

י ל י 2013



האם להחיל מע"מ דיפרנציאלי בישראל? לקחים מהתיאוריה ומהנעשה בעולם

נייר עמדה 6

מאת: חמי גוטליבובסקי, ניר יעקבי

התוכנית לכלכלה וחברה
במכון ון ליר בירושלים


מכון ון ליר בירושלים
THE VAN LEER JERUSALEM INSTITUTE
معهد فان لير في القدس

סדרת ניירות עמדה

נייר עמדה 6

סדרת ניירות עמדה

נייר עמדה 6

**האם להחיל מע"מ דיפרנציאלי בישראל?
לקחים מהתיאוריה ומהנעשה בעולם**

חמי גוטליבובסקי

המכללה האקדמית תל אביב-יפו

ניר יעקבי

אוניברסיטת תל אביב

התוכנית לכלכלה וחברה
במכון ון ליר בירושלים



מכון ון ליר בירושלים

THE VAN LEER JERUSALEM INSTITUTE

معهد فان لير في القدس

Position Papers

No. 6

**Should Differential VAT Be Implemented in Israel?
Lessons from Theory and from Other Countries' Experience**

Chemi Gotlibovski Nir Yaacobi

מפיקה: יונה רצון
עורכת לשון: נעה רוזן

הדעות המובאות בסדרת ניירות העמדה משקפות את דעתם של הכותבים
ולאו דווקא את עמדתה של התוכנית לכלכלה וחברה במכון ון ליר בירושלים

© תשע"ג – 2013, מכון ון ליר בירושלים
סדר וגרפיקה: נדב שטכמן פולישוק
נדפס בדפוס "גרפית", ירושלים

התוכנית לכלכלה וחברה

התוכנית לכלכלה וחברה במכון ון ליר בירושלים הוקמה לנוכח המשימה שהמכון קיבל על עצמו לזהות את הפערים המתרחבים בחברה בישראל, לנתח אותם ולהציע דרכי פעולה מעשיות לצמצומם. מטרת התוכנית ליצור כלים שיאפשרו לציבור להשתתף בשיח הכלכלי-חברתי ולהשפיע על המדיניות הכלכלית-חברתית בישראל, מתוך התמקדות בשאלות מרכזיות העומדות על סדר היום, בין השאר בתחומי חלוקת ההכנסות, שוק העבודה והכלכלה הציבורית.

משתתפי התוכנית הם כלכלנים מוכרים באקדמיה ובמשק הישראלי וחוקרים ממדעי החברה, ובמסגרתה נכתבים ניירות עמדה ונעשים מחקרים שנעזרים בשיטות כלכליות מקובלות. התוכנית מציגה חלופות מקצועיות למדיניות הכלכלית הנהוגה, בשאיפה לקדם צמיחה בת קיימא המתבססת על טובת כל האזרחים ועל הקטנת האי-שוויון בחברה.

התוכנית מבטאת קול ייחודי בשיח הציבורי בישראל, והיא שואפת לתרום לשינוי התפיסה הרווחת בשאלות כלכלה וחברה בשתי דרכים מרכזיות: הראשונה, פיתוח ראייה ביקורתית המבוססת על הבנה יסודית של תיאוריות ושל מונחים כלכליים המשמשים בשיח הציבורי. השנייה, הספקת כלים להתמודדות עם טיעוניהם של מייצגי התפיסות הכלכליות השמרניות – כלים שאינם מפותחים דיים כיום – מתוך הישענות על נתונים המעובדים בשיטות מקובלות כדי להציגם לפני הציבור, אמצעי התקשורת וקובעי המדיניות. הדבר יאפשר התערבות בזמן אמת בדיון בסוגיות המעסיקות את הציבור והשפעה על תהליך קביעת המדיניות הכלכלית-חברתית.

פרסומי התוכנית

- מחקרי מדיניות
- ניירות עמדה
- מחלוקות בכלכלה
- נקודה למחשבה

פעילות לציבור

- ערבי דיון וימי עיון
- סדנאות ודיוני שולחן עגול בהשתתפות קובעי מדיניות
- כינוסים שנתיים

פרסומי התוכנית לכלכלה וחברה ומידע על פעילותה נמצאים באתר האינטרנט של מכון ון ליר בירושלים, www.vanleer.org.il/economics

תוכן העניינים

תקציר 9

א. מבוא 11

ב. רקע תיאורטי 13

1. מהו מס ערך מוסף? 13

2. עלות מול תועלת 13

3. מהי מטרת המע"מ הדיפרנציאלי? 14

4. תחולת המס: מי משלם את המע"מ הדיפרנציאלי? 14

5. מהן העלויות של המע"מ הדיפרנציאלי? 15

6. בחינת השפעת התחלופה: מס דיפרנציאלי מול מס אחיד 17

7. מע"מ דיפרנציאלי ככלי להקטנת אי-השוויון האנכי 18

8. מע"מ דיפרנציאלי ככלי להכוונת התנהגות (עידוד או דיכוי

של השימוש במוצר מסוים) 22

ג. סקירה על המע"מ הדיפרנציאלי במדינות שונות בעולם 25

1. היקף הפטור ושיעורי מע"מ מופחתים בישראל ובמדינות אחרות 25

2. המסגרת החוקית לקביעת פטור או שיעור מע"מ מופחת

במדינות האיחוד האירופי 26

3. שימוש במע"מ ככלי להכוונת התנהגות במדינות האיחוד האירופי 31

ד. העברת הפחתת המע"מ לצרכן הסופי: סימולציות והשוואה

לשיטות מיסוי אחרות 32

ה. חלופה למע"מ דיפרנציאלי: מע"מ פרוגרסיבי 36

ו. סיכום ומסקנות 39

רשימת המקורות 42

נספח: שיעורי מע"מ במדינות נבחרות באירופה 45

תקציר

אחת הדרישות שעלו בעקבות המחאה החברתית של קיץ 2011 היא הנהגת מע"מ בשיעור משתנה על מוצרים שונים (מע"מ דיפרנציאלי) לצורך הקטנת אי-השוויון. בישראל מוטל מע"מ מופחת רק על חלק קטן מהצריכה בהשוואה למדינות האיחוד האירופי, שהן מהמפותחות והשוויוניות ביותר. רוב המדינות הללו קבעו מע"מ מופחת או מע"מ בשיעור 0% על מוצרי מזון, הספקת מים, ציוד לנכים, ספרים ועיתונים ועוד. בהתחשב בנתונים הללו הדרישה למע"מ דיפרנציאלי בישראל נראית הגיונית ומתבקשת. אין חולק על כך שאפשר להקטין את אי-השוויון בעזרת מע"מ דיפרנציאלי. המאמר בוחן כמה שיטה זו אפקטיבית (בכמה היא אכן מקטינה את אי-השוויון) וכמה היא יעילה (מה העלויות של שיטה זו לעומת שיטות אחרות להקטנת אי-השוויון).

מתוך הספרות הכלכלית, הן התיאורטית והן האמפירית, עולה כי השיטה של מע"מ דיפרנציאלי נחותה במידה ניכרת משיטות אחרות כמו מס הכנסה פרוגרסיבי, קצבאות וסובסידיות, גם לשם הקטנת אי-השוויון וגם לשם עידוד הצריכה ותמיכה במוצרים ובענפים מסוימים. הדרך הנכונה להפוך את המע"מ לפרוגרסיבי היא להקצות את הכסף שאמור להיגרע מהכנסות המדינה עקב שיעורי מע"מ מופחתים לקצבאות או למס הכנסה שלילי. אפשר לשקול מע"מ דיפרנציאלי רק כאשר מסיבות טכניות או פוליטיות אי-אפשר להעלות את מס ההכנסה ואת הקצבאות, או ליישם מס הכנסה שלילי.

א. מבוא

מס ערך מוסף (מע"מ) הוא מס עקיף שמוטל באופן אפקטיבי על הצריכה בשוק המקומי, ובמקרים רבים הוא גורם לעלייה במחירו של המוצר לצרכן הסופי. מע"מ בשיעור אחיד על כל המוצרים נוח מאוד לחישוב ולגבייה. עלויות ההיענות של הנישומים ועלויות המנהלה של הממשלה נמוכות יחסית, ואפשרויות תכנוני המס מוגבלות. למס אחיד יש גם יתרון של פגיעה מועטה יחסית ביעילות הכלכלית מכיוון שהוא אינו מעוות את יחס המחירים הסופי של המוצרים וגורמי הייצור השונים. עם זאת, מדינות רבות בחרו לסטות מהגרסה הבסיסית של המע"מ ולהחיל מע"מ דיפרנציאלי, כלומר מע"מ בשיעורים שונים על מוצרים שונים, ובכלל זה מע"מ בשיעור 0% או פטור ממע"מ (שבפועל דווקא מביא להטלת מע"מ חלקי על המוצר הסופי מכיוון שאינו מאפשר לקזז מע"מ תשומות). סיבה עיקרית לקביעת מע"מ דיפרנציאלי היא הרצון להקטין את אי-השוויון במשק על ידי הוזלת סל המוצרים של משקי הבית בעשירונים הנמוכים. יש גם סיבות אחרות, כגון עידוד צריכה של מוצרים מסוימים באמצעות הטלת מע"מ בשיעור מופחת.

בעקבות הדיון הציבורי על יוקר המחיה ואי-השוויון בישראל, שהתעצם מאז המחאה החברתית בקיץ 2011, הועלו הצעות שונות להתמודדות עם נושאים אלו, ובכללן להנהיג מע"מ דיפרנציאלי. עד היום נהג בארץ מע"מ בשיעור אחיד על מרבית המוצרים. המע"מ הוא רכיב חשוב בהכנסות המדינה ממסים. בשנת 2009, לדוגמה, היו ההכנסות ממע"מ 33.5% מהכנסות המדינה ממסים (מנהל הכנסות המדינה 2011), שיעור גבוה מהממוצע הלא משוקלל במדינות OECD, שהיה כ-19% ב-2008 (OECD 2011). ראוי לציין שמאז החלתו של המע"מ בישראל בשנת 1976 ועד היום עלה שיעורו ביותר מכפליים, משיעור של 8% בשנת 1976 לשיעור של 17% כיום – עלייה אופיינית על פני הזמן במדינות רבות בעולם.

לשיעור המע"מ האחיד בישראל יש כמה חריגים, ואפשר לסווגם לפי כמה חתכים: לפי סוג המוצר – פירות וירקות (שהמע"מ המוטל עליהם הוא בשיעור של 0%); לפי צורת ההתאגדות – מוסדות ללא כוונת רווח (שעל פעילותם מוטל מע"מ בשיעור מופחת); לפי מקום המכירה – אילת (שעל המכירות בה, לא של כל המוצרים, יש פטור ממע"מ); ולפי סוג הלקוח – יצוא (שעליו מוטל מע"מ בשיעור של 0%). מחקר של OECD (שם; וראו להלן חלק ג סעיף 1) מעלה כי נכון לשנת 2009 המע"מ שנגבה בישראל היה 68% מהמע"מ שהיה יכול להיגבות אם כל הצריכה הייתה ממוסה בשיעור המע"מ המלא (או 86%

לפי הצריכה שהיוותה את בסיס המס¹). אחוז גבייה זה הוא מן הגבוהים במדינות OECD ועשוי להעיד על מיעוט המוצרים והשירותים בישראל שמוטל עליהם מע"מ בשיעור מופחת. השאלה שעומדת לדיון ציבורי היא אם להרחיב (ו/או לשנות) את המוצרים שמוטל עליהם מע"מ בשיעור מופחת כדי לשנות את חלוקת ההכנסות במשק לטובת השכבות מעוטות היכולות.

בחלק הבא יוצגו הרקע התיאורטי והמתודולוגיה לניתוח מדיניות מס בכלל ומסים עקיפים ומע"מ בפרט; בחלק השלישי תובא סקירה על הנעשה בעולם בתחום המע"מ הדיפרנציאלי; בחלק הרביעי יוצגו תוצאות של מחקרים הדנים במידת ההעברה של הפחתת שיעור המע"מ לצרכן הסופי. נושא זה מרכזי להבנת ההשפעה הצפויה של הפחתת המע"מ על היחידות הכלכליות במשק, וממילא על אי-השוויון; בחלק החמישי תוצג חלופה למע"מ הדיפרנציאלי ככלי להקטנת אי-השוויון, הנקראת מע"מ פרוגרסיבי. זהו מע"מ בשיעור אחיד בתוספת מענק או זיכוי לכל משק בית או עובד או תושב; בחלק השישי יובאו סיכום הדיון והמסקנות.

1 חישוב המחברים: ב-2009 הייתה הצריכה הפרטית והציבורית בישראל כ-620 מיליארד ש"ח, ושיעור המע"מ הממוצע 16%. לכן גביית המס המרבית האפשרית הייתה כ-100 מיליארד ש"ח. ההכנסות מגביית מע"מ בישראל עמדו על סך של כ-68 מיליארד ש"ח, שהם 68% מהפוטנציאל. את אובדן המע"מ בשל עסקאות פטורות ועסקאות בשיעור 0% מעריך מנהל הכנסות המדינה בכ-3 מיליארד ש"ח. אילו שילמו מלכ"רים מע"מ מלא היו תקבולי המע"מ עולים כ-8 מיליארד ש"ח, כלומר בסך הכול 79 מיליארד ש"ח (חסם עליון, שכן החישוב אינו כולל את הירידה בבסיס המס). ההפרש, 21%, שהם גם 21 מיליארד ש"ח, נובע בין השאר מהעלמות מס. כלומר, בשנת 2009 המע"מ שנגבה היה 86% (79%/68%) מהמע"מ שהיה יכול להיגבות אילו כל בסיס המס שדווח היה ממוסה בשיעור המע"מ המלא.

ב. רקע תיאורטי

1. מהו מס ערך מוסף?

עד אמצע המאה הקודמת היה נהוג באירופה מס מחזור, שהוא מס הנגבה לפי המכירות של הפירמות, ולא לפי הרווח שהן מפיקות או הערך המוסף שהן מייצרות. מס מחזור הוא פשוט וזול מבחינה מנהלית, אך אינו הוגן ואינו יעיל. ממחזור בהיקף מכירות נתון ליצרן אחד יכול לנבוע רווח שעשוי להגיע לעשרות אחוזים, ואילו לאחר רווח של אחוזים ספורים או אפילו הפסד. מס מחזור שמוטל על יצרן שרווחיו נמוכים יכול אף לעלות על הרווח. כדי למנוע עיוות זה עלה בצרפת לאחר מלחמת העולם השנייה הרעיון להנהיג גם מס שלילי על מחזור ההוצאות.² השילוב של שני המסים היה בעצם מס על הערך המוסף של הפירמות, ומכאן שמו. בעקבות הקמת האיחוד האירופי התקבל המע"מ בכל מדינות האיחוד. לצורך תיאום ומניעת כפל מס בין מדינות האיחוד הוחלט שכל מדינה תפטור ממע"מ את היצוא שלה ותמסה את היבוא. שינוי זה הפך את המע"מ ממס על הערך המוסף של הפירמות (התוצר) למס על הצריכה.³ גם בישראל התקבל המע"מ במתכונתו האירופית, כלומר כל פירמה מוסיפה מע"מ על מכירותיה בשוק המקומי, ומזדכה על המע"מ ששילמה על כל קנייתיה מפירמות אחרות. רק הצרכן הסופי, שאינו פירמה, משלם מע"מ על המחיר הסופי לצרכן ואינו מזדכה. יוצא מכך שבעצם הצרכן משלם מע"מ על כל הסכום שהוא מוציא לצריכה בשוק המקומי. בכך דומה המע"מ מאוד למס המכירות (sales tax) הנהוג במדינות ארצות הברית ומוטל על הצרכן הסופי בלבד.

2. עלות מול תועלת

כדי לנתח מדיניות מס לעומת חלופות מיסוי אחרות, ראשית יש להגדיר אילו מטרות אנו רוצים להשיג בעזרת המס. לאחר מכן יש לבדוק אם המס אכן משיג את המטרות שהוגדרו, ומנגד יש לבחון את עלויות המס. בחינת המידה שבה המס משיג את המטרות אינה פשוטה, שכן לעתים מס המוטל על גורם מסוים "מגולגל"

2 רעיונות דומים עלו גם לפני כן, בגרמניה למשל, אך לא יושמו.

3 אפשר להראות זאת בעזרת משוואת החשבונאות הלאומית. מקורות: תוצר (Y), יבוא (M); שימושים: צריכה פרטית (C), צריכה ציבורית (G), השקעה (I), יצוא (X). מכיוון שמקורות = שימושים, $Y+M = C+G+I+X$. ומכיוון שהמע"מ מוטל על התוצר של כל החברות, בניכוי ההשקעות אך ללא היצוא, וכן על היבוא, אזי $Y-X-I+M = C+G$. ומכאן שהמע"מ מוטל על הצריכה הפרטית והציבורית המקומית.

בשיווי משקל גם לגורמים אחרים, ובפועל הם נושאים בחלק מעלות המס. גם בחינת עלויות המס אינה פשוטה, שכן הן מורכבות מכמה גורמים (נדרון בהם להלן).

3. מהי מטרת המע"מ הדיפרנציאלי?

למסים בדרך כלל שלוש מטרות עיקריות: (1) מימון ההוצאה הציבורית;⁴ (2) התערבות בחלוקת ההכנסות (בדרך כלל לצורך הקטנת אי-השוויון); (3) עידוד או דיכוי פעולות מסוימות. מן המטרות הללו, השיח על הנהגת מע"מ דיפרנציאלי בישראל מתרכז בבחינת ההשפעה שעשויה להיות לו על אי-השוויון בין עשירים לעניים (אי-שוויון אנכי), באמצעות הטלת מע"מ בשיעור גבוה על מוצרי מותרות (שמשקלם בסל הצריכה גדל בממוצע עם העלייה בהכנסה) ומע"מ בשיעור מופחת על מוצרי יסוד (שמשקלם בסל הצריכה יורד בממוצע עם העלייה בהכנסה). עם זאת, לשם הערכת ההשפעה המלאה של הנהגת מע"מ דיפרנציאלי יש לבחון גם את השפעתו האפשרית על עידוד (או דיכוי) של פעולות מסוימות ואת הנחיצות לעודד את אותן פעולות – כגון הפטור ממע"מ באילת, שנועד לעודד את הצריכה ואת התעסוקה בעיר, או מע"מ בשיעור 0% המוטל בישראל על פרות וירקות, שיש הטוענים כי הוא חשוב לעידוד צריכת מוצרים אלו (בצרפת, לדוגמה, יש מע"מ מופחת על ספרים בצרפתית כדי לעודד צריכת תרבות מקומית).

4. תחולת המס: מי משלם את המע"מ הדיפרנציאלי?

כדי לוודא שמטרות המס מושגות יש לדעת מי נושא בנטל המס בפועל. אנו יודעים מי משלם את המס על פי החוק, אך התשובה על השאלה מי נושא בנטל המס, בעיקר בטווח הארוך, שונה. לכאורה התשובה פשוטה. נניח שמטילים מס של 10% על מוצר, על שירות או על פעולה מסוימים. אם מחיר המוצר עולה ב-10% כל נטל המס נופל על הקונה; אם המחיר אינו משתנה כל נטל המס נופל על המוכר; ואם המחיר עולה בשיעור של בין 0% ל-10% הנטל מתחלק בהתאם. אפשר לראות זאת כאשר משנים את שיעור המע"מ או מס הקנייה. מחירים של חלק מהמוצרים משתנה בכל גודל השינוי (בדרך כלל מוצרים שהמחיר שלהם מפוקח), מחירים של חלקם אינו משתנה, ומחירים של חלקם עולה במידה חלקית או אף ביותר מגודל השינוי. אף על פי שהן מס חברות (שבסיסו הוא הרווח של הפירמה), והן המע"מ מחושבים על פי הכנסות הפירמה פחות הוצאותיה, המע"מ נתפס כמס על הצרכנים

4 אפשר לומר כי מדובר רק במימון מוצרים ציבוריים, שכן הספקה של מוצרים פרטיים מטעם המדינה אפשר לסווג גם במטרה השנייה – התערבות בחלוקת ההכנסות.

ומס חברות נתפס כמס על בעלי הפירמות. אך לא תמיד המצב כזה. נניח שיבוטל המע"מ ובמקומו כל פירמה תשלם מס על הרווח ועל השכר.⁵ מי יישא אז בנטל המס – הבעלים, העובדים או הלקוחות? מן הנמנע להשיב תשובה גורפת על שאלה זו, אך ברור שבנטל יישאו מי שנושאים בנטל המע"מ, משום ששני המסים זהים מבחינה כלכלית. כלומר, אם ירד שיעור המע"מ על מוצרים מסוימים ייתכן מאוד שהירידה במחיר תעבור חלקה לבעלי הפירמות המספקות את המוצר או לעובדים שלהם, ולא לצרכנים דווקא. ייתכן אפוא שאי-השוויון לא יקטן או שיקטן פחות מהמצופה. גם כיום לא ברור כמה מהמע"מ בשיעור 0% שמוטל על פרות וירקות מגיע לצרכנים וכמה לחקלאים ולרשתות השיווק. בחלק ד להלן מובאת סקירה של מחקרים הבוחנים את חלוקת הפחתת המסים בין היחידות הכלכליות במשק, סקירה המאפשרת לאמוד את ההשפעה של הפחתת המע"מ על אי-השוויון בחלוקת ההכנסות.

5. מהן העלויות של המע"מ הדיפרנציאלי?

מבחינה כלכלית סכום מס שנגבה אינו עלות, אלא העברת מקורות מבעלות פרטית לבעלות ממשלתית או מפרט אחד למשנהו. עלות המסים למשק היא העלות שמעבר לפדיון המס עצמו, והיא נובעת משני רכיבים עיקריים: העלות בשל שינוי ההתנהגות ועלויות מנהלה (יצחקי 1999).

עלות שינוי ההתנהגות נובעת מהרצון של הנישום לשלם פחות מס, וגם לה שלושה רכיבים: הראשון נתפס כלגיטימי, השני אינו חוקי בעליל, והשלישי בתחום האפור. שינוי ההתנהגות הלגיטימי מכונה בז'רגון הכלכלי "השפעת התחלופה". כאשר מס מוטל על מוצר או על תוצאות של פעולה מסוימת (בסיס המס) מחירם עולה וגורם למעבר למוצרים או לפעולות חלופיים. אם מטרת המס היא השפעה על ההתנהגות שינוי זה הוא מבורך. אך בכל מקרה אחר שינוי זה יוצר נטל נוסף (נטל עורף), שכן חלק מהפרטים בוחרים לצרוך פחות מהמוצר שמוסה ובמקומו לצרוך מוצרים המסבים פחות תועלת; וחלק מהפירמות בוחרות לייצר פחות מהמוצר שמוסה ובמקומו לייצר מוצרים המסבים פחות תועלת. עלות זו מכונה "עלות התחלופה". השפעת התחלופה של מע"מ דיפרנציאלי תלויה באפיוניו ותידון בסעיף הבא.

שינוי ההתנהגות שאינו חוקי הוא העלמת מס, כלומר לא הקטנה בפועל של בסיס המס, אלא אי-דיווח, דיווח כוזב או הסתרה שלו משלטונות המס. מע"מ

5 כך בדיוק משלמים מע"מ הבנקים בישראל; וכך מחושב המע"מ ביפן, ובמדינות ניו ג'רזי ומישיגן בארצות הברית.

דיפרנציאלי יגדיל במידה מסוימת את אפשרויות ההעלמה כי יהיה אפשר לדווח על מכירה של מוצר חייב במס כאילו הוא מוצר פטור ממס או מוצר שמוטל עליו מס מופחת. בצרפת ובאנגליה, למשל, מוטל מע"מ שונה על בגדי מבוגרים ובגדי ילדים. בעקבות זאת לא אחת נמכרים "בגדי ילדים" במידה 46 (סופר 2004)! באנגליה מוטל על מזון מע"מ בשיעור 0%, אך גלידה, משקאות קלים, שירותי קייטרינג, מים מינרליים ועוד חייבים במע"מ.⁶ ריבוי מוצרים בשיעורים שונים מגדיל כאמור את אפשרויות ההעלמה, ואם יוטל בישראל מע"מ דיפרנציאלי לא ברור אילו מוצרים ימוסו בשיעור מופחת.⁷

העלות השלישית, שנמצאת בתחום האפור, נקראת תכנון מס או הימנעות ממס (tax avoidance), והיא צפויה להיווצר בעקבות החלה רחבה יותר של מע"מ דיפרנציאלי בישראל. גם כאן המטרה היא להקטין את בסיס המס, אך באמצעות פרשנות להגדרה של בסיס המס בחוק. כשמונהג מע"מ דיפרנציאלי משתלם לעוסק לנצל את הפרצות בחוק ולשנות את ההגדרה של המוצר או השירות כדי שלא ייכללו בבסיס המס. ייתכן אף שבמקום לנצל את החוק הקיים ינסו יצרנים לשנות את החוק, ובעזרת שדולנים (לוביסטים) יחתרו להכניס את המוצר שלהם לרשימת המע"מ המופחת.⁸ לכן, על פי רנדל הולקומב (Holcombe 2002), הטלת מס אחיד על כל המוצרים, כאסטרטגיה פוליטית הכובלת את הממשלה, יכולה להיות עדיפה ממיסוי דיפרנציאלי. כל האמור לעיל על הקשר בין ריבוי שיעורי מס להעלמה כוחו יפה גם לתכנון מס, וההבדל ביניהם הוא שתכנון המס הוא בתחום האפור.

כל העלויות הללו נובעות מהרצון להקטין את בסיס המס, והן אינן זניחות כלל. אך גם כאשר בסיס המס נתון עדיין ישנן עלויות תפעוליות לגביית המס – העלויות המנהליות של הממשלה, המורכבות מן העלויות הישירות של תפעול מערכת המס, הפרקליטות ובתי המשפט. גם עלויות אלו צפויות לגדול אם יונהג מע"מ דיפרנציאלי.⁹ ככל שהמס מורכב ובעל אפשרויות רבות יותר לתכנון ולהעלמה, כך גדלות גם עלויות התפעול שלו. עלות גבוהה הרבה יותר מהעלות של הממשלה לגביית המס היא עלות ההיענות (compliance cost). זו העלות המוטלת על הנישומים כדי לעמוד בדרישות החוק, כמו ניהול ספרים, תוכנות,

6 ראו "Rates of VAT on Different Goods and Services," <http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/goods-services.htm>

7 אלו הן מקצת ההצעות למיסוי מופחת שהעלו חברי כנסת לאחרונה: מוצרי יסוד כמו לחם ומוצרי חלב, ובהם כמובן הקוטג', מוצרי מזון בסיסיים, מים, חשמל ומוצרים נוספים הנדרשים לקיום יומיומי, תרופות על פי מרשם, תחבורה, דיור ועיתונות.

8 אם כי לא נמצאו לכך עדויות אמפיריות במדינות OECD. ראו להלן חלק ג, סעיף 2.

9 דוגמה קטנה: לאחר שהונהג פטור על המע"מ באילת הוקמה נקודת מכס ביציאה מהעיר.

כוח אדם, יועצי מס, רואי חשבון, עורכי דין ועוד. גם כאן, ככל שהחוק מורכב יותר העלות גבוהה יותר, ולכן סביר שמע"מ דיפרנציאלי וריבוי שיעורי מס יגדילו אותה.¹⁰ הרעת נותנת שייקבעו תקנות כדי לנסות למזער את תכנוני המס והעלמות המס, שיעלו לעוסקים סכומים לא מבוטלים וחלקם יגולגלו מן הסתם לצרכנים.

6. בחינת השפעת התחלופה: מס דיפרנציאלי מול מס אחיד

עד שנות השישים של המאה הקודמת סברו כלכלנים רבים שמערכת של מס אחיד היא מערכת מסים ניטרלית (שאינה משפיעה על ההתנהגות; Salanié 2012, 68), מכיוון שאם מטילים מס בשיעור אחיד על כל המוצרים יחס המחירים אינו משתנה ואין השפעת תחלופה. מס עקיף בשיעור אחיד על כל המוצרים זהה להקטנה של השכר באותו אחוז,¹¹ ובעצם זהה למס ישיר על ההכנסה. מס כזה משפיע על הרצון לעבוד, ואנשים נמנעים מהמס על ידי הקטנת היצע העבודה. לכן גם למס אחיד על כל המוצרים (למעט פנאי) ישנן עלויות תחלופה, אם מספר שעות העבודה נתון לבחירת הפרט. כאשר ההשפעה על היצע העבודה שונה ממוצר למוצר, שיעור המס האחיד על כל המוצרים (למעט פנאי) לא יביא את עלות התחלופה למינימום. על פי כלל רמזי,¹² אם ברצוננו להביא את עלות התחלופה למינימום, על שיעורי המס המיטביים על מוצרים שונים להיות ביחס הפוך לגמישות הביקוש של המוצר. הסבר זה הוא אחת ההצדקות למיסוי דיפרנציאלי, אך לא למטרת צמצום אי-השוויון אלא למטרת יעילות. לכן המוצרים המועמדים לשיעור מס מופחת משיקולים של הפחתת אי-שוויון עשויים להיות שונים מאלו המועמדים לשיעור מופחת משיקולי מיסוי יעיל, ואף עשויים לסתור אותם. משיקולי שוויון, לדוגמה, יש צורך במס נמוך על תחבורה ציבורית ומס גבוה על טיולים ונופש בארץ, ואילו משיקולי יעילות ההפך הוא הנדרש, מכיוון שהביקוש לתחבורה ציבורית הוא קשיח והביקוש לנופש בארץ גמיש. בפועל, רבים משיעורי המס שאנו מכירים נקבעים לפי כלל רמזי, אף שהם גרסיביים בעליל. המס על ההון, לדוגמה, נמוך מהמס על עבודה, שכן ההון יכול להיות מועבר בקלות ממדינה למדינה ותכנוני המס הנוגעים לו רחבים. כמו כן, מיסוי הדלק למכוניות גבוה בין השאר משום שהביקוש לו קשיח. דלק למטוסים ואוניות, לעומתו, פטור ממס כי אפשר לתדלק

10 "להברות בבריטניה הכפופות ליותר משיעור מע"מ תפוקות אחד יש יותר מכפליים הוצאות היענות מלחברות הכפופות לשיעור יחיד" (Cnossen 2003).

11 בהנחה שכל ההכנסה משמשת לצריכה על פני כל החיים – הנחה מציאותית, כמו שנראה להלן.

12 על שם המתמטיקאי הבריטי פרנק רמזי (1903–1930), שהיה הראשון שהראה זאת ב-1927.

אותם בחו"ל. גם על טיסה לחו"ל אין מוטל מע"מ משום שאפשר בקלות לרכוש כרטיסים בחו"ל, ואילו על נסיעה באוטובוס מוטל מע"מ. לסיכום נשאלת השאלה: מה ההשלכות של כלל רמזי על קביעת מע"מ דיפרנציאלי? מהדיון לעיל עולה שמס דיפרנציאלי רצוי משיקולי יעילות. אך האם שיעורי המע"מ הדיפרנציאליים שייקבעו יתאימו לכלל רמזי? אם המע"מ הדיפרנציאלי בישראל נועד בראש ובראשונה להביא לצמצום אי-השוויון האנכי (ראו בסעיף הבא), המגמה תהיה להפחית את המע"מ על מוצרים שנצרכים בהיקף נרחב בקרב השכבות הנמוכות. מדובר במוצרים בסיסיים שהביקוש להם קשיח. כלומר המע"מ הדיפרנציאלי יהיה בכיוון ההפוך לכלל רמזי, ולכן יפגע ביעילות בהיקף גדול מהפגיעה הנדרשת (מבחינת השפעת התחלופה) לגביית מס בסכום נתון. מול הפגיעה ביעילות יש לבדוק אם קביעת מע"מ דיפרנציאלי בישראל תשיג לפחות את מטרתה העיקרית – צמצום אי-השוויון האנכי.

7. מע"מ דיפרנציאלי ככלי להקטנת אי-השוויון האנכי

טענה נפוצה בקרב המתנגדים להנהגת מע"מ בשיעור אחיד היא שמדובר במס גרסיבי: שיעור ההוצאה מתוך ההכנסה בקרב השכבות העשירות נמוך משיעור זה בקרב השכבות החלשות, ולכן מע"מ בשיעור אחיד ממסה אחוז נמוך יותר מהכנסתם של העשירים לעומת הכנסתם של בני השכבות הנמוכות. טענה זו נכונה אם אנו מודדים את אי-השוויון בין פרטים או בין משקי בית לפי ההכנסה בשנה מסוימת. ואולם אם נמדוד את אי-השוויון לפי המס המוטל על ההוצאה במשך כל החיים, השווה להכנסה במשך כל החיים,¹³ מתקבל כי מע"מ בשיעור אחיד הוא ניטרלי ולא גרסיבי מכיוון שהוא ממסה את אותו אחוז מההכנסה הן בקרב השכבות העשירות והן בקרב השכבות הנמוכות. לפי גישה אחרת, המע"מ הוא אפילו פרוגרסיבי, כי לוקחים אחוז שווה מכל רמות ההכנסה, אך משתמשים בתקבולי המס למימון של מוצרים במידה אחידה לכלל האוכלוסייה, וכן לקצבאות.¹⁴

13 ההכנסה ה"אמתית" – כלומר כל התקבולים משכר בתוספת (בניכוי) כל המתנות והירושות שהתקבלו (שניתנו), ובתוספת (בניכוי) כל ההשקעות שמומשו (הושקעו) – שווה בהגדרה להוצאה במשך כל החיים. לפיכך, המסקנה בדבר הניטרליות של המע"מ בשיעור אחיד לא תשתנה גם אם השכבות העשירות יעבירו חלק מהונן בדרך של ירושה, שכן הון זה (בכלל זה הריבית שתיצבר עליו) ימוסה בעת שהיוורשים יוציאו את הכסף לצריכה.

14 לכן דווקא בסקנדינביה, מעוז מדינת הרווחה, מקובלים השיעורים הגבוהים ביותר של מע"מ, שכן הטיפול באי-השוויון נעשה במדינות אלו בעיקר דרך צד ההוצאה (Gillis, 2002).

לעומת המע"מ האחיד, בין שהוא גרסיבי, בין שהוא ניטרלי ובין שהוא פרוגרסיבי במידה מסוימת, המע"מ הדיפרנציאלי – שבמסגרתו מוטלים שיעורי מס נמוכים על מוצרים שמשקלם היחסי בסל הצריכה יורד עם העלייה בהכנסה (מוצרי יסוד) ושיעורי מס גבוהים יותר על מוצרים שמשקלם היחסי בסל הצריכה עולה עם ההכנסה (מוצרי מותרות) – הוא מס פרוגרסיבי לכל הדעות ויקטין את אי-השוויון האנכי. השאלות הנשאלות הן כמה שיטה זו אפקטיבית (באיזו מידה היא אכן מקטינה את אי-השוויון) וכמה היא יעילה (מה העלויות של שיטה זו לעומת שיטות אחרות להקטנת אי-השוויון).

אנתוני אטקינסון וג'וזף שטיגליץ (Atkinson and Stiglitz 1976) הראו שעל סמך הנחות מסוימות, כאשר מטרת המס היא הקטנת אי-השוויון הדרך היעילה ביותר היא מס פרוגרסיבי על ההכנסה בלבד. מיסוי דיפרנציאלי של מוצרים יכול אולי להשיג את אותה מטרה, אך בפחות יעילות. מסקנה זו באה לידי ביטוי בסממה "סובסידיה לנצרך ולא למצרך". אטקינסון ושטיגליץ מראים זאת בדרך מתמטית, אך להלן כמה עניינים המבהירים את האינטואיציה המנחה את הגישה הזאת:

- הביקוש למוצרי יסוד שאי-אפשר להסתדר בלעדיהם קשיח בדרך כלל מהביקוש למוצרי מותרות. מבחינת היעילות יש למסות את מוצרי היסוד במס גבוה, ואת מוצרי המותרות, שאפשר לוותר עליהם או לקנותם בחו"ל או בחנויות דיוטי פרי, למסות במס נמוך.¹⁵ כלומר מיסוי דיפרנציאלי כדרך להקטנת אי-השוויון הוא דרך יקרה ולא יעילה. לעומת זאת, מיסוי ישיר פרוגרסיבי הוא הפשרה המיטבית בין מיסוי לפי כלל רמזי למיסוי דיפרנציאלי להקטנת אי-השוויון.
- מיסוי העשירים על ידי הטלת מס גבוה על מוצרי מותרות מחייב שהעשיר ירכוש את המוצרים האלה וכך ישלם יותר מס. אם הוא נמנע מהמס על ידי אי-רכישת מוצרי המותרות (בישראל), הממשלה צריכה להעלות את שיעורי המס כדי לקבל את אותם תקבולי מס. כך התועלת של הצרכנים נפגעת פעמיים: פעם אחת מהגידול בתשלום המס ופעם אחרת מהיווצרות סל מוצרים שאינו מיטבי. מיסוי ישיר פרוגרסיבי, לעומת זאת, לוקח יותר מהעשיר, אך בכסף שנשאר לו מאפשר לו לצרוך בדיוק את מה שהוא רוצה.
- מע"מ דיפרנציאלי יכול להיות פרוגרסיבי רק בממוצע, ולא בקרב כל משקי הבית, מכיוון שהמתאם בין הכנסת משקי הבית לצריכה של מוצרים שהמע"מ

15 זה בדיוק מה שקורה, ולא באמצעות מע"מ דיפרנציאלי דווקא. קל יותר להעלות את המע"מ על הצריכה המקומית, שאי-אפשר להימנע ממנה, ולהקטין את מס החברות והכנסות העשירים, שיכולים בקלות לעבור לחו"ל. מהלך זה אינו שוויוני אך הוא יעיל.

עליהם יופחת הוא גבוה אך אינו מושלם. ייתכנו בעלי הכנסה גבוהה שמקצים חלק גדול יחסית מהכנסתם למוצרי יסוד ובעלי הכנסה נמוכה שאינם צורכים את המוצרים שהמע"מ עליהם יופחת. במקרה כזה מופר העיקרון של שוויון אופקי, שלפיו שני משקי בית בעלי אותה הכנסה והרכב אמורים לשלם את אותו המס. במקרים אלו המע"מ הדיפרנציאלי אינו מקטין את אי-השוויון בין פרטים בעלי הכנסה דומה, והוא אף מגדיל אותו. ייתכן גם מצב שבו בשל העדפות שונות אדם בעל הכנסה מסוימת ימוסה יותר מאדם בעל הכנסה גבוהה יותר. מערכת מס כזאת עשויה להפר את עקרון ההעברה של פיגו-דלטון (Pigou-Dalton), שלפיו אם מערכת המס משנה את הדירוג של הכנסות הפרטים (כלומר שפלוגי, העשיר מאלמוני לפני מס, נעשה עני ממנו לאחר מס) אין היא מבטיחה את הקטנת אי-השוויון (Mayshar and Yitzhaki 1995).

- חלק מנטל המס, הן במיסוי ישיר והן במיסוי עקיף, עובר לפירמות. במיסוי עקיף הפירמות סופגות (או מקבלות) חלק מהעלייה (או הירידה) במס על מכירותיהן, ובמיסוי ישיר הפירמות סופגות (לפחות בטווח הארוך) חלק מהמס המוטל על שכר העובד. נוסף על עלויות התחלופה הגבוהות, הביקוש הגמיש למוצרי המותרות שרוכשים העשירים יגרום לכך שחלק גדול יותר מנטל המס ייפול על הפירמות. כאשר מוטל מס פרוגרסיבי ישיר, לעומת זאת, היצע העבודה דווקא קשיח יותר ברמות השכר הגבוהות (אלו עבודות שהתמורה עליהן היא לא רק בכסף, אלא גם במעמד ובעניין). על כן עלות התחלופה תהיה קטנה יותר, ונטל גדול יותר מהמס ייפול על העשירים ולא על הפירמות – שיכולות להיות גם המכולת השכונתית או להיות מוחזקות בחלקן על ידי הציבור (ציבור זה עשוי לכלול פרטים משכבות הכנסה שונות, כך למשל בפירמות שמוחזקות בעקיפין באמצעות קרנות הפנסיה). מערכת מס פרוגרסיבי ישיר אכן תטפל באי-השוויון, שכן היא תמסה את העשירים ולא את הפירמות, שלא ברור כלל מי המשלם הסופי של המסים המושנים עליהן.

ההסברים שלעיל הם תיאורטיים. את השאלה איך מסים למיניהם משפיעים על אי-השוויון יש לבחון גם בדרך אמפירית. שטפן בוטרס ואחרים (Boeters *et al.* 2006) מצאו בסימולציה על המשק הגרמני שלמע"מ דיפרנציאלי יש השפעה מועטה על חלוקת ההכנסות. ביטול שיעור המע"מ המופחת ושימוש בגידול בפדיון להקטנת מס ההכנסה ולהגדלת הקצבאות (ובכללן מס הכנסה שלילי), באופן שמשאיר את אי-השוויון ותקבולי המס זהים, מייצרים שיפור בתועלת (מפנאי ומוצרים) לכל קבוצות האוכלוסייה. בריטה בי ואחרים (Bye *et al.* 2003) הגיעו למסקנה דומה בסימולציה דינמית על נתוני המשק הנורווגי. דוח של בנק ישראל מ-2006 שבחן

את ההשפעה של הפחתת המע"מ על מזון הציג את הממצאים האלה: מאחר שההוצאות על מזון למשק בית דומות בהיקפן בכל עשירוני ההכנסה (אמנם במשפחות בעשירונים הנמוכים ההוצאה לנפש נמוכה יותר, אך המשפחה, בממוצע, גדולה יותר), תתחלק ההטבה כמעט שווה בשווה בין כל עשירוני ההכנסה. שלושת העשירונים הנמוכים יזכו אפוא ל-28.6 אחוזים מסך ההטבה. ואולם, ההטבה הממוצעת למשפחה בשלושת העשירונים התחתונים תעמוד על כ-500 ש"ח לשנה בלבד – נמוכה בכ-10 אחוזים מאשר בשלושת העשירונים הגבוהים (בנק ישראל 2006א, 20).

אך לעומת זאת נמצא ברוח כך: מס הכנסה שלילי, כלומר סבסוד ישיר למשפחות שהמפרנס הראשי בהן עובד בשכר נמוך ויש בהן ילדים, יגדיל במידה משמעותית את הכנסותיהן של משפחות אלה. בתכנית כזאת 70 אחוזים מההטבה הגלומה במס הכנסה שלילי יגיעו אל שלושת העשירונים הנמוכים, ואילו שלושת העשירונים הגבוהים יקבלו יחד רק אחוז אחד מן ההטבה. עיקר ההטבה יגיע למשפחות בעשירונים השני והשלישי [...] (שם).

איאן קרופורד ואחרים דנו בנושא במסגרת דוח על מערכת המס הדרושה למשק הבריטי (שם מונהג מע"מ דיפרנציאלי) במאה העשרים ואחת והגיעו למסקנה חד-משמעית:

הטיעונים בעד שימוש בשיעורי מע"מ מופחתים כדי לעזור לאמידים פחות הם חלשים. לממשלת בריטניה יש כלים טובים יותר לחלוקה מחדש של העושר מאשר כווננים עדינים של שיעורי המס על מוצרים שונים. אפשר לראות בבירור שביטול שיעורי המס המופחתים (להוציא דיור ויצוא) עם הגדלת הקצבאות מותנות ההכנסה וזיכויי מס ב-15% ישפרו את מצבם של 30% העניים ביותר ויגדילו את הכנסות המדינה בכ-11 מיליארד ליש"ט, שיכולים לשמש לתמיכה בעניים או לשימושים אחרים. תוצאה זו אינה חדשה במהותה. מציאת הרצון הפוליטי ליישם שינוי כזה צריכה להתחיל בהכרה בחוסר ההגינות הבסיסית ובבזבזנות של מבנה שיעורי המע"מ (הדיפרנציאלי) הקיים [בבריטניה] (Crawford et al. 2008, 277).

8. מע"מ דיפרנציאלי ככלי להכוונת התנהגות (עידוד או דיכוי של השימוש במוצר מסוים)

אף שמע"מ דיפרנציאלי בדרך כלל אינו הדרך היעילה להקטנת אי-השוויון האנכי, יש סיבות אחרות להטלת מסים דיפרנציאליים עקיפים, אך הן קשורות לשיקולי יעילות ולא לשיקולי אי-שוויון. סיבות אלו יפורטו להלן:

מיסוי מתקן (מס פיגוביאני)

מיסוי מתקן (או מס פיגוביאני, על שם הכלכלן ארתור פיגו [Pigou]) הוא מיסוי שנועד להפנים השפעות חיצוניות שליליות, כמו קנס על זיהום או צפיפות; או סובסידיה להפנמת השפעות חיצוניות חיוביות, כמו בריאות, חינוך ותחבורה ציבורית. השאלה המתעוררת בהקשר זה היא מה ההבדל בין הפחתת מע"מ על מוצר מסוים לבין הטלת מע"מ בשיעור אחיד על כל המוצרים ומתן סובסידיה על מוצר שיש לו השפעות חיצוניות חיוביות (ולחלופין, העלאת מע"מ או הנהגת מע"מ בשיעור אחיד והטלת מס על מוצר שיש לו השפעות חיצוניות שליליות).¹⁶ ההבדל העיקרי בין מע"מ דיפרנציאלי לבין מע"מ בשיעור אחיד וסובסידיות (או מסים) הוא שמע"מ מוטל אפקטיבית רק על מוצר שנמכר לצרכן הסופי, ואילו סובסידיה משפיעה גם על מחיר גורמי הייצור. לדוגמה, אם אנו פוטרים את הפרות והירקות ממע"מ כדי לעודד צריכת אוכל בריא, אזי סלט במסעדה, שאינו בריא פחות, אינו זוכה להטבה זו. מתן סובסידיה לירקות, לעומת זאת, היה משפיע גם על מחיר הסלט במסעדה.

עיוות נוסף הנוצר מניסיון לעודד צריכה על ידי מע"מ מופחת הוא שהטבה זו גדלה כאשר מעלים את שיעורי המע"מ. זאת ועוד, ההטבה ניתנת לגורמים אחרים ממה שהתכוון המחקר. ניקח לדוגמה את המע"מ בשיעור 0% על פרות וירקות. העלות של עגבנייה בשוק הכרמל נמוכה יותר מעלותה ברמת אביב. כאשר קונים עגבנייה ברמת אביב משלמים גם על מקום נקי, על מיזוג אוויר, על אווירה, על שכר דירה גבוה ואפילו על היוקרה שבקנייה עם "אנשים כמונו". כל אלו כלולים במחיר העגבנייה, ולכן גם עליהם אין משלמים מע"מ. כלומר אנו פוטרים סמלי סטטוס ומותרות של העשיריון העליון אגב הפטור ממע"מ על הפרות והירקות. לכן, כאשר הירקות ממוסים בשיעור 0%, קילוגרם שקונה עשיר מסובסד יותר מקילוגרם שקונה עני. אם רוצים לעודד אכילה של פרות וירקות, הדרך הנכונה היא לקבוע

16 על השימוש במע"מ דיפרנציאלי למטרה זו במדינות האיחוד האירופי ראו סקירה להלן בחלק ג, סעיף 3.

מע"מ בשיעור אחיד וסובסידיה בסכום קבוע לקילוגרם. כך הסובסידיה תתמוך בהגדלת צריכת הירקות באותה רמה לפחות כמו מע"מ בשיעור 0% אך בעלות נמוכה הרבה יותר למשק.

מע"מ מופחת ככלי לעידוד צריכה של מוצרים תחליפיים לפנאי

מס הכנסה יוצר עיוות בכך שהוא משנה (מעלה) את המחיר היחסי של המוצרים יחסית לפנאי (המונח "פנאי" כאן מציין כל זמן שבו אין עובדים בעבור תמורה חומרית). בשל העיוות שנוצר, ומכיוון שאי-אפשר להטיל מס על הפנאי, אפשר להקטין את העיוות שתואר לעיל באמצעות מיסוי מוצרים משלימים לפנאי או התערבות (הורדה) במחירים של מוצרים תחליפיים לפנאי (כאלו שהביקוש להם יורד כאשר השכר יורד). גם אחזקת בית, טיפול בילדים, ניקיון או עבודה בגינה הם פנאי לפי הגדרה זו.

אפשר, למשל, להפחית את שיעור המע"מ על מוצרים תחליפיים לפנאי (לדוגמה, מעונות יום ונסיעות לעבודה) ובכך להקטין את העיוות.¹⁷ יש לציין שפנאי הוא מוצר שצורכים הצרכנים בלבד ולא הפירמות, ולכן אם רוצים להשפיע רק על התנהגות הצרכנים (ולא על התנהגות הפירמות) מתאים יותר לסבסד אותה באמצעות שיעורי מע"מ מופחתים, שאינם משפיעים על התנהגות הפירמות, ולא באמצעות סובסידיה, שתעוות את יעילות הייצור אם המוצר או השירות הם גם גורם ייצור.¹⁸

עם זאת, הבעיה (כרגיל) בשיטה יעילה היא גרסיביות. בעלי ההכנסה הגבוהה צריכים להיות מסובסדים יותר כי שעה שלהם שווה יותר. במחקר שעשו קרופורד ואחרים (Crawford et al. 2008) על נתוני עבודה וצריכה בבריטניה בשנים 1978–1999 נמצא שהמוצרים שלהלן הם משלימים לפנאי ולכן צריכים להיות ממוסים יותר (רשימה חלקית): אוכל בבית (אכילה מחוץ לבית צריכה להיות מסובסדת אם היא תחליפית לפנאי, כלומר אם רוב האכילה בחוץ היא בזמן העבודה), סיגריות, דלק לחימום הבית, בגדי ילדים וספרים ועיתונים. את כל אלו, חוץ מהאחרון, צורכים יחסית יותר העניים דווקא. לעומת זאת, הורדת המע"מ על מוצרים תחליפיים לפנאי, דוגמת מעונות ילדים ושירותי תיקונים לבית, אף על פי שהיא

17 ייתכן שהעלמת המס הנרחבת של נותני שירותים (שרברבים, שיפוצניקים, גננים, עובדי משק בית, מטפלות, שמרטפים ועוד) היא יעילה, כי ככל שאלו זולים יותר אנשים לא צריכים לוותר על עבודה כדי לעשות זאת בעצמם.

18 אם שרברב, למשל, עובד גם בבתי פרטיים וגם בעסקים, סובסידיה תפעל גם על עסקים, ואילו מע"מ מופחת יפעל רק על משקי בית.

יעילה, תשרת יותר את העשירים ותגדיל את הפערים החברתיים. על כן, מוטב ככל הנראה לתת את הסובסידיה על ידי תמיכה במעונות יום ממשלתיים והסעות לעבודה,¹⁹ ולא באמצעות מע"מ דיפרנציאלי שבו יוטל שיעור מס גבוה על מוצרי פנאי ושיעור מס נמוך על תחליפי פנאי. זאת ועוד, מיסוי של מוצרים משלימים לפנאי לוקה באותה בעיה של מיסוי הפנאי: חוסר היכולת להבחין בין מי שצורך פנאי מבחירה למי שצורך אותו שלא מבחירה. צריכת חשמל גבוהה בבית, למשל, עשויה להעיד על צריכת פנאי, אך היא עשויה להעיד גם על אבטלה, על ריבוי ילדים, על עבודה מהבית וכדומה.

19 כמו בסוגיה של אי־השוויון וסבסוד ההכנסה ולא מוצרי יסוד, מוטב לסבסד את הדבר עצמו ולא מוצר שיש לו מתאם, גם אם גבוה, עם נשוא הסבסוד.

ג. סקירה על המע"מ הדיפרנציאלי במדינות שונות בעולם

בחלק זה נסקור את שיעורי המע"מ המופחת במדינות שונות בעולם, את המוצרים העיקריים שעליהם מוטל המע"מ המופחת ואת מחזור העסקאות שעליהן חל מע"מ מופחת. אחד הטיעונים של מתנגדי המע"מ הדיפרנציאלי הוא שמדובר ב"מדרון חלקלק", ומרגע שמוסר הטאבו על שיעורים שונים יופחת המע"מ מעוד ועוד מוצרים. לכן נבחן גם אם במשך השנים מתרבים המוצרים שמוטל עליהם המע"מ המופחת, ואם יש ירידה נוספת בשיעורי המע"מ על מוצרים שמראש הוטל עליהם מע"מ בשיעור מופחת. כלומר, נבחן את השינוי שחל בהיקף העסקאות שחל עליהן המע"מ המופחת במשך השנים.

1. היקף הפטור ושיעורי מע"מ מופחתים בישראל ובמדינות אחרות

בישראל עיקר השפעת המע"מ המופחת נובעת ממע"מ בשיעור 0% על פרות וירקות, מפטור ממע"מ על ייצוא מוצרי תיירות (כדוגמת לינת תיירים במלונות) ומפטור ממע"מ על רוב העסקאות בעיר אילת. מדוח של מנהל הכנסות המדינה לשנת 2009 עולה כי בשנה זו עמדו ההכנסות מגביית מע"מ בישראל על סך של כ-68 מיליארד ש"ח. את אובדן המע"מ בשל עסקאות פטורות ועסקאות במע"מ בשיעור 0% מעריך מנהל הכנסות בכ-3 מיליארד ש"ח, ומהם 1.89 מיליארד ש"ח בגין מע"מ בשיעור 0% על פרות וירקות, 0.59 מיליארד ש"ח בגין הפטור על שירותי תיירות נכנסת, ו-0.54 מיליארד ש"ח בגין הפטור באילת (מנהל הכנסות המדינה 2011).

מלבד ישראל בחרנו לבחון מדינות שחברות בארגון OECD ואו באיחוד האירופי (20 מתוך 34 המדינות החברות ב-OECD חברות גם באיחוד האירופי), הן בשל הדמיון של חלק מהן לכלכלה הישראלית, והן (ובעיקר) בשל זמינות הנתונים בזכות שני מחקרים מקיפים שנעשו בהן בשנים האחרונות על המע"מ הדיפרנציאלי (מקור הנתונים על המדינות החברות באיחוד האירופי: European Commission 2012; ועל מדינות OECD שאינן חברות באיחוד: OECD 2011).

מהשוואת שיעורי המע"מ הבסיסי בין מדינות החברות ב-OECD עולה כי יש שוני רב בין המדינות. שיעור המע"מ הבסיסי נע בין 5% ביפן ל-27% בהונגריה. גם בין מדינות האיחוד האירופי יש פערים ניכרים בשיעור המע"מ הבסיסי, והוא נע בין 15% בלוקסמבורג ל-27% בהונגריה (נכון ל-2012). גם במספר המוצרים שחל עליהם שיעור מע"מ מופחת, בהיקף ההוצאה על מוצרים אלו ובגובה ההפחתה יש שוני רב בין מדינות OECD, ואף בין מדינות האיחוד האירופי, כפי שמאפשרת חוקת האיחוד (ראו הדין בסעיף הבא). בצ'ילה, לדוגמה, ששיעור המע"מ בה הוא

19% (כל הנתונים על מדינות OECD שאינן חברות באיחוד נכונים ל-2008) אין שום מוצר פטור ממע"מ או שמוטל עליו שיעור מס מופחת. במדינות לא מעטות, ובכללן יוון ואירלנד, יש רשימה ארוכה יחסית של מוצרים שפטורים ממע"מ או ששיעור המע"מ עליהם מופחת. יש לציין כי בכל מדינות האיחוד האירופי יש יותר משיעור מע"מ אחד. על פי אבי פרידמן (2011), ב-5 ממדינות האיחוד יש 4 תעריפי מע"מ; ב-8 מדינות יש 3 תעריפים ובשתי מדינות יש שני תעריפי מע"מ. שיעור המע"מ האפקטיבי הממוצע באיחוד הוא 10.5%, לעומת שיעור ממוצע של 19.4% שהיה צפוי ללא מע"מ דיפרנציאלי. בישראל בשנת 2009, לשם השוואה, היה שיעור המע"מ האפקטיבי בשל שיעורים מופחתים 13.8%, לעומת 16% שהיה צפוי ללא מע"מ דיפרנציאלי.²⁰

2. המסגרת החוקית לקביעת פטור או שיעור מע"מ מופחת במדינות האיחוד האירופי

מדינות האיחוד האירופי אינן חופשיות בקביעת שיעורי המע"מ שיונהגו בארצן, אלא כפופות להחלטות האיחוד האירופי. האיחוד האירופי קבע רשימת מוצרים שאפשר לפטור אותם ממע"מ או לקבוע להם שיעור מופחת. על פי הדירקטיבה (הנחיה) השישית של האיחוד האירופי, הדנה בנושא המע"מ, כל מדינה באיחוד רשאית (אך אינה חייבת) לקבוע עד 3 שיעורי מע"מ: שיעור בסיסי, שיעור מופחת ושיעור מופחת ביותר (בכלל זה שיעור 0% או פטור ממע"מ). לפי הדירקטיבה, על שיעור המע"מ הבסיסי להיות 15% או יותר, ושיעור המע"מ המופחת לא יהיה פחות מ-5%. היכולת לקבוע שיעור מע"מ מופחת (בכפוף לחריגים הניתנים למדינות ספציפיות, כמפורט להלן) מוגבלת כאמור למוצרים ספציפיים. המוצרים העיקריים המפורטים ברשימה: מזון ומשקאות (ללא משקאות אלכוהוליים), מים, תרופות וציוד לנכים, ספרים ועיתונים, שימוש במוצרי ספורט וכניסה לאירועי ספורט, תיקון, שיפוץ וניקיון של דירות פרטיות (למעט החומרים), שירותי מסעדות. ברשימת המוצרים שעליהם אפשר להטיל מע"מ בשיעור מופחת ביותר נמצאים המוצרים האלה (נכון ל-2008): ענפים עתירי עבודה, ענפים בייצור מקומי (כדי שלא תיפגע התחרות), מוצרים שאפשר להראות כי הפחתת המע"מ עליהם תביא לגידול בביקוש ובתעסוקה, ומוצרים המסופקים בעיקר לצרכן הסופי (צדיק ותקוה 2008; ראו בנספח רשימה חלקית של שיעורי מע"מ לפי מדינות ומוצרים).

משתי הרשימות (החלקיות) שלעיל עולה כי יש מגוון רחב של מוצרים שעליהם יכולה כל מדינה באיחוד להטיל מע"מ מופחת. ניתוח הרשימות מלמד כי הטלת

20 לפי חישובי המחברים.

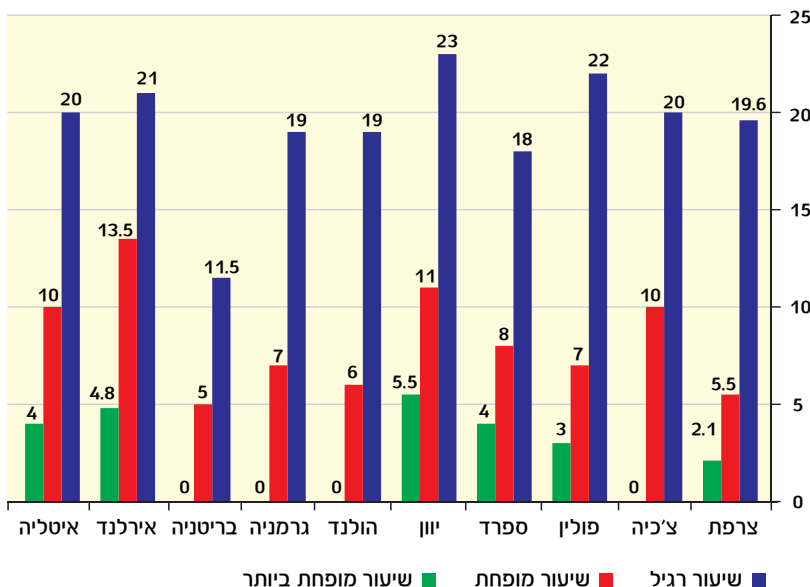
מע"מ מופחת נועדה לשרת שתי מטרות עיקריות: הוזלת מוצרים כדי לסייע לשכבות החלשות (כמו מוצרי מזון ומים), כלומר להקטין את אי-השוויון, והוזלת מוצרים כדי להכווין את התנהגות הצרכנים לשימוש במוצרים אלו בשל השפעות חיצוניות חיוביות אפשריות שיש לשימוש בהם, כמו מע"מ מופחת על שיפוץ בתים (מעודד את תחזוקת הבית ועבודה, ולא צריכת פנאי לצורך תיקון עצמי), על שימוש במכשירי ספורט ועל ספרים ועיתונים. במחקר של האיחוד האירופי (European Commission 2011) סוקרים החוקרים את המוצרים שבהם הופחת המע"מ בפועל במדינות השונות. על פי המחקר, כמעט כל מדינות האיחוד הפחיתו את המע"מ על ציוד לנכים ועל ספרים ועיתונים. זאת ועוד, רוב מדינות האיחוד האירופי קבעו מע"מ בשיעור 0% או מע"מ בשיעור מופחת על מוצרי מזון ועל הספקת מים²¹ (פטורים והפחתות מע"מ על מוצרים אחרים שנכללו ברשימה שלעיל נפוצים פחות בקרב מדינות האיחוד). השוואה בין הרשימות שלעיל לבין המצב בישראל מעלה שבישראל נעשה שימוש בשיעורי מע"מ מופחתים בהיקף קטן הרבה יותר מברוב מדינות האיחוד האירופי, אף לפני שהובאו בחשבון מוצרים שלמדינות ספציפיות יש הרשאה להטיל עליהם שיעור מע"מ מופחת, כמפורט להלן.

מסיבות היסטוריות, ומתוך רצון להקל על מדינות להשתלב באיחוד האירופי, יש למדינות האיחוד אפשרות לקבוע שיעורי מע"מ מופחתים גם על מוצרים שאינם נכללים ברשימה, הן בשל הוראות ספציפיות בדירקטיבה השישית – המאפשרות לכמה מדינות לחרוג משיעורי המע"מ הכלליים שנקבעו לכלל מדינות האיחוד – והן בשל האפשרות של מדינות האיחוד לשמור למשך שנים רבות על שיעור מע"מ מופחת על מוצרים שבהם היה נהוג אצלן שיעור מע"מ מופחת בשנת 1991 (parking rate). התרשים שלהלן מתאר את שיעורי המע"מ במדינות עיקריות באיחוד האירופי.

חשוב לציין כי מספר המוצרים הפטורים ממע"מ או בעלי שיעור מע"מ מופחת או אפסי אינו מייצג נכונה את היקף השימוש במע"מ הדיפרנציאלי בכל מדינה, שכן ייתכן כי במדינה מסוימת מוצרים רבים פטורים ממע"מ אך היקף הצריכה שלהם כאחוז מסך ההוצאה של משקי הבית זניח, ואילו במדינה אחרת יש מספר מצומצם של מוצרים כאלו, אך ההוצאה על מוצרים אלו היא רכיב ניכר בהוצאה לצריכה של משקי הבית. כדי להתגבר על העיוות הזה פיתחו מחברי המחקר על המע"מ במדינות OECD (OECD 2011) מדד שנקרא VRR (VAT Revenue Ratio; יחס פדיון המע"מ), שבוחן את אחוז המע"מ שנגבה בפועל בכל מדינה מתוך סך פוטנציאל הגבייה.

21 בהקשר זה יש לציין שבישראל הוטל רק לאחרונה מע"מ על מים, עם המעבר להספקת מים באמצעות תאגידים. עם זאת, גם לפני הקמת התאגידים מחיר המים לצרכן כלל

שיעורי מע"מ במדינות נבחרות באיחוד האירופי, יולי 2010



מקור: פרידמן 2011

פוטנציאל הגבייה מוגדר כסך המע"מ שהיה נגבה אילו כל ההוצאה לצריכה במדינה הייתה ממסוה בשיעור המע"מ הבסיסי (השיעור הלא מופחת).²² להלן נוסחת חישוב המדר:

סך תקבולי המע"מ

$$(\text{סך ההוצאה לצריכה} - \text{סך תקבולי המע"מ}) \times \text{אחוז המע"מ הבסיסי}^{23}$$

מע"מ בעקיפין, שכן את המיס סיפקו הרשויות המקומיות (שהן מלכ"ר), שאינן מזדכות על המע"מ של תשומותיהן אך חייבות במס על השכר (במקום במע"מ). לפיכך, גם טרם הטלת מע"מ באופן רשמי על המיס, מחיר המיס כלל רכיב של קיום מע"מ במשק. 22 מלבד מידע על היקף הפטורים ושיעורי המע"מ המופחתים, המדר הזה משקף גם את היקף העלמות המס (למשל, אי-דיווח על מכירות, דיווח על הוצאות שלא היו חשבוניות פיקטיביות) או שינוי קוד המוצר ממוצר החייב במע"מ מלא למוצר החייב במע"מ חלקי או הפטור לגמרי ממע"מ).

23 מוגדר מתוך החשבונות הלאומיים. במכנה המדר סך המע"מ שנגבה מופחת מסך ההוצאה לצריכה מכיוון שהמע"מ מחושב על סך ההוצאה ללא מע"מ, ואילו נתון סך ההוצאה לצריכה בחשבונות הלאומית כולל מע"מ.

מחישוב על פי הנוסחה עולה כי בשנת 2008 היה המדרד בישראל 0.68 (כלומר גבייה של 68% מפוטנציאל המע"מ המוגדר, כאמור). תוצאה זו מעמידה את ישראל במקום החמישי בקרב 32 מדינות המופיעות בהשוואה (OECD 2011). נתון זה מעיד כי בישראל היקף ההוצאה לצריכה הנתון לפטור ממע"מ או למע"מ בשיעור מופחת הוא נמוך בהשוואה למדינות OECD. בראש הרשימה נמצאת ניו זילנד עם מדרד של 0.98, ובתחתיתה מקסיקו עם מדרד של 0.35.²⁴ על כן, בפועל יש שוני רב בהיקף המוצרים הנתונים למע"מ מופחת ובשיעורי המע"מ המופחת בין מדינות האיחוד, כפי שעולה מלוח 1 להלן. הלוח ממחיש את ההבדל הרב במדיניות המע"מ בין מדינות האיחוד, שמתאפשר, כאמור, בשל ההתייחסות הפרטנית למדינות השונות בדירקטיבה השיטית של האיחוד.

לוח 1: אחוז הצריכה בשיעורי המע"מ השונים מתוך בסיס המס, מדינות נבחרות באיחוד האירופי, 2000

שיעור אחר*	שיעור זמני (parking) (rate)	שיעור בסיסי	שיעור מופחת	שיעור מופחת ביותר	שיעור 0%	
0	0	85	14	0	0	גרמניה
-	-	100	-	-	0	דנמרק
1	-	62	35	2	-	יוון
0	-	46	44	10	-	ספרד
0	-	71	25	4	-	צרפת
-	אין נתון	50	37	0	12	אירלנד
0	-	74	26	-	-	הולנד
0	-	78	3	-	19**	אנגליה
0	-	67	25	9	6	ממוצע האיחוד האירופי

* חל בעיקר על חוות חקלאיות.

** ככל הנראה המספר מוטא כלפי מטה, מכיוון שסוחרים שעוסקים רק במסחר במוצרים שחל עליהם מע"מ בשיעור 0% אינם מחויבים להירשם ברשויות המע"מ.

מקור: Mathis 2004

24 המדרד שחושב לצ'ילה – 0.75 – מעלה תהיות באשר ליכולת להסיק ממדרד ה-VRR על היקף הפטור ממע"מ ועל היקף המיסוי החלקי, מכיוון שבצ'ילה כל המוצרים ללא יוצא מן הכלל חייבים במע"מ בשיעור אחיד, ולכן המדרד היה אמור להיות 1. מכאן שהסטייה

לוח 2: התפתחות מדד VRR במדינות נבחרות ב־OECD, 1992–2008

סך השינוי במדד 2008–1992	2008	2005	2000	1996	1992	
0.03	0.49	0.56	0.46	–	–	אוסטרליה
–0.03	0.49	0.51	0.50	0.51	0.52	צרפת
–0.07	0.55	0.55	0.60	0.60	0.62	גרמניה
0.01	0.46	0.46	0.48	0.42	0.45	יוון
0.09	0.55	0.66	0.60	0.53	0.46	אירלנד
0.04	0.68	0.64	0.64	0.68	אין נתון	ישראל
–0.02	0.67	0.72	0.70	0.72	0.69	יפן
0.01	0.60	0.61	0.60	0.57	0.59	הולנד
–0.12	0.45	0.56	0.53	0.45	0.57	ספרד
–0.02	0.46	0.48	0.48	0.49	0.48	אנגליה
0.05	0.58	0.59	0.58	0.6	0.53	ממוצע OECD (לא משוקלל)

מקור: OECD 2011

מלוח 2 אפשר להסיק כי באופן כללי אין מגמה של הגדלת מספר המוצרים שעליהם חל מע"מ בשיעור 0% או מע"מ מופחת, וגם אין מגמה של צמצום בשיעורי המע"מ המופחת. ברוב המדינות כמעט שלא השתנה חלקה של ההוצאה על מוצרים שממוסים בשיעור מופחת מתוך סך ההוצאה בשנים 1992–2008. יוצאות מכלל זה שתי מדינות הידועות במשברים הכלכליים התכופים הפוקדים אותן: אירלנד וספרד. במדינות אלה חלו שינויים תכופים לאורך השנים בחלקה של ההוצאה על מוצרים שעליהם חל מע"מ מופחת מתוך סך ההוצאה, אולי בשל שינויים תכופים במדיניות המע"מ בהתאם למצב הכלכלי של המדינה.

לסיכום סוגיה זו, נראה כי ברוב מדינות OECD אין זחילה של שיעורי מע"מ מופחתים למוצרים נוספים לאורך השנים. כלומר, מנתוני האיחוד האירופי אי־אפשר להסיק שהנהגת מע"מ דיפרנציאלי היא מדרון חלקלק שיביא להגדלת

של המדד מהערך שהיה אמור להתקבל אינה מעידה על פטורים ועל שיעורי מע"מ מופחתים, אלא על העלמות מס בהיקף נרחב ו/או על בעיות במדידה, שעשויות להיות גם במדד של המדינות האחרות. בישראל, למשל, יש פער בין הצריכה הפרטית על פי נתוני החשבונאות הלאומית, ובין סכמה של ההוצאות לפי סקר משקי הבית (הסכום גבוה יותר בנתוני החשבונאות הלאומית).

מספר המוצרים שמוטל עליהם מע"מ מופחת כמו שטוענים חלק ממתנגדי המע"מ הדיפרנציאלי.

3. שימוש במע"מ ככלי להכוונת התנהגות במדינות האיחוד האירופי

ככל מס, גם המע"מ יכול לשמש כלי להכוונת התנהגות. הרצון בהכוונת התנהגות יכול לנבוע מהשפעות חיצוניות (חיוביות או שליליות) או סתם מהעדפה כלשהי של השלטון (למשל, רצון לעודד מגורים במחוז כלשהו משיקולים פוליטיים).

בשנת 2008 ערך האיחוד האירופי מחקר שבחן את האפשרות להשתמש בהפחתת שיעורי המע"מ על מוצרי אנרגיה ירוקים לצורך הפחתת הזיהום הנוצר כיום בתהליך הפקת אנרגיה (European Commission 2008). מן המחקר עולה כי בכמה מדינות באיחוד כבר השתמשו בשיעור מע"מ מופחת כדי לקדם ייצור וצריכה של מוצרים שאינם פוגעים או שפוגעים פחות באיכות הסביבה. בשנים 1993–2004, למשל, הונהג בצ'כיה מע"מ בשיעור מופחת על כמה מוצרים, ובכללם דלק אורגני (biofuel) ונייר ממוחזר. בפורטוגל ממוסה ציוד הנדרש לייצור מקורות אנרגיה מתחדשים ולשימוש בהם במע"מ של 12% במקום 21% הנהוג במדינה. לדברי מחברי המחקר, קשה לדעת אם הפחתת המע"מ הגבירה את השימוש במוצרים שמחירים הופחת, מכיוון שבד בבד עם הפחתת המע"מ על המוצרים עשו הממשלות בשתי המדינות פעולות נוספות שנועדו לעודד את השימוש באותם מוצרים. ואולם החוקרים סבורים כי התרומה של הפחתת המע"מ להגדלת השימוש במוצרים הייתה קטנה. אחת הסיבות האפשריות לכך בפורטוגל היא שהמוצרים החלופיים, גז וחשמל, עדיין ממוסים במע"מ בשיעור נמוך יותר (5%).

באנגליה מוטל מע"מ בשיעור מופחת על התקנה (מקצועית) של ציוד חוסך אנרגיה, אבל צרכנים פרטיים ניצלו את ההטבה הזאת במידה מועטה בלבד. הסבר אפשרי שמביאים החוקרים לכך הוא שהמתקנים שרוכשים את האביזרים משלמים את שיעור המס הנמוך, אך ייתכן שהצרכנים הפרטיים (שהם הצרכן הסופי של המוצר) אינם נהנים מכך.

לסיכום, על אף כמה ניסיונות של מדינות באיחוד האירופי להשתמש בשיעור מע"מ מופחת ככלי להשפעה על התנהגות הפרטים, אין ראייה כי הפחתת המע"מ אכן הביאה לשינוי המקווה. לפיכך, על סמך ניסיון העבר של המדינות אי-אפשר לקבוע שהשימוש במע"מ מופחת הוא כלי יעיל להשפעה על רכישת מוצרים. עם זאת, לדעת החוקרים אין לשלול את האפשרות להשפעה כזאת בעתיד.

ד. העברת הפחתת המע"מ לצרכן הסופי: סימולציות והשוואה לשיטות מיסוי אחרות

הצלחה של כל תוכנית להפחתת המע"מ, בין שמטרתה להקטין אי-שוויון ובין שמטרתה לעודד צריכת מוצרים מסוימים, תלויה בראש ובראשונה במידה שבה מועברת הפחתת המע"מ לצרכן הסופי (ראו הדיון לעיל בחלק ב, סעיף 4). עניין זה תלוי בעיקר בשני גורמים: מידת התחרותיות בענף וגמישות הביקוש של הצרכנים. על פי הדוח השנתי של רשות המסים לשנת 2005 (דותן 2006), ביטול מוחלט של המע"מ על מוצרי המזון הבסיסיים צפוי להביא לאובדן גבייה של כ-3.25 מיליארד ש"ח בשנה. ביטול שכזה צפוי להביא לחיסכון חודשי של 180 ש"ח למשפחה בעשירון התחתון ו-250 ש"ח למשפחה בעשירון העליון. המשמעות היא כי שלושת העשירונים הנמוכים יצאו נשכרים מכ-28.6% מסך ההפחתה – שיעור נמוך אף ממשקלם באוכלוסייה. ראוי לציין כי החיסכון החודשי למשפחה הוא גבול עליון לחיסכון האפשרי, שכן הוא מבוסס על ההנחה כי כל הפחתת המע"מ תגולגל לצרכנים.

מחקר של בנק ישראל (2006ב) בחן את ההשפעה של ארבע חלופות מדיניות, בעלות תקציבית של מיליארד ש"ח כל אחת, על חלוקת ההכנסות: (1) הפחתה אחידה של שיעור המע"מ; (2) הפחתת המע"מ על מוצרי מזון לשיעור של 12% (להוציא מסעדות); (3) החלפת המדרגה התחתונה של מס בריאות במס הכנסה; (4) מס הכנסה שלילי למשפחות מעוטות הכנסה עם ילדים. מהמחקר עולה התמונה הזאת: מהפחתת שיעור המע"מ על מוצרי מזון ל-12% יצאו שלושת העשירונים הנמוכים נשכרים מ-29% מההטבה ושלושת העשירונים העליונים יצאו נשכרים מ-32% מההטבה. עם זאת, ההפחתה של המע"מ לשיעור של 12% על מוצרי מזון בלבד היא פרוגרסיבית הרבה יותר מהורדה של המע"מ על כל המוצרים ב-1%. 20% בלבד מהפחתה זו יגיעו לשלושת העשירונים התחתונים, ו-40% ממנה יגיעו לשלושת העשירונים העליונים. בהנהגת מס הכנסה שלילי יגיעו 70% מהעלות לשלושת העשירונים התחתונים, ואילו בהחלפת המדרגה התחתונה של מס הבריאות במס הכנסה יגיעו רק כ-19% מעלות ההפחתה לשלושת העשירונים התחתונים. המלצת בנק ישראל אפוא היא שיש להעדיף בבירור שימוש בעודפי תקציב להנהגת מס הכנסה שלילי (יש לציין שהמחקר נכתב לפני שהונהג מס הכנסה שלילי, ולכן המשמעות שלו כיום היא הרחבת ההיקף של מס הכנסה שלילי). עוד ראוי לציין שבנק ישראל מסייג את מסקנותיו ברבר השפעת הפחתת המע"מ על חלוקת ההכנסות, שכן החישובים במחקר התבססו על ההנחה כי כל ההפחתה תגיע לידי הצרכנים (קושי דומה מתעורר גם באשר להשפעת מס הכנסה

שלילי, שכן מעסיקים עשויים לנצל אותו להפחתת שכר, אם כי הדבר עלול להיות בניגוד לחוק שכר המינימום).

במחקר של האיחוד האירופי (European Commission 2011) ניסו להעריך את השפעת שיעור המע"מ על מחירי המוצרים, כדי לקבל אומדן של ההשפעה הצפויה של הפחתת מע"מ על מוצרים שונים על חלוקת ההכנסות ועל אי־השוויון. במחקר נזכר מחקר אחר, של קבוצת כלכלנים בקופנהגן (Copenhagen Economics 2007), שבחן את ההשפעה הצפויה של שינוי שיעור המע"מ על מחירים של כמה מוצרים בכמה ממדינות האיחוד. מחקר זה הניח כי מחיר המוצר תלוי במחיר הקודם שלו, בשיעורי המע"מ הקודמים ובמשתנים אחרים, אך לא במחיר מוצרים תחליפיים. החוקרים בחנו הפחתות של שיעור המע"מ ב־2% לפחות (כדי שעוצמת השינוי תהיה גדולה דייה ותביא לשינוי במחיר שאפשר יהיה לזהותו). הממצא העיקרי של המחקר הוא כי בטווח הארוך צפויה העברה ניכרת של הפחתת המע"מ במחיר המוצר, אך בטווח הבינוני יש שונות גדולה בהעברת ההפחתה למחיר המוצר בין המוצרים השונים שנבחנו. בלוח 3 להלן מרוכזות תוצאות המחקר.

לוח 3: השפעת הפחתת מע"מ על מחיר מוצרים שונים

תחום	מדינה	שיעור שינוי המע"מ	שיעור הפחתת המע"מ שיעבור למחיר המוצר לצרכן הסופי
ספרים	ספרד	-19%	82%
משקאות	פורטוגל	-7%	*0%
מסעדות	פורטוגל	-5%	19%
עיצוב שער	אירלנד	-8%	46%

* השינוי במחיר המוצר אינו שונה במובהק מ־0, או בכיוון ההפוך לכיוון השינוי במע"מ.

מקור: Copenhagen Economics 2007

מחקר אחר שמצוטט במחקר של האיחוד האירופי הוא מחקרו של קרבוניה (Carbonnier 2007), שבחן את ההשפעה של שתי רפורמות בשיעורי המיסוי העקיף שהונהגו בצרפת. ברפורמה הראשונה, בשנת 1987, הופחת מס הקנייה על מכוניות משיעור של 33.3% לשיעור של 18.6%. ברפורמה השנייה, בשנת 1999, הופחת המס על שירותי שיפוץ בתים משיעור של 20.6% לשיעור של 5.5%. החוקרים מצאו כי הצרכן הסופי נשכר מ־77% מהפחתת המס ברכישת מכוניות חדשות ומ־57% מהפחתת המס על שירותי שיפוץ בתים (שני האומדנים מובהקים, וגם ההפרש ביניהם מובהק).

עוד בדיקה שמצוטטת במחקר של האיחוד האירופי היא של השפעת הפחתת המע"מ שהונהגה בפינלנד על מוצרי מזון שנרכשים בחנויות (ולא במסעדות) על מחיר מוצרים אלו (European Commission 2011, 320–321). בדיקה זו חשובה לענייננו מכיוון שב ישראל אחת החלופות העיקריות המועלות בדיון הציבורי היא הפחתת מע"מ על מוצרי מזון. שיעור המע"מ על מוצרי מזון בפינלנד הופחת באוקטובר 2009 מ-17% ל-12%. שינוי זה נעשה במסגרת העלאה של שיעור המע"מ הכללי ב-1% והורדה של שיעור המע"מ על שירותי מסעדות ביולי 2010. כמה חברות סחר גדולות התחייבו להוריד את מחיר המוצרים במלוא שיעור הורדת המע"מ. מבדיקת מחירים של 171 מוצרי מזון שעליהם הופחת המע"מ עלה כי בחודש שלאחר הפחתת המע"מ ירד מחיר המוצרים ב-5.7 נקודות האחוז במוצע (כלומר יותר מהפחתת המע"מ), אבל בארבעת החודשים שלאחר ההפחתה (עד ינואר 2010) הוא עלה ב-1.7 נקודות האחוז. מניתוח קבוצת ביקורת של מוצרים (לא מוצרי מזון) שעליהם לא הופחת המע"מ עלה כי לא חל שינוי במחירים בין אוקטובר 2009 לינואר 2010. מחקר נוסף האריך את משך הבדיקה של השינוי במחיר מוצרי המזון עד אוקטובר 2010, שנה לאחר ההפחתה, ומצא כי לאחר הירידה שחלה במחירים מיד עם הפחתת המע"מ, המחירים עלו בשיעור של 3.4 נקודות האחוז ממחירים כפי שהיה לאחר הפחתת המע"מ, בעוד שמחיר מוצרים שאינם מוצרי מזון עלה בפרק זמן זה ב-1.2 נקודות אחוז בלבד (למרות עלייה של המע"מ הכללי בנקודת אחוז אחת, מה שממחיש ביתר שאת את הזחילה חזרה של מחיר המוצרים שהמע"מ עליהם הופחת). עם זאת, חשוב לציין כי בפרק הזמן הנדון חלו עליות שאינן בשליטת הקמעונאים במחירי חלק ממוצרי המזון (למשל, בשל שינוי במחירי היבוא), כגון שמן ומוצרי חקלאות.

במחקר של האיחוד האירופי מתואר גם ניסוי מעניין של הורדת שיעור המע"מ בתשע מדינות האיחוד למן ינואר 2000 (שם, 301). במסגרת הניסוי הופחת המע"מ על מוצרים עתירי עבודה כדי לעודד תעסוקה וצמיחה כלכלית ולהפחית את היקף העלמות המס. ניתוח של האיחוד האירופי, שנעשה בשנת 2003, על השפעת הניסוי העלה כי הורדת המע"מ לא הועברה במלואה למחיר המוצר לצרכן הסופי בשום מדינה ובשום מוצר. מן השירותים שעליהם הופחת המע"מ, ההעברה הגבוהה ביותר של ההפחתה לצרכנים הייתה בשיפוץ ובתיקון של בתים פרטיים. ממצא נוסף, הדומה לממצא בפינלנד, הוא שעם הזמן – בכמה מדינות, ובנוגע לכמה מוצרים – לאחר ההפחתה הראשונית שחלה במחיר המוצר לצרכן סמוך להפחתת המע"מ, עלה מחיר המוצר מעבר לשיעור האינפלציה, וכך קוּזו חלק מההפחתה שהועברה לצרכנים.

המסקנות העיקריות מן המחקרים שהוזכרו לעיל (וממחקרים נוספים) הן שמידת ההעברה של הפחתת המע"מ למחיר המוצר גבוהה יותר ככל שהשוק תחרותי יותר; וכן שיש לבחון את ההשפעה של הפחתת המע"מ על מחיר המוצרים לאורך זמן, ולא רק סמוך להפחתה, כי לעתים מחיר המוצר עולה לאחר ההפחתה הראשונית, כאמור לעיל. לפיכך, גם אם מונהג מע"מ דיפרנציאלי יש לבחון בקפידה את המוצרים שעליהם יופחת המס ולהפחיתו ככל האפשר רק על מוצרים שבהם יש שוק תחרותי או מחיר מפוקח כדי שההפחתה תועבר בהיקף ניכר לצרכן הסופי ולא תישאר בידי הפירמות.

ה. חלופה למע"מ דיפרנציאלי: מע"מ פרוגרסיבי

ראינו לעיל את הסתירה המובנית בין שוויון (או צדק) ליעילות. המע"מ האחד הוא מס יעיל, פשוט וזול, אך הוא ניטרלי עד רגרסיבי בהשפעתו על חלוקת ההכנסות. המע"מ הדיפרנציאלי, לעומתו, מקטין במידת מה את אי-השוויון האנכי, אך מגדיל את אי-השוויון האופקי, ועלותו גבוהה במונחי נטל עודף, תכנון מס והעלמת מס, וכן בעלויות מנהליות הן לנישומים והן לרשויות המס. טענו גם שכלי נכון להתערבות בחלוקת ההכנסות הוא המס הישיר, כלומר מיסוי ישיר של בעלי ההכנסה הגבוהה וסבסוד בעלי ההכנסה הנמוכה, במקום מיסוי המוצרים שיש להם מתאם עם גובה ההכנסות.

סוג מס אחר שעשוי לאפשר שינוי בחלוקת ההכנסות אגב פגיעה מצומצמת ברווחה בהשוואה לפגיעה הצפויה מהטלת מע"מ דיפרנציאלי הוא מע"מ פרוגרסיבי (להבדיל מדיפרנציאלי). מס זה הוא שילוב של מע"מ בשיעור אחיד עם מענק לכל משק בית או זיכוי לכל עובד. מענק לכל משק בית (המכונה "מס הכנסה שלילי") יהיה אפקטיבי יותר בהורדת אי-השוויון ויעיל יותר, שכן יידרש שיעור מס נמוך יותר לאותה רמה של אי-שוויון (כמו שהראו ג'יימס דייוויס ומייקל הוי [Davies and Hoy 2002]), ולא יהיה צורך לבדוק למי מגיע מענק ולמי לא. עם זאת, אם רוצים להימנע מהקטנת היצע העבודה ברמות הנמוכות ומהיווצרות מלכודת עוני בעקבות המענקים, אפשר לשקול לתת את המענק רק למי שעובד (מענק המכונה "סובסידיה לעבודה").

מענק זה יכול להיות תלוי בגודל המשפחה או בכל פרמטר אחר שנראה נכון לשנות לפיו את חלוקת ההכנסות במשק. היישום יכול להיעשות בכמה דרכים: (1) מתן מענק לכל משק בית ישירות לחשבון הבנק (כמו קצבאות ילדים כיום); (2) המעביד יכול לקזז סכום קבוע מתשלומי המע"מ שלו לכל עובד שהוא מעסיק ולהעביר את הסכום לעובד; (3) לכל תושב תהיה אפשרות לקבל החזר על המע"מ מקנייתו עד סכום מסוים,²⁵ דבר אשר עשוי להגדיל גם את האכיפה של המע"מ. שיטה זו אפקטיבית יותר מן המע"מ הדיפרנציאלי בהקטנת אי-השוויון. בלוח 4 להלן מוצגת דוגמה למע"מ פרוגרסיבי בשיעור של 25% מהסכום ללא מע"מ (המקביל ל-20% מהסכום כולל מע"מ) וזיכוי של 1,000 ש"ח בחודש לתושב או למשק בית. כמו שאפשר לראות, בעלי הכנסה נמוכה אינם משלמים מע"מ כלל ואף מקבלים מס שלילי. ככל שמוציאים יותר לצריכה משלמים מע"מ בשיעור

25 דרך זו ננקטת בקנדה כלפי חלק מהאזרחים.

גבוה יותר, ולכן המס פרוגרסיבי. בדרך זו נמנעות כל בעיות האכיפה, ההיענות והתחלופה הנובעות ממע"מ דיפרנציאלי; לא יגרל אי־השוויון האופקי ולא יהיה אפשר להתחמק מהמס על ידי מעבר למוצרים תחליפיים שלא יוטל עליהם מס; ולא ייפגעו עניים הצורכים פחות מהמוצרים שמוטל עליהם מע"מ מופחת. גם שיעור המס הנדרש כדי לפצות על העלות של המענקים יהיה נמוך מזה שנדרש כדי לפצות על הקטנת תקבולי המס במע"מ דיפרנציאלי, לאותה הקטנה באי־השוויון.

לוח 4: דוגמה להטלת מע"מ פרוגרסיבי בשיעור של 25% וזיכוי של 1,000 ש"ח לתושב

הוצאה לחודש	25% מע"מ	זיכוי חודשי	תשלום מע"מ נטו	אחוז מס מההוצאה
2,500	500	-1,000	-500	-25.00%
5,000	1,000	-1,000	-	0.00%
10,000	2,000	-1,000	1,000	12.50%
20,000	4,000	-1,000	3,000	18.75%
30,000	6,000	-1,000	5,000	20.83%
50,000	10,000	-1,000	9,000	22.50%

שיטה מעין זו היא כה אלגנטית עד כי כלכלנים מסוימים הציעו לבטל את מס ההכנסה היקר, המסובך ומלא הפרצות ולהחיל במקומו שיטת מס בסגנון המע"מ הפרוגרסיבי.²⁶ שיטה זו תגייס מימון באופן יעיל וכמעט בלתי ניתן לתכנוני מס, עם מינימום נטל עורף ועיוותים אחרים, וכנראה גם בדרך צודקת יותר. נוסף על כך, שיטה מעין זו תאפשר התערבות אפקטיבית ויעילה בחלוקת ההכנסות. דוגמה אחת לכך מוצגת בספר *The Flat Tax* (Hall and Rabushka 1981). כותבי הספר מציעים לבטל את מס ההכנסה ולהטיל מס של 19% על התזרים של הפירמה (כל התקבולים בניכוי כל התשלומים) + מס בשיעור אחיד על השכר מעל מדרגה מסוימת. הצעה זו דומה מאוד למע"מ פרוגרסיבי עם מענק לעובד.²⁷ בהמשך הציע גם רוברט הול להשתמש מפורשות במע"מ פרוגרסיבי:

26 למשל יעקבי 2009; Hall 2005; Hall and Rabushka 1995; Bradford 1986;
 27 זהו באמת מס על הערך המוסף, להבדיל ממע"מ, שהוא מס על הצריכה. ההבדל ביניהם הוא שבמס הוצאה בעל שיעור יחיד (Flat Tax) היצוא ממוסה והיבוא פטור, ובמע"מ

"דרך פשוטה, פרוגרסיבית, להחיל מס צריכה פרוגרסיבי [...] היא להתחיל במע"מ [אחיד] ולעשותו פרוגרסיבי על ידי מתן זיכוי מובנה [מס הכנסה שלילי] בשכר של העובדים" (Hall 2008, 182). ניר יעקבי (2009) פירט והתאים שיטה זו למשק הישראלי. מחקרים שעשו סימולציות של החלפת מס הכנסה במס הוצאה בעל שיעור יחיד (ללא מדרגות מס) ומענק הראו גידול ניכר בתוצר וברווחה ללא גידול באי־השוויון.²⁸ לסיכום, הדרך העדיפה ליתר פרוגרסיביות של המע"מ היא המע"מ הפרוגרסיבי ולא המע"מ הדיפרנציאלי.

היצוא פטור והיבוא ממוסה. זה מה שהופך את המע"מ למס צריכה.

28 לסימולציות על כלכלת ארצות הברית ראו Aaron and Gale 1996; Zodrow and Mieszkowski 2002; לסימולציות על כלכלת ישראל ראו יעקבי 2010.

ו. סיכום ומסקנות

אחת הדרישות שעלו בעקבות המחאה החברתית בישראל בקיץ 2011 היא הנהגת מע"מ בשיעור משתנה על מוצרים שונים (מע"מ דיפרנציאלי) לצורך הקטנת אי-השוויון. בישראל מוטל מע"מ מופחת רק על חלק קטן מהצריכה בהשוואה למדינות האיחוד האירופי, שהן מהמפותחות והשוויוניות ביותר. רוב המדינות הללו קבעו מע"מ מופחת או מע"מ בשיעור 0% על מוצרי מזון, הספקת מים, ציוד לנכים, ספרים ועיתונים ועוד. לנוכח הנתונים הללו הדרישה למע"מ דיפרנציאלי בישראל נראית הגיונית ומתבקשת. אין חולק על כך שאפשר להקטין את אי-השוויון בעזרת מע"מ דיפרנציאלי. אולם השאלות ששואלים כלכלנים, ושנזנחות פעמים רבות בדיון הציבורי, הן כמה שיטה זו אפקטיבית (בכמה היא אכן מקטינה את אי-השוויון) וכמה היא יעילה (מה העלויות של שיטה זו לעומת שיטות אחרות להקטנת אי-השוויון). כמו שקורה לעתים במדיניות מסים, "חוכמת ההמונים" שונה מהמסקנות העולות מהספרות הכלכלית. פער זה נובע כנראה מחוסר היכולת של חלק מהציבור לראות את התמונה הכוללת מכאן, ומהנחות נוספות בקרב הציבור, אינטואיטיביות כנראה, שנמצאות מחוץ למודלים של הכלכלנים מכאן.

את הטיעון התיאורטי נגד מע"מ דיפרנציאלי ככלי להקטנת אי-השוויון אפשר לתמצת לססמה "סובסידיה לנצרך ולא למצרך". מע"מ דיפרנציאלי נופל באפקטיביות שלו וביעילות שלו בטיפול באי-שוויון ממסוי פרוגרסיבי ישיר כמס הכנסה (חיובי ושלילי), ביטוח לאומי וקצבאות. הנחה זו הוכחה הן להלכה והן למעשה. מחקרים הראו שביטול שיעור המע"מ המופחת בד בבד עם שימוש בגידול בפדיון, הנובע מכך, לשם הקטנת מס ההכנסה – ללא שינוי באי-השוויון ובתקבולי המס – מייצרים שיפור בתועלת לכל קבוצות האוכלוסייה. דוח של בנק ישראל (2006) שבחן הפחתת מע"מ על מזון לצורך הקטנת אי-השוויון מצא שמוטב להנהיג מס הכנסה שלילי; דוח מ-2008 בבריטניה (Crawford et al. 2008) הגיע למסקנה שביטול שיעורי המס המופחתים בד בבד עם הגדלת הקצבאות מותנות ההכנסה וזיכויי המס ישפרו את מצבם של העניים ויגדילו את הכנסות המדינה ב-11 מיליארד ליש"ט.

כשל נוסף של המע"מ הדיפרנציאלי הוא הסתירה המובנית בו בין שוויון ליעילות. מבחינת שוויון יש למסות בשיעור גבוה מוצרי מותרות, אך לאלו יש ביקוש גמיש והם מאפשרים התחמקות ממס. סוגיה נוספת שיש לבחון קודם שמרחיבים את תחולת המע"מ הדיפרנציאלי היא זיהוי הגורמים הנושאים בנטל המס בפועל. אנו יודעים מי משלם את המס על פי החוק, אך התשובה על השאלה מי נושא בנטל המס, בעיקר בטווח הארוך, אינה פשוטה כלל ותלויה בעיקר בשני

גורמים: מידת התחרותיות בענף וגמישות הביקוש של הצרכנים. מיישום הידע הזה על קביעת שיעורי מע"מ נובע כי גם אם מונהג מע"מ דיפרנציאלי יש לבחון בקפידה את המוצרים שיוטל עליהם שיעור מס מופחת, ולהפחית ככל האפשר את המע"מ על מוצרים שהשוק שלהם תחרותי כדי שההפחתה תועבר לצרכן הסופי ולא תישאר בידי הפירמות.

אף שמע"מ דיפרנציאלי אינו כלי יעיל להקטנת אי-השוויון, ישנן הצדקות להטלת מסים עקיפים דיפרנציאליים משיקולי יעילות, כמו הפנמה של השפעות חיצוניות. אולם גם אז השאלה היא אם מע"מ דיפרנציאלי הוא הדרך הנכונה, או שמוטב להשתמש במסי קנייה ובסובסידיות. מבחינת הצרכן, מע"מ דיפרנציאלי זהה למע"מ בשיעור אחיד בתוספת סובסידיות או מס קנייה. אך אין זה כך מבחינת הפירמות. הטלת מע"מ בשיעור גבוה על הדלק לצורך הקטנת הזיהום לא תשפיע על צריכת הדלק הנקנה כגורם ייצור, אלא רק על הצריכה הפרטית. מס קנייה (בלו), לעומת זאת, ישפיע על כל צריכת הדלק, ולכן מתאים יותר למטרה זו. מסקנה זו נכונה גם בנוגע לשיעור מע"מ מופחת מול סובסידיות.

נימוק נוסף נגד הרחבת המע"מ הדיפרנציאלי הוא כי ריבוי שיעורי מס מגדיל את אפשרויות ההעלמה ותכנוני המס, מעלה את הוצאות האכיפה וההיענות, ופותח פתח לבעלי עניין להשפיע על המחוקק להכניס את המוצר שלהם לרשימת המע"מ המופחת. עם זאת, כאמור, מבדיקת הנעשה במדינות OECD בעשרים השנים האחרונות לא נצפתה זחילה בנתח הצריכה שמוטל עליו מע"מ בשיעור מופחת.

בפרקטיקה הבחירה בדרך כלל אינה בין מע"מ דיפרנציאלי למיסוי ישיר או למס קנייה. הדיון הציבורי דן בדרך כלל בשתי חלופות בלבד: המצב הנוכחי לעומת הרחבת המע"מ הדיפרנציאלי. גם בספרות הכלכלית מכירים בכך שכאשר יש קושי ליישם מערכת של מיסוי ישיר פרוגרסיבי יש להשתמש במיסוי מוצרים דיפרנציאלי. השאלה היא אם זה נכון לישראל, והתשובה כנראה שלילית. למרות ריבוי השימוש במע"מ מופחת בעולם, רוב אימוצי המע"מ שנעשו בשנים האחרונות היו של שיעור יחיד – גם במדינות מתפתחות, שבהן ההצדקה לשיעור יחיד דווקא חלשה יותר בגלל יכולת פחותה לעסוק בהשפעות חלוקה דרך כלים אחרים. ביטול פטור לאחר שהונהג קשה הרבה יותר מבחינה פוליטית. אם רוצים לבנות מערכת מס טובה, שהצדק בה גם נעשה (ובזול) ולא רק נראה (וביוקר), אין כנראה מקום למע"מ דיפרנציאלי. האוצר מציע לבטל מע"מ בשיעור 0% על פרות וירקות כשהוא צריך לגייס עוד כסף, ומהלך זה נתפס, בצדק, כהגדלת הנטל על העניים יותר דווקא. רפורמה של ייעול צריך שתהיה ניטרלית. כלומר יש לבטל את ההפחתה של המע"מ ולהשתמש בכסף למענקי הכנסה לעובדים עניים או לקצבאות לאוכלוסיות נזקקות. כך איחדה צ'כיה שני שיעורי מע"מ ב-2004: מתן סובסידיות לעבודה ובד בבד ביטול השיעור הנמוך של המע"מ.

אם רוצים להפוך את המע"מ לפרוגרסיבי יותר מוטב כנראה להשתמש במע"מ פרוגרסיבי, שהוא מע"מ בשיעור אחיד עם מענק בסכום קבוע לכל משק בית. מס זה משלב את היתרונות של המע"מ האחיד כמס יעיל, פשוט וזול עם האפקטיביות של מס (שלילי) ישיר בהקטנת אי-השוויון.

רשימת המקורות

- בנק ישראל, 2006א. ההתפתחויות הכלכליות בחודשים האחרונים 112, יולי עד דצמבר 2005, ירושלים: בנק ישראל, מחלקת המחקר.
- , 2006ב. "השפעת צעדי מדיניות חלופיים על העוני", דוח התפתחויות כלכליות 112 (ינואר), ירושלים: בנק ישראל, מחלקת המחקר.
- דותן, שי, 2006. "מע"מ דיפרנציאלי על מוצרי מזון והשפעתו על פערי ההכנסות", סיכום שנתי 2005, ירושלים: משרד האוצר, רשות המסים, החטיבה לתכנון ולכלכלה, פרק 10.
- יעקבי, ניר, 2009. "מס ערך מוסף פרוגרסיבי כתחליף למס הכנסה", עבודת דוקטור, הפקולטה למדעי החברה, האוניברסיטה העברית בירושלים.
- , 2010. "סימולציה של החלפת מס הכנסה במע"מ פרוגרסיבי והשפעתה על כלכלת ישראל", רבעון לכלכלה 4 (דצמבר), עמ' 383–415.
- יצחקי, שלמה, 1999. "על עלותו של שקל מס", רבעון לכלכלה 3 (נובמבר), עמ' 456–471.
- מנהל הכנסות המדינה, 2011. דוח שנתי 2009–2010, מס' 58, ירושלים: מנהל הכנסות המדינה, פרק יא: מס ערך מוסף.
- סופר, בועז, 2003. "מע"מ בשיעור אחיד או מע"מ דיפרנציאלי: על ההבדלים בין השיטות", דוח מנהל הכנסות המדינה 2002–2003, מס' 52, ירושלים: מנהל הכנסות המדינה, פרק י: מס ערך מוסף.
- פרידמן, אבי, 2011. "מקסם שווא לצמצום העוני", רואה החשבון (מרץ), עמ' 100–104.
- צדיק, עמי ורון תקוה, 2008. הנהגת מע"מ דיפרנציאלי למטרות חברתיות: מס ערך מוסף דיפרנציאלי באירופה ומס קנייה דיפרנציאלי בארה"ב – מסמך עדכון, ירושלים: הכנסת, מרכז המחקר והמידע.

Aaron, Henry, and William Gale (eds.), 1996. *Economic Effects of Fundamental Tax Reforms*, Washington D.C.: Brookings Institution Press.

Atkinson, Anthony B., and Joseph E. Stiglitz, 1976. "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation," *Journal of Public Economics*, 6(1–2), pp. 55–75.

- Boeters Stefan, Christoph Böhringer, Thiess Büttner, and Margit Kraus, 2006. "Economic Effects of VAT Reform in Germany," *Discussion Paper No. 06-030*, Mannheim: ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (Centre for European Economic Research) (April).
- Bradford, David, 1986. *Untangling the Income Tax*, Cambridge: Harvard University Press.
- Bye Brita, Strøm Birger, and Åvitsland Turid, 2003. "Welfare Effects of VAT Reforms: A General Equilibrium Analysis," *Discussion Papers No. 343*, Statistics Norway, Research Department (March)
- Carbonnier, Clement, 2007. "Who Pays Sales Taxes? Evidence from French VAT Reforms, 1987–1999," *Journal of Public Economics* 91, pp. 1219–1229.
- Cnossen, Sijbren, 2003. "Is the VAT's Sixth Directive Becoming an Anachronism?" *European Taxation* 43, pp. 434–442.
- Copenhagen Economics, 2007. *Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union: Final Report*, Study on behalf of DG TAXUD, Office for Official Publications of the European Communities.
- Crawford, Ian, Michael Keen, and Stephen Smith, 2008. "Value-Added Tax and Excises," in *The Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century*, Chairman, Mirrlees James, The Institute for Fiscal Studies, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/dimensions/ch4.pdf>.
- Davies, James B., and Michael Hoy, 2002. "Flat Rate Taxes and Inequality Measurement," *Journal of Public Economics* 84, pp. 33–46.
- European Commission, 2008. *The Use of Differential VAT Rates to Promote Changes in Consumption and Innovation: Final Report*, Amsterdam: Institute for Environmental Studies.
- , 2011. *A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System: Final Report*, London: European Commission, TAXUD (December).
- , 2012. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, European Commission.

- Gillis, Malcolm, 2002. "Historical and Contemporary Debate on Consumption Taxes," in George R. Zodrow and Peter Mieszkowski (eds.), *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge: Cambridge University Press, pp. 284–293.
- Hall, Robert E., 2005. "Guideline for Tax Reform: The Simple, Progressive Value Added Consumption Tax," in Alan. J. Auerbach and Kevin A. Hassett (eds.), *Toward Fundamental Tax Reform*, Washington D.C.: AEI Press, pp. 70–80.
- , 2008. "The Base for Direct Taxation: Commentary," in *The Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review*, The Institute for Fiscal Studies, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/commentaries/hall.pdf>.
- Hall, Robert E., and Alvin Rabushka, 1981. *The Flat Tax*, Stanford: Hoover Institution Press.
- Holcombe, Randall G., 2002. "The Ramsey Rule Reconsidered," *Public Finance Review* 30, pp. 562–578.
- Mathis, Alexandre, 2004. "Taxation Papers," *Working Paper no. 2*, European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/vat_indicators.pdf.
- Mayshar, Joram, and Shlomo Yitzhaki, 1995. "Dalton-Improving Indirect Tax Reform," *The American Economic Review* 85, 4 (September 1995), pp. 793–807.
- OECD, 2011. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Belgium/Local%20Content/Articles/EN/Services/Tax/CT%20Trends%202010.pdf>.
- Salanié, Bernard, 2012. *The Economics of Taxation*, 2nd edition, Cambridge: MIT Press.
- Zodrow, George R., and Peter Mieszkowski (eds.), 2002. *United State Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge: Cambridge University Press.

נספח: שיעורי מע"מ במדינות נבחרות באירופה

המדינה	שיעור מע"מ בסיסי	שיעור מע"מ מופחת	שיעור מע"מ מופחת ביותר
גרמניה	19%	7% – מוצרי מזון וחקלאות	
אנגליה	17.5%	5% – חשמל, דלק וכמה מוצרי אנרגיה חסכוניים למטרות מגורים וצדקה, מענקים להתקנת אמצעי חימום לקשישים המקבלים קצבת רווחה, מוצרי הגנה רפואית לנשים, כיסאות בטיחות לילדים, קסדות לאופנועים ולאופניים	0% – מוצרי מזון, תרופות ומוצרי עזר לנכים, ביגוד והנעלה לילדים, עיתונים וספרים, מוצרי מים, שימוש בתחבורה ציבורית, דירות חדשות ודירות המיועדות לצדקה, שירותי קבלנים הבונים דירות חדשות
צרפת	19.6%	5.5% – שירותי טיפול אישי, עבודה ביתית, שירותי בתי מלון	2.1%
איטליה	20%	10% – שירותי בתי מלון	0%–4.5%
ספרד	16%	7% – שירותי מסעדות ובתי מלון	4% – מוצרי חלב
הולנד	19%	6% – מוצרי מזון, עיתונים וספרים, פרסומות בעיתונים, תרופות, שימוש בתחבורה ציבורית, שירותי בתי מלון	0%
בלגיה	21%	12% – תרופות צמחיות, מרגינה, טלוויזיה בתשלום, דיור ציבורי	6% – מוצרי מזון, תרופות, עיתונים וספרים, עבודות אמנות, מוצרי אספנות ועתיקות, מכוניות לנכים, שירותי ארגונים חברתיים, חידוש מבנים, שירותי חקלאות, שימוש בתחבורה ציבורית, אולמות ספורט ובידור, שירותי זכויות יוצרים, ציוד רפואי, שירותי בתי מלון וקייטרינג 0%

המדינה	שיעור מע"מ בסיסי	שיעור מע"מ מופחת	שיעור מע"מ מופחת ביותר
שוודיה	25%	12% – מוצרי מזון	6% – תרבות וספורט 0%
דנמרק	25%	5% – אמנים המוכרים לראשונה	0% – עיתונים
פינלנד	23%	17% – מוצרי מזון	8% – שימוש בתחבורה ציבורית, ספרים, תרופות, שירותי בתי מלון 0%
אוסטריה	20%	10% – שירותי בתי מלון	
אירלנד	21%	13.5% – שירותי בתי מלון	0%–4.8%
יוון	19%	9% – מוצרי מזון, תרופות, מוצרי דלק, שירותי בתי מלון	4.5% – ספרים ועיתונים
פורטוגל	21%	12% – שירותי מסעדות	3% – שירותי בתי מלון
לוקסמבורג	15%	6%	

מקור: צדיק ותקוה 2008

הופיעו בסדרת ניירות עמדה

1. שוק העבודה בתהליך היציאה מהמשבר הכלכלי: תמונת מצב לאה אחדות
2. שכר מחיה הוגן דותן פרסיץ
3. קואופרטיבים חברתיים לשילוב בעבודה של אוכלוסיות מוחלשות יפעת סולל
4. כלכלה למעשה: לימודי הכלכלה בישראל נתן זוסמן, יובל אופק, רוני הכהן, טל וולפסון
עורך: אהרן אריאל לביא
5. רגולציה כלכלית של חשמל ומים בישראל דני צ'מנסקי, מריה מרינוב

ניירות עמדה אלקטרוניים בלבד

1. הרקע לגידול במספר מקבלי הבטחת הכנסה בשנים 1984–2001 אריק שרמן
2. תרומת המדיניות הניאו-ליברלית לכשל בטיפול בעורף בזמן מלחמת לבנון השנייה: שאלות לוועדות אילון ווינוגרד פרנסס רדאי
3. המשבר הכלכלי ושוק העבודה: טיוטה לדיון לאה אחדות ונועם זוסמן