומת 1.9 מיליארד ש"ח מהון שהרוויחו תשעת העשירונים הנמוכים גם יחד.<sup>98</sup> הכנסה זו היוותה 21.8 אחוזים מסך ההכנסות מהון בקרב עצמאים באותה שנה. שנתיים לאחר מכן החזיק העשירון העליון בכ-29 אחוזים מסך ההכנסות מהון במשק, והכנסתו מהון הייתה גבוהה מזו של ששת העשירונים התחתונים יחדיו.<sup>99</sup>

על אי-השוויון בחלוקת ההכנסות ניתן לעמוד גם באמצעות בחינת מצבו של הרובד הבינוני בישראל, שבו מצויים משקי הבית שהכנסתם בין 75 ל-125 אחוזים מההכנסה החציונית (ברוטו) של משקי הבית.<sup>100</sup> ב-2011 עמדה ההכנסה החציונית (ברוטו) של משקי הבית בישראל על 13,496 ש"ח, וברובד הבינוני נכללו משקי בית עם הכנסות בין 10,122 ל-16,867 ש"ח

96 ראו, למשל: דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 22 ("נתוני מינהל הכנסות המדינה לשנת 2010 מעלים כי חמשת העשירונים הנמוכים של העצמאים השתכרו פחות מן השכר הממוצע במשק").

97 ש.ס.

98 ש.ס.

99 דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 84. הדוח מפנה לעיבוד נתונים שערכה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לסקר הכנסות, ומציין כי הנתון המקביל במדינות אחרות עומד על 35 עד 70 אחוזים. הדוח מוסיף כי הצמיחה בשיעור ההכנסות מהון של העשירון העליון התרחשה בזמן שהורחב המס על ההון בישראל והוחל גם על רווחי ההון בבורסה ובפקדונות, תוך העלאת שיעורי המס הרלוונטיים. עם זאת, הדוח מציין כי "עקב היעדר נתונים מדויקים לגבי התפלגות ההון בישראל לא ניתן לבצע הערכה טובה של השפעת הקטנת מיסוי החברות על האי שוויון בהכנסה הכלכלית בישראל, אולם סביר כי צעדים אלו הרחיבו את הפערים הכלכליים" (ש.ס.). לשם השוואה, הכנסתו של המאיון העליון של העצמאים מהון בשנת 2007 הייתה גבוהה מזו של כל יתר העצמאים במשותף, ועמדה על 13.5 מיליארד ש"ח, המהווים 68 אחוזים מסך ההכנסות מהון של העצמאים באותה שנה. ראו: דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 22. באופן דומה, לפי דוח מנהל הכנסות המדינה, משקלן הממוצע של כלל ההכנסות החייבות של העצמאים מרכוש, מנכסים פיננסיים ומהון (כלומר, לא מיגיעה אישית) עמד בשנת 2011 על כ-21 אחוזים. משקל זה עולה ככל שההכנסה הכוללת עולה, וכך הוא מגיע ל-39 אחוזים בקרב העשירון העליון של העצמאים, ול-69 אחוזים בקרב המאיון העליון. ראו: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011-2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 94. עם זאת, חשוב לציין כי ממצאי המנהל בנושא זה מבוססים על נתוני המס לשנת 2008 המקודמים לערכי 2011 (ראו: לעיל ה"ש 84). לנוכח המשבר הכלכלי של שנת 2008 ניתן להניח כי ההכנסות מרכוש, מנכסים פיננסיים ומרווחי הון באותה שנה היו נמוכות יחסית להכנסות בפועל בשנת 2011, ואילו הובאו בחשבון ההכנסות בפועל, האחוזים היו גבוהים אף יותר.

100 לצד הרובד הבינוני מצויים הרובד הגבוה, שבו כלולים כל משקי הבית שהכנסתם גבוהה מ-125 אחוזים מההכנסה החציונית של משקי הבית, והרובד הנמוך, שבו כלולים כל משקי הבית שהכנסתם נמוכה מ-75 אחוזים מההכנסה החציונית של משקי הבית. ראו: Nancy Birdsall, Carol Graham & Stefano Pettinato, *Stuck in the Tunnel: Is Globalization Muddling the Middle Class?* (Working Paper No. 14, 2000). לעומתם, יש הכוללים בשכבת הביניים את משקי הבית שהכנסתם עומדת על 75-125 אחוזים מההכנסה הממוצעת המתוקנת. ראו: STEVEN PRESSMAN, *THE DECLINE OF THE MIDDLE CLASS: AN INTERNATIONAL PERSPECTIVE* (2001).

לחודש.<sup>101</sup> הנתונים מצביעים על מגמת הצטמקות מתמשכת של הרובד הבינוני בארץ. ב-1988 כלל הרובד הבינוני 33 אחוזים ממשקי הבית הישראליים, לעומת 27.5 אחוזים ב-2011; וחלקן בעוגת ההכנסות עמד על 27.9 אחוזים, לעומת 21.7 אחוזים ב-2011.<sup>102</sup> כיום גודלו של הרובד הבינוני בישראל הוא מן הנמוכים בארצות המערב.<sup>103</sup> כאשר בוחנים את מצבה הכלכלי של אוכלוסיית ישראל בכללותה, ניתן לראות כי התפלגות ההכנסות בין העשירונים היא קשיחה יחסית, בלא ניידות רבה של הכנסות בין העשירונים. בין השנים 2001 ו-2011 החזיקה מחצית האוכלוסייה – חמשת העשירונים הנמוכים – בכ-24 אחוזים מסך ההכנסות במדינה, ואילו המחצית האחרת (חמשת העשירונים העליונים) החזיקה בכ-76 אחוזים.<sup>104</sup> במהלך עשור זה החזיק העשירון העליון לברו בכ-28.5 אחוזים מההכנסות בשנת 2001 וב-27 אחוזים מההכנסות בשנת 2011.<sup>105</sup> מדאיג להיווכח שהנתונים בדבר פערי ההכנסות בחברה הישראלית דומים לנתונים מארצות הברית, המצביעים גם על כך שאי-השוויון בחלוקת ההכנסות השנתית תואם מאוד את אי-השוויון בחלוקת ההכנסות של האזרחים לאורך חייהם (lifetime income).<sup>106</sup> פערי ההכנסות אינם אפוא זמניים בלבד, אלא ארוכי טווח, והם שוללים באופן מעשי את יכולתם של האזרחים להיטיב את מצבם ולעלות במעלה הסולם החברתי-כלכלי במהלך חייהם. פערי ההכנסות בישראל ובעולם הולידו תמימות דעים רחבה יחסית בדבר הצורך להשתמש במערכת המס לקידום צדק חלוקתי.<sup>107</sup> סלמרוד ובקיג'ה מדווחים, למשל, כי סקר Gallup משנת

- 101 דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 14 (הדוח מבהיר כי לפי הגדרה זו, הרובד הבינוני בישראל כולל את משקי הבית בעשירונים החמישי והשישי, וכן חלק ממשקי הבית בעשירונים הרביעי והשביעי).
- 102 שם, בעמ' 15. ראו גם: אילנית בר "משקל מעמד הביניים וניתוח השינויים בשנים האחרונות" (הכנסת – מרכז המחקר והמידע, 14.4.2013) <http://www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m03157.pdf>; אביטל להב "בנק ישראל: מעמד הביניים מצטמצם" *ynet* (13.3.2012) <http://www.ynet.co.il/articles/0,7340,L-4202263,00.html>; מירב ארלוזורוב "מעמד הביניים צודק – הוא באמת הולך ונעלם" *TheMarker* (20.11.2013) <http://www.themarker.com/news/1.2170229>.
- 103 דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 16 (הדוח מבהיר כי בשנת 2005 הקיף הרובד הבינוני 36 אחוזים מכלל משקי הבית הישראליים. המדינות היחידות במחקר שבהן נרשם רובד בינוני קטן יותר הן מקסיקו (2004), עם 33.8 אחוזים ממשקי הבית, וברזיל (2006), עם 33.5 אחוזים). לסקירה השוואתית ראו גם: "תמונות מידע: מעמד הביניים בישראל ובמדינות המערב" פרלמנט 46 (2004).
- 104 דוח אדוה 2012, לעיל ה"ש 59, בעמ' 12.
- 105 שם. לממצאים דומים לגבי השנים 2008–2014 ראו: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 118 (לוח ה-19). לפי נתוני המנהל, במהלך השנים 2008–2014 הרוויח המאיון העליון כ-10 אחוזים מההכנסות בישראל, העשירון העליון הרוויח מעט יותר מ-30 אחוזים מההכנסות, חמשת העשירונים העליונים (יחד) הרוויחו כ-79 אחוזים מההכנסות, ואילו חמשת העשירונים התחתונים הרוויחו כ-21 אחוזים מההכנסות. כאמור לעיל, ממצאים אלה של המנהל מבוססים על נתוני שנת המס 2008 המקודמים לשנים הבאות (על דרך הערכה ותחזית), להבדיל מנתונים סטטיסטיים בפועל שנאספו בשנים אלה. ראו לעיל ה"ש 99.
- 106 JOEL SLEMROD & JON BAKIJA, TAXING OURSELVES – A CITIZEN'S GUIDE TO THE DEBATE OVER TAXES 69–70 (4<sup>th</sup> ed., 2008) (המפנים לנתונים דומים גם בקנדה). הדבר מנוגד, כמובן, למיתוס בדבר היות ארצות הברית ארץ ההזדמנויות הבלתי מוגבלות.
- 107 באשר לישראל ראו, למשל: דוח טריקטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 65 ("לקובעי מדיניות, כלכלנים ואזרחים מן השורה עשויות להיות העדפות שונות לגבי אופייה הרצוי של מערכת המס, אולם דרישה בסיסית שנמצאת בקונסנזוס היא כי מערכת המס צריכה להיות 'צודקת'. צדק זה מתבטא בעיקר באופן בו היא מקטינה את האי שוויון הכלכלי בחברה" (ההדגשה במקור)).

2006 מצא כי 67 אחוזים מהנשאלים סבורים שבעלי ההכנסות הגבוהות אינם משלמים מספיק מיסים.<sup>108</sup> באופן דומה, סקר משנת 2003 מצא כי 57 אחוזים מהנשאלים מאמינים שמשקי בית המרוויחים הכנסות גבוהות משלמים פחות מיסים מכפי שהיה ראוי שישלמו.<sup>109</sup> זאת ועוד, 51 אחוזים מהנשאלים באותו סקר דיווחו כי סיבה מרכזית לתסכולם ממערכת המס היא העובדה שיש אנשים עשירים המצליחים להתחמק מתשלום מס בשיעור שהיה הוגן שישלמו.<sup>110</sup> נתח זה של נשאלים עלה במידה ניכרת על מספר הנשאלים שדיווחו על תסכולים אחרים הקשורים

באשר לארצות הברית ראו, למשל: SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 106, בעמ' 72 (Any first principles of fairness leave plenty of room for disagreement over the appropriate distribution of the tax burden. Why not forget about the first principles and just ask people what they think is fair based on their own values and principles? Numerous polls and academic studies have done just that. Public opinion surveys generally suggest strong support for progressivity in taxation") אולם סלמרוד ובקיג'ה מבהירים כי בהתחשב במשב הרוח הציבורי בנושא פרוגרסיביות במערכת המס: "the results sometimes appear inconsistent or are difficult to interpret, can differ greatly depending on how the question is framed, and in some cases seem to indicate considerable public confusion about how the U.S. tax system works". לדיון בהטיות קוגניטיביות מוקנות במערכת המס ראו: Edward J. McCaffery & Jonathan Baron, *Thinking About Tax*, 12 PSYCHOL. PUB. POL'Y & L. 106 (2006); Edward J. McCaffery, *Cognitive Theory and Tax*, 41 UCLA L. REV. 1861 (1994); BEHAVIORAL PUBLIC FINANCE (Edward J. McCaffery & Joel Slemrod eds., 2006). SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 106, בעמ' 72.

108

שם. 109

שם. התשובה לשאלה מהו נטל מס הוגן אינה ברורה מאליה. בהקשר זה עולים שני עקרונות של חלוקת נטל במיסים: עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם. לפי עקרון ההנאה, על הנישום לשלם מיסים בהתאם למידת הנאתו מהמוצרים ומהשירותים הציבוריים שהממשלה מספקת. לעומתו, עקרון היכולת לשלם גורס כי יש לחלק את נטל המס לפי יכולתו של הנישום לשאת בנטל זה. לדיון בנושא ראו, למשל: THOMAS HOBBS, *LEVIATHAN* 386 (C.B. Macpherson ed., 1651). גולגולת, שמבוסס על ההבנה כי גישה זו תוביל להטלת מס שווה על העני והעשיר, בהתחשב בכך "Seeing then the benefit that every one receiveth thereby, is the enjoyment of life, which is equally dear to poor, and rich; the debt which a poor man oweth them that defend his life, is the same which a rich man oweth for the defence of his..." ראו גם: JOHN LOCKE, *SECOND TREATISE OF GOVERNMENT* 74 (C.B. Macpherson ed., 1980) (1690) ("[E]very one who enjoys his share of the protection, should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it"); ADAM SMITH, *AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS* 404 (James E. Thorold Rogers ed., 1880); JOHN STUART MILL, *PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY* 736 (2004) (1848); WALTER J. BLUM & HARRY KALVEN, *THE UNEASY CASE FOR PROGRESSIVE TAXATION* 35, 39–55 (1953). על תולדותיו של רעיון היכולת לשלם ראו: EDWIN R.A. SELIGMAN, *PROGRESSIVE TAXATION IN THEORY AND PRACTICE* 205–289 (1909). עקרונות נוספים של הטלת מס העולים בהקשר זה נוגעים בשוויון/צדק אנכי ואופקי. ככלל, עקרונות אלה מנחים את מערכת המס לנהוג בנישומים שווים באופן שווה (שוויון/צדק אופקי) ובנישומים שונים באופן שונה (שוויון/צדק אנכי). לדיון בנושא ראו, למשל: MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 160–183 (הסבור כי הדרישות של צדק אנכי והדרישות של צדק אופקי הן שני צדדים של אותו מטבע); Louis Kaplow, *Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle*, 42 NAT'L TAX J. 139, 143 (1989) (הגורס כי לצדק אופקי אין ערך נורמטיבי עצמאי, וכי עמידה בדרישות של צדק אנכי תבטיח תמיד היענות לצדק אופקי); Richard A. Musgrave, *Horizontal Equity, Once More*, 43 NAT'L TAX J. 113, 116–117 (1990) (המוצא היגיון נורמטיבי בצדק אופקי וסבור כי צדק אופקי מהווה כלל בסיסי חזק יותר מצדק אנכי); Louis Kaplow, *A Note on Horizontal Equity*, 1 FLA. TAX REV. 191 (1992); Richard A. Musgrave, *Horizontal Equity: A Further Note*, 1 FLA. TAX REV. 354 (1993).

למערכת המס, כגון מורכבותה (32 אחוזים מהנשאלים) וגובה המס שהם משלמים (14 אחוזים מהנשאלים).<sup>111</sup> בהקשר המקומי, רוב הישראלים מצהירים כי הם מוכנים לשלם תוספת מס כדי לצמצם פערים חברתיים. בסקר משנת 2013 של המכון הישראלי לדמוקרטיה הסכימו 63.5 אחוזים מהנשאלים כי "מוכרחים לצמצם את הפערים בישראל בין עניים לעשירים גם אם פירוש הדבר שרובנו כאזרחים נשלם יותר מסיים".<sup>112</sup> דווקא בקרב הקבוצה החזקה יותר מבחינה כלכלית נמצאה נכונות רבה יותר, באופן יחסי, להסכים להגדלת נטל המס, והיא עמדה על 64.4 אחוזים מהנשאלים.<sup>113</sup>

### (ג) צדק חלוקתי במערכת המס הישראלית – התרחקות משוויוניות ועלייה בריכוזיות

אחד ממנגנוני המס החשובים ביותר לחלוקה מחדש של משאבים הוא קביעת בסיס המס. מדינות העולם משתמשות בתמהיל המשלב בסיסי מס שונים, ובקרב המדינות המפותחות נהפך מס ההכנסה לבסיס משמעותי בתמהיל זה, בעיקר ממלחמת העולם השנייה ואילך.<sup>114</sup> בחירה בהכנסה כבסיס המס פירושה בדרך כלל עליית חבות המס של הנישום עם העלייה בהכנסתו.<sup>115</sup> במצב זה נטל המס המוטל על משקי בית אמידים כבד מזה המוטל על משקי בית בעלי הכנסות נמוכות יותר.<sup>116</sup> למרות זאת, במהלך העשור האחרון אנו עדים לשינוי מגמה בעולם המערבי, ונטל המיסים העקיפים מתגבר יחסית למיסים הישירים. מדובר בשינוי שמדינת ישראל היא מן המובילות שלו.

מלכתחילה אימצו קובעי מדיניות המס בישראל את המטרה של צדק חלוקתי. פקודת מס ההכנסה הישראלית, כמו מערכות מס הכנסה מערביות אחרות, כוללת הוראות שונות לקידום מטרה זו. למשל, סעיפים 34–46 בפרק השלישי לפקודה קובעים מיני נסיבות סוציאליות אשר בהתממשן זכאי הנישום להפחתה במיסיו באמצעות מנגנון הזיכוי.<sup>117</sup> בסעיפים אלה נקבעו, בין היתר, נקודות קצבה ונקודות זיכוי בעד ילדים (סעיף 40 לפקודה), נקודות זיכוי לחייל משוחרר (סעיף 39 לפקודה) ונקודות זיכוי לעולה (סעיף 35 לפקודה). זאת ועוד, סעיף 121 לפקודה

111 SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 106, בעמ' 72.

112 המכון הישראלי לדמוקרטיה מדד הדמוקרטיה הישראלית 2013 30–31 (2013) <http://www.idi.org.il/media/2720078/Democracy%20Index%202013.pdf>.

113 שם.

114 מרגליות "יישום חלקי", לעיל ה"ש 9, בעמ' 291 (עם זאת, מרגליות מציין כי מרכזיותו של מס ההכנסה אינה טמונה בהכרח בהיבט הגבייתי, שכן מיסי צריכה גובים גם הם סכומים לא מבוטלים).

115 העלייה בחבות המס של הנישום תקפה גם בהינתן שיעור מס קבוע – למשל, של 20 אחוזים. במצב זה נישום שהכנסתו השנתית 100,000 ש"ח יחויב ב-20,000 ש"ח מס, ואילו נישום שהכנסתו השנתית 1,000,000 ש"ח יחויב ב-200,000 ש"ח מס. אולם ברוב מדינות המערב, כמפורט לעיל, הטלת מס הכנסה נעשית באמצעות מדרגות מס פרוגרסיביות, באופן ששיעור (אחוז) המס עצמו עולה עם העלייה בהכנסת הנישום. ראו: לעיל ה"ש 76 והטקסט שלידה.

116 במצב זה נוצרת ככלל חבות מס מוחלטת העולה עם עלייה בהכנסת הנישום, גם כאשר שיעור המס נשאר קבוע (מיסוי פרופורציונלי). הדבר נכון, כמובן, בהנחה ששאר הנתונים (לרבות הוצאות מותרות, פטורים, זיכויים ושאר הטבות מס) נשארים קבועים.

117 להוראות דומות בקוד האמריקאי ראו, למשל: אתר רשות מס ההכנסה הפדרלית של ארצות הברית בכתובת <http://www.irs.gov/Credits-&-Deductions>.

קובע מדרגות מס פרוגרסיביות שעל פיהן אחוזי מס ההכנסה עולים בצורה הדרגתית עם העלייה בהכנסת הנישום.<sup>118</sup> סעיף 121(ב) לפקודה גם מתיר שיעורי מס מופחתים על הכנסה מיגיעה אישית והכנסת יחיד שמלאו לו 60 שנה.<sup>119</sup>

עם זאת, במהלך השנים החליטו ממשלות ישראל על הורדה כוללת בנטל המס, כפי שפורט בחלקו הראשון של המאמר, ויישומה התמקד בעיקר במיסים הישירים (הפרוגרסיביים), דוגמת מס הכנסה המוטל על יחידים וחברות. לעומת זאת, שיעור המיסים העקיפים (הרגרסיביים) דווקא עלה. מיסים עקיפים הם מיסים המשולמים על ידי הציבור על מוצרים ושירותים שהוא רוכש, כגון מס ערך מוסף (מע"מ), והם חלים בשיעור שווה על כל האזרחים, בלא קשר לרמת הכנסתם.<sup>120</sup> משמעות הדברים היא שההקלות בנטל המס הועילו בעיקר לבעלי ההכנסות

118 ס' 121(א) לפקודת מס הכנסה קובע כי מינואר 2014 ואילך מדרגות המס על הכנסות שאינן מיגיעה אישית הן כדלקמן:

שיעור המס	הכנסה שנתית (לא מיגיעה אישית)	הכנסה חודשית (לא מיגיעה אישית)
31%	עד 240,000 ₪	עד 20,000 ₪
34%	מ-240,001 עד 501,960 ₪	מ-20,001 עד 41,830 ₪
48%	מכל שקל נוסף	מכל שקל נוסף
50%	מס נוסף מעל 811,560	מס נוסף מעל 67,630

ראו: רשות המסים בישראל "לוח עזר לחישוב מס הכנסה ממשכורת ושכר עבודה – לחודש 1/2014 ואילך" 3 (ינואר 2014) <http://taxes.gov.il/IncomeTax/Documents/HovrotNikuim/2014/> (Nikuy\_Hodshi\_2014.pdf).

119 ס' 121(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כי מינואר 2014 ואילך מדרגות המס על הכנסות מיגיעה אישית הן כדלקמן:

שיעור המס	הכנסה שנתית (מיגיעה אישית)	הכנסה חודשית (מיגיעה אישית)
10%	עד 63,360 ₪	עד 5,280 ₪
14%	מ-63,361 עד 108,120 ₪	מ-5,281 עד 9,010 ₪
21%	מ-108,121 עד 168,000 ₪	מ-9,011 עד 14,000 ₪
31%	מ-168,001 עד 240,000 ₪	מ-14,001 עד 20,000 ₪
34%	מ-241,000 עד 501,960 ₪	מ-20,001 עד 41,830 ₪
48%	מכל שקל נוסף	מכל שקל נוסף
50%	מס נוסף מעל 811,560 ₪	מס נוסף מעל 67,630 ₪

לפי ס' 121(ב), הכנסה הגבוהה מזו הנקובה בשיעורי ההכנסה הרלוונטיים למדרגת המס של 31 אחוזים תמוסה לפי מדרגות המס הנקובות בס' 121(א) לפקודה. ראו שם.

120 לשימוש בתמהיל המיסים הישירים והעקיפים ולהשפעתו על אי-השוויון בארץ ראו, למשל, נילי ביבי-קרשאי "נטל המיסים הישירים והעקיפים על משקי הבית בישראל והשפעתם על אי-השוויון ב-2003"



הגבוהות, ואילו נטל המס הכולל על בעלי ההכנסות הנמוכות, ביחס לרמת הכנסתם, עלה במרוצת השנים. שיעורו של המע"מ, לדוגמה, טיפס מ-8 אחוזים, שנקבעו עם הנהגת המע"מ בשנת 1976, ל-18 אחוזים בשנת 2013.<sup>121</sup>

עקב הפחתות המיסים הישירים, מערכת המס בישראל נחשבת כיום אחת ממערכות המס הפחות שוויוניות בקרב מדינות ה-OECD. בשנת 2009 היו לראשונה הכנסות המדינה ממיסים עקיפים גדולות מהכנסותיה ממיסים ישירים.<sup>122</sup> כיום תחזית הכנסות המדינה ממיסים לשנים 2013 ו-2014 עומדת על 234.22 מיליארד ש"ח ו-255.47 מיליארד ש"ח, בהתאמה.<sup>123</sup> לפי תחזית זו, בשנת 2013 תמהיל הגבייה מורכב מ-112.5 מיליארד ש"ח הכנסות ממיסים ישירים ו-116 מיליארד ש"ח הכנסות ממיסים עקיפים.<sup>124</sup> ב-2014 תמהיל הגבייה צפוי לגדול ל-124.3 מיליארד ש"ח ממיסים ישירים ול-125.2 מיליארד ש"ח ממיסים עקיפים.<sup>125</sup> למעשה, מע"מ, מס קנייה ומכס נהפכו למקור עיקרי של הכנסות ממיסים בישראל. בשנת 2011 היוו מיסים אלה כ-37 אחוזים מסך הגבייה בארץ, לעומת כ-24 אחוזים בממוצע במדינות ה-OECD.<sup>126</sup> לעומת זאת, משקלם של דמי הביטוח הלאומי בשנת 2011 היה נמוך באופן יחסי, ועמד על 17 אחוזים, לעומת כ-28 אחוזים בממוצע במדינות ה-OECD.<sup>127</sup> באופן דומה, גם משקלו של מס ההכנסה נמוך יחסית בישראל, ועמד בשנת 2011 על כ-30 אחוזים מכלל הכנסות המדינה ממיסים, לעומת כ-37 אחוזים בממוצע בקרב מדינות ה-OECD.<sup>128</sup> לכן אין זה מפתיע שבשנת 2011 דורגה ישראל במקום ה-29 מבין 34 מדינות בגביית הכנסות ממיסים ישירים כאחוז מהתמ"ג, אך במקום החמישי בגביית מיסים עקיפים.<sup>129</sup> דפוסי מס אלה, אשר החלו במערכת המס הישראלית

(הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, נייר עבודה מס' 8, 2005) <http://www.cbs.gov.il/>  
www/publications/pwmas08.pdf

121 סקירה היסטורית של שיעורי המע"מ בישראל מצויה באתר רשות המיסים – <http://taxes.gov.il/Vat/Pages/TaxesVatHistory.aspx>

122 להתפתחות הפער בין הכנסות המדינה ממיסים ישירים לבין הכנסותיה ממיסים עקיפים ראו: משרד האוצר תקציב המדינה – הצעה לשנות התקציב 2013–2014: עיקרי התקציב 195 (לוח 6) (2013) [http://www.mof.gov.il/BudgetSite/StateBudget/Budget2013\\_2014/Lists/20112012/Attachments/5/MainBudgetFull\\_2013\\_2014.pdf](http://www.mof.gov.il/BudgetSite/StateBudget/Budget2013_2014/Lists/20112012/Attachments/5/MainBudgetFull_2013_2014.pdf) (להלן: משרד האוצר תקציב 2013–2014). לדיון בנושא ראו גם: מרכז אדוה "הצעת התקציב והצעת חוק ההסדרים לשנים 2011–2012: פגיעה בדמוקרטיה ויד תקציבית קפוצה" (2010) <http://www.adva.org/uploaded/Budget20112012final.pdf>.

123 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 27.  
124 שם, בעמ' 28 וכן בעמ' 30 (לוח ב-2). זאת ועוד, 5.7 מיליארד ש"ח צפויים להיגבות מאגרות ב-2013. ראו: שם.

125 שם, בעמ' 30 וכן בעמ' 31 (לוח ב-3). התחזית לגבי 2014 צופה גם גבייה של 6 מיליארד ש"ח מאגרות. השוו עם התחזית של משרד האוצר להכנסות המדינה ממיסים בשנים 2013–2014 – משרד האוצר תקציב 2013–2014, לעיל ה"ש 122, בעמ' 187 ואילך. לפי תחזית זו (אשר אושרה באופן חלקי בלבד על ידי הממשלה), הכנסות המדינה ממיסים היו אמורות לעמוד על 116 מיליארד ש"ח ממיסים עקיפים, ובראשם המע"מ, לעומת 112.8 מיליארד ש"ח ממיסים ישירים.

126 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 475.  
127 שם.

128 שם.

129 שם, בעמ' 481 (לוח יט-4) ו-482 (לוח יט-5).

כבר בתחילת שנות השבעים, רק החרופו עם השנים, וכיום ישראל ממשיכה להתרחק מתמהיל המיסים הנהוג ברוב הארצות המפותחות.<sup>130</sup> למען הסר ספק, השימוש הגובר במיסי צריכה כדי להבטיח את הכנסות המדינה אינו מתמצה רק במע"מ. מס עקיף חשוב נוסף הוא המס על הדלק, אשר רמתו בארץ גבוהה יחסית למדינות מפותחות אחרות. הצרכן הישראלי משלם על בנזין מחיר הגבוה בכ-3 אחוזים מהמחיר הממוצע לצרכן במדינות האיחוד האירופי, שמחיר הדלק בהן הוא מהגבוהים בעולם. על כך יש להוסיף את העובדה שכוח הקנייה של הישראלי הממוצע נופל בהרבה מזה של הצרכן באירופה. כך, כאשר משקללים את מחיר הבנזין במונחי כוח קנייה, הפער בין ישראל למדינות האיחוד האירופי עולה ל-27.4 אחוזים לרעת הישראלים. מניתוח משוקלל של שיעור המס על בנזין וסולר עולה כי שיעור המס המשוקלל המוטל על הדלק עומד בישראל על 56.7 אחוזים, לעומת 53.4 אחוזים באירופה.<sup>131</sup> אילנית בר מספקת דוגמות נוספות לחוסר השוויון בנטל ולהעלאת יוקר המחיה לעשירונים התחתונים שהמיסים העקיפים מסיבים, כגון נטל התשלומים בעבור רשיון רכב בעשירון התחתון, אשר מהווה 0.3 אחוז מההכנסה החודשית הממוצעת, לעומת 0.15 אחוז בקרב העשירון העליון. נטל התשלומים של אגרת טלוויזיה ורדיו לרכב עומד על 0.45 אחוז מההכנסה החודשית הממוצעת בעשירון התחתון, לעומת 0.07 אחוז בלבד בעשירון העליון. כמו כן, משק בית ממוצע בעשירון התחתון משלם מדי חודש 7.4 אחוז מהכנסתו החודשית למיסי קנייה על סיגריות, לעומת אחוז אחד בלבד בעשירון התשיעי, אף שסך ההוצאה הכספית על סיגריות דומה למדי (199 ש"ח לחודש בעשירון התחתון ו-190 ש"ח לחודש בעשירון התשיעי).<sup>132</sup>

מדיניות המס הישראלית, שהשימוש שלה במיסים עקיפים גובר בהשוואה לשימושה במיסים ישירים, אינה מתמודדת עם אי-השוויון החברתי-כלכלי במדינה; נהפוך הוא, היא דווקא מעצימה אותו. ניתוח של נטל המס לפי עשירוני הכנסה, כפי שפורסם ביולי 2011 על ידי מרכז המחקר והמידע של הכנסת, מדגים כיצד נטל המס העקיף מוביל לחלוקה בלתי שוויונית של הנטל בין האזרחים. בעוד תשלומי המע"מ של משפחה ממוצעת בעשירון העליון הם 2,286 ש"ח לחודש, המהווים כשמונה אחוזים מהכנסתה החודשית, משפחה ממוצעת בעשירון התחתון משלמת 736 ש"ח, המהווים כ-27 אחוזים מהכנסתה.<sup>133</sup> גם הנטל של מיסים עקיפים אחרים מועמס בשיעור לא פרופורציונלי על משקי בית מעוטי אמצעים כלכליים. כך, למשל,

130 שם. לדיון השוואתי במגמות המס ראו: Bert Brys, Stephen Matthews & Jeffrey Owens, *Tax Reform*: Trends in OECD Countries (OECD Taxation Working Papers No. 1, 2011), <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en>.

131 תמיר אגמון "ניתוח מרווחי המיסים והשווק בשוק הדלק בישראל ובמדינות מערב אירופה" 1 (הכנסת – מרכז המחקר והמידע, 10.2.2011) [www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02780.pdf](http://www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02780.pdf).

132 אילנית בר "בחינת נטל המס לפי עשירוני הכנסה" 8–9, 11–13 (הכנסת – מרכז המחקר והמידע, 31.7.2011) <http://www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02909.pdf>. על כך מיתוספת העובדה שלאנשים מבוססים יש אפשרות כלכלית לממן טיפולי גמילה, להבדיל מבעלי הכנסה נמוכה, שגם אינם מקבלים מהמדינה מימון לתוכניות גמילה מסיגריות.

133 שם, בעמ' 8.

נטל הארנונה בעשירון ההכנסה התחתון עומד על 6.2 אחוזים מההכנסה, ואילו בקרב העשירון העליון הוא מהווה רק 1.8 אחוזים מההכנסה.<sup>134</sup>

#### (ד) קידום צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס – חילוקי הדעות

למרות קשרי הגומלין המובהקים בין מערכת המס לבין מבנה והיקף חלוקת העושר בחברה, השימוש במערכת המס לקידום חלוקה צודקת של משאבים נתון במחלוקת נוקבת בקרב אנשי המס, להבדיל ממימון תקציב הממשלה באמצעותה, הזוכה בתמימות דעים גורפת. מחד גיסא, המצדדים בקידום צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס טוענים כי מערכת המס, ובמיוחד מס הכנסה המוטל על יחידים, היא המסגרת האידיאלית לחלוקה מחדש של משאבים בחברה המעוניינת לקדם צדק חלוקתי.<sup>135</sup> לפי גישה זו, מערכת המס היא מערכת שקופה שהשפעות החלוקתיות של הוראותיה נהירות וגלויות לעין.<sup>136</sup> שקיפות זו מתבטאת, לדוגמה, בשימוש במדרגות המס הפרוגרסיביות ובנקודות הזיכוי הנקובות בפקודה, כמו גם בפרסום התקציב השנתי של הטבות המס, אשר נועד לשקף את שווי הטבות הניתנות לנישומים בכל שנה נתונה.<sup>137</sup>

יתר על כן, מעצם העובדה שמערכת המס ממונה על גבייה מהנישומים, בין היתר לפי רמת הכנסתם, נובעת גם מסוגלותה של המערכת, בפועל, להשתמש באותם נתונים ומנגנונים כדי לבצע חלוקה מחדש של משאבים לפי מצבם הכלכלי של הנישומים. חלוקה זו, כאשר היא נעשית על ידי מערכת המס (להבדיל, למשל, ממערכות הסעד והרווחה) מקבלת כיום תהודה חיובית ביותר בקרב מדינות העולם. עם היתרונות המרכזיים של השימוש במערכת המס לקידום צדק חלוקתי, בהשוואה לשימוש במערכות הסעד והרווחה, נמנית האפשרות לעודד עבודה

134 שם, בעמ' 11.

135 ARTHUR M. OKUN, EQUALITY AND EFFICIENCY: THE BIG TRADEOFF 101 (1975) ("The, למשל, progressive income tax is the center ring in the redistributive arena, as it has been for generations") על הקשר העמוק בין צדק חלוקתי לבין מס ההכנסה ניתן ללמוד גם מסקירות היסטוריות של המחלוקות בנושאים אלה. ראו, למשל: BLUM & KALVEN, לעיל ה"ש 110, בעמ' 11 ("In both the United States and England progression was always in the shadow of the controversy of the income tax itself"). השוואה עם הטיעון שלפיו מס צריכה הוא אמצעי מתאים לא פחות ממס הכנסה – אם יותר – לחלוקה מחדש של משאבים, אצל Joseph Bankman & David A. Weisbach, *The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax*, 58 STAN. L. REV. 1413 (2006); Daniel N. Shaviro, *Replacing the Income Tax with a Progressive Consumption Tax*, 103 TAX NOTES 91 (2004). לגישה שלפיה במדינות מתפתחות ניתן לבצע חלוקה מחדש של משאבים באופן יעיל יותר על ידי מס צריכה בשילוב תקצוב ישיר מהממשלה (לעומת שימוש במס הכנסה) ראו: Zolt & Bird, לעיל ה"ש 75, בעמ' 1694–1695. אולם, ראו: שם, בעמ' 1682–1683: "Despite the many qualifications we have noted, the income tax, and particularly the personal income tax, is probably the only significantly progressive element found in most tax systems"

136 Louis Kaplow & Steven Shavel, *Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667, 668 (1994).

137 עם זאת, יש המפריכים את הטענה בדבר שקיפותם החלוקתית של דיני המס. ראו, למשל, צילי דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתרות בדיני מיסים" צדק חלוקתי בישראל 261, 267–261 (מנחם מאוטנר עורך, 2000), ובמיוחד הדוגמות שם, בעמ' 267–282. ראו גם: תת-פרק 3 למאמר זה, ובמיוחד להלן ה"ש 201–208 והטקסט שליידן.

באמצעות סיוע כלכלי התלוי בהיות הנישום במעמד של עובד (שכיר או עצמאי), להבדיל מתנאי הסף של אבטלה, הנוטה להניח מלכודת עוני. סיוע דיסקרטי, באמצעות זרועותיה של מערכת המס, גם מנטרל יצירה וקיבוע של תיוגים חברתיים שליליים, ועוזר להעצים את ערכם של העבודה והעובד.<sup>138</sup>

מאידך גיסא, יש הטוענים כי שימוש במערכת המס לקידום צדק חלוקתי אינו יעיל, וכי הוא יוצר עיוותים כלכליים וחברתיים. בין היתר עולה הטענה כי שימוש במערכת המס למטרות שאינן גביית מיסים מסרבל את מערכת המס, מגדיל את עלויות התפעול שלה ומפחית את יעילותה.<sup>139</sup> זאת ועוד, נטען כי השקיפות המיוחסת למערכת המס היא למראית עין בעיקרה, וכי רוב ההשפעות החלוקתיות בתחום המיסים הן נסתרות, ולא גלויות.<sup>140</sup>

למעשה, מסוגלותה של מערכת המס לקדם צדק חלוקתי באמצעות חלוקה מחדש של משאבים שנויה גם היא במחלוקת. יש הטוענים כי בכל הנוגע במס הכנסה, אשר נתפס לרוב כמערכת המס המשמעותית ביותר לקידום צדק חלוקתי,<sup>141</sup> היקף הנישומים הבאים בגדרה הוא בעייתי. בשנת 2011 כ-49.7 אחוזים מהשכירים והעצמאים בישראל לא שילמו מס הכנסה, בעיקר משום שהכנסתם הייתה נמוכה עד כדי כך שהם לא עברו את סף ההכנסה החייבת במס הכנסה.<sup>142</sup> בשנת 2012 כבר עלה השיעור ל-52.3 אחוזים.<sup>143</sup> מדובר בגידול של כ-5 אחוזים בהיקף האוכלוסייה הנמצאת מתחת לסף המס, וההשערה היא כי גידול זה נובע ברובו מעלייה בגובה סף המס החל על הורים לפעוטות.<sup>144</sup> הואיל ואוכלוסייה המורכבת בעיקרה מבעלי

138 ראו לעיל ה"ש 79 והטקסט שלידיה. להרחבה ראו: RONALD J. SIDER, JUST GENEROSITY: A NEW VISION FOR OVERCOMING POVERTY IN AMERICA (1999); REBECCA M. BLANK, IT TAKES A NATION: A NEW AGENDA FOR FIGHTING POVERTY (1997); THE NEW PATERNALISM: SUPERVISORY APPROACHES TO POVERTY (Lawrence M. Mead ed., 1997).

139 לעיל ה"ש 135, בעמ' 91-92, 96-100. עלות הפעלתה של מערכת המס אינה מבוטלת מלכתחילה. בארצות הברית, למשל, עלות תפעולה של מערכת מס הכנסה (יחידים וחברות) מוערכת כבעשרה אחוזים מגביית המס, דהיינו, עשרה סנט לכל דולר. SLEMRUD & BAKIJA, לעיל ה"ש 106, בעמ' 162-163 (המציינים כי יש נתונים אחרים המצביעים על הוצאות תפעול גבוהות בהרבה). בישראל הוערכה עלות דומה, אולם הדבר נעשה כהנחה מקילה, ולפיכך ייתכן שהעלות האמיתית גבוהה בהרבה. ראו: שלמה יצחקי "על עלותו של שקל מס" (מאמר לדין מס' 98.06, המכון למחקר ע"ש מוריס פאלק, 1998). לשקילתן של עלויות התפעול של מערכת המס בגלל פעילויות פרוגרסיביות של המערכת ראו, למשל: Richard A. Musgrave, *Social Science, Ethics, and the Role of the Public Sector*, in 3 PUBLIC FINANCE IN A DEMOCRATIC SOCIETY 104, 111-113 (2000) ("Income decline and deadweight losses that result from the process [of progressive taxation] need to be weighted against the social gains from reducing inequality").

140 ראו לעיל ה"ש 137 והטקסט שלידיה.

141 ראו לעיל ה"ש 135 והטקסט שלידיה.

142 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011-2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 92 (שיעור זה מורכב מ-52.2 אחוזים מכלל השכירים ו-33.8 אחוזים מכלל העצמאים).

143 שם (ברוח מצוין כי בשנת 2010 עמד שיעור השכירים והעצמאים שלא עברו את סף מס הכנסה על 51.2 אחוזים).

144 שם. לפירוט ראו גם: שם, בעמ' 93 (לוח ה-6, המדגים, למשל, כי מבחינה מגדרית שיעור הנשים מתחת לסף המס כפול כמעט מזה של הגברים: בשנת 2010, 38.2 אחוזים מהיחידים שהשתכרו מתחת לסף המס היו גברים, ו-66.8 אחוזים היו נשים; בשנת 2011, 36.5 אחוזים היו גברים ו-65.6 אחוזים היו נשים; ובשנת 2012, 39.6 אחוזים היו גברים ו-67.6 אחוזים נשים). אחוז היחידים מתחת לסף המס אינו שונה במדינות מערביות רבות אחרות. בארצות הברית, בשנת 2011, 46 אחוזים מהנישומים לא הגיעו

הכנסות נמוכות נמצאת לכאורה מחוץ להישג ידה של מערכת מס ההכנסה, המערכת עלולה להיראות בעייתית ככלי חלוקתי. עם זאת, ברי כי גריעתן של אוכלוסיות מוחלשות אלה מקבוצת החייבים במס הכנסה היא תוצאה ישירה של המנגנון החלוקתי של מערכת המס. לפיכך עצם יכולתה של אותה אוכלוסייה ליהנות משירותים וממוצרים ציבוריים שהמדינה מספקת, וזאת מבלי לשלם מס הכנסה, מגלמת אפקט חלוקתי מובהק.<sup>145</sup>

### (ה) קידום צדק חלוקתי באמצעות מערכת המס – עלייה ברגסיביות של מערכת המס הישראלית והתרחקותה מתמהיל המס המערבי

למרות חילוקי הדעות הנידונים לעיל, מדינות מערביות רבות משתמשות במערכת המס בכלל ובמס ההכנסה בפרט לצורך קידום צדק חלוקתי. בין היתר, הרעיון העומד ביסודה של קביעת סף להטלת מס הכנסה הוא שיש רמת הכנסה מינימלית שהנישום זקוק לה לצורך כיסוי הוצאות בסיסיות, ואותה אין למסות (clear income).<sup>146</sup> בישראל, למשל, סף המס לגבר הזכאי ל-2.25 נקודות זיכוי עמד ב-2011 על 4,703 ש"ח לחודש.<sup>147</sup> גברים שהרוויחו פחות מסכום זה לא שילמו מס הכנסה. לנוכח סף ההכנסה המינימלי הקבוע בישראל לגיבוש חבות במס הכנסה, נכון לשנת 2011 נגבו כ-90 אחוזים ממס ההכנסה מ-20 אחוזים מהעובדים, אשר הכנסתם עמדה על 150 אחוזים ומעלה מהשכר הממוצע במשק.<sup>148</sup> דהיינו, האוכלוסייה הנושאת בנטל העיקרי של מס ההכנסה בארץ אינה רחבה, אולם גם מצב זה הוא תוצאה של מדיניות חלוקתית במס ההכנסה.

אחד המדרים המקובלים ביותר לקביעת מידת החלוקתיות של מערכת המס בוחן עד כמה המערכת מקטינה את אי-השוויון בחלוקת ההכנסות באמצעות שיעור השינוי במדד ג'יני להכנסה נטו (לאחר המס) לעומת ההכנסה ברוטו (לפניו).<sup>149</sup> בהתבסס על נתונים אלה, בשנים 2002 ו-2009 הפחיתה מערכת מס ההכנסה הישראלית את אי-השוויון בארץ ב-6 אחוזים וב-3 אחוזים, בהתאמה.<sup>150</sup> כלומר, השינויים במערכת המס במהלך העשור האחרון עיצבו מערכת אשר

- לסף מס ההכנסה. כמחציתם לא הגיעו לסף המס עקב קבלת פטור ממס על הכנסה מינימלית לקיום (הכנסה נקייה) ולתמיכה באחר, ומחציתם – בעיקר פנסיונרים והורים לילדים – עקב קבלת הטבות מס. רדיון בנושא ולנתונים עדכניים ראו: Rachel Johnson et. al., *Why Some Tax Units Pay No Income* (Urban Institute and Brookings Institution Tax Policy Center, July 2011), <http://www.urban.org/uploadedpdf/1001547-Why-No-Income-Tax.pdf>
- 145 חשוב לציין כי נישומים שאינם מגיעים לסף מס ההכנסה נדרשים עדיין לשלם מיסים אחרים, כגון מע"מ, מס רווח הון ומס שבח, ככל שהם רלוונטיים לפעילות הכלכלית של אותם נישומים.
- 146 Seligman, לעיל ה"ש 110, בעמ' 279.
- 147 דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 70; דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 92.
- 148 דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 70.
- 149 מדד ג'יני בוחן את מיקומה של מדינה בין שני קצוות: הקצה האחד, שערכו 0, מסמן מצב שבו ההכנסה מתחלקת באופן שווה בין כולם; והקצה האחר, שערכו 1, מסמן מצב שבו כל ההכנסה נתונה בידי של אדם אחד. ראו: OECD, *An Overview of Growing Income Inequalities in OECD Countries: Main Findings*, DIVIDED WE STAND: WHY INEQUALITY KEEPS RISING 21 (2011), <http://www.oecd.org/els/soc/49499779.pdf>
- 150 דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 84.

השפעתה על אי-השוויון בחלוקת ההכנסות בחברה הלכה ופחתה.<sup>151</sup> הפרדוקס הוא שדווקא הנתונים מתחילת שנות האלפיים בדבר שיעור השינוי במדד ג'יני לאחר מס ההכנסה מצביעים על מסוגלותה של מערכת המס הישראלית להביא לידי שיפור של ממש במצב אי-השוויון בארץ. ההתרחקות ממסוגלות זו מאכזבת במיוחד לנוכח אי-השוויון השורר כיום בישראל, שהוא מן הגבוהים בקרב מדינות ה-OECD.<sup>152</sup> למעשה, בעוד העלייה שחלה באי-השוויון בקרב מדינות ה-OECD בשנים 1995–2010 הייתה כ-4.6 אחוזים בממוצע לפי מדד ג'יני,<sup>153</sup> בישראל נרשמה באותה תקופה עלייה של כ-13.8 אחוזים באי-השוויון.<sup>154</sup> בזמנים אלה ראוי היה שהשימוש החלוקתי במערכת המס יגדל, ולא יקטן.

מצב זה, שבו השפעתה החלוקתית של מערכת המס הישראלית פוחתת במידה ניכרת במרוצת הזמן, קשור בקשר הדוק למדיניות הרב-שנתית של הפחתת המיסים הישירים, שנמשכה עד 2010, כמפורט בחלק הראשון למאמר זה.<sup>155</sup> הפחתה זו מקטינה את הפרוגרסיביות של מערכת המס גם אם היא נעשית בכל מדרגות ההכנסה, שכן כמחצית מהאוכלוסייה העובדת בישראל אינה מגיעה כלל לסף המס, כאמור, ולכן אינה מושפעת במישרין מהקטנת שיעורי מס ההכנסה. מאידך גיסא, האוכלוסייה שעוברת את סף המס מרוויחה באופן ישיר מההפחתות המגדילות את הכנסתה הפנויה. בפועל, מי ששכרם כפול מהשכר הממוצע שילמו בשנת 2010 (השנה האחרונה להפחתה) 22,971 ש"ח פחות מס הכנסה יחסית לשנת 2002; מי ששכרם גבוה פי שישה מהממוצע שילמו 74,131 ש"ח פחות; ואילו רוב השכירים נהנו במידה צנועה בהרבה מהתוספות לשכרם עקב הקטנת שיעורי מס ההכנסה. על פי מחקר של מרכז אדוה, בשנת 2010 קיבלו שני שלישים מהשכירים במשק, המשתכרים 75 אחוזים מהשכר הממוצע או פחות, תוספת שנחית של 6,421 ש"ח בלבד.<sup>156</sup>

בדוחות של הוועדות הממשלתיות לרפורמות במס הכנסה, אשר המליצו, כל אחת בתורה, על הפחתת מס ההכנסה, נכתבו הסיבות לכך במפורש: הרצון לא להכביד על המגזר העסקי, והשאפה להחזיר לארץ את הישראלים החיים בעמק הסיליקון ומשתכרים שכר גבוה. בדוח הוועדה לרפורמה במס הכנסה בראשות רו"ח יאיר רבינוביץ, משנת 2002, נאמר: "בגיבוש הסדרי המס החדשים יישמרו עקרונות מיסוי מקובלים, כמו שאיפה לאחידות וניטרליות במערכת המס... על מנת שלא תכביד על המגזר העסקי ועל שלטונות המס ולא תגרום לאזרח טירדה מיותרת".<sup>157</sup> בדוח הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה בראשותו של פרופ' בן בסט, משנת 2000, נכתב:

- 151 שם (הדוח מדגיש כי אילו נמשך מתווה המיסים היורד גם לאחר המחאה החברתית של קיץ 2011, הירידה המשוערת באי-השוויון הודות למערכת המס הייתה עומדת על אחוז אחד בלבד בשנת 2017).
- 152 ראו לעיל ה"ש 91 והטקסט שלידה.
- 153 OECD, לעיל ה"ש 149, בעמ' 45 (טבלת נתונים של מדדי ג'יני במדינות ה-OECD).
- 154 שם. השוו: דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 171, ה"ש 51 (הדוח מציין כי בין השנים 1995 ו-2010 עלה אי-השוויון בישראל ב-11 אחוזים לפי מדד ג'יני, לעומת עלייה של כ-4.6 אחוזים בממוצע באי-השוויון במדינות ה-OECD).
- 155 ראו לעיל ה"ש 21–24 והטקסט שלידן. השוו דוח בנק ישראל 2011, לעיל ה"ש 47, בעמ' 304.
- 156 "הצעת התקציב והצעת חוק ההסדרים לשנים 2011–2012: פגיעה בדמוקרטיה ויד תקציבית קפוצה" 26 (מרכז אדוה, 2010) <http://www.adva.org/uploaded/Budget20112012final.pdf>.
- 157 רפורמה במס הכנסה – המלצות הוועדה הציבורית לרפורמה במס 12 (2002) <http://ozar.mof.gov.il/reform2002/index.htm>.

התגברות תנועות של הון ועובדים והאפשרות להעביר הון פיננסי בסכומי עתק במגע קל על המקלדת יוצרים פוטנציאל לבריחת הון, להסטה מהירה של פעילויות כלכליות לארצות אחרות. כתוצאה מכך עלולים להיפגע התעסוקה במשק וכן הכנסות הממשלה ממסים... אין מחקר שיטתי המתעד את תופעת הירידה מהארץ של צעירים ישראלים מוכשרים בענף ההיי-טק, אך מפעם לפעם מתפרסמים בעיתונות דיווחים שממחישים כי השכר נטו בעמק הסיליקון הוא השכר האלטרנטיבי של חלק מעובדי ההיי-טק בישראל.<sup>158</sup>

משמעות הדברים היא שצמצום הכנסות המדינה במהלך העשור האחרון והטיית נטל המס הכולל נעשו ברובם על חשבון מעמד הביניים וקבוצות מעוטות אמצעים כלכליים, על מנת למשוך לארץ קבוצות אטרקטיביות יותר. זהו סדר יום מעמדי-חברתי המבקש להחזיק אוכלוסיות מסוימות בגדרי המדינה גם במחיר של העמסה על מרבית הציבור, האטת הצמיחה הכלכלית והרחבת הפערים החברתיים. שיקול זה אינו בהכרח לא לגיטימי, אולם השאלה היא אם הוא מאוזן אל מול שיקולים נוספים, כגון השקעה רבה יותר בהשכלה הגבוהה ובתשתיות אחרות כדי לפתח אליטה רחבה ומבוססת יותר.

מידת החלוקתיות של מערכת המס לא השתנתה באופן ממשי בעקבות המחאה החברתית של קיץ 2011, אף שבדצמבר 2011 אישרה הכנסת חוק חדש שנשא את השם "חוק לשינוי נטל המס".<sup>159</sup> חוק זה קבע כי משנת 2012 ואילך יופחת המס המוטל על בעלי המשכורות הבינוניות (מי ששכרם נע בין 8,000 ש"ח ל-14,000 ש"ח) בשיעור של שני אחוזים – הטבה שמשמעותה הגדלה חודשית של 80–120 ש"ח בשכר נטו. כמו כן הקפיא החוק את המשך הפחתות המס שתוכננו לבעלי ההכנסות הגבוהות, וקבע כי שיעור המס במדרגת ההכנסה הגבוהה של 41,000 ש"ח לחודש או יותר יעלה מ-44 ל-48 אחוזים.<sup>160</sup> בהקשר זה יש להזכיר גם את מס היסוף שהושת על בעלי ההכנסות הגבוהות בשנת 2012, אשר קבע כי על כל הכנסה של יותר מ-800,000 ש"ח לשנה יחול מס נוסף בשיעור של שני אחוזים.<sup>161</sup> אולם בד בבד עם צעדים אלה הופחתה תקרת ההכנסה החייבת בתשלום למוסד לביטוח לאומי ל-41,850 ש"ח לחודש (במקום 73,422 ש"ח),<sup>162</sup> ודבר זה נטרל במידה רבה את התשלום הנוסף שהושת על בעלי ההכנסות הגבוהות. לכן אין זה מפתיע שגם אחרי השינויים האחרונים נטל המס הישיר על עבודה בישראל

158 דוח הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה במלואו (בן בסט) 6, 57 (2000) [http://ozar.mof.gov.il/reform/basat\\_report.htm](http://ozar.mof.gov.il/reform/basat_report.htm) (לנוכח האמור לעיל המליצה ועדת בן בסט על ביטול הפטור הגורף על הכנסות מהון, שכן ביטול כאמור "יאפשר הורדת שיעורי המס על הכנסה מעבודה, ויפעל לצמצום כוח המשיכה של חברות עתירות ידע מעבר לים" – שם, בעמ' 57).

159 חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב–2011, ס"ח 42. לסקירת השינויים בחוק זה ראו: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 385.

160 ס' 121 (א) לפקודת מס הכנסה; תוקן בס' 91 לחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה). לתמצית השינויים ראו גם: צבי לביא "אושר בכנסת: מס הכנסה יופחת, מס החברות יעלה" [ynet](http://www.ynet.co.il/articles/0,7340,L-4157454,00.html) (5.12.2011).

161 ס' 121 ב לפקודת מס הכנסה.

162 המוסד לביטוח לאומי "עדכון קצבאות ינואר 2012" 37 (2012) [http://www.btl.gov.il/Publications/benefits\\_update/Documents/shiur12\\_01.pdf](http://www.btl.gov.il/Publications/benefits_update/Documents/shiur12_01.pdf).

הוא מן הנמוכים בקרב מדינות ה-OECD.<sup>163</sup> הבעיה העיקרית בנוגע לנטל המס הנמוך היא אי-השוויוניות היחסית שלו, הגורמת לכך שבעלי ההכנסות הגבוהות משלמים מס נמוך יחסית. כך, למשל, דוח של מנהל הכנסות המדינה מראה כי נטל המס שהוטל בשנת 2009 על בעלי הכנסות הגבוהות ב-167 אחוזים מהשכר הממוצע היה 29 אחוזים בישראל, לעומת 39.9 אחוזים בממוצע במדינות ה-OECD באותה שנה.<sup>164</sup>

יתרה מזו, הפחתת מס החברות פעלה אף היא בכיוון רגרסיבי, שכן רובו המכריע של ההון נמצא בידי בעלי ההכנסות הגבוהות.<sup>165</sup> כפי שפורט לעיל, העשורים האחרונים מתאפיינים בהפחתות של שיעורי מס החברות בארץ ובעולם במטרה להקל על המגזר העסקי, בנימוק שמהלך זה יניב צמיחה במשק ורווחה כלכלית. מכוח מדיניות זו צנח מס החברות בישראל מ-61 אחוזים בשנת 1985 ל-24 אחוזים בלבד ב-2011, ויצר בישראל את אחת מסביבות המס הנמוכות ביותר בעולם לתאגידים.<sup>166</sup> בעקבות המחאה החברתית של קיץ 2011 החליטה הכנסת למנוע הורדה נוספת במס החברות שתוכננה לשנת 2013 ואשר אמורה הייתה להפחית את שיעורו ל-23 אחוזים. החוק לשינוי נטל המס, שהתקבל בדצמבר 2011, קבע כי מס החברות יעלה באחוז אחד ויעמוד על 25 אחוזים.<sup>167</sup> בשנת 2013 החליטה הממשלה, במסגרת חוק ההסדרים, על העלאה

163 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 472 ("נטל המס הישיר בישראל נמוך מהממוצע במדינות ה-OECD – בשנת 2011 הסתכם נטל המס הישיר בישראל בכ-16.1 אחוזי תוצר, לעומת כ-20.4 אחוזי תוצר בממוצע במדינות ה-OECD. ישראל ממוקמת במקום ה-29 [מבין 34 מדינות ה-OECD], הרחק מבלגיה או מהמדינות הסקנדינביות, בהן נטל [ה]מס [ה]ישיר הוא 30–31 אחוזי תוצר"). חשוב לציין כי ממוצע ה-OECD בדוחות המנהל שונה מממוצע ה-OECD בדוחות של ה-OECD עצמו, משום שהמנהל מחשב את הממוצע תוך שקלול גודל התמ"ג של המדינות השונות, בעוד הארגון מחשב ממוצע לא משוקלל. ראו: ה"ש 19 לעיל. ראו גם: גיא קצוביץ' "מרגישים חנוקים? 40% זינוק בגביית מסים עקיפים ב-5 שנים" גלובס (27.6.2011) <http://www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1000658086> (המציין כי המס הישיר בישראל מהווה כ-13.4 אחוזים מעלות העבודה לעובד המשתכר כשני שלישים מהשכר הממוצע (רמת ההכנסה של מרבית הישראלים המועסקים), בהשוואה ל-32.4 אחוזים בממוצע בקרב מדינות ה-OECD; על פי מדד זה, דורגה ישראל ב-2009 במקום ה-30 מבין 31 מדינות).

164 משרד האוצר – מנהל הכנסות המדינה דוח שנתי 2009–2010 430 (לוח יח-7) (יוני 2011) <http://ozar.mof.gov.il/hachnasot/doch09-10/doch09-10.htm> (להלן: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2009–2010). מיקומה הנמוך של ישראל במדד של נטל המס הישיר נובע מנטל נמוך במיוחד של תשלומי מעביד למוסד הביטוח לאומי. לעומת שנות השמונים, שבהן נטל תשלומי המעביד בישראל היה דומה לממוצע בקרב מדינות ה-OECD, בשנת 2011 עמדו תשלומים אלה על 1.5 אחוזי תוצר בישראל, לעומת כ-4.8 אחוזי תוצר בממוצע במדינות ה-OECD. ראו: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 472.

165 לעיל ה"ש 96–99 והטקסט שלידן. השור: OKUN, לעיל ה"ש 135, בעמ' 67 ("Since dividends, interest, and other property incomes come from wealth holdings, those types of income reflect the concentration of wealth and flow mainly to the top income groups").

166 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 134, וכן שם, בעמ' 499 (לוח יט-22); אלי ציפורי "פראיירים לא מתים, הם משלמים מסים: דיקטטורת האוצר תעניק הטבות במיליארדים לחברות ענק כמו טבע וישקר – ותרמוס את מעמד הביניים במסים עקיפים" גלובס <http://tinyurl.com/6sod9gc> 8.7.2011.

167 חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה). ראו: סקירה בדוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 385.



נוספת בשיעור מס החברות ל-26.5 אחוזים משנת 2014 ואילך.<sup>168</sup> החוק לשינוי נטל המס גם העלה את המס על רווחי הון (מריבית, ממכירת מניות, מפקדונות, מדיווידנד ועוד) מ-20 ל-25 אחוזים.<sup>169</sup> שיעור זה, הנמוך עדיין במידה ניכרת ממדרגות המס החלות באופן רגיל על בעלי הכנסות גבוהות מעבודה, אינו בהכרח מובן מאליו. ככלל, שיעור המס על רווחי הון של יחיד בעל שליטה הוא 30 אחוזים, ולפיכך על רווחים מחולקים מחברות חל בישראל בשנת 2012 מס כולל של כ-47.5 אחוזים.<sup>170</sup> לפי דוח של מנהל הכנסות המדינה:

בישראל, כמו במחצית ממדינות ה-OECD, שיעור זה דומה לשיעור המס העליון על יחידים (פער של 0.5 נקודת האחוז בשנת 2012 בישראל ופער של עד 2 נקודות האחוז בעוד 16 מדינות), כדי שלא יוצר תמריץ ליחידים להתאגר כחברות. לעומת זאת, בשאר 17 מדינות ה-OECD קיים פער אבסולוטי גדול מ-2 נקודות האחוז – ב-11 מדינות יש יתרון ליחידים (שיעור מס ההכנסה העליון על יחידים נמוך בהן ב-2 עד 13 נקודות אחוז משיעור המס על רווחים מחולקים) וב-6 מדינות עדיפה התארגנות כחברה (במדינות אלה שיעור מס ההכנסה העליון על יחידים גבוה ב-2 ועד 8 נקודות האחוז משיעור המס על רווחים מחולקים).<sup>171</sup>

חשוב לציין כי המדיניות של הפחתת המיסים המוטלים על המגזר העסקי הונהגה בשעה שתאגידים גדולים שילמו ומשלמים בישראל מיסים נמוכים ממילא. זאת ועוד, דוח שפרסמה הקליניקה לאחריות חברתית של תאגידים במרכז האקדמי למשפט ולעסקים העלה כי תכנון מס אגרסיבי, הנע על הגבול שבין הלגיטימי לבין הלא-לגיטימי, נפוץ במיוחד בקרב תאגידים גדולים. מטרתו העיקרית של תכנון מס אגרסיבי היא להימנע מלשלם מיסים או להפחיתם במידה משמעותית, ואף שהוא אינו בלתי חוקי, הוא סוטה מכוונת המחוקק ומתכלית החקיקה.<sup>172</sup> מהדוח עולה כי עקב תכנוני מס אגרסיביים של 25 התאגידים הגדולים

168 ס' 126 לפקודת מס הכנסה; תוקן באוגוסט 2013 בס' 40(25) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ס"ח 137 [http://www.nevo.co.il/Law\\_word/law14/law-2405.pdf](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-2405.pdf).

169 ס' 91(ב) לפקודת מס הכנסה; תוקן בס' 1(6)(א) לחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה).  
170 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 473. לדיון בפער בין מס על עבודה לבין מס על הון ראו, למשל: בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005). במיוחד ראו: שם, פס' 29 לפסק דינו של הנשיא ברק: "לעת זאת... נראה כי שיעורי המס שנקבעו בתיקון 132 אינם חורגים מהאיזון הראוי בין הפגיעה בשוויון, מחד, לבין התכליות העומדות בבסיסם, מאידך (תחרותיות בין-לאומית ויציבות הבורסה). הם מקיימים יחס ראוי בין הנזק לפרט (הממוסה באופן בלתי שוויוני) לבין התועלת לציבור (עקב ההשקעות הבין-לאומיות בישראל ויציבות הבורסה). אמרתי 'לעת הזאת', שכן חלף זמן קצר מאז תיקון 132 וטרם הצטבר ניסיון מספיק להערכתו. ייתכן אפוא כי עם חלוף הזמן תיווצר מציאות חדשה שבעקבותיה היחס בין הפגיעה בשוויון לבין המטרות החברתיות הראויות שוב לא יהא ראוי."

171 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 473–474.

172 ספרות המחקר נתנה את הכינוי *game playing* לגישה המונחת ביסודם של תכנוני המס האגרסיביים, שהם אומנם חוקיים כאמור אולם מנוגדים לרוח החקיקה המסדירה אותם. ראו: Doreen McBarnet, *When Compliance is Not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in*

בבורסת תל אביב, הפסידה קופת המדינה כ-3.06 מיליארד ש"ח בשנים 2006–2009.<sup>173</sup> יתרה מזו, אם לא די במדיניות המס המיטיבה עם חברות ובהתנהלותן של אלה בפועל בכל האמור בתכנוני מס אגרסיביים, המדינה מעניקה לחברות הגדולות הטבות מס נרחבות נוספות באופן ובמידה שאינם מועילים או יעילים בהכרח, כפי שיוסבר בחלק הבא של המאמר. המגמה של הפחתת המס הישיר המוטל על יחידים וחברות מצטרפת לתוואי של שימוש מוגבר במס על צריכה, וגם לה יש אפקט רגרסיבי מובהק. במבט כולל, ברי כי במרוצת השנים פחתה המידה שבה מדיניות המס של מדינת ישראל מקדמת חלוקה מחדש של משאבים בחברה, וגברה נטייתה להנציח ואף להעצים את החלוקה הקיימת ואת ריכוזיותה. לשינויים הרגרסיביים שחלו במערכת המס הישראלית, אשר הגדילו את אי-השוויון בהכנסות נטו (לאחר מס), התלוו גם שינויים רגרסיביים בנוגע לאי-השוויון בחלוקת ההכנסות ברוטו (לפני מס). קיצוצים בהשקעה הממשלתית בתשתיות ובשירותים חברתיים, כפי שפורטו בחלק הראשון של המאמר, הגדילו את הפערים בחלוקת המשאבים בחברה, והקשו במיוחד על משקי בית הנמצאים בתחתית סולם ההכנסות. הרי בלא שירותים זמינים של חינוך, בריאות, תחבורה, רווחה וכיוצא בהם, אין משקי בית אלה יכולים להיטיב את מצבם ולהבטיח את רווחתם כמו גם את רווחתו של הדור הבא. זאת ועוד, גמישות הכניסה למעגל התעסוקה וגמישות היקף התעסוקה ביחס לשיעורי המס נמוכות יחסית בישראל ובעולם.<sup>174</sup> כלומר, שינויים בשיעורי המס הישיר החל על עבודה אינם משפיעים כמעט, ככלל, על שיקולי העובד לעניין עצם היציאה לעבודה והיקף השעות

*Attitude, in TAXING DEMOCRACY: UNDERSTANDING TAX AVOIDANCE AND EVASION* 229, 229–233 (Valerie Braithwaite ed., 2003).

ההערכה המחקרית היא שטרם נערכו מחקרים מספקים בסוגיית "game playing". לדיון בנושא ראו: Valerie Braithwaite, *Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions, in TAXING DEMOCRACY: UNDERSTANDING TAX AVOIDANCE AND EVASION* 15, 18–19 (Valerie Braithwaite ed., 2003); Valerie Braithwaite, Monika Reinhart & Jason McCrae, *Game Playing with Tax Law* (Ctr. for Tax Sys. Integrity, Austl. Nat'l Univ., Research Note 8, 2004), <http://ctsi.anu.edu.au/publications/RN8.pdf>.

אולם הטענה המתגבשת היא כי תכנונים אלה נמצאים במגמה של עלייה והתפשטות. ראו Valerie Braithwaite & John Braithwaite, *An Evolving Compliance Model for Tax Enforcement, in CRIMES OF PRIVILEGE: READINGS IN WHITE-COLLAR CRIME* 405, 406–407 (Neal Shover & John Paul Wright eds., 2001) ("Increasingly, the problem for large business firms is not tax evasion, but adoption of sophisticated strategies for circumventing tax laws... What is true for the largest (corporations) is also true for the wealthiest individuals").

173 מורן הררי המיליארדים החסרים - תכנוני מס אגרסיביים ואחריות חברתית של תאגידים בישראל (עופר סיטבון ורונית דוניץ-קידר עורכים, הקליניקה לאחריות חברתית של תאגידים, המרכז האקדמי למשפט ולעסקים ברמת גן, 2011) <http://www.clb.ac.il/uploads/TAAGIDIM.pdf>. על ההשפעה המזיקה של תכנוני מס אגרסיביים על הדמוקרטיה ראו: VALERIE BRAITHWAITE & JENNY JOB, THE THEORETICAL BASE FOR THE ATO COMPLIANCE MODEL 1, 11 (Ctr. for Tax Sys. Integrity, Austl. Nat'l Univ., Research Note 5, 2004), <http://ctsi.anu.edu.au/publications/RN5.pdf>.

174 לנתונים בין-לאומיים ראו: SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 106, בעמ' 124–127 (סקירה ספרותית של הנושא ומסקנה כי: "[a]lthough, as with many economic questions, there is controversy, it is still .fair to say that the consensus is that labor supply responsiveness [to taxation] is fairly low") לנתונים ישראליים ראו: דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 84.

שיעבוד בה.<sup>175</sup> מסיבה זו ניתן להניח כי הגדלת התמורה בעד עבודה עקב הפחתות המס הישיר של העשור האחרון לא הביאה לידי הגדלה של ממש בשיעור התעסוקה בארץ, ולפיכך לא הובילה לירידה באי-השוויון בהכנסות ברוטו.<sup>176</sup>

### 3. המטרה השלישית – הכוונת התנהגות

#### (א) כללי – הכוונת התנהגות באמצעות מערכת המס, השוק החופשי ומודל היעילות בהטלת מיסים

המטרה המקובלת השלישית של מערכת המס היא הכוונת התנהגות, כלומר, שימוש במערכת המס כדי לכוון את התנהלותו של המגזר הפרטי – להבדיל מהציבורי – באמצעות מתן תמריצי מס המעודדים פעילויות מסוימות והשתת חיובי מס המדכאים פעילויות אחרות. בדומה למטרה של צדק חלוקתי, גם הכוונת התנהגות היא מטרה שנויה במחלוקת, מכיוון שיישומה נתפס כחותר תחת עקרונות השוק החופשי, כפי שיפורט להלן. בפועל מדינות רבות עושות שימוש נרחב במערכת המס למטרה זו, בעיקר בתחום הרגולטורי של חברות.<sup>177</sup> דוגמות נפוצות לשימוש במערכת המס כדי לכוון התנהגות הן מתן הטבות מס לצורך עידוד השקעות הון, קידוחי גז ופיתוח ידע, מחד גיסא, והטלת מס מוגבר על סיגריות ואלכוהול, מאידך גיסא.<sup>178</sup>

175 אולם המצב שונה מעט בכל הנוגע בעובדים מבוגרים ובנשים. ראו, למשל: Bankman & Griffith, לעיל ה"ש 9, בעמ' 1922–1926 (המראים כי גמישות הכניסה לעבודה וגמישות השהייה בה נמוכות בדרך כלל, אך גבוהות יותר אצל נשים נשואות).

176 במהלך תקופה זו חלו שינויים ניכרים גם בקצבאות לאוכלוסייה בגיל העבודה, מה שהקטין עוד יותר את השכר ברוטו של אוכלוסייה זו. ראו: דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 84. עם זאת, הרוח מוסיף כי "הקושי בבידוד השפעתו של כל צעד מדיניות על התנהגות הפרטים, לא מאפשר ניתוח כמותי מלא של תרומת הפחתות המס להקטנת אי-השוויון בהכנסות מעבודה". שם.

177 ראו, למשל: Avi-Yonah (2011), לעיל ה"ש 9, בעמ' 2–3 (In most developed countries governments use the tax system to change the behavior of actors in the private sector, by incentivizing (subsidizing) activities they wish to promote and by disincentivizing (penalizing) activities they wish to discourage... This regulatory function of the tax system is quite well established). ראו גם: שם, בעמ' 7 (שם הוא דן ביתרוננו של מס הפחם, וטוען כי "This leaves the regulatory function of taxation, and here it is the corporate tax that is best suited to fulfill this function. The main reason is that corporations are major players in the economy of every country, and that there are relatively few of them, so that it is possible to achieve regulatory goals with minimal administrative efforts (by focusing on the corporate sector").

178 ראו, למשל, ס' 46 לפקודת מס הכנסה (זיכוי מס במקרה של תרומה למוסד ציבורי); ס' 1א20 לפקודה (התרת ניכוי לטובת הוצאות מחקר ופיתוח); ס' 8 לפקודת מס קניה (טובין), התשי"ג–1953, ק"ת 1364; וחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב–1952 (מיסוי סיגריות), ס"ח 344; תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), התשט"ז–1956, ק"ת 1097 ותקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט–1988, ק"ת 291 (התרת ניכוי שוטף של הוצאות והפסדים הכרוכים בחיפוש נפט). עם זאת, ניתן לפקפק במסוגלותה של מערכת המס לכוון את התנהגות הפרטים באופן אפקטיבי, בעיקר בכל הנוגע בצריכת מוצרים ממכרים (כגון סיגריות ואלכוהול). לפי גישה זו, השימוש במערכת המס במקרים אלה מונע משיקולי גבייה וחלוקת סיכונים יותר מאשר משיקולים של הכוונת התנהגות, ויש לו השלכות חלוקתיות בעייתיות. השוו עם דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 86, שם מצוין כי "חשוב לזכור כי קיימים

הנחת המוצא של הכלכלה המודרנית היא שכוחות הביקוש וההיצע של השוק החופשי מקצים את משאבי החברה באופן מיטבי, אלא אם קיים כשל שוק.<sup>179</sup> לפי גישה זו, מערכת המס פועלת ביעילות אם השימוש היחיד בה הוא לצורך תיקון כשלי שוק שבעניינם הוברר כי מערכת המס היא האמצעי האפקטיבי ביותר להפעלה. בכל מקרה אחר, על פי הכלכלה המודרנית, על מערכת המס להיות ניטרלית ולהימנע מלהתערב בכוחות השוק ומלהשפיע עליהם.<sup>180</sup> למען הסר ספק יצוין כי כל מערך מס משפיע על המשאבים הזמינים בחברה, ולכן בהכרח גם על התנהגותם של הפרטים. ככלל, נהוג לראות זאת כעניין של דרגה.<sup>181</sup> דוגמה מקובלת בספרות המס לאידיאל מס ניטרלי, המוכיחה דווקא כי אין מס שהוא ניטרלי לחלוטין, היא מס גולגולת (head tax).<sup>182</sup> מס גולגולת הוא מס בסכום קבוע המוטל על כל אדם (לרוב בגיר) בגבולותיה של מדינה נתונה. הואיל והמס מוטל באופן אחיד על כל אדם, הנישום אינו יכול לשנות את נטל המס על ידי שינוי התנהגותו.<sup>183</sup> לכן מס גולגולת מוגדר כמס ניטרלי, שאינו משפיע לכאורה על התנהגותם של הפרטים. עם זאת, גם פה מדובר בעניין של דרגה. מכיוון שבעקבות הטלתו של מס הגולגולת משאביו של הנישום פוחתים, המס עשוי, למשל, להניע את הנישום לעבוד יותר כדי להשלים את החסר במשאביו (אפקט ההכנסה) או לחלופין לצרוך פחות לנוכח הירידה בהכנסתו (אפקט התחלופה).<sup>184</sup> זאת ועוד, מס גולגולת יכול גם להמריץ את הנישום להגר למדינה או לאזור אחרים, בהנחה שהמעבר יפטור אותו מעולו של המס, במלואו או בחלקו. עם זאת, בהשוואה למערכי מס אחרים, הנוטים לכלול מנעד רחב של משתנים המיועדים להתחשב בנסיבותיו האישיות של הנישום, כגון רמת הכנסתו, מצבו המשפחתי, הוצאותיו וכדומה, מס הגולגולת נחשב יעיל. יעילות זו היא יתרונו הגדול של מס הגולגולת, אך היא גם חסרונו העיקרי. במילים אחרות, אי־שוויוניותו של מס הגולגולת נתפסת לרוב כקיצונית מעצם העובדה שהמס אינו משתנה לפי נסיבותיו האישיות של הנישום.<sup>185</sup> לכן, למרות יעילותו הרבה, מס הגולגולת

תחומים/מוצרים שהרציונל מאחורי הטלת המסים עליהם איננו שיקולי גבייה, כי אם הפנמת העלויות החיצוניות הנובעות מצריכתם או הגנה על אינטרס ציבורי רחב יותר".  
 179 ראו: SMITH WEALTH OF NATIONS, לעיל ה"ש 27 (המפתח את רעיון "היד הנעלמה").  
 180 שימוש במערכת המס על מנת לכוון התנהגות כאשר אין כשל שוק נתפס כצעד לא ניטרלי הפוגע ביעילות השוק ולכן גם ברווחה החברתית. עם זאת, התערבותה של מערכת המס בכוחות השוק, גם כאשר היא אינה יעילה, עשויה לקדם יעדים אחרים של מערכת המס, כגון גביית מיסים וצדק חלוקתי. לכן בסופו של דבר מדובר בצורך באיזון.  
 181 Jens Arnold, *Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries* (OECD Economics Department Working Papers No. 643, 2008), [http://www.ecn.ulaval.ca/~sgor/cit/arnold\\_oecd\\_2008/arnold\\_oecd\\_2008.pdf](http://www.ecn.ulaval.ca/~sgor/cit/arnold_oecd_2008/arnold_oecd_2008.pdf) (המוצא כי מערכי מס שונים נבדלים זה מזה במידת יעילותם).  
 182 Joseph J. Cords, *Head Tax*, in THE ENCYCLOPEDIA OF TAXATION & TAX POLICY 175 (Josef J. Cordes, Robert D. Ebel & Jane G. Gravelle eds., 2<sup>nd</sup> ed., 2005).  
 183 שם.  
 184 LOUIS KAPLOW, THE THEORY OF TAXATION: למשל, אפקט ההכנסה והתחלופה ראו, למשל: AND PUBLIC ECONOMICS 13–15 (2008).  
 185 ראו, למשל, את הניסיון האנגלי במהלך שנות כהונתה של מרגרט תצ'ר, כאשר נקבע מס רכוש שנבנה לפי עקרונותיו של מס הגולגולת. הדבר נמצא בעיית מבחינה ציבורית, ונחשב אחד הגורמים המרכזיים שהובילו למפלתה הפוליטית של תצ'ר. ראו: Cords, לעיל ה"ש 182. לניסיון של קנדה להטיל מס במתכונת דומה על מהגרים סינים בשנת 1885 ראו, למשל: <http://www.ccnc.ca/redress/history.html>.

אינו מיושם לרוב במערכות מס מערביות, והוא מובא בעיקר כמדד להשוואה לנוכח מיסים ניטרליים פחות.<sup>186</sup>

## (ב) הטבות מס כמקרה בוחן של הכוונת התנהגות באמצעות מערכת המס

### (1) כללי: הטבות מס

חילוקי הדעות הרבים בנוגע לשימוש במערכת המס לצורך הכוונת התנהגות באים לידי ביטוי מובהק בספרות הדנה בהטבות המס. הטבות מס – המכונות כיום גם "הוצאות מס" (tax expenditures) – מוגדרות כהפסד הכנסות לקופת המדינה הנובע ממתן פטורים ממס או הנחות מס לקבוצות של אזרחים או לסוגים של פעילויות כלכליות.<sup>187</sup> הגדרה זו מניחה כי חוקי המס קובעים בסיס ושיעורי מס סטנדרטים ("תקן" או "normative baseline"), באופן שכל סטייה מהם מהווה הטבת מס.<sup>188</sup> הטבת מס יכולה ללווה צורה של פטור, ניכוי, זיכוי, שיעור מס מופחת ואף הקדמת ניכוי הוצאה או דחיית חיוב הכנסה.<sup>189</sup>

186 התחשבות בנסיבותיו האישיות של הנישום מכניסה משתנים אשר משפיעים על התנהגותו (בין במישרין ובין בעקיפין) ומפחיתים בהתאמה את יעילות המס. כך, למשל, במקרה של נישומים המקימים חברה בעיקר כדי ליהנות משיעורי המס הנמוכים יחסית החלים על חברות, או במקרה של נישומים אשר מתמהמהים עם עסקה כלכלית זו או אחרת על מנת לדחות את מועד החיוב במס אשר צפוי להיות מוטל על העסקה.

187 משרד האוצר תקציב המדינה – הצעה לשנות התקציב 2011–2012: עיקרי התקציב 226 (2010) [http://www.mof.gov.il/BudgetSite/StateBudget/Budget2011\\_2012/Lists/20112012/Attachments/Budget2011\\_2012.pdf](http://www.mof.gov.il/BudgetSite/StateBudget/Budget2011_2012/Lists/20112012/Attachments/Budget2011_2012.pdf) (להלן: "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012"). השו: Joint Committee on Taxation, *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2007–2011* 2 (JCS-3-07, September 24, 2007), available at <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=1198> ("Tax expenditures are defined... as 'revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or (which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability)'").

188 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", שם, בעמ' 227 ("הגדרה זו [של הטבת מס] מניחה שהחוק קובע לגבי כל מס את המאפיינים הבאים ('התקן'): בסיס המס... שיעור המס... החייב במס... הגדרת הגבולות הגיאוגרפיים... [ן]מינהל המס... לאחר קביעת התקן, כל סטייה ממנו תיחשב כהטבת מס"). אולם ראו שם גם את הכשל המובנה בגישה זו ("ההגדרה בעייתית, שכן לא תמיד ברור מהו התקן שיש לחשב על פיו את ההטבה. לדוגמה, על ייצוא סחורות חל מע"מ בשיעור 0. אם בסיס המס הוא הערך המוסף, אזי יש לראות בזה הטבה, אך אם המע"מ הוא מס על הצריכה המקומית, אין לכלול מע"מ בשיעור 0 על ייצוא סחורות ברשימת הטבות המס"). ראו גם: Joint Committee on Taxation, *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates 2* (scheduled for a public hearing before the Senate Committee on Finance, JCS-15-11, February 28, 2011), available at <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3740>.

189 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 226, 227 (שם מוסבר, למשל, כי "הקלה במס ניתן לתת בין בדרך של צמצום בסיס המס ובין בהפחתת שיעורו. גם בדחיית תשלום המס גלומה הטבה השווה לקבלת הלוואה ללא ריבית"). ראו גם: אייל שנהב "הטבות מס (Tax Expenditures) במערכת המס בישראל – היבטים משפטיים, היבטים כלכליים וקווים לרפורמה" מיסים יב(2) א-2, 8-א (1998) ("התיאוריה שבבסיס מתן הטבות מס הינה, שהמשקיע או הנישום בוחן את הכדאיות של פעילות כלכלית נתונה על בסיס התשואה לאחר מס בגין אותה פעילות... מכאן, שהטבת מס לפעילות מסוימת, ואי הענקתה לפעילות אחרת, גורמת לכך שאותה תשואה ברטוט תהיה בעלת תשואה נטו גבוהה יותר, והופכת את הפעילות שזכתה להטבת המס לאטרקטיבית יותר"). בהקשר

מעצם הגדרתן, הטבות מס הן פרי החלטה תקציבית של המחוקק לקדם פעילויות כלכליות או קבוצות אוכלוסייה מסוימות.<sup>190</sup> לכן, טען פרופ' סטנלי סרי (Surry), יש לכמת את העלויות הנובעות ממתן הטבות מס ולפרסמן ברבים, כדי שיהיה אפשר להשוות בין מתן הטבות מס לבין הוצאה תקציבית ישירה, ולתת להן את הדעת בצורה מבוקרת ושקולה.<sup>191</sup> סרי היה הראשון שהגדיר – בסוף שנות השישים – את המושג "הוצאות מס", כמונח שנועד להמחיש את עלויותיהן של ההטבות הללו.<sup>192</sup>

## (2) הטבות מס בישראל

בישראל הטבות במס הכנסה ניתנות, למשל, לתושבים ביישובי ספר, בקווי עימות ובפריפריה, במטרה לעודד מגורים ועבודה במקומות אלה.<sup>193</sup> אולם עיקר הטבות המס שהמדינה מעניקה ניתנות לחברות מקומיות גדולות ולמשקיעים זרים. ככלל, זהות הנהנים מהטבות מס וסכום ההטבה שניתן לכל אדם וחברה אינם מתפרסמים בישראל, עקב חובת הסודיות הקבועה בפקודת מס הכנסה.<sup>194</sup> ההנחה שבבסיס הוראה זו היא שבלא חיסיון על פרטי ההכנסה והשומה, יימנעו נישומים מלדווח דיווחי אמת על הכנסותיהם, והדבר יוביל לפגיעה בהכנסות המדינה. כך, למשל, קבע בית המשפט העליון בפרשת יהלומי: "החסיון שנקבע בפקודת מס הכנסה נקבע

התאגידי השוו, למשל, עם בג"ץ 1703/92 ק.א.ל קוי אויר למטען נ' ראש-הממשלה, פ"ד נב(4) 193, פס' 18 לחוות דעתו של השופט מישאל חשין (1998) ("...בחינה מקרוב תגלה לנו... כי מעשה הענקת הסובסידיה לאל-על ובצדו מחדל אי-הענקתה של סובסידיה לקאל... יש בהם, לכאורה, כדי לפגוע בחופש העיסוק של קאל. שכן, חופש העיסוק שקנתה קאל פיירושו... כי יינתן לה לעסוק בשלה בלא שהמדינה תתערב בעשייתה... ואולם, בתתה מענק לאל-על, ולא-על בלבד, מעניקה המדינה יתרון בולט לאל-על על קאל – בתחרות בין השתיים על לבו של הלקוח...").

190 STANLEY S. SURRY, PATHWAYS TO TAX REFORM: THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES vii (1973). לדיון בנושא ראו גם: Stanley S. Surrey, *Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures*, 83 HARV. L. REV. 705 (1970); STANLEY S. SURREY & PAUL R. MCDANIEL, TAX EXPENDITURES (1985).

191 סרי קיווה כי בעקבות ההכרה בהטבות המס כהחלטה תקציבית לכל דבר, יבוטלו רבות מהן לחלוטין או יוחלפו בתמיכה תקציבית ישירה, שהיא יעילה יותר לדעתו. ראו: SURRY, לעיל ה"ש 190, בעמ' 179–180, 182–204, 207. השוו עם דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 181 ("היחס אל הטבות המס כאילו הן חסרות עלות תקציבית גורם לכך שהן אינן 'מתחרות' בהוצאות תקציביות אחרות ואינן נבחנו מולן"); אהרן יורן (יורקביץ) "הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים" משפטים ז 310, 332 (1976) ("תמריצי המס פעולתם בדיוק כמו הוצאות בתקציב הממשלה, שכן הם מהווים הוצאת כספי המדינה בצורת ויתור על מסים להשגת תוצאה מסוימת").

192 David A. Weisbach & Jacob Nussim, *The Integration of Tax and Spending Programs*, 113 YALE L.J. 955 (2004); Douglas A. Kahn & Jeffrey S. Lehman, *Tax Expenditure Budgets: A Critical Review*, 54 TAX NOTES 1661 (1992); Victor Thuronyi, *Tax Expenditures: A Reassessment*, 1988 DUKE L.J. 1155; Harry A. Shannon, *The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison*, 33 TAX NOTES 201 (1986).

193 ס' 11(ב) לפקודת מס הכנסה. לפירוט ראו: אתר משרד הכלכלה – <http://sba.economy.gov.il/taxation/pages/zt2.aspx>.

194 ס' 231 לפקודת מס הכנסה. לאחרונה פסק בית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב בפרשת גלובס פבלישר, לעיל ה"ש 6, כי יש לחשוף את הפרטים לגבי הטבות המס הניתנות לחברות, אולם ערעור שהוגש על פסק דין זה לבית המשפט העליון עודנו תלוי ועומד, ואף ניתן צו ביניים האוסר פרסום עד להכרעה בערעור.

לטובת הנישום והמדינה כאחד. הוא נקבע לטובת הנישום, כדי להניע את זה למלא את חובתו, ולגלות את הכנסתו לפקיד השומה ללא חשש שהידיעה תגיע לכל מקום אחר; לטובת המדינה, בכך שזהו אחד האמצעים להגיע לגביית מס אמת.<sup>195</sup> גישה זו בדני המס אינה חדשה, כפי שניתן להיווכח מניתוחו של פרופ' אריה לפידות מלפני יותר מחצי יובל, שהוצג בפתח המאמר.<sup>196</sup> עם זאת, רשות המיסים מפרסמת תמצית של ההחלטות שהתקבלו בתחום הטבות המס, מבלי לציין את זהותם של הנישומים שבעניינם התקבלו ההחלטות.<sup>197</sup> מנהל הכנסות המדינה מפרסם מידע כולל על סך הטבות המס שניתנות.<sup>198</sup>

למעשה, בעקבות תרומתו של סרי, וכמו הוראות חוק דומות במדינות מערביות אחרות, סעיף 2(ב)(2) לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, מורה כי מדי שנה תפורט תחזית הסכומים אשר לא ייגבו בשל הטבות מס שמדינת ישראל מעניקה.<sup>199</sup> תחזית זו מופיעה בדוח מיוחד המתלווה לתקציב המדינה.<sup>200</sup> ובכל זאת עד היום מוטחת ביקורת רבה על תחזית הטבות המס השנתית

195 בג"ץ 207/70 יהלומי נ' שר האוצר, פ"ד כה(1) 126, 128 (1971). בפרשה אחרת צוין באופן דומה כי "סעיפים אלה מקנים חיסיון למסמך או לידיעה שהגיעו אל ממלא תפקיד רשמי לפי הפקודה. תכליתו של חיסיון זה... היא לאפשר לנישומים לפרוס בפני רשויות המס מידע הנוגע לעסקיהם ולהכנסותיהם בלי לחשוש כי מידע זה יחשוף לעין כול את סודותיהם המסחריים... במובן זה פועל החיסיון אף לטובת המדינה, המבקשת לגבות מס אמת מן הנישומים, ולשם כך נזקקת למידע שהם מספקים" (ע"א 4825/97 גהל נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נה(2) 433, 439 (2000)). רשות המיסים נוקטת גישה זו גם כיום, ומתנגדת לכל ניסיון לנגוס בחיסיון, כפי שניתן ללמוד מעע"מ 398/07 התנועה לחופש המידע נ' רשות המיסים, פ"ד סג(1) 284, פס' 8-10 (2008). אולם בית המשפט העליון החל לצמצם גישה מוחלטת זו, כפי שפסקה השופטת ארבל (שם, פס' 62): "סבורני כי זכותם של הנישומים לפרטיות צריכה לסגת לטובת זכות הציבור למידע מאחר והפגיעה בה אינה שקולה כנגד היתרונות שעשויים לצמוח מגילוי של המידע, וכי גם הפגיעה האפשרית בתפקודה של הרשות אינה כזו המצדיקה את מניעת המידע המבוקש מן הציבור. במצב זה, הן פרשנות תכליתית של הוראות החיסיון בדני המס, והן האיזון המתחייב מהוראת סעיף 17(ד) לחוק חופש המידע, מובילים לדעתי למסקנה כי יש להיעתר לערעור ולחייב את הרשות במסירת המידע שנתבקש".

196 ראו לעיל ה"ש 3-4 והטקסט שלידן.  
197 ראו, למשל, רשות המיסים בישראל "החלטות ועדות הכופר ברשות המיסים: מחצית שנייה – שנת 2012" [http://taxes.gov.il/EnforcementAndDeterrence/Documents/VaadatKoffer/hahlatot\\_26.3.2014.kofer2012b.pdf](http://taxes.gov.il/EnforcementAndDeterrence/Documents/VaadatKoffer/hahlatot_26.3.2014.kofer2012b.pdf)

198 ראו: אתר מנהל הכנסות המדינה (דוחות שנתיים) – <http://ozar.mof.gov.il/hachnasot/>

199 ס' 2(א) ו-2(ב) לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, ס"ח 60 מורים:  
2. (א) חוק תקציב שנתי יכלול את אלה:

(1) תקציב רגיל; ...;

(ב) לחוק יצורפו

(1) ...

(2) תחזית של סכומים שלא ייגבו בשל הטבות מסים."

200 משנת 1974 חייב הקונגרס האמריקאי לכלול דיווח על הטבות המס בתקציב הממשל הפדרלי. כיום רוב מדינות ארצות הברית מפרסמות דוח הטבות מס ברמה המדינתית (ואף המקומית), וכך גם רוב מדינות ה-OECD. אופן הדיווח על הטבות המס משתנה ממדינה למדינה, אולם השאיפה היא שהדיווח יכלול רשימה של הטבות המס, ויפרט לגבי כל אחת מהן את עלותה, את זהות הנהנים ממנה (לפי עשירוני הכנסות או כל משתנה רלוונטי אחר: מין, מעמד בעבודה, אזור גיאוגרפי וכדומה), את מטרתה, וכן אם הטבת המס משיגה את יעדה ("תועלת"), אם היעד מושג בעלות מיטבית ("יעילות"), ואם שלטונות המס מוודאים שלא יהיה שימוש לרעה בהטבה (ביקורת זכאות). ראו: "תחזית הטבות המס לשנים 2011-2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 226-227; דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011-2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 63.

בגין כשלים ניכרים באופן עריכתה ופרסומה, לצד ביקורת המפקקת בתועלתן וביעילותן של הטבות המס הניתנות לנישומים. בין היתר, אומדני הטבות המס מתאפיינים מעצם טיבם באי־ודאות גדולה. האומדנים מחושבים על פי נתונים חלקיים ובפיגור של שנים מספר, משום שהם חוזים את הטבות המס שהנישומים ידרשו במהלך שנת המס (להבדיל מנתונים המדווחים על הטבות מס שכבר הוענקו בפועל).<sup>201</sup> יתרה מזו, נתוני האומדנים מקודמים לערכים של שנת התחזית בהנחה שלא יחולו שינויים בהתנהגות הנישומים ובנטל המס.<sup>202</sup> אולם מחזורי העסקים משתנים כל העת, והתנהגותם של נישומים מושפעת מחוקי המס, אשר שינויים משמעותיים חלים בהם במהלך השנים.<sup>203</sup> יתרה מזו, המתודולוגיה להערכת עלותן של הטבות מס מסוימות, כמו גם היקף התקציב של הטבות המס, אינם קבועים. כך, למשל, משנת 2009 ואילך אומצה בישראל שיטה חדשה לאומדן עלותן של הטבות המס הניתנות בעבור הפרשות כספים לקופות גמל.<sup>204</sup> באופן דומה, לפני שנתיים הוספה לתקציב הטבות המס ההקלה בבלו על סולר שממנה נהנים מפעלי תעשייה, תחבורה ציבורית ומובילים.<sup>205</sup> זאת ועוד, חוק יסודות התקציב אינו כולל את הטבות המס בסך ההוצאה התקציבית, ואף אינו מחייב לקבוע להן מסגרת תקציבית.<sup>206</sup> לכן

201 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 225; דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 61; Joint Committee on Taxation, לעיל ה"ש 188, בעמ' 10. השוו: SURREY & MCDANIEL, לעיל ה"ש 190, בעמ' 102–103, 105 (המסבירים כי העלות הסופית של הטבות המס תלויה במידת השימוש בהן על ידי משלמי המיסים, אשר אי־אפשר לאמוד אותה מראש בוודאות).

202 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 225; דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 61. השוו: דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 179, ה"ש 26 ("הטבות המס מחושבות כהפרש בין המס התאורטי החל על הכנסות חברה רגילה ובין המס ששולם בפועל על הכנסות החברה. במונח 'עלות' הכוונה לויתור על המס שהיה חל לולא הטבת המס. יצוין כי אין זהות בין סכום ההטבה לסכום המס שהיה מתקבל, בין היתר מאחר שייתכן שעצם ההטבה מעודדת השקעות אשר בלעדיה היו מתבצעות באופן חלקי").

203 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 225. השוו עם דוח טרכטנברג, לעיל ה"ש 20, בעמ' 87 ("...התנהגות הפרטים במערכת המס אינה סטטית, אלא היא מתאימה עצמה לשינויים החדשים במערכת. ההיסטוריה של המסים מלאה בדוגמאות בהן שינויים במדיניות החוקית הובילו לתוצאה שונה בתכלית מכוונת המחוקק. הסיבה לכך היא כי לאחר הטלת מס חדש, או אפילו לאחר שינוי משמעותי מספיק בשיעורו של מס קיים, הפרטים המושפעים משינוי זה מתאימים את התנהגותם למציאות החדשה. תגובה זו יכולה להיעשות בדרכים חשבונאיות־משפטיות, כגון התאגדות של יחיד כחברה, או בשינוי בהתנהגות הכלכלית – חברה עלולה לפטר עובדים או להפחית את שכרם, ושכיר יכול להגדיל או להפחית את מספר שעות העבודה שלו. שינויי התנהגות אלה הינם במסגרת כללי המשחק המקובלים במשק חופשי, וחובה להביא אותם בחשבון בעת קביעת המדיניות"; ובה"ש 26 הסמוכה: "דוגמה ציורית לכך הם הבתים הצרים ברחובות הולנד שנבנו לאחר שהשלטונות החליטו למסות בתים לפי רוחב החזית שלהם. מטרת המס הייתה מוצדקת – מיסוי פרוגרסיבי של העושר, שכן ההנחה הייתה שבית גדול מעיד על עושר גדול יותר. תוצאות ההתמודדות של הציבור עם המס הזה ניכרות מאות שנים לאחר מכן").

204 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 225; דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 61 (המציין, לדוגמה, כי "עד כה הוחלט ש'התקן' שלעומתו תחושב ההטבה בהכנסות מהון הוא שיעור המס השולי של מקבל ההכנסה. לחילופין היה אפשר להתייחס למערכת המס הישראלית כמערכת דואלית המטילה שיעורי מס פרוגרסיביים על ההכנסות מעבודה ושיעורי מס מוגבלים על הכנסות מהון בלי לראות בהם הטבה").

205 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 61.

206 דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 179.



נכון להיום אין מגבלה תקציבית לגבי סכום הטבות המס בישראל, והן אינן מובאות לאישור תקופתי של הכנסת או של הממשלה.<sup>207</sup> על כך מיתוספת העובדה שלחלק לא מבוטל מההטבות אין אומדן כלל. כך, למשל, בשנים 2013 ו-2014 לא ערך מנהל הכנסות המדינה אומדן לעלות ההטבה הנובעת משיעורי פחת מואץ (העולים על שיעורי הפחת הכלכלי) או לעלות ההטבה הנובעת מהסדר הפטור ממס על דיווידנד ועל רווחי הון ממכירת מניות כאשר מדובר בחברות החזקה ישראליות המשקיעות בחברות זרות.<sup>208</sup>

על אף הביקורת הקיימת בנוגע לשימוש בהטבות מס, להטבות המס הניתנות בישראל יש היקף כלכלי רחב – הן ביחס להכנסות המדינה ממיסים והן כשלעצמן. הטבות אלה מקטינות את סך הכנסות המדינה ממיסים ואת ההוצאה המותרת במסגרת התקציב. יתרה מזו, במהלך השנים חל גידול ניכר בסכום הטבות המס בישראל, אשר נבע משינוי המדיניות בתחום זה. השינוי, אשר נעשה בין היתר באמצעות תיקוני חקיקה בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט–1959, נועד להסיר חסמים תקציביים וביורוקרטיים לקבלת הטבות מס, ולאפשר לחברות רבות יותר ליהנות מהטבות אלה.<sup>209</sup> לפיכך גדל מאוד היקף הטבות המס שהמדינה מעניקה: אם בשנת 1997 הוערכו הטבות המס ב־12 מיליארד ש"ח, והיוו 13 אחוזים מסך גביית המיסים באותה שנה,<sup>210</sup> בשנת 2012 כבר עמד אומדן הטבות המס על 39.6 מיליארד ש"ח, שהיוו 17 אחוזים מאומדן הכנסות המדינה ממיסים,<sup>211</sup> ואילו בשנת 2013 עמד האומדן על כ־44.9 מיליארד ש"ח, שהם כבר 19 אחוזים בקירוב מההכנסות הצפויות ממיסים בשנה זו.<sup>212</sup>

207 ש.ם.

208 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 71. הטבות נוספות שאין הערכה בענייני כוללות, בין היתר, את הפטור ממס הכנסה למלכ"רים ואת הפטור לעולים חדשים ולתושבים חוזרים על הכנסותיהם מחוץ לארץ. זאת ועוד, תחזית הטבות המס כוללת הטבות במס ממשלתי בלבד, ואינה כוללת הטבות בדמי הביטוח הלאומי, במס בריאות ובארנונה של הרשויות המקומיות. ראו: ש.ם, בעמ' 59.

209 לדוגמה, בשנת 2011 עלה מספר החברות המקבלות הטבות מכוח החוק לעידוד השקעות הון ב־75 אחוזים, בעיקר בעקבות כניסתו לתוקף של תיקון מס' 68. ראו: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 200. לדין דומה בהשפעתו של תיקון מס' 60 ראו: ש.ם, בעמ' 205, וכן משרד האוצר – מינהל הכנסות המדינה דו"ח שנתי 2005 (מס' 54) פרק ט (2006).

210 שנהב, לעיל ה"ש 189, בעמ' א-26.

211 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 225 (שם מצוין כי הטבות המס החזויות ל־2012 מהוות 4.3 אחוזים מהתוצר בישראל; מרבית ההטבות, כ־32.8 מיליארד ש"ח, הן במיסים ישירים, הטבות בסך 6.7 מיליארד ניתנות במיסים עקיפים, והטבות נוספות בסך 0.1 מיליארד ש"ח ניתנות באגרות); דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 179, ה"ש 27 ("האומדן כולל בין היתר, הטבות מס בגין פעולות הנוגעות לקופות גמל, קרנות השתלמות, שוק ההון, חוק העידוד [להשקעות הון] ומס שבח, וכן פטור ממע"ם על פרות וירקות"). ראו גם: "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 230 ("היקף הטבות המס בישראל, כ־4% תוצר בכל אחת מהשנים 2011–2012, אינו חריג בהשוואה למדינות אחרות בעולם. על פי הנתונים של ה-OECD, הבנק העולמי ומנהל הכנסות המדינה, גרמניה והולנד נמצאות בקצה התחתון עם היקף הטבות מס של כ־1%–2% תמ"ג, ובקצה העליון נמצאת בריטניה עם היקף הטבות מס של כ־12.6% תמ"ג" – זאת, בהתבסס על נתונים משנת 2006 (גרמניה והולנד), 2007 (בריטניה) ו-2011 (ישראל)). מעניין שתחזית הטבות המס אינה מספקת את ממוצע היקפן של הטבות המס בקרב מדינות ה-OECD, וגם אינה משווה בין המדינות מבחינת תמהיל ההטבות. השוו, למשל, עם שנהב, לעיל ה"ש 189, בעמ' א-26, א-31 (המציין כי בשנת 1998 עמד תקציב הטבות המס על 15.1 מיליארד ש"ח, והיה בשיעור של כ־22 אחוזים מסך מיסי

הניסיון הישראלי מלמד כי היקף הטבות המס שהנישומים המוטבים נהנים מהן בפועל עשוי אף להיות גבוה בהרבה מזה המתפרסם בדוח הטבות המס השנתי. למשל, בדיקת הנתונים של הטבות המס שניתנו מכוח החוק לעידוד השקעות הון במהלך העשור האחרון העלתה כי סכום הטבות המס בפועל היה גבוה במידה ניכרת ממה שדווח באומדנים של מנהל הכנסות המדינה, למעט הסכום בשנת 2009. לדוגמה, בשנת 2004 עמדה תחזית הטבות המס מכוח החוק לעידוד השקעות הון על 15 מיליארד ש"ח, ואילו סכום ההטבות בפועל היה כפול כמעט; ובשנת 2005 עמדה התחזית על כ-18 מיליארד ש"ח, ואילו התשלום בפועל היה קרוב יותר ל-50 מיליארד ש"ח.<sup>213</sup>

דוח הטבות המס השנתי מגלה כי הטבות המס הגדולות ביותר בישראל ניתנות לשוק ההון, ולא לגורמי ייצור, למשל, או למטרות רווחה מסורתיות. בשנת 2012 העריך דוח הטבות המס כי יותר ממחצית הטבות המס במיסים ישירים יינתנו לשוק ההון, נוסף על 18 אחוזים מההטבות אשר יופנו להשקעות הון ותעשייה.<sup>214</sup> לעומת זאת, תחום הרווחה ופיזור האוכלוסייה קיבל רק כעשרה אחוזים מהטבות המס במיסים ישירים, ותחום המשפחה קיבל שישה אחוזים בלבד.<sup>215</sup> הטבות מס מהוות ויתור של אוצר המדינה על הכנסות ניכרות מתוך ציפייה שהתשואה המצרפית למדינה עקב מתן ההטבות תעלה בסופו של דבר על ערך ההטבות המחולקות. לכן השאלה הגדולה היא אם הטבות המס עומדות ביעדים הכלכליים שלמען השגתם הן חוקקו, ואם אופן חלוקתן ומנגנוני חלוקתן מועילים ויעילים. אולם למרות סכומי העתק המנותבים להטבות מס מדי שנה, אין בישראל מנגנון ביקורת שבוחן את השגת יעדיהן של הטבות המס ואת תועלתן ויעילותן בפועל. יתרה מזו, בדיקה שערך לאחרונה מבקר המדינה בנושא הטבות המס הניתנות מכוח החוק לעידוד השקעות הון מגלה דפוס ניצול שיטתי ובוטה של ההטבות, אשר מתאפשר לנוכח העדר השקיפות והבקרה. כך קובע בהקשר זה דוח מבקר המדינה: "היעדר גורם העוקב

ההכנסה והרכוש ובשיעור של 15 אחוזים מהמס הכולל. "לדעתנו, שיעור זה הינו גבוה מידי ואף חורג... מן המקובל בעולם... [סכום זה] הינו גבוה לעומת מה שיראה כסביר בעיני מרבית הציבור".

212 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 59 (הדוח מציין כי בשנה זו יעמדו ההטבות על 4.6 אחוזים מהתוצר הישראלי).

213 ראו: תרשים המשווה בין תחזית הטבות המס לבין הטבות המס בפועל בשנים 2004–2010 בדוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 180 (התרשים מבוסס על ממצאיו של מנהל הכנסות המדינה לשנת 2010). מנהל הכנסות המדינה נותן הסבר, ולו חלקי, לפערים הניכרים בציינו כי האומדנים מניחים כי אין תגובה גמישה מצד הנישומים על הטבות המס (דהיינו, קיום ההטבות או ביטולן אינו משפיע על התנהלות הנישומים). ראו לעיל ה"ש 202 והטקסט שלידה. בפועל יש גמישות בתגובתם, בעיקר בכל האמור בהתנהלותן של חברות בהקשר של החוק לעידוד השקעות הון. ראו, למשל: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 70.

214 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 231. מסגרת ההטבות לשוק ההון כוללת הטבות בגין הפרשות לקופות הפנסיה ולקרנות השתלמות. ראו, למשל: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 82 (לוח ד-1). אולם הטבות אלה, מעצם טיבן והמבנה המיסי שלהן, גדלות בד בבד עם הכנסת הנישום. לפיכך נישומים בעלי הכנסות גבוהות מפיקים קסכון מס רב יותר מהטבות אלה לעומת נישומים פחותי אמצעים.

215 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 231 (התחזית מציינת כי בשנת 2012 הוערכו הטבות המס לשוק ההון ב-17.1 מיליארד ש"ח, ולהשקעות הון ותעשייה ב-5.7 מיליארד ש"ח נוספים. אומדן הטבות המס לרווחה ולפיזור אוכלוסייה עמד בשנה זו על 3.4 מיליארד ש"ח, ו-2.2 מיליארד ש"ח הוקדשו לתחום המשפחה). ראו גם שנהב, לעיל ה"ש 189, בעמ' א-26–א-27 (המסכם כי "הטבות המס לוקות ברגריסביות יתר והן מוטות לטובת בעלי ההון").

באופן שיטתי אחר האפקטיביות של הטבות המס, היעדר מנגנון בקרה הבוחן תחום זה באופן שוטף והיעדר מנגנון בקרה על עלות יישום מסלול הטבות המס תרמו ליצירת מצב... "שבו מטרות החוק אינן מושגות במלואן... [ו]חברות גדולות מנצלות הטבות מס בסכומים של מיליארדי שקלים ואילו המס המתקבל מהן מועט מאוד".<sup>216</sup>

המבקר מציין, בין היתר, כי במהלך השנים 2003–2010 חל גידול חד בהיקף הטבות המס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, שבמסגרתו עלה היקף ההטבות מ-2.3 מיליארד ש"ח ל-5.6 מיליארד ש"ח, אף שבה בעת חלה ירידה ניכרת בשיעור מס החברות מ-36 ל-25 אחוזים.<sup>217</sup> רוב הגידול נובע מעלייה חדה בהיקף הטבות המס שניתנו לארבע חברות גדולות: טבע, אינטל, כיל וצ'ק פוינט. שיעור ההטבות שקיבלו ארבע חברות אלה מתוך סך ההטבות שניתנו לכל החברות עלה מ-32 אחוזים בשנת 2003 ל-70 אחוזים בשנת 2010. עם זאת, אף שהיקף ההטבות שקיבלו ארבע החברות בשנת 2010 עמד על כ-4 מיליארד ש"ח, שיעור המס האפקטיבי שלהן בשנה זו היה 3.3 אחוזים בלבד.<sup>218</sup> בהשוואה לתחילת העשור הקודם, הפער בין משקל ההכנסות המוטבות בקרב החברות המוטבות לבין תשלום המס שלהן רק הלך והתרחב. גם תופעה זו מובהקת במיוחד בקרב החברות המוטבות הגדולות והעשירות ביותר. כך, בשנת 2003 משקלן של חברות המאיון העליון בהטבות המס היה דומה למשקלן בסך חיובי המס (כ-38 אחוזים), אולם במרוצת השנים נפער פער בין השניים, ובשנת 2010 כבר עמד משקלן של חברות המאיון העליון בסך הטבות המס על 68 אחוזים, ואילו משקלן בסך חיובי המס עמד על 32 אחוזים בלבד.<sup>219</sup>

שינויי החקיקה שנעשו בשנים האחרונות בחוק לעידוד השקעות הון הקלו מאוד את התנאים לקבלת הטבות מס מהמדינה, וזאת כחלק ממדיניות הרואה במשיכת השקעות זרות מטרה כשלעצמה, אף שלא כל ההשקעות המוטבות הן זרות ולא כולן תורמות תרומה של ממש למשק

216 דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 182 (בלא ההדגשות שבמקור).

217 שם, בעמ' 176, 180.

218 שם, בעמ' 176 (הדוח מוסיף כי "בחינת סך המס הנובע מהחברות שחוק העידוד חל עליהן (מס חברות ומס על שכר העובדים) לעומת סך הטבות המס שניתנו להן העלתה כי בשנים 2003–2009 היה סך המס הנובע מהן גדול מסך הטבות המס שהן קיבלו, ואילו בשנת 2010 היה הסך הנובע קטן מסך ההטבות בכ-80,000 ש"ח. היחס בין המס הנובע מארבע החברות הגדולות ובין סך הטבות המס שהן קיבלו ירד מ-100% בשנת 2006 ל-29% בשנת 2010. בשנת 2010 היה סך המס שנבע מארבע החברות כ-1.1 מיליארד ש"ח, והן קיבלו הטבות מס בסך כ-4 מיליארד ש"ח, ואילו יתר החברות שילמו מסים בסך כ-4.4 מיליארד ש"ח וקיבלו הטבות מס בסך של כ-1.6 מיליארד ש"ח בלבד"). לדיון דומה ראו גם: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 202–205. לניתוח שיעורי המס בשנת 2011 בקרב העשירונים השונים של החברות (לפי סך הרווחים של כל חברה) ראו שם, בעמ' 207–208 (הדוח מצביע על שונות רבה בין העשירונים לטובת העשירון העליון, ואף בתוך העשירון העליון לטובתו המובהקת של המאיון העליון). להתפלגות הטבות המס בשנים 2008–2011 לפי עשירונים של חברות (המדורגים לפי גובה הטבות המס) ראו: שם, בעמ' 210–211 (הדוח מוצא כי בהשוואה לתחילת העשור הקודם "חלה עליה במשקל העשירון העליון ובפרט במשקלו של המאיון העליון בהטבות המס: משקלו של העשירון העליון בסך הטבות המס עלה ב-7.6 נקודות אחוז ומשקלו של המאיון העליון עלה ב-30 נקודות אחוז").

219 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 210 (הדוח מוסיף, עם זאת, כי "אמנם, בשנת 2011 הצטמצם פער זה (על רקע גידול חד במשקל המאיון בסך חיובי המס), אולם מוקדם לקבוע כי מדובר בשינוי מגמה").

הישראלית. למעשה, במקרים רבים ניתנים פטורים ממס לחברות פיננסיות טהורות אשר אינן מקדמות השקעה יצרנית אמיתית, כגון הקמת מפעלים או העסקת עובדים.<sup>220</sup>

### (3) צוואר הבקבוק – הביקורת על הטבות מס

כאשר בוחנים את הספרות העשירה בתחום הטבות המס, אין זה מפתיע אפוא להיווכח שהגישה השלטת היא כי ראוי לבטל את רוב ההטבות הניתנות כאמצעי לעידוד פעילות, ואם הן מוצדקות, יש לתת במקומן תמיכה תקציבית ישירה.<sup>221</sup> בסופו של דבר הטבות המס משאירות בידי המדינה פחות משאבים, ובכך פוגעות בכלל הציבור. ציבור זה נאלץ להתמודד עם רמה נמוכה או איכות ירודה של מוצרים ושירותים ציבוריים, ולשאת (באופן מלא או חלקי) בנטל המימון הציבורי במקום אלה שנהנים מההטבות. ציבור זה גם מושפע לרעה מהטיית התחרות העסקית לטובת החברות הגדולות והקונצרנים, אשר נהנים מהטבות המס על חשבון עסקים קטנים ובינוניים ועל גבו של האזרח הקטן. כאשר מדובר בתמיכה תקציבית ישירה, ברור לכל הפחות מיהו המוטב ומה היקף הכספים המעורבים. לכן ניתן לשקול חלופות תקציביות בצורה יעילה, שקופה ומבוקרת, במקום לתת פטורים והטבות ששיעורם אינו ידוע מראש (או בכלל) ואשר מותירים בור תקציבי ועיוותים כלכליים וחלוקתיים קשים. כפי שמבארים דברי ההסבר לתחזית הטבות המס הישראלית:

לעתים מוזכר שלהוצאות מס יש יתרון על פני הוצאות תקציביות, בכך שביכולתו של מנגנון המס לחלק את ההטבות לאוכלוסייה רחבה ובעלות נמוכה. אולם... מנגנון של חלוקת תשלומי ההעברה עשוי להיות יעיל לא פחות, וחלוקה דרך מנגנון המס עלולה לצרוך משאבים יקרים לבקרת הזכאות לאותה הטבה... [נוסף על כך, החיסרון הגדול של הטבות המס נובע מהיעדר דיון ציבורי אודות התועלת שבהן ומכך שמרביתן אינן זוכות לאישור תקופתי, להבדיל מתקציב ההוצאות של הממשלה, המאושר בחוק הכנסת מדי שנה. לרבים נדמה שניתן להשיג באמצעותן 'יש מאין', כיוון שעלותן אינה ידועה לכול. היעדר הדיון הציבורי השנתי במתן הטבות המס מאפשר עקיפת כללים פיסקאליים המגבילים את ההוצאה, ובכך מטשטש את גודלה האמיתי של [ההטבה כמו גם של] הממשלה... הטבות מס מיטיבות אמנם עם מקבליהן, אולם הן מעבירות את נטל תשלום המס אל שאר האוכלוסייה ובכך מְרַעוּת את מצבה. הטבות המס משנות

220 כך, למשל, הפטור הגורף ממס למשקיעים זרים הביא לידי כך שבזק אומנם הניבה ב-2011 רווחים של כ-4 מיליארד ש"ח לאייפקס ולחיים סבן, וקרן יורק יצאה מפסגות עם רווח של כ-900 מיליון ש"ח, אולם גביית המיסים למדינה (ולאזרחיה) הסתכמה בלא כלום. ציפורי, לעיל ה"ש 166 (המוסיף כי לא זו בלבד שהמדינה אינה גובה מיסים מהחברות האמורות, ההשקעות הזרות מעכבות השקעות גדולות בתשתיות, מה שגורם בסופו של דבר לפיטורים של כוח עבודה ישראלי).

221 ראו לעיל ה"ש 191 והטקסט שלידה; מרגליות "יישום חלקי", לעיל ה"ש 9, בעמ' 288, ה"ש 24. לעמדה שונה מעט, הקוראת לבחון במשנה זהירות את המנגנון של חלוקת הטבות המס, ראו: David M. Schizer, *Framework for Limiting Tax Expenditures: Programmatic Benefits, Excess Burden, and Distribution* (January 5, 2014 – draft on file with authors). ראו גם: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 60 ("מתוך סכום כולל של 46.6 מיליארד ש"ח [של תחזית הטבות המס לשנת 2014], תמצאנה בוודאי הטבות שמסיבות שונות לא ראוי לבטלן").

את חלוקת הנטל ותוך כדי כך מסבכות את חוקי המס, מעודדות התחמקות והימנעות מתשלום מס אמת, פוגעות ברווחת כלל הציבור והמשק ומסתירות את ההיקף האמיתי של מעורבות הממשלה במשק.<sup>222</sup>

בגלל הקשיים הנידונים, מענקים ישירים דרך תקציב המדינה מתקבלים לרוב כאמצעי ראוי יותר להכוונת התנהגות מאשר הטבות מס, בעיקר לנוכח העובדה שחקיקת חוק התקציב כרוכה בהליכים שנתיים של ביקורת ציבורית וממשלתית, אשר חסרים במסלול הטבות המס.<sup>223</sup> אולם בפועל, משנכנסה הטבת מס לתוקף, קשה מאוד לבטלה. בדוח מיוחד על הטבות מס שהוגש לסנט האמריקאי נמצא, למשל, כי: "Of the 128 tax expenditures reported in 1987 for fiscal year 1988, 100 remained in effect in fiscal year 2007. Of the approximately 270 tax expenditures either in existence in fiscal year 1988 or adopted at any time between 1987 and 2007, 202 remained in place in 2007. Thus, in general, tax expenditures, once adopted, tend to stay in place"<sup>224</sup>.

גם בארץ מבחן התוצאה מראה כי רוב הנסיונות החקיקתיים לצמצם הטבות מס משמעותיות נכשלו כישלון גורף, וכי בתחומים אחרים אף חלה נסיגה במהלך השנים והורחבו ההטבות. לאחרונה, כדי להקטין את היקף הגירעון, נידונו הצעות לצמצום הטבות המס במהלך הכנת התקציב לשנים 2013–2014, אולם בסופו של דבר, לפי החלטת הממשלה בנידון, הפך צמצום הטבות מס בסך 1.6 מיליארד ש"ח בשנת 2014 (שהיה אמור להבשיל בהמשך ל-3.1 מיליארד ש"ח) לצמצום צנוע בהרבה בגובה של 0.4 מיליארד ש"ח (המיועד לגדול לסכום של 1.4 מיליארד ש"ח בהבשלה מלאה).<sup>225</sup> באופן דומה, הירידה של כ-0.1 אחוזי תוצר בהיקף הטבות המס לשנת 2014 לעומת 2013 נובעת משתי החלטות ממשלתיות שהשפעתן על צמצום הטבות המס נוטרלה במידה רבה על ידי ההחלטה השלישית: ההחלטה הראשונה צמצמה או ביטלה הטבות מס דוגמת הזיכוי שניתן לבעלי תארים אקדמיים, הפטור ממס שבח על דירת מגורים

222 "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 227–228.  
223 שנהב מסביר, למשל, כי "לאחרונה ניתן מענק של כ-600 מיליון דולר לחברת אינטל לשם הקמת מפעל בקריית גת. גובה המענק גרם למחלוקת ציבורית בדבר כדאיות המענק למשק הישראלי בכללותו. בד בבד עם קבלת המענק זכתה חברת אינטל גם להנחת מס ניכרת (תשלום מס בשיעור של 10% על פי סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון). היקף ההטבה הגלומה בהנחה ממס יכול, בהנחה שהמפעל בישראל יהיה רווחי, לעלות על היקף המענק. עם זאת, ההנחה במס זכתה למעט מאוד, אם בכלל, ביקורת או דיון ציבורי, שכן גודלה אינו ידוע, היא עתידית, אינה ודאית וקשה לחישוב מדויק וכימות. במילים אחרות, גודלו של המענק הינו ברור וחד משמעי ולעומת זאת הטבת המס סמויה מן העין, ומכאן שההתנגדות לה אינה נחרצת". ראו: שנהב, לעיל ה"ש 189, בעמ' 11.

224 Joint Committee on Taxation, לעיל ה"ש 188, בעמ' 16.  
225 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 60, 67–68 (הדוח סוקר את ההתפתחויות שחלו בשנים האחרונות בהטבות המס הישראליות, ומציין, בין היתר, כי "במהלך שנת 2005 הורחבה רשימת היישובים הזכאים להטבות גיאוגרפיות; ניתן פחת מואץ של 100 אחוזים להשקעות בענפי התעשייה, החקלאות והתיירות... החל משנת 2006 נקבע הסדר מיסוי מיוחד ביחס לחברות החזקה ישראליות שישקיעו בחברות זרות ('פטור השתתפות'), לפיו משקיעי חוץ יהיו פטורים ממס על רווחי הון גם מחוץ לבורסה; ניתנת נקודת זיכוי אחת במשך שלוש שנים למקבלי תואר B.A או תעודת הוראה ושנתיים נוספות למקבלי תואר M.A. (הטבה זו תבוטל, על פי הצעת התקציב לשנים 2013–2014); בשנת 2007 הוכפלה תקרת הזיכוי לתרומות מ-2 מיליוני ש"ח ל-4 מיליוני ש"ח... [והרשימה עוד ארוכה]".

שאינה יחידה והטבות מכוח החוק לעידוד השקעות הון. ההחלטה השנייה הקטינה את ההכנסה המוטבת על ידי קיצוץ בקצבאות הילדים, המהוות הכנסות פטורות.<sup>226</sup> אולם החלטת הממשלה להעלות את שיעורי המס הסטטוטוריים (מס הכנסה על יחידים וחברות), אשר כנגדם מחושבות הטבות המס, צפויה לפעול בכיוון ההפוך ולהגדיל את היקף הטבות.<sup>227</sup> למעשה, הניסיון הישראלי כמו גם זה הבין-לאומי מלמדים כי קשה מאוד לבטל הטבות מס ולהתמיד בכך, מכיוון שקבוצות לחץ העוללות להפסיד ממהלך זה חזקות דיין לצמצם את ההפסד ואף להחזיר לעצמן את ההטבה שאבדה. לעומת זאת, לכלל הציבור הנפגע ממתן הטבות אין בדרך כלל שדולה או אמצעי לחץ דומים.<sup>228</sup>

## ב. סיכום

הציבור בישראל סבור בדרך כלל שמערכת המס בארץ היא מקצועית, עצמאית ובלתי תלויה, ושהחלטותיה מתקבלות על בסיס מקצועי-ניטרלי ובהתחשב במצבה הכלכלי של המדינה ובצרכיה. התפיסה השלטת היא שמדובר בהחלטות מקצועיות-כלכליות. הציבור אינו מודע לכך שיש מגוון אפשרויות בחירה, ושאינן החלטה אחת "נכונה" שרק אותה ראוי לאמץ. למעשה, החלטות מס כרוכות בתפיסת עולם וברצון לקדם אינטרסים כלכליים וחברתיים של קבוצות בחברה, לרוב על חשבונן של קבוצות אחרות. כפי שהודגם במאמר זה, כל מדיניות מקדמת תפיסת עולם מסוימת, ויכולה להיות שונה לחלוטין מהמדיניות שתפיסת עולם אחרת תתמוך בה.

226 שם, בעמ' 60.

227 שם. הגידול בהיקף הטבות המס בעקבות העלאת שיעורי המס הסטטוטוריים צפוי להיטיב במיוחד עם בעלי ההכנסות הגבוהות, אשר הטבת המס שהם מקבלים נגזרת פעמים רבות משיעור המס שהם היו משלמים אלמלא ההטבה. בכך מהווה הגידול בהיקף הטבות צעד רגרסיבי המעצים שינויים רגרסיביים אחרים הכלולים בשתי החלטות האחרות של הממשלה. לעניין חוסר היכולת להביא בפועל לידי קיצוץ של ממש בהטבות המס ראו גם: שם, בעמ' 67 ("משנת 1990 ועד שנת 2002 נעשו בישראל ניסיונות רבים לצמצם את היקף הטבות המס, אך הם עלו יפה רק בחלקם. רוב הניסיונות לצמצם את הטבות המס המשמעותיות נכשלו, כך בשוק ההון, בקצבאות זקנה וילדים, במע"מ על פירות וירקות ועל שירותי תיירות ובהכנסות מהימורים ומהגרלות. בתחומים אחרים אף חלה נסיגה במשך השנים והורחבו הטבות המס"); "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 228 ("רפורמות מסוג זה, במינונים שונים, נערכו בישראל בשנת 1975 ובשנת 2003. בארצות הברית הן נערכו בשנת 1986, ולאחר מכן גם בחלק גדול ממדינות המערב... משנת 1990 ועד שנת 2002 נעשו בישראל ניסיונות רבים לצמצם את היקף הטבות המס, אך הם עלו יפה רק בחלקם"). דוגמה עדכנית בנושא היא סוגיית הרווחים הכלואים. חברות במסלול החלופי מכוח החוק לעידוד השקעות הון נהנו בעבר מדחיית תשלום מס חברות עד מועד חלוקת הדיווידנד. כדי ליהנות ממלוא ההטבה, נמנעו חברות מלחלק דיווידנדים, וכך התפתחה תופעת "הרווחים הכלואים". כדי להתמודד עם התופעה של סכומי כסף ניכרים אשר "כלואים" בלא שימוש כלכלי ובלא תשלום מיסים, קיבלו חברות אלה בנובמבר 2012, ובמשך שנה לאחר מכן, את האפשרות "לשחרר" את הרווחים במס מופחת. לפי ההערכות, מהלך זה אחראי לגידול של כשלושה מיליארד ש"ח בהכנסות המדינה ממיסים בשנת 2013 – סכום נמוך בהרבה ממה שהיה אפשר להשיג באמצעות הטלת מס מלא על הרווחים. ראו: דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 37.

228 ראו "תחזית הטבות המס לשנים 2011–2012", לעיל ה"ש 187, בעמ' 228–229; דוח מבקר המדינה 2013, לעיל ה"ש 75, בעמ' 179.

לאפשרויות הרבות יש השפעות מרחיקות לכת על החברה, על התנהלותה ועל ההזדמנויות הגלומות בה לחבריה.

במאמר זה ניסינו לזרות מעט אור על המטרות המרכזיות שמערכת המס יכולה לקדם: ממיון תקציב הממשלה והשפעה באמצעותו על היקף המשאבים הזמינים להוצאות ציבוריות; דרך האפשרות שמערכת המס תשמש אמצעי לחלוקה מחדש של משאבים; ועד למסוגלותה של מערכת המס להיטיב עם יחידים וחברות כדי לעודד פעילויות מסוימות ולדכא אחרות. אין אומנם חולק על הצורך של המדינה במיסים הדרושים על מנת לממן את תקציב הממשלה, אולם אין תמימות דעים בעניין גודלו של התקציב כמו גם בנושא תמהיל המיסים הראוי כדי לממן תקציב זה. יתרה מזו, שתי המטרות המרכזיות הנוספות של מערכת המס שנויות במחלוקת עזה, אף שבפועל מערכות המס בארץ ובעולם משמשות תדיר לקידום מטרות אלה.

בקרב הציבור כמו גם בקרב אנשי המס יימצאו תמיד מי שיצדדו בהטלת מיסים גבוהים כדי לממן תקציבי ממשלה מקיפים, ולעומתם יימצאו מי שיבקשו להקטין את נטל המס כדי להבטיח שתקציב הממשלה יהיה דווקא מינימלי; יהיו מי שיתמכו בהטלת מיסים ישירים על ההכנסה כדי להקל על בעלי ההכנסות הנמוכות, ויהיו מי שיקדמו הטלת מס עקיף כדי למקסם את הגבייה; יהיו מי שיבקשו לקבוע רמות מס נמוכות לחברות ולהון כדי לעודד את פעילות המגזר העסקי, ויהיו מי שיאמרו כי יש להטיל עליהם נטל מס כבד מכיוון ששם נמצא "הכסף הגדול"; כן יהיו מי שירצו לקדם מתן הטבות מס כדי לעודד פעילויות למיניהן, ולעומתם יהיו מי שייטענו כי הטבות אלה מיטיבות בסופו של דבר רק עם האליטה של המגזר העסקי, וכי השפעתן על פעילותו בפועל אינה ברורה או אינה ניתנת למדידה.

הנתונים שהובאו במאמר זה חושפים ומבהירים את מדיניות המס של ממשלות ישראל בעשורים האחרונים, מדיניות אשר חתרה להקטין את נטל המס הכולל והותירה בתוך כך תקציב ממשלה מצומצם כמו גם שירותים אזרחיים וחברתיים בסיסיים יותר ויותר. עיקר הצמצום נבע מהפחתת המיסים הישירים המוטלים על יחידים וחברות, ואילו המיסים העקיפים דווקא עלו באופן יחסי ותרמו להגדלת אי-השוויון במדינה. בה בעת ניתנו הטבות מס מפליגות למגזר העסקי – הטבות שעוררו ביקורת רבה הן בגלל חוסר השקיפות בהענקתן והן בגלל אי-יעילותן ואי-מועילותן בהשגת המטרות שלשמן הן ניתנו.

לנוכח הגעש החברתי המתגבר למן מחאת 2011 ושוב בימים אלו, יהיה מעניין לבחון לאן תפנה מדיניות המס הישראלית בשנים הקרובות. ניתוח מערכת המס ומטרותיה, כפי שנערך במאמר זה, יכול לשמש מצפן ומדריך בדיונים מקצועיים וציבוריים בנושא. ראוי שהדיונים ייעשו בשקיפות רבה ויבחנו במקצועיות, ביסודיות ובאופן חסר פניות את מדיניות המס הראויה בארץ ואת השפעותיה הצפויות על החברה הישראלית ופרטיה.