

**התוכנית לכלכלה וחברה**  
במכון ון ליר בירושלים



נייר עבודה

**התפתחות הפרוגרסיביות של המסים**

**הסטטוטוריים בישראל**

מישל סטרבצינסקי  
ירדן קידר

## א. הקדמה

בכל מדינות ה-OECD מקובל להנהיג מערכת מסים פרוגרסיבית – כלומר מערכת שבה שיעור המס הממוצע עולה עם הכנסת הפרטים. הפרוגרסיביות של מערכת המס מושפעת מהחלטות של הממשלה לאורך זמן, ובהן החלטות על זיכויים ופטורים<sup>1</sup> והחלטות על מסים סטטוטוריים, דהיינו החלטות על שינויים בשיעורי המס השונים. בפרק הזה אנו מבקשים לבחון את ההתפתחות של פרוגרסיביות מערכת המסים באמצעות שני ניתוחים מקבילים: א. בדיקה של התפתחות ההחלטות על המסים הסטטוטוריים של ממשלות ישראל והשפעתן על הפרוגרסיביות של המערכת לאורך זמן; ב. חישוב מדדי Suits<sup>2</sup> למידת הפרוגרסיביות של תשלומי המס על ידי עשירוני ההכנסה מתוך שימוש בנתוני סקר ההכנסות וההוצאות של המשפחה.

## ב. התפתחות המסים הסטטוטוריים

בשלב הראשון נבדקה התפתחותם של המסים הסטטוטוריים בישראל, על פי מעקב אחר החלטות הממשלה השונות. טווח השנים הנסקר הוא 2000-2014.<sup>3</sup> בשנים אלו התרחשו שינויים רבים בשיעורי המסים לסוגיהם, והדבר הביא לידי שינוי גדול בהרכב ההכנסות ממס. המסים שנבחרו הם המסים הסטטוטוריים המרכזיים שבאשר להם יש נתונים מרוכזים וידועים.<sup>4</sup> הנתונים נלקחו רובם ככולם מתוך נתוני מנהל הכנסות המדינה, המתפרסמים מדי שנה או שנתיים.

המסים הנכללים בניתוח הם: מס הכנסה, מס חברות, ביטוח לאומי ומס בריאות, מס על ניכויים משוק ההון, מס רכישה, מע"מ עוסקים, מסי קנייה שונים,<sup>5</sup> מס קנייה על רכב פרטי, הבלו על הדלק ומס על קניית סיגריות. תרשים 1 מתאר את אחוז ההכנסה ממסים אלו מתוך סך ההכנסה ממסים בשנת 2011. מתרשים זה עולה כי שיעורה הוא כ-86 אחוזים מסך ההכנסה

<sup>1</sup> המידע על הטבות המס, זיכויי המס והפטורים מפורז ואינו מתפרסם בעקביות. המחקר הנוכחי אינו מתמקד במידע זה.

<sup>2</sup> Daniel B. Suits (1977), "Measurement of Tax Progressivity," *American Economic Review* 67 (4), pp. 747-752

<sup>3</sup> בהמשך מוצג ניתוח קצר לתקופה ארוכה יותר.

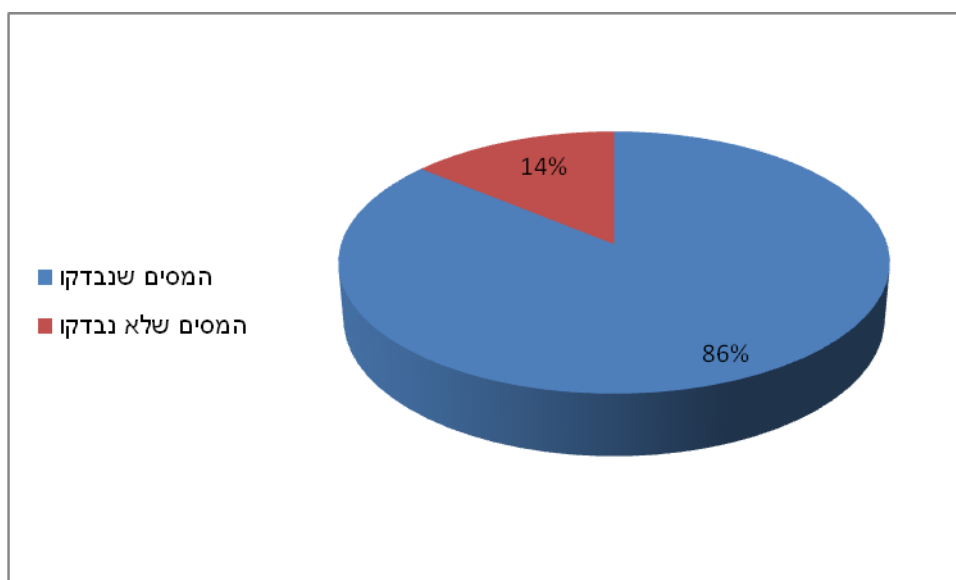
<sup>4</sup> מסים שאינם נקבעים במישרין על ידי הממשלה, ובראשם הארנונה, לא נכללו.

<sup>5</sup> מדובר במסי קנייה על פי הגדרתם בדוחות מנהל הכנסות המדינה. המסים שנכללו מלכתחילה הם מס על קניית טלפונים, אלקטרוניקה, אלכוהול, מזגנים, מוצרי חשמל "לבנים" וקוסמטיקה. בסופו של דבר הוחלט להתמקד במס על אלכוהול בלבד, עקב חשיבותו העולה לאורך התקופה וזמינות הנתונים לגביו. ההכנסות משאר מסי הקנייה היו אחוז זניח מסך הכנסות המדינה ממסים לאורך כל התקופה.

ממסים. על כן, עקב הנתונים הזמינים באשר למסים אלה והיותם חלק הארי של ההכנסה ממסים, הוחלט כי בחינת התפתחות מערכת המס תתמקד בהם.

בעת איסוף הנתונים התמודדנו עם הצורך לבצע השוואה קבילה בין המסים מתוך שמירה הן על בסיס השוואה דומה עבור כל מס ומס והן על מסגרת השוואה אחידה עבור מס נתון בין שנים שונות. לדוגמה, המדרגות של מס הכנסה השתנו באופן כמעט מתמיד לאורך התקופה. עקב כך קבענו מראש כי המדרגות שנבדוק תהיינה ממוקמות בסולם סביב השכר הממוצע במשק.<sup>6</sup> המדרגות שקבענו סביב השכר הממוצע תאמו את המדרגות בפועל עבור רוב השנים, אך בשנים מסוימות המדרגות הסטטוטוריות לא התאימו במישרין להגדרות שקבענו מראש. במקרים כאלה השתמשנו עבור הניתוח במדרגה הקרובה ביותר להגדרות שנקבעו.

### תרשים 1: אחוז ההכנסות מהמסים שנבדקו מסך ההכנסות ממסים בשנת 2011



מקור: ניתוח המחברים על פי דוח מנהל הכנסות המדינה 2011-2012 והדוח השנתי של המוסד לביטוח לאומי, 2012

באשר למסים העקיפים, כולם נמדדו כשיעור המס הנגבה מתוך המחיר לצרכן ללא מס ערך מוסף. נתונים על סכומים אלה היו לרוב זמינים בדוחות מנהל הכנסות המדינה. נתונים על מחירי הדלק לצורך חישוב שיעור הבלו נלקחו מפרסומי משרד האנרגיה על גלגוליו השונים. ואולם המס על סיגריות היה קשה יותר לחישוב, מאחר שהוא מורכב ממס אחוזי וממס קצוב. הנתונים על המס האפקטיבי היו זמינים עבור מרבית התקופה, ועבור השנים האחרות חושבו הנתונים על בסיס

<sup>6</sup> המדרגות הן: עד מחצית השכר הממוצע, ממחצית השכר הממוצע ועד השכר הממוצע, עד שכר כפול מהשכר הממוצע, עד שכר פי ארבעה מהשכר הממוצע, והמס המרבי על יחידים.

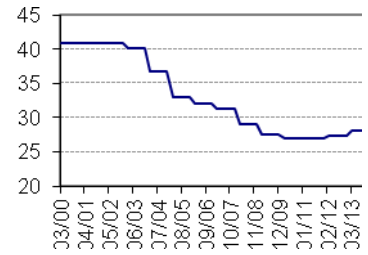
נתוני המס באחוזים והמס הקצוב של אותן שנים שלגביהן המס האפקטיבי ידוע. כמו כן, עקב החלתו של המיסוי הירוק באוגוסט 2009, מיסוי שהוסיף מדרגות רבות לשיעורי המס על הרכב בהתבסס על רמות הזיהום של רכבים, נהפך חישוב מס הקנייה האפקטיבי על רכב שמשלמים משקי הבית למורכב יותר. כדי להתחשב במס חשוב זה במסגרת הניתוח, הוחלט כי משנה זו והלאה נתחשב במס המרבי המשולם על רכבים פרטיים, בהנחה שלא עבר זמן מספיק כדי שיפעלו תמריצי המס הנמוך על רכבים בעלי רמת זיהום נמוכה. יש לציין עם זאת כי הניתוח לשנים הבאות יחייב שינוי, כאשר יותר ויותר משקי בית ירכשו מכוניות שהמס עליהן נמוך יותר.

בשלב הבא רצינו לראות כיצד השתנה היחס בין שיעורי המסים הסטטוטוריים הרגרסיביים לאלה הפרוגרסיביים. לשם כך עשינו בחינה בסיסית של רמת הפרוגרסיביות של כל מס על ידי דגימה של תשלומי המסים בשנת 2011. הנתונים התבססו על נתוני סקר הוצאות לשנת 2011 של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. מקצת הנתונים על תשלומי המסים נלקחו ישירות מתוך נתוני הסקר, ואחרים (בעיקר המסים העקיפים) חושבו מתוך נתוני הוצאות שונות.

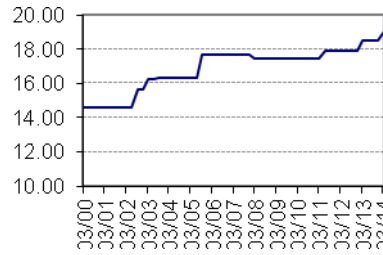
לפי נתוני המחקר, אנו מציגים בנספח א את הפרוגרסיביות של כל מס על פי ההוצאה הממוצעת של כל עשירון על כל מס מהמסים שנבדקו כשיעורה מתוך ההכנסה הממוצעת בכל עשירון. מס פרוגרסיבי מוגדר כמס אשר שיעור ההוצאה עליו מתוך ההכנסה עולה עם ההכנסה, ואילו מס רגרסיבי מוגדר כמס ששיעור ההוצאה עליו מתוך ההכנסה יורד עם ההכנסה (מס ששיעור ההוצאה עליו נשאר קבוע הוא מס ניטרלי). על כן, מן הגרפים בנספח עולה בבירור אילו מסים הם פרוגרסיביים ואילו רגרסיביים. כדי לנתח את היחס בין המסים הרגרסיביים לפרוגרסיביים, נעשתה חלוקה להגדרה "טהורה" של מסים פרוגרסיביים או רגרסיביים – כלומר מסים שבהם העלייה או הירידה בשיעור ההוצאה עליהם עקביות בכלל האוכלוסייה; ולהגדרה "מורחבת" של מסים פרוגרסיביים או רגרסיביים – כלומר כאלה שהעלייה או הירידה בשיעור ההוצאה עליהם אינן עקביות אך אפשר לשייכם לאחת הקבוצות באופן סביר על פי התנהגותם עבור מרבית האוכלוסייה. על פי נתונים אלה, הוגדרו מס הכנסה ודמי הביטוח הלאומי ומס בריאות כמסים פרוגרסיביים טהורים, ואילו מע"מ עוסקים, מס קנייה על סיגריות ומס קנייה על אלכוהול הוגדרו כמסים רגרסיביים טהורים. בהגדרה המורחבת למסים פרוגרסיביים נכללו, לצד המסים הפרוגרסיביים הטהורים, גם ניכויים משוק ההון, מס רכישה, מס חברות ומס קנייה על רכב פרטי. בהגדרה המורחבת למסים רגרסיביים הוכללו גם הבלו על דלק. תרשים 2 מציג את התפתחות השיעורים הסטטוטוריים של המסים הנבדקים.

**תרשים 2: התפתחות שיעורי המסים הסטטוטוריים, 2000-2014**

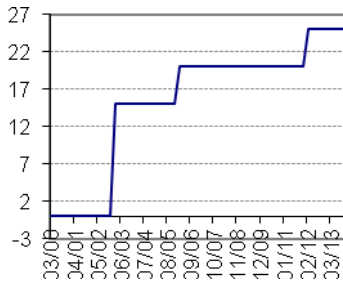
א. מס הכנסה שולי ממוצע



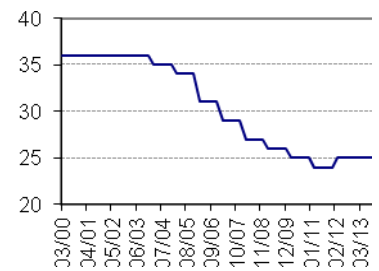
ב. ביטוח לאומי ומס בריאות



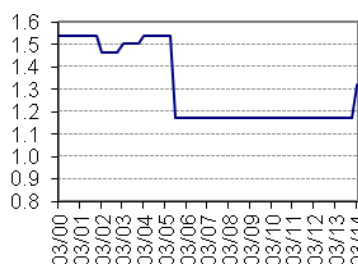
ג. מס על ניכויים משוק ההון



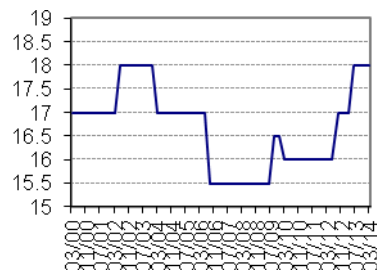
ד. מס חברות



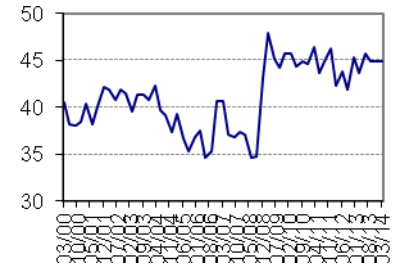
ה. מס רכישה ממוצע



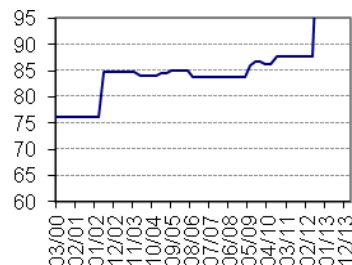
ו. מס ערך מוסף



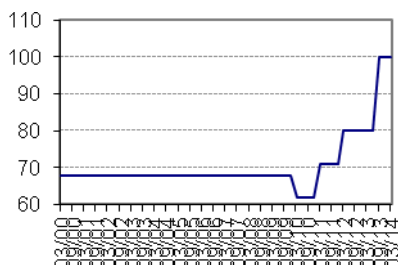
ז. בלו



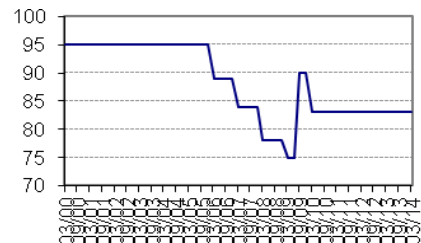
ח. מס קנייה על סיגריות



ט. מס קנייה ממוצע על אלכוהול



י. מס קנייה על רכב פרטי



מקור: דוחות מנהל הכנסות המדינה והודעות הממשלה

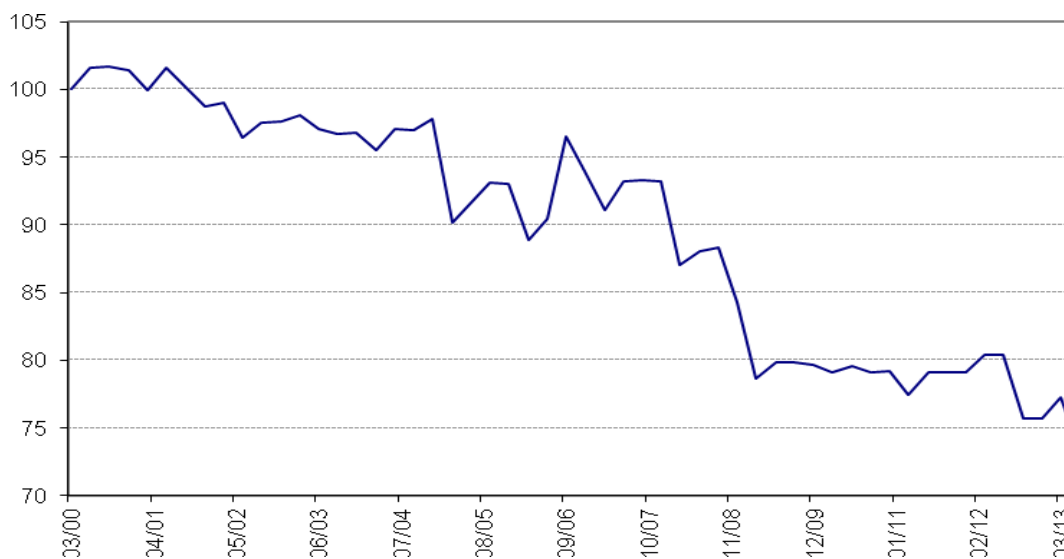
אפשר לראות כי שני מסים פרוגרסיביים עיקריים, מס הכנסה ומס חברות, ירדו בשיעורם במידה ניכרת לאורך התקופה. לעומת זאת שיעורי ביטוח לאומי ומס בריאות עלו. המסים הפרוגרסיביים

הקטנים יותר גם הם מראים מגמה מעורבת, וכך בעוד מס רווחי הון עלה בשיעורו, מס קנייה על רכב מראה בסך הכול ירידה, וכמוהו מס רכישה. מכאן שאי-אפשר להסיק מסקנה ישירה באשר למידת הפרוגרסיביות של מסים אלה, ויש צורך לבדוק אותם באופן משוקלל, כפי שנעשה להלן. לעומתם המסים הרגרסיביים מראים מגמה אחידה – כולם עלו בשיעורם בתקופה הנבדקת. על כן אפשר לצפות כי בחישוב המשוקלל מסים אלה יתרמו להעלאת מידת הרגרסיביות של מערכת המסים.

על בסיס ההתפתחות של המסים הבודדים בנינו מדד לפרוגרסיביות של המסים הסטטוטוריים על ידי התחשבות בשיעורים הסטטוטוריים של מקורות המס השונים, כשהם משוקללים על פי משקלם בתקבולי המס. המדד מחושב על פי המנה של המסים הפרוגרסיביים חלקי המסים הרגרסיביים, על בסיס הקבוצות שהוגדרו לעיל. תחילה חושב מדד המשקלל את המסים הפרוגרסיביים והרגרסיביים בנפרד, כדי לבחון את התפתחותו של כל חלק ממערכת המס באופן נפרד. לאחר מכן חושב המדד הכללי בהתבסס על המדדים החלקיים. תרשים 3 מראה את התפתחות המדד החל משנת 2000, על בסיס ההגדרה המורחבת. ההגדרה הטהורה מוצגת בנספח ב, ואפשר להתרשם מהדמיון הרב בין המדדים של שני סוגי ההגדרות בתקופה הנידונה. תרשים 3 מראה את המדד המורחב – שכולל כאמור את כלל המסים – ומעתה והלאה נידרש אליו בלבד.

### תרשים 3: מדד הפרוגרסיביות המורחב של המסים הסטטוטוריים, 2000-2014

(שנת 2000=100)



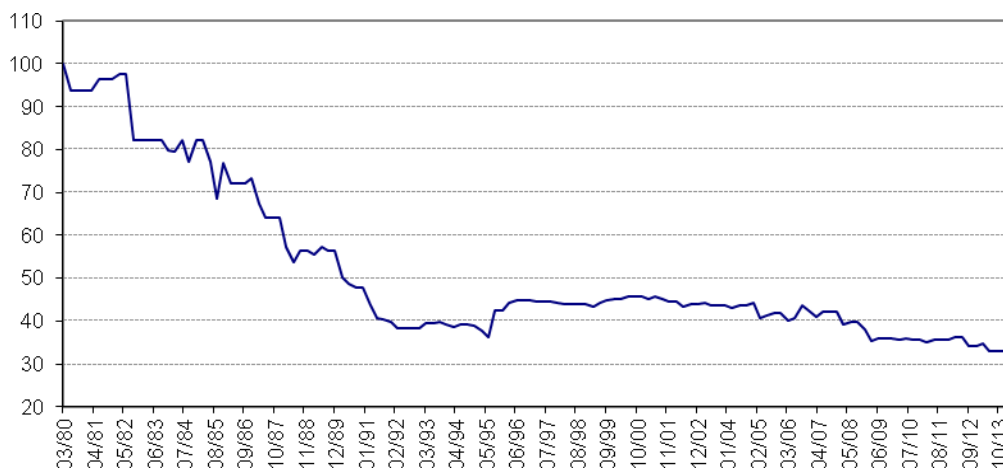
מקור: ניתוח המחברים על פי דוחות מנהל הכנסות המדינה

בולט לעין שמדד הפרוגרסיביות יורד ירידה עקבית וברורה עם השנים, ולאורך כל התקופה הנבדקת. מן העובדה ששיעורי המס הפרוגרסיביים לא נעו כולם באותו כיוון ולעומת זאת המסים הרגרסיביים נטו לעלות באופן עקבי, אפשר להסיק כי משקלם של המסים הרגרסיביים עלה באופן מתמיד לאורך העשור לעומת משקלם של המסים הפרוגרסיביים. לפיכך, השינויים במסים הסטטוטוריים הגבירו את הרגרסיביות של מערכת המס ובכך תרמו להגברת הפערים ואי-השוויון. בחינה של משקל שתי הקבוצות בסך תקבולי המס מגלה כי אכן, בעוד המסים הפרוגרסיביים ירדו במשקלם באופן עקבי לאורך כל התקופה, המסים הרגרסיביים היו הרבה פחות עקביים אך בסופו של דבר הגיעו למשקל גבוה יותר מאשר בתחילת העשור. אמנם הם עלו בשנות המיתון ואחר כך ירדו בעקבות רפורמות הורדת המסים, אך ירידה זו הייתה פחותה בעוצמתה יחסית לירידה שהתרחשה במסים הפרוגרסיביים. וממילא, מאז תחילת המשבר בסוף 2008 עולה משקלם של המסים הרגרסיביים באופן עקבי.

בתרשים 4 אפשר לראות את התפתחות מדד הפרוגרסיביות לאורך תקופה ארוכה מעט יותר, בין שנת 1980 לשנת 2014. המשקלות חושבו בשני בסיסים: לגבי השנים 1980-2000 נלקחו משקלות המסים של שנת 1980, ולגבי השנים 2000-2014 נלקחו משקלות המסים של שנת 2007.

המשקלות נלקחו על פי נתוני ההכנסות ממסים לשנים הללו.<sup>7</sup> על כן, השינויים במדד משקפים את השינויים הסטטוטוריים בלבד. תחילת המדידה כאן היא שנת 1980 כפי שהגדרנו, והמדד מנורמל כך שיהיה שווה ל-100 בשנת 1980. מתרשים 4 עולה כי הירידה בפרוגרסיביות של מערכת המס בישראל איננה דבר חדש. למעשה, מאז הכנסתם של המסים העקיפים למערכת מתרחשת ירידה עקבית בפרוגרסיביות מערכת המיסוי. ואולם בתחילת התקופה אפשר אולי להסביר את הירידה בכך שלמסים העקיפים, שיש להם הצדקה כלכלית משום שהם מפחיתים השפעות חיצוניות שליליות של מוצרים שונים (אלכוהול, סיגריות, דלק), נדרש זמן רב יחסית כדי להיטמע ולהגיע לרמה אופטימלית מבחינה חברתית. אך בשנים 2000-2014 נראה שאין צידוק כזה לירידת הפרוגרסיביות ועל כן יש לחפש סיבות אחרות לכך. זאת נעשה בחלק האחרון.

#### תרשים 4: מדד הפרוגרסיביות המורחב, 1980-2014



מקור: ניתוח המחברים על פי דוחות מנהל הכנסות המדינה

תובנות דומות על מידת הפרוגרסיביות של מערכת המס אפשר להסיק על בסיס ההרכב המשתנה של הכנסות הממשלה ממסים. הרכב זה משקף את ההחלטות הסטטוטוריות שנסקרו עד כה, והציפייה היא שירידת מדד הפרוגרסיביות תורה על עליית משקלם של המסים הרגרסיביים בהכנסות המדינה. ואכן, מתרשים 5 עולה כי משקלם של המסים הפרוגרסיביים שנבדקו

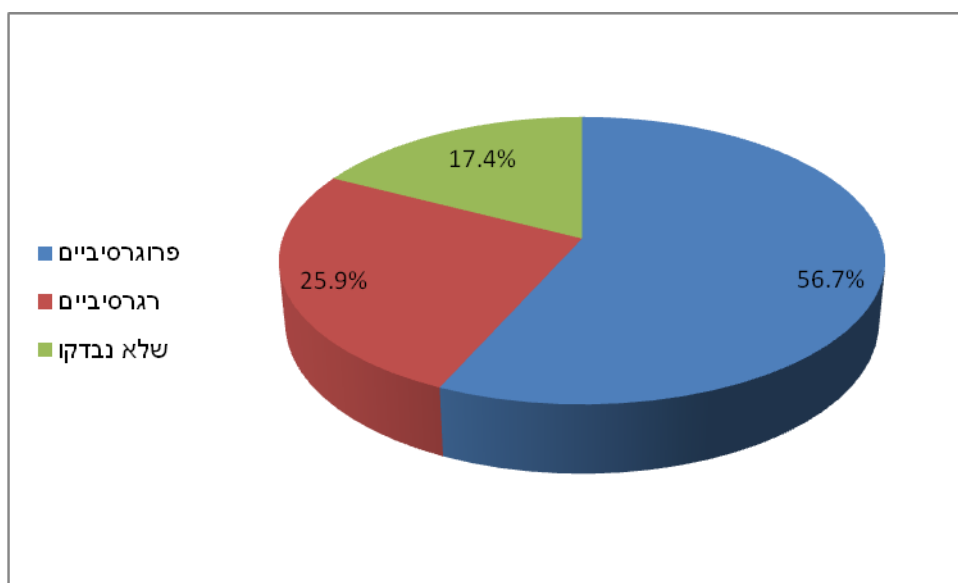
<sup>7</sup> יש ברשותנו נתונים מאז שנת 1960. ואולם מכיוון שהחלתם של מסים רגרסיביים שונים (מס ערך מוסף, מסי קנייה) התרחשה באופן נפרד לאורך שנות השבעים, הוחלט כי מדד הפרוגרסיביות יוצג החל משנת 1980, כלומר לאחר הטמעה מלאה של כלל המסים הרלוונטיים לתוך המערכת. בנספח ג אפשר לראות את ההתפתחות הסטטוטורית של כל מס בנפרד, בהתאם לשנת ההחלה שלו.



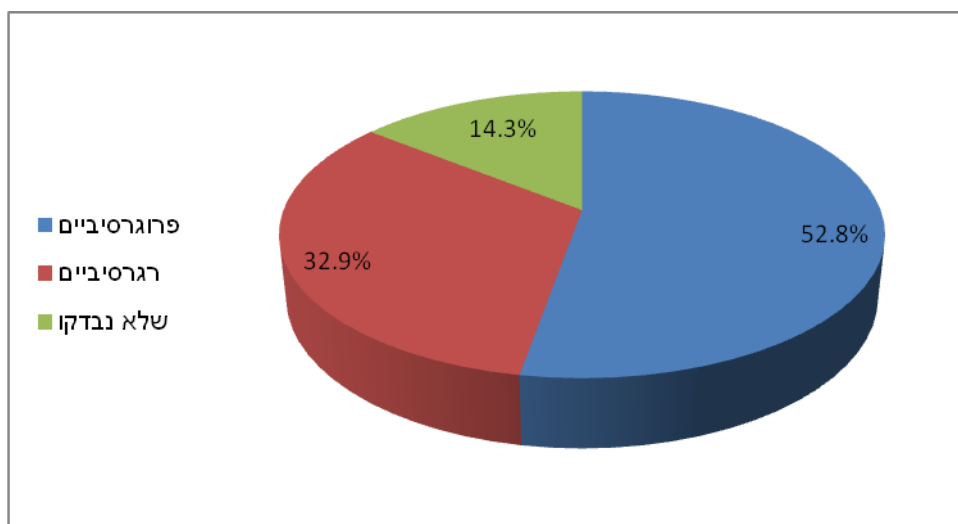
בהכנסות המדינה ירד בשנים 2000-2012 בכ-4 נקודות האחוז בעוד משקל המסים הרגרסיביים עלה בכ-7 נקודות האחוז. נתון זה מתיישב עם צורת ההתפתחות של מדד הפרוגרסיביות ומראה אף הוא את הכיוון שבו הלכה מדיניות המסים של ממשלות ישראל בעשור האחרון, קרי כיוון רגרסיבי יותר והעמקת אי-השוויון.

**תרשים 5: התפלגות הכנסות המדינה ממסים פרוגרסיביים ורגרסיביים**

**א. שנת 2000**



**ב. שנת 2012**



מקור: ניתוח המחברים על פי דוחות מנהל הכנסות המדינה ודוחות שנתיים של המוסד לביטוח לאומי

עד כה נדמה היה כי הנתונים מראים בבירור שרמת הפרוגרסיביות של המסים הסטטוטוריים ירדה באופן ניכר ועקבי בשנים 2000-2012. ואולם ההתפתחות של המסים הסטטוטוריים היא רק פן אחד בתמונת הפרוגרסיביות – ולמעשה היא אינה מסכמת נאמנה את התמונה בכללותה. הסיבה לכך היא שיש צורך להתחשב ברמת הפרוגרסיביות של תשלומי המס, כפי שהם באים לידי ביטוי בתשלומי המס בפועל. לשם כך אנו נדרשים לחשב את מדד הפרוגרסיביות של תשלומי המס – המתבסס על התפלגות תשלומי המס בפועל על ידי עשירוני ההכנסה השונים. מנהל הכנסות המדינה מציג מדי שנה בדוח השנתי שלו את התפלגות תשלומי המס של עשירוני ההכנסה מתוך שימוש במדד Suits, המראה כי הפרוגרסיביות עלתה ב-29 אחוזים.<sup>8</sup> ואולם החישוב של מנהל הכנסות המדינה מתבסס על מסים ישירים פרוגרסיביים בלבד, קרי מס הכנסה וביטוח לאומי. על פי הניתוח שהוצג לעיל הסתכלות זו חלקית למדי, והיא מתעלמת מהשינויים החדים שחלו בעשור האחרון במס החברות ובמסים העקיפים ובראשם מס ערך מוסף, הבלו על הדלק והמס על הסיגריות.

#### ג. מדד הפרוגרסיביות של מערכת המס בישראל

כדי להיטיב להבין את מידת הפרוגרסיביות של מערכת המס בכללותה, אנו מציעים לבחון אותה באמצעות חישוב מדד Suits הכולל את כלל המסים שדובר בהם עד כה (שהם, כמו שציינו, חלק הארי של תשלומי המס בישראל). מכיוון שכאמור הנתונים על התפלגות המסים הללו בכלל האוכלוסייה אינם קיימים, נאלצנו לערוך את החישוב על בסיס מדגם מייצג של משקי הבית בישראל אשר מוצג בסקר הוצאות המשפחה של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. הסקר אפשר להצליב מידע על הכנסות משק הבית עם מידע על הוצאותיו, ובהן דיווח ישיר על הוצאות למסים, ובכלל זה דיווח על הוצאות שונות לתצרוכת שמהן אפשר לחשב את תשלום המס (למשל: הוצאה על צריכת משקאות אלכוהוליים שממנה אפשר לחשב את סך תשלום המס של משק הבית, בהינתן שיעור מס הקנייה על אלכוהול באותה שנה).<sup>9</sup> סקר זה סיפק לנו נתונים עבור השנים 2011-

<sup>8</sup> דוח מנהל הכנסות המדינה 2011-2012, עמ' 91.

<sup>9</sup> הדברים נכונים לכל המסים פרט למס חברות ומס רווחי הון. הדיווח על הכנסה מריבית ודיבידנדים בסקר הוצאות משקי הבית ידוע לשמצה בחוסר דיוקו ברמה השנתית. עקב כך חישוב תשלום מסים אלו נעשה על בסיס הנתונים הרשמיים על הכנסות המדינה. לצורך חישוב מדד Suits תורגמו נתונים אלה לסכום שהוא מותאם לממדים של מדגם סקר ההוצאות עבור כל שנה. לאחר מכן חושבה ההתפלגות הממוצעת באוכלוסייה לאורך התקופה של הכנסות מדיבידנד וריבית (עבור מס רווחי הון) או הכנסות מדיבידנד בלבד (עבור מס

2001. יש לציין כי סקר ההוצאות שינה את מתכונתו בין 2002 ל-2003, ובשנים 2001-2002 יש חוסר בנתונים שקיימים בסקרים מאוחרים יותר. עקב כך היה קושי לחשב את התפלגות התשלומים בשנים אלה עבור מסים עקיפים מסוימים, והם חושבו בשיטה הדומה לשיטת חישוב מס חברות ומס רווחי הון בכל השנים, כפי שיוסבר בהמשך.

על בסיס נתונים אלה חושבו מדדי Suits שונים והתפתחותם לאורך התקופה. המדדים שחושבו היו מדד Suits כללי עבור כלל מערכת המס, מדדי Suits עבור כלל המסים הפרוגרסיביים ועבור כלל המסים הרגרסיביים, ומדדי Suits נפרדים עבור כל מס. מדד Suits מחושב על בסיס התפלגות ההכנסות לעומת התפלגות תשלום המסים באוכלוסייה. על כן יש לציין כי למען הפשטות נלקחה התפלגות תשלום המסים ישירות מסקר ההוצאות, כדי לשמור על סדרי גודל אחידים. עקב כך, מדד זה מתייחס אך ורק למסים שבדקנו במהלך המחקר, ואינו כולל את כלל המסים המשולמים (כזכור המסים הנבדקים הם כ-86 אחוזים מסך ההכנסות ממסים).

כפי שהצגנו בסעיפים הקודמים, התפתחות הפרוגרסיביות מוסברת מהפרוגרסיביות של כל מס מחד גיסא, ומשינויים בהרכב אשר תלויים במשקל התקבולים של כל מס בסך הגבייה מאידך גיסא. כדי להבין את ההשפעה של כל אחד מהרכיבים ייצרנו שני מדדי Suits עבור כל שנה: האחד מחושב ישירות, ומשמש מדד לפרוגרסיביות הכללית של מערכת המס, והשני מחושב בשקלול של שני התת-מדדים שחושבו עבור כל שנה – מדד Suits של המסים הפרוגרסיביים ומדד Suits של המסים הרגרסיביים, והמשקל שניתן לכל תת-מדד חושב מתוך הרכב המסים המשתנה בשנים 2001-2011. מדד זה משמש מדד להשתנות הפרוגרסיביות של הרכב המסים. לעומת הנתונים המוצגים בתרשים 5, הרכב זה חושב הפעם מתוך נתוני הסקר עצמם לצורך האחידות. כפי שנראה בלוח 1 באשר לשנים 2001 ו-2011, נתוני הסקר עקביים עם נתוני הרכב המסים הרשמיים שהוצגו בתרשים 5: בין השנים 2001 ו-2011 ירד משקלם של המסים הפרוגרסיביים מסך תשלום המסים ב-5 נקודות האחוז, בעוד משקל המסים הרגרסיביים עלה בהתאמה. תרשים 6 מציג את ההתפתחות של מדד Suits הכללי, הישיר והמשוקלל, לאורך התקופה. המדד המשוקלל חושב עבור כל השנים, ואילו המדד הישיר חושב עבור שנת 2003 ואילך. מדד Suits

---

חברות), כקרוב להתפלגות תשלום מסים אלה בפועל. לבסוף חושב תשלום המס בכל שנה מתוך שקלול סכום התקבולים הכולל מהמס, מנורמל לממדי הסקר, עם ההתפלגות הרב-שנתית הממוצעת שלו בהתאם לדיווח של סקר ההוצאות.

הכללי מתאר את סך הפרוגרסיביות של מערכת המס, ולעומתו המדד המשוקלל מתאר את השפעת ההרכב.

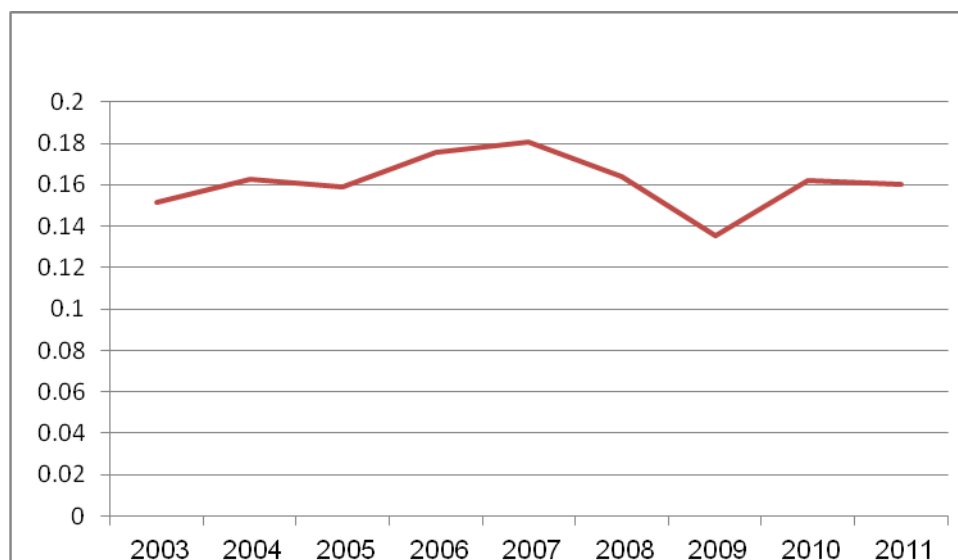
לוח 1: התפלגות תשלום המסים הפרוגרסיביים והרגרסיביים, מתוך סך המסים הנבדקים, על

פי נתוני סקר הוצאות המשפחה, בשנים 2001 ו-2011 (באחוזים)

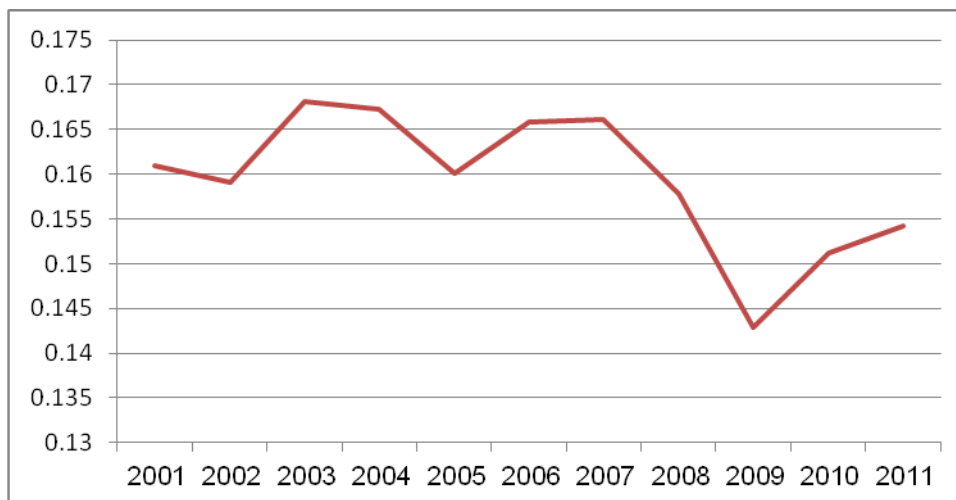
|                  | <u>2011</u> | <u>2001</u> |  |
|------------------|-------------|-------------|--|
| מסים פרוגרסיביים | 65.84       | 70.96       |  |
| מסים רגרסיביים   | 34.16       | 29.04       |  |

תרשים 6: מדד Suits לכלל המסים

א. חישוב פשוט, 2003-2011



## ב. שקלול של מדדי Suits הרגרסיבי והפרוגרסיבי, 2011-2001



מקור: ניתוח המחברים על פי סקרי הוצאות המשפחה של הלמ"ס ודוחות מנהל הכנסות המדינה בשנים 2001-2011

בולטת לעין הירידה החדה במידת הפרוגרסיביות של מערכת המס מאז שנת 2007, ירידה שתוקנה בחלקה מאז 2009. מדובר בירידה של 25 אחוזים בין 2007 ל-2009. התפתחות זו שונה מאוד מזו שמדווחת בנתוני מנהל הכנסות המדינה על בסיס המסים הישירים בלבד. על פי התמונה המתחשבת במגוון מקורות המיסוי, הפרוגרסיביות של מערכת המס לא עלתה במהלך העשור הנבדק; למעשה היא נשארה במקום.

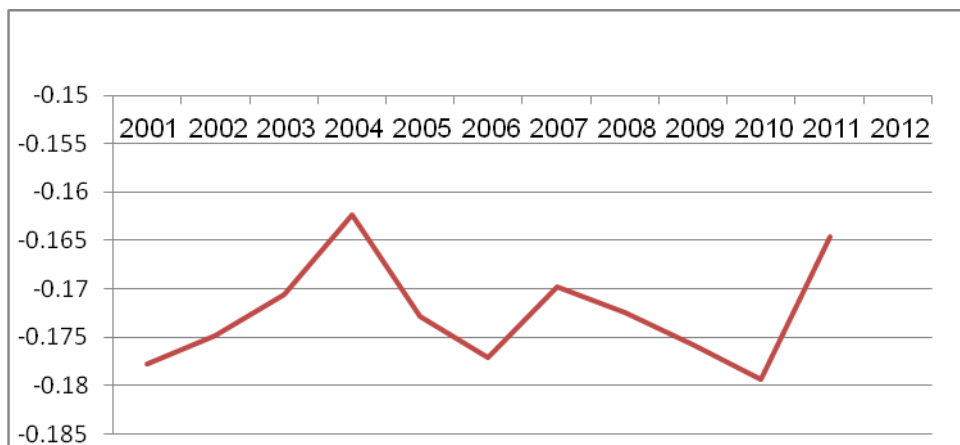
התפתחות זו מוסברת על ידי ירידה של כ-3 אחוזים שנובעת מעליית המשקל של המסים הרגרסיביים, שנוטרלה על ידי עלייה מסוימת בפרוגרסיביות בתוך הקבוצות. נציין גם כי נתונים אלה אינם כוללים את העלאות המסים של השנים 2012-2013, ובהן העלאת מס ערך מוסף, המס על אלכוהול והמס על סיגריות (שני האחרונים עלו עלייה ניכרת). מסים אלו הם מסים רגרסיביים בעוצמה רבה, והשפעתם על מדד הרגרסיביות משמעותית. על כן כשייבדקו נתוני 2012 ו-2013, ישפיע הדבר בכיוון של עלייה ברגרסיביות. תרשים 7 מראה את התפתחות מדד Suits עבור כלל המסים הפרוגרסיביים והרגרסיביים בנפרד. אפשר לראות את התנוודתיות של מידת הפרוגרסיביות של מערכת המס שנתקלנו בה כבר במדד הכללי, וכמו כן את הנפילה, בשני המדדים, לקראת שנת 2009. נספח ד מצגי את התפתחות מדדי Suits של המסים הנפרדים השונים.

**תרשים 7: התפתחות מדדי Suits לכלל המסים הפרוגרסיביים והרגרסיביים, 2001-2011**

**א. עבור המסים הפרוגרסיביים**



**ב. עבור המסים הרגרסיביים**



מקור: ניתוח המחברים על פי סקרי הוצאות המשפחה של הלמ"ס ודוחות מנהל הכנסות המדינה בשנים 2001-2011

#### ד. הסברים אפשריים להתפתחות של מדד הפרוגרסיביות

אחת השאלות המעניינות היא מהן הסיבות להגדלת הרגרסיביות של שיעורי המס הסטטוטורי לאורך זמן. להלן נדון בשני הסברים אפשריים: 1. שינויים בתגובה למחזורי העסקים; 2. שינויים שקשורים לזהות הפוליטית של הממשלות המכהנות.<sup>10</sup>

##### 1. שינויים סטטוטוריים ומחזורי העסקים

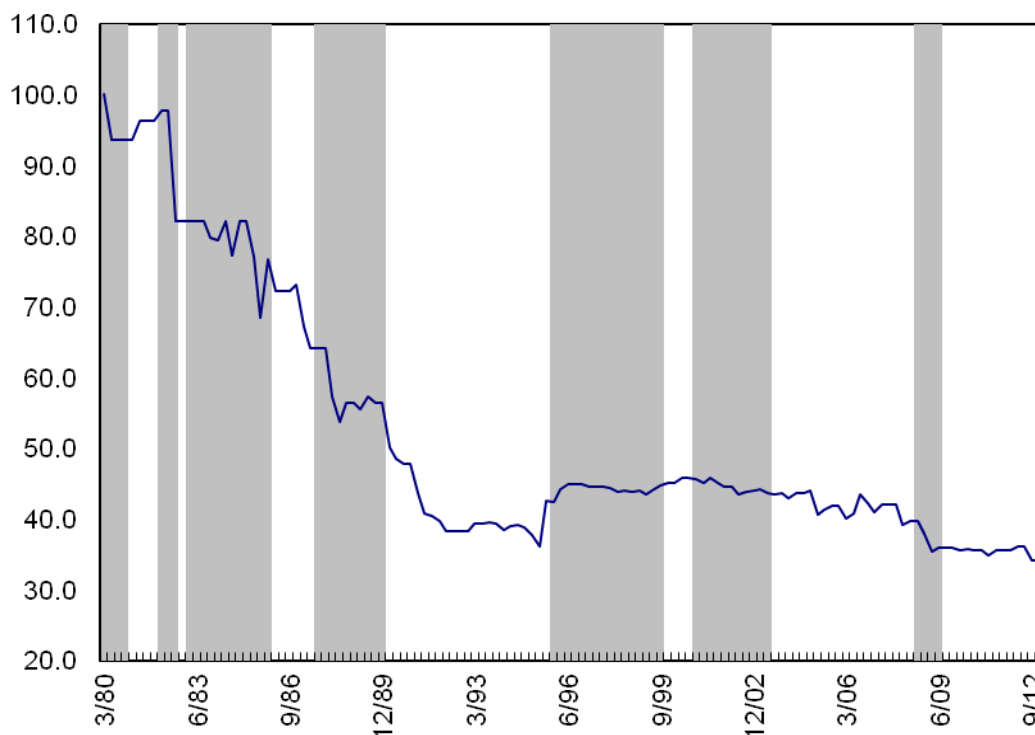
אחד ההסברים האפשריים לעליית הרגרסיביות עם הזמן הוא הצורך להתמודד עם תקופות שפל בפעילות הכלכלית, שבמהלכן יש עלייה תלולה בגירעון הממשלה המחייבת להעלות את שיעורי המס הסטטוטוריים במהירות. הקלות שבה אפשר לשנות את המסים העקיפים הופכת את הכלי הזה לאחד המועדפים על הממשלות, כפי שתועד במחקרו של סטרבצינסקי (2013).<sup>11</sup>

בתרשים 8 אפשר לראות את ההתפתחות של מדד הפרוגרסיביות לאורך זמן, כאשר האזורים המוצללים משקפים את תקופות המיתון במשק. מהתרשים עולה שבתקופות מיתון רבות ירד מדד הפרוגרסיביות, בין השאר עקב העלייה שהתרחשה במקצת המסים העקיפים. בפרט בולט שבמשבר האחרון חלה ירידה ניכרת במדד הפרוגרסיביות, תופעה שנבעה מהמשך ההפחתה של המסים הישירים (מס הכנסה ומס חברות) לצד העלאת המסים העקיפים (מס על דלק ומס על סיגריות).

<sup>10</sup> ביסוס הסבר זה ידרוש מחקר שיתחשב בגורמים הנוספים העשויים להשפיע על השינויים במדד הפרוגרסיביות.

<sup>11</sup> מישל סטרבצינסקי (2013), "המחזוריות של שיעורי המסים הסטטוטוריים בישראל", סקר בנק ישראל 87, עמ'

## תרשים 8: מדד הפרוגרסיביות ומחזורי העסקים, 1980-2014



### 2. מדד הפרוגרסיביות והזהות הפוליטית של הממשלות

הסבר נוסף שעשוי להשפיע על ההחלטות בעניין שינויי המסים הסטטוטוריים הוא ההקשר האידיאולוגי, המשתקף במצע של המפלגות השונות:<sup>12</sup> באופן מסורתי ממשלות שמאל אמורות להיות רגישות לאי-השוויון יותר מאשר ממשלות ימין. אמנם אין אנו חוקרים במסמך זה תופעה זו באופן שיטתי,<sup>13</sup> אך להלן נתאר את התפתחות מדד הפרוגרסיביות בקדנציות של הממשלות השונות בתקופה 1980-2014.

<sup>12</sup> לתיאור המצעים של המפלגות הגדולות בתחום הכלכלי במסגרת הבחירות האחרונות ראה עלי בינג (2013), "השוואה בין המצעים הכלכליים-חברתיים של המפלגות הגדולות בבחירות 2013", **מגזין התוכנית לכלכלה וחברה** 10, מכון ון ליר, <http://wp.me/p1bqyS-8m>

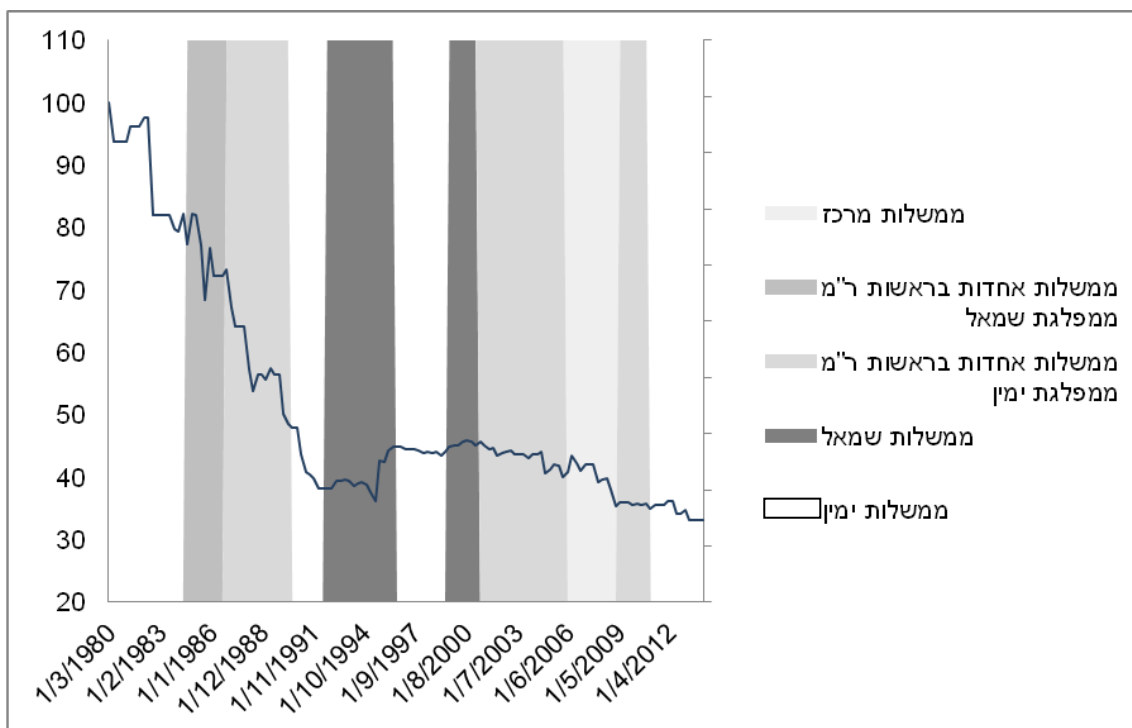
<sup>13</sup> לראיות על הקשר בין אידיאולוגיה למדיניות המסים במדגם המבוסס על מדינות דרום אמריקה ראה Ernesto Stein, and Lorena Caro (2013), "Ideology and taxation in Latin America," Inter-American Development Bank Discussion Paper, March.



נחזור למדד הפרוגרסיביות שהוצג בתרשים 4. נדמה כי הירידה במדד הפרוגרסיביות משקפת מגמה מתמשכת, ללא קשר לחילופי הממשלות לאורך זמן. דבר זה מלמד על מדיניות עקבית של הגברת הרגרסיביות, וכאמור, של העמקת הפערים. ראוי אפוא לבדוק אם בכל זאת אפשר לראות הבדלים בין ממשלות שונות במידת העמקת הרגרסיביות.

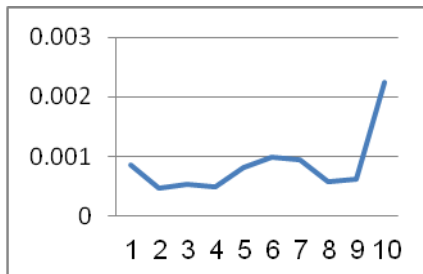
תרשים 9 מראה את התפתחות מדד הפרוגרסיביות המורחב עם חלוקת הציר בהתאמה לממשלות השונות (שנת 1980=100). מהתרשים עולה שאמנם לכל אורך התקופה ישנה ירידה בפרוגרסיביות, ואולם בשתי התקופות שבהן כיהנה ממשלה בראשות מפלגת שמאל לא התרחשה ירידה במדד. גם בתקופה שבה כיהנה ממשלת אחדות בראשות ראש ממשלה ממפלגת שמאל לא חלה ירידה בולטת במדד הפרוגרסיביות. הירידה הגדולה והמהירה ביותר בשנים האחרונות התרחשה בעת שלטונה של ממשלת המרכז, קרי הממשלה בראשות קדימה, שהייתה בשלטון בשנים 2006-2009. תרומה בולטת לירידת הפרוגרסיביות קשורה להפחתות המסים הישירים: מס הכנסה על יחידים ומס חברות. הפחתות אלה בוצעו בתקופות שבהן ראש הממשלה היה ממפלגת ימין או מרכז.

**תרשים 9: מדד הפרוגרסיביות המורחב עם ממשלות ישראל, 1980-2014**

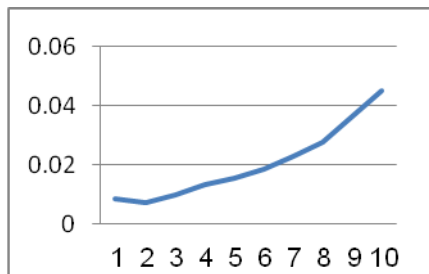


**נספח א - הוצאה על מסים שונים מתוך ההכנסה הכוללת, על פי עשירונים, בשנת 2011**

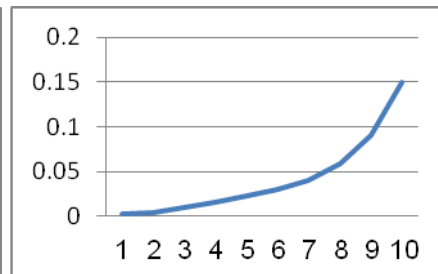
**ג. מס על ניכויים משוק ההון**



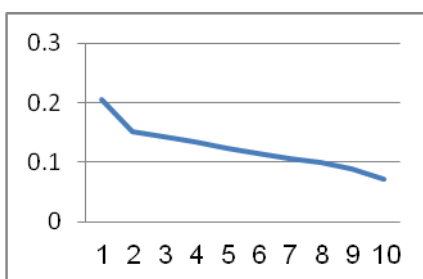
**ב. ביטוח לאומי ומס בריאות**



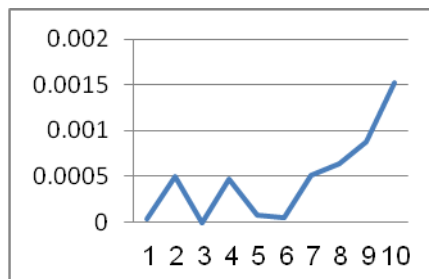
**א. מס הכנסה**



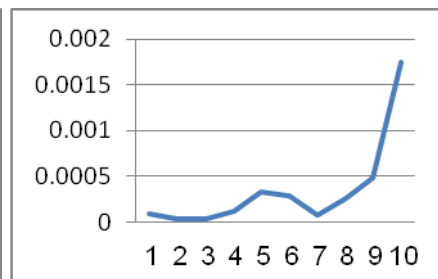
**ו. מס ערך מוסף**



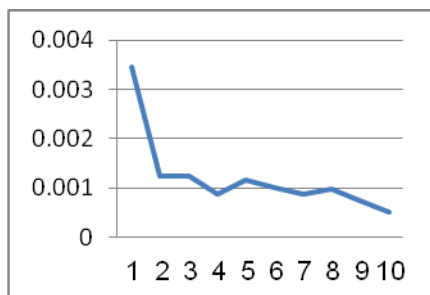
**ה. מס רכישה**



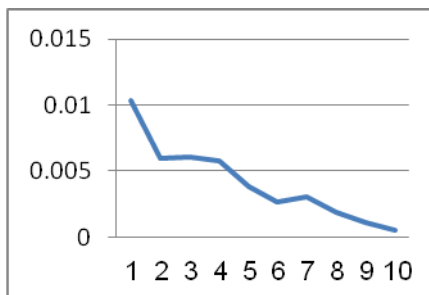
**ד. מס חברות**



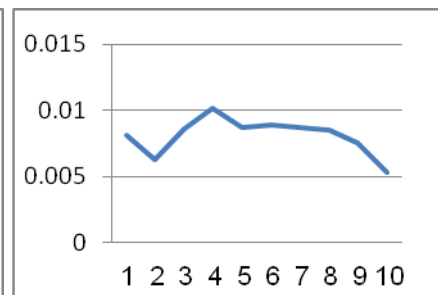
**ט. מס קנייה על אלכוהול**



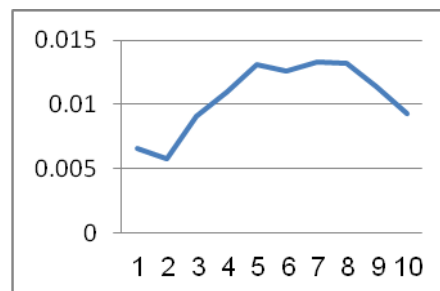
**ח. מס קנייה על סיגריות**



**ז. בלו**

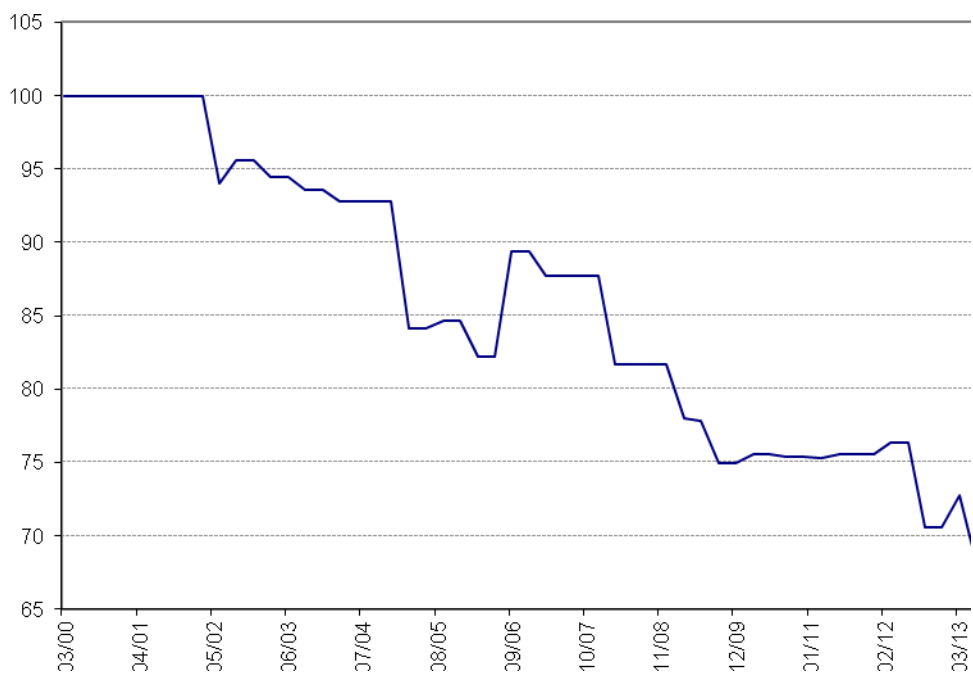


**י. מס קנייה על רכב פרטי**



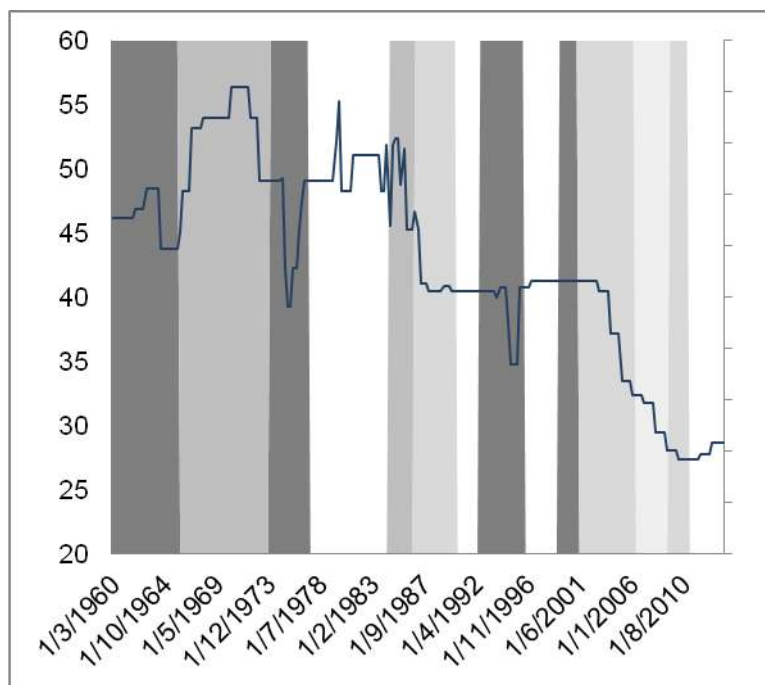
מקור: חישובי המחברים על פי סקר הוצאות משק הבית לשנת 2011

## נספח ב - מדד הפרוגרסיביות הטהור, 2000-2014

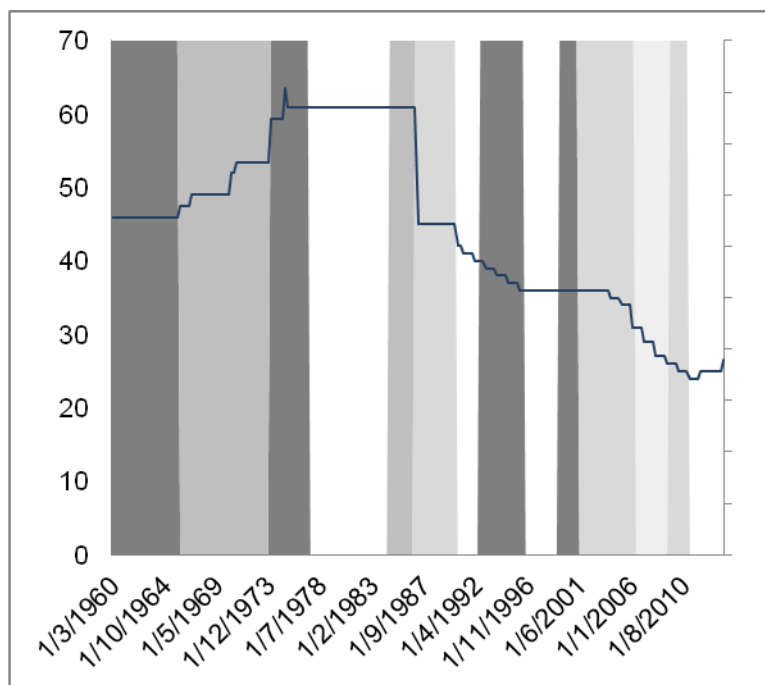


## נספח ג - ההתפתחות הסטטוטורית של המסים השונים, עם ממשלות ישראל

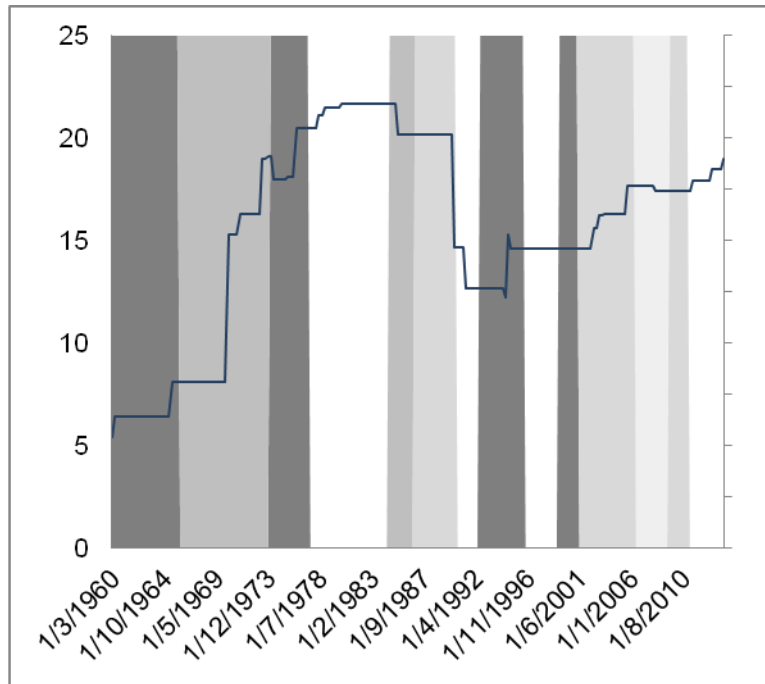
א. מס הכנסה, שיעור שולי ממוצע, 1960-2014



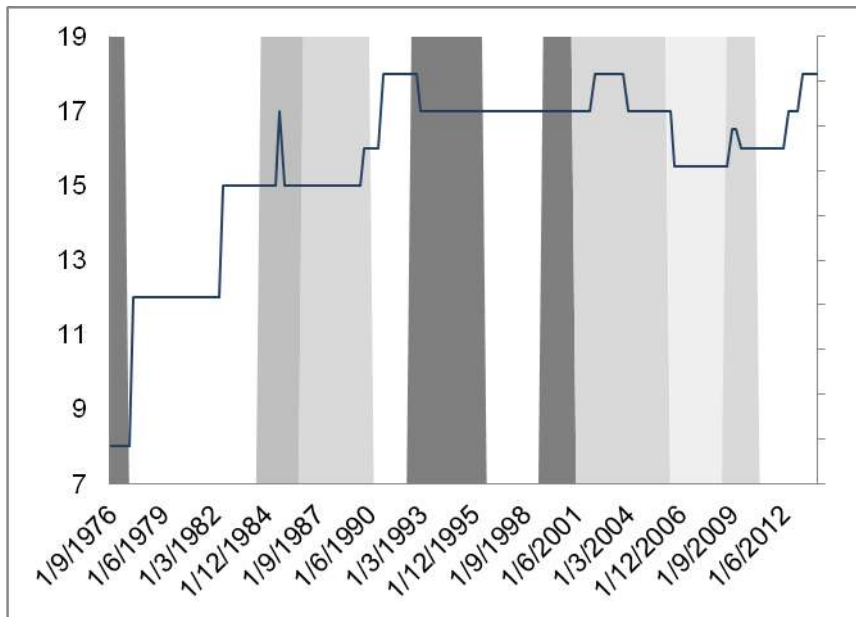
ב. מס חברות, 1960-2014



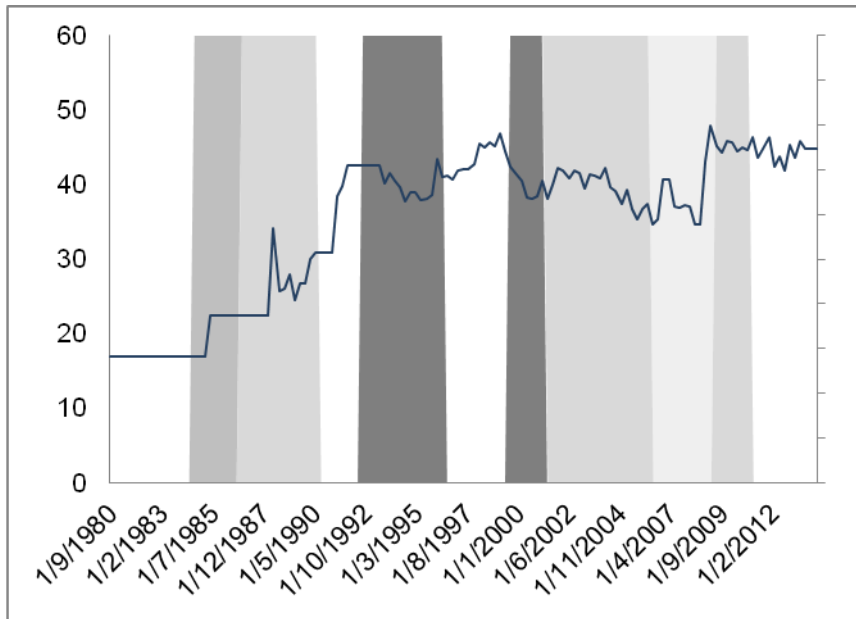
ג. ביטוח לאומי ומס בריאות, 2014-1960



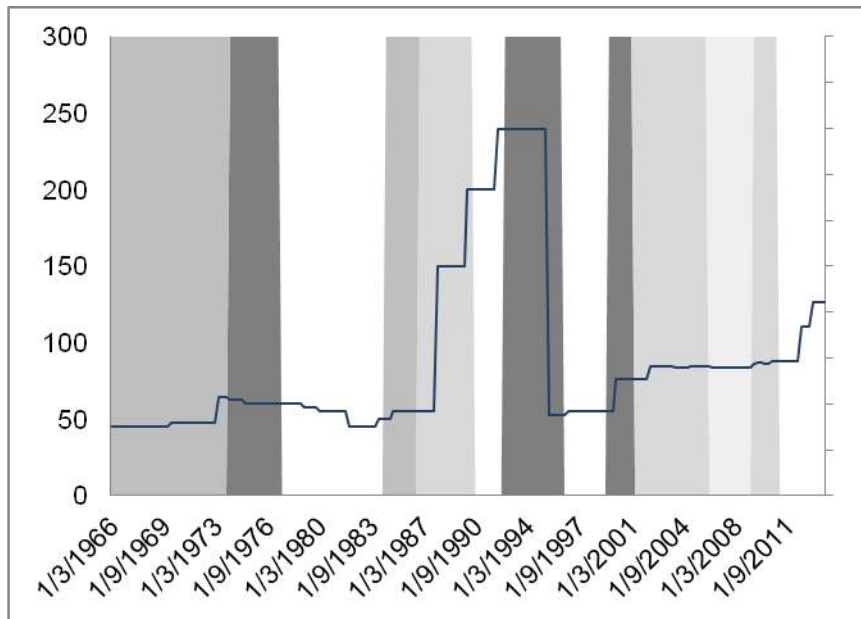
ד. מע"מ עוסקים, 2014-1976



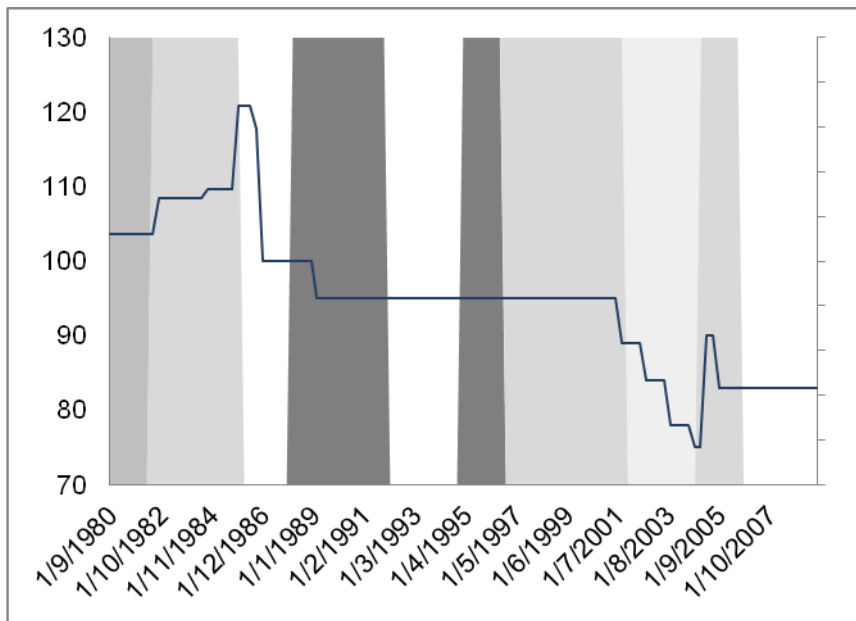
ה. בלו זלק, 2014-1980



ו. מס קנייה על סיגריות, 2014-1966

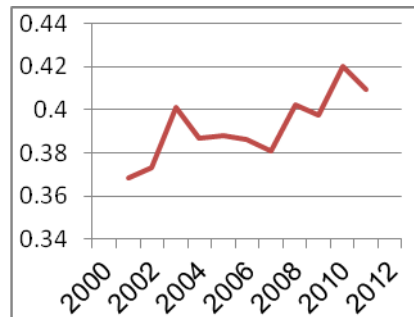


ז. מס קנייה על רכב פרטי, 1980-2014

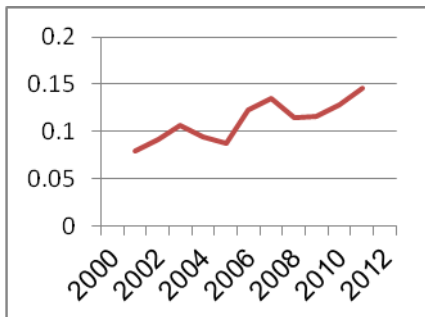


נספח ד - התפתחות שיעורי מדדי Suits של המסים השונים<sup>14</sup>

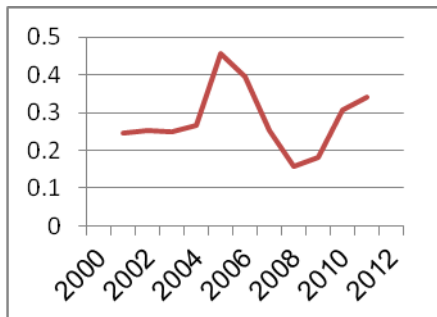
א. מס הכנסה



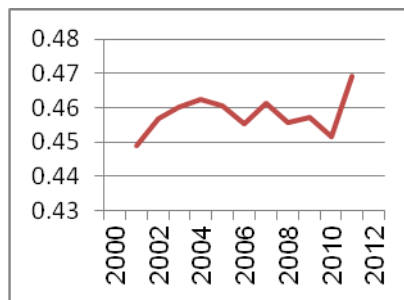
ב. ביטוח לאומי ומס בריאות



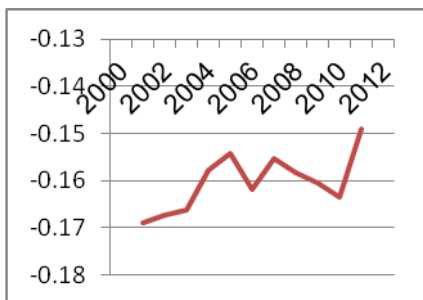
ג. מס על ניכויים משוק ההון



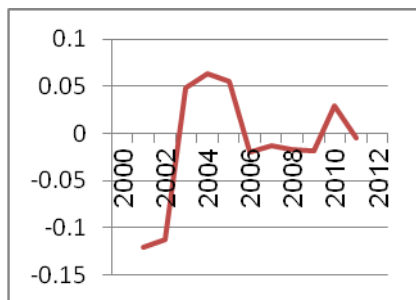
ד. מס חברות



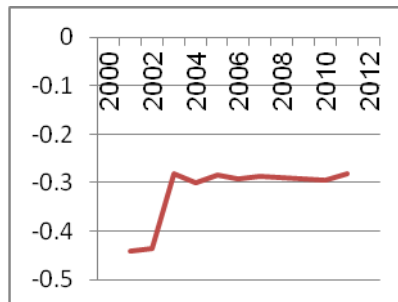
ה. מס ערך מוסף



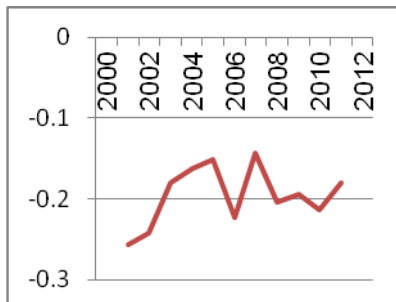
ו. בלו



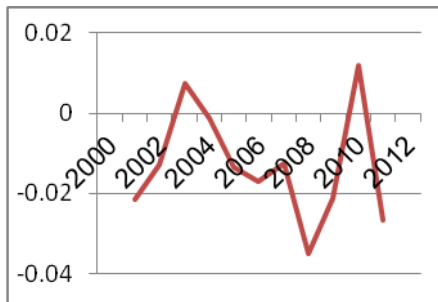
ז. מס קנייה על סיגריות



ח. מס קנייה על אלכוהול



ט. מס קנייה על רכב פרטי



<sup>14</sup> למעט מס רכישה לגביו קיים מחסור בנתונים בשנים רבות.