

ספר אריה לפידות

ספר אריה לפידות

בעריכת

דוד גליקסברג

נבו

המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי ומיכאל סאקר
הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים



ESSAYS IN TAX LAW IN
HONOR OF ARIE LAPIDOTH

EDITOR

DAVID GLIKSBERG

The Harry and Michael Sacher Institute for Legislative
Research and Comparative Law
The Faculty of Law
The Hebrew University of Jerusalem

הפקה: טלי פלד
עריכה לשונית: גיא פרמינגר

מסת"ב 978-965-442-127-0 ISBN

©

זכויות היוצרים שמורות למכון למחקרי חקיקה

תשע"ה-2015

נבו הוצאה לאור בע"מ

ת"ד 108 שריגים-ליאון 99835

טל' 02-9992099

פקס' 02-9992088

nevo@nevo.co.il



תוכן עניינים מקוצר

15.....	הקדמת העורך
19.....	על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות – יוסף מ' אדרעי
65.....	פטור לדירת מגורים מזכה לפי החוק החדש – יצחק הדרי
87.....	הזדמנויות בפשיעת צווארון לבן – אילן יוסף וברק אריאל
127.....	מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל – שגית לוינר וטלי ניר
175.....	משלילת הטבות מס לשלילת מענקי מחקר: הנסגרת על ישראל "מלכודת הדבש" האירופית? – נלי מונין
211.....	"הנה הכסף": הטבות מס לחברות רב-לאומיות – יורם מרגליות
227.....	מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים בישראל? – מישל סטרבצ'ינסקי
245.....	ילד גידלתי ורוממתי – והמדינה פגעה בי? ! הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס – לימור ריזה
297.....	הביקורת השיפוטית על החלטות בנושא היטלי סחר – אריה רייך וגיל נדל
321.....	מיסוי הכנסותיהם של בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי – תמיר שאנן
	Reinventing the Wheel: What We Can Learn From the Tax Reform Act of 1986 – Reuven S. Avi-Yonah 357
	Choice of Entity(?) – Yariv Brauner 379

תוכן עניינים מפורט

15.....	הקדמת העורך
	על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת : על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי
19.....	הוצאות – יוסף' מ' אדרעי
20	מבוא
21	1. הגדרת הבעיה
23	2. הנחות מוצא
25	3. פרשנות בדיני מיסים
27	א. הפסיקה
27	1. עניין מגיד
29	2. עניין אלפסי
31	3. עניין דמארי
33	4. עניין הירשזון
35	ב. הביקורת
35	1. התוצאה
35	2. השאלה הראויה
35	ג. מאפייני ההכנסה כבסיס מס
36	1. הכנסה כמבטאת התעשרות או תוספת לעושר
43	2. עקרונות ביסוד תורת המיסים
44	ד. מיסוי הכנסה לא חוקית
44	1. הכנסה לא חוקית – הכנסה על תנאי
45	2. החזר השלל כהוצאה ?
45	3. הכנסה לא חוקית ונאמנות קונסטרוקטיבית
47	4. ההתפתחות בדין האמריקאי
48	5. על כפל מס וכללי חשבונאות מס
51	ה. על ניכוי הוצאות ועל ניכויים אחרים
53	ו. מסקנות וסיכום
54	1. עניין מגיד : הסדר בלתי חוקי "לפנים משורת הדין" ונאמנות קונסטרוקטיבית
55	2. עניין אלפסי : אי-הכללת מס זר בהכנסת הנישום שלא הותר בזיכוי
	3. עניין דמארי ועניין הירשזון : חשבונאות מס, ענישה כפולה, שינוי בסיס המס וגרירת
60	הפסדים "לאחור"
63	אפילוג

ספר אריה לפידות

פטור לדירת מגורים מזכה לפי החוק החדש – יצחק הדרי 65
מבוא 65
א. ייחוד הפטורים לתושב ישראל 66
ב. ביטול הפטור הכללי 67
ג. פטור במכירת דירה יחידה 68
ד. מכירת חלק מדירה 71
ה. פטור מיוחד חד-פעמי 72
ו. מכירת דירה שהתקבלה במתנה 79
ז. פטור חלקי לדירות יוקרה לפי החוק החדש 81
ח. חישוב ליניארי חדש 82
ט. הוראות המעבר 83

הזדמנויות בפשיעת צווארון לבן – אילן יוסף וברק אריאל 87
מבוא 88
א. סקירת ספרות 90
1. עבריינות צווארון לבן 90
2. הזדמנויות לבצע עבירות 94
3. מס ערך מוסף 98
ב. שאלת המחקר והשערות המחקר 100
ג. שיטת המחקר 101
1. הקדמה 101
2. האוכלוסייה הנחקרת 101
3. הדגימה 101
4. הנתונים 102
5. שיטת עיבוד הנתונים 102
6. הגדרת המשתנים 103
ד. ממצאים 109
ה. סיכום ודיון 114
ו. מגבלות המחקר 116
ז. המלצות 116
ח. נספחים 117

מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל –

שגית לוינר וטלי ניר 127
מבוא 127
א. מטרותיה של מערכת המס 130

תוכן עניינים מפורט

131	1. המטרה הראשונה – מימון תקציב הממשלה
142	2. המטרה השנייה – צדק חלוקתי
161	3. המטרה השלישית – הכוונת התנהגות
172	ב. סיכום

משלילת הטבות מס לשלילת מענקי מחקר: הנסגרת על ישראל "מלכודת

175	הדבש" האירופית? – נלי מונין
176	מבוא
	א. התפתחות המחלוקת בדבר תחולתו של הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד
177	האירופי על השטחים
177	1. הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי
178	2. הסכסוך בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד האירופי
181	ב. המסגרת המשפטית
181	1. משולש ההסכמים: ישראל-איחוד, ישראל-רש"פ, רש"פ-איחוד
185	2. פסק הדין בפרשת "בריטה": הניתוח המשפטי של משולש ההסכמים
188	ג. חלופות פרשניות לסכסוך בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד האירופי
188	1. פרשנות על פי אמנת וינה בדבר דיני אמנות
197	2. פתרונות מעשיים בחלקים אחרים של העולם
198	3. פירוש חלופי תוך החלת העקרונות של אמנת וינה
199	ד. ממניעת הטבות המס מייבוא מהשטחים לשלילת התקציבים
199	1. התשתית המשפטית: מפסק הדין בפרשת "בריטה" להנחיות התקציביות
200	2. הצדדים השווים והצדדים השונים בין שני סבבי הצעדים
205	3. האם ניתן ללמוד וליישם לקחים מן ההשוואה בין שני סבבי הצעדים?
208	אפילו

"הנה הכסף": הטבות מס לחברות רב-לאומיות – יורם מרגליות

211	מבוא
	א. מדוע אנו מטילים מס הכנסה על חברות, ומדוע שיקולי צדק חלוקתי אינם
212	תומכים במיסוי דיפרנציאלי?
217	ב. אילו בני אדם נוספים, פרט לבעלי המניות, נושאים בנטל של מס החברות?
219	ג. מדיניות מיסים
221	ד. שיקולי מס עשויים להיות רלוונטיים בהחלטתה של חברה היכן לפעול
222	ה. מדוע, ולאילו חברות, כדאי לישראל להציע הטבת מס?
226	סיכום

מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים בישראל? –

מישל סטרבצ'ינסקי..... 227

מבוא 227

א. תיאור התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים בישראל 230

1. התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים על פני זמן 230

2. מיסים ישירים מול מיסים עקיפים 233

ב. מיסים סטטוטוריים ומדיניות מקרו-כלכלית 236

1. מחזוריותם של המיסים הסטטוטוריים 236

2. מיסים סטטוטוריים וצמיחה 237

3. המצב המקרו-כלכלי הנוכחי: כניסתו של המשק לגירעון מבני בתקציב המדינה ... 238

ג. מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים באופן מתמשך? 240

סיכום ומסקנות..... 244

ילד גידלתי ורוממתי – והמדינה פגעה בי? ! הכרה בניכוי הוצאות השגחה על

ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס – לימור ריזה 245

פתח דבר 246

א. אי-הכרת המחוקק בהוצאות השגחה על ילדים 248

1. התפתחות ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים בדין הישראלי עד לתיקון 170 248

2. עיקרי החוק..... 249

3. משפט משווה..... 251

ב. מטרותיהם של דיני המס כמקשה אחת 254

1. כללי – שלושת יעדי המס 254

2. חשיבות השתלבותן של המטרות 255

ג. אפיון הוצאות שמקדמות את כל מטרות המס 259

1. שמירה על ההבחנה הקלסית בין הוצאה הפרטית לבין הוצאה העסקית..... 259

2. הגדרתה של הוצאה פרטית חיונית 259

3. דגש במימד הנורמטיבי של הוצאה המעורבת 260

4. אפיון ראשון של הפן הפרטי-הנורמטיבי בהוצאה המעורבת: זולתנות 261

5. אפיון שני ומשני של הפן הפרטי-הנורמטיבי בהוצאה המעורבת: קיומה או העדרה של הבררה..... 265

6. דוגמות לסיווג הוצאות מעורבות כעלות פן פרטי-נורמטיבי בהתאם למבחן הבררה.. 267

ד. הוצאה מעורבת עם מרכיב פרטי-זולתני מגשימה את כל יעדי המס 269

1. מימון שירותים ומוצרים ציבוריים 269

2. הכוונת התנהגות 281

3. חלוקה מחדש 286

סיכום..... 294

תוכן עניינים מפורט

297....	הביקורת השיפוטית על החלטות בנושא היטלי סחר – אריה רייך וגיל נדל
297	מבוא
299	א. חקיקת היטלי הסחר בישראל ויישומה
305	ב. המסגרת החקיקתית לביקורת שיפוטית עד שנת 2005
307	ג. המסגרת החקיקתית לביקורת שיפוטית אחרי שנת 2005
308	ד. אמות המידה לביקורת: השוואת שני המודלים
313 ..	ה. הדין המהותי שעל פיו נערכה הביקורת השיפוטית – לאומי או בין-לאומי? ..
314	ו. מהן ההחלטות הכפופות לאפשרות של ביקורת שיפוטית? ..
316	ז. הצדדים הרשאים ליזום הליך
317	ח. הליכים וסעדים
318	ט. הערות לסיכום והצעות לשיפור
321.....	מיסוי הכנסותיהם של בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי – תמיר שאנן
322	פתח דבר
323	א. הקדמה
323	1. גירושים בישראל הלכה למעשה
326	2. חלוקת רכוש בין בני הזוג
327	3. מזונות ילדים
328	4. מזונות בן זוג
333	5. סיכום
334	ב. השלכות המס החלות על תשלומים המשתלמים אגב פירוק התא המשפחתי... ..
334	1. חלוקת רכוש בין בני זוג
337	2. מזונות ילדים
338	3. מזונות בן זוג
341	4. הערכת המודל הישראלי
344	ג. משפט משווה
345	1. ארצות הברית
346	2. בריטניה
346	3. אוסטרליה
347	4. קנדה
348	5. הודו
348	6. היבטים של מיסוי בין-לאומי
348	ד. מודל המס הראוי
348	1. דחיית אירוע המס ביחס לפיצול רכוש משותף אגב פירוק התא המשפחתי ופריסת המס על הכנסה המשתלמת במזומן
351	2. ביטול הטבת המס בגין מזונות ילדים או מתן הטבת מס כהוראת שעה

ספר אריה לפידות

3. פיצול הכנסותיהם של בני הזוג מכוח עקרון הניכור וההסבה, וביטול הטבת המס בגין תשלומים אלה 352
353 סוף דבר

Reinventing the Wheel: What We Can Learn From the Tax Reform Act of

1986 – Reuven S. Avi-Yonah 357

- 1. Individual Tax Reform 358
 - a. Labor/Leisure 359
 - b. Tax avoidance 362
 - c. Capital Gains 365
 - d. Mobility 366
 - e. Conclusion 369
- 2. Corporate Tax Reform 370
- 3. Corporate/Individual Integration 373
 - a. Classical residence country and integrationist source country 376
 - b. Classical source country and integrationist residence country 376
- 4. Conclusion 378

Choice of Entity(?) – Yariv Brauner 379

- I. Introduction 379
- II. The Traditional Narrative 381
- III. The Choice of Entity 384
 - a. Choice of Entity 384
 - b. The Business Perspective 386
 - c. The Tax Perspective 387
- IV. Limitations on the Choice of Entity 390
 - a. Check-The-Box 390
 - b. Risky Business 392
 - c. The Attack on Branches of Foreign Corporations 395
- V. Conclusion 400

הקדמה

לכבוד הוא לי לערוך את אסופת המחקרים בדיני מיסים לכבודו של פרופ' אריה לפידות, אחד האבות המייסדים של השיח המיסי במדינת ישראל ובעל תרומה נכבדה לשיח זה במשך עשרות שנים. אריה, יליד ישראל, שנפצע במלחמת השחרור, השלים את שני תארו הראשונים באוניברסיטה העברית בירושלים, ואת הדוקטורט בדיני המיסים כתב ב־ London School of Economics, בהדרכתו של פרופ' G.S.A. Wheatcroft. הוא היה הסטודנט הישראלי הראשון שזכה בתואר דוקטור למשפטים בתחום דיני המיסים. אריה שימש בכמה תפקידים בכירים בשירות הציבורי בתחום הפיסקלי: יועץ משפטי לנציבות מס הכנסה (גלגולה הקודם של רשות המיסים הנוכחית), סגן ראשון לפרקליט המדינה לעניינים פיסקליים, יועץ משפטי לוועדת הכספים של הכנסת והממונה על החקיקה הפיסקלית במשרד המשפטים. את חייו האקדמיים החל כמרצה באוניברסיטה העברית, לאחר מכן באוניברסיטת בר אילן, וברבות השנים נוספו גם אוניברסיטות מובילות בחוץ לארץ, דוגמת הרווארד.

ההיסטוריה של דיני המס בישראל שזורה במידה רבה בדרכו המקצועית של אריה. הוא הטביע את חותמו על השירות הציבורי בתפקידיו המרכזיים בתחום המיסוי. הוא הכיר היטב את המנגנון הממסדי המיסי, ברשות המבצעת, במסגרת תפקידו כיועץ משפטי לנציבות מס הכנסה; הוא הכיר את הרשות השופטת במסגרת עבודתו בפרקליטות המדינה; ועל כך יש להוסיף את נסיונו עם הרשות המחוקקת כמי ששימש יועץ משפטי לוועדת הכספים של הכנסת. לנסיונו הציבורי הכולט הייתה חשיבות לא רק בעת מילוי התפקידים האמורים, אלא גם כגורם שהשפיע על כתיבתו האקדמית. זו אינה מתעלמת מההיבטים המנהליים, המעשיים או השיפוטיים של משטרי המיסוי השונים ואינה מזניחה אותם, כדרכם של לא מעט חכמי משפט המס בני זמננו. את נסיונו העשיר הוא הטמיע אפוא במחקריו, אשר במובנים רבים מתאפיינים – יותר ממחקרים אחרים – באיזונים ובאחריות ציבורית מבחינת זיקתם למציאות. כתיבתו הענפה, בארץ ובחוץ לארץ, השתרעה על תחומים רבים ומגוונים של סוגיות היסוד בעולמם של דיני המיסים, החל בסוגיה המורכבת של הימנעות והשתמטות ממס, שהייתה מושא עבודת הדוקטורט שלו, המשך בסוגיות מרכזיות דוגמת מיסוי המשפחה, וכלה במחקרו על מיסוי מתוקנן, קרי, מיסוי על פי תחשיב (estimated income). בכתיבתו האקדמית הוא גם שם דגש על מחקר השוואתי, במיוחד אל מול המשפט האנגלי, לנוכח היכרותו הרבה עימו.

בעשייתו המקצועית-הציבורית ובכתיבתו האקדמית הציב אריה אבני פינה לדיני המיסים במדינת ישראל. ספריו ומאמריו דנים בבעיות היסוד של דיני המיסים בארץ החל בשנות השישים ועד ימינו אלה. מחקריו ההשוואתיים בשפה האנגלית זכו בהדים בפורומים בין-לאומיים, ואחד מפרקי ספרו על המיסוי על פי תחשיב (estimated income) נכלל בקובץ המקורות על דיני מיסים שנלמד בהרווארד. הוראתו, כמו מחקרו, שיקפה את המגוון הרחב של פרספקטיבות שבהן חווה את דיני המיסים בדרכו המקצועית המגוונת והארוכה, והוא זכה אף להיות מרצה מצטיין. חוקרים רבים מישראל ומחוצה לה תרמו מפרי עטם לכבודו של פרופ' אריה לפידות. עיוניהם מתפרשים על קשת רחבה ביותר של סוגיות מס המצויות בשיח המיסי במובנו הרחב, וזאת בשלושה הקשרים: ראשית, הזירה המיסית מושא המחקרים באסופה זו אינה מצטמצמת לד'

אמותיהם של משטרי המיסוי הקלסיים, אלא מכילה גם מחוזות רחוקים יותר, כגון היטלי סחר; שנית, חלק מהמחקרים באסופה כוללים שיח מיסי שאינו חלק מהשיח המשפטי-המיסי הקלסי, אלא מצוי בזירות שיח המשתמשות בגופי ידע אחרים, כגון קרימינולוגיה, כלכלה ומחקר אמפירי; לבסוף, המשפט ההשוואתי מהווה חלק נכבד ביותר מרוב המחקרים באסופה, ובכלל זה לא רק מחקרים העוסקים במשטרי המיסוי האמריקאיים, אלא גם מחקרים אשר קשורים למשפט המיסוי הישראלי ונטועים היטב בסביבה מחקרית השוואתית, המניבה תקשורת מרתקת בין השיח המקומי לזה ההשוואתי.

מאמרו של ראובן אבי יונה עוסק בשיח המיסוי המתנהל עתה בארצות הברית לגבי רפורמת המס הנדרשת במשטר מיסוי ההכנסה האמריקני ובלקחים שיש ללמוד מרפורמת המס המקיפה של 1986 על השיח הנוכחי, בהקשר של מיסוי היחיד, מיסוי התאגידים והמיסוי הבינלאומי. יוסף מ' אדרעי דן במאמרו בסוגיית היסוד העוסקת בשרטוט גבולותיו של בסיס מיסוי ההכנסה לגבי מושגי היסוד של ההכנסה הגולמית וההכנסה החייבת. במרכז מאמרו ניצבת ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות וההשלכות הנובעות מכך.

מאמרו של יריב בראונר דן בסוגייה המעסיקה את משטרי המס במדינות רבות בעולם, הן במישור הנורמטיבי והן במישור המעשי, והיא בחירת הישות לצורכי מס על פי דין המס בארצות הברית. הדיון עוסק במהותה של הבחירה ובגבולותיה, ובמשמעויות המיסיות הנגזרות מהבחירה.

יצחק הדרי מנתח במאמרו את משטר המס החל על דירות מגורים, המהווה את אחד ממשטרי המיסוי הנתונים במחלוקת חברתית בישראל במשך שנים רבות. משטר זה מתאפיין בשינויים רבים ומגוונים והמאמר מתמקד במשטר המיסוי החדש, תוך התמקדות בפטור ממס המוענק במסגרתו.

מאמרם של אילן יוסף וברק אריאל מצוי בשיח הקרימינולוגי, ועוסק במחקר אמפירי של ניתוח עברות מס על רקע "תיאוריית ההזדמנויות" לגבי הפשיעה של הצווארון הלבן. שגית לוינר וטלי ניר עוסקות במאמרן בניתוח סל המטרות של מערכת המס בישראל, הכולל שלוש מטרות מרכזיות: מימון הוצאותיה של הממשלה בגין הספקת מוצרים ציבוריים, חלוקה מחדש של ההכנסות והכוונת התנהגות. לכל אחת ממטרות אלה יש השלכות מהותיות לגבי בחירת משטרי המיסוי ותוכנם.

מאמרה של נלי מונין דן ביחסיה של מדינת ישראל עם האיחוד האירופי בהקשר של הנחיותיו האוסרות על מוסדותיו להפנות תקציבים לצורך מתן מלגות, מענקים ופרסים, או לצורך תמיכה בשיתופי פעולה בין ישראל והאיחוד האירופי, ככל שאלה מערבים פעילות או גופים שמיקומם מחוץ לגבולות 1967.

מאמרו של יורם מרגליות דן במיסוי התאגידים, וזאת על רקע שיקולי צדק חלוקתי וזיהוי הנושאים בנטל המס המושט על התאגיד (incidence). המאמר בוחן את השיקולים השונים שעל ישראל לשקול בבואה לעצב את מדיניותה לגבי מתן הטבות מס לחברות רב-לאומיות הפועלות בתחומה.

מישל סטרבצ'ינסקי מנתח בפרספקטיבה כלכלית והיסטורית את התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים בישראל, ומתמקד בזיהוי המצבים שבהם ראו ממשלות ישראל לנכון להעלות את שיעורם של המיסים הללו.

לימור ריזה דנה במארג הכללים העוסקים בדיני ניכוי ההוצאות במשטר מיסוי ההכנסה. במרכז דיונה ניצבת סוגיית ההכרה בהוצאות ההשגחה על ילדים כהוצאות המותרות בניכוי. מאמרם של אריה רייך וגיל נדל עוסק בביקורת השיפוטית על משטר היטלי הסחר. חשיבותו של משטר זה, כולל הביקורת השיפוטית הכלולה בו, הולכת וגוברת. משטר מיסוי ההכנסה החל על התא המשפחתי כולל שלושה הסדרים החלים על שלושת השלבים הבאים: הולדתו (הקמתו), חייו ומותו (פירוקו) של התא. מאמרו של תמיר שאנן בוחן את תוצאות המס החלות על השלב השלישי והסופי.

* * *

ברצוני לאחל לאריה שנים רבות של בריאות, עשייה וכתובה אקדמית. לסיום, תודתי העמוקה נתונה לרויטל בהט, להוצאת נבו וללילך שרביט על עזרתה המחקרית. יישר כוחך.

דוד גליקסברג
מנהל מכון הארי ומיכאל סאקר למחקרי חקיקה
ולמשפט השוואתי, הפקולטה למשפטים,
האוניברסיטה העברית בירושלים

על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות

מאת

יוסף מ' אדרעי*

במספר פסקי דין שניתנו לאחרונה נקבע, כי סכומים שנישומים קיבלו, אך לא הייתה להם שליטה בהם, הם בבחינת הכנסה חבת מס הכנסה. טענת המאמר היא שניתוח הסוגיה לא התבסס על מתודולוגיה מקובלת. בתי המשפט התעלמו ממספר הלכות מרכזיות ועתיקות יומין של בית המשפט העליון, כשהעיקרית בהן היא מיסוי צודק של "התעשרות ממומשת ממקור". במקום לבחון את השאלה האם הסכומים הנידונים נכללו בהגדרת ההכנסה הגולמית, בחנו בתי המשפט את השאלה אם הסכומים שלא הגיעו לידי הנישומים, או שהוחזרו על ידם, מותרים בניכוי כהוצאה לצורך חישוב ה"הכנסה החייבת". המאמר מציע בחינה שונה: האם מתקיימים המאפיינים העיקריים של בסיס המס (כגון האם הנישום התעשר? האם הנישום יכול היה לצרוך או לחסוך אותם סכומים? האם מיסוי הסכומים לא פגע במאפיינים הבסיסיים של מס טוב ולא הפקיע את קניינו של הנישום?). עוד מצביע המאמר על כך שבהתאם לכלל בתורת המסים, שהתגבש גם בהלכה עתיקה יומין של בית המשפט העליון, הזכות לקבלת כספים (ואף קבלתם בפועל), כשנגדם קיימת התחייבות להשיבם, אינה יוצרת הכנסה חבת מס. בתי המשפט התעלמו גם מדוקטרינת הנאמנות הקונסטרוקטיבית שאומצה בדין הישראלי; מהגדרת בסיס המס כהכנסה המיועדת לצריכה או לחסכון בהתאם לשיקול דעתו של הנישום. בשולי הדברים הועלתה גם השאלה אם רשאי פקיד השומה להעניק הקלות לפנים משורת הדין – פעולה העומדת בניגוד לסעיף מפורש בפקודת מס הכנסה והמתבקשת מאליה במדינת חוק – והאם בית המשפט מוסמך לאשר הקלות אלה.

מבוא: 1. הגדרת הבעיה; 2. הנחות מוצא; 3. פרשנות בדיני מיסים. א. הפסיקה: 1. עניין מגיד; 2. עניין אלפסי; 3. עניין דמארי; 4. עניין הירשזון. ב. הביקורת: 1. התוצאה; 2. השאלה הראויה. ג. מאפייני ההכנסה כבסיס מס: 1. הכנסה כמבטאת התעשרות או תוספת לעושר; 2. עקרונות ביסוד תורת המיסים. ד. מיסוי הכנסה לא חוקית: 1. הכנסה לא חוקית – הכנסה על תנאי; 2. החזר השלל כהוצאה? 3. הכנסה לא חוקית ונאמנות קונסטרוקטיבית; 4. על כפל מס וכללי חשבונאות מס. ה. על ניכוי הוצאות ועל ניכויים אחרים. ו. סיכום ומסקנות: 1. עניין מגיד: הסדר בלתי חוקי "לפנים משורת הדין" ונאמנות קונסטרוקטיבית; 2. עניין אלפסי: אי-הכללת מס זר בהכנסת הנישום שלא הותר בזיכוי; 3. עניין דמארי ועניין הירשזון: חשבונאות מס, ענישה

* פרופ' מן המניין, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת חיפה. L.LB, L.LM, JSD האוניברסיטה העברית הפקולטה למשפטים.

כפולה, שינוי בסיס המס וגרירת הפסדים "לאחור". אפילו: האחריות של רשויות המס ובאי כוח הנישומים.

מבוא

דיון בסוגיות מס בכלל ובמס הכנסה בפרט חייב להיות שיטתי ומסודר. כדי למנוע תוצאות שגויות, ראוי להקפיד על הפרדה בין הסוגיות השונות. לא הרי הגדרת בסיס המס כהרי חישוב גובה הסכומים החייבים במס;¹ לא הרי חישוב ההכנסה או הרווח כהרי חישוב המס;² יש חשיבות לסיווג הכנסה כרווח הון או כהכנסה "שוטפת", ואין דין הכנסה פעילה (אקטיבית, הנובעת מיגיעה אישית) כדין הכנסה סבילה (פסיבית), הנובעת מתשואה על הון ריאלי,³ ואיך זיל גמור. לצורך הבחנה בין הבעיות השונות והתמקדות נכונה ומדויקת בסוגיה הנידונה ניתן להיעזר במודל סכמטי פשוט בו כמה שלבים נפרדים, אשר מסייע בחידודם ובמיקודם של הדיון, הניתוח והמסקנות.⁴

לאחרונה פורסמו פסקי דין אחדים שלהערכתי לא התקיים בהם דיון מסודר. כתוצאה מכך בתי המשפט עסקו בניתוח שאלות לא מתאימות והגיעו בחלק מהמקרים לתוצאות לא נכונות. ייתכן שהדבר נבע מדבקות בשיטה האדוורסרית ובטענות השגויות שטענו באי הכוח של הנישומים.

במאמר זה אבקש להתרכז בצורך להבחין בין שאלת ההגדרה של המונח "הכנסה גולמית" וכימותה של הכנסה זו לבין חישוב "ההכנסה החייבת". הבחנה זו מתחייבת מעצם העובדה שהמס מוטל על "ההכנסה החייבת".⁵ הפקודה מבהירה את ההבדלים בין שני המונחים באמצעות הגדרתם בסעיף 1 לפקודה:

- 1 ראו למשל: ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין (פורסם בנבו, 8.7.1993), שבו נקבע כי סעיף החיוב במס הכנסה הוא ס' 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח התשכ"א-120 1961 (להלן: הפקודה), בעוד ס' 3 לפקודה נועד להבהיר, לכמת ואף לקבוע את עיתוי החבות. ראו גם: ע"מ (מחוזי ת"א) 43833-02-10 ניצן נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, 13.1.2013).
- 2 ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (פורסם בנבו, 28.5.2008), פס" 17 לפסק דינה של השופטת נאור, שם מבחין בית המשפט בין הליך חישוב הרווח לבין קביעת שיעור המס; ראו גם: ע"א 4975/09 פינטו נ' פקיד שומה עפולה (פורסם בנבו, 10.4.2011), המבחין בין חישוב ערכו של הנכס שנמכר – מוניטין – לבין הרווח.
- 3 ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (פורסם בנבו, 19.12.2007); ע"א 631/79 אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223 (1982).
- 4 המודל שהצעתי מונה עשרה שלבים לניתוח הסוגיות השונות שבפקודת מס הכנסה: קביעת בסיס המס – הגדרת ה"הכנסה" ומאפייניה; סיווג הכנסות (לריווח הון ולהכנסה שוטפת, להכנסות פעילות ולהכנסות סבילות); כללי המיסוי הישראלי על פעילות בין-לאומית ומניעת כפל מס; כימות ההכנסה הגולמית; חישוב "ההכנסה החייבת"; חשבונאות מס; קביעת יחידת מס ודרכי מיסוי; חישוב המס; זכויות וחובותיו של הנישום וסמכויותיהן של רשויות המס; עברות מס. להצגת המודל ראו בספרי יוסף משה אדרעי מבוא לתורת המסים – על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה 97 (2008). (להלן: אדרעי מבוא לתורת המסים).
- 5 ראו, בין היתר, ס' 6, 121 ו-126 (ב) לפקודה.

“הכנסה” – סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו; [להלן: הכנסה גולמית–י”א]

“הכנסה חייבת” – הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;

עינינו הרואות: לצורך דיון בשאלת חבותו של נישום במס הכנסה יש לזהות תחילה ולקבוע כי יש לו הכנסה, המכונה כאן “הכנסה גולמית”. רק אם קיימת הכנסה גולמית, עוברים הלאה ומחשבים את “ההכנסה החייבת”, על ידי הפחתת הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים. מכאן שהדיון חייב להתחיל בזיהוי ההכנסה הגולמית והפריטים הנכללים בה. תקבולים וסכומים שאינם בבחינת הכנסה גולמית אינם נכללים בבסיס המס, ועל כן אין כל צורך לבחון אם הם פטורים ממס או אם הם מותרים בניכוי או בקיזוז.

1. הגדרת הבעיה

מה דינו של תשלום המיועד לנישום אך אינו מגיע ליעדו? מה דינו של תשלום שהגיע לנישום אך קיימת כנגדו התחייבות להשיבו? האם תשלומים כאלה נכללים בהכנסה הגולמית של הנישום, והדרך היחידה להוציאם מבסיס המס היא באמצעות בחינה אם הם פטורים או מותרים בניכוי או בקיזוז, או שמא תשלומים אלה אינם נכנסים כלל לגדר המונח “הכנסה גולמית”?

מסוגיה זו נגזרות כמה שאלות: היש חשיבות לסיבה שבעטייה התשלום לא הגיע ליעדו? מה מהות ההתחייבות להשיב? היש חשיבות לשאלת העיתוי כאשר מדובר בתקבול שהתקבל בשנה אחת והושב בשנה מאוחרת יותר?

נמחיש את הבעיה באמצעות כמה דוגמאות פשוטות.

א. הכנסתה השנתית של עובדת בשירות הציבורי עומדת על 100,000 ש”ח. בעקבות משבר כלכלי מחליטה הממשלה להקים קרן לעזרה לעסקים במצוקה. מימון הקרן בא מהחלטת הממשלה לנכות משכרם של העובדים סכום השווה למחצית דמי ההבראה השנתיים שהם זכאים להם בהתאם להסכם העבודה.⁶ נניח שמדובר בסכום של 1,500 ש”ח המנוכה משכרה. מהי הכנסתה של העובדת לצורכי מס באותה שנה – 100,000 או 98,500 ש”ח?

ב. חוקר מתארח באוניברסיטה. שכרו, המשולם מתוך קרן מחקר שהשיג, עומד על 100,000 ש”ח. האוניברסיטה נוהגת לנכות מכל קרן או תרומה המשמשות את יחידותיה 15% כתקורה. לפיכך החוקר מקבל סכום של 85,000 ש”ח. אין לחוקר כל הוצאות. מהי הכנסתו – 100,000 ש”ח או שמא 85,000 ש”ח?

ג. חברה תושבת ישראל מבצעת עסקה עם לקוחה ביפן. הלקוחה מעבירה לה סכום השווה ל-1,000,000 ש”ח. שלטונות המס ביפן מסווגים את הכנסתה כהכנסה מעסק שמושבו ביפן, ועל כן מורים ללקוחה היפנית לנכות מהתשלום שהיא מעבירה לחברה הישראלית מס יפני בשיעור

6 חוק לתשלום חלקי של דמי הבראה בשירות הציבורי בשנים 2009 ו-2010 (הוראת שעה), התשס”ט–2009, ס”ח 142.

של 25%. לדעתו של פקיד השומה הישראלי יש לסווג את ההכנסה כתמלוגים, ואלה חייבים במס יפני, מכוח אמנת מס, בשיעור מרבי של 10%. לפיכך פקיד השומה הישראלי מאפשר לנישומה זיכוי מס יפני בשיעור של 10% בלבד, אף בשיעור המס היפני שנוכה בפועל עומד על 25%. שלטונות המס היפניים אינם מוותרים, והדרך היחידה היא לנסות הליך משפטי יקר מאוד שסיכויו אינם ברורים ואשר עלותו תהא גבוהה, קרוב לוודאי, מסכום המס השנוי במחלוקת.⁷ אף שהחברה הישראלית מקבלת בפועל סכום של 750,000 ש"ח, היא מחליטה לוותר על העימות וגם על הזיכוי של המס היפני בשיעור של 25%, ומסתפקת בזיכוי של 10%. מה הכנסתה של החברה לצורכי מס הכנסה ישראלי – 1,000,000 ש"ח או שמא 850,000 ש"ח?⁸

ד. עובד זר מגיע לישראל. תחילה מוסכם ששכרו יהא 5,000 ש"ח לחודש. הממשל מחליט להטיל בחוק היטל מיוחד על מעסיקים תושבי ישראל בגין העסקתם של עובדים זרים בשיעור של 8% מסך הכנסתו של כל עובד זר.⁹ מכיוון שהחוק גם קובע כי ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מהכנסתו של העובד הזר, המעסיק הישראלי מחליט לנהל משא ומתן עם העובד, ובסופו נקבע שכרו של העובד מחדש בסכום של 4,630 ש"ח. המעביד משלם את ההיטל בשיעור 8% על סכום זה, קרי, 370 ש"ח. מה הכנסתו החייבת של העובד – 5,000 ש"ח או שמא 4,630 ש"ח בלבד?

ה. עובד של חברה פיננסית סוחר באופן לא חוקי בניירות ערך וזוכה ברווחים נאים, החייבים במס כהכנסה ממשלח יד. הוא משתמש לצורך זה בידע ובכספים של מעבידו, נתפס, עומד לדין פלילי ונענש. הוא מבקש להחזיר למעבידו את הרווחים, ובכלל זה דירה שרכש מהרווחים האמורים. מיום רכישת הדירה ועד העברתה למעביד הוכפל שווי הדירה. הנישום מבקש מפקיד השומה להפחית מהכנסתו הלא חוקית את שווי השוק של הדירה ביום העברתה למעביד. האם כל הרווחים הלא חוקיים שבהם זכה חייבים במס או שמא רק יתרת הרווחים שלא הושבו למעביד? ושתי שאלות נוספות: אם פקיד השומה נענה לבקשת הנישום להפחית את הסכום שבו נרכשה הדירה, האם הוא פועל "לפנים משורת הדין"? האם סכום ההפחתה צריך להיות עלות הדירה האמורה או שמא שווי השוק שלה ביום העברתה למעביד?

ו. תושב ישראל נוסע לעבוד שנים מספר בארצות הברית. שכרו שם נקבע על 100,000 דולר. משכר זה מנוכה במקור מס פדרלי של ארצות הברית בסכום של 20,000 דולר. בנוסף המעביד מנכה משכרו של העובד מס הכנסה המוטל על ידי המדינה שבה העובד מבצע את עבודתו ("מס מדינתית") בסכום של 5,000 דולר. על פי אמנת המס שבין ארצות הברית לישראל, העובד זכאי לזיכוי המס הפדרלי האמריקאי כנגד מס הכנסה הישראלי, אולם המס המדינתי אינו בר זיכוי.¹⁰ מהי הכנסתו החייבת של העובד לצורך מס הכנסה הישראלי? בהנחה ששער

7 עמ"ה (מחוזי ת"א) 1255/02 ג'טק טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא (פורסם בנבו, 7.4.2005).

8 ההפרש בין הסכום שהותר לה בזיכוי לבין סך כל המס שהשלטונות היפניים חייבו אותה עומד על 150,000 ש"ח.

9 בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (פורסם בנבו, 23.6.2005).

10 יודגש כי בס' 61 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב–2002, ס"ח 530, תוקנה הגדרת המונח "מסי חוץ" שבס' 199 לפקודה, והיא כוללת כיום גם "מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית".

החליפין הוא 1 דולר = 4 ש"ח, האם הכנסתו החייבת לצורכי מס הכנסה בישראל היא 400,000 ש"ח או שמא 380,000 (95,000 דולר)?

ז. פלונית גונבת כספים ממעבידתה בשנה מסוימת. היא נתפסת, מועמדת לדין ומורשעת. במהלך הבריורים בשנה שלאחר מכן היא מחזירה את הכספים שהגיעו לידיה לא כדין בערכם הריאלי. האם היא תחויב במס על ההכנסה הלא חוקית שנוצרה לה בשנה הראשונה והיא תהא זכאית לנכות את הסכום שהחזירה כנגד הכנסותיה בשנה השנייה? מה אם בשנה השנייה אין לה הכנסות?

שאלות דומות לדוגמאות ה, ו וז התעוררו בפסיקה לאחרונה: שאלה דומה לדוגמה ה נידונה בבית המשפט העליון בעניין מגיד;¹¹ שאלה דומה לדוגמה ו לעיל התעוררה בבית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין אלפסי;¹² ושאלה דומה לדוגמה ז התעוררה בבית המשפט המחוזי במחוז המרכז בעניין דמארי;¹³ ובבית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין הירשזון.¹⁴ נראה לי כי הניתוח שהוצג על ידי השופטים, כמו גם התוצאות הקשות שאליהן הגיעו בתי המשפט המחוזיים, מחייבים ליבון יסודי ומסודר.

ברשימה זו, המוקדשת לכבודו של פרופ' אריה לפידות, אשר לימד את כולנו פרק בהלכות פרשנות מיסים ראוייה¹⁵ עוד בטרם התבססו בישראל עקרונות הפרשנות התכליתית, אבקש להראות מדוע ראוי להציע גישות וניתוחים שונים מאלה שהוצגו על ידי בתי המשפט, שהיו גם מובילים לתוצאות נכונות יותר.

2. הנחות מוצא

- א. המס האישי מוטל בישראל על הכנסתו של הנישום בהתאם לעקרונות ומגבלות חוקתיים. כדי לעמוד בדרישות החוקתיות, המס צריך לקיים כמה דרישות שיבטיחו את היותו "מס טוב".¹⁶
- ב. קיימות כמה גישות להגדרת המונח "הכנסה לצורכי מס". השתיים העיקריות הן גישת בסיס המס הכולל וגישת המקור.
- ג. על פי שתי הגישות העיקריות להגדרת הכנסה, יש להכנסה מאפיינים ברורים.¹⁷

11 ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם בנבו, 16.3.2009).

12 ע"מ (מחוזי ת"א) 1292/07 אלפסי נ' פקיד שומה רמלה (פורסם בנבו, 25.11.2012).

13 ע"מ (מחוזי מרכז) 25520-01-11 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (פורסם בנבו, 24.4.2013).

14 ע"מ (מחוזי ת"א) 16546-03-10 הירשזון נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 18.3.2013).

15 דומה כי אין חוקר או חוקרת בתחום המיסים בישראל שלא התפעלו מגישתו המקורית, החדשנית, היצירתית והמעמיקה של פרופ' לפידות, כפי שבאה לידי ביטוי, בין היתר, במאמרו המכונן אריה לפידות "גלגוליה של תורת 'המקור' בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53 (1965).

16 על עקרונות המס הטוב כפי שטווה אדם סמית בספרו עושר העמים משנת 1776 ראו בין היתר אדרעי מבוא לדיני מסים, לעיל ה"ש 4, בעמ' 17-22. וראו גם בהמשך ליד ה"ש 102.

17 ההצגה מרוכזת של המאפיינים ראו, בין היתר, אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 4, בעמ' 114-128: הכנסה כמבטאת התעשרות או תוספת לעושר; מחילת חובות והתחייבויות, וביטולם, כמוהם כהכנסה; החזר הון אינו הכנסה; הכנסה חייבת להיות ממומשת; הכנסה בשווה כסף; הכנסה זקופה; "הכנסה רעיונית"; באין צריכה או חיסכון – אין הכנסה; אי-חוקיות ההכנסה אינה מעלה ואינה מורידה; גם הכנסה שבכפייה – "הכנסה" היא.

ד. בישראל נוהגת עדיין תורת המקור – באין מקור להכנסה אין הכנסה חבת מס.¹⁸ עם זאת תורת המקור מותאמת ומתפתחת בישראל וניתן לאתר מגמה להרחבת בסיס המס גם במסגרת תורה זו.¹⁹

ה. פקודת מס הכנסה מטילה מס על ההכנסה החייבת של הנישום, ולא על הונו.
ו. מס הכנסה מוטל בישראל על הכנסתו של הנישום בהתאם לעקרון היכולת לשלם;²⁰ היכולת הנמדדת בהתאם להכנסתו של הנישום; על השתכרות, רווח או התעשרות ממומשת ממקור.²¹

ז. שיטת הדיווח המחייבת נישומים שכירים היא שיטת הדיווח על בסיס מזומנים. לאמור, עד שההכנסה לא התקבלה בפועל – בין בכסף בין בשווה כסף, בין בידי העובד עצמו ובין בידי אחר שאליו היא הועברה לטובתו של העובד – אין הנישום השכיר חייב במס.²²
ח. בתי המשפט המחוזיים מחויבים בהוראתו של סעיף 20 לחוק-יסוד: השפיטה.²³ אין הם מוסמכים לסטות מהלכותיו של בית המשפט העליון, לא כל שכן להתעלם מהן.²⁴
ט. גם בית המשפט העליון נוהג לכבד את תקדימיו. הוא יסטה מתקדים רק אם שוכנע כי יש הצדקה לכך, וגם אז הוא יעשה זאת בזהירות ובאיפוק, בבחינת "אמת ואמת – יציב עדיף".²⁵

18 ראו, בין היתר, דנג"ץ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן (פורסם בנבו, 14.4.2013); ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, 12.8.2012); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005); ע"א 254/87 סלפתי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714 (1990); עניין זילברשטיין, לעיל ה"ש 1. ראו גם: יורם מרגליות ושרון רבין-מרגליות "טיפים" משפטים 107 (2008); דוד גליקסברג "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר 'הפסקת המקור' – פתרון חלקי לבעיה מדומה" משפטים יח 367 (1988); יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדיון הישראלי הנוהג" משפטים יז 25 (1987); יוסף אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431 (1983).

19 ראו לאחרונה: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פס' 11 לפסק דינה של השופטת נאור (פורסם בנבו, 2.2.2014).

20 ראו, בין היתר, בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005), בעיקר פס' 21 לפסק דינו של השופט ברק. האפשרות שהמס מוטל גם בהתאם למידת ההנאה שהנישום מפיק מהשירותים ומהסחורות הציבוריים שהממשל הנבחר מספק לא תידון בחיבור זה, מכיוון שהיא אינה מעלה ואינה מורידה לנושאים הנדונים בו.

21 ע"א 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נט(4) 354, פס' 7 לפסק דינו של השופט ברק (2005) וראו הציטוט בהמשך ה"ש 77.

22 כך לטענתן של רשויות המס. ראו: ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון, פס' 13 לפסק דינו של השופט מלצר (פורסם בנבו, 18.8.2011); ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913 (2004); ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1, פס' 6 לפסק דינו של השופט אנגלרד (2001).

23 חוק יסוד: השפיטה, ס"ח התשמ"ד 78.

24 רע"א 3749/12 בר-עוז נ' סטר (פורסם בנבו, 1.8.2013).

25 ראו: שם, וכן בג"ץ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-יש, פ"ד מ(1) 113, 145 (1986), שם אומר השופט ברק בדעת הרוב: "בין אמת לאמת – יציב עדיף. בפרשה שלפנינו, על-פי גישתי שלי – להבדיל מגישתו של חברי, השופט ש' לוי – קיימות שתי אפשרויות 'נכונות', האחת שאומצה על-ידי בית-משפט זה בעבר, האחרת, המוצעת על-ידי חברי. לא מצאתי בעתירה שלפנינו כל נימוק שבמדיניות משפטית, שיש בו כדי להביא להעדפת האפשרות, שחברי דוגל בה, על פני האפשרות, שנתקבלה בבג"צ 39/83. על-כן יש, לדעתי, להמשיך בהלכתו הקודמת של בית-משפט זה." כן ראו את דבריו של השופט דנציגר בפס' 35.9 לפסק דינו בע"א 8836/07 בלמורל השקעות בע"מ נ' כהן (פורסם בנבו, 23.2.2010): "בלבסוף, אבקש לייחד מספר

יתירה מזו כל בית משפט מחויב ללכת במתווה שנקבע בחוק יסודות המשפט לסעיף 1 לחוק יסודות המשפט, התש"ם-1980: 26 דבר חקיקה, הלכה פסוקה או דרך של היקש, ועקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום של מורשת ישראל.

3. פרשנות בדיני מיסים

דומה כי אין צורך לחזור על כללי הפרשנות שהתקבעו בישראל בתחום דיני המיסים. בתי המשפט חזרו פעמים רבות על הכללים הבסיסיים שהוכרו למן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין קיבוץ חצור.²⁷ נזכיר את העיקריים: המס צריך להיות צודק;²⁸ אין להגיע למצב שבו הכנסתו של הנישום תהא כפופה לכפל מס;²⁹ מס הכנסה מוטל על תוספת לעושר או התעשרות;³⁰ והמס אינו עונש, אלא חלק הכרחי של המדינה הדמוקרטית המודרנית.³¹ יתרה מזו, לאחרונה החלה להסתמן מגמה שעל פיה עקרון המס היחיד³² מקובל גם בישראל.³³ פירושו של עיקרון זה פשוט: כל הכנסה יש למסות פעם אחת בלבד – לא פחות אך גם לא יותר.³⁴

מילים להערתו של חברי, המשנה לנשיאה, לפיה גם סטייה שאין בה הכרח מהלכה מורשת עשויה לפגוע בוודאות וביציבות המשפטית. איני מקל ראש בחשיבותה של יציבות ההלכה. אכן, עלינו להזהר ממצב בו 'הפוך מוסד שיפוטי זה מ'בית-משפט' ל'בית שופטים', אשר כמספר חבריו כן מספר דעותיו' [ראו: דברי כבוד השופט מ' זילברג בד"נ 23/60 בלן נ' המוציאים-לפועל של צוואת ליטוונסקי, פ"ד טו 76, 71 (1961)].

- 26 חוק יסודות המשפט, התש"ם-1980, ס"ח 163, וראו בהמשך ה"ש 169-171.
- 27 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985).
- 28 ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999). גם בעניין פינטו, לעיל ה"ש 2, מצאנו העדפה של עקרונות הצדק: בית המשפט העליון דן בשאלה אם חלק מהתמורה שקיבל הנישום ממכירת תחנת דלק הייתה בעבור המוניטין. אף שהנישום לא הצליח לעמוד בנטל ההוכחה הנדרש, קיבל בית המשפט העליון את ערעורו: "תחושת הצדק ונסיבות המקרה תומכות בתוצאה שאינה מצויה בקצוות – 'הכל או לא כלום'. דרך זו, אינה נקייה מקשיים. בראש ובראשונה המערער לא הניח תשתית, אף לא בחוות דעת של המומחה מטעמו, שבאמצעות[ה] ניתן יהא לכמת את המוניטין, שלא על דרך אומדנא"; ובהמשך – "במילים אחרות התוצאה לפיה ייפסק סכום מוניטין – אף אם מינימאלי – עדיפה על דחיית הערעור כולו" (שם, פס' 2 לפסק הדין).
- 29 ע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573, 585 (1992); ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פס' 17 לפסק דינו של השופט ריבלין (פורסם בנבו, 29.3.2009). על הודעתו של פקיד השומה כי הוא מתחייב להימנע מכפל מס ראו, לדוגמה, ע"א 7489/01 די-רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35 (2004).
- 30 עניין הורוביץ, לעיל ה"ש 21, וראו הציטוט להלן בה"ש 77.
- 31 עניין קיבוץ חצור, לעיל ה"ש 27, פס' 6 לפסק הדין.
- 32 Reuven S. Avi-Yonah, *Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime*, 61(4) BULL. INT'L TAX'N 130 (2007).
- 33 על אימוצו במשתמע של עיקרון זה בישראל ראו, בין היתר, ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה (פורסם בנבו, 12.3.2009); ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה באר-שבע (פורסם בנבו, 6.11.2008); וכן הקטע המצוטט בהמשך ליד ה"ש 35. ראו גם: פנינה נויבירט סוגיות במיסוי הכנסה המופקת בסחר האלקטרוני במוצרי מידע (חיבור לשם קבלת התואר "דוקטור במשפטים", אוניברסיטת חיפה – הפקולטה למשפטים, 2012).
- 34 ראו בהמשך חלק 2ג(ב) למאמר.

ראוי להדגיש: על אף הטענה שבית המשפט העליון נוטה לאחרונה להתרחק מעקרונות הפרשנות התכליתית ולשים דגש חזק יותר בלשון החוק, כללי הפרשנות העיקריים לא השתנו. כך, השופט ד"ר דנציגר מעיר לאחרונה, בהתבססו על פסיקות קודמות של בית המשפט העליון,³⁵ כי במקרים שבהם לשון החוק סתומה –

[יש] לפנות אל עקרונות היסוד של השיטה ולהיעזר בהם. על עקרונות אלה ניתן למנות את החזקות שלהלן: החזקה לפיה דבר החקיקה נחקק בהגיון ובסבירות ובמטרה להשיג תוצאות צודקות; החזקה לפיה תכלית החוק היא למנוע את עקיפתו ואת ההשתמטות מנטל המס; והחזקה לפיה תכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית בחקיקה המיסויית... חשובה לא פחות בעיני היא החזקה לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה. דהיינו, כאשר לאחר מיצוי הניתוח הפרשני של הוראת המס לא ניתן להגיע לכלל הכרעה וזו נשארת סתומה, כי אז יש לפרשה לטובת הנישום...³⁶

כך מציין גם נשיא בית המשפט העליון גרוניס בעתירה לדיון נוסף בעניין מלכיאלי,³⁷ אשר רבים נטו (כנראה בטעות) לראות בו נקודת מפנה דרמטית בגישתו של בית המשפט העליון:

אכן, בפסק הדין נשוא העתירה נקבעה הלכה חדשה וחשובה באשר לפרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה. עם זאת, לא השתכנעתי כי הלכה זו עומדת בסתירה חזיתית להלכה שנקבעה בעניין קלס... לפיכך, דומני כי טענות העותרים בעניין סתירה להלכות שונות של בית משפט זה, אשר עסקו בפרשנות הוראות אחרות בפקודה, קוראות אל תוך פסק הדין את מה שאין בו.³⁸

הנה כי כן, העקרונות שנקבעו על ידי בית המשפט העליון בעניין קיבוץ חצור,³⁹ בעניין אינטרביילדינג,⁴⁰ בעניין קלס⁴¹ ובעניין הורוביץ⁴² תקפים עדיין במלואם.⁴³ פרשנות ראוייה בדיני מיסים חייבת למנוע מצב של כפל מס או עודף נטל מס, מעל ומעבר למה שהמחוקק כיוון.⁴⁴

35 עניין קיבוץ חצור, לעיל ה"ש 27; רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה, פס' 15 לפסק דינה של השופטת ארבל (פורסם בנבו, 14.5.2006); ולאחרונה דעת הרוב בע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג. קום בע"מ, פס' 13 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (פורסם בנבו, 11.8.2008). ראו גם את מאמרו של הנשיא אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (1997) 437, 425.

36 עניין מרום, לעיל ה"ש 33, פסק דינו של השופט דנציגר. גישה זו אושררה בפסק דין מאוחר יותר של בית המשפט העליון בעניין ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, פס' 26 ו-37 לפסק דינו של השופט עמית (פורסם בנבו, 21.2.2010).

37 דנ"א 2103/12 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 24.6.2012).

38 שם, פס' 8-9 לפסק הדין.

39 עניין קיבוץ חצור, לעיל ה"ש 27.

40 עניין אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 28.

41 ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003).

42 עניין הורוביץ, לעיל ה"ש 21.

43 ראו: עניין מרום, לעיל ה"ש 33; עניין מודול בטון, לעיל ה"ש 36.

44 ראו שם. ראוי להזכיר בהקשר זה הערה נוספת של בית המשפט העליון, שניתנה בע"א 8138/06 סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית אל על בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – אזור תל אביב (פורסם

עקרונות אלה עומדים בניגוד לתוצאה שאליה הגיעו בתי המשפט המחוזיים בעניין אלפסי, בעניין דמארי ובעניין הירשזון.⁴⁵ אם נחזור לשבעת המקרים ההיפותטיים שהזכרנו לעיל,⁴⁶ נראה כי עקרונות הפרשנות הללו מחייבים תשובה אחת ברורה לכולם. הכנסתו של הנישום חייבת לבטא את יכולתו הכלכלית האמיתית, כפי שהיא באה לידי ביטוי בסכום שעמד לשימוש לפי שיקול דעתו.

א. הפסיקה

1. עניין מגיד

(א) העובדות

המערער עבד כשכיר בחברת ביטוח (להלן: המעבידה), וניצל לרעה את מעמדו ואת הידע שהגיע אליו בתוקף תפקידו. הוא הפקיד בחשבוננו הפרטי סכום של 50,000 ש"ח, וזכה ברווחים של 1,800,000 ש"ח, בעיקר באמצעות הרצת מניות, לא פעם על חשבון המעבידה ובניגוד לאינטרס הכלכלי שלה. המעבידה הפסידה באותה עת כספים רבים, חלקם כתוצאה מפעולותיו הפרטיות.

המערער הורשע בשורה ארוכה של עבירות על חוק העונשין, התשל"ז–1977, ועל חוק ניירות ערך, התשכ"ח–1968, ונגזרו עליו עונשי מאסר וקנס כספי כבד. בנוסף, המערער נתבע על ידי המעבידה בהליך אזרחי, וניסה להשיב לה את הכספים שהרוויח. לאחר שהורשע, ובמסגרת הסדר פשרה עם המעבידה, המערער העביר למעבידה דירה שרכש מהכספים שהשיג בפעילותו העבריינית.

בנבו, 11.2.2008). במקרה זה ביקשה חברה להוסיף למחיר המקורי של נכס מקרקעין שלה את מס הרכוש ששילמה במהלך השנים ולא ניכתה אותו כהוצאה שוטפת בחישוב הכנסתה החייבת. על ידי כך היא ביקשה להקטין את השבח שנוצר לה עם מכירת הנכס. מנהל מס שבח דחה את בקשתה, והעניין הגיע בסופו של דבר לבית המשפט העליון. וכך מסכם בית המשפט העליון, בקבלו את ערעורה של החברה:

התוצאה מכל אלה היא כי יש לקבוע כי המערערת זכאית לנכות את הוצאת מס רכוש בחישוב השבח ממכירת הנכס, משדיווחה על בסיס מזומן ומשלא ניתן היה בידה לנכות את הוצאת מס הרכוש במסגרת הדיווח מכוח הוראות פקודת מס הכנסה. משהגענו לתוצאה זו, אין צורך להידרש לסוגיה אותה העלו באי כוח הצדדים והנוגעת לשאלה מהו דינה של הוצאה אשר ניתן היה לנכות לצרכי מס הכנסה אך לא נוכתה בפועל. מעבר לנדרש, אוסיף ואומר רק כי כפי שכבר נקבע בעבר על ידי בית משפט זה, תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף 39 בפרט, היא מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 959 (2003)... לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספציפית, נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל. [שם, פס' 7 לפסק הדין; ההדגשות הוספו.]

45 עניין אלפסי, לעיל ה"ש 12; עניין דמארי, לעיל ה"ש 13; עניין הירשזון, לעיל ה"ש 14. לעומת זאת, כפי שנראה בהמשך, התוצאה אליה הגיע בית המשפט העליון בעניין נגיד אינה עומדת בניגוד לעקרונות הללו.

46 ראו לעיל תת-פרק 1 לפרק המבוא.

(ב) המחלוקת המשפטית

פקיד השומה קבע כי רווחי המערער הם בבחינת הכנסה ממשלח יד, וזייב אותו במס על פי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה). לחלופין סווגה ההכנסה כהכנסת עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודה,⁴⁷ ולחלופי חלופין – כהשתכרות או כרווח מכל מקור אחר בהתאם לסעיף 2(10) לפקודה. פקיד השומה הסכים להכיר בהוצאות בסך 120,000 ש"ח שהוציא המערער בגין קנייה ומכירה של ניירות ערך. כמו כן, "על אף שלא מדובר בהוצאה בייצור הכנסה",⁴⁸ המשיב ניאות להכיר בניכוי הסכום ששילם המערער בעבור הדירה שהועברה לבסוף למעבידה, שעמד על 482,154 ש"ח. טענת המערער כי יש לנכות את הסכום המשקף את שווי השוק של הדירה ביום העברתה למעבידה – כ־1,000,000 ש"ח – נדחתה.

(ג) החלטת בית המשפט

בית המשפט המחוזי אישר את עמדתו של פקיד השומה, ובית המשפט העליון דחה את ערעורו של המערער. סיווג ההכנסה כהכנסה שוטפת לא עורר קשיים מיוחדים. אין מי שיחלוק ברצינות על ההלכה שהתפתחה שעל פיה אין נפקא מינה לכך שהכנסה הושגה עקב פעילות לא חוקית או עבריינית.⁴⁹ בית המשפט התרכז לפיכך בשאלה מהו הסכום שיש להפחית מהכנסת המערער בגין העברת הדירה למעבידה. כך סיכם בית המשפט העליון את עמדתו:

ברור כי המטרה של גביית מס אמת תוגשם בצורה טובה יותר אם ינוכו ההוצאות האמיתיות ששולמו בגין רכישת הדירה ולא סכומים הגבוהים פי שניים ויותר מהסכום שהוצא בפועל, כפי שדורש המערער בחוסר תום לב. מאחר שההסכמה לנכות את הוצאות רכישת הדירה היא כשלעצמה לפנים משורת הדין, שכן אין מדובר בהוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה...⁵⁰

(ד) הקשיים

עם כל הכבוד, אף שהתוצאה שאליה הגיע בית המשפט נראית לי נכונה, ניתוח הסוגיה וההנמקות שהעלו רשויות המס מצביעים על שלושה קשיים לא מבוטלים:

- 47 אף שהכנסתו הנידונה לא הגיעה לו ממעבידתו. בדנג"ץ כהן, לעיל ה"ש 18, קיבל בית המשפט העליון בדעת רוב את ההשקפה כי הכנסת עבודה היא אכן הכנסה תמורת ביצוע שירותי עבודה, ואין נפקא מינה אם היא משולמת על ידי המעביד או על ידי צד שלישי.
- 48 עניין מגיד, לעיל ה"ש 11, פס' 5 לפסק הדין. במאמר מוסגר נעיר כי לדעתי גם נישום העוסק בפעילות בלתי חוקית זכאי לנכות הוצאות חוקיות, שאינן בבחינת "תשלומים", בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתנתם מהווה עבירה לפי כל דין" כאמור בסעיף 32(16) לפקודה. זאת, כמפורט ברשימה זו, מהטעם שפקודת מס הכנסה לא נועדה לענישה אלא לגבות מס הכנסה מנישום בהתאם למידת התעשרותו. ראו בין היתר הערתו של השופט ד"ר דנציגר עניין מגיד, לעיל ה"ש 11, פס' 35: "ברור כי המטרה של גביית מס אמת תוגשם בצורה טובה יותר אם ינוכו ההוצאות האמיתיות ששולמו בגין רכישת הדירה".
- 49 ראו בהמשך תת-פרק 1ד, ליד ה"ש 109.
- 50 עניין מגיד, לעיל ה"ש 11, פס' 35 לפסק הדין (ההדגשות הוספו).

קושי אחד הוא הסכמתו של פקיד השומה לנכות את עלות הדירה כנגד ההכנסה "לפנים משורת הדין". נטילת סמכות להעניק הקלות "לפנים משורת הדין" מהווה סכנה לעקרון שלטון החוק, עלולה חו"ח להגביר את השרירות השלטונית ואף את שחיתות המינהל, והיא גם מחזקת ומגבירה את תהיותיו של פרופ' אגסי האם מדינת ישראל היא מדינת חוק או מדינת הסדר.⁵¹ גישתו של פקיד השומה אכן עומדת בניגוד גמור לכללי מנהל תקינים ולהוראתו המפורשת של המחוקק בסעיף 245(א) לפקודה: "לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק." על כן לא ברור מניין נטל פקיד השומה את הסמכות לאפשר למערער לנכות את עלות הדירה כנגד ההכנסה האמורה "לפנים משורת הדין". בית המשפט העליון אינו מתייחס לאיסור זה, ומאשר את עמדתו של פקיד השומה.

קושי שני נעוץ בכך שפקיד השומה, ובעקבותיו בית המשפט העליון, לא יישמו את הכללים בדבר ניתוחה הכלכלי ומיסויה של עסקת חליפין שנקבעו ואומצו על ידי בית המשפט העליון מימים ימימה כשדנו במשמעות העברת הדירה למעבידה.⁵² קושי שלישי מצוי בכך שפקיד השומה ובית המשפט לא הבחינו בין הסוגיה של אי-הכללת סכום מסוים בהכנסה הגולמית של הנישום לבין ניכוי הוצאות לצורך חישוב ההכנסה החייבת. קושי זה הוא שיעסיקנו ברשימה זו.

2. עניין אלפסי

(א) העובדות

מר רון אלפסי (המערער), תושב ישראל, עבד בחברה תושבת ישראל שהיא חברה-בת של חברה-אם תושבת ארצות הברית. המערער, שעבד כרגיל בישראל, נשלח בשנות המס 2000 ו-2001 לעבוד בחברה-האם האמריקאית במפעלה שבמדינת אורגון שבארצות הברית. לא הייתה מחלוקת כי שכרו, אשר שולם על ידי החברה-האם, חייב במס הכנסה ישראלי,⁵³ אשר נוכח משכרו על ידי מעבידתו הישראלית והועבר לפקיד שומה בישראל (המשיב).⁵⁴ מכיוון שביצע את העבודה בארצות הברית, מקום מקור הכנסתו, גם על פי הדין בארצות הברית,⁵⁵ היה בארצות הברית, הוא חויב במס הכנסה גם שם.⁵⁶ הוא שילם בארצות הברית מס הכנסה פדרלי ומס הכנסה של מדינת אורגון ("מס מדינתי").

- 51 יוסף אגסי "חברה ופוליטיקה בישראל: ישראל – מדינת חוק או מדינת הסדר" מדינת ישראל: בין יהדות לדמוקרטיה – קובץ ראיונות ומאמרים, 211 (יוסי דוד עורך, 2000).
- 52 עניין אלישע בע"מ, לעיל ה"ש 29; ע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד נו(5) 608 (2002); ע"א 247/63 פקיד השומה פתח-תקוה נ' שפר, פ"ד יז 2713 (1963). יש לציין כי לכל אורך השנים התקשו בתי המשפט להציג ניתוח נכון ומדויק לסוגיה. ראו, בין היתר, עניין רמון ביטוח ופיננסים בע"מ, לעיל ה"ש 29; ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341 (2004).
- 53 ראו: ס' 15(1) לפקודה בנוסחה בשנות המס הנידונות, וכן עניין בז'ה, לעיל ה"ש 33.
- 54 בהתאם לכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982, ק"ת 4381.
- 55 ראו: ס' 861 לקוד המיסים האמריקאי.
- 56 כך הדין גם בישראל – ראו: ס' 4א(4) לפקודה.

בהתאם להוראותיה של אמנת המס בין ארצות הברית לישראל, המערער היה זכאי לזיכוי בגין המס האמריקאי כנגד המס הישראלי. לדעת המשיב, הזכאות לזיכוי האמור בשנות המס הנידונות חלה רק בגין תשלומי המס הפדרלי, ולא בגין תשלומי המס המדינתי.

(ב) המחלוקת המשפטית

הדיון נסב בעיקרו על טענתו של המערער כי הוא זכאי לזיכוי האמור גם בגין תשלומי המס המדינתי, ⁵⁷ וזאת מכוח האמנה, או לחלופין מכוח כלל 10 לכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב–1982, או שהוא זכאי בגין אותו מס מדינתי, לכל הפחות, להקלת המס המנויה בצו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד–1963. טענתו החלופית האחרונה של המערער הוצגה בלשון זו:

6. לחילופי חילופין, האם המס המדינתי מהווה הוצאה בייצור הכנסה כמשמעותה בסעיף 17 לפקודה ⁵⁸?

(ג) החלטת בית המשפט

בית המשפט דחה את הערעור, על כל טענותיו של המערער: הן את הטענה בדבר זכאותו לזיכוי המס המדינתי, הן את הטענה בדבר זכאותו להקלה על פי הצו האמור (ובשני אלה לא נעסוק כאן בהרחבה) ⁵⁹ והן את הטענה בדבר זכאותו לניכוי המס המדינתי כנגד הכנסתו החייבת במס הכנסה ישראלי.

57 בית המשפט מפרט את הפלוגתות: "1. האם האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה (להלן: 'האמנה') חלה על המס המדינתי? אציין כבר עתה כי לאחר שנתברר כיצד מחושב המס הפדראלי בארצות הברית ביחס למס המדינתי, הצדדים הגיעו ביניהם להסכמה בנוגע לפלוגתא זו, כי האמנה אינה חלה על המס המדינתי. 2. האם האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה מונעת מהמשיב להתיר זיכוי על המס המדינתי? 3. האם סעיף 199 לפקודה, בנוסחו לפני תיקון 132, חל גם על מיסים מדינתיים? 4. האם חל על המערער כלל 10 לכללים? 5. לחילופין, האם חל על המערער צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד–1963 (להלן: 'צו ההקלה')? עניין אלפסי, לעיל ה"ש 12, בחלק "רקע כללי".

58 שם (ההדגשה הוספה).

59 להערכתו, גם בנושא הזיכוי היה אפשר להגיע לתוצאה אחרת, בעיקר לנוכח העובדה שבית המשפט מכיר בכך כי "תכלית פקודת המס היא קביעת שומת אמת, וככזו היא דוחה את רעיון כפל המס" – שם, פס' 24 לפסק הדין. בית המשפט מייחס חשיבות רבה לעובדה שתיקון ההגדרה של המונח "מסי חוץ" בפקודה נעשה לאחר שנות המס הנידונות. התיקון הוסיף במפורש להגדרת המונח "מסי חוץ" "...לרבות מיסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה". בית המשפט מסיק כי מדובר ב"תיקון מחדש" ולא ב"תיקון מבהיר", ועל כן מוצא כי לפני התיקון לא היה אפשר ליהנות מזיכוי המס המדינתי. דיון בגישה זו יסיט אותנו מנושא הרשימה, ולכן לא נעסוק בו. עם זאת, נזכיר כאן את דבריה של השופטת פרוקצ'יה בע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' מנו, פס' 50 לפסק דינה (פורסם בנבו, 9.5.2010) (אשר צוטטו בהסכמה בע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה, פס' 11 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (פורסם בנבו, 21.6.2011)): "עצם תיקונו של החוק אינו מעיד בהכרח על כי מטרת התיקון נועדה לשנות פני מצב קיים. לעיתים, בא תיקון חוק כדי להבהיר מצב משפטי קיים...". את ההגדרה הקודמת היה אפשר לפרש גם בדרך אחרת, וכן היה אפשר להגיע לתכלית החקיקה – שומת אמת ומניעת מיסי כפל – גם בדרך של היקש. עוד על משמעותה של ההגדרה בנוסחה הקודם ראו בהמשך חלק 21(ב) למאמר.

בית המשפט נטה להסכים עם טענתו העקרונית של המערער שלפיה אי-מתן זיכוי בגין המס המדינתי מהווה עודף נטל מס כבד, והוא מבהיר:

ודוק, אמנם במישור הפדראלי ישנה התחשבות במס ששולם במישור המדינתי, באמצעות מנגנון של ניכוי המס כהוצאה,⁶⁰ אך בבחינת החבות הכללית של הנישום בארה"ב (כלומר, ברמה הפדראלית וברמה המדינתית יחדיו) – הרי שסך המס ששולם הוא בהכרח גבוה משיעור המס הפדראלי הנקוב.⁶¹

לשון אחר, הכנסתו של המערער חויבה בכפל מס: מס הכנסה ישראלי ומס הכנסה של מדינת אורגון. אולם לדעת בית המשפט, אי-אפשר למנוע את כפל המס הזה באמצעות פרשנות.⁶²

(ד) הקשיים

גם בעניין אלפסי, התרכזותו של המערער – ובעקבות זאת גם של בית המשפט – בשאלה אם המס ששולם למדינת אורגון עומד בתנאים לניכוי הוצאות הנקובים בסעיף 17 לפקודה הייתה מוטעית, לדעתי, והיא אשר הובילה כנראה את בית המשפט לאותה תוצאה קשה, העומדת בניגוד לעקרונות הבסיסיים של תורת המיסים ולכללי הפרשנות התכליתית, המקובלת בדיני מס הכנסה. תחת זאת היה נכון יותר לבחון את השאלה אם היה ראוי לכלול בהכנסתו הגולמית של המערער את סכומי המס ששולמו למדינת אורגון.

3. עניין דמארי

(א) העובדות

המערער עבדה כשכירה במחלקת הנהלת חשבונות. בסוף שנת המס 2008 הוגש נגדה אישום פלילי בגין גנבת כספים ממעבידתה. בסוף שנת 2009 היא הורשעה, על פי הודאתה, בכך

60 ראוי להדגיש: בית המשפט לא דייק כאשר ציין לגבי הדין האמריקאי כי ההתחשבות במישור הפדרלי במס ששולם במישור המדינתי היא באמצעות מנגנון של ניכוי המס כהוצאה. ס' 164 לקוד המיסים האמריקאי מאפשר לנכות את המס המדינתי, אך לא כהוצאה:

164 (a) General rule

Except as otherwise provided in this section, the following taxes shall be allowed as a deduction for the taxable year within which paid or accrued:

(1) State and local, and foreign, real property taxes.

אכן, הסעיף בקוד המיסים האמריקאי המתיר ניכוי הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה הוא ס' 162, שכותרתו היא "Trade or business expenses". מאוחר יותר נחזור למשמעותו של אי-דיוק זה.

61 עניין אלפסי, לעיל ה"ש 12, בחלק "רקע כללי" (ההדגשה הוספה).

62 מסקנה זו אינה נקיייה מספקות. בית המשפט המחוזי מסתמך במסקנתו זו על פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין רמון ביטוח ופיננסים בע"מ, לעיל ה"ש 29, אף שהדעה המקובלת כיום היא שההחלטה בעניין זה הייתה שגויה ואין הולכים עוד אחריה. ראו, בין היתר, עניין אלישע בע"מ, לעיל ה"ש 29. עוד נזכיר כי מאז התקבלו ההלכות בעניין קיבוץ חצור, לעיל ה"ש 27, בעניין אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 28 ובעניין קלס, לעיל ה"ש 41, עשו בתי המשפט כל מאמץ פרשני כדי למנוע כפל מס או מס לא צודק. ראו לעיל: ה"ש 39–44 והטקסט שליידן.

שבמהלך התקופה שבין חודש יוני 2007 לחודש יוני 2008 היא גנבה סכום כולל של כ-1.2 מיליון ש"ח.

המעבידה תבעה מן המערערת להשיב לה את כל הכספים. בחודש מרס 2010 נחתם הסכם פשרה בין המערערת לבין המעבידה. המערערת עמדה בהסכם, והחזירה למעבידה את כל כספי הגנבות בתוספת ריבית והפרשי הצמדה, בסך כולל של 1,450,000 ש"ח. המערערת נמנעה מלכלול בדוח האישי שהגישה למשיב את סכומי הגנבות. בסוף שנת 2012 הוציא המשיב שומה בצו לשנים 2007 ו-2008, והוסיף להכנסתה החייבת של המערערת את כספי הגנבות (קרן, ריבית והפרשי הצמדה) בסך 787,967 ש"ח בשנת 2007 ובסך 485,750 ש"ח בשנת 2008 – הכל בהתאם לגובה הסכומים ששילמה המערערת למעבידה במסגרת הסכם הפשרה.

(ב) המחלוקת המשפטית

המערערת טענה כי "התעקשותו" של המשיב להטיל עליה מס בגין ההכנסות שהפיקה מכספי הגנבה, אף שמלוא הכספים, בתוספת ריבית והצמדה, הושבו לבעליהם המקוריים, הינה התנהלות חסרת תום לב, ואינה עומדת בעיקרון הבסיסי של דיני המס ובתכלית חקיקתם: גביית מס אמת. במצב דברים זה, לטענת המערערת, עמדתו של המשיב – שעל פיה יש למסות את המערערת במאות אלפי שקלים על הכנסה אשר בסופו של דבר לא הגיעה לידיה – נטולת כל היגיון, נוגדת את הרציונל של דיני המס לחיוב במס אמת, ומהווה התעמרות לא לצורך באזרח הקטן. יתרה מזו, המערערת טענה גם להפליה אסורה, בהפנותה לפרשת מגיד תוך ציון העובדה שבאותו מקרה הסכים בסופו של דבר פקיד השומה להכיר בסכומים שהוציא מגיד לצורך רכישת דירה אשר הועברה לידי מעבידתו כהוצאה המותרת בניכוי, אף שהדירה הועברה למעבידה שנים מספר לאחר הגנבה.

המשיב ביסס את החלטתו על כמה רגליים. ראשית, הלכה פסוקה היא שהכנסה הנובעת מפעילות לא חוקית חייבת במס. שנית, המערערת החזיקה בכספי הגנבה תקופת זמן לא קצרה, והשתמשה בהם כראות עיניה. מנהג בעלים זה מעיד כי אכן היו אלה כספים שלה. שלישית, חישוב ההכנסה הגולמית, חישוב ההכנסה החייבת וחיוב הנישומים במס נערכים על בסיס שנת מס. מכיוון שההכנסות הופקו בשנים 2007 ו-2008, בעוד שהשבת הכספים למעבידה נעשתה רק בשנת 2010, אי-אפשר לנכות הוצאות שהוצאו בשנים מאוחרות כנגד הכנסות שנוצרו בשנים קודמות.

(ג) החלטת בית המשפט

בית המשפט המחוזי-מרכז הגיע למסקנה כי אין ממש בטענת המערערת שלפיה התנהלותו של המשיב משוללת תום לב ואינה עומדת בעיקרון הבסיסי של דיני המס, קרי, גביית מס אמת. הפקודה אינה מתנה את המס בחוקיותו של מקור ההכנסה או בחוקיות הפקתה; גם פעילות פלילית עשויה להיות עסק או משלח יד כמשמעותם בפקודה. בית המשפט דחה גם את עמדת המערערת שלפיה מכיוון שהחזירה את הכספים לא הייתה לה הכנסה חבת מס, מן הטעם שהמערערת עשתה שימוש בכספים אלה לצרכיה, נהגה בכספים הגנובים מנהג בעלים, וראתה

אותם כקניינה לכל דבר ועניין, מה גם שהיא החזירה את הכספים רק לאחר שהורשעה ונתבעה להחזירם.

לבסוף, בית המשפט מסתמך על סעיפים מפורשים בפקודה ועל פסיקה שקבעה כי כל שנת מס היא יחידה נפרדת לצורכי שומה. לפיכך על שלטונות המס לשום את הכנסתו של אדם בשנה מסוימת מבלי להביא בחשבון שיבושים או טעויות שחלו בשנים מאוחרות, והדרך הנכונה לתיקון שיבושים וטעויות בשנים קודמות היא פתיחת השומות מחדש, אם שלטונות המס מוסמכים לכך. מכיוון שכספי הגנבה הגיעו לידי המערערת בשנים 2007 ו-2008, והיא השיבה את הכספים רק בשנת 2010, השומות לשתי השנים האמורות הן נכונות, מכיוון שסעיף 17 לפקודה מכיר בהוצאות של נישום רק באותה שנה שבה הן הוצאו.

(ד) הקשיים

גם בעניין דמארי נראה כי התמקדותו של בית המשפט בסוגיית ניכוי הסכומים שהמערערת השיבה למעבידה הייתה שגויה. תחת זאת היה על בית המשפט, לדעתי, לבחון את טענת המערערת כי לא נוצרה לה הכנסה כלל. כמו כן נראה בהמשך כי בית המשפט לא דייק בנתחו את סוגיית מיסוי ההכנסה הלא חוקית, וכן שהוא התעלם מפסיקתו של בית המשפט העליון שעל פיה ניתן לתקן את שומתו של אדם גם אם במהלך הדיון המשפטי – ואפילו בשלב הערעור בבית המשפט העליון – התגלו עובדות המשליכות על נכונותה של השומה.

4. עניין הירשזון⁶³

בעניין הירשזון נקט פקיד השומה גישה דומה לזו שנקטה בעניין דמארי, ובית המשפט המחוזי בתל אביב אישר אותה. בעת שהנישום שימש יושב ראש הסתדרות העובדים הלאומית הוא מעל בכספיו של ארגון זה בסכומים ניכרים בשנים 2000–2005. רק לאחר שנתפס והורשע הוא ניא את להחזיר לארגון בשנת 2009 סכומים גבוהים. פקיד השומה כלל את סכומי המעילה בהכנסותיו החייבות של הנישום בשנים 2000–2005, ולא אפשר להקטינן בסכומים שהנישום החזיר, אלא רק כנגד ההכנסות שיתקבלו בשנים 2009 ואילך.

בית המשפט המחוזי בתל אביב חזר ואישר את עמדתו של פקיד השומה. גם במקרה זה קבע בית המשפט כי אם ההכנסה הלא חוקית הגיעה לנישום בשנים 2000–2005 והשבת הכספים נעשתה רק בשנת 2009, אזי לנוכח הוראת סעיף 6 לפקודה אין לאפשר את ניכוי ה"הוצאות" שהוציא הנישום בשנת 2009 כנגד ההכנסות שהתקבלו בשנים הקודמות. במקרה זה נדרש בית המשפט לפסק הדין תל רונן,⁶⁴ אך עם כל הכבוד קשה להבין מדוע הוא הגיע למסקנה כי "אין הנדון דומה לראיה".⁶⁵ כך מפרט בית המשפט את נימוקיו:

בעניין תל רונן נדון מקרה בו בשנת המס 1971, נשוא הערעור שם, הופרש סך

63 עניין הירשזון, לעיל ה"ש 14.

64 ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד לא(2) 763 (1977). דיון בפסק דין זה ובמשמעויותיו הרחבות יותר ראו בהמשך ליד ה"ש 131 ואילך.

65 עניין הירשזון, לעיל ה"ש 14, פס' 5 לפסק הדין.

של 360,000 ל"י בגין תביעה שהוגשה נגד חברה קבלנית והתעוררה השאלה האם על פקיד השומה להתיר בניכוי את סכום ההפרשה. אגב הדיון בעניין זה התברר שסכום התביעה קטן לסך של 200,000 ₪ [צ"ל ל"י] והחברה הקבלנית הגישה הודעה לצד ג' בסך 100,000 ₪ [ל"י]. בנסיבות אלה קבע כבוד השופט ויתקון כי יש לצמצם את "תחום המריבה" לסך של 100,000 ₪ [ל"י]. בענייננו בשנות המס נשוא הערעור כאן טרם השיב המערער את כספי הגניבה, וממילא נוכח האמור לעיל אין מקום להתחשב בסכום ההשבה בשנות מס אלה. הוא הדין ביחס לפסק הדין בע"א 860/75 ישראניל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים... בו נקבע כי ניתן לייחס הוצאה מאוחרת לשנת מס מוקדמת מקום שהחבות נולדה בתקופת שנת המס המוקדמת אם כי טרם נודע גודלה. בענייננו, השבת סכום הגניבות על ידי המערער נעשתה לכל המוקדם בשנת 2009 ואין לומר שההשבה נולדה בשנים 2000–2005.

זאת ועוד. ככלל לא ניתן לייחס הוצאה עתידית להכנסה בשנת מס מסוימת באופן רטרואקטיבי ואיני רואה סיבה להעדיף את המערער על פני נישומים אחרים. טענת המערער לפיה אין לו או לא תהיה לו פעילות עסקית או כל מקורות הכנסה אחרים מהם יוכל לנכות את סכומי ההשבה אינה מצדיקה חריגה מעקרון ההקבלה (מונח כי המשיב נכון להכיר כאמור בהשבה כהוצאה, שאחרת ספק אם [מדובר] בהוצאה שהיא בייצור הכנסה כדרישת סעיף 17).⁶⁶

במילים אחרות, נקודת המוצא בעניין הירשזון זהה לנקודת המוצא בעניין אלפסי ובעניין דמארי, והדברים שנומרו להלן לגבי אלה חלים גם עליו.⁶⁷

שם. 66

67 נקודת מוצא זהה נמצא גם בעמ"ה (מחוזי ת"א) 1323/08 כהן נ' פקיד שומה כפר-סבא (פורסם בנבו, 20.12.2012). אלא שגם שם נטל לעצמו פקיד השומה חירות לא מובנת, והתנהגותו נראית בעיניי חמורה במיוחד. אם הוא סבור שעמדת המערער הנישום אינה נכונה, מניין נטל המשיב את הסמכות לפעול בהתאם לעמדה זו? כך אנו קוראים בפסק הדין (ההדגשה הוספה):
בהודעה המפרשת את נימוקי השומה כותב המשיב כי הוא מסכים לראות בסכום שהוחזר כאילו הוחזר בשנות המס שבערעור ועל כן להקטין את ההכנסה שלא דווחה בצו בסכום האמור. זאת על אף שעמדתו של המשיב הינה "כי הכספים הנ"ל חולטו וחולקו לאחר שנות הערעור, לפיכך לא הוכרו ע"י המשיב כהוצאה בשנות המס שבערעור" (סעיף 6 בהודעה המפרשת את נימוקי השומה).

כפי שנראה בהמשך, דווקא עמדתו המקורית של פקיד השומה כפי שבאה לידי ביטוי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה היא הנכונה מבחינת תכליתם של דיני מסים. על כן תגובתו בע"מ כהן לא הייתה בטעות ולא לפנים משורת הדין, אלא על פי דין! אולם בעניין הירשזון, לעיל ה"ש 14, פס' 8 לפסק הדין, מצאנו הערה מפתיעה של בית המשפט המחוזי בתל אביב שעל פיה אותו פקיד שומה כפר סבא חוזר בו ומשנה את דעתו: "לאחר ששמעתי וקראתי את טענותיהם [של הצדדים] בעניין זה נחה דעתי בדבר הסברו של המשיב כי בעניין עמי כהן ארעה טעות וכי אין המדובר במדיניות נהגת. כך מקובלת עלי עמדת המשיב כי בידי הרשות הסמכות והחובה לפעול לתקון מדיניות שגויה על פי כללי המשפט המנהלי."

לדעתי, עולה כאן קושי מנהלי גדול מאוד: פקיד השומה נוהג איפה ואיפה בנישומים שונים. בעניין דמארי, לעיל ה"ש 13 ובעניין הירשזון, לעיל ה"ש 14 הוא בחר לא לוותר על עמדתו (השגויה), ואילו בעמ"ה כהן לעיל ה"ש 67 (כמו גם בעניין מגיד, לעיל ה"ש 11) הוא מוותר עליה. גם פקיד השומה וגם

ב. הביקורת

1. התוצאה

ראוי להבחין בין התוצאות שאליהן הגיעו ארבעת בתי המשפט. בעוד התוצאה שאליה הגיע בית המשפט העליון בעניין מגיד נראית ראויה, מכיוון שהיא הביאה בסופו של דבר לידי מיסוי נכון של הנישום בהתאם לרווח או להשתכרות שנוצרו לו, פסקי הדין המחוזיים – בפרשות אלפסי, דמארי והירשזון – הגיעו למעשה לתוצאות קשות. בשלושתם נדרשו הנישומים לשלם מס לא בהתאם להכנסתם הכלכלית, לא כמידת התעשרותם ולא בהתאם ליכולתם הכלכלית.

2. השאלה הראויה

ניתן לאתר מכנה משותף לפסקי הדין שנסקרו כאן. בארבעתם בתי המשפט בוחנים שאלה אשר להערכתם לא היא שהייתה צריכה לעמוד לדיון ולהכרעה, והיא: אם הסכומים שהנישומים ביקשו לנכות עומדים בתנאים לניכוי הוצאות שיצאו בייצור ההכנסה. תחת שאלה זו היה על בתי המשפט לבחון שאלה אחרת, והיא: אם הסכומים שנידונו נכללים בבסיס המס של הנישומים. לצורך זה היה נכון להתחיל בשאלה הראשונה: מהו בסיס המס; מהי הכנסה לצורכי מס.

ג. מאפייני ההכנסה כבסיס מס

הדעה המקובלת גם כיום היא שבישראל נוהגת תורת המקור, לאמור, בהעדר מקור להכנסה אין מדובר בהכנסה גולמית.⁶⁸ עיבוד והצגה מודרנית של גישה זו מספקת ההגדרה הבאה: הכנסה היא תמורה לגורמי ייצור.⁶⁹ הכנסה שוטפת היא תמורה בעבור שימוש בגורמי ייצור: תמורה בעבור שימוש בהון אנושי מהווה הכנסה פעילה, מיגיעה אישית, בעוד תמורה בעבור שימוש בהון פיננסי מהווה הכנסה סבילה. תמורה בעבור מכירה של גורם ייצור כפופה למס רווח הון.⁷⁰ נזכיר כי הגדרת הכנסה בהתאם לגישת בסיס המס הכולל (להלן: במ"כ) אינה מעניקה

בית המשפט אינם מהרהרים בשאלה אם הדבר בסמכותו מכוח הוראה מפורשת בחוק (ראו: ס' 245(א) לפקודה). האם שינוי עמדות כזה עומד באמות המידה של מבקר המדינה? מכל מקום, לנוכח עמדתו הלא עקבית של פקיד השומה, לא יעסוק חיבור זה במישרין בעמ"ה כהן לעיל.

68

ראו: לעיל ה"ש 18.

עם זאת, שתי הוראות סטטוטוריות אינן עולות לכאורה בקנה אחד עם גישה זו. כך, ס' 2א לפקודה קובע כי יש לראות כהכנסה גם "השתכרות או רווח... שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים", ובלבד שהם אינם חייבים במס על פי סעיפים אחרים לפקודה ואינם מפרסים שניתנו במסגרת אישית; וס' 3(ב)(3) לפקודה מטיל מס על קבלת מענקים, אך רק אם התקבלו לצורך ייצור הכנסה מעסק או ממשלח יד. וראו גם את הערתו של בית המשפט העליון בעניין ניסים, לעיל ה"ש 19.

69

70 ראו, בין היתר, אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 4, בעמ' 109, וכן עניין מגיד, לעיל ה"ש 11, פס' 19 לפסק הדין; ע"מ 24270-01-11 (מנהליים חי') אבידן נ' פקיד השומה חיפה (פורסם בנבו, 7.8.2013).

משקל למקור ההכנסה. כל גידול בעושר, גם אם הוא מקרי וחסר מקור קבוע, נכלל בבסיס המס.⁷¹

מאפייניה של ההכנסה לצורכי מס הכנסה נגזרים הן מלשונו המפורשת של החוק, הן מעקרונות יסוד של שיטת מס ההכנסה והן מתכלית החקיקה. ניתן לאתר מספר לא קטן של מאפיינים כאלה. נסתפק כאן בפירוט אלה הנוגעים ברשימה זו.⁷² המכנה המשותף העיקרי לשתי הגישות – במ"כ ותורת המקור – הוא המאפיין (או התנאי) העיקרי והבולט ביותר: הכנסה פירושה התעשרות, ריווח, גידול ביכולת הכלכלית. במילים אחרות, בהעדר התעשרות, רווח או השתכרות אין הכנסה לצורכי מס.⁷³

1. הכנסה כמבטאת התעשרות או תוספת לעושר

כאמור, בין שמדובר בשיטת בסיס המס הכולל ובין שמדובר בתורת המקור במתכונתה השמרנית או בלבושה המודרני ("תמורה לגורמי ייצור"), כלל אחד ברור: אין הכנסה לצורכי מס אלא אם כן יש תוספת, התעשרות, רווח או השתכרות. כך מלשונו הברורה של המחוקק הישראלי,⁷⁴ כך מעצם העובדה שהמחוקק בחר את ההכנסה כבסיס המס בהעדיפו בסיס זה על בסיסי מס אפשריים אחרים,⁷⁵ וכך על פי קביעותיו המפורשות של בית המשפט העליון.⁷⁶ כך

71 בעניין C.I.R. v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426, 75 S.Ct. 473, 99 L.Ed. 483 (1955), אשר נחשב פסק הדין מכונן שיישם את תפיסת הבמ"כ, אומר בית המשפט העליון האמריקאי:

Here we have instances of undeniable accessions to wealth, clearly realized, and over which the taxpayers have complete dominion. The mere fact that the payments were extracted from the wrongdoers as punishment for unlawful conduct cannot detract from their character as taxable income to the recipients. Respondents concede, as they must, that the recoveries are taxable to the extent that they compensate for damages actually incurred.

72 ראו: לעיל ה"ש 17.

73 אם כי ברור שעל פי תורת המקור אין זה מספיק שלנישום נוצרה התעשרות, אלא יש צורך בתנאי נוסף – שיש להתעשרות מקור כמשמעותו בדוקטרינת המקור.

74 ראו, בין היתר, ס' (1)2, (2)2, (7)2, (8)2, (10)2 ו-2א לפקודה, וכן את הגדרת המונח "ריווח הון" בס' 88 לפקודה. שאלה מעניינת היא מה דינו של סכום שקיבל אדם כדיווידנד על מניות שבבעלותו. לאחרונה הועלתה סברה כי במקרה כזה הדיווידנד חייב במס, גם אם לבעל המניות לא נוצר רווח כלכלי (למשל, אם שווי מניותיו ירד ויצר לו הפסד הגבוה מסכום הדיווידנד שקיבל). ראו: אסף חמדני וצילי דגן "מיסוי דיבידנדים והפחתת הון" משפט ועסקים ח 215 (2008). בית המשפט העליון מזכיר גישה זו, דוחה אותה, אך מגיע לתוצאה דומה לזו העולה מן ההצעה. ראו: ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים (פורסם בנבו, 10.9.2012). מפאת קוצר היריעה לא נרחיב בנושא זה. עם זאת, נדגיש כי מדובר בנושא של עיתוי: בסופו של דבר תיקבע חבות המס הסופית של בעל המניות בהתאם להתעשרותו על פני כל תקופת החזקות במניות. יתרה מזו, הדין הישראלי מאפשר לבעל המניות שקיבל את הדיווידנד לקזז את ההפסד שנוצר לו ממכירת המניות כנגד הכנסה סבילה שמקורה בניירות ערך – ראו: ס' 92(א)4 לפקודה.

75 תהליך בחירתו של בסיס המס האישי מתחיל בעקרונות המקובלים למס טוב – עקרונות שטבע אדם סמית ואשר מקובלים עד היום בספרות המקצועית. המשך התהליך במסקנה כי המס האישי מוטל על היכולת הכלכלית, בין מכיוון שהיא אכן מטרת המס ובין מפני שהיא המדד הנוח ביותר למידת ההנאה שאדם מפיך מהשירותים הציבוריים שהממשל מספק. מבין שלושת המדדים האפשריים למדידת היכולת – הון נטו, צריכה או הכנסה – רוב המחוקקים בעולם המערבי מעדיפים את ההכנסה. לאמור, ההכנסה מבטאת את יכולתו של הנישום. ההבדל הבולט בין מס הכנסה לבין מס הון נטו הוא העיתוי.

מציג נשיא בית המשפט העליון – בלשון מדויקת, בהירה ותמציתית (בשלוש מילים!) – את עיקרי השיטה הנוהגת בישראל:

על-פי התפיסה הבסיסית של הפקודה, "הכנסה" משמעותה התעשרות ממומשת ממקור.⁷⁷

על כן קבלת כספים שאין בה התעשרות אינה הכנסה. ממאפיין עיקרי זה נגזרים מאפייני המשנה הבאים: קבלת הלוואה אינה הכנסה; הכנסה שנועדה להחזר הון אינה נכללת בבסיס המס; באין צריכה או חיסכון אין הכנסה; ביטול התחייבויות מהווה הכנסה.⁷⁸

(א) קבלת הלוואה אינה הכנסה

קבלת הלוואה אינה הכנסה כל עוד אין בה סממן של התעשרות,⁷⁹ שהרי מול המזומנים שנכנסו לקופתו של הנישום יש התחייבות להחזיר את הכספים. ניתן להמחיש זאת באמצעות דוגמה פשוטה: בתחילת שנה ראשונה אדם חסר כל רכוש מקבל הלוואה של 100 ש"ח לשנה אחת בריבית בשיעור המקובל בשוק (נניח לשם נוחות הדוגמה – 10%). בעת קבלת הלוואה ניתן להציג את מאזנו הכולל באופן הבא: מזומן – 100 ש"ח; התחייבות – 110 ש"ח; שווי ההתחייבות בערך נוכחי – $100 = (110/1.1)$. מכאן שמקבל הלוואה לא התעשר עקב קבלת המזומנים, מכיוון שכנגדם יש לו התחייבות שערכה הנוכחי שווה לסכום המזומנים. לעומת זאת, אם קיבל הלוואה מסובסדת – דוגמא, בשיעור ריבית של 5% בעוד הריבית בשוק היא 10% – ניתן לראות כיצד הלוואה זו העשירה אותו מייד עם קבלתה: מזומן – 100 ש"ח; התחייבות – 105 ש"ח; שווי ההתחייבות בערך נוכחי – $95.45 = (105/1.1)$. עניינו הרואות: שווי המזומנים עולה על שווי ההתחייבויות בסכום של 4.55 ש"ח. עודף זה מהווה התעשרות, וזו חייבת במס.⁸⁰ במילים אחרות, סכומים שהגיעו לאדם ואשר הוא חייב להחזירם במלוא ערכם אינם נכללים

שווי של נכס הוא הערך הנוכחי של זרם ההכנסות הצפויות שהנכס צפוי לייצר במהלך שנותיו. לשון אחר, הון נטו הוא שוויין המצרפי של ההכנסות העתידיות הפוטנציאליות, בעוד הכנסה היא הכנסה ממומשת בשנת המס, דהיינו, התוספת השנתית ליכולת הכלכלית. ההבדל העיקרי בין צריכה לבין הכנסה כבסיסי מס הוא שמש על צריכה נמנע ממסוי הכנסות סבילות בגובה הריבית המקובלת בשוק. ראו, בין היתר, Edward J. McCaffery, *A New Understanding of Tax*, 103 MICH. L. REV. 807 (2005).

76 ראו, בין היתר, עניין הורוביץ, לעיל ה"ש 21; עניין מרום, לעיל ה"ש 33 (ראו ציטוט לעיל ליד ה"ש 36); ועניין קניאל, לעיל ה"ש 20.

77 עניין הורוביץ, לעיל ה"ש 21, פס' 7 לפסק דינו של השופט ברק (הדגשה הוספה).

78 פירוט המאפיינים השונים ראו: ה"ש 17.

79 שאלה אחרת היא האם עליית ערך לא ממומשת של נכס שנרכש בכספי הלוואה באמצעות משכנתא מהווה הכנסה. התשובה המקובלת לכך היא שלילית. כך פסק בית המשפט העליון בארה"ב ובעקבותיו ציין פרופ' אנדריוס כי דרישת המימוש היא עקב אכילס של שיטת מס הכנסה, William D. Andrews, *The Achilles' Heel of the Comprehensive Income Tax*, in NEW DIRECTIONS ON FEDERAL TAX POLICY FOR THE 1980S, at 278, 280 (Charles E. Walker & Mark A. Bloomfield eds., 1983). לא נעסוק בעניין זה ברשימה זו.

80 ס' 3(ט) לפקודה. ראו גם את פסקי הדין המפורטים לעיל בה"ש 29, שם ניתח בית המשפט העליון את סוגיית ההכנסה בשווה כסף ומנע שם מיסוי כפול של הנישומים.

בבסיס המס שלו. לא למותר לומר כי אם נושה מחל לאדם על חוב, אזי אותו אדם התעשר בגובה מחילת החוב; במקרה הראשון לעיל – ב"ח 110 ש"ח בתום השנה הראשונה.⁸¹

(ב) החזר הון אינו הכנסה

נניח כי נישום משקיע סכום של 379 ש"ח ומממש את השקעתו תמורת 500 ש"ח. מתוך הסכום שקיבל (500 ש"ח), 379 ש"ח הם בבחינת החזר הון שאינו חייב במס, ורק היתרה – 121 ש"ח – מהווה רווח, התעשרות, הכנסה חייבת. אם ההשקעה ומימושה התרחשו באותה שנה, הדברים פשוטים: עלות ההשקעה מנוכה במלואה כנגד התמורה, ורק היתרה מהווה רווח. הקושי מתעורר במקרה של השקעה ארוכת טווח, נאמר לחמש שנים, כאשר התמורה שהנישום זוכה בה היא זרם תקבולים של 100 ש"ח בכל שנה. כאן מתעוררת בעיית העיתוי של ניכוי עלותה של ההשקעה והערכת גובהה בכל שנה. קיימות כמה גישות לחישוב ירידת הערך השנתית, ואין זה המקום לעמוד עליהן כאן.⁸² די אם נבהיר כי קשיי הערכה אלה הניעו את המחוקק הישראלי לקבוע הוראה מפורשת – בסעיף 21 לפקודה – שהסמיכה את שר האוצר להתקין תקנות בנוגע לעיתוי ולכימותו של החזר ההשקעה (ירידת הערך) מדי שנה. כידוע, מחוקק המשנה הישראלי העדיף לפתור את בעיית החישוב של ירידת הערך השנתית על ידי קביעת שיעור פחת שנתי קבוע ("בקו ישר").⁸³ לאמור, אם הערכתו של מתקין התקנות היא שמשך חייה של ההשקעה – כגון מכונה שנקנתה ב"ח 379 ש"ח – הוא חמש שנים, ייעשה החזר ההון באמצעות ניכוי פחת בסכום של 75.8 ש"ח כל שנה (= 379/5). במקרה כזה נאמר שהחזר ההון השנתי בגין רכישת ההשקעה (או ירידת הערך השנתית או החזר ההשקעה) הוא כאמור 75.8 ש"ח. התקבול השנתי הוא 100 ש"ח, ורק ההפרש (24.2 ש"ח) הוא הרווח (ההשתכרות) הנכלל בבסיס המס. כך, הרווח שנצבר במשך חמש השנים, בסכום של 121 ש"ח (= 24.2 × 5), ממוסה על פני כל חמש השנים בחלקים שנתיים שווים.

כידוע, סכומי הפחת השנתי מופחתים מהמחיר המקורי של ההשקעה, ויתרת המחיר המקורי נקבעת בהתאם כל שנה, עד לשנה שבה נוכו כל סכומי הפחת, כשיתרת המחיר המקורי עומדת על אפס. אם מתברר שסכומי הפחת היו נמוכים מדי, וההשקעה נמכרת בתמורה למחיר הנמוך מיתרת המחיר המקורי, נוצר לנישום הפסד בר קיוויו. אף שההפסד עלול להיחשב הפסד הון, סעיף 27 לפקודה קובע כי בהתקיים תנאים מסוימים ייחשב ההפסד הפסד עסקי ויותר בקיזוז

81 ראו סע' 3(ב)(3)(א) לפקודה וכן עניין הורוויץ, לעיל ה"ש 21.

82 ראו, בין היתר, דוד גליקסברג "יחסי גומלין בין מיסוי רווחי ההון לבין ניכוי הפחת במשטר מיסוי נומינלי – סוגיית 'הלכידה מחדש' ('recapture') " מחקרי משפט ט 61 (1991); דוד גליקסברג "יחסי-גומלין בין מיסוי רווחי ההון לבין ניכוי הפחת במשטר מיסוי נומינלי – חלק א: השפעת ניכוי הפחת על היקף רווח ההון" עיוני משפט טו 285, 291 (1990); יוסף מ' אדרעי "מיסוי רווחי הון: על הגדרת 'רווח הון', מאפייני ריווח (והפסד) הון, הבעיות ופתרונן" הפרקליט מב 295 (1995). ראו גם את הוויכוח שהתעורר בין וולטר בלום (Walter J. Blum, *Accelerated Depreciation: A Proper Allowance*) (1980) 78 MICH. L. REV. 1172 (1980) Douglas A. Kahn) לבין דוגלס קהן (Douglas A. Kahn *Accelerated Depreciation – Tax Expenditure or Proper Allowance for Measuring Net Income?*, 78 MICH. L. REV. 1 (1979) כן ראו את תשובתו של קהן – *Depreciation Revisited – A Reply to Professor Blum*, 78 MICH. L. REV. 1185 (1980).

83 ראו: תקנות מס הכנסה (פחת), 1941, ע"ר 1131, על עדכון המתמשך.

כנגד הכנסות שוטפות.⁸⁴ עינינו הרואות: בסופו של תהליך כל הסכומים המהווים החזר הון אינם חייבים במס הכנסה.

הדעה המקובלת היא שתקנות הפחת נועדו ליצור קירוב מרבי לירידת הערך השנתית שמחוקק המשנה פירט בהן, אך אין בכוחן לשנות את בסיס המס. על כן, אם מחוקק המשנה נמנע מלקבוע שיעורי פחת לנכס שערכו יורד כתוצאה מהשימוש העסקי בו, אין בכך כדי למנוע את הפחתת ירידת הערך מההכנסה השנתית של הנישום. לאמור, החזר ההון אינו מחויב במס גם אם לא נקבעו לו שיעורי פחת בתקנות. עם זאת, במקרה כזה נטל ההוכחה [הכבד!] מוטל על הנישום, ועליו להראות מהי ירידת הערך בפועל.⁸⁵

בשולי הדברים נזכיר כי הדרך הנכונה והמדויקת למיסוי אנונה – הכנסה שמקורה בסעיף 2(5) לפקודה – מחייבת התייחסות דומה, מכיוון שהתשלומים שהנישום מקבל מורכבים מקרן ההולכת ופוחתת ומריבית. המחוקק הישראלי⁸⁶ טרם התפנה לעסוק בשאלה באופן רציני ומדויק.⁸⁷

סיכומו של דבר, בין שנבחן את היקף ההכנסה הגולמית של הנישום, הכוללת רק ריווח, ובין שנתרכז בחישוב הכנסתו החייבת לאחר ניכוי סכומי הפחת השנתי, התוצאה הסופית זהה.⁸⁸

(ג) באין צריכה או חיסכון אין הכנסה

המונח "הכנסה" כבסיס מס ניתן להגדרה מתוך שתי נקודות מוצא שונות, המובילות לתוצאה זהה.

84 שאלה מעניינת היא אם יהיה אפשר, באמצעות היקש, לקזז את ההפסד כהפסד עסקי גם אם לא מתקיימים כל תנאיו של ס' 27 לפקודה. לדיון בסוגיה זו ראו: יוסף מ' אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל פרק שלישי, בעמ' 91 ואילך (2007). (להלן: אדרעי אירועי מס) 85 ראו, בין היתר, ע"א 306/59 "נצב"א" חברה להתנחלות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים תל אביב 7, פ"ד יד 1814 (1960); ע"א 6557/01 פז גז חברה לשינוק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, 20.11.2006), שם מציינת השופטת ארבל כי "אף בית המשפט המחוזי סבר שלו היתה פז-גז תוקפת את תקנות הפחת עצמן בהיותן בלתי סבירות אפשר והיה הדבר צולח בידה" (שם, פס' 84 לפסק דינה). עמ"ה (מחוזי ת"א) 1207/00 יעקבי יעקב ובניו בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3, (פורסם בנסו, 15.9.2003); עמ"ה (מחוזי ת"א) 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה 1986 בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3 (פורסם בנבו, 3.4.2003). כן ראו: מיכאל אסולין "הפחתת נכסים בלתי מוחשיים" מיסים כז' (2) א-14 (2013); יוסף אדרעי "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות ושימוש נאות בשיטות דיווח" הפרקליט לט 136 (1990) (להלן: אדרעי "על ניכוי הוצאות הון"); תמר כהן שמאי וליאור פרובק "פחת והפחתות – מהחשבוונאות אל המס" מיסים כ(6) א-75 (2006); יוסף מ' אדרעי "דיני מיסים כמשפט ציבורי" משפט וממשל ה' 57, 77-78 (2000); אדרעי מבוא לתורת המיסים, לעיל ה"ש 4, בעמ' 113 ואילך.

86 המחוקק האמריקאי, לעומת זאת, הקדיש לכך פתרון סטטוטורי מעניין. ס' 72 לקוד המיסים האמריקאי מבקש לחלץ את שיעור הריבית המגולם בתשלום העיתי שהנישום מקבל, כדי לפטור ממס את מרכיב החזר ההון. הנוסחה שאומצה שם היא סכום ההשקעה ההוגנית של הנישום מחולק בסך התשלומים העיתיים שהנישום צפוי לקבל במהלך שנות חייו, קרי, הסכום שיקבל כל שנה כפול מספר השנים הצפוי (מבחינה סטטיסטית).

87 ראו: אהרן ירון (יורקביץ) "מיסוי קצבה, מלוג ואנונה" משפטים י' 38 (1980); אדרעי "על ניכוי הוצאות הון", לעיל ה"ש 85. בהתאם לס' 9 לפקודה, נראה שכיום אנונה שאדם מקבל לאחר גיל פרישה נהנית מפטור של 35% בלבד, אלא אם כן יוכל הנישום לשכנע את פקיד השומה מה מרכיב החזר ההון.

88 ראו בהמשך בחלק ה3(א) למאמר.

ניתן להגדיר את בסיס מס ההכנסה בצד המקורות, דהיינו, כסכומים ה"נכנסים" לנישום (כפוף לתנאים מסוימים שמקורם בתפיסה הבסיסית המונחת ביסודה של שיטת המס – תנאים מרובים יותר בשיטה המבוססת על תורת המקור, ותנאים מעטים יחסית בשיטה המבוססת על בסיס המס הכולל).⁸⁹

במקביל ניתן להגדיר את בסיס המס גם בהתאם לשימושים שהנישום עושה בתקבולים שמגיעים אליו – בכסף או בשווה כסף. אדם בא לעולם הזה נקי וחסר כל, ומכיוון שאינו יכול ליתול עימו דבר כאשר הוא פורש לעולם שכולו טוב, עולה מסקנה פשוטה: כל הכנסתו של אדם במהלך חייו מיועדת לצריכתו שלו, של משק ביתו ושל יורשיו.⁹⁰ מכאן שכל הכנסתו הפנויה של אדם מיועדת לצריכה בהווה או בעתיד (והצריכה בעתיד פירושה חיסכון בהווה). לפיכך ניתן להגדיר את ההכנסה של משקי בית בצד השימושים כשווה לצריכה+חיסכון. כאשר מדובר בפירמה, הכנסתה בצד השימושים שווה לצריכה+השקעה.⁹¹ עקרון ההקבלה⁹² מחייב שגם הוצאה לרכישת נכסים – קרי, השקעה – לא תותר בניכוי מידי, אלא רק בהתאם לקצב השתתפותה של ההשקעה בייצור ההכנסה בכל שנת מס, לאמור, בהתאם לירידה השנתית בערכו של הנכס המופחת.⁹³ מכאן שמש המכנסה מוטל על הכנסה שהופנתה לצריכה, לחיסכון או להשקעה בתקופת השומה. ממילא נגזרים מגישה זו כללי ניכוי הסכומים בחישוב בסיס המס: סכומים שהגיעו לנישום כהכנסה והוא מוציאם לצורך צריכה אישית או לחיסכון או להשקעה נכללים בבסיס המס; הם אינם מקטינים את בסיס המס שלו – הם בסיס המס; הם אינם מותרים לו בניכוי באותה שנת מס.⁹⁴ לעומת זאת, אם קיבל סכומים והוציאם לצורך ייצור הכנסה במהלך השנה, הם לא יתחייבו במס, שהרי אם הם נועדו ליצור הכנסה במהלך השנה, הם לא שימשו לא לצריכה ולא לחיסכון/השקעה.

נניח כי נישום יבואן של מכוניות שוקל להתחיל להפיץ בארצו מכוניות של יצרנית זרה. היצרנית מזמינה אותו לבקר במפעליה בחוץ לארץ כדי שיתרשם מטיבה ומכדאיותה של העסקה, ולצורך כך מממנת את הנסיעה שלו ואת שהייתו בחוץ לארץ. גם בהתאם לשיטת בסיס המס הכולל נקבע כי במקרה כזה הנישום אינו חייב במס על הסכום שהיצרנית הוציאה לצורך כיסוי

89 ראו: ה"ש 71.

90 ראו בין היתר אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 4, עמ' 113.

91 להלן הטקסט ליד ה"ש 179.

92 ראו להלן ליד ה"ש 136.

93 ראו: ה"ש 82–85.

94 חריג לכלל זה נקבע באשר לתשלומים של הנישום העומדים בניגוד לתקנת הציבור, כגון תשלומי שוחד. במקרה כזה, אף שתשלומים אלה אינם מיועדים לצריכה או לחיסכון, הם לא יותרו לנישום כהוצאה, וההכנסות ששימשו לתשלומם יחויבו במס. ראו: ס' 32(12) ר"ב 16(32) לפקודה, וכן ע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 714 (1997); רע"א 3476/04 סימן טוב נ. ג. (פורסם בנבו, 1.6.2005); עמ"ה (מחוזי ת"א) 1015/03 חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו, 8.2.2008), בין היתר, ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (פורסם בנבו, 23.1.2011); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (פורסם בנבו, 5.6.2008); ד"נ 22/61 קופת מלווה "העולה", אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד יז 533, 551 (1963). וראו גם: לעיל ה"ש 48.

הוצאותיו.⁹⁵ אם בוחנים את השאלה מצד המקורות בהתאם לתורת המקור, ניתן לומר כי מכיוון שהנישום לא העניק כל תמורה לנישומה, אין מדובר בהכנסה.⁹⁶ כך גם בצד השימושים: מכיוון ששהייתו של הנישום לא הייתה לשם צריכה פרטית שלו, אלא כדי לקדם את האינטרסים הכלכליים שלו ושל היצרנית הזרה, אין לו הכנסה.

גישה כזו אומצה על ידי בית המשפט העליון שלנו לפני כ-60 שנה בעניין "דן".⁹⁷ נהגי חברת אוטובוסים קיבלו מהמעסיק כובע מצחייה, חולצת קיץ וחליפת צמר מהודרת. בית המשפט קיבל את עמדתן של רשויות המס, והגיע למסקנה כי השימוש בחליפת הצמר מהודרת – להבדיל מהשימוש בכובע ובחולצת הקיץ הזולה – נועד ברובו לצריכה פרטית. החליפה היקרה ניתנה לנהגים כתמורה לעבודתם, ולא שירתה אינטרסים של המעביד, זולת הרצון לתגמל את העובדים. על כן שוייה של החליפה נכלל בהכנסתם החייבת של העובדים. הכובע והחולצה, לעומת זאת, לא ניתנו להם כתמורה לעבודה ולא לצריכה על ידי העובדים, אלא כדי לשרת את האינטרס של המעביד – הופעה נאה ומכובדת של הנהגים.

עוד נזכיר את הוראתו של סעיף 2(2) לפקודה, הקושר בין אי־הכללת תשלומים שהם בבחינת החזר של הוצאות המותרות לעובד שכיר לבין הכנסתו הגולמית של העובד.

(ד) בסיס המס: הכוח הכלכלי הנתון בשליטתו של הנישום

בחיפושיה אחר הגדרה הולמת למונח "הכנסה לצורכי מס הכנסה", הציעה ועדת קרטור הקנדית⁹⁸ כי בסיס מס הכנסה יהיה discretionary economic power, לאמור, רק הכנסה שהנישום יכול להשתמש בה על פי שיקול דעתו החופשי נכללת בבסיס המס. צריכה שאינה

95 הדוגמה לקוחה מפסק דין שניתן בארצות הברית לפני יותר מחמישים שנה: United States v. Gotcher, 401 F.2d 118 (5th Cir. 1968). שם מימן המזמין גם את הוצאותיה של אשת הנישום. כיוון שלא הייתה מעורבת בעסקים, נסיעתה עם בעלה נחשבה כצריכה פרטית, והחזר הוצאותיה חויב במס. פסק דין זה שימש כהשראה למבחן טובת העובד מול נוחות המעביד בס' 119 לקוד המיסים האמריקאי. כידוע גישה זו אומצה גם בדין הישראלי, וראו בהמשך ליד ה"ש 97.

96 יתרה מזו, גם אם נאמר כי שווי האירות מהווה הכנסה גולמית שקיבל מהיצרנית בשווה כסף, יש למוזמן הוצאות שיצאו בייצור הכנסתו – הסכום שהוציא על כרטיסי הטיסה, הסכום ששילם על השהייה במלון וכל יתר ההוצאות. לניתוח של הכנסות והוצאות בשווה כסף ראו, בין היתר, פרשת אלישע בע"מ, לעיל ה"ש 29. בכל מקרה לא נוצרה לו הכנסה חבת מס. גם בעניין זה תיתכן משמעות מעשית לדרך הבחינה. אם נתרכז באי־הכללת הסכומים בהכנסתו הגולמית של הנישום, ייתכן שסך כל ההוצאות יהיה גבוה מהסכומים המותרים לו בניכוי בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972, ק"ת 1337, 2865.

97 ע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 5, פ"ד יד 2088 (1960). ראו גם את דבריו של השופט רובינשטיין בעניין ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ (פורסם בנבו, 28.11.2007), אשר מסתמך על הלכת "דן" שנפסקה על ידי השופט ויתקון ("שהיה מחלוצי הפוסקים בנושאים אלה ורוחו עודנה מרחפת עליהם, ואשר נכלל עודו עמנו גם כיום הזה" – שם, פס' ו לפסק הדין), ומגיע למסקנה כי קצובת לימודי המשפטים שניתנה לעובדי הבנק חייבת במס: "בהמשלת הלימודים לבגדים שהעניק המעביד לעובדים כבפרשת דן – דור דור וההתפתחויות בו – ניתן לומר כי 'השתלמות מקצועית' היא בחינת בגדי עבודה שניתן להשתמש בהם רק בתפקיד הספציפי, ואילו לימודים לתואר הם בבחינת תפירת חליפה, אשר ניתן להשתמש בה במועדים ואירועים שונים." שם, פס' יא לפסק הדין.

98 Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa, 1966).

נתונה לשיקול דעתו של הנישום אינה נכללת בבסיס מס ההכנסה. קיימים שני הסברים או רציונלים לגישה זו. האחד חברתי, שנהפך במרוצת השנים ברוב מדינות העולם המערבי, ובכלל זה בישראל, לעיקרון חוקתי: קיימת זכות לצריכה מינימלית המיועדת להבטיח קיום בכבוד.⁹⁹ צריכה מינימלית כזאת אינה מסורה לשיקול דעתו של הנישום. הוא חייב לספק לעצמו מזון, מעון, מלבוש, מורה ומרפא. על כן סכומי ההכנסה של נישום המיועדים להספקת הסחורות והשירותים הללו ברמה ההכרחית לקיום אינם נכללים בבסיס המס ואינם חייבים במס.¹⁰⁰ שיטת מס שלא תותיר לאדם הכנסה הנדרשת לקיום מינימלי בכבוד תיחשב כפוגעת בכבוד האדם, ולא תעמוד קרוב לוודאי בביקורת שיפוטית.¹⁰¹

ההסבר האחר מעשי יותר. סכומים אשר הגיעו לנישום, בפועל או בכוח, אך אין לו שליטה בהם ובשימוש בהם אינם מגדילים את יכולתו הכלכלית. אין לנישום שיקול דעת אם להשתמש בהם, ואין הוא מוסמך ורשאי להשתמש בהם כראות עיניו, ועל כן אין לכלול אותם בבסיס המס קרי, בהכנסתו הגולמית. רוצה לומר, אין לכלול בבסיס המס סכומים שהנישום היה זכאי להם אך לא הגיעו לשליטתו, בין שלא מרצונו ולא על פי שיקול דעתו החופשי, ובין שהם הגיעו לידיו אך הוא הגיע למסקנה כי הדין אינו מאפשר לו להמשיך להחזיק ולהשתמש בהם והוא מחזירם לבעלים.

99 על התפתחות ההכרה בזכות לקיום מינימלי בכבוד כנגזרת מהזכות החוקתית לכבוד האדם ראו, בין היתר, בג"ץ 366/03 עמותת מחויבות לשלום וצדק חברתי נ' שר האוצר, פ"ד ס(3) 464, 479 (2005); רע"א 5368/01 יהודה נ' תשובה, כונס נכסים, פ"ד נח(1) 214 (2003); בג"ץ 4128/02 אדם טבע ודין – אגודה ישראלית להגנת הסביבה נ' ראש-ממשלת ישראל, פ"ד נח(3) 503, 518 (2004); בג"ץ 5578/02 מנור נ' שר האוצר, פ"ד נט(1) 729, 736 (2004); ע"מ 3829/04 יו"ר עמותת "מכל הלב" נ' עיריית ירושלים, פ"ד נט(4) 769, 779 (2004); בג"ץ 1384/04 עמותת בצדק – מרכז אמריקאי ישראלי לקידום צדק בישראל נ' שר הפנים, פ"ד נט(6) 397 (2005); בג"ץ 4634/04 רופאים לזכויות אדם נ' השר לביטחון פנים, פ"ד סב(1) 762, פס' 12 לפסק דינה של השופטת פרוקצ'יה (2007); בג"ץ 161/94 אטרי נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 1.3.1994); רע"א 4905/98 גמזו נ' ישעיהו, פ"ד נה(3) 360, 375 (2001); ע"א 7038/93 סולומון נ' סולומון, פ"ד נא(2) 577, 580 (1995). ראו גם: אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ג – פרשנות חוקתית 423 (1994) ("כבוד האדם מניח מינימום של קיום אנושי... תפיסה זו, משותפת היא לכל המודלים בדבר כבוד האדם"). וראו לאחרונה: בג"ץ 10662/04 חסן נ' המוסד לביטוח לאומי (פורסם בנבו, 28.2.2012), שנראה בעיני מרחיק לכת, ובכך נרחיב בהזדמנות אחרת. מעניינת גם גישתו של הכלכלן האמריקאי רב ההשפעה ארתור אוקון, על פיה כל דמוקרטיה מערבית מחויבת להבטיח לתושביה זכות לקיום (survival) הכוללת קיום הולם, מזון מינימאלי, טיפול רפואי ואמצעי מחיה אחרים. אי הכללת זכויות אלה במפורש במגילת זכויות אדם נובעת מהתפישת שניתן לכבדן בדרכים שונות ועל פי תפישות פוליטיות שונות ויש להשאיר בידי הבוחר את ההכרעה כיצד לספק זכות זו. ראו: ARTHUR M. OKUN, EQUALITY AND EFFICIENCY: THE BIG TRADEOFF 7 (1975).

100 שיטות מס הכנסה שונות מוצאות דרכים שונות לבטא עיקרון זה. יש המעניקות סכום קבוע כפטור אישי ממש המתחשב במספר הנפשות של יחידת המס. בארצות הברית, לדוגמה, נקבע פטור אישי לנישום ולתלויים בו בסכומים קבועים המנוכים לצורך חישוב הכנסתו החייבת, וסכומים אלה הולכים ופוחתים ככל שהכנסתו של הנישום גדלה. ראו: ס' 151 לקוד המיסים האמריקאי, שכותרתו היא "Allowance of deductions for personal exemptions". אצלנו העיקרון בא לידי ביטוי בשיטת נקודות הזיכוי האישיות אשר כל תושב ישראל זכאי להן. ראו: ס' 33א–45 וכן 66(ג)(1) לפקודה.

101 בעניין חסן, לעיל ה"ש 99, הלך בית המשפט העליון כברת דרך ארוכה יותר, וקבע כי הזכות החוקתית לקיום מינימלי בכבוד היא זכות פעילה, לאמור, על המדינה לא רק להימנע מלפגוע בקיום בכבוד, אלא היא חייבת לספק את האמצעים הדרושים לקיום מינימלי בכבוד.

2. עקרונות ביסוד תורת המיסים

(א) ארבעת עקרונות היסוד למס טוב בתורת המיסים

מאז כיבד אדם סמית את העולם בספרו עושר העמים, ארבעת הסימנים שנתן ל"מס טוב" כחברה דמוקרטית נהפכו לנכסי צאן ברזל: מס טוב חייב להתחשב בנישום; להיות ודאי ולא שרירותי; להיות מבוסס על עקרונות של יושר והגינות; ולהיות יעיל. הדברים ידועים, ולא נפרטם כאן.¹⁰²

(ב) עקרון המס היחיד

אחד העקרונות הבסיסיים ההולכים ומתגבשים בתורת המיסים זוהה על ידי פרופ' ראובן אבי-יונה. לטענתו, סקירת הספרות המקצועית ובחינתן של אמנות המס המקובלות למניעת מיסי כפל, כמו גם של שיטות המס במדינות רבות בעולם, מגלה שני עקרונות יסודיים המשמשים בכללי המיסוי הבינ-לאומיים המקובלים ברחבי העולם:¹⁰³ האחד הוא עקרון המס היחיד (Single Tax Principle), שלפיו הכנסה המופקת מעסקה חוצת גבולות צריכה להיות ממוסה פעם אחת בלבד – לא פחות אך גם לא יותר; והעיקרון האחר, שאינו מענייננו ברשימה זו, הוא עקרון ההנאה (Benefits Principle), שממנו גוזר אבי-יונה כללים לעניין זכות הנגיסה הראשונה מעוגת המיסים. חידוש נוסף, משמעותי מאוד, בגישתו של אבי-יונה מצוי בטענתו כי עקרונות אלה אינם מוגבלים רק לכללי המשפט הבינ-לאומי ההסכמי, אלא תקפים גם לכללי המשפט הבינ-לאומי המנהגי, קרי, הם מחייבים גם בדין המקומי אלא אם כן המחוקק המקומי דוחה אותם במפורש.¹⁰⁴

מעניין שעקרון המס היחיד, על שני היבטיו, מצא את ביטויו (אם כי לא במפורש) גם בפסיקתם של בתי המשפט שלנו. כך לעניין הכלל שכל הכנסה חייבת במס אחד, כך שאם היא לא חויבה במדינה זרה, מתחזקת המסקנה כי יש לחייבה במס מקומי;¹⁰⁵ וכך לעניין הרתיעה ממס כפל על אותה הכנסה.¹⁰⁶

102 ראו, בין היתר, עניין קניאל, לעיל ה"ש 20; עניין מודול בטון, לעיל ה"ש 36; HARVEY S. ROSEN, PUBLIC FINANCE (6th ed., 2002); JOSEPH E. STIGLITZ, ECONOMICS OF THE PUBLIC SECTOR (3rd ed., 2000); David Elkins, *Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, 24 YALE L. & POL'Y REV. (2006) 43-90; אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 4, בעמ' 17-22.

103 Avi-Yonah, לעיל ה"ש 32.

104 על קליטתו של המשפט הבינ-לאומי המנהגי בדין הישראלי ראו, בין היתר, ע"פ 336/61 אייכמן נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד טז 2032, 2040 (1962); בג"ץ 69/81 אבו עיטה נ' מפקד אזור יהודה ושומרון, פ"ד לז (2) 197, 233 (1983); בג"ץ 3239/02 מרעב נ' מפקד כוחות צה"ל באזור יהודה ושומרון, פ"ד נז (2) 349 (2003); עניין בוכריס, לעיל ה"ש 9.

105 ביטוי לגורמת המס היחיד בישראל ראו, בין היתר, בעניין בזה, לעיל ה"ש 33, שם הושפע בית המשפט העליון מן העובדה שהנישומים לא התחייבו במס זר על פעילותם בחוץ לארץ, ומצא כי הכנסתם כפופה לדיני התחולה הישראליים.

106 ראו: ה"ש 29 ו-33.

ד. מיסוי הכנסה לא חוקית

1. הכנסה לא חוקית – הכנסה על תנאי

עצם העובדה שהכנסה אינה חוקית אינה משחררת את בעליה מחובת תשלום מס הכנסה בגינה, כל עוד יש להכנסה זו מקור בהתאם לתורת המקור. הנימוקים פשוטים וידועים. העיקרי מביניהם הוא שאין כל היגיון במיסוי עיסוקים חוקיים, מחד גיסא, ובהענקת "פרס לחוטא" על ידי הפטרתו ממצוות התרומה לקופה הציבורית, מאידך גיסא. עיסוק לא חוקי מתמשך, דוגמת זה שהתגלה בפרשת מגיד, נהפך לעסק או למשלח יד. גם עסק אקראי או עסקה לא חוקיים חייבים במס הכנסה כל עוד הם נושאים אופי מסחרי, כאמור בסעיף 2(1) לפקודה; ואם הנישום מייצר הכנסה לא חוקית במהלך עבודתו כשכיר, אזי גם הכנסתו זו היא הכנסת עבודה, כאמור בסעיף 2(2) לפקודה, וזאת בין שהכנסה משתלמת לו על ידי מעבידו ובין שהוא גונב ממעבידו או מלקוחותיו של המעביד.¹⁰⁷ אם אדם נותן שירות לא חוקי ומקבל על כך תמורה, בין במהלך עיסוקיו בין באופן חד פעמי, אזי התמורה שקיבל תמורת שירותיו (שימוש בהון האנושי שלו) אף היא חייבת במס¹⁰⁸ מכיוון שאין כל הוראה הפוטרת הכנסות לא חוקיות כאלה מתשלום מס הכנסה; מכיוון שיש להן מקור בסעיפי הפקודה; מכיוון שאין כל הצדקה לכך שחוקי המס ייצרו מצב שבו החוטא נשכר – הנה לנו גם עיגון לשוני גם יסוד ערכי ובסיס תכליתי לחיובן של הכנסות אלה במס.¹⁰⁹

אך זאת רק אם הנישום אינו חייב להחזיר את השלל. אם חייב להחזיר, ואם החזיר ממש, או אז המסקנה שונה.

לצורך חיובה במס של כל הכנסה, לרבות לא חוקית, יש להראות כי הנישום/העבריינין אכן התעשר, כלומר, שהייתה לו שליטה בהכנסה; שהיה יכול לצרוך אותה או לחסוך אותה בהתאם לשיקול דעתו. לרשויות המס נוצר קושי כאשר העבריינין אינו נתפס, אינו מודה ואינו משיב את פרי מעלליו. במקרה כזה נמצא כי החוטא נשכר פעמיים – הוא גם זכה בהתעשרות לא חוקית וגם לא חויב על התעשרות זו במס. מקום ששלטונות אכיפת החוק לא הועילו, גם חוקי המס לא יעזרו, אלא אם כן התגלה גידול בלתי מוסבר בהונו של הנישום,¹¹⁰ או אם מדובר בצדיק מיוחד אשר אף על פי שלא נתפס ואינו מחזיר את מה שהגיע אליו לא כדין, הוא מדווח בכל זאת על ההכנסה האמורה לפקיד השומה, ומקווה שהלה יעמוד בכל חובותיו המנהליות ולא ידווח על

107 ראו: דנג"ן כהן, לעיל ה"ש 18, שבו קבע בית המשפט כי הכנסת עבודה כוללת גם הכנסה המשתלמת לעובד שכיר על ידי הלקוחות, ולא על ידי המעביד. בע"מ (מחוזי מרכז) 24802-09-11 גליקמן נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 19.12.13) קבע בית המשפט המחוזי-מרכז כי כאשר מקבל עובד מענק מבעל המניות של החברה המעסיקה, המענק הוא בבחינת "הכנסת עבודה".

108 ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 923/62 וסרמן נ' פקיד השומה, פ"מ ל"ח 377 (הכנסתה של יצאנית חויבה במס); עמ"ה (מחוזי חי') 13/82 פרומקין נ' פקיד השומה חיפה, פ"מ התשמ"ג(1) 410 (1982) (פסיכיאטר שהעניק אישורים כוזבים, התמורה שקיבל חויבה במס הכנסה); ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פקיד השומה, פתח-תקוה, פ"מ לא(3) 472 (נישום שביצע עסקת תיווך חד פעמית שלא במסגרת עבודתו, התמורה שקיבל חויבה במס הכנסה).

109 ראו את דבריו המפורטים בעניין זה של השופט סטולר בעניין דמארי, לעיל ה"ש 13.

110 על האפשרות להוסיף להכנסתו החייבת של הנישום סכומים שהם בבחינת גידול בלתי מוסבר ראו לדוגמא: ע"א 9394/02 גבי נ' פקיד שומה תל אביב 3 (פורסם בנבו, 14.7.2003)

העברה לשלטונות האכיפה.¹¹¹ נישום כזה, יהא חייב במס על הכנסתו החייבת, קרי, על ההכנסה הגולמית בניכוי ההוצאות שהוציא בייצור הכנסתו, כפוף לכלל שאין מתירים הוצאות העומדות בניגוד לתקנת הציבור.¹¹²

לעומת זאת, אם העברייך משיב את כל פירות חטאיו ("השלל") לקורבנותיו – נראה כי ספק רב מתעורר אם נוצרה לו בכלל הכנסה, שהרי הוא לא התעשר: אין גידול בעושרו, אין לו שיקול דעת כיצד להשתמש בסכומים שהגיעו לידי בעקבות הגניבה או המעילה, ואין הוא רשאי לצרוך אותם או לחסוך אותם. הוא נראה כמחזיק בשללו כנאמן של קורבנו.

2. החזר השלל כהוצאה?

עניין דמארי ועניין הירשזון מעידים כי פקיד השומה ובתי המשפט המחוזיים נקטו גישה על פיה יש חשיבות מרובה למועד ההשבה, דהיינו, לשאלה אם ההשבה התרחשה באותה שנת מס שבה מומשה ההכנסה על ידי הנישום או בשנת מס מאוחרת יותר. מקורה של גישה זו בהנחה המתלווה אליה, קרי, שההשבה היא בבחינת הוצאה בייצור ההכנסה. אם מקבלים הנחה זו, אזי בהתאם לכללי ההקבלה המקובלים ובהתבסס על לשון הפקודה, המדגישה את הצורך להקפיד על חישוב מדויק של ההכנסה החייבת בשנת המס, השבה שנעשתה בשנת מס מאוחרת אינה עומדת בדרישות של סעיף 6 וסעיף 17 רישא לפקודה.¹¹³

כפי שנראה מייד, יש לדחות גישה זו. הכנסה לא חוקית אינה הכנסה רגילה. מן הכלל הקובע כי אין לכלול בבסיס המס סכומים שהגיעו לידי הנישום כאשר קיימת התחייבות להשיבם בערכם הריאלי נגזרת מסקנה פשוטה: הכנסה שנובעת מפעילות לא חוקית היא חבת מס אלא אם כן השיב הנישום העברייך את פרי מעלליו – את שללו. אם השיב את שללו לאחר תקופה, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה, לא נוצרה לו הכנסה. ואם השיב ללא ריבית והפרשי הצמדה, יש לחייבו במס על ההכנסה שנוצרה לו בהתאם להוראת סעיף 3(ט) לפקודה.

תיאור מאפייניה של ההכנסה כבסיס מס, עקרון המס היחיד, תפיסת ההכנסה ככוח כלכלי הנתון לשיקול דעתו של הנישום, הדרישה שמס הכנסה יוטל רק על התעשרות או ריווח, עקרונות הפרשנות התכליתית, כללי הנאמנות הקונסטרוקטיבית שאומצו בישראל, עקרונות מקובלים של חשבונאות מס והלכות מחייבות של בית המשפט העליון – כל אלה מחייבים את המסקנה שכאשר אדם מפיק הכנסה לא חוקית אך משיב את השלל, כולו או חלקו, בטרם הסתיימו כל הליכי השומה, לרבות הערעור בבית המשפט העליון, אין לכלול בהכנסתו את הסכומים שהשיב. ואם נוצרה לו טובת הנאה מהשימוש בכספים כל עוד היו בחזקתו, יש לחייבו במס רק על טובת הנאה זו.

3. הכנסה לא חוקית ונאמנות קונסטרוקטיבית

השאלה אם ניתן להחיל את יחסי הנאמנות על היחסים שבין העברייך לבין קורבנו, ביחס לנכסים ולרכוש שהעברייך העביר לחזקתו לא כדין (השלל), נענית בחיוב. זאת, בין שנאמנות זו

111 ס' 231–232 לפקודה.

112 ראו: ה"ש 94.

113 6. המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה"; "17. לשם ברור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד" (ההדגשה הוספה).

נוצרת מכוח חוק הנאמנות,¹¹⁴ חוק השליחות,¹¹⁵ חוק השומרים,¹¹⁶ חוק עשיית עושר ולא במשפט,¹¹⁷ חוק המכר¹¹⁸ או אפילו מכוח חובת ההשבה שבפקודת הנוזיקין.¹¹⁹ בהתאם לכל החוקים האלה, גנב חייב להשיב את שגנב; מי שמעל באמון והתעשר חייב להשיב לנפגע את התעשרותו.

אין זו הבמה המתאימה לנתח בקפדנות ולקבוע מכוח איזה חוק מן החוקים שמנינו לעיל מתאים יותר לקבוע את חובתו של העבריין לשמור למען קורבנו את השלל ולהשיבו במלואו.¹²⁰ די לציין, כך נראה, כי על יחסים אלה ניתן להחיל את מוסד הנאמנות הקונסטרוקטיבית, אשר אומץ על ידי הפסיקה שהחילה את הוראותיו של חוק הנאמנות גם על נאמנות קונסטרוקטיבית.¹²¹

חוק הנאמנות, התשל"ט–1979, קובע את עיקרי חובותיו של הנאמן:

1. נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת הנהג או למטרה אחרת.

...

3. (א) פירותיהם ותמוריהם של נכסי הנאמנות יהיו אף הם לנכסי הנאמנות.

- 114 חוק הנאמנות, התשל"ט–1979, ס"ח 128.
- 115 חוק השליחות, התשכ"ה–1965, ס"ח 220.
- 116 חוק השומרים, התשכ"ז–1967, ס"ח 52.
- 117 חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט–1979, ס"ח 42. ראו בעיקר ס' 1 לחוק: "1. (א) מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס, שירות או טובת הנאה אחרת (להלן – הזוכה) שבאו לו מאדם אחר (להלן – המזוכה), חייב להשיב למזכה את הזוכה, ואם השבה בעין בלתי אפשרית או בלתי סבירה – לשלם לו את שוויה." כן ראו, בין היתר, את דיונו של דניאל פרידמן דיני עשיית עושר ולא במשפט 331 (מהדורה שנייה, 1998).
- 118 חוק המכר, התשכ"ח–1968, ס"ח 98, בעיקר ס' 33 ו-34.
- 119 פקודת הנוזיקין [נוסח חדש], נ"ח התשכ"ח 266, ס' 55 ו-71.
- 120 גם אין זה המקום לבחון את השאלה אם דוקטרינת הקניין שביושר חלה על היחסים שבין העבריין לקורבנו, שהרי קניינו של הקורבן ברכוש הוא בדין, ואין צורך להרחיב את הדיון לכיוון זכויות שביושר. נסתפק ונפנה לפסק דין מעניין, שניתן בניו-זילנד *The Attorney General of Hong Kong v. Reid* [1993], שם תובע של הונג קונג סרח, נטל כספי שוחד מעבריינים ונמנע מלהעמידם לדין. את כספי השוחד הוא השקיע בקרקעות שמחירן האמיר. משנתפס תבעה אותו המדינה וזכתה בטענתה שהקרקעות שייכים לה מכוח כללי הנאמנות הקונסטרוקטיבית. גם בארה"ב פותח מכשיר הנאמנות הקונסטרוקטיבית על ידי בתי המשפט ובמקרים מסוימים הוא אף נחקק במדינות מסוימות. כך לדוגמה בסעיפים 2223 ו-2224 בחוק האזרחי של קליפורניה [CAL. CIV. CODE § 2223 (West Supp. 1996)] נקבע כי ניתן להחיל את כללי הנאמנות גם על נכסים שהועברו שלא כדין וגם על פירות הנכסים: "2224. One who gains a thing by fraud, accident, mistake, undue influence, the violation of a trust, or other wrongful act, is, unless he or she has some other and better right thereto, an involuntary trustee of the thing gained, for the benefit of the person who would otherwise have had it"
- 121 ע"א 189/95 *בנק אוצר החייל בע"מ נ' אהרונוב*, פ"ד נג(4) 199 (1999). זאת, בעקבות הספרות שנכתבה עוד לפני חקיקתו של חוק הנאמנות – ראו, בין היתר, אהרן ברק חוק השליחות, תשכ"ה–1965 423–424 (גד טדסקי עורך, 1975) (וראו גם במהדורה השנייה משנת 1996); פרידמן, לעיל ה"ש 117, בעיקר עמ' 331 ואילך.

עוד קובע החוק כי "ריווח שהפיק נאמן שלא כדין עקב הנאמנות, דינו כחלק מנכסי הנאמנות";¹²² וכי הנאמן אחראי לכל נזק שנוצר לנכסי הנאמנות, ורואים אותו כשומר על פי חוק השומרים, אם פעל בתום לב (...!). אם הוא אינו מקבל שכר (וסביר להניח שהקורבן אינו מעניק לעבריין כל שכר), הריהו כשומר חנם על פי חוק השומרים, התשכ"ז–1967.¹²³ עוד יש להדגיש כי "נאמן לא ירכוש לעצמו או לקרובו נכס מנכסי הנאמנות או כל זכות בו, לא יפיק לעצמו או לקרובו טובת הנאה אחרת מנכסי הנאמנות או מפעולותיה, ולא יעשה דבר שיש בו סתירה בין טובת הנאמנות לבין טובתו שלו או של קרובו".¹²⁴

כאשר אדם זוכה בהכנסה רגילה ("חוקית"), היא נהפכת לקניינו. היא יוצרת לו ריווח או השתכרות; היא מוסיפה לרכושו ומעשירה אותו; היא שלו.¹²⁵ לא כך כאשר מדובר בהכנסה לא חוקית. כאן אין מדובר בקניינו; הדין אינו מכיר בכך שהכנסה לא חוקית נהפכת לרכושו של העבריין ומעשירה אותו. למעשה, מדובר כאן בהכנסה על תנאי. כנגד ההכנסה קיימת התחייבות להשיבה לבעליה. בלשון חשבונאית נאמר כי מול הסכומים שהגיעו לעבריין עומדת התחייבות; יש לעבריין חוב תלוי. אם ייתפס או יחזור למוטב וישיב את הסכומים בערכם הריאלי, נמצא כי הוא לא התעשר כלל. אין לו הכנסה גולמית, ואין הוא צריך להראות כי סכומי ההשבה עומדים במבחני ניכוי ההוצאה המפורטים בסעיף 17 לפקודה. אם ישיב את ההכנסה בערכה הנומינלי (בהעדר אינפלציה), ולא בערכה הנוכחי, קרי ללא תוספת ריבית מיום ביצוע העברה ועד יום ההשבה, הוא יתעשר בגובה הריבית המקובלת במשק, והכנסתו לצורכי מס תהיה שווה לריבית המקובלת בשוק על סכום ההכנסה. למעשה, הדבר דומה לקבלת הלוואה.¹²⁶ אם יחזיר רק חלק, אזי החלק שנשאר בידו (בין שנחסך בין שנצרך) ייכלל בהכנסתו לצורכי מס. כך הדבר בהתאם לעקרונות ולכללים המהותיים שפורטו עד כה, וכך גם בהתאם לכללי חשבונאות המס שפותחו על ידי בית המשפט העליון המפורטים בהמשך.

4. ההתפתחות בדין האמריקאי¹²⁷

ההתפתחות בארה"ב שונה במקצת ומעניינת, אם כי נראה שבסופו של דבר התוצאה שם תהיה זהה למסקנה המוצעת בחיבור זה. בעניין וילקוקס הנישום מעל בכספי ועד העובדים והורשע. הוא לא השיב את הכסף לקורבן ואף על פי כן פסק בית המשפט העליון שם, ב 1946, כי לא נוצרה לו הכנסה בהתאם לדרישת "claim of right" וכך קבע שם בית המשפט: *Qualify as taxable income, fund must be obtained under a bona fide legal or equitable claim and the holder must have no duty to repay the money*.¹²⁸ לאחר מספר לא רב של שנים דן בית המשפט

122 ס' 15 לחוק הנאמנות.

123 ס' 12 לחוק הנאמנות.

124 ס' 13(א) לחוק הנאמנות.

125 סקירה של ההצדקות השונות לקניין הפרטי ראו בין היתר אצל יוסף מ' ארעזי "על חוקה דקלרטיבית וחוקה קונסטיטוטיובית – מעמדה של זכות הקניין החוקתית במדרג זכויות האדם" משפטים כח 461 (התשנ"ז).

126 ראו לעיל חלק ג(א) למאמר.

127 ההתפתחות במשפט המקובל ייחסה חשיבות לנושא הנאמנות הקונסטרוקטיבית, ראו לעיל ה"ש 120.

128 *Commissioner v. Wilcox*, 327 U.S. 404 (1946).

העליון בשאלה דומה ובנסיבות זהות והחליט ב-1961, לבטל את הלכה וילקוקס וקבע באופן ברור: "unlawful, as well as lawful, gains are comprehended within the term 'gross income.'" Section II B of the Income Tax Act of 1913 provided that "the net income of a taxable person shall include gains, profits, and income... from... the transaction of any lawful business carried on for gain or profit, or gains or profits and income derived from any source *whatever...*"¹²⁹ עם זאת בית המשפט מצטט את הערתו של נציג רשות המסים בטיעונו בפני בית המשפט: "If, when, and to the extent that the victim recovers back the misappropriated funds, there is, of course, a reduction in the embezzler's income."¹³⁰ ודאי לא בניכוי הוצאות – בשנת מס זו או אחרת אלא בהפחתה של ההכנסה הלא חוקית בסכום ההחזר. בהתאם לכך נקבעה בארה"ב הוראה סטטוטורית מפורשת שמטרתה חיוב הנישום בהתאם להתעשרותו בפועל על פני השנים שחלפו מיום ביצוע העבירה ועד מועד ההשבה.¹³⁰

5. על כפל מס וכללי חשבונאות מס

התחייבות ואף חוב תלוי אינם נכללים בהכנסה הגולמית של נישום. כך מקובל בתורת המיסים, וכך גם קבעו בתי המשפט.

לפני שנים רבות קבע בית המשפט העליון שלנו, בעניין תל רונן,¹³¹ כי נישום זכאי לנכות כנגד הכנסתו הגולמית סכומים שהוא נתבע לשלם לצד ג גם אם במסגרת יחסיו עם אותו צד ג הוא כופר בחבותו, וזאת אם על פי חוות דעת משפטית סיכויי התביעה נגדו טובים. המערערת באותו עניין – חברה שפעלה רק שנה אחת (להלן: שנה 1) – רכשה קרקעות ומכרה אותן לקבלנים לצורכי בנייה. הרווח שנוצר לה נחשב הכנסה חבת מס הכנסה. באותה שנה הגישו שתי יורשות תביעה כספית נגדה. החברה כפרה בחוב, אך יועציה המשפטיים חיוו דעה כי לתביעה יש סיכוי. החברה הנישומה ביקשה להפחית מסכום הכנסתה בשנה 1 את מלוא סכום התביעה. במהלך השנים, כאשר לחברה כבר לא היו הכנסות, שונו ההערכות בנוגע לגובה הסכום שתשלם החברה ליורשות. הצדדים לערעור על השומה שהוצאה למערערת התחפרו בעמדותיהם: החברה ביקשה לנכות, כ"חוב תלוי", את מלוא הסכום בשנה 1, ואילו פקיד השומה סירב להתיר לחברה כל סכום. עד שהגיע הדיון לבירור בבית המשפט העליון חלפו כאמור כמה שנים, וגובה הסכום שהחברה תשלם לתובעות נקבע סופית. אף על פי כן המשיך פקיד השומה וסירב להקטין את הכנסת החברה בשנה 1. בית המשפט העליון קיבל את ערעורה של החברה, והתיר לה להקטין את הכנסתה בשנה 1 בסכומים שהתגבשו בשנה 4.

השופט ויתקון מצייין כי אילו פתחו שלטונות המס את שומתה של המערערת בשנה 1, הם היו חייבים להפחית את סכום החוב שהתגבש בשנה 4 כנגד הכנסתה בשנה 1. והוא ממשיך ומפרט:

129 James v. United States, 366 U.S. 213 (1961)

130 INT. REV. CODE § 1341 (a) (1954) המאפשר בחירות נוחות לנישום, לרבות ניכוי הסכום שהושב בשנת החזר וכן קבלת זיכוי המס ששולם בשנת החיוב כנגד המס בו הנישום מתחייב על הכנסתו בשנת החזר; ראו גם: 30 IND. L. J. 487 *Embezzlement and Income Under the Internal Revenue Code*, (1955).

131 עניין תל רונן, לעיל ה"ש 64.

אם זהו הדין שעה שיש צורך בפתיחת חשבון ושומה, מקום שאותה שומה עדיין תלויה ועומדת לפנינו על־אחת־כמה־וכמה. כאן ודאי אין טעם להסיח דעתנו מידענתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגשימים אנו באפלה.¹³²

וראוי להמשיך ולהביא עוד מדבריו:

הייתי רואה בדאגה הלכה [ה]מחייבת נישום לבחור בין זכותו לחלוק על תביעה שהוגשה נגדו, ובין זכותו לטעון לפני פקיד השומה שהתביעה, כולה או מקצתה, היא רצינית ושעליו להפריש מהכנסתו את האמצעים הדרושים לסילוקה. אין להעמיד נישום בדילמה כזו... אין גם לקבל את הנימוק שבשעת עשיית ההפרשה טרם הוגשה תביעת היורשות לבית־המשפט ושכל עוד לא הוגשה, אין לדבר על "חוב תלוי".¹³³

ובהמשך:

אך במקרים אחרים לא יתכן ספק בכך שאם אין מתירים בהם הפרשה לחוב תלוי, ייגרם לנישום עול משווע. טול לדוגמה את המקרה שלפנינו שבו הוקמה הנישומה לשם רכישת קרקע, פיתוחה ומכירתה, ונניח שבכך תסתיים פעולתה המסחרית. היא מכרה את מגרשיה בשנה אחת והיו לה רווחים נאים. אך אליה וקוץ בה. אותה שנה קמו לה עוררין, והיא ידעה שעליה לפייסם בכסף רב. בינתיים בא פקיד השומה ונפרע ממנה את חלק הארי מרווחיה, בלי להתחשב בחוב התלוי. לימים, עם הסתיים המשפט והתגבשות החוב, תשאל הנישומה, מניין לה הכסף לתשלום החוב? את רוב רווחיה לקח האוצר והיא עומדת לפני שוקת שבורה.¹³⁴

והשופט ויתקון מוסיף נימוק נוסף חשוב נוסף:

132 שם, בעמ' 766 (ההדגשה הוספה).

133 שם, בעמ' 768 (ההדגשות הוספו).

134 שם (ההדגשה הוספה). מייד אחר כך השופט ויתקון מצטט מהלכה אשר נקבעה בדין האנגלי ואושרה בבית הלורדים: 3 (1956) Southern Railway of Peru v. Owen, [1956] 2 All E.R. 728, A.C. 334; W.L.R. 389; 100 Sol. Jo. 527 T.R. 197; 32 A.T.C. 147; 49 R. and I.T. 468; sub nom. Owen v. Southern Railway of Peru, 36 T.C. 634 (H.L.), בעמ' 739:

But, whatever the legal analysis, I think that for liabilities as for debts their proper treatment in annual statements of profit depends not on the legal form but on the trader's answers to two separate questions. The first is – have I adequately stated my profits for the year if I do not include some figure in respect of these obligations? The second is – Do the circumstances of the case, which include the techniques of established accounting practice, make it possible to supply a figure reliable enough for the purpose?

אילו אמרה החברה שהיא רשאית לראות ברווחיה רווחים, אף בלי להביא בחשבון את תביעת היורשות, היינו רואים בכך קלות־דעת וחוסר אחריות, ואינני מאמין שהאוצר מעוניין לעודד התנהגות כזאת.¹³⁵

אפשר לבסס את גישתו של בית המשפט העליון בעניין תל רונן גם על עקרון ההקבלה.¹³⁶ גם אם החוב נוצר בשנה 1 אך נפרע רק בשנה 4, יש לזקוף עדיין את תשלום החוב כנגד ההכנסה בשנה 1, ובכך לשקף נאמנה את ההכנסה הגולמית בשנה 1.

כאמור, לא כך ראו פקידי השומה את הדברים: בעניין מגיד "ויתר" פקיד השומה על עמדתו "לפנים משורת הדין"; ואילו בעניין דמארי ובעניין הירשזון התבצר פקיד השומה בטענתו כי הסוגיה הנידונה עוסקת בשאלת ניכוי הוצאות ושיטת דיווח על בסיס מזומנים, ואף הגיע לטענה, בעניין דמארי, כי הנישומה מבקשת למעשה להעביר הפסדים "לאחור".¹³⁷

גם בעניין אלפסי נקט פקיד השומה גישה דומה, אם כי בנושא שונה מעט ובנסיבות אחרות. גם שם לא הגיע לנישום אותו חלק מהכנסתו ששולם למדינת אורגון. הוא לא קיבל חלק זה במזומנים, הוא לא התעשר בסכום שהועבר לגובה המס במדינת אורגון, הוא לא היה יכול להשתמש בו לצריכה או לחיסכון, ולא היה לו כל שיקול דעת כיצד להשתמש בו. גם אילו קיבלו תחילה לידיו, הייתה לו התחייבות משפטית להעבירו לפקיד השומה של מדינת אורגון. גם אז היה חובו למדינת אורגון מאיין את הכנסתו הגולמית; קל וחומר בהינתן שהסכום לא הגיע כלל לידיו. יתרה מזו, אילו סירב להעברת הכספים לשלטונות המס במדינת אורגון, סביר להניח שהיה מאבד את מקום עבודתו.

קיימים אומנם שני הבדלים בין פרשות דמארי, הירשזון ונגיד לבין פרשת תל רונן. ראשית הראשונים אינם חייבים לדווח על הכנסתם בשיטת הדיווח על בסיס מצטבר־מסחרי, בעוד חברת "תל רונן קבלנים ובונים בע"מ", שהייתה בעלת מלאי עסקי, חייבת בדיווח כזה.¹³⁸ שנית, בעניין תל רונן הדרישה שהנישומה תשלם סכום מסוים לתובעות התעוררה כבר באותה שנת מס בה נוצרה לה ההכנסה, בעוד שבמקרים הנדונים כאן הדרישה להשבת הסכומים באה רק בשנות מס מאוחרות. לדעתי אין בהבדלים אלה כדי לשנות את הטענה שאין מקום לחייב הנישומים על סכומים שהשיבו.

135 שם, בעמ' 768–769 (ההדגשה הוספה).

136 על כללי ההקבלה ראו, בין היתר, ס' 3(1), 3(ד), 8, 8א–8ג, 18, 20, 21, 22, 28, 29, לפקודה. ראו לצדין במיוחד את הוראתו של ס' 8 לפקודה הקובע כי כאשר אדם קיבל הכנסה מראש ודיווח עליה בשנה 1 והוציא הוצאות בשנים מאוחרות יותר הוא זכאי לנכות את ההוצאות בשנת הוצאתן, אך "אם לא ניתן לנכות את ההוצאות בשנת המס שבה הוצאו הן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתוקנת בהתאם לכך"; על גלגוליו וחשיבותו של עקרון ההקבלה ראו, בין היתר, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, CHANGING CONCEPTS OF BUSINESS INCOME – REPORT OF STUDY GROUP ON BUSINESS INCOME 28–32 (1952); NORTON M. BEDFORD, INCOME DETERMINATION THEORY: AN ACCOUNTING FRAMEWORK 101–110.6 (1965); עניין אינטרבילדינג, לעיל ה"ש 28.

137 הגישה המקובלת היא שמכיוון שס' 28 לפקודה שותק ואינו קובע במפורש כי ניתן להעביר הפסד בשנת מס 4 לשנת מס 3 או 2, הדבר אינו אפשרי. לדעה אחרת ראו בהמשך חלק 3(ג) למאמר.

138 ראו, בין היתר, ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795 (1992) (להלן: עניין חברת קבוצת השומרים).

התכלית והגישה הראויה שעליהן דיבר השופט ויתקון בעניין תל רונן בוודאי שמות בצל וממזערות את חשיבותה של שיטת הדיווח ואת המועד בו התגלתה חובתו של העברייני להשיב את שללו. שהרי חובתו להשיב נוצרה במקביל לביצוע העבירה. בסופו של דבר שיטת הדיווח או מועד הדרישה להשבה אינם יכולים לעמוד בניגוד לתכליתה של הפקודה ולעקרונות בסיסיים של מיסוי צודק ואי-מיסוי כפול, לא כל שכן לשנות את בסיס המס, אפילו נקבעה בהוראה סטטוטורית,¹³⁹ קל וחומר אם היא תולדה של פרקטיקה חשבונאית.¹⁴⁰ מכל מקום, אילו הגיעו בתי המשפט למסקנה כי הבדלים אלה חשובים עד כדי כך שהם מאפשרים להם לסטות מהלכת תל רונן, היה עליהם לפרטם ולהבהיר את נימוקיהם לטעיה.¹⁴¹ התעלמות ממהותה ומתכליתה של הלכה זו בוודאי אינה מספקת.¹⁴² יתירה מזו, בהתאם לטענה כי על פי דוקטרינת הנאמנות הקונסטרוקטיבית, שללם של העבריינים לא היה מעולם בבעלותם המשפטית והדרישה להשבה קמה ביום בו בוצעה העבירה.

ה. על ניכוי הוצאות ועל ניכויים אחרים

בבסיסו של מאמר זה עומדת כאמור הגישה כי בטרם ניגשים לבחון את חישובה של "ההכנסה החייבת", מן הראוי לבחון ולכמת את ההכנסה הגולמית. מכיוון שלהערכתנו הסכומים שנידונו בארבעת המקרים שהצגנו בפרק א לא נכללו בהכנסה הגולמית, לא היה צורך לבחון אם הם ניתנים בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת. אולם למען שלמות הטיעון והביקורת, נעמוד בקצרה על נקודה נוספת שגם בה, כך נראה לנו, בתי המשפט המחוזיים שגו, עם כל הכבוד. כאמור, בתי המשפט המחוזיים בחנו את שאלת ניכויים של סכומי המס ששולמו למדינת אורגון בעניין אלפסי, ושל הסכומים שהחזירו הנישומים דמארי, הירשזון למעסיקהם, בהתאם לכללי ניכוי הוצאות. בעניין מגיד בית המשפט העליון לא דן במישרין בשאלה אם השבת הכספים מהווה הוצאה מותרת, אלא פסק, בקיצור נמרץ, כי הסכום הראוי בניכוי הוא הסכום לו הסכים פקיד השומה.

לא בכדי נאמר בהגדרת המונח "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה: "הניכויים... שהותרו ממנה לפי כל דין", ולא "ניכויי הוצאות... שהותרו ממנה לפי כל דין". ללמדנו שניכוי אינו מוגבל רק להוצאות, אלא מתייחס לכל תשלום שהדין קובע כי הוא מותר בניכוי, בין שאכן מדובר בהוצאה העומדת בתנאיו של סעיף 17 ובין שמדובר בתשלום אחר שאינו עומד במילותיו של הסעיף אך הדין והעקרונות העומדים ביסודה של פקודת מס הכנסה מחייבים את ניכוי לצורך חישוב "הכנסתו החייבת" של הנישום.

139 ראו, לדוגמה, עניין אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 28.

140 ראו עניין חברת קבוצת השומרים, לעיל ה"ש 138.

141 אמנם, בעניין הירשזון בית המשפט המחוזי מזכיר את הלכת תל רונן, אולם פוטר אותה – להערכתנו, לא באופן מספק – בהערה "אין הנדון דומה לראיה" (ראו לעיל ליד ה"ש 64), מבלי שהוא עומד על מכלול ההלכה שנקבעה באותו עניין ובפרט על הדברים המצוטטים למעלה ליד ה"ש 132–135.

142 על גישתו של בית המשפט העליון על פיה הגם שאינו מחויב ב"הלכה שנפסקה" עדיין הוא מחויב בכיבודה וכי יסטה ממנה רק מנימוקי כבדי משקל, ראו בין היתר לעיל ה"ש 24–25.

כאשר בוחנים את הכללים העוסקים בניכוי סכומים לצורך חישוב ההכנסה החייבת, נראה כי הבחינה הראויה היא דו-צדדית: מחד גיסא, יש לבחון מהם התשלומים המותרים בניכוי – ולכך נועדו סעיפים 17 עד 30 לפקודה; ומאידך גיסא, יש לבחון מהם התשלומים האסורים בניכוי – ולכך נועד סעיף 32 לפקודה. בתווך מצויות ההוצאות המעורבות, שיש בהן מרכיב פרטי ומרכיב עסקי, ואשר שר האוצר הוסמך להתקין אומדנים סטטוטוריים להפרדה בין המרכיבים הפרטיים לבין המרכיבים העסקיים. לצורך זה נועדו סעיף 31 לפקודה והתקנות שהותקנו מכוחו.¹⁴³ התקנות נועדו לקבוע אומדן סטטוטורי המאתר אותו חלק מהתשלומים המעורבים¹⁴⁴ שניתן להניח כי נועד לצריכה פרטית, לחיסכון או להשקעה, ואותו חלק לא יותר בניכוי.¹⁴⁵ האיסור (הסטטוטורי¹⁴⁶) לנכות הוצאה שנועדה לצריכה נובע משניים: גם מכך שהוצאה כזאת לא יצאה בייצור ההכנסה; גם מהגדרת בסיס המס בצד השימושים.¹⁴⁷

כך הדבר גם ביחס לניכוי עלות השקעה בפירמה. אם התשלום יצא לצורך יצירת נכס שיפק הכנסות בשנים הבאות (הוצאות "השקעה"), עלות הנכס שייצר הכנסות בשנים הבאות לא תותר בניכוי בשנת המס הנוכחית,¹⁴⁸ אלא רק באותן שנים שבהן יפיק הנכס הכנסות, בהתאם לשחיקת עלותו באותן שנים, קרי, בהתאם לפחת השנתי.¹⁴⁹ גם לכלל זה יש הסבר נוסף, שמקורו בהגדרת אחד המאפיינים של המונח "הכנסה כבסיס מס", קרי, החזר השקעה אינו בבחינת הכנסה.¹⁵⁰

- 143 כגון תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972; תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995, ק"ח 586; תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987, ק"ח 336. על כן, כאשר אין מדובר בהוצאות מעורבות והנישום יכול להוכיח כי אין בהם כל מרכיב פרטי, התקנות – כמניחות הנחה הניתנת לסתירה – ייסוגו מפני המצב לאשורו. ראו: עמ"ה (מחוזי חי"י) 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו (פורסם בנבו, 10.11.2009), שם קיבל בית המשפט המחוזי בחיפה את טענת הנישומה כי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) נדחות מפני המציאות שאותה הוכיחה הנישומה: "במחלוקת שנפלה בין בעלי הדין, אם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה לכאורה, יש בדעתי לבחור באפשרות האחרונה, במיוחד כאשר הטענה העיקרית של העירייה היא לשימוש עסקי בלבד ויחיד ולא שימוש מעורב." שם, פס' 28 לפסק הדין (ההדגשה במקור). מפסק הדין בעמ"ה (מחוזי י-ם) 131/08 עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים 2 (פורסם בנבו, 1.5.2011) עולה כי גם רשויות המס קיבלו את ההשקפה שתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) מהוות רק חזקה הניתנת לסתירה, אך שנטל ההוכחה לסתור את החזקה הוא כבד. אכן, באותו מקרה לא הצליחה המערערת להרים את הנטל ביחס לרוב מכוניותיה, למעט רכבי ביטחון.
- 144 ראו לעיל ליד ה"ש 90-97.
- 145 ס' 132(1) רישא לפקודה.
- 146 ראו לעיל חלק ג(ג) למאמר.
- 147 ראו, בין היתר, ע"א 339/60 קואופרטיב הנמל החדש בע"מ נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד טו(1) 12 (1961); ע"א 580/65 בן עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב 7, פ"מ כ(2) 179 (1966); ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"מ כא(1) 455 (1967); ע"א 316/67 סידס – השירות המרכזי לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"מ כא(2) 291 (1967); ע"א 346/70 פקיד השומה חיפה נ' עוף חיפה בע"מ, פ"ד כה(1) 539 (1971); ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פ"ד מג(4) 45 (1989); עמ"ה (מחוזי ת"א) 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד השומה רחובות, פ"מ א 294 (1968); ע"א 762/00 בן-שלום נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נו(2) 343 (2003); עמ"ה (מחוזי ת"א) 1153/02 גולדהר נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3, מיסים (פורסם בנבו, 22.5.2005).
- 148 ראו לעיל ה"ש 82.
- 149 ראו לעיל חלק ג(ב).

מכאן גם ניתן להסיק כי אין לשלול ניכוי הוצאה שלא יצאה לצריכה וגם לא לחיסכון או להשקעה, גם אם היא חד-פעמית. כך, לדוגמה, ניתן להסביר את הכלל – שהתפתח בכל העולם המערבי – הקובע כי הוצאות לשמירה על הקיים מותרות בניכוי.¹⁵¹ הוצאות לשמירה על הקיים לא נועדו לצריכה פרטית וגם לא לחיסכון או להשקעה, ועל כן הן מותרות בניכוי. זאת, לעומת הוצאות לרכישת יתרון מתמיד, הנחשבות כהוצאות השקעה שנועדו ליצור נכס שיצטרף הכנסות בשנים הבאות, והן אינן מותרות כאמור בניכוי בשנת המס הנוכחית.¹⁵² לפיכך, גם את תשלום המס המדינתי של הנישום אלפסי, אשר בוודאי לא נועד ולא ניתן לצריכה פרטית וגם לא לחיסכון, יש לראות כהוצאה שאפשרה לנישום להמשיך בעבודתו ועל כן כהוצאה שנועדה לשמירה על הקיים. מכאן שגם אם מתעקשים על ניתוח העניין כסוגיה של ניכוי הוצאה, כפי שעשה פקיד השומה באותו מקרה, יש להתיר הוצאה זו בניכוי. גם החזר השלל לקורבן בעניין דמארי ובעניין הירשזון עומד במבחן השימוש בהכנסה, שכן החזר השלל מנע מהנישומים את צריכתו או חסכונו. כך גם בעניין מגיד. במקרה זה נראה פקיד השומה כחש בצדקת הטענה ועל כן התיר לנישום לנכות את החזר השלל, אלא שבמקום להכיר בהוצאה זו במפורש ובמישרין, באמצעות ניתוח מדויק, הוא העדיף כנראה לפטור את עצמו מהמאמץ המקצועי והאינטלקטואלי, ולפעול באמצעי שאינו מותר לו – "לפנים משורת הדין".

1. מסקנות וסיכום

דומה שניתן כעת להציע מסקנות לאור הדברים שפורטו עד כה ולסכם הדברים. המכנה המשותף לארבעת פסקי הדין שנידונו כאן הוא עמדתו של פקיד השומה, אשר התעלמה מפסיקה ארוכת ימים של בית המשפט העליון שגיבשה את התכלית המקובלת של דיני

151 ראו, בין היתר, ע"א 141/54 וולף-בלוך נ' פקיד השומה למהוז ירושלים, פ"ד י 441 (1956); ע"א 171/63 פקיד השומה תל אביב נ' קורנר (פינתי) בע"מ, פ"ד יז 1846 (1963); ע"א 43/61 מרכז החמצן בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד טו 2512 (1961); עניין קואופרטיב הנמל החדש בע"מ, לעיל ה"ש 148, בעמ' 13; ע"א 412/65 פקיד השומה חיפה נ' לייזר, פ"מ כ(2) 75 (1966); עניין בן עזר ובניו בע"מ, לעיל ה"ש 148; עניין שתדלן, לעיל ה"ש 148; עניין סידס בע"מ, לעיל ה"ש 148; עניין עוף חיפה בע"מ, לעיל ה"ש 148; עניין צבי בן שחר זרעים בע"מ, לעיל ה"ש 148; עניין נאות מרגלית בע"מ, לעיל ה"ש 148; עניין בן-שלום, לעיל ה"ש 148; עניין בנק יהב, לעיל ה"ש 97; עניין גולדהמר, לעיל ה"ש 148; ולאחרונה ע"מ (מחוזי מרכז) 29425-01-11, 880-11-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 21.5.2013). כך גם בשיטות משפט זרות: *Algoma Central Railway v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex. C.R. 88, [1967] C.T.C. 130, 67 D.T.C. 5091 אושר על ידי בית המשפט העליון שם – *Minister of National Revenue v. Algoma Central Highway*, [1968] S.C.R. 447. ראו גם: *Morgan v. Tate & Lyle Ltd.*, [1955] A.C. 21, 35 T.C. 406; שם קבע בית הלורדים כי הוצאות שהוציא הנישום במסגרת מאמציו למנוע את הלאמתה של תעשיית הסוכר – ובתוך כך את הלאמתם של נכסי החברה הנישומה – יותרו בניכוי שוטף כהוצאות לשמירת הקיים. לסיכום ההלכה באנגליה ראו: JOHN TILEY, REVENUE LAW 437-450, 591 (6th ed., 2008). כך גם בארצות הברית: *The Colorado Springs National Bank v. U.S.*, 505 F.2d 1185 (10th Cir., 1974); *PNC Bancorp, Inc. v. Comm'r*, 212 F.3d 822 (3rd Cir., 2000).

152 שם. על ניתוח חדשני של "מהו הקיים" ראו: Yoseph. M. Edrey, *Created Intangibles: Maintenance* 1165 (2014), *Deductions and Current Income*, 144 TAX NOTES (No. 10), (Sep, 2014), p. 1165.

המיסים בכלל ושל מס הכנסה בפרט: מיסוי צודק של "התעשרות ממומשת ממקור"¹⁵³. בארבעת המקרים התרכז הדיון בשאלה אם סכומים מסוימים שהנישומים הוציאו עומדים במבחני ניכוי הוצאה בהתאם לסעיף 17 לפקודה. גם המערערים התרכזו כנראה בשאלה זו, במקום לטעון כי הסכומים השנויים במחלוקת לא נכללו כלל בהכנסתם הגולמית, וגם לא ניסו לחדד את טענותיהם לזכותם לנכות הוצאות.

1. עניין מגיד: הסדר בלתי חוקי "לפנים משורת הדין" ונאמנות קונסטרוקטיבית

עיקר הקושי בעניין מגיד (כמו גם בעניין עמי כהן)¹⁵⁴ נובע מעמדתו של פקיד השומה, שביקשה למסות את הנישום על הכנסה אשר בסופו של דבר לא הגיעה לנישום, וכן מבחירתו להצטעצע במילים: במקום להגיע למסקנה כי הסכומים שהנישום השיב למעבידתו אינם חלק מבסיס המס שלו, הוא הסכים, "לפנים משורת הדין" (וזאת – כאמור ובהדגשה חוזרת – בחוסר סמכות, בניגוד להוראה מפורשת בפקודה (סעיף 245(א)) ובניגוד לפסיקתו של בית המשפט העליון בעניין תל רונן, אך בהחלט בהתאם למגמה על פיה ישראל הופכת למדינת הסדר במקום מדינת חוק)¹⁵⁵, לאפשר לו לנכות את עלות הדירה כנגד הכנסתו החייבת.

ניתוח האירועים בהתאם למשפט הפרטי הנוהג בישראל מספק את ההסבר האפשרי לתוצאה שפקיד השומה הסכים לה, אף אם כמי שכפאו שד, ואשר בית המשפט העליון אישר: כאשר אדם פועל באופן עברייני בכספים שאינם שלו, כאשר הוא משתמש לא כדין במידע לא שלו או כאשר הוא מועל באמונו של אחר, פירות מעלליו שייכים לקורבן. כך בהתאם לדיני עשיית עושר ולא במשפט, וכך בהתאם לדיני השליחות, הנזיקין או הנאמנות המקובלים בישראל.¹⁵⁶ על כן, כאשר פעילותו הלא חוקית מתגלה, הוא נדרש להשיב לקורבן את כל פירות פעילותו הלא חוקית. הווה אומר, כל הרווחים שהפיק מגיד מפעילותו העבריינית שייכים מלכתחילה למעבידה. כך גם הדירה שרכש בסכום של 480,000 ש"ח שמקורם בפעילותו הלא חוקית. מגיד מחזיק בדירה בשביל מעבידתו – בין בנאמנות, בין בשליחות ובין כשומר. משנתפס, הוא מעביר למעבידה את הדירה, וייתכן שהעברה כזאת פטורה ממס שבח מקרקעין.¹⁵⁷ על פי ניתוח זה, המערער זכה בהכנסה של 1,800,000 ש"ח. קרוב לוודאי שכל הסכום הזה שייך למעבידה, ולא למערער. הוא רוכש למען מעבידתו את הדירה. משהתגלתה פעילותו הלא חוקית, הוא מעביר למעבידה רק את הדירה, קרי, בסכום עלותה – 480,000 ש"ח. אם זה אכן הרכוש היחיד שהוא מעביר לה, פשיטא

153 ראו: ה"ש 21.

154 עניין כהן, לעיל ה"ש 67.

155 עניין תל רונן, לעיל ה"ש 64.

156 ראו: ה"ש 114–121.

157 ראו: ס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963, ס"ח 156 הקובע לאמור: "(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס. (ב) לענין סעיף זה – 'נאמן' – אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד; 'נהנה' – אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה. (ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור." השאלה אם הפטור יחול אף שבנסיבות האמורות לא מסר מגיד הודעה כאמור, וכן השאלה אם ההעברה האמורה תתחייב במס רכישה, לא יידונו כאן.

שהיתרה נצרכה או נחסכה על ידיו. על כן היא מהווה רווח, השתכרות או התעשרות, ונכללת בהכנסתו הגולמית. כל ההוצאות החוקיות שהוציא מותרות לו בניכוי,¹⁵⁸ והכנסתו החייבת תתחייב במס הכנסה.¹⁵⁹ הרווח הריאלי שנוצר מעליית ערכה של הדירה, מיום רכישה על ידי הנישום מגיד ועד ליום העברתה למעבידה, ייכלל ברווח שייווצר לאחרונה כאשר תמכור את הדירה, שהרי המחיר המקורי של הדירה בידיה יהיה, במקרה הנידון, 480,000 ש"ח. דרך אחרת שפקיד השומה היה יכול ללכת כדי להגיע לתוצאה הנכונה היא בשימוש בניתוח המדויק והמקובל לעסקת חליפין.¹⁶⁰ כשמגיד העביר את הדירה למעבידתו לשעבר כששוי השוק שלה עמד על 1,000,000 ש"ח, נוצר לו רווח של 520,000 ש"ח. בנסיבות העניין ניתן לסווג רווח זה כהכנסה מעסקה בעלת אופי מסחרי – ולא כשבח מקרקעין. אם כך, טענתו של מגיד כי השיב למעבידתו 1,000,000 ש"ח ולא 480,000 ש"ח לא הייתה עוזרת לו. הוא יכול היה לנכות את מיליון הש"ח כנגד הכנסתו הלא חוקית, אך מנגד הוא היה חייב לכלול בהכנסתו את הרווח שנוצר לו ממכירת הדירה למעביד. עניינו הרואות, כך או כך התוצאה אליה הגיעו פקיד השומה ובית המשפט נכונה, אם כי לא "לפנים משורות הדין" כי אם על פי הדין.

2. עניין אלפסי: אי-הכללת מס זר בהכנסת הנישום שלא הותר בזיכו

(א) ניכוי הוצאה?

עיקר הקושי בעניינו של אלפסי מצוי בעובדה שבסופו של דבר הכנסתו מוסתה בכפל¹⁶¹ – גם במס הכנסה של מדינת אורגון, גם במס הכנסה ישראלי. תוצאה זו עומדת בניגוד לכל הכללים והעקרונות שפורטו בחיבור זה. היא פוגעת בדרישה שהמס יתחשב בנישום; בכללי היושר האופקי והאנכי; בעקרון המס היחיד; בעקרון היעילות והניטרליות במיסוי; ובדרישה שהמס יוטל בשיעורים הנקובים בפקודה בהתאם להתעשרותו של הנישום.¹⁶² ביתר דיוק, כאשר מתרכזים בדין הישראלי, הכנסתו של הנישום לצורכי מס, אליבא דפקיד השומה, כללה גם מרכיב (מס הכנסה ששולם למדינת אורגון) שאינו בבחינת ריווח או השתכרות, שלא ביטא את יכולתו הכלכלית, שהוא לא צרך או חסך אותו, ואשר לא עמד לשימוש על פי שיקול דעתו. הוא שאמרנו: השאלה הנכונה שהייתה צריכה להתברר היא אם סכומי המס ששולמו למדינת אורגון הם חלק מהכנסה הגולמית של הנישום, ולא השאלה שהוצגה בפני בית המשפט:

158 ראו: ה"ש 94 וה"ש 112.

159 כך הדבר גם על פי כללי המיסוי ביחס להלוואה שנמחלה. ראו לעיל חלק ג1 (א) למאמר.

160 ראו: ה"ש 29.

161 ראוי להדגיש כי לעובדה ששיעור המס במדינת אורגון הוא נמוך אין חשיבות עקרונית, העובדה היא שאותה הכנסה – 100,000 דולר בדוגמה שלנו – חויבה פעמיים במס הכנסה. קל לראות את ההשפעה ההרסנית שהייתה לתוצאת פסק הדין אילו שיעור המס באורגון היה זהה לשיעור המס בישראל. לדוגמה, אילו עמד שיעור המס בשתי המדינות על 40%, היה הנישום משלם מס מצטבר של 80,000 דולר, לאמור, 80%!

162 ראו לעיל תת-פרק ג1. ראו גם את הדיון בשינוי עקיף של בסיס המס ובפגיעה בזכות הקניין החוקתית להלן בחלק 31 למאמר.

טוען בפניי המערער לחילופי חילופין כי יש להתיר לו לנכות מהכנסתו כהוצאה את המס המדינתי ששילם... המחלוקת המהותית שבין הצדדים – האם תשלום המס המדינתי הינו הוצאה שהוצאה בייצור הכנסת המערער?¹⁶³

מכיוון שאלה היו טענותיו של המערער, בית המשפט התרכז בשאלה זו, והגיע למסקנה שלילית. בית המשפט מציין את עיקרי הפרשנות המנחה אותו:

התכלית, אשר לאורה יש לבצע את מלאכת הפרשנות, היא תכליתו של מס ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב במס אמת...¹⁶⁴

אך נראה כי תכלית זו נשתכחה על ידי בית המשפט. בנתחו את סעיף 17 לפקודה,¹⁶⁵ בית המשפט מציין שני תנאים. התנאי הראשון הוא שהפקת ההכנסה לא הייתה אפשרית או לא הייתה סבירה אילולא הוציא הנישום את כל ההוצאה. התנאי השני הוא שהנישום לא היה מוציא את ההוצאה אילולא הפיק את ההכנסה; הוצאה שנישום היה מוציא גם אילולא הפיק הכנסה לא תותר בניכוי.¹⁶⁶

בית המשפט מגיע למסקנה כי הנישום לא עמד בשני התנאים. עם כל הכבוד, נראה שגם מסקנה זו אינה נקייה מספקות. ספק אם הנישום היה יכול להפיק את הכנסתו – קרי, לעבוד אצל המעביד באורגון – אילולא התיר למעבידו באורגון לנכות משכרו את המס המדינתי. על כן נראה שהתנאי הראשון מתקיים. כך גם באשר לתנאי השני: לדעתי, ברור כי אילולא הפיק הנישום את ההכנסה באורגון, הוא לא היה משלם שם מס מדינתי.

בית המשפט ממשיך ומפנה למבחן האינצידנטליות, שעליו אמר השופט ויתקון, בשנות השישים של המאה הקודמת, כי "ראוי שיהווה מבחן-עזר (בלבד) לזיהוין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה".¹⁶⁷ כדי שתותר בניכוי, הוצאה יכולה להיות רגילה או בלתי רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה וממסגרתה. גם בעניין זה מסקנתו של בית המשפט קשה. וכי תשלום חובה שבלעדיו לא יוכל הנישום להמשיך בעבודתו אינו עולה בקנה אחד עם מבחן האינצידנטליות? לא זו בלבד, אלא שניתן לראות בתשלום המס האמור הוצאה שנועדה לשמירה על הקיים.¹⁶⁸

(ב) ניכוי המס הזר על פי הוראה סטטוטורית

פקיד השומה העלה לפני בית המשפט את נוסחו של סעיף 206 לפקודה בנוסחה בשנות המס הנידונות (ויודגש כי בפסק הדין מצוין רק ס"ק (1)).

- 163 עניין אלפסי, לעיל ה"ש 12, פס' 40 ו-46 לפסק הדין.
 164 שם, פס' 48 לפסק הדין (ההדגשה הוספה). זאת, בהתאם לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, (פורסם בנבו, 30.4.2009).
 165 בית המשפט דחה את טענת המשיב כי ס' 32(7) לפקודה שולל במפורש את ניכוי תשלומי המס המדינתי, שהרי הסעיף שולל אך ורק ניכוי מס הכנסה ישראלי.
 166 עניין אלפסי, לעיל ה"ש 12, פס' 49 ו-50 לפסק הדין.
 167 ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"מ כ(4) 716, 718 (1966).
 168 ראו: ה"ש 151.

206. (א) כשבאים להתיר זיכוי חשבון מסי-ישראל שעל הכנסה פלונית, תחושב ההכנסה, לעניין מסי-ישראל, לפי כללים אלה:

(1) לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מסי-חוץ, בין שעל אותה הכנסה ובין שעל הכנסה אחרת...

מסעיף זה ביקש המשיב להסיק כי יש לשלול ניכוי גם של מס מדינת. בית המשפט דחה טענה זו, עם כל הכבוד כדין, בנימוק שהמשיב טען תחילה שהמונח "מסי חוץ" חל רק על מיסים פדרליים, ולא על מיסים מדינתיים. עם זאת בית המשפט המחוזי עצר באמצע הדרך ונמנע מהסקת המסקנות המתבקשות. נראה לי כי היה אפשר להרחיב את הדיון בפירושו של הסעיף האמור לאור ס"ק (4), אשר קבע:

(4) היה הסכום של מסי-החוץ של ההכנסה עולים על סכום הזיכוי הניתן בשלהם למסי-ישראל, ינוכה העודף מסכום ההכנסה. [ההדגשה הוספה].

נראה כי משתי ההוראות הסטוטוריות הללו – ס"ק (1), השולל אפשרות לניכוי מס זר רק במקרה שבו הנישום נהנה מזיכוי המס הזר; וס"ק (4), המתיר לנישום לנכות את עודף המס הזר שאינו נהנה ממלוא אפשרות הזיכוי – עולה מסקנה כי במקרים אחרים המס הזר מותר בניכוי כנגד ההכנסה החייבת במס ישראלי. מסקנה זו עולה הן לנוכח טענתו של פקיד השומה כי מסי חוץ כוללים גם מס מדינתי, הן לאור הפרשנות הראויה בהתאם לפסיקה והן באמצעות היקש. מבחינה לשונית הדברים פשוטים: סכום מסי החוץ ששילם הנישום אלפסי – הן המס הפדרלי הן המס המדינתי – עולה על סכום הזיכוי הניתן בגינם למיסי ישראל, ועל כן, כמצוות ס"ק (4), יש לנכות את הסכום העודף מסכום ההכנסה שלו. אמנם נכון, בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה כי המונח "מסי חוץ" כפי שהוגדר בפקודה, בנוסחה המחייב בשנות המס הנידונות, מתייחס רק למיסי חוץ פדרליים, ועל כן סעיף 206(א)(4) אינו חל לכאורה. אם כך, אזי ביחס למיסים זרים ששולמו למדינות שאינן גומלות, כגון מדינת אורגון, המחוקק שתק. שתיקה זו אינה מעידה בהכרח על הסדר שלילי. המסקנה כי שתיקה זו מהווה לקונה אינה מופרכת. בקיר שבנה המחוקק במטרה לטפל במיסים זרים נותרה לבנה חסרה.¹⁶⁹ השלמת החסר נעשית כיום בהתאם לסעיף 1 לחוק יסודות המשפט, התש"ם-1980: 170.

169 ראו, לדוגמה, ע"א 3622/96 חכם נ' קופת חולים מכבי, פ"ד נב(2) 638 (1998). על מקומו של סעיף זה בדין הישראלי ראו, בין היתר, אהרן ברק שופט בחברה דמוקרטית 220 (2004); אהרן ברק "החסר (לאקונה) במשפט וחוק יסודות המשפט" משפטים כ 233, 281-285, 291-299, 304-318 (1991); מנחם רניאל נשיאים ורוח וגשם אין – חוק יסודות המשפט תש"ם-1980 במבחן המציאות (עבודה לשם קבלת תואר "מוסמך במשפטים", אוניברסיטת חיפה – הפקולטה למשפטים, 2005); יוסף מ' אדרעי "חוק יסודות המשפט כמקור סטטוטורי לאקטיביזם שיפוטי ולרפורמת מס שיפוטית" עיוני משפט יז 597 (1993); ע"א 3798/94 פלוני נ' פלונית, פ"ד נ(3) 133, פס' 1-6 לפסק דינה של השופטת דורנר וכן פס' 1-5 ר-39 לפסק דינו של השופט חשין (1996); ד"ר 13/80 הנדלס נ' בנק קופת עם בע"מ, פ"ד לה(2) 785 (1981).

170 ס' 1 לחוק יסודות המשפט, התש"ם-1980.

ראה בית המשפט שאלה משפטית הטעונה הכרעה, ולא מצא לה תשובה בדבר חקיקה, בהלכה פסוקה או בדרך של היקש, יכריע בה לאור עקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום של מורשת ישראל.

וכך מבהיר בית המשפט העליון:

מכוחה של הוראה זו הוסמך שופט בישראל, להשלים חסר בחקיקה. הוראה זו אף קובעת את המקורות שאליהם יפנה השופט לצורכי ההשלמה ואת סדר הפנייה למקורות אלה. המקור הראשון הוא ההיקש. זוהי דרך טבעית להשלמת חסר בחקיקה... כאשר ההיקש אינו מניב נורמה משלימה, על השופט לפנות למקור השני. מקור זה הם "עקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום של מורשת ישראל"¹⁷¹.

ואידך זיל גמור. הן ההיקש לסעיף 206(א)(4) והן עקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום של מורשת ישראל מחייבים אי-מיסוי כפול על הכנסתו של תושב ישראל הנדרש לשלם מס למדינה שבה מקום עבודתו. מניעת כפל מס תושג על ידי ניכוי של המס הזר. מסקנה זו נתמכת גם בהלכה פסוקה, של בית המשפט העליון בעניין מולר טכסטיל¹⁷². באותו מקרה נידונה השאלה אם חברה "תושבת ארצות הברית" אשר רשומה בישראל כחברה זרה אך פעלה רק בישראל זכאית לנכות את המס האמריקאי שהיא משלמת שם (כתושבת, מכיוון שנרשמה שם) כנגד הכנסתה החייבת במס הכנסה ישראלי. בית המשפט פסק בשלילה, מכיוון שלמעשה מדובר בתשלום וולונטרי שאינו מותר בניכוי¹⁷³. זאת, מכיוון שהחברה נועדה מלכתחילה לפעול רק בישראל, ובחרה להירשם בארצות הברית משיקולים שונים, לא עסקיים¹⁷⁴.

אם זה היה הנימוק, אזי נראה כי כאשר מדובר בתשלום מס זר ששולם לא בהתנדבות, אלא על עבודה שבוצעה במדינה הזרה, מתוך חובה חוקית בהתאם לחוקיה של המדינה המארחת, וכאשר המס הזר מחויב המציאות מעצם פעילותו של הנישום שם, או אז יש להתיר את המס הזר בניכוי כנגד הכנסה החייבת במס הכנסה ישראלי. וכך מסכם השופט ויתקון את דעתו:

171 עניין חם, לעיל ה"ש 169, בעמ' 648.

172 ע"א 212/69 מולר טכסטיל (ישראל) 1961 בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פד"א ג(5) 69 (1970).

173 על אי-התרת ניכוי הוצאות וולונטריות שאינן נובעות ממניעים עסקיים מובהקים ראו: עמ"ה 539/74 חברת לבידי ישראל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א ח 214 (1975); ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"מ כט(1) 302, 297 (1974). השאלה אם תשלום הוצא באופן וולונטרי נושקת לסוגיית העסקה המלאכותית. ראו, בין היתר, ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם בנוב, 19.9.2007). הדיון אימתי רואים תשלום כוולונטרי ואימתי רואים אותו כחלק ממערך השיקולים העסקיים של פירמה לא תידון כאן. נזכיר רק שקיימת אפשרות לניכוי הוצאה וולונטרית שיש לה הצדקה עסקית, כפי שנקבע בע"א 354/57 ו.ס.ט. תוצרת יין ומשקאות חריפים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד יג 104 (1959).

174 שני הצדדים בדיון המשפטי בעניין מולר טכסטיל, לעיל ה"ש 172, הסכימו כי מטרת החברה בהתארגנותה כחברה רשומה בארצות הברית ובפעילותה בישראל כחברה זרה הייתה כפולה: האחת, החזקה חופשית של מטבע חוץ והקלות בקבלת היתרי ייבוא; והאחרת, מתן הרגשת ביטחון למשקיעים "שהשקיעו מכספיהם במדינה צעירה". שם, בעמ' 75.

הייתי נוטה לפרש את ההלכה בעניין Smith's Potatoes Estates לקולא לגבי נישום ישראלי המנהל עסקים נושאי רווחים בחוץ לארץ: הרי קשה להלום כי [בהעדר הסדר למניעת כפל מיסים – י' א'] יהא נישום כזה חייב לשלם מס-הכנסה בארץ על מלוא הכנסתו בחוץ לארץ, בלי שיובא המס, ששולם בחוץ-לארץ, בחשבון בחישוב הכנסתו.¹⁷⁵

בית המשפט המחוזי בעניין אלפסי פוטר את הדברים, בהתייחסו אליהם כאל הערת אגב. אולם דומה כי ניתן בהחלט להסיק כי אליבא דבית המשפט העליון שלנו, אם תושב ישראל מפיק הכנסות החייבות במס זר עקב ביצוע הפעילות בחוץ לארץ, אזי המס הזר שהוא משלם הוא בבחינת תשלום חובה שאין לו כל שליטה בו, ולפיכך אם המס הזר אינו ניתן לזיכוי, הוא מותר בניכוי. קביעתו של בית המשפט בעניין אלפסי, כי אי-ניכוי המס הזר מביא לידי עודף נטל מס,¹⁷⁶ והלכותיו של בית המשפט העליון שלפיהן תורת הפרשנות בדני מיסים מחייבת תוצאות צודקות ומניעת כפל מס,¹⁷⁷ בוודאי עולות בקנה אחד עם עקרונות הצדק של מורשת ישראל, והיו צריכות להנחות את בית המשפט המחוזי להעניק משקל משמעותי יותר לטענה החילופית של הנישום.

על כך יש להוסיף את העובדה שתשלום מס הכנסה למדינה זרה אינו בבחינת הוצאה לצריכה פרטית, לא לחיסכון פרטי ולא להשקעה.

אם כך, מדוע לא להפחית את המס ששולם למדינת אורגון מהכנסתו של הנישום ולהימנע מלחייב סכום זה במס הכנסה ישראלי? התשובה לכך מצויה בנקודת המוצא של מנתח הסוגיה. אם הוא מתרכז בצד ניכוי ההוצאות, אזי התשובה לכך אכן אינה חד-משמעית, ויש צורך במאמץ פרשני לא פשוט כדי להגיע לתוצאה הראויה.¹⁷⁸ לעומת זאת, אם היה מתרכז בשאלת כימות ההכנסה הגולמית ובשאלה אם לנישום נוצרה התעשרות או אז התשובה הנכונה הייתה מתבקשת כמעט מאליה.

(ג) המס המדינתי אינו נכלל בהכנסה הגולמית של הנישום

הנימוקים שפורטו בפסקאות הקודמות בדבר זכאותו של הנישום לנכות מס זר שלא הותר לו בזיכוי הם משניים. הטענה העיקרית, כאמור, היא שסכומי המס הזר אינם נכללים כלל בהכנסתו הגולמית של הנישום. אם מתרכזים בצד השימושים של הגדרת בסיס המס, או אז המסקנה המתבקשת היא שתשלום כזה אינו נכלל בבסיס המס ועל כן יש להתירו בניכוי – לא כהוצאה שיצאה בייצור ההכנסה, אלא כתשלומים שאינם נכללים בהכנסה הגולמית, שלא היוו התעשרות, ריווח או השתכרות של המערער. הנישום לא היה יכול לצרוך אותם או לחסוך אותם; הם לא

175 ש.ם.

176 ראו הדוגמה המצוטטת לעיל ליד ה"ש 61.

177 ראו בעיקר עניין קיבוץ חצור, לעיל ה"ש 27; עניין אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 28; עניין מודול בטון, לעיל ה"ש 36; ועניין קלס, לעיל ה"ש 41.

178 בית המשפט מוסיף עוד נימוק אחד כבד משקל מדוע תשלום המס הזר אינו עומד במבחני ההוצאות המותרות בניכוי: תשלום המס נעשה לאחר שתהליך ייצור ההכנסה הסתיים, ועל כן תשלום המס לא תרם ליצירת ההכנסה. גם נימוק זה אינו מכריע, שהרי תשלום זה עומד בדרישות ההוצאה האינצידנטלית ובמבחן השמירה על הקיים.

עמדו מעולם לשימושו על פי שיקול דעתו; הם לא היוו חלק מיכולתו הכלכלית; הם לא היו בבחינת "התעשרות ממומשת ממקור"; אין בהם את המאפיינים של "הכנסה".¹⁷⁹

3. עניין דמארי ועניין הירשזון: חשבונאות מס, ענישה כפולה, שינוי בסיס המס וגרירת הפסדים "לאחור"

גם בעניין דמארי ובעניין הירשזון עיקר הקושי הוא בתוצאה שאליה הגיע פקיד השומה ואשר בית המשפט המחוזי אישרה: מיסוי בלתי סביר של סכומים שלא ביטאו ריווח, השתכרות או יכולת כלכלית. תוצאה זו נבעה מהתמקדות בשאלת עיתוי ההוצאה תוך התעלמות מהתמונה הכללית שנוצרה.

(א) שינוי בסיס המס

המחוקק הישראלי בחר בהכנסה כבסיס המס האישי; לא בהון נטו ולא במס צריכה. כבר עמדנו לעיל על הקשרים בין שלושת הבסיסים החלופיים האלה. גם הסברנו כי הואיל והכנסה = צריכה + חיסכון/השקעה, אי-מיסוי החיסכון או הענקת אפשרות לנכות השקעות הון מביאים לידי שינוי של בסיס המס, שכן הכנסה פחות חיסכון שווה צריכה. לאמור, מס המוטל על ההכנסה בניכוי החיסכון מהווה למעשה מס צריכה. הדברים ידועים, ואין צורך להרחיב בהם כאן.¹⁸⁰

כך גם בסיס המס משתנה מהכנסה להון אם מטילים מס על ההכנסה מבלי שמאפשרים לנכות את הסכומים שאינם מבטאים התעשרות. אמחיש באמצעות דוגמה פשוטה את הטענה כי הכללת הסכומים שהנישום מקבל בהכנסתו הגולמית, כשהם אינם מהווים התעשרות או ריווח מהווה עוול גדול לנישום, מביאה לידי שינוי בסיס המס ופוגעת בזכות הקניין החוקתית שלו. נניח שגב' דמארי (או מר הירשזון) החלה את פעילותה אצל מעבידה כשברשותה הון עצמי בסכום של 500,000 ש"ח. היא זוכה במשכורת שנתית של 80,000 ש"ח, ומשלמת מס בשיעור ממוצע של 20%. יתרת הכנסתה ממשכורת לאחר מס משמשת לה לצריכה פרטית. נוסף על כך היא גונבת ממעבידתה סכום של 1,200,000 ש"ח, נתפסת כעבור שנה ומשיבה למעבידה את הסכום בערכו המלא (קרן בתוספת ריבית והפרשי הצמדה). נניח ששיעור המס הממוצע על הסכום האמור הוא 40%. היא משלמת 480,000 ש"ח, למרות שהחזירה את מלוא השלל בערכו הריאלי. אם השבת השלל למעבידה אינה מופחתת מהכנסתה לצורכי מס, נמצא כי הונה העצמי ירד בסכום המס ששילמה: מ-500,000 ש"ח ל-20,000 ש"ח. עינינו הרואות: לא זו בלבד שמדובר במס על ההון, אלא שלמעשה יש פה פגיעה קשה בזכות הקניין החוקתית שלה.

(ב) ענישה כפולה?

ראינו כי התעקשותו של פקיד השומה להקפיד על הקבלה בין ההכנסה וה"הוצאה" באותה שנת מס עמדה גם בניגוד להנחייתו עתיקת היומין של בית המשפט העליון בעניין תל רונן,¹⁸¹

179 ראו לעיל פרק ג' במאמר.

180 ראו: ה"ש 75.

181 עניין תל רונן, לעיל ה"ש 64.

שעל פיה "ודאי אין טעם להסיח דעתנו מידיעתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגששים אנו באפלה",¹⁸² ואל להם לכללי ההקבלה לגרום "עוול משווע" לנישום. מיסויה של גב' דמארי על סכומים שהשיבה במלואם (קרן בתוספת ריבית והפרשי הצמדה), לאחר שהועמדה לדין פלילי, הורשעה ונשאה בעונשה, בוודאי גרם לה עוול משווע. ייתכן אפילו שהחלטתו של פקיד השומה להתעקש על מיסוים ואישורו של בית המשפט המחוזי מהוים הפרה של איסור הענישה הכפולה.¹⁸³

כך גם עם מר הירשזון. להערכתו, אין כל חשיבות לגורם שהניע אותו להשיב את הכספים שגנב. עם זאת, בפסק הדין לא מובהר אם הוא החזיר רק קרן או גם ריבית והפרשי הצמדה; אם החזיר רק קרן, יש לחייבו במס על ההכנסה בשווה כסף, ריבית והפרשי הצמדה, בהתאם לעקרונותיו של סעיף 3(ט) לפקודה.¹⁸⁴ ואם החזיר פחות מהקרן, יש למסותו על יתרת הסכומים שצרך או חסך; על התעשרותו.

(ג) גרירת הפסד לאחור

דרך נוספת שעמדה לפני הנישומים דמארי והירשזון אינה מקובלת אך ראויה לדיון, והמקרים שלהם יכולים להוות הזדמנות טובה לבחון אותה.

הדעה המקובלת היא שהדין הישראלי אינו מתיר לנישום "לגרור את הפסדיו אחורה" ולקזום כנגד הכנסות שהתחייבו במס בשנים הקודמות. אף על פי כן נראה לי כי בתנאים מסוימים, ובהתאם למגמות פרשנות שהסתמנו בפסיקה, ניתן לראות בכך דרך אפשרית נוספת שהייתה מעניקה פתרון הולם לבעיה.

נתחיל בגישתו של בית המשפט העליון – כפי שבאה לידי ביטוי בעניין אינטרביילדינג,¹⁸⁵ לדוגמה – שעל פיה יש להעדיף "פרשנות טובה וצודקת, ההולמת את תכליתה של פקודת מס הכנסה",¹⁸⁶ גם כאשר היא מובילה לכאורה להתעלמות מהוראה סטטוטורית במקרים מסוימים. אותה רוח אנו מוצאים גם בעניין קלס,¹⁸⁷ שם הגיע בית המשפט למסקנה כי הפרשנות השמרנית – שעל פיה חזקות התלות הסטטוטוריות שבסעיף 66 לפקודה, לצורך כללי חישוב מאוחד ונפרד של בני זוג, הן חזקות חלוטות – עומדת בניגוד לעקרונות היושר (equity) בדיני מיסים, פוגעת בתכלית האובייקטיבית של מניעת הפליה בין המינים, ואינה עומדת בדרישות הצדק והסבירות.¹⁸⁸ לפיכך הסיק בית המשפט העליון שכדי לממש את התכלית האובייקטיבית של מניעת הפליה, וכדי להגיע למיסוי המבוסס על עקרונות היושר ולפירוש שיהיה סביר וצודק, ראוי לפרש את חזקת התלות האמורה כחזקה לא חלוטה. זאת, אף שבקריאה פשטנית עולה

182 שם, בעמ' 766.

183 ראו, בין היתר, ע"פ 6474/03 מלכה נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(3) 721 (2004). לדיון ממצה בשאלה זו ראו גם: ע"פ 2910/94 יפת נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(2) 221 (1996).

184 ראו לעיל ה"ש 29 וליד ה"ש 80.

185 עניין אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 28.

186 שם, בעמ' 718.

187 עניין קלס, לעיל ה"ש 41.

188 שם, בעמ' 765.

דווקא המסקנה ההפוכה.¹⁸⁹ וכבר הזכרנו כי בנושא זה פסק הנשיא גרוניס כי הלכה זו לא שונתה.¹⁹⁰

הנה כי כן, גם אנו בענייננו נאמר כי אם תכליתו של סעיף 28 לפקודה, העוסק בקיזוז הפסדים, היא השגת יושר אופקי ואנכי בין משלמי מס שווים, מניעת הפליה וקידום פירוש סביר וצודק, אזי שומה עלינו להוביל למצב שבו נישום, שיכולתו הכלכלית על פני שנים אחדות נמוכה (כתוצאה מהפסדים שצבר בשנים האחרונות) ואשר אין לו אפשרות סבירה לזכות בהכנסות בעתיד, ישלם מס בסכום השווה לסכום המס שמשלם נישום אחר שמצבו הכלכלי על פני אותן שנות מס זהה, קרי, שההפסד יקוזז כנגד ההכנסות בשנים הקודמות.

בעניין מודול בטון¹⁹¹ מונה בית המשפט העליון, מפי השופט עמית, חמישה שיקולים המצדיקים התרת הפסדים בדרך ליברלית: ראשית, שיקול הצדק – מדידת היכולת הכלכלית של הנישום תהיה מדויקת יותר, ובסיס המס שלו יהיה נכון וצודק יותר, אם הוא יוכל לקזז את מלוא הפסדיו בהתאם לכללי היושר האופקי והאנכי; שנית, השיקול הכלכלי – עידוד צמיחה באמצעות הגנה על הפסדים הנובעים מנטילת סיכונים עסקיים; שלישית, שיקול המיצוע – קיזוז הפסדים מאפשר לנישום למצו ("averaging") את הכנסותיו על פני שנים אחדות, באופן שמאין את התוצאות השליליות הנובעות ממיסוי פרוגרסיבי ומהחלוקה השרירותית של תקופת חיי הנישום לשנות מס; רביעית, דרישת הסימטריה במס – כשם שכל הכנסה שיש לה מקור חייבת במס, כך יש לאפשר לנישום לקזז הפסדים ביד רחבה;¹⁹² חמישית, קיזוז הפסדים ביד רחבה מקל עם פירמות ומונע את חיסולן בתקופות קשות. לאור שיקולים אלה קובע בית המשפט כי נקודת המוצא היא שכאשר קיים חוסר בהירות בדבר היקף תחולתם של דיני קיזוז הפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה המביאה לידי הרחבת התחולה על גישה המביאה לידי צמצומה.¹⁹³ אם כך, נחזור על הצעתנו¹⁹⁴ כי יש לראות בשתיקתו של המחוקק ובאי-הסדרת האפשרות של קיזוז הפסדים לאחור בבחינת לקונה, ולא הסדר שלילי.¹⁹⁵ לקונה זו מאפשרת לבתי המשפט, במקרים מסוימים בהם אין מרכיב של הימנעות לא נאותה ממס, להקיש מאותם הסדרים המצויים בפקודה שנועדו לתמוך בנישומים שהגיעו לגיל פרישה ולהקל עליהם;¹⁹⁶ מן ההסדר המצוי

189 על מקרים נוספים בהם החליט בית המשפט העליון להעדיף גישה זו וקבע כי חזקה שנקבעה בחוק ניתנת לסתירה ראו גם: ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז פ"ד נ(1) 651 (1996); ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867 (2004); ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב (פורסם בנבו 6.7.2010). בעניין פוליטי, לעיל ה"ש 2, הגיע בית המשפט העליון כי ההוראה שנדונה שם – דרך חישוב הרווח – לא קבעה כלל הנחה אלא היא עסקה בהגדרה. וראו לאחרונה ע"א 3178/12 שלומי נ' מנהל מס שבח (פורסם בנבו, 17.11.2014).

190 ראו: עניין מלכיאל, לעיל ה"ש 37, והציטוט מתוכו לעיל ליד ה"ש 38.

191 עניין מודול בוטון, לעיל ה"ש 36.

192 נימוק זה הועלה גם על ידי השופט ד' לויין בע"א 615/85 פקיד השומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ (פורסם בנבו, 6.9.1990). ראו גם: דוד גליקסברג "דיני קיזוז הפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים כא 531 (1992).

193 עניין מודול בטון, לעיל ה"ש 36, פס' 16 לפסק הדין.

194 אדרעי אירועי מס, לעיל ה"ש 84, בעמ' 190–191, 193.

195 ראו: ה"ש 169.

196 ראו, בין היתר, את הגדרת המונח "גיעה אישית" בס' 1 לפקודה, וכן ס' 9(א7), 9א, 9ב ו-121(ב) לפקודה.

במס ערך מוסף המאפשר לעוסק זעיר לקבל החזר מס תשומות שלא נוכה בעבר אם הוכיח, להנחת דעתו של המנהל, כי הוא מחסל את עסקו; ¹⁹⁷ וכן מעצם העיקרון המצוי בסעיף 28 גופו המאפשר הגמשה של כללי ההקבלה. לא למותר לומר כי שלילת אפשרות כזאת, המביאה לידי עודף נטל מס, אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות הצדק והיושר שבמורשת ישראל. על כן נראה שהיה מקום לאפשר לגב' דמארי ולמר הירשזון – נוסף על הדרך שהתווה השופט ויתקון בעניין תל רונן – לקזז את ההפסד שנוצר להם בשנה שבה החזירו את הסכומים למעסיקיהם כנגד ההכנסה (הלא חוקית) שנוצרה להם בשנים הקודמות. קיזוז כזה ראוי באותם מקרים מיוחדים שבהם ברור כי הנישום פועל בתום לב, כי אין סיכוי שהוא יוכל לפעול בהתאם לסעיף 28(ב) וליהנות מהעברת הפסד לשנים הבאות, וכי בהעדר אפשרות להעביר את ההפסד לשנים קודמות ייגרם לו עוול גדול, שכן הוא יישא בתשלומי מס מצטברים הגבוהים מיכולתו הכלכלית. קשה אומנם לומר כי ביחסיהם עם מעסיקיהם ובפעילותם הפלילית פעלו שני נישומים אלה בתום לב. עם זאת, תום הלב הנדרש בהצעה הנידונה כאן הוא ביחס לדרישה המקובלת בדיני מיסים, לאמור, שאירוע המס לא יהא מיועד, בין היתר, להימנעות לא נאותה ממס. במקרים שבהם עסקינן אין ספק שהשבת הכספים למעבידה לא נועדה ליצור הימנעות לא נאותה ממס. ניתן לראות כיצד הפירוש המוצע כאן עולה בקנה אחד עם ההלכה המקובלת בדיני מיסים, אשר באה לידי ביטוי גם בעניין קלס:

חזקה היא כי תכליתו של החוק היא להגשים צדק. כל עוד לא קבע המחוקק בלשון מפורשת שאינה משתמעת לשני פנים אחרת [ובענייננו, כל עוד לא נקבע בחוק כי הפסדים בהווה אינם מותרים בקיזוז כנגד רווחי העבר – 'א'...] יעמידו בתי-המשפט את המחוקק הישראלי בחזקתו שאין הוא קובע הוראות הנוגדות מושגים מקובלים של צדק... הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת, כלומר מס על-פי המצב העובדתי הנכון של הנישום, ולא על סמך הנחה עובדתית מסוימת היכולה להיות נוגדת למציאות, ואף על-פי-כן אינה ניתנת לסתירה. ¹⁹⁸

אפילוג

דומה כי אי-אפשר לסיים רשימה זו בלי פנייה לרשויות המס. הרושם העולה מקריאת פסקי דין רבים הוא שבתי המשפט נוטים ליישם את הנחת חוקיות המנהל גם בנושאי מיסים, ולהניח כי החלטותיהן של רשות המיסים ושל הלשכה המשפטית שבה הן שקולות ומביאות בחשבון לא רק את שיקולי הכנסות המדינה (בכל מחיר), אלא גם שיקולים של מדיניות ראויה ופיתוחה של מערכת משפט הוגנת, נכונה וצודקת. ¹⁹⁹ בחינתם של פסקי הדין שנידונו כאן, כמו גם כאלה

197 ראו: ס' 39 ו-41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ס"ח 52.
 198 עניין קלס, לעיל ה"ש 41, בעמ' 764. על תקפותה של הלכה זו ראו לעיל ליד ה"ש 37. כן ראו לעיל ליד ה"ש 28 וראו לאחרונה ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 17.11.2014).

199 ראו, לדוגמה, עניין פרל, לעיל ה"ש 74, פס' 55 לפסק דינו של השופט ג'ובראן, שאליו הצטרפו השופטת חיות והשופט עמית: "לגישתי, העמדה הראויה בהקשר זה, שאף מצאה את ביטוייה בפרשת

שהתקבלו במקרים אחרים, מעלה חשש שמנהל המס מנצל לרעה את ההנחות הללו. ראוי שרשות המיסים תשקול שיקולים של משרתי ציבור – של מיסוי צודק בהתאם לעקרונות המקובלים, שחלקם פורטו כאן בהרחבה. להערכתך, אילו נהגו פקידי השומה כמשרתי ציבור והתחשבו בשיקולים אלה במקרים הנידונים בחיבור זה, הם לא היו מגיעים כלל לדיון משפטי. בכך היו נחסכים זמן, כסף ומרץ רב הן של הנישומים, הן של מנהל המס והפרקליטות, והן של בית המשפט, אם כי במחיר פגיעה מסוימת בתמ"ג, רחמנא לצלן.

הרהורים קשים מתעוררים גם לנוכח הודאותיהם של פקידי השומה בעניין מגיד, ובעניין עמי כהן; האם נכון לאפשר לפקידי שומה לסטות מהדין כפי שהם עצמם מפרשים אותו, ולהסכים "לפנים משורת הדין" להתיר לנישום פלוני, ולא לנישום אלמוני, לנכות סכומים שאינם מותרים – לשיטתם – בניכוי? האם ראוי שבתי המשפט ישמעו הודאות אלה ללא תגובה, כגון הפניה של הנושא למבקר המדינה? האם בכך לא מתחזקת התחושה הקשה של מדינת ישראל כ"מדינת הסדר ולא מדינת חוק"?

האפשרות שבתי המשפט המחוזיים סטו או התעלמו מהלכות של בית המשפט העליון בגלל טענות לא מספקות של נציגי המערערים מעוררת סוגיות לא פשוטות: האם השיטה האדוורסרית הנוהגת בישראל מחייבת את בית המשפט להחליט ולפסוק רק בין הטענות שהעלו לפניו הצדדים, גם אם קיימת הלכה מחייבת של בית המשפט העליון שהצדדים נמנעו מלציין? 200 אם כן, מה הועילו הוראות סעיף 20 לחוק-יסוד: השפיטה וסעיף 1(א) לחוק יסודות המשפט? מאידך גיסא, האם בית המשפט המחוזי צריך להיות בקיא בכלל ההלכות, כולל כאלה שלא הועלו לפניו? האם בית המשפט המחוזי צריך לבטא את אי-הנחת שלו מטענות חסרות של הצדדים? אם כן, באיזו דרך? האם גם באמצעות פסיקת הוצאות?

בשולי הדברים מתעוררות כמובן גם מחשבות נוגות ביחס לרמת הטיעונים שבאי הכוח של הצדדים מעלים לפני בתי המשפט. מטבע הדברים לא דנו כאן בשאלות אלה.

פריצקך היא כי בכל מקרה של חלוקת כספים מהחברה לבעלי מניותיה, נטל ההוכחה שנפלה שגגה בסיווגו של פקיד השומה את החלוקה יהיה מוטל על נישום (בין אם סווגה החלוקה כדיבידנד, רווח הון, הלוואה ללא ריבית או בכל דרך אחרת).
 200 ראו, בין היתר, עמנואל גרוס "שיטת הדיון האדוורסרית בהליך הפלילי – האם היא מאפשרת אקטיביזם שיפוטי?" עיוני משפט יז 867 (1993), הקובע כי השיטה בישראל אינה שיטה אדוורסרית צרופה, אלא שיטה אדוורסרית בנוסח ישראל, המותרת לשופט תפקיד פעיל בניהול המשפט, מתוך מגמה להוציא את האמת לאור. בע"א 385/75 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' רפק אלקטרוניקה בע"מ, פ"מ ל(1) 645 (1975), סבר בית המשפט כי הצדדים לא הציגו לפניו את הטענות הראויות, ועל כן זימנם, הציג לפניו את גישתו, ביקש את התייחסותם וקבע הלכה. עם זאת, בעניין פז גז, ראינו, לעיל ה"ש 85, את הערתה של השופטת ארבל כי "אף בית המשפט המחוזי סבר שלו היתה פז-גז תוקפת את תקנות הפחת עצמן בהיותן בלתי סבירות' אפשר והיה הדבר צולח בידה".

פטור לדירת מגורים מזכה לפי החוק החדש*

מאת

יצחק הדרי**

הפטור לדירת מגורים מבוסס על התפישה שדירת מגורים היא נכס פרטי עם מטרה משנית בלבד להשקעה. לפיכך אין לסחור בנכס זה או חלקיו. בתיקון החדש המחוקק ייחד את הפטור לדירה יחידה וביטל הפטור הקודם אחת לארבע שנים. המאמר מצדיק זאת אם כי מבקר את ייחוד הפטור לדירה יחידה. הטענה היא כי הפטור היה צריך להינתן לדירת המגורים העיקרית של הנישום אפילו בבעלותו דירה או דירות נוספות. לדוגמה, דירה שתניב לו השלמת פנסיה כאשר יפרוש לגמלאות, או מחצית דירה בשיתוף עם אח שמסרב למכרה, ובכך שולל את זכותו של הנישום למכור את דירתו העיקרית עקב מעבר למקם עבודה אחר, הרחבת המשפחה וכדומה. המאמר בוחן את הפטור החדש לעומק, בצד פטורים נוספים שנותרו על כנם בשינויים מסוימים.

מבוא. א. ייחוד הפטורים לתושב ישראל. ב. ביטול הפטור הכללי. ג. פטור במכירת דירה יחידה. ד. מכירת חלק מדירה. ה. פטור מיוחד חד-פעמי. ו. מכירת דירה שהתקבלה במתנה. ז. פטור חלקי לדירות יוקרה לפי החוק החדש. ח. הישוב ליניארי חדש. ט. הוראות המעבר.

מבוא

מטרת מאמר זה היא לסקור את השינויים העיקריים שהוכנסו בתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: החוק החדש),¹ אשר נכנס לתחולה ב-1.1.2014. עד לסוף שנת 2013 חלו הוראות חוק מיסוי מקרקעין הקיים (להלן: החוק הישן).² מאמר זה לא ייכנס לדיון מעמיק בכל כללי הפטור. הוא גם לא ייגע בעסקות קומבינציה ובמכר חלקי. להרחבה בנושאים אלה הקורא מופנה למהדורה השלישית של ספרי מיסוי מקרקעין – כרך א, חלק שני.

* מאמר זה, עם שינויים, מופיע בספרי החדש יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א, חלק שני – דירת מגורים, בעמ' 604 ואילך (מהדורה שלישית, 2014). תודתי נתונה לעוזרי דוד רפאלי.
** פרופסור אמריטוס ומרצה, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל אביב, ופרופסור במכללה האקדמית נתניה.

1 כפי שחוקק בחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ס"ח 116 (להלן: חוק ההסדרים לשנת 2013).

2 חלק מהוראות החוק החדש נכנסו לתחולה מיידית ב-1.8.2013 – למשל, שינוי כללי הפטור לדירת מגורים מזכה בעסקת קומבינציה של מכר חלקי. להרחבה ראו: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א, חלק שני – דירת מגורים § 6.251 ואילך, ובפרט § 6.258 (מהדורה שלישית, 2014). (להלן: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית).

בחוק החדש שינויים רבים. לדוגמה, החוק ייחד את הפטור העיקרי למכירת דירה יחידה; הפטור הכללי אחת לארבע שנים בוטל; חלק מהוראות החוק הישן ממשיכות לחול בחוק החדש אך בשינויים מסוימים – לדוגמה, בתקופות הצינון למוכר שקיבל דירה במתנה; ובתקופת המעבר, כהגדרתה בסעיף 44 לחוק ההסדרים לשנת 2013, נוצרה אפשרות למכירת דירה בחיוב מס מופחת לפי חישוב ליניארי חדש, כפי שיידון להלן. בתשעת החלקים המרכיבים את המאמר אדון בתשעת השינויים העיקריים הגלומים בחוק החדש.

יועזר כי כל נושא הפטורים בדירת מגורים מותנה כמובן בכך שמדובר במכירה הוגנת, ולא במכירה פירותית הכפופה למס הכנסה. אם המוכר הוא קבלן או שעסקות מקרקעין הן חלק מעיסוקו, המכירה היא פירותית לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, ואין אנו באים כלל בגדרו של פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

א. ייחוד הפטורים לתושב ישראל

כפוף לחריגים, החוק החדש מייחד את הפטור לתושבי ישראל בלבד. סעיף 49א(א) לחוק החדש, שכותרתו היא "תנאים לפטור", קובע:

(א) תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה. לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור. [ההדגשות הוספו – י' ה']

בחוק החדש נקבעה לראשונה לגבי כל הפטורים הדרישה כי המוכר יהיה תושב ישראל.³ כפי שאדון להלן בהרחבה,⁴ בתקופת המעבר יש נפקות לחוק הישן, ולהבנתו, יש בכך כדי לאפשר לתושב חוץ ליהנות מכללי הפטור. לפי החוק החדש, תושב חוץ ייהנה מפטור לפי פרק זה רק אם ימציא אישור משלטונות המס במדינת תושבותו שלפיו אין לו דירת מגורים בה. הוראה זו הוספה בעת הדיון בוועדת הכספים, והיא מעוררת קושי. אומנם, מצד אחד, לרשויות המס בישראל אין בדרך כלל שום מידע על אודות דירות בחוץ לארץ, ולכן יש היגיון בהעברת עול ההוכחה לתושב החוץ. ברם, מן הצד האחר, הפתרון שנמצא הוא במקרים רבים בלתי מעשי. ספק גדול אם למדינת התושבות של תושב החוץ יש מידע על אודות דירות מגורים שלו שם, ואם לתושב החוץ יש אפשרות מנהלית נוחה לקבל אישור כזה.

זאת ועוד, לדעתי, החוק משאיר פרצה לתושב חוץ שיש לו דירת מגורים מחוץ לישראל אך לא במדינת התושבות שלו, שאז הוא זכאי לכאורה ליהנות מהפטור הניתן לבעלים של דירה יחידה. ברור שאין הדבר תואם את תכלית החקיקה. המינימום הנדרש, לדעתי, הוא שתושב החוץ

3 דרישה זו הייתה קיימת בחוק הישן לגבי הפטור המיוחד החד-פעמי לפי ס' 49.

4 ראו: חלק ט להלן.

יגיש תצהיר לרשויות המס שלפיו אין לו דירת מגורים בשום מקום בעולם. ברם, אין דרישה כזו בחוק החדש.

עם זאת, במקרים רבים החוק מחמיר עדיין עם תושבי חוץ. כך, לדוגמה, במקרה של תושב חוץ שדירתו העיקרית בישראל, ובישראל היא דירה יחידה, ואשר יש לו אומנם דירה בחוץ לארץ אך מדובר בחלק מדירה שהוא ירש יחד עם יורשים אחרים, ואין באפשרותו למוכרו ללא שיתוף פעולה של היורשים האחרים. דוגמה נוספת לכך היא תושב חוץ אשר מחזיק שתי דירות בור-זמנית אך הדירה השנייה נרכשה כתחליף לדירה הראשונה – מצב שבו לתושב ישראל יש פטור מכוח סעיף 49ג(1) לחוק.

למרות הבעייתיות לעיל, נראה לי שהפתרון שניסח המחוקק הישראלי מהווה פשרה ראויה, המאפשרת ליישם את החוק באופן יעיל תוך שמירה על כך שהפגיעה בתושבי החוץ היא מידתית ואינה עולה על הנדרש לשם יישומו של החוק והגשמת תכליתו.

ב. ביטול הפטור הכללי

הפטור הכללי עוגן בסעיף 49ב(1) לחוק הישן, אשר קבע את התנאי החלופי הראשון לזכייה בפטור במכירתה של דירת מגורים כדלקמן:

המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס...

הסעיף חל על מכירות עד לסוף שנת 2013, ויש לו נפקות גם לצורך ההסדר בתקופת המעבר לחוק החדש. זהו פטור כללי שהוענק במכירתה של "דירת מגורים מזכה"⁵ פעם אחת בכל ארבע שנים. פטור זה הוא למעשה פטור שיווי, העשוי לפטור אחת לארבע שנים מכירה של "דירת מגורים מזכה" שאינה זכאית לפטור לפי יתר הכללים בסעיף 49ב או לפי הפטור המיוחד החדש-פעמי שיידון להלן בחלק ה. עם זאת, שימוש בפטור מכל סוג שהוא היה גורם לדחיית המועד שבו ניתן להשתמש בפטור זה בארבע שנים.

הצורך להמתין תקופה של ארבע שנים בין מכירה אחת לאחרת יצר לא אחת פיתוי אצל נישומים "לאכול את העוגה ולהשאירה שלמה", כלומר, למכור את הדירה בפועל במהלך התקופה אך לבצע את המכירה מבחינה פורמלית רק בסופה. לא פעם נידון נושא זה בקשר לעסקה מלאכותית וליישומו של סעיף 84 לחוק.

אזכיר כי סעיף 49ב(1) סיפא לחוק הישן קבע שורה של מקרים שלא נחשבו "מכירה קודמת בפטור" לצורך הפטור הכללי, ביניהם מתנות פטורות, מכירה של דירת ירושה ועוד.⁶

5 הגדרתה של "דירת מגורים מזכה" הוספה לראשונה בתיקון מס' 34 לחוק. הגדרה זו היא תנאי מקדמי לקבלת פטור במכירתה של דירת מגורים – ראו: ס' 49א(א) וס' 49ב רישא לחוק. לפני תיקון מס' 34 לחוק היה די בכך שנמכרה לפי סעיף זה "דירת מגורים", כמשמעה בס' 1 לחוק. ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.113 ואילך.

6 להרחבה ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, פרק 6.

ג. פטור במכירת דירה יחידה

התפיסה של החוק החדש היא כי הפטור לדירת מגורים צריך שיינתן, כפוף לחריגים, רק לבעלים של דירה יחידה. אציינן כבר בראשית הדיון כי אני תומך בביטול הפטור הרחב שניתן לפי החוק הישן במכירה אחת לארבע שנים. עם זאת, קיים ליקוי בסיסי בחוק החדש. הליקוי מתייחס לשלילת הפטור מדירת המגורים העיקרית של תושב ישראל כאשר יש לו דירה (לרבות יותר משליש דירה) או דירות נוספות.

בכל שיטות המשפט בעולם המערבי המוכרות לי קיים פטור למכירתה של דירת המגורים העיקרית של הנישום ("Principal Residence"), בלי קשר לדירות נוספות שאינן זכאיות לפטורים. דירת המגורים העיקרית היא בדרך כלל זו המשמשת דרך קבע למגורי המוכר.⁷ מדובר בדירה שהנישום גר בה "רוב ימות השנה". מושג זה פורש על ידי בית המשפט העליון ככולל גם היעדרויות ארעיות לצורכי לימודים, לצורכי עבודה, לצורכי שליחות וכיוצא באלה.

לדעתי, כאשר שינה המחוקק את כללי הפטור, החל בשנת 2014, היה עליו ליצור קטגוריה נפרדת לדירת מגורים עיקרית, ולהעניק לה פטור נוסף לדירת מגורים – למשל, אחת לארבע שנים, כמו הכלל שנהג בחוק הישן לפי סעיף 49ב(1). לטעמי, אפשר להסתפק במגבלה של כל שנתיים. כל כך למה? כי רק בדרך זו יש מענה לצרכים המיוחדים של בעלים של דירה כזו אשר נאלץ למוכרה מסיבות שאינן צפויות (כגון אסון במשפחה או ירידה מנכסים). אין קושי לזהות מהי דירת המגורים העיקרית של הנישום, והראיה לכך היא שברוב ארצות המערב אין כמעט פסיקה בנושא זה. מכאן שאין גם צורך שהנישום יבחר מראש איזו מבין כל דירותיו יחשב דירת המגורים העיקרית שלו.

מצב פרטיקולרי שהחוק דווקא נותן לו פתרון הוא כאשר בעלים של דירה יחידה מוכר את דירת המגורים העיקרית שלו מטעמים אישיים שונים ורוכש במקומה דירה אחרת בתקופת שמונה עשר החודשים שקדמו ליום המכירה.⁸ במקרה זה הוא זוכה בפטור לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק החדש, אף שבתקופת שמונה עשר החודשים האמורים הוא היה בעלים של שתי דירות. מובן שאם יש לו דירה או דירות נוספות, הוא לא יהא זכאי לפטור לפי החוק החדש. הרציונל של החוק החדש הוא שכדי שהמוכר יהא זכאי לפטור בגין דירת המגורים העיקרית, היא חייבת להיות דירתו היחידה. על כן עליו לממש תחילה את כל דירותיו הנוספות אגב חיוב במס, ולהותיר אותה כדירה יחידה. רציונל זה אינו "אוהז מים" אם הדירות הנוספות אינן ניתנות למימוש בשלב זה או אחר בגלל סיבות שונות – לדוגמה, אם לנישום יש חלק מדירה שהוא יותר משליש דירה, אך יתר חלקי הדירה מצויים בבעלותם של בני משפחה אחרים (עקב ירושה בדרך כלל), ואלה מתנגדים למכירה. ברם, החוק החדש פותר את הבעיה רק כאשר החלק בדירה או בדירות הנוספות אינו עולה על שליש, שאז הוא אינו רואה כלל חלק זה כשולל את הפטור לדירה יחידה.⁹

7 היא אף זוכה במעמד מיוחד בהוראה האנטי־טכנונית בנוגע לדירה שהתקבלה במתנה (ס' 149(א) לחוק), אשר תידון להלן בחלק ו.

8 ס' 49ג(1) לחוק. סעיף זה היה קיים גם בחוק הישן.

9 ס' 49ג(3) לחוק החדש.

סעיף 49ב(2) לחוק החדש זהה בעיקרו לסעיף זה בחוק הישן. להלן מובא נוסחו של החוק החדש אגב הדגשת השינויים שבו. הסעיף פוטר ממס מכירה של דירת מגורים כאשר –

הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת מגורים, ולא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת תשנ"ז (1 בינואר 1997) אם בשל החלק או הדירה האמורים הוחלה החזקה שבסעיף 49 במכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי פסקה זו;¹⁰

התנאים לפטור זה לאחר תיקונו בחוק החדש הם: (1) על הדירה הנמכרת להיות "דירת מגורים מזכה" כמשמעה בסעיף 49א(א) לחוק;¹¹ (2) על הדירה הנמכרת להיות דירתו היחידה של המוכר הן בישראל והן באזור, כהגדרתו בסעיף 16א לחוק; (3) המוכר חייב להיות בעל זכות בדירה במשך שמונה עשר חודשים לפחות מיום שנהייתה לדירת מגורים (תנאי זה הוסף בחוק החדש); (4) המוכר לא מכר בפטור ממס, לפי פסקה זו (סעיף 49ב(2) לחוק), דירה אחרת בתקופה של שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה הנידונה; (5) סעיף פטור זה אינו חל על חלק בדירה שאינו גדול משליש ממנה (בחוק הישן – 25%) ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני 1.1.1997, אם בשל החלק או הדירה הוחלה החזקה שבסעיף 49 לחוק. יצוין כי רק הדירה הנמכרת נדרשת להיות "דירת מגורים מזכה", להבדיל מיתר ה"דירות" הנכונות לפי סעיף זה. לגבי האחרונות אין כל הכרח שהן יעמדו בהגדרה זו, ודי שהן נחשבות "דירת מגורים".

החוק החדש בודק את המצב העובדתי ביום המכירה בלבד. לכן, אם ביום המכירה יש למוכר דירה יחידה, הוא ייחשב כזה אף אם בכל תקופה שהיא קודם לכן היו לו יותר מדירה אחת. בחוק הישן, לעומת זאת, כדי להיחשב בעלים של דירה יחידה, הוא היה חייב להיות כזה במשך ארבע השנים שקדמו ליום המכירה (על פי ההוראה המפורשת של סעיף 49ב(2) לחוק הישן).

החוק החדש מוסיף תנאי חדש לזכאות לפטור במכירתה של דירת מגורים יחידה, והוא שהמוכר היה בעל הזכות בדירת המגורים במשך שמונה עשר חודשים לפחות מיום שנהייתה לדירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, הווה אומר, מן היום שבו הדירה נחשבת "דירת מגורים" – לדוגמה, מן היום שבו הסתיימה בנייתה.¹² מדובר בהוראה אנטי-תכנונית, שנועדה למנוע את האפשרות – שהייתה קיימת לפי החוק הישן – למכור דירת מגורים יחידה מייד לאחר סיום בנייתה. בהצעת החוק הובאה הדוגמה של קבוצות רכישה שבהן דירות נרכשות לצורכי

10 הנוסח בחוק הישן: "הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר לא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו, ובארבע השנים שקדמו למכירה לא היתה לו בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים אחת כאמור; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שהוא פחות מ-25% ממנה ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת תשנ"ז (1 בינואר 1997)";

11 תנאי זה מפורט ברישאה של ס' 49ב לחוק וכן בס' 49א(א) לחוק.

12 להרחבה בעניין זה ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.61 ואילך.

השקעה ונמכרות מייד לאחר סיום בנייתן ("קבלת טופס 4"). על פי החוק החדש, תידרש תקופה מינימלית של שמונה עשר חודשים מיום שנהייתה הדירה לדירת מגורים כדי שהמוכר יהיה זכאי לפטור זה.¹³

מוכר רשאי ליהנות מהפטור לפי סעיף 49ב(2) אם הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה בישראל ובאזור. לעניין זה אדגיש, כאמור לעיל, כי אין דרישה שהדירות האחרות, השוללות את היות הדירה הנידונה "דירה יחידה", יעמדו בהגדרה של "דירת מגורים מזכה" כדי שייחשבו דירות נוספות. די בכך שהן נחשבות "דירת מגורים" כמשמעותו של מונח זה בסעיף 1 לחוק. המחוקק היה ער למצבים שבהם באופן פורמלי יש למוכר יותר מדירה אחת אך מן הבחינה העניינית יש להתייחס אליו כאל בעלים של דירה יחידה. לפיכך סעיף 49 לחוק קובע חזקה בדבר דירת מגורים יחידה:

לענין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה:

- (1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב־18 החודשים שקדמו למכירה;
- (2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997);
- (3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא אינו עולה על שליש [בחוק הישן "פחות מ־25% – י' ה'"];
- (4) היא דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5) (א) ו־ (ב). [תנאי זה לא היה בחוק הישן – י' ה'.]

חזקת דירה יחידה מכוח סעיף 49 חלה אם כן אף אם יש למוכר דירה נוספת שהתקבלה בירושה ואשר התקיימו בה תנאי הפטור לדירת ירושה על פי סעיף 49ב(5) (א) ו־ (ב). חלופה זו של החזקה לא הופיעה בחוק הישן, אבל היה הכרח להוסיפה במפורש בחוק החדש. הטעם העיקרי לכך הוא שלפי החוק הישן היה אומנם פטור עצמאי למכירתה של דירת הירושה, אך בעליה לא נחשב בעלים של דירה יחידה אם הייתה לו דירה נוספת. לפיכך, אם חפץ למכור את הדירה שלא קיבל בירושה, ואפילו הייתה זו הדירה היחידה בבעלותו חוץ מדירת הירושה, הוא היה זכאי לכך רק בתנאי שיעשה כן בתנאי הפטור של סעיף 49ב(1), קרי, אחת לארבע שנים. בחוק החדש בוטל הפטור לפי סעיף 49ב(1), ולכן נוצר הצורך לאפשר מכירה בפטור עצמאי לדירת הירושה מבלי לגרוע מהפטור לדירת המגורים היחידה של היורש. יש לשים לב שלצורך החזקה די בכך שהדירה הנוספת תענה על שני התנאים הראשונים של סעיף 49ב(5), ואין דרישה שהיא תענה גם על התנאי השלישי, שלפיו אילו היה המוכר בחיים הוא היה זכאי למכור את הדירה בפטור. אחת הסיבות לכך, לדעתי, היא שייכתן שהמוריש מכר דירה נוספת עובר

13 הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו־2014), התשע"ג–2013, ה"ח 586, 704 (להלן: הצעת חוק ההסדרים לשנת 2013).

לפטירתו פחות משמונה עשר חודשים לפני יום הפטירה, ולפיכך הוא לא היה זכאי לפטור בשל דירת מגורים יחידה.

נוסח הסעיף בחוק הישן הביא בחשבון רק פטור שניתן "לפי פסקה זו" (סעיף 49ב(2) לחוק), ואפשר מצב שבו בעלים של שתי דירות יזכה למעשה בשני פטורים רצופים, בזה אחר זה, מבלי להמתין תקופה של שנה וחצי ביניהם. תכנון המס במקרה זה היה כדלקמן: בעת מכירת הדירה היחידה הראשונה יבקש המוכר פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק (אם הוא זכאי לכך), גם אם הוא יכול לקבל פטור כדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק. לאחר מכירת הדירה, ירכוש דירה שנייה, וכאשר ירצה למכור את הדירה השנייה, הוא יבקש פטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק. בדרך זו הוא לא יידרש להמתין שנה וחצי ממכירת הדירה הראשונה, שכן הפטור שניתן לדירה הראשונה ניתן לפי סעיף 49ב(1) לחוק, ולא "לפי פסקה זו" (סעיף 49ב(2) לחוק).¹⁴ תכנון מס זה אינו אפשרי לפי החוק החדש, שכן סעיף 49ב(2) החדש קובע כי על המוכר להיות בעלים של זכות בדירה במשך שמונה עשר חודשים לפחות כדי שיהנה מהפטור לדירה יחידה, ואין כלל פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק הישן.

ד. מכירת חלק מדירה

לפי ההגדרה בסעיף 1 לחוק, חלק מדירה נחשב דירה כל עוד לא נאמר אחרת. לפיכך בעלים של חלק מדירת מגורים החפץ למכורו בפטור המוענק לדירת מגורים חייב לעמוד באחד מתנאי הפטור הקבועים בסעיף 49ב. לדוגמה, לפי החוק הישן, אם פרט לחלק בדירה שאינו נמוך מ-25% אין למכור – ולא היו לו בארבע השנים האחרונות – דירות נוספות או חלקים נוספים בדירות, הוא זכאי למכור אותו חלק בפטור לפי סעיף 49ב(1) או לפי סעיף 49ב(2). לפי החוק החדש, הוא זכאי למכור את החלק בדירה בפטור לפי סעיף 49ב(2), ובלבד שאין מדובר בחלק שאינו עולה על שליש דירה ואשר הוחלה עליו החזקה של סעיף 49ג. מובן שחלים עליו גם יתר כללי הפטור, כגון חזקת התא המשפחתית¹⁵ וכן הכלל שלפיו הוא חייב למכור את מלוא זכויותו בדירת המגורים (את כל החלק שבבעלותו) שאם לא כן יישלל ממנו הפטור.¹⁶ בעבר היו קבועים פטורים מיוחדים בסעיף 49ב(3) ובסעיף 49ב(4) לחוק, אך אלה בוטלו בתיקון מס' 34 לחוק משנת 1997. הסעיפים הקטנים הללו התייחסו לחלקי דירות שהתקבלו במתנה או בירושה, ונידונו באריכות¹⁷ במהדורות קודמות של ספריי.¹⁷ סעיף 49ב(2) סיפא לחוק החדש קובע באשר לפטור העיקרי לדירה יחידה:

הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה [בחוק הישן "פחות מ-25%" – "ה'"] ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות

14 מובן שכעת, אם ימכור את דירתו השנייה, ירכוש תחתיה שלישית ויבקש למכור אותה כדירה יחידה, הוא ייאלץ להמתין שנה וחצי מיום מכירת הדירה השנייה שבגינה קיבל פטור "לפי פסקה זו" (ס' 49ב(2) לחוק). אולם היה אפשר לחזור על תכנון המס דלעיל אחת לארבע שנים.

15 הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.137.

16 הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.145 ואילך.

17 ראו: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א, § 6.117 (מהדורה שנייה, 2000).

מוגנת לפני יום כ"ב בטבת תשנ"ז (1 בינואר 1997) אם בשל החלק או הדירה
האמורים הוחלה החזקה שבסעיף 49 במכירת דירת מגורים אחרת בפטור
ממס לפי פסקה זו; [הסיפא לא היה קיים בחוק הישן – י' ה'].

כלומר, מוכר שהוא בעלים של חלק שאינו עולה על שליש הדירה לא יוכל ליהנות מן הפטור
לדירה יחידה – אף על פי שגם "חלק מדירה" הוא בגדר דירת מגורים, ואף שחלק זה הוא דירה
יחידה אצלו – אם בעבר הוא כבר נהנה מחזקת דירה יחידה בהתייחס לחלק זה. לדוגמה, ראובן
היה בעלים של דירה שלמה ושל עוד 20% מדירה אחרת. ראובן נחשב בעלים של דירה יחידה
מכוח סעיף 49ג(3), והוא מכר אותה בפטור לפי סעיף 49ב(2). את חלק הדירה (20%) לא יוכל
כעת ראובן למכור בפטור לדירה יחידה, גם אם יישאר עם חלק זה בלבד.

המסקנה היא שאם כל שיש למוכר הוא פחות משליש דירה או דירה המושכרת למגורים
בשכירות מוגנת "ישנה" כאמור, ואם מעולם לא הוחלה על רכושו זה החזקה של סעיף 49ג(3),
הוא יהיה זכאי לפטור של דירה יחידה אם זו הדירה היחידה שיש לו. בכך נענה המחוקק
לביקורת שהעליתי בספריי לגבי החוק הישן.¹⁸ לפי החוק הישן, אם כל שהיה למוכר הוא חלק
בדירה שהוא פחות מ-25% או דירה בשכירות מוגנת, הוא לא היה רשאי למכור את רכושו זה
בפטור לדירה יחידה אפילו לא הייתה לו כל דירה נוספת, קרי, אף אם מעולם לא הוחלה על
דירתו זו החזקה שבסעיף 49ג(3).

אם למוכר יש דירת מגורים וכן עד שליש מדירה, הוא ייחשב אומנם בעלים של דירה יחידה
לגבי הדירה השלמה, מכוח החזקה של סעיף 49ג, אך הוא לא יהיה רשאי למכור לאחר מכן את
החלק בדירה הנוספת בפטור לדירה יחידה. אין לי אלא להביע את תמיכתי בכלל החדש, שכן
ברגע שהמוכר הוא בעלים של דירה ושל חלק נוסף, הוא כבר בעלים של שתי דירות, שהרי חלק
מדירה הוא בגדר דירה לפי ההגדרה בסעיף 1. החזקה של 49ג באה לעזרתו של הבעלים של
הדירה היחידה במכירת אותה דירה, אך אין היא באה להכשיר מכירה בפטור של החלק הנוסף,
שהרי אין הוא בעלים של "דירה יחידה" בלשון הדיוטות, והפטור נועד לבעלים של דירה יחידה.
עם זאת יוכל הבעלים למכור את חלק הדירה האמור – או את הדירה המושכרת בשכירות מוגנת
כאמור – וליהנות מהפטור לדירת ירושה¹⁹ או מהפטור המיוחד החד-פעמי.²⁰

ה. פטור מיוחד חד-פעמי

סעיף 49 לחוק החדש קובע:

(א) על אף הוראות סעיף 49ב, המוכר דירת מגורים מזכה (בסעיף זה – הדירה
הראשונה), יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה, אם התקיימו כל אלה:

- 18 שם, § 6.116, בעמ' 544.
19 לפי ס' 49ב(5) לחוק.
20 לפי ס' 49 לחוק.

- (1) במועד המכירה של הדירה הראשונה יש בבעלותו, דירת מגורים נוספת אחת בלבד (בסעיף זה – הדירה הנוספת);
- (2) המוכר מכר את הדירה הנוספת בפטור ממס, בתוך 12 חודשים מיום מכירת הדירה הראשונה;
- (3) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנוספת, יחד, לא עלה על 1,986,000 שקלים חדשים;
- (4) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירת מגורים אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א (בסעיף זה – הדירה החלופית), בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (3); הדירה החלופית לא תבוא במניין הדירות כאמור בפסקה (1).

(1א) על אף הוראות סעיף 49ב, התקיימו במוכר דירה ראשונה הוראות סעיף קטן (א)(1), (2) ו-(4), וסכום השווי של הדירה הראשונה והדירה הנוספת, יחד, לא עלה על 3,303,000 שקלים חדשים, יהיה המוכר זכאי לפטור ממס במכירה של הדירה הראשונה, על סכום השווה להפרש שבין 1,986,000 שקלים חדשים לבין סכום השווי של הדירה הנוספת; את יתרת סכום השווי של הדירה הראשונה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי המכירה המתאימה לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

(2א) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013) ויעוגלו ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

(ב) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת.

פטור זה ניתן באופן חד-פעמי בלבד, והוא נועד לסייע למוכר שברשותו שתי דירות ואשר ברצונו להחליפן בדירה שתירכש ברוב התמורה שתתקבל ממכירתן של שתי הדירות. התכלית החקיקתית היא לאפשר לנישום למכור שתי דירות – האחת בפטור העיקרי (קרי, לפי סעיף 49ב(2) לחוק החדש) והאחרת לפי סעיף פטור מיוחד זה – ולהשתמש בכספי התמורה שיתקבלו משתייהן כדי לממן את רכישה של הדירה החדשה. כך, לדוגמה, בני זוג צעירים אשר כל אחד מהם הביא דירה לנישואים יכולים למכור את שתי הדירות בפטור ולרכוש תחתיהן דירת מגורים חדשה, בין לצורך מגוריהם שלהם ובין לצורך מגורי אחרים.

הפטור לפי סעיף זה הוא עצמאי, ואין הוא כפוף לתנאי הפטור הרגילים הקבועים בסעיף 49ב(2) לחוק. עם זאת, הפטור כפוף להגבלות הרגילות, כגון אלה של מכירת "כל הזכויות" לפי סעיף 49א(א), של "דירת מגורים מזכה" לפי סעיף 49(א) או של דירה שהתקבלה במתנה לפי סעיף 149 לחוק.

התנאים לפטור הכלולים בסעיף 49 לחוק הם מצטברים, ויש לשים לב לסדר הפעולות ולמועדים המקנים את הפטור. סעיף 49(א)(1) סיפא מתייחס אל "הדירה הנוספת", ולא אל "דירת מגורים מזכה נוספת". נדרש כי הדירה הנוספת תימכר בפטור ממס, ללא ציון עילת הפטור.²¹ שאלה היא אם הדירה הנוספת, שנמכרה בפטור אחרי הדירה הנוכחית, חייבת להיות דירת מגורים מזכה או יכולה להיות כל דירת מגורים שהיא. מבחינה לשונית, ההתייחסות היא לדירה כלשהי. אומנם, מבחינתה של תכלית החקיקה, הדירה הראויה לפטור היא בהכרח דירת מגורים מזכה. ברם, לפנינו מצב מיוחד של אדם המוכר שני נכסים כדי לממן בכספי המכירה רכישתו של נכס שלישי. ייתכן בהחלט מצב שבו הנכס הראשון הוא דירת מגורים מזכה אך הנכס השני הוא דירה בבנייה, למשל, ובינתיים חל שינוי משמעותי אצל הנישום – במצבו המשפחתי, במקום עבודתו וכיוצא באלה נימוקים אישיים – אשר מצדיק את מתן הפטור לפי סעיף 49. בשוקלי נימוקים אלה, מסקנתי היא שהדירה השנייה אינה חייבת להיות דירת מגורים מזכה.

באשר לדירה הנרכשת, זו צריכה להיות "דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, כפי שנקבע במפורש בסעיף 49(א)(4) לחוק. קרי, הדירה הנרכשת יכול שתהא גם דירה "על הנייר", דירה בבנייה או דירה שנרכשה כחלק מקבוצת רכישה. ההבדלים המהותיים בהשוואה לחוק הישן, מבלי להתייחס להבדלים סמנטיים, מתבטאים בסכומים הנקובים בסעיף, וכן בעובדה שהחוק החדש קובע חריג לבעלים של שתי דירות בלבד, ואילו החוק הישן קבע חריג לסעיף 49(1) (שבוטל בחוק החדש), כך שניתן פטור במכירת דירה נוספת אף אם נמכרה בתוך תקופת ארבע השנים. נוסף על כך, לפי החוק החדש, הדירה הראשונה נמכרת על פי הפטור המיוחד של סעיף 49, בעוד הדירה הנוספת (השנייה) נמכרת בדרך כלל לפי הפטור הרגיל של סעיף 49(2), שהרי באותה עת היא דירה יחידה. בחוק הישן המצב הפוך: הדירה הראשונה נמכרת בפטור החוקי הרגיל דאז, אחת לארבע שנים, לפי סעיף 49(1), ואילו הדירה השנייה נמכרת על פי סעיף 49 בתוך שנה, ולא בתוך ארבע שנים.²²

21 לפי החוק הישן, נדרש שהפטור ממס במכירת הדירה האחרת יהיה לפי פרק חמישי 5, ואילו לפי החוק החדש לא נקבע תנאי זה.

22 החוק הישן קבע: "א) על אף הוראות סעיף 49, תושב ישראל המוכר מכר בפטור ממס דירה אחרת לפי פרק זה בתוך לפטור ממס במכירתה, אם נתקיימו כל אלה: (1) המוכר מכר בפטור ממס דירה אחרת לפי פרק זה בתוך שנים עשר החודשים שקדמו למכירה נושא הפטור (להלן – הדירה הראשונה); (2) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנמכרת (להלן – הדירה השנייה), ביחד, לא עלה על מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים; (3) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או ירוש בשנה שלאחר מכירתה, דירה אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א, בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (2); (1א) על אף הוראות סעיף 49, התקיימו לגבי תושב ישראל, המוכר דירה שנייה, הוראות סעיף קטן (א)(1) ו-(3), וסכום השווי של הדירה הראשונה והדירה השנייה, יחד, לא עלה על שני מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים, יהא המוכר זכאי לפטור ממס במכירה של הדירה השנייה, על סכום השווה להפרש שבין מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים לבין סכום השווי של הדירה הראשונה; את יתרת סכום השווי של הדירה השנייה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות. (2א) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום י"ג בטבת התשנ"ט (1 בינואר 1999) ויעוגלו ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים. (ב) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת."

כאמור לעיל, בחוק החדש הוסף התנאי שלפיו על המוכר להיות "תושב ישראל", או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים בבעלותו במדינת תושבותו, כדי שיוכל ליהנות מפטור לדירת מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1 לחוק. אולם כבר בחוק הישן הוגבלה תחולת הפטור לפי סעיף 49ה לתושב ישראל בלבד. בחוק הישן לא הייתה אומנם הגדרה ל"תושב ישראל", אולם היה אפשר להקיש מהמדינה מיסים אחרים, כגון פקודת מס הכנסה ואמנות למניעת כפל מס, מאחר שבחוק מס עסקינין.

לפי החוק הישן, תושב האזור שהוא "אזרח ישראלי", כהגדרתו של המונח בסעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין, אינו זכאי לפטור המיוחד לפי סעיף זה, שכן אין הוא עונה על הגדרת המונח "תושב ישראל". אולם אין זה הגיוני לשלול מנישום זה את הפטור ולהפלותו לרעה בהשוואה ל"תושב ישראל", במיוחד לנוכח העובדה שחוק מיסוי מקרקעין חל עליו באופן אישי בעת רכישה ובעת מכירה של זכויות במקרקעין באזור, ובכלל זה מחיל את הוראותיו של הפטור ל"דירת מגורים מזכה" לפי פרק חמישי 1 לחוק.

בעניין זה עולה השאלה אם אין מדובר בהפליה פסולה בין תושב ישראל לבין תושב חוץ, לנוכח האמנות למניעת כפל מס. לדעתי, בשל תכליתו של הפטור המיוחד החד-פעמי הקבוע בסעיף 49 לחוק, אין מניעה להגביל את החלתו לתושבי ישראל בלבד. סעיף 49 נועד לענות על בעייתו של אדם בעל שתי דירות אשר מוכר אותן כדי להשקיע את מרבית התמורה בדירה שלישית, וזאת ממניעים כגון שינוי מקום עבודה או הרחבת המשפחה. מניעים אלה אופייניים לתושבי ישראל בלבד, ולא לתושבי חוץ.

סעיף 49ה(א)(2) לחוק החדש קובע תקרת שווי כוללת לשתי הדירות יחדיו בסך כ-1,986,000 ש"ח. תקרת שווי זו גדלה לפי שיעור עליית המדד כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, ומתואמת פעם בשנה בתחילת שנת המס.²³ לפי תנאי זה נדרש שהתמורה הכוללת משתי הדירות יחדיו לא תעלה על הסכום לעיל. אם שוויין של שתי הדירות הנמכרות עולה על התקרה לעיל, יחול בתנאים מסוימים פטור חלקי בשל מכירת הדירה הראשונה (הדירה השנייה, לפי החוק הישן), וזאת לפי סעיף 49ה(א1). הפטור החלקי ניתן בתנאי ששוויין של שתי הדירות הנמכרות אינו עולה על 3,303,000 ש"ח (מתואם למדד). במקרה זה יינתן למוכר פטור בשל מכירת הדירה הראשונה (השנייה לפי החוק הישן) על סכום ההפרש שבין שווי הדירה השנייה (הדירה הראשונה לפי החוק הישן) לבין 1,986,000 ש"ח (מתואם).²⁴

נפקותה של קביעה זו, לאור לשונה ולאור תכליתה, היא שאם שוויין של שתי הדירות הנמכרות עולה על התקרה לעיל, לא יינתן פטור ממס כלל, אף לא פטור חלקי, בשל מכירת הדירה הראשונה (השנייה בחוק הישן).²⁵ תכליתו של הסעיף, כפי שהובעה בתיקונים מס' 34 ו-44 לחוק, היא לאפשר את מכירתן של שתי דירות זולות יחסית לשם מימון קנייתה של דירה אחת יקרה יותר. לאחר שהמחוקק קבע את התקרות לאותן דירות זולות יחסית, דירות ששוויין גבוה מתקרות אלה אינן עומדות בתכלית החקיקה, ומשום כך לא תזכה מכירת הדירה הראשונה (השנייה בחוק הישן) בפטור המיוחד.

23 ס' 49ה(א2) לחוק.

24 על פי ס' 49ה(א2), סכומים אלה מתואמים למדד המחירים לצרכן פעם בשנה, בתחילת כל שנת מס, לעומת המדד האחרון שהתפרסם לפני 1.1.1999, ומעוגלים לאלף השקלים החדשים הקרובים.

25 ראו: הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקוני חקיקה), התשנ"ט-1998, ה"ח 186.

נשאלת השאלה: כאשר שוויין הכולל של שתי הדירות עולה על התקרה (3,303,000 ש"ח מתואם), מדוע לא ניתן למוכר פטור חלקי עד לגובה התקרות לעיל? נראה ששיקולים של צדק חלוקתי הם ששכנעו את המחוקק לקבוע את התקרות, ובמקרה של חריגה מהתקרה העליונה – לא להעניק פטור כלל. דהיינו, המחוקק הניח כי למוכר "עשיר" זה אין מגיע פטור מיוחד, ועליו להסתפק בפטור למכירתה של דירה יחידה (או בפטור שניתן אחת לארבע שנים, לפי החוק הישן).

באותם מקרים שבהם יתקבל פטור חלקי בשל הדירה הראשונה (השנייה בחוק הישן), יתרת השווי של הדירה הראשונה (השנייה בחוק הישן) העולה על סכום הפטור החלקי תמוסה, ויראו אותה כמכירה של זכות אחרת במקרקעין. לצורך קביעת השבח במכירתה של זכות אחרת זו נקבע בסעיף קטן (א) כי שווי רכישתה, הניכויים והתוספות בגינה יהיו חלק יחסי מסכומים אלה, כיחס שבין אותה זכות אחרת במקרקעין לבין שווי הדירה הנמכרת כולה.

בחוק החדש הדירה הראשונה פטורה אומנם מהדרישה שהיא תהיה דירה יחידה (בחוק הישן הדירה השנייה פטורה מדרישת ארבע השנים של סעיף 49ב(1)), אך אין היא פטורה מדרישות אחרות שנקבעו בחוק, כגון היותה "דירת מגורים מזכה" או הדרישה למכירת "כל הזכויות" בה. סעיף 49ה(א)(2) לחוק החדש מתנה את מתן הפטור בכך שהדירה הנוספת נמכרה בפטור ממס. תנאי זה מדגיש שהפטור המיוחד לדירה הראשונה ניתן רק כאשר המוכר חפץ לקבל פטור בגין שתי הדירות. מכירתן כרוכה זו בזו, וסעיף 49ה אינו חל על מוכר שאין מגיע לו פטור או שאינו חפץ בפטור לגבי שתי הדירות גם יחד. הפטורים העיקריים הרלוונטיים הם לפי פרק חמישי 1, בין לפי החוק החדש ובין לפי החוק הישן. ייתכנו פטורים נוספים, כגון פטור לפי סעיף

62 לחוק או פטור לפי הוראת השעה להגדלת היצע הדירות, בשעה שהייתה בתוקף.²⁶ הזכאות לפטור לפי סעיף 49ה לחוק החדש מותנית בכך שלנישום יהיו שתי דירות בלבד במועד מכירתה של הדירה הראשונה. קרי, נדרש כי בבעלות המוכר תהיה דירת מגורים נוספת אחת בלבד, ולא יותר. לדעתי, מגבלה זו הוספה בחוק החדש כדי למנוע תכנוני מס שנעשו על פי החוק הישן. בתקופת החוק הישן היו מקרים שבעלים של דירות רבות זכה בפטור מיוחד זה בשעה שקנה דירה חדשה, וזאת בניגוד לתכלית החקיקה. מובן שאם הדירה החלופית נרכשה בטרם נמכרו הדירות, יש ברשות הנישום שלוש דירות, אך אין הדבר מונע ממנו את קבלתו של פטור זה לפי החוק (ובלבד שרכישת הדירה החלופית נעשתה שנה לכל היותר לפני מכירת הדירות).²⁷

יודגש, כאמור, כי הדירה הנוספת אינה חייבת להיות "דירת מגורים מזכה". די שהיא תהיה "דירת מגורים". ההסבר, לדעתי, נעוץ בכך שהמחוקק ביקש להקל במכירתן של שתי דירות שנועדה לאפשר רכישת דירה שלישית. לעניין זה אין זה רלוונטי אם הדירה הנוספת היא "מזכה" או "סתם" "דירת מגורים" – למשל, דירת מגורים שהושכרה למשרד במשך מרבית תקופת חישוב השבח ובארבע השנים האחרונות. כל זאת בהנחה שדירה זו עונה על הגדרת "דירת מגורים".²⁸ מובן שאם הוכנסו שינויים פיזיים בדירה השוללים את היותה "דירת מגורים", תכנון המס הלגיטימי מחייב "החזרת עטרה ליושנה" לפני המכירה.

26 חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א–2011, ס"ח 358.

27 ס' 49ה(א)(4) סיפא לחוק.

28 להרחבה בנושא הגדרה זו ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.61 ואילך.

סעיף 49ה(א)1 לחוק הישן מתנה את מתן הפטור בכך שבמכירת הדירה הקודמת ניתן פטור "לפי פרק זה", דהיינו, לפי פרק חמישי 1 לחוק, הדין בפטור במכירת דירת מגורים. לא מצאתי תכלית חקיקתית בקביעת תנאי זה. רשויות המס נקטו פרשנות מקילה ולא עמדו על תנאי זה באותם מקרים שבהם בעת מכירת הדירה הקודמת היה אפשר לקבל פטור גם לפי פרק חמישי 1 לחוק אף שהמוכר ביקש פטור לפי סעיף אחר.²⁹ אכן, תנאי זה בוטל בחוק החדש. סעיף 49ה(א)2 לחוק החדש דורש כי המוכר ימכור את הדירה הנוספת "בפטור ממס", ואין מגבלה לגבי סוג הפטור שבו ישתמש המוכר.

סעיף 49ה(א)4 לחוק החדש (סעיף קטן 3 לחוק הישן) קובע, כתנאי לזכאותו של המוכר לפטור לפי סעיף זה, כי על המוכר לרכוש את דירת המגורים האחרת החלופית בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת (השנייה לפי החוק הישן) או בשנה שלאחר מכירת הדירה. תכלית החקיקה היא ליתן פטור מיוחד זה ולאפשר למוכר לרכוש דירה אחרת בתוך תקופה של עד שנתיים, המתחילה שנה לפני מכירת הדירה השנייה ומסתיימת בתום השנה שלאחר מכירתה. היות שהסעיף מאפשר לרכוש את הדירה החדשה בתוך שנה לאחר מכירת הדירה השנייה, במועד מכירת הדירה השנייה אי־אפשר לדעת אם התקיימו תנאי הפטור. רשויות המס קבעו במקרה זה כי תוצא שומה שבה יחויב המוכר במס, אך הליכי הגבייה יוקפאו למשך שנה. שומה זו תהפך לשומת פטור אם וכאשר יוכיח המוכר בעתיד כי התקיימו תנאי הפטור הנוגעים ברכישתה של הדירה החדשה.³⁰ בחוק החדש הפטור המיוחד נדרש כבר במכירת הדירה הראשונה. לפיכך ייתכן שגם בתקופה שבין מכירת הדירה הראשונה לבין מכירת הדירה הנוספת לא התקיימו עדיין תנאי הפטור, ותקופת ההקפאה יכול שתארך עד שנתיים.

שווייה של הדירה החדשה חייב להיות שלושה רבעים לפחות מתמורת המכירה של שתי הדירות הנמכרות. אין בסעיף התייחסות כלשהי לתיאום בין הסכומים עקב עליית המדד. באופן פורמלי, העדרה של הוראת תיאום בחוק מעיד כי לצורך חישוב שלושת הרבעים כאמור אין מתאמים את שווי הדירות שנמכרו, אולם ההיגיון הכלכלי מצדיק תיאום.

החוק קובע במפורש כי הדירה הנרכשת צריכה להיות "דירת מגורים" כמשמעה בסעיף 9(ג) לחוק. בכך כלל המחוקק גם דירה שטרם הסתיימה בנייתה בעת רכישתה אך יש התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה – לדוגמה, רכישת דירה "על הנייר" מקבלן. לפיכך, מגבלת השנה תחול ממילא עד ליום ההסכם בדבר רכישת הדירה הנרכשת, ולא עד ליום שבו היא נהפכה ל"דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק. עם זאת, הרחבה זו של ההגדרה אינה כוללת את המקרים שבהם הנישום רוכש מגרש לבנייה עצמית ומזמין בנפרד שירותי בנייה מקבלן. אין היגיון להפלות בין המקרים. לכן יש לפרש את סעיף 49ה גם על מקרה זה, בוודאי באותם מקרים שבהם הרוכש נאלץ, לא ביזמתו, לפצל בין רכישת המגרש לבין קבלת שירותי הבנייה. אכן, הנשיא ברק אימץ את דעתי זו בעניין חסון,³¹ באומרו כי –

29 ראו: חוזר מס שבח 10/97 "חוק מס שבח מקרקעין (תיקון 34), התשנ"ז–1997" קובץ הוראות מקצועיות 356.12 (25.3.1997) (להלן: חוזר מס שבח 10/97).

30 שם.

31 ע"א 501/03 חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין – הדרה, פ"ד נח(2) 567 (2004).

פרשנות זו נשלפיה אין שום הבדל, לעניין זה, בין הרוכש דירה חלופית לבין הרוכש מגרש שעליו יקים את דירתו – 'ה' עולה בקנה אחד עם תכליתו האובייקטיבית של סעיף 49 לחוק: להטיל מס באופן שוויוני וניטרלי. פרשנות זו מגשימה שוויון בין נישומים בעלי מעמד כלכלי שווה. פרשנות זו מקדמת ניטרליות במערכת המס, ואיננה מעניקה יתרון מס לרכישה מקבלן על פני בנייה עצמית. פרשנות זו מגשימה אפוא מדיניות מס ראויה, והיא מקיימת את תכליתו האובייקטיבית של סעיף 49 לחוק.³²

רשויות המס הוסיפו תנאים לקיומו של הפטור הנ"ל³³ שנועדו להבטיח כי מרבית התמורה ממכירת שתי הדירות אכן תיועד לבניית "דירת המגורים". הדרישה החוקית היחידה היא שתהיה מחויבות לגמר הבנייה, כנדרש מרוכש דירה מקבלן על פי סעיף 9(ג) לחוק.

לדעתי, הדירה החלופית יכול שתירכש כחלק מ"קבוצת רכישה". סעיף קטן (2) להגדרתה של "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק כולל גם זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לצורך בניית דירה.

לסיכום סוגיה זו, יש להחיל את הפטור שבסעיף 49 גם אם דירת המגורים החלופית נרכשה כמגרש, כבית בשלבי בנייה אשר הושלם או כחלק מקבוצת רכישה, תוך קיום יתר תנאי הסעיף, אף ללא התייחסות מפורשת בלשון הסעיף.

דירת המגורים הנרכשת צריך שתהא בישראל או ב"אזור" כמשמעו בסעיף 16א לחוק. בכך הרחיב המחוקק את הדין שהיה קיים לפני תיקון מס' 34 לחוק, אשר אפשר את מתן הפטור ברכישת דירה בישראל בלבד.

סעיף 49(ב) קובע במפורש כי הפטור יינתן למוכר אחד פעם אחת בחייו. בכך הביע המחוקק את דעתו כי מדובר בפטור מיוחד וחריג, שנועד לסייע למוכר לרכוש דירה חדשה במקום שתי הדירות שנמכרו. יצוין כי בשל הגדרתו של התא המשפחתי כמוכר אחד,³⁴ עולה כי בני זוג שניצלו את הפטור לפי סעיף 49, ולאחר מכן התגרשו ונישאו שנית, לא יהיו זכאים ליהנות מהפטור פעם נוספת כחלק מנישואיהם החדשים. זו גם עמדתן של רשויות המס במקרה זה.³⁵ שאלה העולה בעניין זה היא מה הדין במקרה שבו תא משפחתי התפרק (עקב פטירה או גירושים) ואחד מבני הזוג חובר לבן זוג חדש אשר מימיו לא ניצל את הפטור לפי סעיף 49. לדעתי, במקרה שבו אחד מבני הזוג ניצל את הפטור בנישואיו הקודמים ואילו בן הזוג האחר לא נהנה מפטור זה, יש לאפשר פטור חלקי בלבד לבן הזוג שלא ניצל את הפטור בעבר. בהקשר זה מתעוררת שאלה גם לגבי קטין. לכאורה, קטין שהוריו מכרו דירת מגורים וניצלו את הפטור בזמן השתייכותו לתא המשפחתי אינו זכאי לניצל את הפטור לאחר צאתו מהתא המשפחתי בעת מכירת דירה שבבעלותו. תוצאה זו אינה סבירה, ויש לדחות פרשנות כזו. אכן, רשויות המס קבעו

32 שם, פס' 14 לפסק הדין.

33 ראו: הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 11/2007 "תנאי הפטור בסעיף 49 לחוק לעניין דירה שנבנתה בבניה עצמית – ע"א 501/03 אלדר חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה וו"ע 5138/05 אתי זאבי נ' מנהל מס שבח" (25.11.2007). השוו: החלטת מיסוי 132/06 "הגדרת 'דירה אחרת' לעניין סעיף 49 והשלכתו לעניין 49(א)(3) "קובץ החלטות מיסוי יולי-דצמבר 2006 89 (2007).

34 ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.135.

35 ראו: חזור מס שבח 10/97, לעיל ה"ש 29.

"הוראה מקילה", הקובעת כי ניצול הפטור על ידי תא משפחתי הכולל ילדים קטינים לא ימנע את הקטין, לאחר עזובו את התא המשפחתי כבגיר, מלנצל את הפטור לפי סעיף 49ה, ובלבד שהפטור לא ניתן בעבר בשל דירה שהייתה קניינו של הקטין עצמו.

ו. מכירת דירה שהתקבלה במתנה

כאשר הדירה הנמכרת התקבלה אצל המוכר במתנה, חלים אומנם כללי הפטור הרגילים שנידונו לעיל, אלא שנוספות עליהם הגבלות המנויות בסעיף 149 לחוק. הגבלות אלה חלות "על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה"³⁶. דהיינו, גם אם המוכר זכאי לאחד הפטורים שנידונו לעיל, המכירה חייבת עדיין לעמוד גם בתנאיו של סעיף 149 לחוק.³⁷ סעיף 149(א) לחוק החדש קובע כדלקמן:

על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה –

(1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו ארבע שנים מיום שנעשה בעלה;

(2) אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו, מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה – שלוש שנים.

מטרתה של הוראה זו דומה למטרת הרחבתה של הגדרת "מוכר" בסעיף 49(ב) לחוק, ומשלימה אותה. המטרה היא למנוע עקיפה של המגבלות השונות שהחוק מציב למתן פטור במכירה של דירת מגורים באמצעות עסקות מתנה, אמיתיות או מדומות, שכל תכליתן היא להגיע לידי כך שהמוכר יעביר דירות לבני משפחה (שאינם נכללים בתא המשפחתי הצר) או לחברים, כדי שימשיך להיחשב בעלים של דירה יחידה, למשל, או כדי להגדיל את מספר הפטורים לפי מספר מקבלי הדירות במתנה.

סעיף 149 קובע על כן "תקופת צינון" (המתנה) עד שמקבלי הדירה במתנה יהיו רשאים למוכרה בפטור לדירות מגורים. גם בחוק הישן וגם בחוק החדש, סעיף 149 מתייחס במפורש למתנה, ולא לכל העברה שנעשתה ללא תמורה. העברת דירה תיחשב מתנה רק לפי משמעותה של זו בחוק המתנה, התשכ"ח-1968, ואין לכלול בכך כל העברה ללא תמורה שאין בינה לבין תכלית החקיקה של סעיף 149 ולא כלום.³⁸ מסיבה זו אין סעיף 149 חל על העברה ללא תמורה

36 ס' 149(א) רישא.

37 לפי עמדתן של רשויות המס, סעיף זה יופעל (בצדק, לדעתי) רק כאשר קיבל נותן המתנה פטור ממס שבח – ראו: הוראת ביצוע 13/83 (4.9.1983) (להלן: הוראת ביצוע 13/83). ראו גם: עמ"ש (מחוזי ת"א) 609/89 וייס נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בנבו, 18.10.1990).

38 עמדתו זו צוטטה בהסכמה על ידי השופט חשין בע"א 3095/91 לידור נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מז(5) 816 (1993).

בפירוק לפי סעיף 71 לחוק,³⁹ על ירושה או על העברה ללא תמורה שחויבה במס שבח ובמס רכישה.⁴⁰ עם זאת, סעיף 149 חל לגבי מתנה בין שהיא הייתה פטורה לפי סעיף 62 לחוק (פטור למתנות בין קרובים) ובין שהיא הייתה פטורה לפי סעיף 49 לחוק (פטור לדירת מגורים). לדעתי, אין היגיון בהחלת סעיף 149 לחוק כאשר נותן המתנה ניצל פטור לפי סעיף 49 לחוק, מאחר שתכלית חקיקתו של הסעיף אינה מתקיימת עוד במקרה זה. דינו של פטור שנוצל לפי סעיף 49 צריך שיהא, לעניין זה, כדין מתנה שמש השבח על מכירתה שולם במלואו.⁴¹ דעתי אכן אומצה על ידי רשויות המס,⁴² אשר קבעו כי הסעיף יחול רק כאשר נותן המתנה עשה שימוש בפטור לפי סעיף 62 לחוק.

בחוק הישן היה מדרג של פרקי זמן שונים – החל בשנה אחת וכלה בארבע שנים – החייבים לחלוף למן קבלת הדירה במתנה על ידי המוכר ועד למכירתה על ידיו, וזאת בהתאם לגורמים שונים, והם השימוש בדירה, הקשר האישי בין המוכר לבין נותן המתנה ומצבו האישי של המוכר.⁴³ הוראות אלה בוטלו בחוק החדש, אך יש לציין כי בתקופת המעבר תקופות הצינון על פי החוק הישן ממשיכות לחול על מתנות שניתנו לפני 1.1.2014.⁴⁴ נוסף על כך, בחוק הישן תקופת הצינון של הורה יחיד, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק משפחות חד-הוריות, התשנ"ב–1992, היא כשל נשוי.⁴⁵ כמו כן, רשויות המס מתייחסות (בצדק) לאלמן או לגרוש החי עם ילדיו כאל נשוי.⁴⁶ התכלית החקיקתית אכן זהה בכל המקרים הללו. סעיף 149(ג)(1) לחוק קובע כי לעניין סעיף זה –

יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישתה, כקבלתה במתנה.

הוראות הסיוע במימון לא שונו כלל בחוק החדש. סעיף זה חודר לתוכן הכלכלי של הפעולות, וקובע פיקציה משפטית שלפיה מתנה אינה רק עסקה כמשמעה בחוק המתנה, אלא גם קבלת מחצית לפחות מן המחיר של רכישת הדירה. לפנינו חזקה חלוטה שלפיה מימון של 50%

39 הבעתי דעה זו במהדורות קודמות של ספרי, והיא עולה בקנה אחד עם ע"א 5773/99 סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין – ת"א (פורסם בנבו, 9.2.2003), שנפסק מאוחר יותר בהקשר אחר.

40 קובץ הוראות מקצועיות 385, 388–389.

41 ראו: הוראת ביצוע 13/83, לעיל ה"ש 37.

42 ראו: הוראת ביצוע 9/2009 "אי תחולת הוראות סעיף 149' כאשר דירת המגורים הנמכרת התקבלה במתנה ונותן המתנה ניצל בשלה פטור לפי הוראות פרק חמישי 1" (16.7.2009) וכן החלטת מיסוי 48/08 "אין צורך בתקופת הצינון שבסעיף 149' כשהדירה התקבלה במתנה תוך ניצול פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק ע"י המעביר" קובץ החלטות מיסוי ינואר–דצמבר 2008 91 (2009) http://www.bcpa.co.il/files/file_3869.pdf.

43 התנאים לפרקי הזמן השונים נקבעו בס"ק (1) ו-(2) לס' 149(א) לחוק הישן כדלקמן: "(1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו ארבע שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה – שלוש שנים, מיום שנעשה בעלה; (2) אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו, מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה – שלוש שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה, אם איננו נשוי – שנתיים, ואם הוא נשוי או אם הוא הורה יחיד כהגדרתו בסעיף 1 לחוק משפחות חד-הוריות, התשנ"ב–1992 – שנה אחת".

44 ס' 44(ד)(1)(ב) לחוק ההסדרים לשנת 2013.

45 תיקון מס' 55 לחוק משנת 2005.

46 הוראת ביצוע 10/85 (29.5.1985).

לפחות כמוהו כמתן הדירה כולה במתנה.⁴⁷ במקרה זה יחולו ההגבלות לעיל של סעיף 149, והיינו, על רוכש הדירה להמתין במשך תקופת הצינון הנדרשת מיום רכישת הדירה ועד שיהיה זכאי למוכרה בפטור, וזאת אף בהנחה שהיה זכאי לפטור אילו דובר במתנה. מנוסח החוק עולה כי די שרשויות המס יוכיחו את מתן הכסף עצמו על ידי ההורה, ואין צורך להוכיח כי הבן השתמש בכסף זה בפועל לרכישת הדירה.⁴⁸

ז. פטור חלקי לדירות יוקרה לפי החוק החדש

החוק החדש קבע לראשונה תקרת שווי לדירת מגורים שניתן לקבל בגינה פטור מלא. סעיף 49א(1א) לחוק החדש קובע כדלקמן:

על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,500,000 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה – סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות; הסכום הנקוב בסעיף קטן זה יתואם בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), ויעוגל ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

חלק השווי שעד לסכום התקרה יהיה פטור כולו ממס, אבל החלק העולה על סכום התקרה (להלן: החלק העודף) יהיה חייב במס, ללא קשר לעילת הפטור – יהא זה פטור לפי סעיף 49ב(2) או לפי סעיף 49ב(5). לגבי מכירת שתי דירות והשקעת מרבית התמורה בדירה שלישית, לפי סעיף 49 לחוק, ממילא הסעיף כולל בתוכו תקרות שהן מתחת לתקרת השווי הנידונה לצורך החיוב במס החלקי על פי סעיף 49א(1א) לחוק החדש. התקרה שנקבעה בחוק החדש היא שווי של 4,500,000 ש"ח. סכום זה מתעדכן לפי עליית המדד הידוע החל ב-1.1.2014. השווי שמדובר בו הוא השווי לפי ההגדרה הכללית שבסעיף 1 לחוק.⁴⁹ נסיגות לפצל את שווי המכירה לשווי של דירת המגורים ולשווי של רכיבים שונים בדירה דינם להיכשל בדרך כלל. הטעם לכך הוא ש"דירת מגורים" כוללת את כל המחובר אליה בחיבור של קבע.⁵⁰

47 כאשר מקבל המתנה רכש רק חלק בדירה, תיבדק החזקה החלוטה של מימון 50% ממחיר הדירה לגבי אותו חלק בלבד. כך עולה מלשון הגדרתה של "דירת מגורים" בס' 1 לחוק – "דירה או חלק מדירה" – וכך עולה גם מהגיונו של ס' 149 לחוק, המבקש לשלול את הפטור מאותו חלק שהתקבל במתנה אם המוכר לא עמד בתקופת הצינון הנדרשת.

48 להרחבה בנושא זה ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, § 6.216 ואילך.
49 נושא שאני דן בו בהרחבה בספרי, ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, לעיל ה"ש 2, כרך א, פרק 5.

50 ראו: הגדרת "מקרקעין" לפי ס' 1 לחוק. כן ראו: הדרי מיסוי מקרקעין – מהדורה שלישית, שם, § 3.34 ואילך.

שווי הרכישה של החלק העודף הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הדירה כולה, כיחס שבין שווי החלק העודף לבין מלוא שווייה של דירת המגורים, ובהתאם לכך ייוחסו הניכויים. לדוגמה, אם שווי הדירה שנמכרה על פי החוק החדש הוא 9,000,000 ש"ח, הסכום העודף הוא 4,500,000 ש"ח. סכום זה יהיה בגדר שווי מכירה של זכות אחרת במקרקעין שאין לגביה פטור. שווי הרכישה של אותה זכות אחרת במקרה זה הוא שווי הרכישה המקורי כפול היחס להלן:

$$\frac{4,500,000}{9,000,000} = \frac{1}{2}$$

אם שווי הרכישה של כל הדירה הוא 4,500,000 ש"ח, שווי הרכישה של הזכות האחרת הוא 2,250,000 ש"ח בלבד. הוא הדין באשר לניכויים: מס רכישה, ניכויי השבחה, שכר טרחת עורך דין, דמי תיווך וכיוצא באלה ניכויים לפי סעיף 39 לחוק. שיעור המס שהמוכר יהא חייב בו בשל החלק העודף יהיה לפי החישוב הליניארי שבסעיף 48א(ב) לחוק החדש. לכן, אם הדירה נרכשה לפני 1.1.2014 ונמכרה אחריו, יחול פטור ממס על חלק יחסי מהשבח של החלק העודף, וזאת בגין השבח הריאלי עד 1.1.2014, ואילו השבח הריאלי שנצבר ממועד זה ואילך יחויב במס בשיעור 25%. במכירתו בתקופת המעבר חל הסדר מיוחד, אשר יידון בהרחבה להלן בחלק ט.

ח. חישוב ליניארי חדש

סעיף 48א(ב) לחוק הישן קבע כי אם יחיד מוכר זכות במקרקעין שרכש לפני יום התחילה – 7.11.2001 – ייעשה החישוב לפי השיטה הליניארית, דהיינו, החישוב יחולק לשלוש תקופות: התקופה שקדמה ליום התחילה, התקופה שמיום התחילה עד 31.12.2011, והתקופה שלאחר מכן. בחוק החדש נוספה לרישא של סעיף זה: "למעט במכירת דירת מגורים מזכה". הטעם לכך הוא שבחוק החדש נקבעה נוסחה חדשה לחישוב ליניארי של המס במכירתה של "דירת מגורים מזכה", אשר שונה מהנוסחה הקודמת של סעיף 48א(ב). לפיכך החישוב הליניארי הרגיל יחול על כל מכירה של מקרקעין החייבת במס לפי החוק, פרט למכירה של דירת מגורים מזכה שאינה זכאית לפטור.

במכירתה של "דירת מגורים מזכה" ייעשה חישוב המס לפי סעיף 48א(ב), אשר הוסף בחוק החדש וקובע כדלקמן:

(1) על אף האמור בסעיף קטן (ב)(1), במכירת דירת מגורים מזכה שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי בהתאם להוראות אלה:

(א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;

(ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1);

(2) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי סעיף קטן זה.

סעיף 48א(ב) קובע חישוב ליניארי חדש שלפיו השבח הריאלי בכל התקופה עד ל"יום המעבר"⁵¹ לחוק החדש – 1.1.2014 – יהא פטור ממס, ורק היתרה תחויב במס של 25%. הטעם לכך הוא, כנראה, הרצון למנוע טענה ציבורית שלפיה מדובר בחקיקה רטרואקטיבית.⁵² בכך גילה המחוקק של החוק החדש נדיבות יוצאת דופן.

היתרה הוגדרה כ"יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר" – ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום המעבר". דהיינו, היתרה שתחויב ב-25% מס היא ההפרש שבין השבח הריאלי כולו לבין החלק היחסי של השבח הריאלי עד 1.1.2014.

"שבח ריאלי עד יום המעבר" – לעניין מכירתה של דירת מגורים מזכה שנעשתה לאחר יום המעבר כשהזכות במקרקעין נרכשה לפני יום המעבר – הוגדר כ"החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המעבר, לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה". דהיינו, מדובר בחלק היחסי של השבח הריאלי שמתייחס לתקופה שעד 1.1.2014. ההוראה חלה גם במכירתה של דירת מגורים על ידי תושב חוץ, אף אם יש בבעלותו דירה אחרת במדינת תושבותו, וכן במכירתה של דירת יוקרה על החלק העודף, קרי, על ההפרש שבין שווי המכירה לבין סכום התקרה (4,500,000 ש"ח).

לדוגמה, דירת מגורים מזכה שנרכשה ב-1.1.2000 ונמכרה בחיוב במס ב-31.12.2019 – דהיינו, לאחר עשרים שנה – תהיה פטורה על החלק היחסי של השבח שנצבר עד 31.12.2013, קרי על 14/20 מהשבח, ותחויב במס של 25% רק בגין החלק היחסי מיום המעבר ועד ליום המכירה, כלומר, על 6/20 מהשבח. המסקנה האופרטיבית היא שבעלים של יותר מדירה מזכה אחת לא היו חייבים למהר למכור את הדירה בפטור של אחת לארבע שנים לפי החוק הישן (בהנחה שהם היו זכאים לו) לפני תחילתו של החוק החדש ב-1.1.2014, שהרי גם אם ימכרו את דירתם לאחר מכן, כל החלק היחסי של השבח הריאלי שקדם ליום המעבר – 1.1.2014 – יהא פטור ממס (אך זאת כפוף להוראות המעבר שיידונו להלן).

המחוקק יצא כנראה מן ההנחה שמערכת הפטורים לפי החוק הישן הייתה רחבה עד כדי כך שממילא הוא "גבה" מיסים בסכום נמוך באופן יחסי בגין מכירתה של דירת מגורים מזכה בתקופת החוק הישן. לכן מחירו של הוויתור דנן מבחינת המחוקק אינו גבוה יחסית, והוא יכול לנקוט "נדיבות" זו.

ט. הוראות המעבר

חוק ההסדרים לשנת 2013 קובע תקופת מעבר – שתחל ב-1.1.2014 ותסתיים ב-31.12.2017 (להלן: תקופת המעבר)⁵³ – שבה על אף הוראות החוק החדש יחולו ההוראות שלהלן. בתקופת המעבר, מי שבבעלותו יותר מדירה אחת רשאי לנצל את החישוב הליניארי החדש הקבוע בסעיף 48א(ב) במכירתן של עד שתי דירות מגורים מזכות בלבד, ובהתקיים שני תנאים

51 כפי שהוגדר בס' 47 לחוק החדש.
52 אף שמבחינה משפטית אין מדובר ברטרואקטיביות, שכן אירוע המס התרחש לאחר שהחוק החדש נכנס לתוקפו, ואין שום תחולה לחוק החדש על אירועי מס שהתרחשו בתקופה שקדמה לחוק החדש.
53 ס' 44 לחוק ההסדרים לשנת 2013.

מצטברים שיידונו להלן. הטעם למגבלת שתי הדירות ולשני התנאים המצטברים הוא שהחישוב הליניארי החדש נותן יתרון מס גדול ביותר, בכך שהוא פוטר ממס את כל השבח הריאלי המיוחס לתקופת החזקתה של הדירה לפני 1.1.2014 וממסה רק את השבח ביתרת התקופה. פשיטא שהוראת המעבר מאפשרת למכור דירה מזכה אחת בלבד, בתנאי שהיא ממלאת את תנאי הפטור דלקמן. רשויות המס הוציאו הוראת ביצוע מקילה שלפיה בתקופת המעבר ניתן למכור דירה אחת בחישוב הליניארי החדש בכל מקרה, אף ללא עמידה בתנאי הפטור.⁵⁴ התנאים הם:

1. במכירת אחת מבין שתי הדירות היה המוכר זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק הישן. פשיטא שכל מוכר שלא מכר דירת מגורים בפטור לפי החוק הישן בארבע השנים שקדמו ל-1.1.2014 עומד בתנאי זה לגבי הדירה הראשונה, ולכן זכאי למכור דירה נוספת בתקופת המעבר. השאלה מתעוררת בעניינו של מוכר שלא היה זכאי לפטור של אחת לארבע שנים לפי החוק הישן בתחילת תקופת המעבר. לדוגמה, נניח שהמוכר מכר דירת מגורים בפטור ב-1.1.2013. האם הוא זכאי לפטור בגין דירה אחת באופן מיידי ולפטור בגין הדירה האחרת כאשר יחלפו ארבע שנים למן המכירה האחרונה שלו לפי החוק הישן – קרי, ב-1.1.2017 – או שמא המכירה של הדירה הראשונה בתקופת המעבר תבוא בחשבון לצורך מניין ארבע השנים (לדוגמה, אם המכירה הראשונה נעשתה ב-1.1.2015, אזי הוא לא יוכל ליהנות מהפטור, שכן לא חלפו ארבע שנים מ-1.1.2013, ולא יחלפו ארבע שנים מ-1.1.2015 עד 31.12.2017)? לפי הצעת החוק המקורית, הפטור לשתי הדירות הותנה בכך שהמוכר היה זכאי לפטור בעת מכירת הדירה הראשונה על פי סעיף 49ב(1) לחוק הישן. החוק החדש שונה בעניין זה, ולפיו די בכך, כאמור, שאחת משתי המכירות תהיה פטורה לפי סעיף 49ב(1) לחוק הישן.⁵⁵ מתקבל הרושם שהחוק החדש הקל בסוגיה זו, ולכן רק הפרשנות הראשונה לעיל תגשים את תכליתו. לפיכך מכירתה של הדירה הראשונה בתקופת המעבר אינה מובאת בחשבון לצורך חלוף ארבע השנים. הפרשנות הסבירה היא אפוא כפשוטו של החוק, ולפיה די בכך שאחת הדירות הייתה פטורה לפי סעיף 49ב(1) לחוק הישן. לפיכך, לדוגמה, מוכר שמכר ב-31.12.2012 דירת מגורים בפטור לפי סעיף 49ב(1) יוכל למכור שתי דירות בתקופת המעבר תוך ניצול החישוב הליניארי החדש לפי סעיף 48א(2), ובלבד שאחת הדירות תימכר בתקופה שבין 1.1.2017 ועד 31.12.2017, שכן רק אז יחלפו ארבע שנים מהמכירה הקודמת בפטור. ההסדר הזה מוזר, ויוצר תוצאות אבסורדיות. בדוגמה לעיל, אם מוכר ימכור דירה אחת, שאינה דירתו היחידה, ב-1.1.2015, הוא יחויב במס מלא, אולם יש לו אפשרות לזכות בחישוב הליניארי החדש אם ימכור דירה נוספת בין 1.1.2017 ל-31.12.2017 (שכן רק אז יחלפו ארבע שנים מהמכירה הקודמת בפטור). מדוע מצבו של מוכר דירה אחת יהא טוב פחות ממצבו של מוכר שתי דירות? שאלה קשה היא אם בית משפט יכול לתקן את האבסורד הזה באמצעות חקיקה שיפוטית או שמא הדבר מחייב תיקון לחוק. רשויות המס, כאמור, הוציאו הוראה מקילה

54 ראו באופן כללי הוראת ביצוע 5/2013 "הרפורמה במיסוי דירות מגורים" (26.12.2013) (להלן: הוראת ביצוע 5/2013).

55 ראו: ס' 44(ד)(1)(א) להצעת חוק ההסדרים לשנת 2013, לעומת אותו סעיף בחוק ההסדרים עצמו.

בסוגיה זו, שלפיה כל מוכר זכאי לפטור במכירת דירה אחת בתקופת המעבר, אף ללא עמידה בתנאי הפטור המפורטים כאן.⁵⁶

2. אף לא אחת מהדירות נמכרת לקרוב, בין בתמורה ובין לא בתמורה. תכליתו של תנאי זה היא למנוע העברות "מלאכותיות" לבני משפחה שמטרתן לנצל את החישוב הליניארי החדש, קרי, לקבל "פטור מלא או כמעט מלא, כדי ליצור יום רכישה ושווי רכישה חדשים (step-up) בידי הקרוב".⁵⁷ התוצאה היא שמכירתה של דירה אחת מן השתיים לקרוב שוללת את הפטור משניהם. החוק מוסיף תנאי שלפיו במכירת שתי הדירות מולאו התנאים של סעיף 149 לחוק הישן, אם הדירה התקבלה במתנה לפני יום המעבר. דהיינו, אם מדובר בדירה שהתקבלה במתנה, יהא המוכר חייב בתקופת הצינון על פי החוק הישן.

מכירתה של דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, אשר אין חלות עליה הוראות הפטור לפי סעיף 44(ד)(1) לחוק ההסדרים לשנת 2013 שנידונו לעיל, תחויב במס לפי החישוב הליניארי שבסעיף 48 לחוק הישן. משמעות הדבר היא שיש להמתין עם מכירה זו עד סוף תקופת המעבר על מנת ליהנות מהחישוב הליניארי החדש. אם לצד שתי הדירות שניתן כאמור למכור בחישוב הליניארי החדש בתקופת המעבר קיימות דירות נוספות שנצבר להן שבח גבוה עד לתחילת החוק החדש, דומה שעדיף למוכרן בתום תקופת המעבר, דהיינו, מ-1.1.2018 ואילך. זאת, מאחר שאז תחול הנוסחה הליניארית החדשה שבסעיף 48(ב) לחוק החדש, שלפיה כל השבח שנצבר עד 1.1.2014 לא יהיה חייב במס, ורק השבח שנצבר החל במועד זה יחויב במס, ללא מגבלה בנוגע למספר הדירות הזכאיות לחישוב זה.

סעיף 44(ד)(4) לחוק ההסדרים לשנת 2013 קובע כי בתקופת המעבר לא יחול על מכירתה של דירה יחידה סעיף 49(ב)(2) כנוסחו בחוק החדש, וזאת לגבי מוכר שביום המעבר היו לו יותר מדירה אחת. הטעם לכך הוא שלגבי מוכר כזה נקבע דין מיוחד בסעיף 44(ד)(1) לחוק ההסדרים, כנידון לעיל. אלמלא הוראה זו היה מוכר כזה נהנה לא רק מן ההקלה שבחישוב הליניארי החדש שהוענקה לו בסעיף 44(ד)(1), כאמור לעיל, אלא גם מפטור לדירה יחידה לגבי הדירה האחרונה שבבעלותו. בסך הכל הוא היה זוכה בפטור לגבי שלוש דירות. את זאת לא העניק לו המחוקק. משמע, מוכר שהיה בעליה של דירה יחידה עובר לתקופת המעבר אכן ייהנה מהפטור לפי סעיף 49(ב)(2) לחוק החדש. ההוראה לעיל חלה רק על מי שערב תקופת המעבר היה בעלים של כמה דירות. לעניין זה, בעלים של דירה יחידה יכול להיות כזה גם מכוח החוקה של סעיף 49 לחוק כנוסחה בחוק החדש. יש לשים לב כי סעיף 44(ד)(4) לחוק ההסדרים אינו חל על מי שהיה בעליה של דירה יחידה ביום המעבר אך לאחר מכן רכש דירות נוספות.

יש לזכור כי סעיף 62, שהעניק פטור במכירת זכות במקרקעין לקרוב, הוגבל בחוק החדש בכך שאח או בן זוג הוצאו מהגדרת "קרוב", אלא אם כן התקבלה הזכות במתנה או בירושה מהורה או מהורה של הורה.⁵⁸ מאחר שבתקופת המעבר החוק החדש מאפשר למכור שתי דירות בפטור מלא כמעט לפי החישוב הליניארי החדש, הוסף סעיף אנטי-תכנוני – סעיף 44(ד)(3) לחוק ההסדרים לשנת 2013. מטרתו של הסעיף היא למנוע בתקופת המעבר שכפול של השימוש בחישוב הליניארי החדש במכירה של יותר משתי דירות החל ב-1.1.2014. לפיכך קובע הסעיף:

56 הוראת ביצוע 5/2013, לעיל ה"ש 54.

57 דברי ההסבר להצעת חוק ההסדרים לשנת 2013, בעמ' 709.

58 ס' 43(15) לחוק ההסדרים לשנת 2013.

במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר על ידי מוכר שקיבל את הדירה כמתנה פטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין בתקופה שמיום התחילה עד תום תקופת המעבר, יראו את נותן המתנה, לעניין פסקאות (1) ו-(2) כאילו הוא המוכר.

לפיכך, אם מקבל המתנה ימכור את דירת המגורים המזכה בתקופת המעבר, יראה בכך החוק כאילו נותן המתנה הוא שמכר את הדירה. התוצאה היא שהמוכר לא יהיה זכאי ליותר ממה שנותן המתנה היה זכאי אילו הייתה הדירה אצלו עדיין. נתבונן, לדוגמה, על מוכר שיש לו יותר משתי דירות מגורים מזכות ואשר שוקל לתת אחת מדירותיו במתנה לבנו הבגיר. אלמלא הוראתו של סעיף זה, היה הבן יכול, בחלוף תקופת הצינון לפי סעיף 149, למכור את הדירה וליהנות מהחישוב הליניארי החדש, קרי, כל השבח שעד 1.1.2014 היה פטור ממס. הוראה זו חוסמת את התכנון האמור באופן המונע ניצול לרעה של החוק, מבלי לפגוע במקרים שאין בהם תכנון מס, שכן בהם הענקת המתנה לא הגדילה את סך ההקלות שנותן המתנה ומקבלה זכאים להן. כאמור לעיל, החוק החדש הגביל את זכותו של תושב חוץ ליהנות מפטור לדירת מגורים בעת מכירת דירה. ברם, בתקופת המעבר זכאי כל מוכר שהוא, לרבות תושב חוץ, ליהנות מהחישוב הליניארי החדש לגבי מכירתו של שתי דירות מזכות. נפקותה של עובדה זו היא שכל השבח הגלום בדירה עד 31.12.2013 לא יהיה חייב במס. הוראת המעבר מתנה זאת בכך שלגבי דירה אחת לפחות היה המוכר זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק הישן, ומאחר שבחוק הישן לא הייתה מניעה לתושב חוץ ליהנות מהפטור, הדבר אפשרי לגביו גם בתקופת המעבר. איני סבור שיש לקבל פרשנות אחרת שתשליך משלילת הפטור מתושבי חוץ בחוק החדש לשלילתו מהם גם לפי הוראות המעבר, מבלי שהדבר צוין בהן במפורש.

* * *

לסיכום בקציר העומר, התפיסה של החוק החדש היא ייחוד הפטור העיקרי לדירת מגורים יחידה, אם כי בתקופת המעבר – 1.1.2014–31.12.2017 – ניתן ליהנות מהחישוב הליניארי החדש במכירה של עד שתי דירות כמפורט לעיל.

הזדמנויות בפשיעת צווארון לבן

מאת

אילן יוסף* וברק אריאל**

חקר עבריינות הצווארון הלבן בפרט והפשיעה בכלל עוסק לא אחת בסיבות המובילות לבחירה לבצע עבירות. באופן כללי, הכתיבה בקרימינולוגיה, אך גם בתחומים אחרים (כלכלה, משפט וכד'), עוסקת בשאלת ההנעה (מוטיבציה) ובתנאים אישיותיים וחברתיים שקשורים לבחירה לעבור על החוק. גם בתחום המס ועבירות הצווארון הלבן, מרבית הכתיבה מתרכזת בגורמים אלו. תחום אחר, מקביל, אשר קנה אחיזה אמפירית ותיאורטית בשנים האחרונות מתחקה אחר גורמים סביבתיים אשר בהתקיימם הסבירות לביצוע עבירה גוברת. בפרט, שאלת ההזדמנות (opportunity) לביצוע עבירות מקבלת לאחרונה משנה חשיבות במחקר העוסק באותם תנאים סביבתיים. החקר והכתיבה התיאורטית על הזדמנויות מתעלמים במידה מסוימת משאלת המוטיבציה והמאפיינים האישיותיים ומתמקדים דווקא בגורמים (חיצוניים) שבאמצעותם ניתן למנוע מעבריינים לבצע את זממם. באופן דומה, ניתן לראות כיצד עבירות מס – למשל, דיווח כוזב לרשויות או מכירת חשבונות-מס פיקטיביות – תלויות אף הן בהזדמנויות, אולי יותר מאשר בדחפים אישיים או חברתיים. ברשימה זו, אנו עוסקים במרכיבים הקשורים לעבירות עצמן והזדמנויות המעלות את הסבירות לביצוע עבירות מס ערך מוסף בישראל (מע"מ). המחקר, אמפירי ביסודו, בוחן את המתאם (קורלציה) בין מבנה הזדמנויות לבין שיעור ביצוע עבירות מע"מ, תוך התמקדות במדגם מייצג של כ-17,000 עוסקים. בנינו מודל המסתמך על שני משתנים - האחד מתאר את "אחוז ההזדמנות" בכל אחד מענפי העיסוק במדגם, והאחר מתאר את "אחוז העבריינים" בכל אחד מהענפים. בשלב הראשון, על בסיס נתונים רשמיים של רשות המסים בישראל קבענו קריטריונים שלפיהם דורגה ההזדמנות לביצוע עבירות מס, בתחומי עיסוק שונים. לאחר מכן, הנבדקים קוטלגו על פי אינדיקטורים אובייקטיביים של מעורבות בביצוע עבירות מס. המתאם בין שני המשתנים נאמד באמצעות מבחן סטטיסטי (פירסון), אשר אישש את ההלימה הגבוהה והמוכחת (סטטיסטית) בין מבנה הזדמנויות לבין שיעור העבריינים לכל ענף עיסוק. ניתן להסיק, אם כן, כי קיימים מאפיינים ברורים של ענפי עיסוק ספציפיים הקשורים לביצוע עבירות יותר מאשר ענפים אחרים. הרשימה מסתיימת בדיון בממצאים ובהשלכות המחקר על

* סטודנט לתואר מוסמך במסלול לאכיפת החוק, המכון לקרימינולוגיה, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים; דוא"ל: yosef2004@walla.co.il.

** עורך דין, דוקטור, מרצה במכון לקרימינולוגיה, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים; מרצה לשיטור מבוסס ראיות, המכון לקרימינולוגיה, אוניברסיטת קיימברידג', אנגליה; עמית במכון ג'רילי לקרימינולוגיה ניסויית, קיימברידג'; דוא"ל: barak.ariel@mail.huji.ac.il. מחקר זה נתמך על ידי האגודה הישראלית לקרנות מחקר וחינוך.

תיאוריות בתחום עבריינות הצווארון הלבן בפרט וחקר הזדמנויות בכלל, מחקר אמפירי בישראל ולבסוף במדיניות גביית מס אפקטיבית.

מבוא ; א. סקירת ספרות : 1. עבריינות צווארון לבן ; 2. הזדמנויות לבצע עבירות ; 3. מס ערך מוסף. **ב. שאלת המחקר והשערות המחקר. ג. שיטת המחקר :** 1. הקדמה ; 2. האוכלוסייה הנחקרת ; 3. הדגימה ; 4. הנתונים ; 5. שיטת עיבוד הנתונים ; 6. הגדרת המשתנים. **ד. ממצאים. ה. סיכום ודיון. ו. מגבלות המחקר. ז. המלצות. ח. נספחים.**

מבוא

חקר עבריינות הצווארון הלבן החל בשנת 1949, כאשר הסוציולוג האמריקאי אדווין סתרלנד¹ הציב זרקור ביקורתי על התיאוריות המובילות של אותם ימים ועל העדר ההתייחסות מצד המחקר האקדמי ומצד רשויות החוק לעבירות שמבצעים בעלי השררה. לדידו, המאפיין העיקרי של עבריינות הצווארון הלבן הוא המיצב (הסטטוס) הגבוה של עבריינים אלה: עברייני הצווארון הלבן תוארו כאנשים שמנצלים לרעה את מעמדם החברתי ואת מקום עבודתם למטרות של רווח אישי ושגשוג כלכלי, ואשר לא אחת עושים זאת בדרכים שאינן כשורות. מקובל לחשוב שלפני פרסום תפיסותיו של סתרלנד בדבר תופעת עבריינות זו האמינו סוציולוגים ומשפטנים כאחד כי פשיעה מסוג זה היא שולית, וכי ממדיה אינם מהותיים בהשוואה לממדי הפשיעה הקונוונציונלית, כגון אלימות, גנבות וכיוצא בהן, בעוד שלאחר פרסומיו של סתרלנד, בשנות הארבעים של המאה הקודמת, התפתחה מודעות לחומרתן של עבירות הצווארון הלבן ולשכיחותן. התברר אז – כפי שברור גם כיום – כי היקף ההשפעה השלילית של העבירות שמבצעות השכבות העליונות בחברה גדול מזה של עבירות הרחוב הקונוונציונליות. לצד המודעות הגוברת לחומרתן של עבירות הצווארון הלבן צמחו תפיסות הגורסות כי עבירות הצווארון הלבן מחייבות טיפול שונה בתכלית מהטיפול בעבירות אחרות – הן מבחינת האכיפה הן מבחינת הענישה.²

דא עקא, שבקרב הקרימינולוגים אין אחידות דעים בנוגע להגדרתה של תופעת עבריינות זו. היו שביקרו את התיאוריה שהתבססה על אפיונו של העבריין, בטענה שאין להתרכז במאפייני העבריין, אלא יש לבחון מרכיבים הקשורים לעבירות עצמן.³ כך, למשל, בשנות השבעים החלו לבחון את התופעה כעבירות של אנשי מקצוע או כעבירות תאגיד,⁴ ועל ידי כך להציב זרקור על מרכיבים הקשורים למקום העבודה ולסביבת ביצועה של העברה.

1 Edwin H. Sutherland, *The White Collar Criminal*, in WHITE COLLAR CRIME 34 (1949) (להלן: *Sutherland White Collar Criminal*).

2 DAVID WEISBURD & ELIN WARING, WHITE-COLLAR CRIME AND CRIMINAL CAREERS (2001).

3 Susan P. Shapiro, *Collaring the Crime, Not the Criminal: Reconsidering the Concept of White-Collar Crime*, 55 AM. SOC. REV. 346 (1990); HERBERT EDELHERTZ, THE NATURE, IMPACT AND PROSECUTION OF WHITE-COLLAR CRIME (1970).

4 MARSHALL B. CLINARD & RICHARD QUINNEY, CRIMINAL BEHAVIOR SYSTEMS: A TYPOLOGY (2nd ed., 1973).

מודלים עדכניים ומחקר אמפירי החלו להתמודד עם שאלה בסיסית עוד יותר, אשר קשורה פחות לאישיותו של העבריין או אף לסוג העבירה – כלומר, מתרחקת משאלת ההגדרה "מיהו עבריין צווארון לבן" – וקשורה יותר להזדמנויות המאפשרות לבצע עבירת צווארון לבן. לפי תיאוריית ההזדמנויות הזו,⁵ פשיעה מבוצעת אם קיימת הזדמנות לבצעה. מדובר בתהליך מחושב של קבלת החלטות שבמסגרתו נבחרים יעדים שיש בהם סיכון קטן להיתפס ותגמול גבוה. על פי תיאוריה זו, יש שני תנאים עיקריים הנדרשים לשם ביצוע פשע: עבריין בעל הַנְיֵעָה (מוטיווציה), המוכן לבצע פשע; ותנאי סביבה היוצרים הזדמנות לפשיעה. תנאי הסביבה קשורים, למשל, להימצאותו של קורבן זמין ולהעדר פיקוח. חשוב להדגיש כי ההניעה של העבריין חיונית לביצוע הפשיעה אך אינה מספיקה, וכי ההזדמנות היא הקובעת את היתכנות הפשיעה.⁶ יש קרימינולוגים הגורסים כי קיומה של הזדמנות לביצוע פשיעה מושפעת בעיקרה מסגנון החיים, מכיוון שהפשע אינו אקראי, אלא הוא פונקציה של סגנון חייו של הפרט. על פי תיאוריית סגנון החיים, משתנים דמוגרפיים שונים – כגון גיל, מגדר, גזע, תעסוקה, הכנסה ומעמד – הם התורמים להסתגלותו של הפרט לתרבות שבה הוא חי. סגנון החיים הוא המאפשר מצבי פשיעה, באמצעות השפעתו על ההזדמנות לפשיעה.⁷ לפיכך צמצום הגורמים שנחשבו באותה תקופה גורמי עבריינות, כגון עוני, חוסר תעסוקה ומעמד חברתי נמוך, לא יוביל בהכרח להפחתת העבריינות, ויש שזו תתגבר בהתאם למרכיבי ההזדמנות.⁸

מחקר זה מתמקד בנקודת הממשק המחברת את התיאוריות האלה, תוך התבוננות על סוג מסוים של עבירות צווארון לבן – עבירות מס. עבירת מס נחשבת אחת מעבירות הצווארון הלבן. היא מבוצעת בסופו של תהליך שקילת שיקולים רציונלי, והתנאים הסביבתיים הם המאפשרים את ההזדמנות לביצועה. העבריין הפוטנציאלי הרציונלי מחליט, הלכה למעשה, אם לנצל את ההזדמנות ולנקוט התנהגות שאינה חוקית כדי להפיק רווח כלכלי. אם התנאים הסביבתיים אינם מתקיימים, לא תבצע עבירת מס. מטרתנו הספציפית היא לבחון אם במקצועות מסוימים יש הזדמנות לבצע עבירות יותר מאשר במקצועות אחרים.

המחקר שלפנינו יבדוק את השאלה הזו על ידי בחינת קיומו של קשר בין תחום העיסוק של משלם המס לבין ההזדמנות לבצע עבירת מס. בחינה זו תיעשה באמצעות ניתוח כמותי של מדגם אקראי הכולל יותר משישה עשר אלף עוסקים הרשומים במע"מ בישראל. המחקר יבדוק אם בתחום העיסוק מתקיימים תנאי סביבה ייחודיים, ואם תנאי הסביבה קשורים לקיומה של הזדמנות לבצע עבירת מס. השערת המחקר היא כי אכן יש קשר בין סוג העיסוק לבין ההזדמנות לבצע עבירת מס. כלומר, קיומה של ההזדמנות לביצוע עבירת מס תלוי בתחום העיסוק, ומינונה משתנה בהתאם לתחומי העיסוק השונים.

5. GARY S. GREEN, OCCUPATIONAL CRIME 232 (1990)

6. Lawrence E. Cohen & Marcus Felson, *Social Change and Crime Rate Trends: A Routine Activity Approach*, 44 AM. SOC. REV. 588 (1979); Lawrence E. Cohen, Marcus Felson & Kenneth C. Land, *Property Crime Rates in the United States: A Macrodynamical Analysis, 1947–1977*; With Ex Ante Forecasts for the Mid-1980s, 86 AM. J. SOC. 90 (1980)

7. MICHAEL J. HINDELANG, MICHAEL R. GOTTFREDSON & JAMES GAROFALO, VICTIMS OF PERSONAL CRIME: AN EMPIRICAL FOUNDATION FOR A THEORY OF PERSONAL VICTIMIZATION (1978)

8. Cohen & Felson, לעיל ה"ש 6, בעמ' 588.

הספרות האמפירית בנושא עבריינות המס דלה, אך נמצאת במגמת עלייה בשנים האחרונות. מחסור במחקרים אמפיריים הבוחנים התנהגות מס עבריינית מגביר את חשיבותם בעולם בכלל ובישראל בפרט – הן במישור האקדמי הן במישור המעשי. ידוע לנו על מחקרים אמפיריים ספורים שנערכו בתחומי המס בישראל, דוגמת שני מחקרי ניסוי שבדקו את ההשפעה של שליחת מכתבים לציבור העוסקים (חברות ויחידים) הרשומים במע"מ על הציות לחוקי המס;⁹ מחקר אמפירי שבחן את חומרת הענישה על פני רצף של עבירות מע"מ;¹⁰ ומחקר אמפירי שנערך בשנה זו ובדק את הציות למכתבי אכיפה בקרב סרבני דיווח במס הכנסה.¹¹ מחקרים אלה תרמו רבות להבנת התנהגותם של עברייני המס ולהבנת הסיבות לעבריינות, ואף תרמו לרשות המיסים בניהול דרכי ההתמודדות עימה, אם במניעתה ואם בענישה בגינה. שאיפתנו היא כי זו תהא גם תרומתו של מחקר זה.

א. סקירת ספרות

1. עבריינות צווארון לבן

(א) הגדרה

את המושג "עבריינות צווארון לבן" הגדיר לראשונה הסוציולוג אדווין סתרלנד בתחילת המאה העשרים. סתרלנד הבדיל את עבריינות הצווארון הלבן מהעבריינות הקונוונציונלית הרגילה.¹² עצם החידוש בהגדרתו, שלפיו עברייני הצווארון הלבן הם בני המעמד הגבוה של החברה, עמד בסתירה מסוימת לתיאוריות שרווחו בעת ההיא, שלפיהן הסיבות לפשיעה נעוצות בגורמים חברתיים, כגון עוני, חוסר תעסוקה ומעמד חברתי נמוך. סתרלנד תיאר את עבריינות הצווארון הלבן כעבריינות של מרמה, מעילה והונאה, הקיימת בעיקר בחברות ענקיות, בעסקים מכובדים ובקרב בעלי הממון, ומאחר שבמקרים רבים אין היא מדווחת, היקפיה אינם ידועים. כפועל יוצא מכך, התייחסותה של החברה לעבירות הצווארון הלבן ולעברייני הצווארון הלבן לקתה בחסר בכל הקשור להערכת ממדי הנזק הנגרם מפשיעה זו. גם יחסן של מערכות האכיפה והענישה לקה בחסר. הן לא טיפלו בתופעה באופן הראוי שהתבקש, ולא החמירו בענישתם של עברייני הצווארון הלבן בהשוואה לענישתם של עבריינים קונוונציונליים. כל זה נבע בעיקר מהנטייה לייחס למוסד העבריינות רק אירועי אלימות שונים וגנבות, שהיו שכיחים וידועים

9 Barak Ariel, *Deterrence and Moral Persuasion Effects on Corporate Tax Compliance: Findings from a Randomized Controlled Trial*, 50 CRIMINOLOGY 27 (2012); ברק אריאל "הציות לחוקי המס בישראל: מחקר ניסויי" עיוני משפט לד 393 (2011).

10 אורי ברוק עבריינות צווארון המע"מ: גישות שיפוטיות כלפי עבריינות מע"מ בישראל (עבודת גמר לתואר "דוקטורט במשפטים", האוניברסיטה העברית בירושלים – הפקולטה למשפטים, 2001).

11 ענת סרוסי, אורלי הדרי וברק אריאל "ציות למכתבי אכיפה ברשות המיסים: ההשפעה של גישת ההרתעה ושל מרכיבים של צדק פרוצדורלי על צייתנות של נישומים" (טרם פורסם).

12 Sutherland *White Collar Criminal*, לעיל ה"ש 1, בעמ' 34.

לכל¹³ ההבנה כי ממדיה של עבריינות הצווארון הלבן גדולים בהרבה מממדי הפשיעה ה"קלסית" הידועה התהוותה בעקבות פרסומיו של סתרלנד. באופן מסורתי, המאפיינים העיקריים של עבריינות הצווארון הלבן בספרות הקרימינולוגית מתרכזים במיצב של העבריינים עצמם, במעמדם ובתחום עיסוקם. עברות צווארון לבן הוגדרו כעברות שמבצעים בעלי עסקים ובעלי ממון מהמעמד הגבוה, המנצלים את הכוח הגלום במעמדם לצורך ביצוע העברות.¹⁴ עברייני הצווארון הלבן מנצל את משרתו או את מוסד הנאמנות על מנת להשיג מטרות של רווח אישי ושגשוג כלכלי בדרכים שאינן חוקיות. למעשה, עולם העסקים מכתוב דרכים אלה, וכללי התחרות מחייבים לעיתים התנהגות כזו המתנגשת בחוק.¹⁵

עם זאת, הגדרתו של סתרלנד לתופעת עבריינות הצווארון הלבן הייתה מעורפלת מאוד ולא חד־משמעית, ואף הוא עצמו לא היטיב לספק הסבר ברור כאשר נדרש לתאר במדויק את סוגי העברות ואת אופיים של העבריינים.¹⁶ עקב כך נכתבו מאמרים רבים על מנת לבאר את המונח שטבע סתרלנד, וחוקרים רבים ניסו להגדירו מחדש. היו שביקרו את התיאוריה בטענה כי יש להתרכז בסוג העברות עצמן, ולא במאפייני העברייני,¹⁷ והיו שכינו את התופעה "עברות תאגיד" או "עברות אנשי מקצוע", והיו שהציעו שמות אחרים, כגון "עבריינות ארגונית", "עבריינות במקום העבודה" או "עבריינות החברה העסקית".¹⁸ למעשה, עד היום אין הגדרה חד־משמעית, מדויקת ומוסכמת בספרות הקרימינולוגית לתופעת עבריינות הצווארון הלבן, והדבר יוצר בעיות מתודולוגיות קשות לא רק באבחון התופעה, אלא גם באומדן הנזק הנגרם כתוצאה מעברות צווארון לבן.

(ב) עברייני הצווארון הלבן

כאמור, אין אחידות דעים בקרב הקרימינולוגים לגבי הגדרתה של התופעה. חילוקי הדעות נעוצים בחלקם כבידול שיצר סתרלנד בין עברייני הצווארון הלבן לבין שאר העבריינים הקונוונציונליים ה"רגילים".

עברייני הצווארון הלבן מוגדר על ידי סתרלנד כאדם ממעמד גבוה המפר את החוקים שנועדו להסדיר את פעילות עסקו.¹⁹ סתרלנד, כסוציולוג, לא התמקד במרכיבים אישיותיים, ואף לא חקר מדוע מלכתחילה אנשים מבצעים עברות צווארון לבן. רק שנים אחריו החלו חוקרים לבחון

- | | |
|--|----|
| Donald J. Rebovich & John L. Kane, <i>An Eye for an Eye in the Electronic Age: Gauging Public Attitude Toward White Collar Crime and Punishment</i> , 1(2) J. ECON. CRIME MGMT. 1 (2002) | 13 |
| Gilbert Geis, <i>White-Collar Crime: What Is It?</i> , in WHITE-COLLAR CRIME RECONSIDERED 31 (Kip Schlegel & David Weisburd eds., 1992) | 14 |
| Edwin H. Sutherland, <i>White-Collar Criminality</i> , 5 AM. SOC. REV. 1 (1940) (להלן: Sutherland <i>White Collar Criminality</i>) | 15 |
| Richard F. Sparks, "Crime as Business" and the Female Offender, in CRIMINOLOGY OF DEVIANT WOMEN 171 (Freda Adler & Rita J. Simon eds., 1979) | 16 |
| Shapiro, לעיל ה"ש 3, בעמ' 346, EDELHERTZ; לעיל ה"ש 3, בעמ' 1. | 17 |
| CLINARD & QUINNEY, לעיל ה"ש 4, בעמ' 1. | 18 |
| Sutherland <i>White Collar Criminal</i> , לעיל ה"ש 1, בעמ' 1. | 19 |

שאלות אלה מזוויות אמפיריות. למשל, על פי תיאוריית הבחירה הרציונלית, עברייני הצווארון הלבן מונעים מתוך חשיבה רציונלית המבוססת על התועלת המופקת ממעשה העבריינות. האינטרס של העברייין הוא להפיק רווח כלכלי, והוא מתכנן את פעולותיו בהתאם לחישוב של עלות המעשה לעומת התועלת שיפיק ממנו.²⁰ זוהי הסתכלות מנקודת מבט כלכלית מובהקת על התנהגות סוטה או עבריינית, ועל פי רוב המשפט אכן תופס בצורה זו את עברייני הצווארון הלבן – כמחשבי חישובים (קלקולטורים) המנסים להשיא רווחים באמצעים לא חוקיים. כך או כך, גישה רציונלית כזו אינה מצריכה הבחנה בין עברייני צווארון לבן לבין עבריינים קונוונציונליים, שכן ידוע כי הבסיס הרציונלי של בחירה אנושית אינו שונה בצורה מהותית בין מעמדות חברתיים שונים. יתר על כן, נדמה כי סתרלנד שגה בהנחת היסוד שלו שעברות צווארון לבן – לפחות כפי שהן מוגדרות בספר החוקים – מבוצעות על ידי אנשים שמלבושם כולל צווארון לבן: במחקר פורץ דרך שנערך בשנות התשעים נמצא כי עברייני הצווארון הלבן משתייכים דווקא למעמד הבינוני, ולא למעמד הגבוה. החוקרים בדקו נתונים סוציו-דמוגרפיים של עברייני צווארון לבן על פני רצף של עברות שהוגדרו עברות צווארון לבן, ומצאו כי רוב העבריינים לא היו אנשי המעמד הגבוה, אלא דווקא אנשים ממעמד חברתי ממוצע. נוסף על כך, ברוב המקרים דובר בעובדים שהועסקו בחברות קטנות ובמשרות שלא נחשבו משרות בכירות.²¹ ממצאיו של מחקר אמפירי זה, שהיה בין המחקרים הראשונים שהצביעו על מאפיין חברתי שונה מזה שהיה נהוג לחשוב עליו בעבר כמזהה את עברייני הצווארון הלבן, שמט במידת-מה את הקרקע מתחת לקביעתו של סתרלנד. למסקנות דומות הגיעו קרימינולוגים נוספים. לדוגמה, קנת מן, שניתח מאפיינים שונים של עברות צווארון לבן, קבע כי אפיונם של עברייני הצווארון הלבן כאנשי המעמד הגבוה אינו מדויק, וכי יש עברות צווארון לבן שגם אנשי המעמד הבינוני מבצעים. לתפיסתו, אי-אפשר לצייר בקווים ברורים את האפיונים של עבריינים אלה. ההגדרה היא "אב-טיפוס" הכולל כמה אפיונים, וגם בהעדרו של אחד מהם התופעה עדיין מתקיימת.²² הסבר אפשרי לסתירות בין הגדרתו של סתרלנד לבין המסקנות שאליהן הגיעו הקרימינולוגים בתקופות מאוחרות יותר בדבר המעמד שעברייני הצווארון הלבן משתייכים אליו הוא שמדובר בתקופות שונות: בתקופתו של סתרלנד נחשבו בעלי העסקים והחברות לאנשים מקרב המעמד הגבוה, ואילו בחברה המתפתחת של ימינו שיוך זה כבר אינו נכון. הסבר נוסף נערץ במתודולוגיה נחותה יותר ששימשה את סתרלנד בהשוואה לאלה הנהוגות במחקרים של היום.

(ג) עברות הצווארון הלבן

בצד חוסר האחידות בהגדרת התופעה עצמה, וכשם שקיים חוסר בהירות באשר למאפייניהם של עברייני הצווארון הלבן, מתעורר קושי דומה גם בשאלה אילו עברות אפשר לכלול בקטגוריה של עברות הצווארון הלבן. בעשורים האחרונים עסקו חוקרים רבים גם בשאלה זו. וייסבורד ועמיתיו טוענים כי מתקיים רצף בין עברות הצווארון הלבן לבין העברות

20. MICHAEL R. GOTTFREDSON & TRAVIS HIRSCHI, A GENERAL THEORY OF CRIME (1990)

21. DAVID WEISBURD, STANTON WHEELER, ELIN WARING & NANCY BODE, CRIMES OF THE MIDDLE

CLASSES: WHITE-COLLAR OFFENDERS IN THE FEDERAL COURTS (1991)

22. קנת מן "אפיונים מיוחדים של עבריינות הצווארון הלבן" עיוני משפט טו 415 (1990).

הקונוונציונליות. בקצהו האחד של הרצף נמצאות העברות הקונוונציונליות, ובקצהו האחר נמצאות עברות הצווארון הלבן. בין שני הקצוות האלה פזורות עברות שונות, שחלקן קרובות יותר לקצה של עברות הצווארון הלבן וחלקן מתרחקות ממנו ונוטות יותר לקצה של העברות הקונוונציונליות.²³ למרות ביקורת זו ועל אף גישת הרצף המתוארת, מערכת המשפט והציבור הרחב נוקטים עדיין את ההבחנה הבסיסית מימיו של סטרלנד בין עבריינות הצווארון הלבן לבין העבריינות הקונוונציונליות.

יודגש כי עברות הצווארון הלבן גורמות נזק חברתי רב יותר מהנזק שגורמות עברות רחוב. הן פוגעות בכלכלה, הן הרסניות לאיכות החיים, והן מחריפות את הפער בין עוני ועושר. יתר על כן, על מנת לטפל בעברות אלה נדרשים משאבים רבים, ואלה נוספים על הנזק הכספי הישיר הנגרם למדינה.²⁴ העלות הכספית הכוללת של הנזק הנגרם מעברות אלה גבוהה בהרבה מסך העלות הכספית של הנזקים הנגרמים על ידי כל סוגי הפשיעה האחרים יחדיו.²⁵ לכן לא ברור מדוע עבריינות צווארון לבן נתפסת כמזיקה פחות מפשעים אחרים.²⁶ התייחסותם של הציבור והרשויות לפשיעת צווארון לבן, ובכלל זה אף התייחסותם של בתי המשפט, סלחנית יותר מהתייחסותם לפשיעה אחרת. היא אינה מחמירה, ואף אינה פרופורציונלית לנזק שהיא גורמת.²⁷ ייתכן שהתפיסה המקילה בחומרתן של עברות הצווארון הלבן נעוצה, בין היתר, בעובדה שלרוב אי-אפשר לזהות את הקורבן הישיר הפרטי, מאחר שאת רוב העברות מבצעים תאגידים ענקיים, בנקים או אף גופים ממשלתיים – אם הגדרת עבריינות הצווארון הלבן מורחבת אל מעבר לדין הפלילי ולעבר הפרות של נורמות התנהגות ראויות.²⁸ למרות הנזק הכלכלי האדיר לחברה כולה, גנבה או שוד נחשבים עדיין בעיני הציבור חמורים יותר מאשר פשע נגד הממשלה.²⁹

(ד) עברות המס משויכות לעברות הצווארון הלבן

למרות חילוקי הדעות בין הקרימינולוגים בדבר אופייה של עבריינות זו, הספרות משויכת בכיור את עברות המס לעברות הצווארון הלבן, כמעט ללא חילוקי דעות במהלך השנים.³⁰

- Darrell J. Steffensmeier, Emilie Andersen Allan, Miles : ראו גם : 21. לעיל ה"ש 21. ראו גם : 23
- .D. Harer & Cathy Streifel, Age and the Distribution of Crime*, 94 AM. J. SOC. 803 (1989)
- Matthew A. Ford, *White-Collar Crime, Social Harm, and Punishment: A Critique and Modification of the Sixth Circuit's Ruling in United States v. Davis*, 82 ST. JOHNS L. REV. 383 (2008).
- DAVID O. FRIEDRICHS, *TRUSTED CRIMINALS: WHITE COLLAR CRIME IN CONTEMPORARY SOCIETY* 25 (3rd ed., 2006).
- Nicole L. Piquero, Stephanie Carmichael & Alex R. Piquero, *Research Note: Assessing the Perceived Seriousness of White-Collar and Street Crimes*, 54 CRIME & DELINQ. 291 (2008)
- Frank S. Perri, *White-Collar Criminals: The 'Kinder, Gentler' Offender?*, 8 J. INVEST. PSYCHOL. & OFFENDER PROFILING 217 (2011)
- M. David Ermann & Richard J. Lundman, *Deviant Acts by Complex Organizations: Deviance and Social Control at the Organizational Level of Analysis*, 19 SOC. Q. 55 (1978)
- Kristy Holtfreter, Shanna Van Slyke, Jason Bratton & Marc Gertz, *Public Perceptions of White-Collar Crime and Punishment*, 36 J. CRIM. JUST. 50 (2008)
- ראו עם זאת ביקורת במאמרו של חיים גבאי "עבירת המס כעבירת צווארון לבן – האומנם?" הרבעון הישראלי למיסים 120 (2003) <http://ozar.mof.gov.il/museum/hebrew/averatmas120.pdf>

סתרלנד, שטבע את המושג "עבריינות צווארון לבן", שייך אף הוא את עברות המס לעברות הצווארון הלבן.³¹ אכן, טבעי לשייך את עברות המס לעברות הצווארון הלבן, מכיוון שהן עברות כלכליות המבוצעות במסגרת העיסוק. קלינרד וקוויני טענו כי עברות הצווארון הלבן כוללות עברות של אנשי מקצוע או עברות תאגיד, שכן בשני המקרים מדובר בניסיון להשיג רווחים לעסק, בין בדרכים חוקיות בין בדרכים לא חוקיות. עברות כגון אלה כוללות עברות מס מכיוון שמניפולציה כספית בלתי חוקית בעסק נושאת בחובה מניפולציית מיסוי בלתי חוקית.³² זאת ועוד, פרופ' קנת מן ציין כי עברות המס הן העברות הנפוצות ביותר מתוך סל העברות המכוננות "עברות הצווארון הלבן".³³ גם פרופ' וייסבורד מנה במחקריו את עברות המס כאחד מסוגי העברות הקרובים לעברות הצווארון הלבן על פני הרצף שהגדיר.³⁴ היו אף חוקרים שצינו כי, לפחות על בסיס ראיונות עם בעלי עסק, ביצוע עברות במסגרת העסק הוא פרמטר הכרחי וחיוני לקיומו, שאם לא כן לא יהיה אפשר להצדיק את הפעלתו.³⁵ וממילא מסתמן כי תופעת הדיווח הכוזב רווחת מאוד.³⁶

2. הזדמנויות לבצע עברות

(א) גישות תיאורטיות

ההתמקדות בניסיון לנתח את סביבת הפשיעה החלה במחצית הראשונה של המאה התשע עשרה, בשעה שחוקרים שונים ניסו להגדיר את הקשר בין אירועי פשיעה לבין המאפיינים של אזורי הפשיעה. מתוך גישה זו צמחו תיאוריות חדשות לחקר הפשיעה המתמקדות בבסיסן בפשיעה מצבית וסביבתית, ולא במאפייני העבריין עצמו. גישה זו כונתה "קרימינולוגיה סביבתית".³⁷

אחת התיאוריות המזוהות עם גישה זו היא תיאוריית ההזדמנויות, הגורסת כי פשיעה מבוצעת אם קיימת ההזדמנות לבצעה.³⁸ לכן, על מנת להבין את הסיבות לפשיעה, יש להתמקד בתנאי הסביבה המשפיעים על ההזדמנויות לפשיעה. בבסיסה של תיאוריית ההזדמנויות מונחת

- Sutherland *White Collar Criminality*, לעיל ה"ש 15, בעמ' 3. 31
 CLINARD & QUINNEY, לעיל ה"ש 4. 32
 מן, לעיל ה"ש 22, בעמ' 418. 33
 WEISBURD ET AL., לעיל ה"ש 21, בעמ' 4. 34
 MICHAEL L. BENSON & FRANCIS T. CULLEN, *COMBATING CORPORATE CRIME: LOCAL PROSECUTORS AT WORK* (1998) 35
 VALERIE BRAITHWAITE, MONIKA REINHART, JENNY JOB & NATHAN HARRIS, *FAMILY TAX BENEFIT AND CASH ECONOMY ACTIVITY – REPORT FOR THE DEPARTMENT OF FAMILY AND COMMUNITY SERVICES* (2005) 36
 ENVIRONMENTAL CRIMINOLOGY (Paul J. Brantingham & Patricia L. Brantingham eds., 1981) 37
 ROUTINE ACTIVITY AND RATIONAL CHOICE: ADVANCES IN CRIMINOLOGICAL THEORY 4 (Ronald V. Clarke & Marcus Felson eds., 1993); Gordon Trasler, *Conscience, Opportunity, Rational Choice, and Crime*, in 5 ROUTINE ACTIVITY AND RATIONAL CHOICE: ADVANCES IN CRIMINOLOGICAL THEORY 305 (Ronald V. Clarke & Marcus Felson eds., 1993) 38

הטענה כי עבריינים נוטים לקבל החלטות רציונליות. הם בוחרים את היעדים שיש בהם סיכון קטן ותגמול גבוה.³⁹ על פי תיאוריה זו, שני התנאים העיקריים הנדרשים לביצוע פשע הם: עברייין בעל הִנְיֵיעָה, המוכן לבצע פשע; ותנאי סביבה היוצרים הזדמנות לביצוע פשע. תנאי הסביבה קשורים, למשל, להימצאותו של קורבן זמין ולהעדר פיקוח, ולכן ההזדמנות לביצוע פשע תתקיים בסביבה שאין בה פונקציות פיקוח או שמירה כלשהן, ואשר העברייין יזהה בה קורבן זמין כמטרה מתאימה. ההניעה של העברייין חיונית לביצוע הפשיעה אך אינה מספיקה; כל פשיעה מחייבת הזדמנות.⁴⁰ אם כך, הזדמנויות נגישות הן מרכיב חיוני בתהליך הפשיעה, והן למעשה הגורם הקובע את היתכנות הפשיעה.

הזדמנות אינה רק עניין של מזל אקראי של "להיות במקום הנכון בזמן הנכון". על פי הינדלנג ועמיתיו, ההזדמנות מושפעת מסגנון החיים, ומשמעות הדבר היא שפשע אינו אקראי, אלא פונקציה של אורח חייו של הפרט. מחד גיסא, משתנים דמוגרפיים – כגון גיל, מגדר, גזע, תעסוקה, הכנסה, השכלה ומעמד כלכלי – מספקים סיכויי הצלחה בחיים ומאפשרים לפרט להגיע למקומות שבהם יש הזדמנויות מסוימות לפשוע. למשל, אי-אפשר למעול בכספי הבנק אם העברייין הפוטנציאלי אינו מועסק בבנק, ואי-אפשר להפר אמונים אם פלוני אינו מועסק בעבודה שבה האמון יכול להיות מופר. מאידך גיסא, אותם משתנים גם מספקים מעצורים מבניים, כגון מעצורים כלכליים, משפחתיים, השכלתיים וכיוצא בהם. כך, ההפסד שעלול להיגרם לבעל מעמד שיפוע גבוה מההפסד שעלול להיגרם לפלוני חסר כל.⁴¹ לכן מקובל לחשוב שסיכויי ההצלחה בחיים והמעצורים המבניים משפיעים אלה על אלה, ומשפיעים יחדיו על סגנון חייו של הפרט, על פעילותו המקצועית ועל שעות המנוחה והפנאי שלו. הם התורמים למימוש הזדמנויות הפשיעה בחיי הפרט, כשם שהם תורמים למימוש יכולת הבחירה שלו לעסוק במקצוע אחד, ולא באחר.⁴²

תיאוריית הפעילות השגרתית גורסת כי התנהגותו היומיומית של הפרט ממלאת תפקיד חשוב במבנה ההזדמנויות של ביצוע עֲבֻרוֹת.⁴³ תיאוריה זו גורסת כי קיימים שלושה מרכיבי הזדמנות לביצוע פשע: עברייין בעל הִנְיֵיעָה, מטרות מתאימות והעדר פיקוח. התנהגות שגרתית יומיומית היא המשפיעה על ההזדמנות לביצוע פשיעה, ולא דווקא מקרי קיצון אישיים או קבוצתיים. נמצא כי צמצום של עוני ושל חוסר תעסוקה או יציאה ממעמד חברתי נמוך – שנחשבו במשך שנים גורמי עבריינות – אינם מצמצמים בהכרח את היקף העבריינות, ויש שזו אף מתגברת כתוצאה מהגידול במרכיבי ההזדמנות, ככל שמדובר בעֲבֻרוֹת צווארון לבן. לחלופין, קיים מתאם

Ray C. Jeffery & Diane L. Zahm, *Crime Prevention Through Environmental Design, Opportunity Theory, and Rational Choice Models*, in 5 ROUTINE ACTIVITY AND RATIONAL CHOICE: ADVANCES IN CRIMINOLOGICAL THEORY 323 (Ronald V. Clarke & Marcus Felson eds., 1993)

Cohen & Felson, לעיל ה"ש 6, בעמ' 588; Cohen, Felson & Land, לעיל ה"ש 6, בעמ' 90.

Jackson Toby, *Social Disorganization and Stake in Conformity: Complementary Factors in the Predatory Behavior of Hoodlums*, 48 J. CRIM. L., CRIMINOLOGY 12 (1957)

John Braithwaite, *Criminological Theory and Organizational Crime*, 6 JUST. Q. : ראו הרחבה אצל: 333 (1989)

Cohen & Felson, לעיל ה"ש 6, בעמ' 588.

גבוה בין פעילותם השגרתית של עבריינים פוטנציאליים – אזורי פעילות, זמני פעילות וכדומה – לבין הסבירות לביצוע פשעים.⁴⁴ הפשיעה, כפי שכהן ופלוסון מתארים, היא תהליך רציונלי. ההניעה לביצועה וכמות הפשיעה בחברה נתונה תלויות בזמינותן של מטרות, בהעדר שמירה ובנוכחותם של פושעים בעלי הניעה.⁴⁵ התערבות בכל אחד מאלה יכולה לצמצם פשיעה, והמחקר הקרימינולוגי מראה כי התמקדות בגורמים הישירים והסביבתיים המונעים עבריינים מלפשוע – למשל, מכשולים פיזיים בין העבריין לבין הקורבן – יעילים יותר ומועילים יותר מאשר טיפול בעבריינים ושיקומם. אפשר להוריד את הסבירות לביצוע פשיעה באמצעות שינוי תנאים סביבתיים אלה. על כן יש להתרכז בגורמים הסביבתיים המעודדים פשיעה, ולא רק בגורמים החברתיים,⁴⁶ שכן המטרה היא להקטין את האטרקטיביות של הפשיעה, ועל ידי כך לסכל את ההתנהגות העבריינית, המושתתת כאמור על בחירות בהתאם להזדמנויות.⁴⁷ מודלים מתקדמים יותר במסגרת הגישה של תיאוריית ההזדמנות שמים דגש בבחירה הרציונלית. מודלים אלה עוסקים באופן חשיבתם של העבריינים: כיצד העבריין רואה את הפשיעה, כיצד הוא מחליט לבצעה, כיצד הוא מעריך את ההזדמנויות לביצועה, ומדוע הוא בוחר בדרך הפלילית להשגת מטרותיו.⁴⁸ היריעה קצרה מלהרחיב את הדיבור על המרכיבים הללו, אך די לנו בציון העובדה שהבנת הסיבות הפסיכולוגיות המרכיבות את ההזדמנויות לפשיעת צווארון לבן מתאפשרת באמצעות התיאוריות הסביבתיות והמצביות שהוזכרו לעיל.⁴⁹ עברייני המס נכללים בקבוצת עברייני הצווארון הלבן, ומתנהגים על פי המודל הרציונלי,⁵⁰ כלומר, הם מחליטים על ביצועה של עבירה המס בהתאם לרווח הצפוי לעומת ההפסד שעלול להיגרם. אם תג המחיר הנובע מאי-ציות לחוקי המס נמוך מתשלום המס הנובע מהתנהגות מס צייתנית, כדאי לבצע את עבירת המס, וזהו הרווח שהעבריין הפוטנציאלי צופה.⁵¹ אם גובהו של

- Paul J. Brantingham & Patricia L. Brantingham, *Environment, Routine and Situation: Toward a Pattern Theory of Crime*, in 5 ROUTINE ACTIVITY AND RATIONAL CHOICE: ADVANCES IN CRIMINOLOGICAL THEORY 259 (Ronald V. Clarke & Marcus Felson eds., 1993) 44
- LARRY J. SIEGEL & BRANDON C. WELSH, JUVENILE DELINQUENCY: ; לעיל ה"ש 6, Cohen & Felson THEORY, PRACTICE AND LAW part 3, 87–101 (1997) 45
- RAY C. JEFFERY, CRIME PREVENTION THROUGH ENVIRONMENTAL DESIGN (1977) 46
- SITUATIONAL CRIME PREVENTION: SUCCESSFUL CASE STUDIES (Ronald V. Clarke ed., 2nd ed., 1997) 47
- Guido Mehlkop & Peter Graeff, *Modelling a Rational Choice Theory of Criminal Action: Subjective Expected Utilities, Norms, and Interactions*, 22 RATIONALITY AND SOCIETY 189 (2010); THE REASONING CRIMINAL: RATIONAL CHOICE PERSPECTIVES ON OFFENDING (Derek B. Cornish & Ronald V. Clarke eds., 1986) 48
- Michael L. Benson, Tamara D. Madensen & John E. Eck, *White-Collar Crime from an Opportunity Perspective*, in THE CRIMINOLOGY OF WHITE-COLLAR CRIME 175 (Sally S. Simpson & David Weisburd eds., 2009) 49
- Raymond Paternoster & Sally Simpson, *Sanction Threats and Appeals to Morality: Testing a Rational Choice Model of Corporate Crime*, 30 LAW & SOC'Y REV. 549 (1996) 50
- Ariel, לעיל ה"ש 9, בעמ' 28. 51

הרווח הצפוי מביצוע עבֶרת המס גבוה מהרווח מביצוע עבֶרות אחרות, יהיה עברייִן המס מוכן להסתכן בביצועה של עבֶרת המס.⁵²

(ב) הזדמנויות בפשיעת מס

כפועל יוצא מן הדיון עד כה, ברי כי אין די בעצם קיומה של הֶנִיעה להביא לידי ביצוע עבֶרת מס, אלא נדרשים תנאים סביבתיים שייצרו את ההזדמנות לבצע עבֶרה. במבט ראשון, זוהי אמירה בסיסית ואינטואיטיבית, אך היא טומנת בחובה ביקורת מרכזית לא רק על תיאוריות מרכזיות בקרימינולוגיה ובמשפט, השמות את הדגש במניעיו הפנימיים של האדם כבואו לעבור על החוק. הביקורת יוצאת חוצץ גם נגד יכולתן של רשויות האכיפה לשבור את ההניעה בעזרת אמצעי ענישה חמורים יותר,⁵³ שכן הסברה שלפיה החמרה בענישה – בתחום המס או בכלל – תייצר משוואה שלפיה התועלת מביצוע העבֶרה תפחת מהנזק הפוטנציאלי שלה אינה מבוססת ראיות.⁵⁴ הספרות האמפירית מוצאת שוב ושוב, כמעט בכל תחום אפשרי, כי החמרה בענישה אינה מורידה או מפחיתה את ההניעה של הפרט לבצע עבֶרות, וסקירת הספרות מראה כי אין כל עדות לכך שהחמרה בענישה באה בכלל לידי ביטוי בהליך קבלת ההחלטה אם לפשוט אם לאו.⁵⁵

משתנים אשר מנבאים בצורה מהימנה יותר ותקפה יותר התנהגות עבריינית עתידית בתחום עבֶרות הצווארון הלבן נמצאים בסביבת העברייִן. סוג הארגון וסוג השוק שבהם הוא פועל,⁵⁶ סוג ההתאגדות⁵⁷ ומרכיבים הקשורים למקום העבודה⁵⁸ מצליחים לנבא היטב את ההסתברות לביצוע עבֶרות צווארון לבן. נראה כי מרכיב עיקרי בהזדמנות לביצוע פשיעה הוא אקולוגי במהותו. התנאים שהעברייִן הפוטנציאלי פועל בהם הם הקובעים אם תתקיים הזדמנות לביצוע עבֶרות צווארון לבן בכלל ועבֶרות מס בפרט. תנאים אלה הם כאמור תנאים חיצוניים שאינם בשליטתו המיידית של מבצע העבֶרה, ולכן הם המגדירים את ההזדמנות לביצוע עבֶרת המס, אלא אם כן מדובר בבחירה מודעת לעסוק בתחום שיש בו פוטנציאל לביצוע עבֶרות מס, כפי

52 WEISBURD ET AL., לעיל ה"ש 21, בעמ' 4.

53 Daniel S. Nagin, *Deterrence: A Review of the Evidence by a Criminologist for Economists*, 53 ANN. REV. ECON. 83 (2013).

54 ANDREW VON HIRSCH, ANTHONY E. BOTTOMS, ELIZABETH BURNEY & P.O. WIKSTROM, *CRIMINAL DETERRENCE AND SENTENCE SEVERITY: AN ANALYSIS OF RECENT RESEARCH* (1999).

55 Maurice Cusson & Pierre Pinsonneault, *The Decision to Give Up Crime*, in *THE REASONING CRIMINAL: RATIONAL CHOICE PERSPECTIVES ON OFFENDING* 72 (Derek B. Cornish & Ronald V. Clarke eds., 1986).

56 Martin L. Needleman & Carolyn Needleman, *Organizational Crime: Two Models of Criminogenesis*, 20 SOC. Q. 517 (1979).

57 Anne Jenkins & John Braithwaite, *Profits, Pressure and Corporate Lawbreaking*, 20 CRIME, LAW & SOC. CHANGE 221 (1993).

58 Marcus Felson, *Routine Activities and Crime Prevention in the Developing Metropolis*, in *CRIMINOLOGICAL THEORIES: BRIDGING THE PAST TO THE FUTURE* 297 (Suzette Cote ed., 2002).

שקורה, לדוגמה, במשפחות פשע.⁵⁹ אם התנאים הסביבתיים יבשילו לכדי קיומה של ההזדמנות, היא תנוצל, והעבריינין הפוטנציאלי ייהפך לעבריינין המבצע עבֵרת מס. בד בבד, ביצוע עבֵרה מתרחש כאשר העבריינין נוטל את הסיכון הכרוך בהפרת החוק ומבצע בחירה רציונלית בהתאם למצבו האישי ובהתאם לגורמים המצביים הנתונים. קודם לביצועה של העבֵרה הוא שוקל את סיכוייו להיתפס, את חומרת הענישה ואת הגמול הצפוי לו מביצוע העבֵרה. זהו כמובן הבסיס התיאורטי לגישת ההרתעה במיסים: עבריינין הצווארון הלבן (בהקשר הנוכחי עבריינין המס) מונע על ידי חשיבה רציונלית המבוססת על התועלת המופקת ממעשה העבריינות, רואה לנגד עיניו את האינטרס של הפקת רווח כלכלי, ופעולותיו מתוכננות על ידי חישוב של עלות המעשה לעומת התועלת שיפיק ממנו, דהיינו, השוואה בין רמת הסיכון לבין גובה התגמול.⁶⁰ אם הרווח מביצוע העבֵרה עולה על ההפסד, אם מכיוון שההפסד נמוך יחסית ואם משום שסיכויי ההיתפסות נמוכים, הסיכוי שתבוצע עבֵרת מס גדול יותר. יוצא אפוא שבהינתן סביבה המאפשרת לבצע עבֵרה – כפועל יוצא מסוג העיסוק, מסוג העסק וממקום העבודה – לצד אפשרות מצומצמת להיתפס נמצא שכיחות גבוהה יותר של עבֵרות.

3. מס ערך מוסף

(א) שיטת המס

עבודה זו עוסקת בעבֵרות על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו–1975 (להלן: חוק מע"מ), או ליתר דיוק בהזדמנויות לביצוע עבֵרות מסוג זה. על כן מן הראוי לתאר תחילה בקצרה את סביבת המס המדוברת. בתיאור תמציתי, מס ערך מוסף (מע"מ) הוא מס עקיף בשיעור קבוע המוטל על כל אוכלוסיית העסקים הרשומים בישראל, הנקראים "עוסקים". כל עוסק מחויב לגבות מע"מ מהקונה בעת מכירת מוצריו או בעת מתן שירותיו. מע"מ זה, שנקרא גם "מס עסקאות", מועבר על ידי העוסק לאוצר המדינה באמצעות מנגנון של דיווח עצמי. העוסק רשאי לקזז מסך מס העסקאות שהוא מעביר למדינה את מס התשומות, כלומר, את המע"מ ששילם במסגרת ההוצאות שהוציא לצורך ביצוע המכירות או מתן השירותים. המע"מ שהעוסקים מתחייבים בתשלומם הוא הפרש בין מס העסקאות לבין מס התשומות. העוסקים מחויבים בדיווח על בסיס חודשי או דו־חודשי, בהתאם למחזור העסקאות. בדיווח מפורטים מס העסקאות, מס התשומות וההפרש ביניהם, שהוא הסכום לתשלום שעליהם לצרף בפועל לדוח המוגש (במקרה של הפרש שלילי, העוסק ממלא דוח להחזר). ייחודו של מס זה נעוץ בקיומה של שרשרת מס המופעלת בעולם העסקים, כך שעל כל עוסק לשלם מס בשיעור אחיד, המוטל בפועל על הערך המוסף שבין עסקאותיו לתשומותיו. העוסקים הם הצינור שבאמצעותו המס נגבה מהקונים או ממקבלי השירותים לאוצר המדינה.

59 MARY KALDOR, NEW AND OLD WARS: ORGANIZED VIOLENCE IN A GLOBAL ERA (2nd ed., 2007)

60 CESARE BECCARIA, ON CRIMES AND PUNISHMENTS AND OTHER WRITINGS (Aaron Thomas ed., Aaron Thomas & Jeremy Parzen trans., 2008); JEREMY BENTHAM, AN INTRODUCTION TO THE PRINCIPLES OF MORALS AND LEGISLATION (1789).

נדגיש כבר עתה כי המחקר בוחן את תחום עבריינות המס מתוך פעילותה של רשות המיסים, המופקדת על אכיפת כל החוקים הנוגעים במס הכנסה, במכס ובמע"מ. בתוך הרשות יש הפרדה בין אגף מס הכנסה, אגף המכס ואגף המע"מ, על כל המשתמע מכך, וכל אגף פועל מכוח חוק אחר: פקודת מס הכנסה, פקודת המכס וחוק מע"מ, בהתאמה. המחקר יתבסס על נתוניהם ועל התנהגותם של העוסקים הרשומים במע"מ, ולצורך המחקר עברת מס היא עברה על חוק מע"מ. ברם, קיימת הקבלה בין כל עברות המס (למעט עברת אי־דיווח) הנעשות על ידי בעלי חבות במע"מ, המכונים בחוק מע"מ "עוסקים", לבין עברות המס הנעשות על ידי בעלי חבות במס הכנסה, המכונים בפקודת מס הכנסה "נישומים", "עצמאים" או "חברות". לדוגמה, עברה של העלמת עסקאות במע"מ היא גם עברה של העלמת הכנסות במס הכנסה, עברות הנוגעות בניפוח תשומות במע"מ הן גם עברות של ניפוח הוצאות, והדבר נכון לכל העברות הנגזרות מהן. לכן, מאחר שיש בדרך כלל התאמה בין עברת מע"מ לבין עברת מס הכנסה, כך שעברת מע"מ היא באופן שיטתי גם עברה על פקודת מס הכנסה, עברייני מע"מ (שביצע עברה כלשהי על חוק מע"מ, למעט עברת אי־דיווח) יוגדר עברייני גם במס הכנסה. מכאן שאף על פי שהמחקר מושתת על עברות מע"מ או על עברייני מע"מ, אפשר לראות את תוקפו כרחב הרבה יותר.

(ב) ביצוע העברה

שיטת מס זו, שבה העוסקים הם הגובים את המס מהציבור ומופקדים על העברתו לאוצר המדינה, מגלמת בתוכה דילמה שהעוסקים ניצבים בפניה, שהרי סכומי המס שגבו נמצאים כבר בכיסם, וכעת עליהם לדווח על סכומים אלה ולהעבירם למדינה. אם לא יעמדו בפיתוי הגדול ויחליטו לא להעביר את כל המס או את חלקו, הם יעברו עברה. זוהי אותה החלטה רציונלית שבה העברייני שוקל את הרווח הצפוי לו לעומת ההפסד הגלום בסיכויי להיתפס ולהיענש. רוב עברות המס מסתכמות במניפולציות מלאכותיות באחד משני המרכיבים הבאים או בשניהם יחדיו: הקטנת העסקאות ו/או הגדלת התשומות. עברייני מס יכולים לפעול גם בדרך של אי־הגשת הדוח, ואז הם אינם משלמים את המס האמור להתלוות להגשת הדוח. אפשרות שלישית, ששכיחותה הולכת וגוברת בשנים האחרונות, היא הגשת דוח המתבסס על חשבונות מס מזויפות המכונות ע"י עובדי המס חשבונות פיקטיביות. מדובר בתופעה שהיא תולדה ישירה של שיטת דיווח זו, המאפשרת קבלת החזרי מס תשומות מרשות המיסים. בפועל עבריינים מוציאים חשבונות מזויפות במטרה לקבל מהמדינה החזר מס על תשומות אשר בפועל לא שולמו על ידיהם. נכון למועד כתיבתן של שורות אלה, אין לרשות המיסים מענה מעשי לתופעת החשבונות המזויפות, ואנו צופים כי זו תמשיך ותתרחב בשנים הקרובות.

(ג) עברות המס הלכה למעשה

רבות נאמר על הטיפול הייחודי בעברות הצווארון הלבן ועל השוני של טיפול זה מהטיפול בעברות הקלסיות.⁶¹ גם המניעים לביצוע עברות צווארון לבן שונים. הבנת המניעים מאפשרת

61 Shapiro ; EDWIN H. SUTHERLAND, WHITE COLLAR CRIME – THE UNCUT VERSION (1983) לעיל ה"ש 3, בעמ' 346.

לנקוט שיטות מניעה מתאימות, ועל כן יש חשיבות יתרה להבנת המניעים לביצוע הפשיעה.⁶² היקפן של עבירות המס עצום ומסב נזק חמור לאוצר המדינה ולכלל אזרחי המדינה, ועל רשויות המס מוטלת החובה למנוע את העלמות המס ולגבות מס אמת. בריאותה הכלכלית של החברה כולה קשורה לפיקוחן של הרשויות על הפעילויות העסקיות המתנהלות בה ולאכיפת חוקי המס עליהן.⁶³ במציאות זו, כדי למנוע עבירות מס, יש צורך בזיהוי הסיבות לביצוען ובאיתורן בפועל. כאמור, עברייני מס פוטנציאלי שוקל שיקולים רציונליים של עלות מול תועלת לפני שהוא מחליט לבצע עבירת מס. בהקשרנו, החלטתו של עברייני מס פוטנציאלי מושפעת מקיומה של ההזדמנות לביצוע עבירת המס, והזדמנות זו תלויה בעיקרה בתנאים הפיזיים של סביבת העברייני. כפי שכבר צוין לעיל, מדובר בתנאים מצביים שאינם תלויים בעברייני עצמו, וככל שניטיב לזהותם, יקל עלינו לבצע את מלאכת האיתור והמניעה בעוד מועד או לחלופין את מלאכת האכיפה, הגבייה והענישה הנדרשת לאחר מעשה. עבודה זו מנסה לזהות את התנאים המצביים הללו, כפי שיובהר להלן.

ב. שאלת המחקר והשערות המחקר

הזדמנות לביצוע עבירה קיימת אם יש הִנְיֵעה ותנאים סביבתיים המאפשרים את ההזדמנות.⁶⁴ במצב שבו בוצעה עבירת מס, קיומה של ההניעה אינו שנוי במחלוקת, אך נשאלת השאלה איזה מהתנאים הוא שאפשר את ההזדמנות.

הבנת הגורמים היוצרים את ההזדמנות הכרחית בשני מישורים עיקריים: האחד הוא במישור המעשי, לצורך התמודדות עם תופעת עבריינות המס ובניית מערכי פעולה לצמצומה; והאחר הוא במישור האקדמי, שבו עד היום, ככל הידוע לנו, טרם נחקר נושא זה אמפירית. חשיבות מחקרית נוספת טמונה ביכולת למקד את הגורמים לתופעה ולהבין את התנאים המשפיעים על החלטותיהם של עברייני הצווארון הלבן בכלל ושל עברייני המס בפרט.

במחקר הנוכחי נבחן את הקשר בין ההזדמנות לבצע עבירת מס לבין תחום העיסוק. הטענה היא כי תחום העיסוק הוא נתון הקשור להתהוותה של ההזדמנות לביצוע עבירת המס. הסיבה להשערה זו מתבססת על כך שסוג העסק מקיים תנאים סביבתיים מסוימים המאפשרים לעברייני הפוטנציאלי לבצע את עבירת המס או לחלופין מונעים זאת ממנו. לדוגמה, ההזדמנות שיש לבעל מכולת שכונתית לבצע עבירת מס שונה מההזדמנות שיש לעסק סיטוני לשיווק מכשירי חשמל לבצע עבירת מס: המחזורים שונים, מספר העובדים שונה, עלות המלאי שונה, תזרים המזומנים שונה וכו'. סוג העסק מגלם בתוכו פרמטרים רבים – אך ידועים מראש – שהם תנאים חיצוניים שאינם קשורים למאפייני העברייני, והם המגדירים את ההזדמנות לבצע את עבירת המס.

62 Routine Activity and Rational Choice, לעיל ה"ש 38, בעמ' 6.

63 Kip Schlegel & David Weisburd, *White-Collar Crime: The Parallax View*, in WHITE-COLLAR CRIME RECONSIDERED 3 (Kip Schlegel & David Weisburd eds., 1992).

64 Cohen & Felson, לעיל ה"ש 6, בעמ' 588; Cohen, Felson & Land, לעיל ה"ש 6, בעמ' 90.

השערת המחקר קשורה לשאלות נוספות בדבר מהותו ומשמעותו של הקשר בין ההזדמנות לביצוע עבירת מס לבין תחום העיסוק: האם אפשר לדרג את תחומי העיסוק על פי רמת ההזדמנות? האם רמת ההזדמנות משפיעה על ביצוע העבירה בפועל? האם בתחום עיסוק שנמצא בו רמת הזדמנות גבוהה לבצע עבירה נמצא גם שיעור עבריינים גדול? השערותינו בנוגע לתשובות לשאלות אלה הן כי אכן יש קשר בין רמת ההזדמנות לבין שיעור העבירות ושיעור העבריינים.

ג. שיטת המחקר

1. הקדמה

מערך המחקר מבוסס על מחקר כמותי. מאחר שמטרת המחקר דנן היא בדיקת קשר בין שני המשתנים שהוגדרו – תחום העיסוק ורמת ההזדמנות לביצוע עבירת מס – המערך המתאים ביותר הוא מחקר אמפירי המבוסס על מתאם (קורלציה). בדיקת הקשר תיעשה באמצעות מתאם פירסון, כלומר, ייבחן אם קיים קשר ליניארי שלפיו ככל שרמת ההזדמנות הנגזרת מתחום העיסוק עולה, גם שיעור העבירות באותו תחום עולה.

2. האוכלוסייה הנחקרת

כאמור, החבות במע"מ חלה על כלל העסקים בישראל, הנקראים "עוסקים" בחוק מע"מ. האפשרות לבצע עבירה על חוק מע"מ אינה חלה על כלל האוכלוסייה, אלא רק על אלה המוגדרים "עוסקים" בחוק. לכן בחינת התנהגות עבריינית הנובעת מאי-ציות לחוק מע"מ תוכל להיעשות רק על אוכלוסייה זו. מסגרת הדגימה היא כלל אוכלוסיית העוסקים שהיו רשומים במע"מ בישראל בשנת 2007. אוכלוסיית העוסקים מנתה בשנה זו 355,868 עוסקים. פעילותם של העוסקים מרכיבה את כל הפעילות העסקית של ישראל. תחומי העיסוק הקיימים רבים ומגוונים, וכוללים ענפי מסחר קמעוני, ענפי מסחר סיטוני, ענפים חקלאיים, ענפים יצרניים, ענפי תעשייה, ענפים של נותני שירות ועוד. מסגרת דגימה זו היא המצע הטוב ביותר לביצוע מחקר מסוג זה, קרי, מחקר שאחד המשתנים העיקריים בו הוא תחום העיסוק.

3. הדגימה

מתוך האוכלוסייה נדגמו באקראיות 16,870 עוסקים. לדגימה האקראית יש חשיבות רבה במחקר, מאחר שבחירה אקראית של הנבדקים מאפשרת לתוצאות המחקר לייצג את אוכלוסיית המחקר בצורה הקרובה ביותר למציאות, דבר המאפשר להשליך את תוצאות המחקר על כלל אוכלוסיית העוסקים. נוסף על כך יש חשיבות גם לגודל המדגם. במחקר זה המדגם גדול מאוד, ומאפשר להבחין גם באפקטים קטנים במיוחד.

הדגימה בוצעה ממאגרי הנתונים הממוחשבים של רשות המיסים, מתוך רשימת כל העוסקים הפעילים הרשומים במע"מ. במסגרת הליך הדגימה הוצאו מאוכלוסיית המחקר עוסקים בעלי מאפיינים שהיו עלולים להטות את המחקר:

- עוסקים חדשים שהחלו לפעול בתקופה של עד שנתיים לפני ביצוע המדגם. קריטריון זה נקבע מאחר שהתנהלותו של עסק חדש, הנמצא בשלבי הקמה, שונה מהתנהלות השוטפת לאחר מכן, בעיקר מפני שלפתיחת עסק מתלוות הוצאות הקמה רבות, והתנהלותו בתקופה הראשונה אינה "רגילה". רק לאחר תקופה אפשר לומר כי העסק מתנהג התנהגות עסקית האופיינית לתחומו. פרמטר זה יכול לגרום לשינויים בנתונים הרלוונטיים לניתוח המחקרי, ולכן הוחלט להוציאם מאוכלוסיית המחקר.
- עוסקים בעלי מחזור עסקות גבוה של כרבע מיליארד ש"ח ומעלה. גם קריטריון זה נקבע עקב החשש שעוסקים אלה יטו את המחקר בשל מאפייני העיסוק הייחודיים להם, שאינם אופייניים להתנהגות עסקית טיפוסית. מכל מקום, מדובר במספר קטן יחסית של עוסקים – כ-500, שהם כ-0.1% מכלל אוכלוסיית המחקר.

4. הנתונים

מאגרי הנתונים של רשות המיסים מפרטים יותר מ-150 נתונים הנוגעים בכל אחד מ-16,870 העוסקים שנדגמו, כגון נתוני דיווח, מחזורים, חובות, כתובות, תחנת רישום, מייצגים, תשלומי מע"מ, החזרים, ענף עיסוק, סוג התיק, נתונים אישיים של בעלי העסק (כגון מין, גיל, כתובת ומצב משפחתי), קריטריונים לחריגויות בהתנהגות הדיווח ועוד. מתוך קשת רחבה זו של נתונים נדלו לצורך מחקר זה נתונים של העוסקים שיש בהם כדי לספק מענה למשתנים הרלוונטיים הנחקרים כאן: נתונים הנוגעים בתחום העיסוק, שהוא המשתנה המוגדר כאן "ענף"; נתונים הדרושים לזיהוי של העוסק כ"עברייני" או כ"לא עברייני", שהם נתונים בדבר התנהגויות חריגות לעוסק, המוגדרות "קריטריונים"; ונתונים בדבר חובות חלוטים, המוגדרים "חוב בהרשאה". הסבר מפורט יותר על נתונים אלה ועל משמעותם יוצג להלן בסעיף 6 של פרק זה. יש לציין כי מטעמי חיסיון, ועל פי חוק, לא הועברו במסגרת נתוני המדגם שנאספו לצורך המחקר נתונים היכולים לאפשר את בירור זהותם של העוסקים. מספרי העוסק עורבלו, שמוותיהם נחסמו, וכך גם נתוני המייצגים (למשל, עורכי דין, יועצי מס, רואי חשבון או סוכני מכס). לכן אין חשש להפרת כללי האתיקה המחקריים.

5. שיטת עיבוד הנתונים

על מנת לבחון אם תחום העיסוק קובע את רמת ההזדמנות לביצוע עבירת מס, עלינו להגדיר בראש ובראשונה מהי אותה "הזדמנות" המאפשרת ביצוע עבירת מס, ומהם הגורמים והנתונים הקיימים בעסק שלפיהם נקבעת אותה הזדמנות. לפיכך נקבעו כמה קריטריונים שלפיהם דורגה ההזדמנות לביצוע עבירת מס בכל תחומי העיסוק. הליך זה נעשה על ידי שאלון, שתוקפו נבדק באמצעות מהימנות בין שופטים (לפי המדד אלפא קרונברך). השאלון ניתן לצוות של שופטים (המפורט להלן בסעיף 6(ב) של פרק זה), וכל תחום עיסוק דורג על ידי פרמטרים קבועים. רמת הזדמנות גבוהה קיבלה ניקוד גבוה, ורמת הזדמנות נמוכה קיבלה ניקוד נמוך. סיכומם של כל הציונים בכל הפרמטרים קבע את רמת ההזדמנות באותו תחום עיסוק. בשלב השני קוטלגו הנבדקים על פי קריטריונים קבועים מראש בהתאם לנתוני המדגם, והוגדרו "עבריינים" או "לא עבריינים". בקבוצת ה"עבריינים" שהוגדרו לצורך מחקר זה הוכנסו כל הנבדקים שהפרמטרים שלהם במדגם הם אינדיקטורים לעבריינות. למשל, "קריטריונים"

ו"חוב בהרשאה" הם משתנים אשר מורים כי מדובר בעברייני מס ברמת סבירות גבוהה מאוד עד כדי ודאות כמעט. כל שאר העוסקים במדגם הוגדרו "לא עבריינים". בקבוצת העוסקים שסווגו "עבריינים" נעשה מיון על פי תחומי עיסוק, וחושב היחס בין מספרם בכל תחום עיסוק לבין מספרם של כלל העוסקים באותו תחום מקרב המדגם.

לאחר שני השלבים הראשונים נוצרו שני קובצי נתונים: האחד מתאר את "אחוז ההזדמנות" בכל אחד מהענפים במדגם, והאחר מתאר את "אחוז העבריינים" בכל אחד מהענפים. לגבי כל תחום עיסוק במדגם התקבלו אם כן רמת ההזדמנות הקיימת בו לבצע עבירות מס ושיעור עברייני המס מקרב העוסקים בו. בסיס משתנים זה אפשר לנו לבחון את השאלה שהצבנו בתחילת המחקר.

השלב השלישי והאחרון בניתוח הוא שלב החישוב הסטטיסטי. בשלב זה ערכנו חישוב סטטיסטי על שתי קבוצות המשתנים האינטרווליים שיצרנו בשלבים הקודמים, במטרה לקבוע אם יש קשר ליניארי מובהק בין תחום העיסוק לבין רמת ההזדמנות לבצע עבירות מס. לפי תוצאות המבחן אפשר לקבוע אם יש קשר מובהק בין רמת ההזדמנות הקיימת בכל תחום עיסוק לבין ביצועה של העבירה. מאחר שרמת ההזדמנות ושיעור העבריינים נמדדו על סמך תחום העיסוק, נוכל להסיק אם תחום העיסוק הוא המגלם בתוכו את ההזדמנות המובילה לביצועה של עבירה.

6. הגדרת המשתנים

(א) תחום העיסוק

תחום העיסוק מתאר את הפעילות העיקרית המאפיינת את העסק מבחינה עסקית ומקצועית. מבחינה מעשית, הנתונים בדבר תחום העיסוק מאפשרים למערכות המע"מ לנתח את הפעילות העסקית של כלל העסקים בישראל, ולערוך בדיקות שונות לצרכים מערכתיים שונים. תחום העיסוק מוגדר כ"סוג ענף": כל עוסק מחויב בעת רישומו לתאר מהו תחום העיסוק המגדיר את עסקו. על בסיס התיאור מסווגים את העסק לאחד מ-694 סוגי הענפים הקיימים במאגרי רשות המיסים (הליך זה נעשה גם במערכות מס הכנסה, וסוגי הענפים ומספריהם זהים באגף מע"מ ובאגף מס הכנסה). כל סוגי הענפים ממוינים לקטגוריות: ענף ראשי, ענף משני ותת-ענף, שהוא הרמה הפרטנית ביותר של סוג הענף שהעוסק משויך אליו בעת רישומו. המיון נעשה על פי השיטה הבאה: כל סוגי הענפים מחולקים ל-15 קטגוריות כלליות, הנקראות "סדרי ענפים". קטגוריות אלה מתארות בכלליות את הנושא של הענפים הכלולים בהן – למשל: חקלאות, תעשייה, בינוי, תחבורה וכיוצא בזה. כל קטגוריה מכילה בתוכה כמה ענפים ראשיים, כך שמתקבלים בסך הכל 74 ענפים ראשיים; בכל ענף ראשי יש כמה ענפי משנה, כך שמתקבלים בסך הכל 298 ענפי משנה; ובכל ענף משנה יש כמה תת-ענפים, כך שמתקבלים בסופו של דבר 694 סוגי עיסוקים.⁶⁵ לדוגמה, בקטגוריה "תחבורה" יש כמה ענפים ראשיים, כגון הובלה ימית, הובלה אווירית והובלה יבשתית. בענף הראשי "הובלה יבשתית" יש כמה ענפים משניים, כגון

65 מספרי הענפים אינם בסדר רץ רציף, הדבר נובע משינויים שונים – תוספות ו/או גריעות שבוצעו במהלך השנים.

שירותי אוטובוסים, שירותי מוניות ושירותי רכבות. בענף המשני "שירותי מוניות" יש כמה תת-ענפים, כגון מוניות בקווים קבועים, מוניות טיול ותיור, ומוניות בשירות מיוחד. על פי שיטה זו, על ארבעת שלביה, מחלקים את כל תחומי העיסוק עד לרמה הפרטנית ביותר. לצורך מחקר זה נקבע כי די בתיאור הענפים הראשיים לבחינת הנתונים של תחום העיסוק. הסיבה המרכזית לקביעתנו זו היא גודל המדגם: אף שבידינו מדגם מייצג גדול דיו לניתוחים סטטיסטיים, אי-אפשר לקבל ייצוגיות נאותה של התת-ענפים בלי גישה לנתונים של כלל העוסקים בישראל, ודבר זה לא התאפשר. לכן נעשה מיון של כל העוסקים הקיימים במדגם לפי הענפים הראשיים, ונמצא כי העוסקים במדגם מתחלקים בין 70 ענפים ראשיים שונים המגדירים את תחומי עיסוקם (ראו נספח א).

(ב) ההזדמנות לבצע עֵבֶרַת מס

באופן בסיסי, רמת ההזדמנות לבצע עֵבֶרַת מס תלויה במגוון רחב של משתנים, אולם לצורך קביעת רמת ההזדמנות בתחומי העיסוק השונים נקבעו שמונה פרמטרים אופרטיביים שבאמצעותם אפשר לאפיין את הפעילות העסקית השוטפת בתחומי העיסוק השונים. כל פרמטר מגלם בצורה שונה את ההזדמנות לביצוע עֵבֶרַת מס, וזאת בהתאם לאופייה של הפעילות העסקית. לכן לכל אחד משמונת הפרמטרים המאפיינים את תחום העיסוק הנבדק ניתן ציון שנע בין 1 ל-3, על פי רמת ההזדמנות המגולמת בו: הניקוד 1 מתאר רמת הזדמנות נמוכה, הניקוד 2 מתאר רמת הזדמנות בינונית, והניקוד 3 מתאר רמת הזדמנות גבוהה. סיכום הציונים של שמונת הפרמטרים בכל תחום עיסוק מתאר אפוא את רמת ההזדמנות לביצוע עֵבֶרַת מס באותו תחום, ומספק סולם מדידה למשתנה זה.

את הליך ההערכה של רמת ההזדמנות ביצע צוות של אנשי מקצוע העוסקים בתחום המס, אשר בחן כל ענף לפי שמונת הפרמטרים. לאחר מכן נבדק המתאם בין השופטים, וזאת במטרה למנוע ככל האפשר טעויות הנובעות מפרשנות מוטעית ומהבנה לא מדויקת, וכן במטרה להגביר את מהימנותו של המחקר (מהימנות בין שופטים). הצוות הורכב משלושה אנשי מקצוע: שני עובדי רשות המיסים ועובד בכיר לשעבר ברשות המיסים. כל שופט בחן כל תחום עיסוק בצורה עצמאית, ולא היה חשוף להערכות עמיתיו. המהימנות בין השופטים נבדקה באמצעות המדד אלפא קרונבך, ועל פי התוצאה שהושגה – 0.895 (מתוך 1.0) – נמצא כי יש עקביות גבוהה בין השופטים. אומנם, לצורך מילוי שאלונים אלה לא נבחרו שופטים רבים, אך לנוכח מומחיותם של ממלאי השאלון במערכות המס ובחוקי המיסים, ולנוכח התוצאה הגבוהה שנמצאה במדד אלפא קרונבך, לא סברנו כי יש צורך סביר במספר שאלונים גדול יותר. ייתכן שמחקר עתידי ידרוש מספר רב יותר של שופטים.

כל אחד משמונת הפרמטרים הנבדקים מקיים שני תנאים: הוא מאפיין את תחום העיסוק, ואפשר לתאר את רמת ההזדמנות הגלומה בו לביצוע עֵבֶרַת מס. ואלה הם הפרמטרים:

1. פעילות במזומנים – היקף הפעילות העסקית בכסף מזומן משתנה בין תחומי העיסוק השונים. לדוגמה, היקף הפעילות העסקית במזומנים בדוכן פלאפל גבוה מאוד, ואפשר אף לומר שההיקף קרוב למאה אחוזים, לעומת חברה למכירת ציוד משרדי, שם היקף הפעילות בכסף מזומן אפסי, ורוב הפעילות מתקיימת באשראי ובשקים. ככל שהפעילות בכסף מזומן רבה יותר, רמת ההזדמנות לבצע עֵבֶרַת מס גדלה, מאחר שלכסף מזומן אין על פי רוב עקבות, כך שקל יותר

להעלים מזומנים מאשר להעלים רישומי אשראי או רישומי שְׁקִים. פעילות גבוהה במזומנים מגלמת בתוכה רמת הזדמנות גבוהה לביצוע העֲבֵרָה, ולכן תקבל את הציון הגבוה (3); פעילות בינונית במזומנים או פעילות מעורבת בכסף מזומן ובשְׁקִים תקבל את הציון הבינוני (2); ופעילות עסקית בעלת היקף מזומנים נמוך או פעילות מרובת שְׁקִים ומרובת אשראי לסוגיו תקבל את הציון הנמוך (1), המבטא רמת הזדמנות נמוכה או אי־קיומה של הזדמנות.

2. מספר לקוחות פרטיים – מספר הלקוחות הפרטיים מאפיין את תחום העיסוק ומשתנה מעיסוק לעיסוק. לדוגמה, בעסק קמעוני אפשר לומר כי רובם המוחלט של הלקוחות – אם לא כולם – הם לקוחות פרטיים, בעוד בעסק סיטוני רובם המוחלט של הלקוחות הם לקוחות עסקיים. ככל שמספר הלקוחות הפרטיים גדול יותר, רמת ההזדמנות לבצע עֲבֵרָת מס גדלה, שהרי את המכירה ללקוח פרטי אפשר להימנע מלרשום בספרי העסק בקלות רבה יותר בהשוואה למכירה ללקוח עסקי, שכן האחרון ידרוש לרוב חשבונית לשם רישום ההוצאה בעסקו. לכן מספר גדול של לקוחות פרטיים מגלם בתוכו רמת הזדמנות גבוהה לביצוע העֲבֵרָה, ויקבל את הציון הגבוה (3); מספר בינוני של לקוחות פרטיים יקבל את הציון הבינוני (2); ומספר נמוך של לקוחות פרטיים יקבל את הציון הנמוך (1), המבטא רמת הזדמנות נמוכה או אי־קיומה של הזדמנות.

3. היקף צריכת הטובין ואופי השירות – מאפיין זה משתנה גם הוא בהתאם לסוג העסק. לדוגמה, אפשר לומר כי צריכת שירותי תקשורת, כגון טלוויזיה, מרשתת (אינטרנט) וכדומה, גבוהה מאוד ונדרשת על ידי רוב האוכלוסייה, אם לא על ידי כולה, ואילו צריכת שירותי כביסה נדרשת במיננים נמוכים יותר ועל ידי קבוצות אוכלוסייה מעטות, כגון תושבי ערים גדולות, שוכרי דירות, צעירים. ודוק: אומנם מדובר על "צריכה" אך הניתוח הוא מנקודת מבט של העסקים ולא של הצרכנים, ולא של הוצאות אלא של הכנסות העסקים והיקפם בהתאם לצריכתם. ככל שהצריכה גבוהה יותר, היא מגלמת בתוכה רמת הזדמנות גבוהה יותר לביצוע עֲבֵרָת מס, מאחר שאם יש עסקות רבות, ואם יש עסקות בסכומים גבוהים, האפשרות להעלמת מיסים גדולה יותר, ואף הכדאיות של ביצוע העֲבֵרָה גבוהה יותר. יש להדגיש שהכוונה להזדמנות על־פי היקף ההכנסות של עסק על פי רמת צריכת הטובין (או השירות) אותו הוא מוכר ללקוחותיו. לכן רמת צריכה גבוהה המגלמת בתוכה הזדמנויות רבות לביצוע עֲבֵרָה תקבל את הציון הגבוה (3); רמת צריכה בינונית תקבל את הציון הבינוני (2); ורמת צריכה נמוכה תקבל את הציון הנמוך (1), המבטא רמת הזדמנות נמוכה או אי־קיומה של הזדמנות.

4. פשטות ביצוע העֲבֵרָה – הצורך בתחכום לשם ביצוע העֲבֵרָה משתנה בהתאם לסוג העסק. יש תחומי עיסוק שבהם עֲבֵרָת מס תהיה פשוטה לביצוע, ואילו בעסקים אחרים יידרש העוסק לנקוט פעולה מתוחכמת יותר על מנת לבצע אותה עֲבֵרָה. לדוגמה, למוכר גלידות אין צורך בתחכום רב כדי להעלים את רישומה של מכירה, בעוד בסוכנות לשיווק מכונות כבדות לתעשיית הגלידות העלמת מכירה היא בלתי אפשרית כמעט, ומחייבת מניפולציות מתוחכמות יותר מבחינת הרישום, ניהול המלאי וכדומה. ככל שהעֲבֵרָה פשוטה יותר לביצוע, תגבר האפשרות לבצעה. כלומר, מקום שקל יותר לבצע עֲבֵרָה, רמת ההזדמנות לבצעה גבוהה, ולהפך. מכאן שרמת פשטות גבוהה של ביצוע העֲבֵרָה מגלמת בתוכה רמת הזדמנות גבוהה ותקבל את הציון הגבוה (3); רמת פשטות בינונית של ביצוע העֲבֵרָה תקבל את הציון הבינוני (2); ורמת פשטות

נמוכה של ביצוע העברה מגלמת בתוכה רמת הזדמנות נמוכה או אי־קיומה של הזדמנות, ותקבל לפיכך את הציון הנמוך ביותר (1).

5. העדר מנגנוני בקרה ופיקוח פנימיים – יש סוגי עסקים שקיימים בהם מנגנוני בקרה ופיקוח מקצועיים. בסוגי עסקים אחרים מנגנונים אלה אינם קיימים, ולעיתים אף אין בהם צורך כלל. לדוגמה, במספרה אין כל צורך בפונקציות פיקוח ובקרה מקצועיות דוגמת אלה הקיימות אצל יצרן מזון לתינוקות, שם קיימת אפילו חובה להקים מנגנונים כאלה, שיפקחו על כמות חומרי הגלם, על איכותם, על תוקפם של המוצרים וכיוצא בזה. קיומם של מנגנונים אלה מקשה את ביצועה של עברת מס, שהרי תפקידם הוא לוודא שהפעילות מתנהלת כראוי ועל פי הנהלים, ולזהות חריגות, אי־התאמות והתנהלות שגויה, אם הללו מתרחשות. לרוב אפשר למצוא מנגנונים כאלה בתחומי תעשייה יצרניים, בחברות היי־טק, אצל יצרני תרופות וכן בחברות בעלות מחלקות מקצועיות רבות שפעילותן השוטפת מחייבת שיתוף פעולה בין המחלקות. בעסקים דוגמת אלה ביצועה של עברת מס גוררת אי־התאמה במשתנים שונים, כגון חוסרי מלאי, אי־התאמה בהנהלת החשבונות ועוד. אי־התאמות דוגמת אלה יזוהו על ידי הפונקציות המקצועיות הנוגעות בדבר. לכן בעסק שקיימים בו מנגנונים כאלה מלאכת העלמת המס קשה יותר מאשר בסוגי עסקים שבהם אין הם קיימים. אם קשה יותר להעלים מס, רמת ההזדמנות לבצע עברת מס נמוכה, ולהפך. מכאן שבעסק שאין בו מנגנוני בקרה ופיקוח פנימיים רבים רמת ההזדמנות לביצוע עברה היא גבוהה, וינתן הציון הגבוה (3); בעסק שיש בו כמות בינונית של פונקציות בקרה ופיקוח יינתן הציון הבינוני (2); ואילו בעסק שיש בו מנגנוני בקרה ופיקוח פנימיים רבים רמת ההזדמנות לבצע עברה היא נמוכה, וינתן הציון הנמוך (1).

6. כמות הטובין והשירות שמקורם טבעי או פרטי – תחומי עיסוק רבים עוסקים במכירה של טובין או שירות שמקורם נחשב טבעי או פרטי. לדוגמה, בעסק המתמחה בגידול דגים למכירה מקור הדגים הוא בעיקרו בריבוי הטבעי בכרכות דגים; ואצל עצמאי הנותן שירותי ייעוץ מקור השירות הוא בידע האנושי. מאחר שבתחומי עיסוק אלה לא ייתכן רישום מדויק של כמות הדגים המוצעת למכירה או של כמות הידע המוצעת ללקוחות, האפשרות להעלים את מכירתם של הטובין והשירותים הללו קלה בהשוואה לעסק המתמחה בייצור מכונות, שבו מקורם של כל חומרי הגלם הדרושים להליך הייצור הוא ברכישה או בייבוא רשמיים. לכן אם סוג העיסוק הוא מכירת טובין או שירות שמקורם טבעי או פרטי, קל יותר לבצע העלמת מס מאשר בעסק שתחום עיסוקו מחייב רכישה רשמית של טובין. בעסק שבו אפשר להעלים את קיום הטובין המוצע למכירה, את רישומו ואת כמותו, קל להעלים את מכירתו. בתחומי העיסוק שבהם קל יותר להעלים את המכירה, ההזדמנות לבצע העלמת מס גדולה יותר. לכן בתחומי העיסוק שבהם כמות הטובין או השירות ממקור טבעי או פרטי גדולה, רמת ההזדמנות לביצוע העברה גבוהה, וינתן הציון הגבוה (3); לעיסוק שיש בו כמות בינונית של טובין או שירות ממקור טבעי או פרטי יינתן הציון הבינוני (2); ולעיסוק שיש בו כמות נמוכה של טובין או שירות ממקור טבעי או פרטי, המגלמת בתוכה רמת הזדמנות נמוכה לביצוע העברה, יינתן הציון הנמוך (1).

7. רמת השליטה של הבעלים או של המנהל – רמת שליטתו של בעל העסק משתנה בין תחומי העיסוק השונים. ככל שבעל העסק או המנהל מעורבים יותר בפעילות השוטפת, אם מבחינת הידע המקצועי ואם מבחינת ההימצאות הפיזית בעסק, רמת שליטתם בעסק עולה.

נשווה, לשם הדוגמה, את רמת השליטה של עורך דין יחיד לבין זו של בעלים של רשת חנויות "עשה זאת בעצמך", כגון "הום סנטר" או "אייס קנה ובנה": שליטתו של עורך הדין בפעילות השוטפת של עסקו, הן מבחינת הידע המקצועי הן מבחינת הימצאותו הפיזית בעסק, גדולה בהרבה משליטתו של בעל רשת חנויות "עשה זאת בעצמך". בעל רשת החנויות אינו יכול להיות מעורב בפעילות השוטפת המתנהלת בכל סניף, ואינו יכול להימצא בכל אחד מהסניפים בו בזמן. הוא חסר לרוב את הידע המקצועי בכל תחום ותחום ברשת, ולכן הוא מעסיק מומחים בעלי מקצוע המבצעים את הרכש, את השיווק, את הפרסום ואת המכירות. רמת שליטה גבוהה של בעל העסק מגלמת בתוכה רמת הזדמנות גבוהה לבצע עברת מס. לכן לתחומי עיסוק שיש בהם רמת שליטה גבוהה של בעלי העסק או של מנהליו, המגלמת רמת הזדמנות גבוהה לבצע עברת מס, יינתן הציון הגבוה (3); לתחומי העיסוק שבהם לבעלי העסק או למנהליו יש רמת שליטה בינונית יינתן הציון הבינוני (2); ובתחומי העיסוק שבהם לבעלי העסק או למנהליו יש רמת שליטה נמוכה יינתן הציון הנמוך (1).

8. אפשרות למניפולציה בתיעוד – כפי שתואר קודם, מניפולציה בתיעוד היא רישום מְבֻדֵי (פיקטיבי) שנועד להגדיל את תשומות העסק או להקטין את עסקותיו. מניפולציה זו מאפשרת להקטין את החבות במס, באשר זה מוטל על ההפרש בין מחזור העסקות לבין מחזור התשומות. במניפולציה זו מנפחים את התשומות בחשבוניות הקנייה או מקטינים את סכום המכירה בעת הוצאת חשבונית מכירה. על פי רוב מניפולציה בתיעוד היא מהסוג של הגדלת התשומות, ולא מהסוג של הקטנת העסקות. ראשית רישום מבדי של הקטנת עסקה אינו דרך "חכמה" להעלמת מס, שכן "עדיף" להעלים את העסקה כולה מבלי להשאיר עקבות. שנית, אם הלקוח הוא לקוח עסקי, הוא יעדיף להכניס את כל סכום העסקה בתשומותיו, ולא רק חלק ממנה. עם זאת, אין זה אומר שהמניפולציה של הקטנת עסקות אינה קיימת. יש שהיא תבצע במכירה ללקוח שהוא אדם פרטי, שכן ללקוח זה אין שום מניע להשאיר את סכום העסקה הרושום בחשבונית כמות שהוא.

אפשר לומר שאין עסק שאין בו אפשרות לבצע מניפולציה בתיעוד, אך יש משתנים רבים ושונים המשפיעים על אפשרות זו בתחומי העיסוק השונים, וקצרה היריעה מלהסבירם באריכות. לצורך הבנת העניין נזכיר כמה מאפיינים המגדילים את האפשרות להשתמש בחשבוניות מבדיות: עסקים בעלי מחזורים גדולים, עסקים שבהם ההפרש בין העסקות לתשומות גדול, עסקים המעסיקים פועלים זרים או פועלים פלסטינים מהשטחים, עסקים שרוכשים סחורה בניגוד לחוק או בניגוד לתקנה כלשהי, וכדומה. לדוגמה, קבלן בניין המעסיק פועלים שכירים יכול להציג מצג שווא שלפיו הפועלים מועסקים כביכול על ידי קבלן משנה. קבלן המשנה "מוציא" חשבונית מס בעבור הפועלים, שהם למעשה הפועלים השכירים של קבלן הבניין עצמו. בדרך זו קבלן הבניין מגדיל את תשומות העסק ומתקזז במס על הוצאה שבמקור אינה ניתנת לקיזוז. לשם השוואה, נבחן לדוגמה את תחום עיסוקו של הסנדלר. מחזור עסקותיו של הסנדלר אינו גדול כמו בתחום קבלנות הבניין, ותשומותיו אינן רבות. הוא יכול אומנם להכניס בתשומות חשבונית מבדית, אך האפשרות שהוא יעשה זאת אפסית הן בשל המחזוריים הנמוכים שלו והן משום שהוא אינו יכול להגדיל את הוצאותיו מעל לגובה מסוים, שהרי הוצאותיו האמיתיות מועטות מאוד. אם ישקול את העניין יבין הסנדלר שלא כדאי לו לבצע עברה זו, מאחר שפעולה חשבונית כזו תבלוט בדיווחיו.

מתוך כל זאת אפשר לזהות כי בתחום עיסוק שיש בו אפשרות לבצע מניפולציות בתיעוד יש רמת הזדמנות גבוהה יותר לבצע עֲבֵרַת מס מאשר בתחום עיסוק שבו אפשרות כזו סבירה פחות. לכן לתחום עיסוק המאפשר מידה רבה של מניפולציות בתיעוד יינתן הציון הגבוה (3); לתחום עיסוק המאפשר מידה בינונית של מניפולציות בתיעוד יינתן הציון הבינוני (2); ולתחום עיסוק המאפשר מידה מועטה של מניפולציות בתיעוד יינתן הציון הנמוך (1).

כאמור, כל אחד מ-70 תחומי העיסוק הקיימים במדגם קיבל ניקוד בכל אחד מהפרמטרים שפורטו לעיל לפי רמת ההזדמנות שהפרמטר מגלם באותו תחום עיסוק. רמת ההזדמנות לביצועה של עֲבֵרַת מס בכל תחום עיסוק הוגדרה כסיכום הניקוד שקיבל אותו תחום בשמונת הפרמטרים בכל שלושת השאלונים. סיכום הניקוד המינימלי שיכול להינתן בכל שאלון הוא 8 (8x1), וסיכום הניקוד המרבי הוא 24 (8x3). מכאן שבסיכום שלושת השאלונים הציון המינימלי הוא 24 (8x3) והציון המרבי הוא 72 (24x3). על בסיס זה חושב שיעור ההזדמנות בכל תחום עיסוק, תוך נרמול הציונים ל-1 עד 100 (ראו נספח ב).

(ג) קבוצת ה"עבריינים"

ההגדרה של "עברייני מס" – לצורך מחקר זה "עברייני מע"מ" – היא עוסק שפעל במסגרת עסקו בניגוד לחוק מע"מ, במטרה להתחמק מתשלום המס שבו הוא חייב. מבחינה מעשית, מאחר שבמדגם אין נתון המסמך מיהו עברייני מס, היה צורך למצוא דרך עקיפה לזהות עוסקים מהמדגם שאפשר להגדירם "עברייני מס" לצורך המחקר. מנתוני המדגם הרבים אפשר להצביע על שני מאפיינים שבאמצעותם אפשר לאתר עוסקים שקיימת סבירות רבה מאוד שהם עברייני מס:

1. "קריטריונים" – הקריטריונים הם כלי חשוב במערכות המחשוב של מע"מ, שמטרתו לסייע לגופי אכיפה וגבייה בזיהוי של עוסקים עם חריגויות שונות הנובעות מהתנהגות הדיווח שלהם לרשויות המס. מדובר בניתוח ממוחשב על פי שבעה קריטריונים. המחשב עורך ניתוחים והצלבות מידע בכל קריטריון, ומסמן עוסקים בעייתיים שכנראה ביצעו עֲבֵרַת מס. בכל קריטריון נערכת בדיקה שונה לגבי תקופה של חמש השנים האחרונות, וניתן ניקוד על פי רמת החריגה שהמחשב מצא. הניקוד ניתן בהתאם לחומרת החריגה: אם לא נרשם ניקוד, המשמעות היא שאין כל חריגה בקריטריון הנבדק, וככל שהניקוד גבוה יותר בקריטריון כן רמת החריגה שבו גבוהה יותר. הניקוד המינימלי הוא 5, והניקוד המרבי הוא 15. סיכום הניקוד של כל הקריטריונים מבטא את סך החריגות. ככל שהניקוד הכללי גבוה יותר, המערכת מזהה עוסק בעייתי יותר, וככל שמספר הקריטריונים שבהם נמצאה חריגה גדול יותר, רמת הוודאות שזוהה עברייני מס גבוהה יותר. הקריטריונים כוללים נתונים רבים ושונים אשר מופקים ממאגרי המידע של רשות המיסים ומוצלבים עם נתוני מס של כלל רשות המיסים, ולא רק של מע"מ. הקריטריונים כוללים השוואת מחזורי דיווח בין מע"מ למס הכנסה; השוואה לניכויים במס הכנסה; חריגות בערך המוסף של העוסק לעומת הממוצע הארצי בענף; השוואת הערך המוסף לסך הוצאות אחרות, כגון ביטוח לאומי, הוצאות שכר וכדומה; חשבוניות חריגות ממאגר החשבוניות; הצלבות מידעים; הפרשי שומה ממס הכנסה.

לצורך מחקר זה, על מנת לזהות את העבריינים ה"ודאיים" במדגם ולמנוע טעויות זיהוי, ולו הקטנות ביותר, העלולות להטות את תוצאות המחקר, נקבעו שני תנאים מחמירים לסימונו של

עוסק כ"עברייין". התנאי האחד הוא שסך הניקוד הכללי של שבעת הקריטריונים יהיה גבוה מממוצע הניקוד הכללי במדגם, העומד על 75 נקודות. יש לומר, כי כל עוסק שיש לו ניקוד כלשהו נחשב כעוסק בעל התנהגות דיווחית חריגה, וגם ניקוד המינימלי ביותר מצביע על עוסק חריג או "בעייתי". דא עקא, שבחרנו רף מחמיר במיוחד (75 נקודות) כדי להסיק שמדובר בהתנהגות בעייתית במיוחד. הווה אומר, עוסק שסך הניקוד הכללי שקיבל בשבעת הקריטריונים גבוה מ-75 נקודות יוגדר "עברייין". תנאי זה יכול להתקיים גם אם יש חריגה גבוהה מאוד בקריטריון אחד בלבד, כך שגם ניקוד גבוה מאוד בקריטריון אחד מזהה רמת סבירות גבוהה מאוד עד כדי ודאות כמעט שיש חריגה, אחת לפחות, הנובעת מביצועה של עבירה מס. התנאי האחר הוא ניקוד של 10 נקודות לפחות (המצביע על חריגה בינונית ומעלה) בארבעה קריטריונים לפחות מתוך השבעה. חריגה בינונית ומעלה ברוב הקריטריונים מצביעה גם היא על רמת סבירות גבוהה מאוד עד כדי ודאות כמעט שיש חריגה, אחת לפחות, הנובעת מביצועה של עבירה מס.

2. "חוב בהרשאה" – חוב בהרשאה הוא למעשה חוב חלוט של עוסק. חוב מסוג זה יכול להיווצר עקב שומה, עקב קנסות או עקב דוחות שהוגשו ולא שולמו. כל אחת מהסיבות להיווצרות החוב היא עברה כזו או אחרת על חוק מע"מ. חוב זה נקרא "חוב בהרשאה" מכיוון שזהו חוב סופי שאינו שנוי במחלוקת. על פי חוק, יש הרשאה לבצע הליכי עיקול לעוסק החייב חוב בהרשאה. חוב נהפך לחוב בהרשאה לאחר שהעוסק עבר את כל המסלולים האפשריים העומדים לרשותו מתוקף החוק כדי לבטלו, ונבחן בהליכי השגה, בערעורים ובבית המשפט. חוב בהרשאה נוצר מביצועה של עבירה מס כלשהי, ולכן עוסק בעל חוב בהרשאה יוגדר "עברייין" לצורך המחקר. עם זאת, נקבע רף חוב של 1,000 ש"ח שמתחתיו לא יוגדר עוסק כ"עברייין" לצורך המחקר, מן ההיגיון הפשוט שאי-אפשר להגדיר עוסק בעל חוב בהרשאה של 20 ש"ח כ"עברייין", ומפאת הצורך במקדם ביטחון לשם מניעת טעויות זיהוי.

לסיכום ביניים, נקבעו שלושה פרמטרים שבאמצעותם יזוהו עברייני המס במדגם:

1. בעלי ניקוד כללי של יותר מ-75 נקודות בשבעת הקריטריונים;
2. בעלי ריבוי קריטריונים שהניקוד בכל אחד מהם 10 נקודות ומעלה;
3. בעלי חוב בהרשאה של 1,000 ש"ח ומעלה.

די בקיומו של אחד מהפרמטרים להגדיר עוסק כ"עברייין מס". שאלות כגון איזו עברה ביצע העברייין, מה חומרת העברה שביצע ואם ב"אמתחתו" כבר יש כמה עבירות אינן רלוונטיות למחקר זה. לענייננו, די בקיומה של עברה אחת להגדיר עוסק כ"עברייין". לכן, מאחר שהצבנו רף מחמיר של חריגות בכל שלושת הפרמטרים, כל העוסקים שעמדו באחד משלושת התנאים זוהו ברמת סבירות גבוהה מאוד – ואפשר אף לומר ברמה של ודאות – כעוסקים שביצעו עבירה מס. שיטת סינון זו איתרה במדגם 3,420 עוסקים שהוגדרו לצורכי המחקר "עברייני מס", והם כ-20% מכלל העוסקים במדגם (ראו נספח ג). גם במשתנה זו נורמלו הציונים לסולם של 1–100.

ד. ממצאים

טבלה 1 מרכזת את הממצאים לגבי שיעור העבריינים ורמת ההזדמנות לביצוע עבירה מס בכל תחום עיסוק. כבר כאן, בטרם ביצענו את הניתוח הסטטיסטי, אפשר להבחין בהתאמה בין רמת ההזדמנות לביצוע עבירה מס לבין שיעור העבריינים בכל אחד מתחומי העיסוק השונים.

טבלה 1 : רמת ההזדמנות לביצוע עקרת מס ושיעור העבריינים בכל תחום עיסוק

(מיון בסדר עולה על פי אחוז ההזדמנות בענף)

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור הענף	מספר תיקים	אחוז ההזדמנות בענף	אחוז העבריינים בקבוצה
1	62	הובלה אווירית	2	6.25	0
2	30	תעשיית מכונות למשרד, לחשבונאות ולמחשבים	1	8.33	0
3	40	ייצור חשמל וחלוקתו	9	8.33	0
4	65	דואר ובלדרות	24	16.67	8.33
5	91	ארגונים קהילתיים וחברתיים	15	18.75	13.33
6	92	מתנ"סים (מרכזים קהילתיים)	1	20.83	0
7	21	תעשיית נייר ומוצריו	16	20.83	6.25
8	70	פעילויות בנכסי דלא נידי	981	22.92	13.25
9	80	חינוך	367	22.92	13.9
10	20	תעשיית עץ ומוצריו (פרט לרהיטים)	40	25	12.5
11	38	תעשיית תכשיטים וחפצי חן וצורפות	36	25	19.44
12	85	שירותי בריאות	1,112	25	10.88
13	93	שירותי דת	3	25	0
14	12	כריית מתכות ויהלומים	1	27.08	0
15	29	תעשיית מכונות וציוד	53	27.08	15.09
16	75	פעילויות שמירה, אבטחה וניקיון	168	27.08	18.45
17	76	פעילויות עסקיות אחרות	2,728	27.08	15.47
18	86	שירותי רווחה וסעד	107	27.08	14.02
19	27	תעשיית מתכת בסיסית	38	29.17	21.05
20	55	בתי מלון ושירותי אירוח	49	29.17	20.41
21	60	הובלה יבשתית	1,275	29.17	15.61
22	71	השכרה של מכונות וציוד ללא מפעיל והשכרה של טובין אישיים	39	29.17	20.51
23	39	תעשיית מוצרים – לנמ"א	27	31.25	11.11
24	96	שירותי כביסה ושירותים אישיים – לנמ"א	90	31.25	15.56
25	46	עבודות הנדסה אזרחית (למעט בניית מבנים)	185	31.25	24.32

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור הענף	מספר תיקים	אחוז ההזדמנות בענף	אחוז העבריינים בקבוצה
27	14	תעשיית מוצרי מזון	88	37.5	22.73
28	17	תעשיית טקסטיל	34	37.5	20.59
29	22	הוצאה לאור ודפוס	154	37.5	23.38
30	25	תעשיית מוצרי פלסטיק וגומי	47	37.5	21.28
31	31	תעשיית מנועים חשמליים ואביזרים לחלוקת השמל	30	37.5	20
32	32	תעשיית רכבים אלקטרוניים	35	37.5	14.29
33	50	כלי רכב מנועיים, אופנועים ואופניים	498	37.5	18.88
34	15	תעשיית מוצרי מזון	39	39.58	25.64
35	26	תעשיית מוצרים מינרליים אל- מתכתיים	65	39.58	23.08
36	28	תעשיית מוצרי מתכת (למעט מכונות וציוד)	178	39.58	25.84
37	34	תעשיית ציוד תעשייתי לבקרה ולפיקוח, ציוד רפואי ומדעי	33	39.58	24.24
38	36	תעשיית רהיטים	151	39.58	20.53
39	56	מסעדות ושירותי אוכל	589	39.58	20.88
40	67	בנקאות ומוסדות פיננסיים אחרים	102	39.58	21.57
41	35	תעשיית כלי הובלה	17	41.67	23.53
42	68	ביטוח וקופות גמל	325	41.67	23.08
43	94	פעילויות בילוי הפנאי, תרבות וספורט	605	41.67	22.48
44	24	תעשיית כימיקלים ומוצרים כימיים	27	43.75	25.93
45	74	גיוס עובדים והספקת שירותי כוח אדם	50	43.75	20
46	97	שירותים למשק הבית על ידי פרטיים	10	45.83	10
47	3	גידול בעלי חיים ותוצרתם	157	47.92	24.84
48	13	כרייה וחציבה שאינן מתכות ויהלומים	8	47.92	12.5
49	18	תעשיית מוצרי הלבשה (פרט לסרוגים)	69	47.92	23.19
50	51	מסחר סיטוני (למעט כלי רכב ואופנועים)	1,010	50	29.7

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור הענף	מספר תיקים	אחוז ההזדמנות בענף	אחוז העבריינים בקבוצה
52	53	תיקונים של טובין לשימוש אישי וביתי	125	50	19.2
53	64	אחסנה, מגרשי חניה ומסופי מטען	29	50	34.48
54	66	תקשורת	24	50	41.67
55	72	שירותי משוב	385	50	25.97
56	77	מנהל ציבורי של המדינה	3	50	33.33
57	1	גידולים צמחיים	288	52.08	27.43
58	37	תעשיית יהלומים	4	52.08	25
59	63	שירותים לתחבורה	101	52.08	32.67
60	45	בנייה	1,485	54.17	22.96
61	9	משקים מעורבים ובלתי מסווגים	166	56.25	32.53
62	41	הפקת מים וחלוקתם	11	60.42	36.36
63	19	תעשיית נעליים, תעשיית עור ומוצריו	14	60.42	14.29
64	78	מנהל הרשויות המקומיות	5	60.42	60
65	33	תעשיית ציוד תקשורת אלקטרוני	11	64.58	45.45
66	95	מספרות ומכוני יופי	265	64.58	13.96
67	90	סילוק שפכים ואשפה ושירותי תברואה	10	66.67	40
68	61	הובלה ימית	4	68.75	75
69	16	תעשיית משקאות חריפים וקלים ומוצרי טבק	4	72.92	50
70	73	מחקר ופיתוח	40	75	60
סה"כ			16,870		

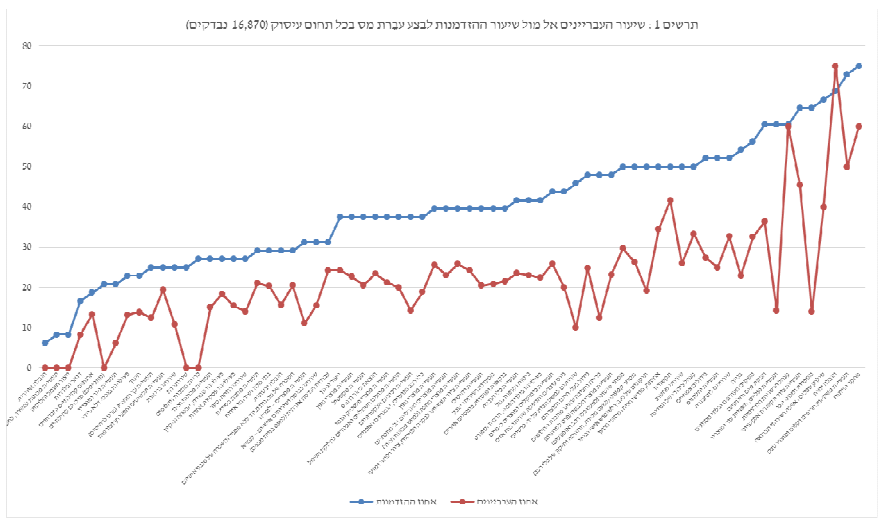
הממצאים המרוכזים בטבלה 1 מומחשים באמצעות תרשים 1. אפשר להבחין בהתאמה כללית בין רמת ההזדמנות, שהיא למעשה הפוטנציאל לביצוע עברה, לבין שיעור העבריינים בכל תחום עיסוק.

במחקרנו נמצא כי רמת ההזדמנות הממוצעת של כל 70 הענפים שנבדקו עומדת על 39.8 מתוך 100 (סטיית תקן = 15.25), וכי רמת העבריינות הממוצעת עומדת על 22.1 מתוך 100 (סטיית תקן = 13.86) – נתון שנראה לנו נמוך יחסית.

בחינת המתאם בין שני המשתנים נעשתה באמצעות מתאם פירסון ברמת מובהקות מקובלת. כך, נמצא מתאם גבוה בין שני המשתנים – 0.798 – ברמת מובהקות של 0.001. כלומר

הממצאים מצביעים על קשר חזק ומובהק בין ההזדמנות לבצע עברת מס לבין שיעור העבריינים בכל תחום עיסוק. ככל שרמת ההזדמנות לביצועה של עברת מס עולה, גם שיעור העבריינים בתחום העיסוק הנבדק עולה.

סקירת חלק מתחומי העיסוק מאששת את המודל הסטטיסטי ואת הפרקטיקה. על נוהג האכיפה, שהוא נגזרת ישירה של התנהגות העבריינים, אפשר ללמוד, למשל, מפרסומיה של רשות המיסים על אירועים משמעותיים ועל תיקים "גדולים" בהיקפם ובמשמעותם לשנת 2007.⁶⁶ לדוגמה, תעשיית מוצרי הטבק ידועה כמשמשת כר נוח להעלמות מס. אכן, אתר רשות המיסים מפרסם לא פחות מ-14 תיקים "גדולים" משנת 2007 שעסקו בהברחות סיגריות או בשימוש בחשבונות מס פיקטיביות. גם תחום ההובלה הימית בולט במיוחד ברשימת התיקים ה"גדולים" משנת 2007, ואכן אף הוא ידוע כמקור איתן להברחות, בשל הבידוק הדל יחסית של מכליות. לבסוף, גם תחום הבנייה מופיע 15 פעמים בפרסומי הרשות לשנת 2007, בעיקר בהקשר של ליקויים בנייהול הספרים, חשבונות מבדיות ואי-דיווח על עסקאות. תחום הבנייה אכן ידוע כמגזר שבו עסקות רבות נעשות בכסף מזומן, היכולת לתמרן את הרשויות רבה, ועובדים זרים רבים – בעיקר פלסטינים מהשטחים – עובדים בו. כל אלה ועוד יוצרים רמת הזדמנות גבוהה לביצוע עברת מס (כ-55%), וכחמישית מהנבדקים במדגם המשתייכים לענף זה נמצאו "עבריינים".



66 "הודעות לעיתונות" רשות המסים בישראל / http://ozar.mof.gov.il/ita2013/1999to2008/2007/.odaa_iton2007.htm

ה. סיכום ודיון

בטרם נפתח את הדיון בממצאי המחקר ונפרוש את מסקנותינו, נבקש לציין שוב בקצרה את התיאוריות שהוזכרו בסקירת הספרות בנוגע לעבריינות הצווארון הלבן, וכן את מטרות המחקר, שמהן נגזרו שאלת המחקר והשערת המחקר.

הספרות המקצועית משייכת באופן ברור את עבירות המס לסל עבירות הצווארון הלבן. מאז טבע אדווין סתרלנד את המושג "עבריינות צווארון לבן" ושייך את עבירות המס לעבירות הצווארון הלבן,⁶⁷ המשיכו קרימינולוגים וחוקרים רבים לתמוך בקביעה זו.⁶⁸ גם מבקריו של סתרלנד, שלא הסכימו עם הגדרתו העמומה לתופעת עבריינות הצווארון הלבן,⁶⁹ לא חלקו על הכללתה של עבירת המס בקטגוריה זו. נוסף על כך, עיקרה של המחלוקת סביב הגדרתו של סתרלנד נגעה בעבריינים עצמם ובעובדה שהם הוגדרו כאנשי המעמד הגבוה. מחקרים שונים אף הצליחו לסתור טענה זו, ועל פי ממצאיהם רוב עברייני הצווארון הלבן הם דווקא אנשי המעמד הבינוני.⁷⁰ עלינו לזכור כי ייתכן שהסיבה לממצאים הסותרים היא העובדה שהמחקרים נערכו בתקופות מאוחרות יותר, שבהן אנשי העסקים ובעלי המשרות הבכירות כבר לא נחשבו ברובם לאנשי המעמד הגבוה כמו בתקופתו של סתרלנד.

התיאוריות הקרימינולוגיות העוסקות בעבריינות הצווארון הלבן מדגישות את התהליך הרציונלי המתרחש אצל עברייני הצווארון הלבן הפוטנציאליים, שבמסגרתו הם שוקלים את נתוני העלות אל מול נתוני התועלת, כלומר, בוחנים את הסיכון האפשרי לעומת התגמול הצפוי.⁷¹ יתרה מזו, וכחלק משיקולי העברייין, יש תנאים סביבתיים המגלמים בתוכם הזדמנויות לביצוע פשיעה זו.⁷² בהתאם לכל אלה העברייין מקבל את ההחלטה אם לנצל את ההזדמנות ולבצע את העברה. אולם הנקודה החשובה מבחינתנו היא שהמחקר האמפירי מראה כי הזדמנויות מורכבות ממקבץ של תנאים סביבתיים שהעברייין פועל בהם, וכי הן מרכיב חיוני לביצועה של פשיעה. מכאן נובע שנוכל לצמצם את הסבירות לביצוע פשיעה אם נשנה תנאים סביבתיים אלה. לכן עלינו להתרכז בגורמים הסביבתיים המשפיעים על ההזדמנויות לביצוע פשיעה.⁷³ המחקר הנוכחי הוא נדבך נוסף בבדיקת המשתנים הסביבתיים הקשורים לביצוען של עבירות מס, הנמנות כאמור עם עבירות הצווארון הלבן.

מטרתו של המחקר הייתה למעשה כפולה: מחד גיסא, הנפקות האקדמית – להעמיד למבחן אמפירי את נכונותן של התיאוריות הגורסות כי ההזדמנות לביצוע עבירת צווארון לבן נבנית מקיומם של תנאים סביבתיים ומצביים המנוצלים לשם ביצועה של עברה, ואף לבחון מהם התנאים וכיצד הם משפיעים על ההזדמנויות; מאידך גיסא, הנפקות המעשית – לבחון אם אפשר

67 Sutherland White Collar Criminal, לעיל ה"ש 1.

68 WEISBURD ET AL., לעיל ה"ש 21, בעמ' 4; CLINARD & QUINNEY, לעיל ה"ש 4, בעמ' 1; מן, לעיל ה"ש 22, בעמ' 418.

69 Shapiro, לעיל ה"ש 3, בעמ' 346; EDELHERTZ, לעיל ה"ש 3, בעמ' 1.

70 WEISBURD ET AL., לעיל ה"ש 21, בעמ' 4; מן, לעיל ה"ש 22, בעמ' 418.

71 GOTTFREDSON & HIRSCHI, לעיל ה"ש 20, בעמ' 4.

72 Cohen & Felson, לעיל ה"ש 6, בעמ' 588; Cohen, Felson & Land, לעיל ה"ש 6, בעמ' 90.

73 Benson, Madensen & Eck, לעיל ה"ש 49, בעמ' 181; JEFFERY, לעיל ה"ש 46, בעמ' 7.

להשתמש בממצאי המחקר ולתרגמם למדיניות שתספק כלים למלחמה בעבריינות המס, אם בדרכי מניעה, באמצעות זיהוי מוקדם של תחומים בעייתיים, ואם בדרכי אכיפה, באמצעות ריכוז מאמצי חקירה וביקורת בתחום זה או אחר.

כזכור, שאלת המחקר הייתה אם יש קשר בין ההזדמנות לבצע עבירת מס לבין תחום העיסוק. כדי לענות על שאלת המחקר, נערך ניתוח כמותי של מדגם אקראי שהכיל 16,870 עוסקים פעילים הרשומים במע"מ. העוסקים שבמדגם מוינו על פי תחומי העיסוק השונים, ונקבעו כמה פרמטרים מחמירים לזיהוי עברייני המס מקרבם. על סמך פרמטרים אלה זוהו 3,420 עוסקים שהוגדרו לצורך המחקר "עברייני מס". במקביל, צוות של שופטים עסק בניתוח שמונה פרמטרים קבועים שלפיהם דורגה רמת ההזדמנות לביצוע עבירת מס בכל אחד מתחומי העיסוק הקיימים במדגם. הצוות הורכב משלושה אנשי מקצוע בעלי מומחיות בתחום, ונבחנה המהימנות בין השופטים. בסופו של התהליך נקבעה רמת ההזדמנות לבצע עבירת מס בכל תחום עיסוק. בשלב האחרון נבדק הקשר בין רמת ההזדמנות לביצוע עבירת מס לבין שיעור העבריינים בכל תחום עיסוק. לצורך זה חושב מתאם פירסון, ונמצא קשר ליניארי חזק בין משתנים אלה. אם כן, קיים קשר בין תחום העיסוק לבין ההזדמנות לבצע עבירת מס, והזדמנות זו אכן משפיעה על ביצועה של עבירת המס בפועל.

בעקבות ממצאים אלה אפשר לסכם ולומר כי מאחר שקיומן של הזדמנויות לביצועה של עבירת מס תלוי בתנאי הסביבה של עברייני המס הפוטנציאלי, ומאחר שתנאי הסביבה מאפיינים את תחום עיסוקו הייחודי של העוסק, קיומן של ההזדמנויות לביצוע עבירת מס נגזר מתחום העיסוק. לכן אפשר לנבא את שיעור העבריינים בתחומי העיסוק השונים על פי שיעור ההזדמנויות בכל אחד מהתחומים.

משמעותם של ממצאי המחקר כפולה. ראשית, במישור האקדמי, מסקנות המחקר עולות בקנה אחד עם התיאוריות שנסקרו. יש חשיבות רבה לממצאיו של מחקר אמפירי התומך בטענות תיאורטיות ונותן להן משנה תוקף. כמו כן יש לזכור כי מדובר בתיאוריות שפותחו לפני כמה עשורים, ולעובדה שמחקר עדכני מוצא עדיין תימוכין לתיאוריות אלה יש חשיבות אקדמית. נוסף על כך, המחקר פותח נתיב מוגדר למחקרי המשך, וגם במובן זה יש חשיבות לממצאיו. שנית, במישור המעשי, לממצאי המחקר יש חשיבות מנקודת מבטה של רשות האכיפה: האפשרות להצביע על תחום עיסוק כעל "תחום חם" מבחינת הפוטנציאל לעבריינות מס בו, ובעקבות זאת לבצע בו "שיטור" מס נכון או לרכז בו את מאמצי האכיפה, מקבילה לשיטות שיטור מודרניות המגדירות "נקודות חמות" שבהן מרכזים את מאמצי השיטור. אם ביכולתה של רשות המיסים לזהות תחומי עיסוק המגלמים בתוכם רמת הזדמנות גבוהה לבצע עבירת מס, ייתכן שהפתרון הנכון הוא דווקא מניעתו, ויש לרכז את המאמץ בהשפעה על משתנים שיגרמו להפחתת רמת ההזדמנות באותם "תחומים חמים" – אם בדרכי אכיפה, אם בדרכי חקיקה ואם בדרכי הסברה. אפשרות נוספת היא להעמיק את המחקר בנושא על ידי מחקרי המשך שיספקו תשובות נוספות בדבר אמצעי זיהוי פרטניים יותר.

עיקר פעולותיה של רשות המיסים מרוכזות באפשרות לזהות עברייני מס ולטפל בהם במישורים שונים, באפשרות לאתר עבירות מס ולגבות מס אמת, ובאפשרות לסכל את ביצוען של עבירות המס. לכן אמצעים לזיהוי ולאיתור של עברייני מס, דוגמת אלה העולים מממצאי מחקר

זה, נותנים בידי רשות המיסים כלים נוספים למלחמתה נגד עברייני המס, וזהו הערך המוסף האמיתי של המחקר במישור המעשי.

1. מגבלות המחקר

1. המחקר מתבסס על נתונים ממאגרי המידע הממוחשבים של רשות המיסים. המשתנה העיקרי שבו הוא תחום העיסוק, או כפי שהוא מוגדר בנתוני המדגם – "סוג ענף". אומנם, שיטת הרישום של סוגי הענפים מדויקת וקפדנית, ומדרגת את כל תחומי העיסוק בארבעה שלבים, כמתואר בגוף העבודה, אך עם זאת ייתכנו טעויות בהתאמה של סוג הענף לעוסק עצמו. טעויות מסוג זה אומנם אינן שכיחות, אך ייתכן שהן קיימות. יתרה מזו, ייתכן מצב שבו לאחר הרישום הראשוני העוסק מחליט לשנות את תחום עיסוקו ואינו מעדכן את רשויות המס. במצב זה, אם הרשות לא ערכה ביקורת כלשהי, העוסק ממשיך בפעילות בתחום עיסוק אחר מזה הרשום במאגרי המידע. "טעויות" סיווג אלה הן איום זניח על מהימנותו של מחקר זה, אך עלינו לתת את הדעת לקיומן.

2. רמת ההזדמנות לביצוע עֵבֶרֶת מס בכל אחד מתחומי העיסוק נקבעה, כפי שפורט בגוף העבודה, באמצעות ציונים שנתנו שלושה אנשי מקצוע לכל תחום עיסוק בשמונה פרמטרים שונים. לאחר מכן נערכה בדיקת מהימנות בין השופטים על פי המדד אלפא קרוונבך. התוצאה 0.895 הצביעה על עקביות גבוהה ביניהם. ידוע כי על מנת להגביר את המהימנות הפנימית בשאלונים כאלה, יש לשאוף שגורמים רבים ככל האפשר ימלאו אותן, אך במחקר הנוכחי היו מגבלות טכניות שונות שלא אפשרו זאת. עם זאת, מאחר שצוות השופטים הורכב ממומחים בנושאי מס, ומאחר שהמהימנות בין השופטים נבדקה ונמצאה גבוהה, סברנו כי אין צורך להגדיל את מספרם. אם אירעו אי-אלה טעויות במילוי השאלונים עקב פרשנות לא נכונה, הבנה לא מדויקת או כל טעות אנוש אחרת, אנו סבורים כי הן זניחות לנוכח הבדיקה שנעשתה.

3. המדגם נלקח מתוך אוכלוסיית העוסקים הפעילים הרשומים במע"מ. קיימים עברייני מס שאינם רשומים כלל במאגרי המידע של רשות המיסים, כלומר, בעלי עסקים פעילים שמעולם לא ניגשו למשרדי מע"מ ולא נרשמו כחוק כעוסקים לצורך מע"מ. בשפת העם אלה עסקים ש"עובדים בשחור". העֵבֶרֶת המתוארת היא למעשה עֵבֶרֶת אי-רישום, ולכן כל עוד עברייני כזה אינו נתפס, הרשות אינה מודעת כלל לקיומו. המדגם במחקרנו אינו כולל עברייני מס שעברו עֵבֶרֶת אי-רישום, ומכאן שגם מסגרת המחקר אינה מסוגלת לכלול עוסקים שביצעו עֵבֶרֶת אי-רישום.

2. המלצות

ממצאי המחקר הראו קשר חזק בין תחום העיסוק לבין רמת ההזדמנות לביצוע עֵבֶרֶת מס, אך לא נבדק אם אפשר לזהות משתנים מסוימים בתוך תחומי העיסוק השונים המשפיעים על קשר זה. למחקר המשך בנושא זה יש חשיבות במישור המעשי, שכן איתור משתנים אלה יאפשר לעלות מדרגה נוספת בדרך לזיהוי הגורמים שיש בהם כדי למנוע הזדמנויות לפשיעת מס, ויסייע בכך לרשויות המס במאבקן להורדת רמת הפשיעה בתחומן.

ח. נספחים

נספח א – התפלגות העוסקים במדגם על פי תחומי העיסוק

N	תיאור הענף	מספר	מספר
		ענף	סידורי
288	גידולים צמחיים	1	1
70	ייעור וגינות	2	2
157	גידול בעלי חיים ותוצרתם	3	3
166	משקים מעורבים ובלתי מסווגים	9	4
1	כריית מתכות ויהלומים	12	5
8	כרייה וחציבה אחרות	13	6
88	תעשיית מוצרי מזון	14	7
39	תעשיית מוצרי מזון	15	8
4	תעשיית משקאות חריפים וקלים ומוצרי טבק	16	9
34	תעשיית טקסטיל	17	10
69	תעשיית מוצרי הלבשה	18	11
14	תעשיית נעליים, תעשיית עור ומוצריה	19	12
40	תעשיית עץ ומוצריה (פרט לרהיטים)	20	13
16	תעשיית נייר ומוצריה	21	14
154	הוצאה לאור ודפוס	22	15
27	תעשיית כימיקלים ומוצרים כימיים	24	16
47	תעשיית מוצרי פלסטיק וגומי	25	17
65	תעשיית מוצרים מינרליים אל-מתכתיים	26	18
38	תעשיית מתכת בסיסית	27	19
178	תעשיית מוצרי מתכת (למעט מכונות וציוד)	28	20
53	תעשיית מכונות וציוד	29	21
1	תעשיית מכונות למשרד, לחשבונאות ולמחשבים	30	22
30	תעשיית מנועים חשמליים ואביזרים לחלוקת חשמל	31	23
35	תעשיית רכיבים אלקטרוניים	32	24
11	תעשיית ציוד תקשורת אלקטרוני	33	25
33	תעשיית ציוד תעשייתי לבקרה ולפיקוח, ציוד רפואי ומדעי	34	26
17	תעשיית כלי הובלה	35	27
151	תעשיית רהיטים	36	28
4	תעשיית יהלומים	37	29
36	תעשיית תכשיטים וחפצי חן וצורפות	38	30
27	תעשיית מוצרים – לנמ"א	39	31
9	ייצור חשמל וחלוקתו	40	32
11	הפקת מים וחלוקתם	41	33
1,485	בנייה	45	34
185	עבודות הנדסה אזרחית (למעט בניית מבנים)	46	35

N	תיאור הענף	מספר ענף	מספר סידורי
498	כלי רכב מנועיים, אופנועים ואופניים	50	36
1,010	מסחר סיטוני (למעט כלי רכב ואופנועים)	51	37
2,138	מסחר קמעוני (למעט מכירה, תחזוקה ותיקון של כלי רכב)	25	38
125	תיקונים של טובין לשימוש אישי וביתי	53	39
49	בתי מלון ושירותי אירוח	55	40
589	מסעדות ושירותי אוכל	56	41
1,275	הובלה יבשתית	60	42
4	הובלה ימית	61	43
2	הובלה אווירית	62	44
101	שירותים לתחבורה	63	45
29	אחסנה, מגרשי חניה ומסופי מטען	64	46
24	דואר ובלדרות	65	47
24	תקשורת	66	48
102	בנקאות ומוסדות פיננסיים אחרים	67	49
325	ביטוח וקופות גמל	68	50
981	פעילויות בנכסי דלא ניידים	70	51
39	השכרה של מכונות וציוד ללא מפעיל והשכרה של טובין אישיים	71	52
385	שירותי מחשוב	72	53
40	מחקר ופיתוח	73	54
50	גיוס עובדים והספקת שירותי כוח אדם	74	55
168	פעילויות שמירה, אבטחה וניקיון	75	56
2,728	פעילויות עסקיות אחרות	76	57
3	מנהל ציבורי של המדינה	77	58
5	מנהל הרשויות המקומיות	78	59
367	חינוך	80	60
1,112	שירותי בריאות	85	61
107	שירותי רווחה וסעד	86	62
10	סילוק שפכים ואשפה ושירותי תברואה	90	63
15	ארגונים קהילתיים וחברתיים	91	64
1	מרכזים קהילתיים (מתנ"סים)	92	65
3	שירותי דת	93	66
605	פעילויות בילוי הפנאי, תרבות וספורט	94	67
265	מספרות ומכוני יופי	95	68
90	שירותי כביסה ושירותים אישיים – לנמ"א	96	69
10	שירותים למשק הבית על ידי פרטיים	97	70
16,870			סה"כ

נספח ב – שיעור ההזדמנות לבצע עבֶרת מס בכל אחד מתחומי העיסוק

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור ענף	ניקוד שופט 1	ניקוד שופט 2	ניקוד שופט 3	סה"כ ניקוד הזדמנות	סה"כ הזדמנות ב-%
1	1	גידולים צמחיים	16	16	17	49	52.08
2	2	ייעור וגינות	13	15	14	42	37.50
3	3	גידול בעלי חיים ותוצרתם	15	16	16	47	47.92
4	9	משקים מעורבים ובלתי מסווגים	18	16	17	51	56.25
5	12	כריית מתכות ויהלומים	13	12	12	37	27.08
6	13	כרייה וחציבה אחרות	16	15	16	47	47.92
7	14	תעשיית מוצרי מזון	14	15	13	42	37.50
8	15	תעשיית מוצרי מזון	14	15	14	43	39.58
9	16	תעשיית משקאות חריפים וקלים ומוצרי טבק	19	20	20	59	72.92
10	17	תעשיית טקסטיל	15	14	13	42	37.50
11	18	תעשיית מוצרי הלבשה (פרט לסרוגים)	15	17	15	47	47.92
12	19	תעשיית נעליים, תעשיית עור ומוצריו	18	17	18	53	60.42
13	20	תעשיית עץ ומוצריו (פרט לרהיטים)	12	13	11	36	25.00
14	21	תעשיית נייר ומוצריו	11	12	11	34	20.83
15	22	הוצאה לאור ודפוס	13	15	14	42	37.50
16	24	תעשיית כימיקלים ומוצרים כימיים	17	15	13	45	43.75
17	25	תעשיית מוצרי פלסטיק וגומי	17	15	10	42	37.50
18	26	תעשיית מוצרים מינרליים אל-מתכתיים	14	14	15	43	39.58
19	27	תעשיית מתכת בסיסית	13	13	12	38	29.17
20	28	תעשיית מוצרי מתכת (למעט מכונות וציוד)	16	14	13	43	39.58
21	29	תעשיית מכונות וציוד	12	13	12	37	27.08
22	30	תעשיית מכונות למשרד, לחשבונאות ולמחשבים	9	10	9	28	8.33
23	31	תעשיית מנועים חשמליים ואביזרים לחלוקת חשמל	14	14	14	42	37.50
24	32	תעשיית רכיבים אלקטרוניים	13	15	14	42	37.50
25	33	תעשיית ציוד תקשורת אלקטרוני	19	18	18	55	64.58

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור ענף	ניקוד שופט 1	ניקוד שופט 2	ניקוד שופט 3	סה"כ ניקוד	סה"כ הזדמנות ב"כ %
26	34	תעשיית ציוד תעשייתי לבקרה ולפיקוח, ציוד רפואי ומדעי	15	14	14	43	39.58
27	35	תעשיית כלי הובלה	15	13	16	44	41.67
28	36	תעשיית רהיטים	15	14	14	43	39.58
29	37	תעשיית יהלומים	16	17	16	49	52.08
30	38	תעשיית תכשיטים וחפצי חן וצורפות	13	11	12	36	25.00
31	39	תעשיית מוצרים – לנמ"א	11	14	14	39	31.25
32	40	ייצור חשמל וחלוקתו	9	10	9	28	8.33
33	41	הפקת מים וחלוקתם	18	18	17	53	60.42
34	45	בנייה	16	17	17	50	54.17
35	46	עבודות הנדסה אזרחית (למעט בניית מבנים)	14	13	14	41	35.42
36	50	כלי רכב מנועיים, אופנועים ואופניים	13	14	15	42	37.50
37	51	מסחר סיטוני (למעט כלי רכב ואופנועים)	17	16	15	48	50.00
38	52	מסחר קמעוני (למעט מכירה, תחזוקה ותיקון של כלי רכב)	17	16	15	48	50.00
39	53	תיקונים של טובין לשימוש אישי וביתי	16	15	17	48	50.00
40	55	בתי מלון ושירותי אירוח	13	12	13	38	29.17
41	56	מסעדות ושירותי אוכל	14	14	15	43	39.58
42	60	הובלה יבשתית	13	14	11	38	29.17
43	61	הובלה ימית	22	20	15	57	68.75
44	62	הובלה אווירית	9	10	8	27	6.25
45	63	שירותים לתחבורה	17	16	16	49	52.08
46	64	אחסנה, מגרשי חניה ומסופי מטען	16	17	15	48	50.00
47	65	דואר ובלדרות	8	11	13	32	16.67
48	66	תקשורת	14	17	17	48	50.00
49	67	בנקאות ומוסדות פיננסיים אחרים	14	15	14	43	39.58
50	68	ביטוח וקופות גמל	16	14	14	44	41.67
51	70	פעילויות בנכסי דלא ניידים	11	12	12	35	22.92
52	71	השכרה של מכוונות וציוד ללא מפעיל והשכרה של טובין אישיים	13	14	11	38	29.17

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור ענף	ניקוד שופט 1	ניקוד שופט 2	ניקוד שופט 3	סה"כ ניקוד	סה"כ הזדמנות ב"כ %
53	72	שירותי מחשוב	16	17	15	48	50.00
54	73	מחקר ופיתוח	19	21	20	60	75.00
55	74	גיוס עובדים והספקת שירותי כוח אדם	16	15	14	45	43.75
56	75	פעילויות שמירה, אבטחה וניקיון	12	13	12	37	27.08
57	76	פעילויות עסקיות אחרות	14	15	8	37	27.08
58	77	מנהל ציבורי של המדינה	19	16	13	48	50.00
59	78	מנהל הרשויות המקומיות	19	18	16	53	60.42
60	80	חינוך	12	12	11	35	22.92
61	85	שירותי בריאות	12	12	12	36	25.00
62	86	שירותי רווחה וסעד	10	14	13	37	27.08
63	90	סילוק שפכים ואשפה ושירותי תברואה	19	18	19	56	66.67
64	91	ארגונים קהילתיים וחברתיים	10	13	10	33	18.75
65	92	מרכזים קהילתיים (מתנ"סים)	12	12	10	34	20.83
66	93	שירותי דת	12	12	12	36	25.00
67	94	פעילויות בילוי הפנאי, תרבות וספורט	14	15	15	44	41.67
68	95	מספרות ומכוני יופי	19	15	21	55	64.58
69	96	שירותי כביסה ושירותים אישיים – לנמ"א	12	13	14	39	31.25
70	97	שירותים למשק הבית על ידי פרטיים	16	12	18	46	45.83

נספח ג – שיעור עברייני המס בכל אחד מתחומי העיסוק

מספר סידורי	מספר ענף	תיאור ענף	כל המדגם		עבריינים		לא עבריינים	
			N	%	N	%	N	%
1	1	גידולים צמחיים	288	79	27.43	209	72.57	
2	2	ייעור וגינות	70	17	24.29	53	75.71	
3	3	גידול בעלי חיים ותוצרתם	157	39	24.84	118	75.16	
4	9	משקים מעורבים ובלתי מסווגים	166	54	32.53	112	67.47	
5	12	כריית מתכות ויהלומים	1	0	0.00	1	100.00	
6	13	כרייה וחציבה אחרות	8	1	12.50	7	87.50	
7	14	תעשיית מוצרי מזון	88	20	22.73	68	77.27	
8	15	תעשיית מוצרי מזון	39	10	25.64	29	74.36	
9	16	תעשיית משקאות חריפים וקלים ומוצרי טבק	4	2	50.00	2	50.00	
10	17	תעשיית טקסטיל	34	7	20.59	27	79.41	
11	18	תעשיית מוצרי הלבשה (פרט לסרוגים)	69	16	23.19	53	76.81	
12	19	תעשיית נעליים, תעשיית עור ומוצריה	14	2	14.29	12	85.71	
13	20	תעשיית עץ ומוצריה (פרט לרהיטים)	40	5	12.50	35	87.50	
14	21	תעשיית נייר ומוצריה	16	1	6.25	15	93.75	
15	22	הוצאה לאור ודפוס	154	36	23.38	118	76.62	
16	24	תעשיית כימיקלים ומוצרים כימיים	27	7	25.93	20	74.07	
17	25	תעשיית מוצרי פלסטיק וגומי	47	10	21.28	37	78.72	
18	26	תעשיית מוצרים מינרליים אלו-מתכתיים	65	15	23.08	50	76.92	
19	27	תעשיית מתכת בסיסית	38	8	21.05	30	78.95	
20	28	תעשיית מוצרי מתכת (למעט מכונות וציוד)	178	46	25.84	132	74.16	

לא עבריינים		עבריינים		כל המדגם N	תיאור ענף	מספר ענף	מספר סידורי
%	N	%	N				
84.91	45	15.09	8	53	תעשיית מכונות וציוד	29	21
100.00	1	0.00	0	1	תעשיית מכונות למשרד, לחשבונאות ולמחשבים	30	22
80.00	24	20.00	6	30	תעשיית מנועים חשמליים ואביזרים לחלוקת חשמל	31	23
85.71	30	14.29	5	35	תעשיית רכיבים אלקטרוניים	32	24
54.55	6	45.45	5	11	תעשיית ציוד תקשורת אלקטרוני	33	25
75.76	25	24.24	8	33	תעשיית ציוד תעשייתי לבקרה ולפיקוח, ציוד רפואי ומדעי	34	26
76.47	13	23.53	4	17	תעשיית כלי הובלה	35	27
79.47	120	20.53	31	151	תעשיית רהיטים	36	28
75.00	3	25.00	1	4	תעשיית יהלומים	37	29
80.56	29	19.44	7	36	תעשיית תכשיטים וחפצי חן וצורפות	38	30
88.89	24	11.11	3	27	תעשיית מוצרים – לנמ"א	39	31
100.00	9	0.00	0	9	ייצור חשמל וחלוקתו	40	32
63.64	7	36.36	4	11	הפקת מים וחלוקתם	41	33
77.04	1,144	22.96	341	1,485	בנייה	45	34
75.68	140	24.32	45	185	עבודות הנדסה אזרחית (למעט בניית מבנים)	46	35
81.12	404	18.88	94	498	כלי רכב מנועיים, אופנועים ואופניים	50	36
70.30	710	29.70	300	1,010	מסחר סטוני (למעט כלי רכב ואופנועים)	51	37
73.71	1,576	26.29	562	2,138	מסחר קמעוני (למעט מכירה, תחזוקה ותיקון של כלי רכב)	52	38
80.80	101	19.20	24	125	תיקונים של טובין לשימוש אישי וביתי	53	39
79.59	39	20.41	10	49	בתי מלון ושירותי אירוח	55	40

לא עבריינים		עבריינים		כל המדגם N	תיאור ענף	מספר ענף	מספר סידורי
%	N	%	N				
79.12	466	20.88	123	589	מסעדות ושירותי אוכל	56	41
84.39	1,076	15.61	199	1,275	הובלה יבשתית	60	42
25.00	1	75.00	3	4	הובלה ימית	61	43
100.00	2	0.00	0	2	הובלה אווירית	62	44
67.33	68	32.67	33	101	שירותים לתחבורה	63	45
65.52	19	34.48	10	29	אחסנה, מגרשי חניה ומסופי מטען	64	46
91.67	22	8.33	2	24	דואר ובלדרות	65	47
58.33	14	41.67	10	24	תקשורת	66	48
78.43	80	21.57	22	102	בנקאות ומוסדות פיננסיים אחרים	67	49
76.92	250	23.08	75	325	ביטוח וקופות גמל	68	50
88.75	851	13.25	130	981	פעילויות בנכסי דלא נידי	70	51
79.49	31	20.51	8	39	השכרה של מכונות וציוד ללא מפעיל והשכרה של טובין אישיים	71	52
74.03	285	25.97	100	385	שירותי מחשוב	72	53
40.00	16	60.00	24	40	מחקר ופיתוח	73	54
80.00	40	20.00	10	50	גיוס עובדים והספקת שירותי כוח אדם	74	55
81.55	137	18.45	31	168	פעילויות שמירה, אבטחה וניקיון	75	56
84.53	2,306	15.47	422	2,728	פעילויות עסקיות אחרות	76	57
66.67	2	33.33	1	3	מנהל ציבורי של המדינה	77	58
40.00	2	60.00	3	5	מנהל הרשויות המקומיות	78	59
86.10	316	13.90	51	367	חינוך	80	60
89.12	991	10.88	121	1,112	שירותי בריאות	85	61
85.98	92	14.02	15	107	שירותי רווחה וסעד	86	62
60.00	6	40.00	4	10	סילוק שפכים ואשפה ושירותי תברואה	90	63

לא עבריינים		עבריינים		כל המדגם N	תיאור ענף	מספר ענף	מספר סידורי
%	N	%	N				
86.67	13	13.33	2	15	ארגונים קהילתיים וחברתיים	91	64
100.00	1	0.00	0	1	מרכזים קהילתיים (מתנ"סים)	92	65
100.00	3	0.00	0	3	שירותי דת	93	66
77.52	469	22.48	136	605	פעילויות בילוי הפנאי, תרבות וספורט	94	67
86.04	228	13.96	37	265	מספרות ומכוני יופי	95	68
84.44	76	15.56	14	90	שירותי כביסה ושירותים אישיים – לנמ"א	96	69
90.00	9	10.00	1	10	שירותים למשק הבית על ידי פרטיים	97	70
79.73	13,450	20.27	3,420	16,870			סה"כ

מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל

מאת

שגית לוינר* וטלי ניר**

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

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

מבוא

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

* ד"ר שגית לוינר, סגל פנים, הפקולטות למשפטים ולמנהל עסקים, הקריה האקדמית אונו, ישראל.
** עו"ד טלי ניר, מנהלת המחלקה לזכויות חברתיות וכלכליות, האגודה לזכויות האזרח בישראל.

מחברות המאמר חבות תודה מיוחדת לפרופ' דוד גליקסברג, לפרופ' אליסון קריסטיאנס, למשתתפי הפורום לדיני מס בפקולטה למשפטים של האוניברסיטה העברית בירושלים, למשתתפי הסמינר למדיניות מס בבית הספר למשפטים של אוניברסיטת מקגיל, ולמשתתפי המושב "ממקומי לגלובלי: מדיניות מס וחברה במאה ה-21" בכנס השנתי של האגודה הישראלית למשפט וחברה על הערותיהם המועילות לגרסות קודמות של מאמר זה. מחברות המאמר גם מודות לפקולטה למשפטים באוניברסיטת באפולו, ארה"ב, שם שימשה ד"ר לוינר כחברה סגל במהלך חלק ניכר מכתבת המאמר.
1 אריה לפידות "גלגוליה של תורת 'המקור' בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53 (1965).

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

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

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

2 שם, בעמ' 53.

3 שם.

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

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

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

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

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

6 ככלל, מידע על נישומים אינו זמין לציבור ואינו בר פרסום. קיימים חריגים אחדים לכלל זה, ביניהם בקשות לתשלום כופר והסדרי כופר, המפורסמים בעקבות פסק הדין בעע"מ 398/07 התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, פ"ד סג(1) 284 (2008). לאחרונה פסק בית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב כי יש לפרסם גם את שמות החברות שזכו בהטבות מס לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט–1959 (עת"מ (מנהלי ת"א) 13-03-27344 גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 8.7.2013)), אולם ערעור שהוגש על פסק הדין עודד תלוי ועומד בבית המשפט העליון (עע"מ 6539/13 מדינת ישראל נ' גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע"מ), ואף ניתן בו צו ביניים האוסר את פרסום רשימת החברות עד להכרעה בערעור (בר"מ 4997/13 מדינת ישראל – רשות המיסים נ' גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע"מ (פורסם בנבו, 24.10.2013)).

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

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

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

א. מטרותיה של מערכת המס

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

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

9 דיון סדור במטרותיה של מערכת המס מנוהל במדינות מפותחות אחדות, ובעיקר בארצות הברית, אם כי גם שם הוא נוטה להיות מבוזר בבחינת המטרות, להבדיל מדיון ממוקד במהותה של מערכת המס ובמטרותיה בראייה כוללת. לכתובה זרה בנושא ראו, למשל, Reuven S. Avi-Yonah, *Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes*, 1(1) ACCT. ECON. & L. 1 (2011); Reuven S. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation*, 60 TAX L. REV. 1 (2006); Joseph Bankman & Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 CALIF. L. REV. 1905 (1987); RICHARD A. MUSGRAVE, *THE THEORY OF PUBLIC FINANCE: A STUDY IN PUBLIC ECONOMICS* 3–27 (1959); Walter J. Blum & Harry Kalven, *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, 19 U. CHI. L. REV. 417 (1952); Clarence Heer, *Taxation as an Instrument of Social Control*, 42 AM. J. SOC. 484 (1937); Frederick N. Judson, *Public Purposes for which Taxation is Justifiable*, 17 YALE L.J. 162 (1908).

לכתובה ישראלית בנושא ראו, למשל: יורם מרגליות "בחינת המלצות ועדת בן-בסט בראי מדיניות מיסים (Tax Policy)" מיסים יד(3) א-56, א-56 (להלן: מרגליות "בחינת המלצות"); יורם מרגליות "יישום חלקי ובעיית של מודל מס הכנסה שלילי בישראל" צדק חלוקתי בישראל 283 (מנחם מאוטנר עורך, 2000) (להלן: מרגליות "יישום חלקי"); יוסף משה אדרעי מבוא לתורת המסים: על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה 11–13 (2008); יחזקאל פלומין "מיסוי כמכשיר לעידוד צמיחה" מיסים ב(1) א-1 (1988); אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים: מסי הכנסה, עובון ושבח פרק 1 (1966). MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 5. מרגליות מתאר את המטרה השלישית כ-*tax expenditures*. ראו: מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' א-56. במאמר זה, בתת-פרק 3א להלן, המטרה

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

1. המטרה הראשונה – מימון תקציב הממשלה

(א) כללי – היקפה של גביית המיסים בישראל ובעולם

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

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

ממשלתיים בשנה זו עמד על 23.5 אחוזים מהתוצר המקומי הגולמי (תמ"ג) בישראל.¹⁷ כאשר בוחנים את כלל הכנסות המדינה ממיסים (לרבות תשלומים למוסד לביטוח לאומי ולרשויות המקומיות), נטל המס הישראלי לשנת 2012 עולה ל-31.6 אחוזי תוצר – ירידה של כאחוז תוצר אחד לעומת 2011.¹⁸ בשנת 2011 היה נטל המס הישראלי גבוה מהנטל הממוצע במדינות ה-OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development), אשר עמד על 30.9 אחוזי תוצר.¹⁹ מדובר בעלייה בנטל המס הכולל בהשוואה לשנת 2009, שבה עמד נטל המס בישראל על 31.4 אחוזי תוצר – כ-2.5 נקודות אחוז פחות מהממוצע בקרב מדינות ה-OECD.²⁰

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

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

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

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

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

(ב) גביית מיסים בישראל – מתווה יורד

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

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

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

21 שם, בעמ' 67.

22 שם.

23 שם.

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

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

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

(ג) תקציב הממשלה – מימון מוצרים ציבוריים

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

התוצאה הישירה של צמצום נטל המס והירידה בהיקף הכנסות המדינה ממיסים היא שבידי הממשלות נותרים פחות ופחות תקציבים להשקעה בתשתיות ובמוצרים ציבוריים.⁴⁷ לפי נתוני בנק ישראל, אף שבמהלך השנים צמחה הכלכלה הישראלית והיה גידול מתמיד בתוצר, ⁴⁸ קטנה ההוצאה הציבורית מרמה של יותר מ-50 אחוזים מהתוצר המקומי הגולמי בשנות התשעים לרמה של 39 אחוזים מהתוצר בשנת 2012.⁴⁹ זוהי רמה נמוכה מהממוצע בקרב המדינות המפותחות, שעמדה בשנת 2009 על 46 אחוזים מהתוצר.⁵⁰ למעשה, ברוב מדינות ה-OECD חל גידול ממוצע של 4.3 אחוזי תוצר בהוצאה הממשלתית משנת 2000 עד לשנת 2009.⁵¹ יתרה מזו, ישראל היא המדינה היחידה מבין הארצות המפותחות שבה ירדו הוצאות הממשלה לנפש בין השנים 2001 ו-2011 (בשיעור של 0.1 אחוז), בשעה שבכל יתר מדינות ה-OECD עלו בשנים אלה הוצאות הממשלה לנפש בשיעור ממוצע של 2.2 אחוזים.⁵²

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

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

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

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

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

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

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

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

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

57 שם.

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

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

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

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

60 דוח אדוה 2012, שם, בעמ' 5.

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

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

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

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

65 שם.

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

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

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

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

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

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

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

69 שם, בעמ' 6.

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

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

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

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

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

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

73 ראו לעיל ה"ש 44 והטקסט שלידה.

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

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

2. המטרה השנייה – צדק חלוקתי

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

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

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

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

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

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

- 76 קיימות כמה הגדרות למס פרוגרסיבי. ההגדרה השכיחה ביותר מצויה בגוף הטקסט. מס שולי משמעו אחוז המס החל על השקל האחרון של הנישום.
- 77 באופן יחסי, מדרגות המס הראשונות משפיעות יותר על בעלי ההכנסות הנמוכות, החשופים רק – או בעיקר – לשיעורי המס של מדרגות אלה. בעלי הכנסות גבוהות יותר עולים במדרגות מס ההכנסה, ולכן אף שגם הם מושפעים מהמדרגות הנמוכות, השפעה זו מיטשטשת על ידי המדרגות הגבוהות יותר.
- 78 בישראל פקודת מס הכנסה מגדירה נקודת זיכוי כסכום שקלי המקווז כנגד המס שהנישום נדרש לשלם בכל שנה, והיא מונה רשימה של תנאים המאפשרים לנישום לדרוש את נקודות הזיכוי (סעיפים 43א–48א לפקודת מס הכנסה). בין היתר, משנת 2012 ואילך ניתנות להורים נקודות זיכוי במס הכנסה בגין כל אחד מילדיהם שמתחת לגיל שמונה עשרה. להנחיית רשות המיסים בנושא ראו: <http://taxes.gov.il/IncomeTax/Documents/Guides/AkalotMasYeladimKetanim.pdf>.
- 79 סכומי המענק באמצעות מס הכנסה השלילי בישראל נעים בין 20 ל-720 ש"ח לחודש, לפי הכנסת משק הבית של הנישום ומספר ילדיו. לתנאי הזכאות, לסכום המענק ולהוראות נלוות ראו: <http://www.mahanak.org.il>; <http://taxes.gov.il/TaxesIncomTaxSlili/Pages/MasShliliLobby.aspx>.
- 80 ההבדל המרכזי בין מס עיזבון לבין מס ירושה נוגע בזהות הנישום החב במס. במס עיזבון חבות המס מתגבשת אצל העיזבון של המנוח. לעומת זאת, מס ירושה חל על הירושים. קיימות דעות מגוונות בעניין האפקטיביות וההגינות של כל אחד משני סוגי המס הללו. לדיון בנושא ראו, למשל: Lily L. Batchelder, *Taxing Privilege More Effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax* (The Hamilton Project Discussion Paper 2007-07, 2007), <http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2007/6/taxes%20batchelder/200706batchelder.pdf> (הטוענת כי החלפת מס הרכוש במס ירושה מבוססת על יעילותו של האחרון ועל שיקולי צדק). ראו גם: Lily L. Batchelder, *What Should Society Expect from Heirs? The Case for a Comprehensive Inheritance Tax*, 63 TAX L. REV. 1 (2009); MICHAEL J. GRAETZ & IAN SHAPIRO, *DEATH BY A THOUSAND CUTS: THE FIGHT OVER TAXING INHERITED WEALTH* 7 (2005); Edward J. McCaffery, *The Uneasy Case for Wealth Transfer Taxation*, 104 YALE L.J. 283 (1994); Eric Rakowski, *Can Wealth Taxes Be Justified?*, 53 TAX L. REV. 263 (2000).
- 81 מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' 289.
- 82 מרגליות "בחינת המלצות", לעיל ה"ש 9, בעמ' 56.

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

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

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

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

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

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

86 שם, בעמ' 109 (לוח ה־10).

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

88 שם, בעמ' 10.

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

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

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

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

שם. 90

שם, בעמ' 4. 91

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

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

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

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

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

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

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

97 ש.ס.

98 ש.ס.

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

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

לחודש.¹⁰¹ הנתונים מצביעים על מגמת הצטמקות מתמשכת של הרובד הבינוני בארץ. ב-1988 כלל הרובד הבינוני 33 אחוזים ממשקי הבית הישראליים, לעומת 27.5 אחוזים ב-2011; וחלקן בעוגת ההכנסות עמד על 27.9 אחוזים, לעומת 21.7 אחוזים ב-2011.¹⁰² כיום גודלו של הרובד הבינוני בישראל הוא מן הנמוכים בארצות המערב.¹⁰³ כאשר בוחנים את מצבה הכלכלי של אוכלוסיית ישראל בכללותה, ניתן לראות כי התפלגות ההכנסות בין העשירונים היא קשיחה יחסית, בלא ניידות רבה של הכנסות בין העשירונים. בין השנים 2001 ו-2011 החזיקה מחצית האוכלוסייה – חמשת העשירונים הנמוכים – בכ-24 אחוזים מסך ההכנסות במדינה, ואילו המחצית האחרת (חמשת העשירונים העליונים) החזיקה בכ-76 אחוזים.¹⁰⁴ במהלך עשור זה החזיק העשירון העליון לברו בכ-28.5 אחוזים מההכנסות בשנת 2001 וב-27 אחוזים מההכנסות בשנת 2011.¹⁰⁵ מדאיג להיווכח שהנתונים בדבר פערי ההכנסות בחברה הישראלית דומים לנתונים מארצות הברית, המצביעים גם על כך שאי-השוויון בחלוקת ההכנסות השנתית תואם מאוד את אי-השוויון בחלוקת ההכנסות של האזרחים לאורך חייהם (lifetime income).¹⁰⁶ פערי ההכנסות אינם אפוא זמניים בלבד, אלא ארוכי טווח, והם שוללים באופן מעשי את יכולתם של האזרחים להיטיב את מצבם ולעלות במעלה הסולם החברתי-כלכלי במהלך חייהם. פערי ההכנסות בישראל ובעולם הולידו תמימות דעים רחבה יחסית בדבר הצורך להשתמש במערכת המס לקידום צדק חלוקתי.¹⁰⁷ סלמרוד ובקיג'ה מדווחים, למשל, כי סקר Gallup משנת

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

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

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

108

שם.

109

110

שם. התשובה לשאלה מהו נטל מס הוגן אינה ברורה מאליה. בהקשר זה עולים שני עקרונות של חלוקת נטל במיסים: עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם. לפי עקרון ההנאה, על הנישום לשלם מיסים בהתאם למידת הנאתו מהמוצרים ומהשירותים הציבוריים שהממשלה מספקת. לעומתו, עקרון היכולת לשלם גורס כי יש לחלק את נטל המס לפי יכולתו של הנישום לשאת בנטל זה. לדיון בנושא ראו, למשל: (1651) THOMAS HOBBS, *LEVIATHAN* 386 (C.B. Macpherson ed., 1965); (1690) JOHN LOCKE, *SECOND TREATISE OF GOVERNMENT* 74 (C.B. Macpherson ed., 1980) ("[E]very one who enjoys his share of the protection, should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it"); ADAM SMITH, *AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS* 404 (James E. Thorold Rogers ed., 1880); JOHN STUART MILL, *PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY* 736 (2004) (1848); WALTER J. BLUM & HARRY KALVEN, *THE UNEASY CASE FOR PROGRESSIVE TAXATION* 35, 39–55 (1953); EDWIN R.A. SELIGMAN, *PROGRESSIVE TAXATION IN THEORY AND PRACTICE* 205–289 (1909). עקרונות נוספים של הטלת מס העולים בהקשר זה נוגעים בשוויון/צדק אנכי ואופקי. ככלל, עקרונות אלה מנחים את מערכת המס לנהוג בנישומים שווים באופן שווה (שוויון/צדק אופקי) ובנישומים שונים באופן שונה (שוויון/צדק אנכי). לדיון בנושא ראו, למשל: MUSGRAVE, לעיל ה"ש 9, בעמ' 160–183 (הסבור כי הדרישות של צדק אנכי והדרישות של צדק אופקי הן שני צדדים של אותו מטבע); Louis Kaplow, *Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle*, 42 NAT'L TAX J. 139, 143 (1989) (הגורס כי לצדק אופקי אין ערך נורמטיבי עצמאי, וכי עמידה בדרישות של צדק אנכי תבטיח תמיד היענות לצדק אופקי); RICHARD A. MUSGRAVE, *Horizontal Equity, Once More*, 43 NAT'L TAX J. 113, 116–117 (1990) (המוצא היגיון נורמטיבי בצדק אופקי וסבור כי צדק אופקי מהווה כלל בסיסי חזק יותר מצדק אנכי); Louis Kaplow, *A Note on Horizontal Equity*, 1 FLA. TAX REV. 191 (1992); RICHARD A. MUSGRAVE, *Horizontal Equity: A Further Note*, 1 FLA. TAX REV. 354 (1993).

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

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

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

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

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

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

113 שם.

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

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

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

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

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

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

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

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

ראו: רשות המסים בישראל "לוח עזר לחישוב מס הכנסה ממשכורת ושכר עבודה – לחודש 1/2014 ואילך" 3 (ינואר 2014) <http://taxes.gov.il/IncomeTax/Documents/HovrotNikuim/2014/> (Nikuy_Hodshi_2014.pdf).

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

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

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

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

הגבוהות, ואילו נטל המס הכולל על בעלי ההכנסות הנמוכות, ביחס לרמת הכנסתם, עלה במרוצת השנים. שיעורו של המע"מ, לדוגמה, טיפס מ-8 אחוזים, שנקבעו עם הנהגת המע"מ בשנת 1976, ל-18 אחוזים בשנת 2013.¹²¹

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

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

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

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

123 דוח מנהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012, לעיל ה"ש 16, בעמ' 27.

124 שם, בעמ' 28 וכן בעמ' 30 (לוח ב-2). זאת ועוד, 5.7 מיליארד ש"ח צפויים להיגבות מאגרות ב-2013. ראו: שם.

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

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

127 שם.

128 שם.

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

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

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

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

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

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

133 שם, בעמ' 8.

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

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

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

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

134 שם, בעמ' 11.

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

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

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

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

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

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

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

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

140 ראו לעיל ה"ש 137 והטקסט שלידיה.

141 ראו לעיל ה"ש 135 והטקסט שלידיה.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

161 ס' 121 ב לפקודת מס הכנסה.

162 המוסד לביטוח לאומי "עדכון קצבאות ינואר 2012" 37 (2012) http://www.btl.gov.il/Publications/benefits_update/Documents/shiur12_01.pdf.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

בבורסת תל אביב, הפסידה קופת המדינה כ-3.06 מיליארד ש"ח בשנים 2006–2009.¹⁷³ יתרה מזו, אם לא די במדיניות המס המיטיבה עם חברות ובהתנהלותן של אלה בפועל בכל האמור בתכנוני מס אגרסיביים, המדינה מעניקה לחברות הגדולות הטבות מס נרחבות נוספות באופן ובמידה שאינם מועילים או יעילים בהכרח, כפי שיוסבר בחלק הבא של המאמר. המגמה של הפחתת המס הישיר המוטל על יחידים וחברות מצטרפת לתוואי של שימוש מוגבר במס על צריכה, וגם לה יש אפקט רגרסיבי מובהק. במבט כולל, ברי כי במרוצת השנים פחתה המידה שבה מדיניות המס של מדינת ישראל מקדמת חלוקה מחדש של משאבים בחברה, וגברה נטייתה להנציח ואף להעצים את החלוקה הקיימת ואת ריכוזיותה. לשינויים הרגרסיביים שחלו במערכת המס הישראלית, אשר הגדילו את אי-השוויון בהכנסות נטו (לאחר מס), התלוו גם שינויים רגרסיביים בנוגע לאי-השוויון בחלוקת ההכנסות ברוטו (לפני מס). קיצוצים בהשקעה הממשלתית בתשתיות ובשירותים חברתיים, כפי שפורטו בחלק הראשון של המאמר, הגדילו את הפערים בחלוקת המשאבים בחברה, והקשו במיוחד על משקי בית הנמצאים בתחתית סולם ההכנסות. הרי בלא שירותים זמינים של חינוך, בריאות, תחבורה, רווחה וכיוצא בהם, אין משקי בית אלה יכולים להיטיב את מצבם ולהבטיח את רווחתם כמו גם את רווחתו של הדור הבא. זאת ועוד, גמישות הכניסה למעגל התעסוקה וגמישות היקף התעסוקה ביחס לשיעורי המס נמוכות יחסית בישראל ובעולם.¹⁷⁴ כלומר, שינויים בשיעורי המס הישיר החל על עבודה אינם משפיעים כמעט, ככלל, על שיקולי העובד לעניין עצם היציאה לעבודה והיקף השעות

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

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

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

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

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

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

3. המטרה השלישית – הכוונת התנהגות

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(1) כללי: הטבות מס

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

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

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

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

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

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

(2) הטבות מס בישראל

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

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

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

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

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

193 ס' 11(ב) לפקודת מס הכנסה. לפירוט ראו: אתר משרד הכלכלה – <http://sba.economy.gov.il/taxation/pages/zl2.aspx>.

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

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

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

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

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

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

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

(1) תקציב רגיל; ...;

(ב) לחוק יצורפו

(1) ...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

207 ש.ם.

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

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

210 שנהב, לעיל ה"ש 189, בעמ' א-26.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

217 שם, בעמ' 176, 180.

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

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

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

(3) צוואר הבקבוק – הביקורת על הטבות מס

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ב. סיכום

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

226 שם, בעמ' 60.

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

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

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

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

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

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

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

משלילת הטבות מס לשלילת מענקי מחקר: הנסגרת על ישראל "מלכודת הדבש" האירופית?

מאת

נלי מונין*

לא מכבר הזדעקה התקשורת בישראל לאחר שהסתבר כי במסגרת החקיקה התקציבית לשנים 2014–2020 פרסם האיחוד האירופי הנחיות אשר אוסרות על מוסדות האיחוד להפנות תקציבים לצורך מתן מלגות, מענקים ופרסים או לצורך תמיכה בשיתופי פעולה בין ישראל והאיחוד בשורה של תחומים, לרבות פעילות אקדמית, כלכלית, מדעית, תרבותית וספורטיבית, ככל שאלה מערבים פעילות או גופים שמיקומם מחוץ לגבולות 1967 (להלן: השטחים).

למעשה, צעד זה הוא החוליה האחרונה בשרשרת של צעדים שראשיתם באמצע שנות התשעים של המאה העשרים, ואשר תכליתם ליישם במזרח התיכון את הפרקטיקה האירופית הנוהגת באיחוד ומחוץ לו: ייצוא הטבות כלכליות (או שלילתן) כדי להשיג השפעה מדינית. פרקטיקה זו היא מעין "מלכודת דבש", הלוכדת תחילה את השותף המדיני של האיחוד באמצעות שורה של פיתויים כלכליים, שקבלתם מותנית בהתחייבויות משפטיות לנהוג לפי ערכים ואופנים הנתפסים על ידי האיחוד כראויים. לאחר שהשותף – התאב לקבל את ההטבות המוצעות – מזדרז להתחייב לתמורה המדינית שהאיחוד מצפה לה, באמצעות חתימה על מסמכים משפטיים, האיחוד מגיש לו את השטר לפירעון. לפירעון "שטר ההתחייבות" של ישראל כלפי האיחוד האירופי נודעו זה כבר משמעויות כלכליות, שעיקרן שלילת הטבות המס הכלולות בהסכם הסחר בין ישראל והאיחוד מייבוא לאיחוד האירופי שמקורו בשטחים. על צעד זה נוספה כעת שלילת ההטבות התקציביות, ויש הסוברים כי היד עוד נטויה.

מאמר זה יעקוב אחר תהליך הפעלתה של "מלכודת הדבש" כלפי ישראל מאז חתמה המדינה, בשנת 1995, על הסכם האסוציאציה (התאגדות) עם האיחוד האירופי. המאמר יציג כיצד ניהול הסכסוך בנוגע למיסוי הייצוא מהשטחים על ידי שני הצדדים עיבה את התשתית המשפטית המאפשרת את הצעדים שנקטו לאחרונה. המאמר גם יעמוד על התוצאות המדיניות של שני הסכסוכים – סביב שלילת הטבות המס וסביב שלילת ההטבות התקציביות – בניסיון לבחון אם היה אפשר להגיע לתוצאות אחרות על סמך ניתוח משפטי שונה, ומהן האפשרויות הפתוחות לפני הצדדים בפרשת הרכים הנוכחית.

* עורכת דין, LLD, פרופסור חבר בבית הספר למשפטים, המכללה האקדמית צפת. לשעבר היועצת המשפטית (בפועל) של מנהל הכנסות המדינה במשרד האוצר והיצר הכלכלי של ישראל למוסדות האיחוד האירופי.

מבוא. א. התפתחות המחלוקת בדבר תחולתו של הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי על השטחים: 1. הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי; 2. הסכסוך בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד האירופי. ב. המסגרת המשפטית: 1. משולש ההסכמים: ישראל-איחוד, ישראל-רש"פ, רש"פ-איחוד; 2. פסק הדין בפרשת "בריטה": הניתוח המשפטי של משולש ההסכמים. ג. חלופות פרשניות לסכסוך בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד האירופי: 1. פרשנות על פי אמנת וינה בדבר דיני אמנות; 2. פתרונות מעשיים בחלקים אחרים של העולם; 3. פירוש חלופי תוך החלת העקרונות של אמנת וינה. ד. ממניעת הטבות המס מייבוא מהשטחים לשלילת התקציבים: 1. התשתית המשפטית: מפסק הדין בפרשת "בריטה" להנחיות התקציביות; 2. הצדדים השווים והצדדים השונים בין שני סבבי הצעדים; 3. האם ניתן ללמוד וליישם לקחים מן ההשוואה בין שני סבבי הצעדים? אפילו.

מבוא

יחסי ישראל והאיחוד האירופי החלו סמוך לאחר הקמתו של האחרון. מדינת ישראל הייתה מן המדינות הראשונות שזיהו את הפוטנציאל של האיחוד המתהווה, אף שזה מנה בראשיתו שש מדינות בלבד, והיא אף ניסתה להתקבל כחברה בברית זו.¹ אף שחלומה של ישראל ליהפך למדינה חברה באיחוד האירופי לא קרם עור וגידים,² האיחוד האירופי היה ועודנו שותף סחר עיקרי של מדינת ישראל, ומכאן חשיבותו. המשק הישראלי הוא משק קטן. כדי להתפתח ולמצות את מלוא הפוטנציאל שלהן ואת ה"יתרון לגודל", הנוצר כאשר שוק הלקוחות הפוטנציאליים גדול, תעשיות ישראליות זקוקות לשוקי ייצוא. האיחוד האירופי מציע קרבה גיאוגרפית (ישראל נמצאת במרחק 300 קילומטרים בלבד מקפריסין), קרבה תרבותית ומנטלית וכן שוק לקוחות פוטנציאלי העולה על 500 מיליון אזרחים. על כן האינטרס הישראלי הוא ליצור תנאי כניסה מיטביים לשוק זה בשביל התעשיות הישראליות.

לשם השגת מטרה זו חתמה מדינת ישראל, במהלך השנים, על שורה של הסכמים עם האיחוד האירופי, אשר שיפרו בהדרגה את נגישותו של שוק זה לתעשייה הישראלית. עד שנת 1995 הייתה ההבנה ההדדית בין ישראל והאיחוד כי התמורה שתעניק ישראל לאיחוד בעבור שיפור הנגישות של שוקיו לתעשייה הישראלית תהיה שיפור נגישותו של השוק הישראלי לייצוא האירופי. אולם בשנת 1995 השתנתה הגישה האירופית. על רקע התקוות להשלמת תהליך השלום שרווחו באותה תקופה, כלל האיחוד האירופי את ההסכם בינו לבין ישראל כחלק מ"תהליך ברצלונה" – חזון שעיקרו היה החלת המודל האירופי באזור הים התיכון, כך שכל מדינות התהליך³ יחתמו על הסכמי סחר בינן לבין עצמן ובינן לבין האיחוד האירופי. רשת

1 ליחסי ישראל והאיחוד בשנים הראשונות ראו: Sharon Pardo, *The Year that Israel Considered Joining the European Economic Community*, 51 J. COMMON MKT. STUD. 901 (2013).
 2 נראה כי אמנת ליסבון שכרתו ביניהן מדינות האיחוד האירופי בשנת 2007, ואשר נכנסה לתוקפה בסוף שנת 2009, סתמה את הגולל כליל על אפשרות כזו, בקובעה מפורשות, בס' 49 ל-Treaty on European Union (TEU), כי רק מדינות אירופיות רשאיות להצטרף לאיחוד.
 3 המדינות המשתתפות בתהליך ברצלונה הן מדינות האיחוד האירופי וכן אלג'יריה, מצרים, ירדן, לבנון, מרוקו, תוניסיה, סוריה, טורקיה, הרשות הפלסטינית וישראל. למידע נוסף ביחס לתהליך ראו: http://www.eeas.europa.eu/euromed/barcelona_en.htm. לניתוח ההישגים והבעיות של תהליך זה בעשר השנים הראשונות לקיומו ראו: Juliane Brach, *Ten Years After: Achievements and Challenges*.

ההסכמים הייתה אמורה להבטיח את הסרת חסמי הסחר – לרבות מיסוי הייבוא – במעבר סחורות ושירותים בין מדינות אגן הים התיכון ובינן לבין האיחוד האירופי. החלת מודל אירופי זה באזור הייתה אמורה לתמוך בתהליך השלום האזורי. לפיכך על היבט הכלכלי שלו נוספו גם מסגרות שנועדו לעודד שיתוף פעולה והידברות במישור התרבותי ובמישור המדיני. לכל הסכמי האסוציאציה (התאגדות) שחתם האיחוד עם מדינות התהליך יש מתכונת דומה. בין היתר, כתנאי לחתימתם, נדרשו מדינות האזור (וביניהן ישראל) להסכים כי ייכללו בהסכמים אלה שני סעיפים מדיניים: סעיף המורה על קיום דיאלוג מדיני שוטף בין הצדדים, וסעיף הקובע את מחויבותם של הצדדים לערכים משותפים של דמוקרטיה וזכויות אדם. זוהי דוגמה משקפת ליחסי הגומלין שהאיחוד האירופי שואף ליצור בין הטבות כלכליות לבין התקדמות מדינית. אף ש"חזון ברצלונה" לא התממש במלואו עד עצם היום הזה,⁴ הוספת ההקשר המדיני להסכמי האסוציאציה באזור, ובכלל זה להסכם בין ישראל והאיחוד האירופי,⁵ פתחה לפני האיחוד האירופי אפשרויות חדשות ליישום הזיקה בין מדיניות אזורית לבין מתן הטבות כלכליות (או שלילתן). הסכסוכים המשפטיים שיידונו במאמר זה נובעים במישורן מיישום סעיפים אלה ומהלך הרוח של האיחוד שהם מייצגים.

א. התפתחות המחלוקת בדבר תחולתו של הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי על השטחים

1. הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי

הסכם האסוציאציה (התאגדות) בין ישראל והאיחוד האירופי נחתם בשנת 1995, במסגרת תהליך ברצלונה, ואושרר ונכנס לתוקף בשנת 2000.⁶ הסכם זה החליף את הסכם אזור הסחר החופשי שהיה קיים בין הצדדים משנת 1975, והוא ממשיך את המנגנון של אזור הסחר החופשי שנקבע במסגרתו של אותו הסכם קודם. מנגנון זה מבטיח את הסרת חסמי הסחר בין המדינות החברות בהסכם לגבי סחר בטובין. עם חסמים אלה נמנים חסמים ישירים – כגון מכסים, מיסים אחרים שעשויים להיות מוטלים על ייבוא ומכסות ייבוא – וכן חסמים עקיפים, שהינם שווי ערך לחסמים הישירים מבחינת השפעתם (ייקור הייבוא או מניעתו) אך אינם שקופים וקלים לכימות

of the Euro-Mediterranean Economic and Financial Partnership (GIGA Research Unit: German Institute for Middle East Studies, Working Paper No. 36, 2006), available at: http://www.giga-hamburg.de/dl/download.php?d=/content/publikationen/pdf/wp36_brach.pdf.

4 רוב המדינות השותפות בתהליך ברצלונה חתמו על הסכמים עם האיחוד האירופי. לעומת זאת, בין מדינות אגן הים התיכון לבין עצמן לא נחתמו כמעט הסכמים, כתוצאה מהמצב המדיני באזור.

5 ס' 2 להסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי קובע את מחויבותם של הצדדים לעקרונות של דמוקרטיה וזכויות אדם, וס' 3 מבסס את הדיאלוג המדיני בין הצדדים. לטקסט המלא של ההסכם ראו: http://eeas.europa.eu/delegations/israel/documents/eu_israel/asso_agree_en.pdf (להלן: הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד).

6 בתקופת הביניים מ-1995 עד 2000 היה בתוקף הסכם ביניים שנועד להבטיח את המשך קיומו של אזור הסחר החופשי – שהיה קיים למן שנת 1975 – בין ישראל לבין האיחוד, ובעיקר את המשך קיומו של מנגנון הסרת החסמים (וביניהם חסמי המיסוי) לסחר השוטף בטובין בין הצדדים.

כמותם.⁷ ההסכם אוסר הטלת חסמים חדשים משני הסוגים, ויוצר מנגנון הדרגתי לביטול החסמים הקיימים. חלק זה של ההסכם אופרטיבי למן כניסתו לתוקף בשנת 2000. נוסף על כך ההסכם כולל הוראות ואפשרויות לשיתופי פעולה בין ישראל לבין האיחוד בשורה של תחומים, אשר חלקם מומשו (כגון שיתוף פעולה במחקר ופיתוח ובאכיפת דיני המכס) אך חלקם הגדול טרם מומשו (בעיקר עקב העדר רצון מדיני אירופי, לנוכח המצב באזור), כגון יצירת אזור סחר חופשי בשירותים ושיתופי פעולה בנושאים של רשתות תחבורה, חברת המידע, מדיניות הגירה וביטוח לאומי.

2. הסכסוך בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד האירופי

באמצע שנות התשעים של המאה העשרים העלה האיחוד האירופי לראשונה טענה ולפיה טובין שמקורם בשטחים, אשר יובאו מישראל לאיחוד, אינם זכאים להטבות הקבועות בהסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד. משמעותה של עמדה זו הייתה כי טובין כאמור, אשר עד אז היו פטורים ממיסי ייבוא לאיחוד האירופי, חייבים למעשה בתשלום אותם מיסים. לא למותר לציין כי לשינוי חזית זה של האיחוד האירופי היו משמעותיות כלכליות מרחיקות לכת לגבי תעשיות ישראליות אשר פעלו באותה עת בשטחי יהודה, שומרון, חבל עזה, מזרח ירושלים ורמת הגולן, וייצאו סחורות לאיחוד האירופי.

סעיף 83 להסכם האסוציאציה קובע: "This agreement shall apply... to the territory of the State of Israel". המונח "שטח מדינת ישראל" אינו מוגדר בהסכם זה, כפי שלא הוגדר גם בקודמו – הסכם אזור הסחר החופשי בין הצדדים משנת 1975. בפועל, משנת 1975 ועד אמצע שנות התשעים של המאה העשרים הוצמדה אל הטובין אשר יוצאו מן הארץ לאיחוד האירופי תעודה שהנפיק המכס הישראלי, שהעידה כי מקורם בישראל. כך, טובין שמקורם היה בישראל וכן טובין שמקורם היה בשטחים נהנו מן ההטבות שנכללו בהסכם אזור הסחר החופשי משנת 1975, אשר עיקרן, כאמור, היה פטור ממיסי ייבוא בכניסתם לאיחוד האירופי.

בשנת 1996 חתם האיחוד האירופי, במסגרת תהליך ברצלונה, על הסכם אסוציאציה עם הרשות הפלסטינית. הסכם זה אושרר ונכנס לתוקף בשנת 1997. הסכם זה לא הקיף את כל השטחים שבשליטת ישראל, והתייחס מפורשות רק לגדה המערבית ולרצועת עזה. אף על פי כן ראתה הרשות הפלסטינית בהסכם זה, לפחות במובן הסמלי, חלופה להסכם בין ישראל והאיחוד האירופי, וכריתתו, בצירוף התסכול הגובר מאי־התקדמותו של התהליך המדיני באזור, הניעו את הרשות הפלסטינית להפעיל על האיחוד האירופי לחץ מדיני להתעמת עם ישראל לגבי מקור הטובין שהיא מייצאת לאיחוד בצירוף תעודת מקור ישראלית.

7 חסמים כאלה יכולים להיווצר, למשל, באמצעות עיכובים לא מידתיים בתהליך התקינה של הייבוא או ייקור לא מידתי של תהליך זה, חיוב הייבוא באגרות שהייצור המקומי אינו מחויב בהן או מחויב בהן בשיעורים מופחתים, התניית הייבוא בתנאים מגבילים שאינם חלים על הייצור המקומי, חישוב שונה של המס או של בסיס המס בייבוא אף ששיעורו באחוזים זהה לזה של הייצור המקומי, קביעת מדרגות מס שמבטיחות מלכתחילה כי הייצור המקומי יוכלל במדרגות הנמוכות בעוד שהייבוא ישתבץ במדרגות הגבוהות ועוד. פעמים רבות מטרם של חסמים אלה היא להכביד את הייבוא כדי לסייע לייצור המקומי המתחרה בו. לפירוט ראו: נלי מונין מיסוי היבוא לפי הסכמי אזור הסחר החופשי של ישראל (1995).

בלב המחלוקת ניצבו כללי המקור בהסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד. כללים כאלה מהווים חלק מכל הסכם סחר, ומטרתם להבטיח כי רק טובין שמקורם במדינות החברות בהסכם יזכו בהטבות הגלומות בהסכם.⁸ כאשר הטובין הנבחרים נוצרו במלואם ("wholly obtained") במדינה אחת, קביעת מקורם פשוטה יחסית. קביעת המקור עשויה להיות מסובכת יותר לגבי טובין המורכבים מרכיבים שמקורם במדינות שונות או במצבים שבהם קיים ספק משפטי ביחס לתחולתן של הטבות ההסכם על טריטוריה מסוימת, כפי שאירע בענייננו. מקור הטובין וזכאותם להטבות ההסכם נקבעים באמצעות תעודות מקור שמופקת על ידי רשות המכס שהיא בעלת הסמכות להנפיקה במדינת הייצוא. הנפקת תעודות מקור שאינן משקפות נאמנה את מקור הטובין שהן מלוות עלולה לפגום קשות באמינותה של רשות המכס המנפיקה בעיניהן של רשויות המכס במדינות היעד של הטובין.⁹

תלונת האיחוד האירופי בנושא זכאותו של הייבוא מהשטחים לאיחוד להטבות הכלולות בהסכם בין ישראל והאיחוד נידונה תחילה באפיקים מקצועיים (בין רשויות המכס) ודיפלומטיים (מאחר שהיה ברור כי אין מדובר בסכסוך מכס גרידא). משלא נמצא פתרון מוסכם למחלוקת, פרסם האיחוד בעיתון הרשמי (Official Journal), בשנת 1997, אזהרה ליבואנים האירופים,¹⁰ אשר העמידה בסימן שאלה את זכאותם של טובין המיובאים מישראל לאיחוד, בלוויית תעודות מקור ישראליות, להטבות הנקובות בהסכם בין ישראל והאיחוד.¹¹ מאחר שאף לאחר פרסום אזהרה זו לא נמצא פתרון לסכסוך במישור הדיפלומטי, פרסם האיחוד בעיתון הרשמי, בשנת 2001, אזהרה נוספת בזו הלשון:

8 לפירוט ראו, למשל: Paul Brenton & Miriam Manchin, *Making EU Trade Agreements Work: The Role of Rules of Origin* (CEPS Working Paper No. 183, 2002); Kala Krishna, *Understanding Rules of Origin* (Pennsylvania State University & NBER, 2004), available at: <http://www.econ.psu.edu/~kkrishna/Papers/Understanding%20Rules%20of%20Origin.pdf>

9 ראו, לדוגמה, את פסק הדין של בית המשפט האירופי לצדק: Case C-432/92 The Queen v. Minister of Agriculture, Fisheries and Food, *ex parte* S.P. Anastasiou (Pissouri) Ltd., 1994 E.C.R. I-3087 (להלן: פרשת *Anastasiou I*).

10 אזהרה זו נוספה על אזהרה קודמת ביחס לייבוא מישראל, שפורסמה במסגרת סכסוך מכס אחר (ללא היבטים מדיניים) שהתגלע בין הצדדים כבר בשנת 1995 ואשר מכונה "סכסוך מיץ התפוזים". באותו מקרה יוצא מיץ תפוזים מישראל לאיחוד בלוויית תעודות מקור שהנפיקו רשויות המכס בישראל, אשר העידה כי מקורו ישראלי. בדיעבד הסתבר כי הייצואן מהל במים רכז תפוזים שרכש באמריקה הדרומית, וייצא זאת לאיחוד כמיץ תפוזים שמקורו בישראל במטרה ליהנות מהטבות המס הנובעות מכך. רשויות המכס בישראל האמינו תחילה ליצואן, ולא ערכו בדיקה מעמיקה לגבי מקור הטובין אלא לאחר שרשויות המכס האירופיות הוכיחו להן את טעותן. סכסוך זה נפתר זמן קצר בלבד לפני פרוץ הסכסוך בנוגע לייצוא מהשטחים, ואי-האמון ששרר בין רשויות המכס של הצדדים כתוצאה ממנו השפיע על הדיאלוג שהתנהל בין הצדדים בסכסוך בנוגע לכללי המקור. ראו: פס' 27 לחוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי (Advocate General) של בית המשפט האירופי לצדק (European Court of Justice – ECJ) בפרשת בריטה: Case C-386/08 Brita GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Hafen Op. Advocate: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1499179 (להלן: חוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה). לפסק הדין ראו: Case C-386/08 Brita GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Hafen, 2010 OJ C (להלן: פרשת בריטה). 100

11 .Notice to importers – Importations from Israel into the Community, 1997 O.J. (C338) 13

Arising from the results of the verification procedures carried out, it is now confirmed that Israel issues proofs of origin for products coming from places brought under Israeli administration since 1967, which, according to the Community, are not entitled to benefit from the preferential treatment under the [EC-Israel Agreement]... Community operators presenting documentary evidence of origin with a view to securing preferential treatment for products originating from Israeli settlements in the West Bank, Gaza Strip, East Jerusalem and the Golan Heights are informed that they must take all the necessary precautions and that putting the goods in free circulation may give rise to a customs debt.¹²

בעקבות אזהרות אלה פיתחו רשויות המכס במדינות האיחוד האירופי גישה חשדנית כלפי הייבוא מישראל בכללותו, ועיכבו בשער הנמל גם טובין ישראליים שמקורם אינו בשטחים, כדי לבדוק לעומק את מקורם ואת זכאותם לפטורים ממיסי הייבוא.¹³ נוהג זה הכביד לא לצורך את הייבוא מישראל לאיחוד בכללותו, וגרם נזקים כספיים משמעותיים ליצואנים וליבואנים המעורבים.

מכיוון שסכסוך זה לא היה בעל אופי טכני-מכסי במהותו, אין זה מפתיע שהצדדים לא הצליחו לפתור אותו באמצעות סעיף 33 לפרוטוקול 4 של הסכם האסוציאציה ביניהם, המורה על התייעצויות טכניות בין רשויות המכס, במסגרת ועדת שיתוף הפעולה לענייני מכס שהקים ההסכם, במקרה של מחלוקת בנוגע לכללי המקור הקבועים בהסכם. שני הצדדים רצו להימנע מן החלופה שההסכם מציע – הקמת פנל של בוררים ליישוב הסכסוך. זאת, לנוכח ערפול ההוראה הרלוונטית בהסכם, מחד גיסא,¹⁴ וההשלכות המדיניות מרחיקות הלכת שהיו עלולות להיות

12 Notice to importers – Imports from Israel into the Community, 2001 O.J. (C 328) 6
 13 גישה זו נבעה בחלקה מן המבוכה ששררה במכס הישראלי בעקבות התפתחויות אלה. כאשר התלונה בדבר אי-זכאותו של הייצוא מהשטחים להטבות ההסכם הועלתה לראשונה על ידי האיחוד האירופי לפני רשויות המכס בישראל, הבינו אלה כי אין מדובר במחלוקת מכס, אלא במחלוקת מדינית, ופנו לדרג המדיני לשם קבלת הנחיות. בינתיים הציפו רשויות המכס של מדינות האיחוד את המכס הישראלי באלפי בקשות לאימות מקור הטובין באמצעות בדיקה חוזרת של תעודות מקור שהנפיק זה האחרון. מאחר שהנחיות הדרג המדיני בוששו להגיע, חרג המכס הישראלי במקרים רבים מגבול עשרת החודשים שפרוטוקול 4 של הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד (לעיל ה"ש 5) מקצה למתן תשובה לבקשת אימות מקור (ראו למשל: פס' 56 לחוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה, לעיל ה"ש 10). מאידך גיסא, את הנוהג של רשויות המכס של מדינות האיחוד לעכב טובין המיובאים ממקור ישראלי, ובכלל זה טובין שאינם מן השטחים, כביכול לצורך בדיקתם – וזאת גם לאחר שהמכס הישראלי כבר החל לשתף פעולה עם רשויות האיחוד האירופי בניסיון לפתור את המחלוקת – ניתן לראות כחסם סחר עקיף העומד בניגוד לס' 16 להסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד, האוסר נקיטת אמצעים שווי ערך להגבלות כמותיות (כלומר, אמצעים אשר מגבילים בפועל את כניסת הייבוא למדינה ללא הצדקה עניינית) בסחר בין הצדדים. אף על פי כן לא העלתה ישראל מעולם טיעון זה לפני האיחוד האירופי.

14 ס' 75 להסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד, לעיל ה"ש 5, קובע מנגנון ליישוב סכסוכים המתגלעים סביב יישום ההסכם. הוראה זו מנוסחת בצורה כללית ביותר, ואינה כוללת, למשל, התייחסות לסדרי הדין בהליך, לדיני הראיות, ללוח הזמנים של ההליך ועוד. להשוואה עם מנגנונים ליישוב סכסוכים

להחלטה כזו בנוגע להגדרת גבולות הקבע של מדינת ישראל, מאידך גיסא. שיקול זה, יחד עם הלחץ הפוליטי שהופעל מצד התעשיות הישראליות שנפגעו מהליכי המכס המכבידים שתוארו לעיל, הובילו בשנת 2004 להתפשרות של ישראל: באמצעות שר התמ"ת דאז, אהוד אולמרט, הסכימה ישראל כי רשויות המכס שלה יציינו בתעודות המקור של טובין המיוצאים מישראל לאיחוד את המקור המדויק של הטובין, ואכן כך רשויות המכס הישראליות נוהגות מאז. אולם בכך לא תם הסיפור.

בשנת 2008 נכתב פרק נוסף במחלוקת, לאחר שאל פתחו של בית המשפט האירופי לצדק (ECJ) התגלגלה פרשת בריטה. דובר במקרה שהתרחש בשנת 2002, לפני הפשרה שתוארה לעיל. חברת Brita GmbH היא חברה גרמנית שייבאה לגרמניה מוצרים שייצרה חברת "סודה קלאב" הישראלית, אשר מקום מושבה היה במישור אדומים, כלומר, בשטחים. בין החברה לבין רשות המכס הגרמנית התגלעה מחלוקת בשאלה אם המוצרים המיובאים חייבים במכס או פטורים ממנו על פי הוראותיו של הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד. בלב המחלוקת ניצבו, שוב, כללי המקור של ההסכם. מכיוון שהסכם האסוציאציה הוא חלק מהדין האירופי, הופנתה שאלה זו לפרשן העליון של הדין האירופי – בית המשפט האירופי לצדק.

ב. המסגרת המשפטית

1. משולש ההסכמים: ישראל–איחוד, ישראל–רש"פ, רש"פ–איחוד

התשתית המשפטית הרחבה לניתוח המחלוקת בין ישראל לבין האיחוד ביחס למעמדם של השטחים לעומת הסכם האסוציאציה כוללת, למעשה, משולש הסכמים:

- פרוטוקול כלכלי, הידוע כ-Annex V, אשר נחתם בפריז בשנת 1994 וצורף לשני הסכמים הביניים: הסכם אוסלו הראשון ("Oslo Accords") משנת 1993 והסכם הביניים הישראלי–פלסטיני בדבר הגדה המערבית ועזה שנחתם בווינגטון בשנת 1995, הידוע בכינויו "אוסלו 2";
- הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד;
- הסכם האסוציאציה בין הרשות הפלסטינית והאיחוד.

(א) ישראל והרשות הפלסטינית – הפרוטוקול הכלכלי (Annex V), פריז 1994

בשנת 1993 נחתמה שורה של הסכמים בין ישראל והרשות הפלסטינית, המכונים "הסכמי אוסלו" ("Oslo Accords").¹⁵ לצדדים היה ברור כי הסכמים אלה מהווים הסכמי ביניים, המניעים תהליך שמטרתו להוביל לכינון שלום מלא בין הצדדים. סעיף I להצהרת העקרונות בדבר הסדרי

הקבועים בהסכמי סחר אחרים של ישראל ראו: Nellie Munin, *The Evolution of Dispute Settlement Provisions in Israel's PTAs: Is There a Global Lesson?*, 44 J. WORLD TRADE 385 (2010).
15 את נוסחם המלא של ההסכמים ראו באתר משרד החוץ – <http://www.mfa.gov.il/mfa/foreignpolicy/peace/guide/pages/declaration%20of%20principles.aspx>.

ביניים לממשל עצמי (Declaration of principles on Interim Self-Government Arrangements), שכותרתו "מטרת המשא ומתן" (Aim of the Negotiations) קובע:

The aim of the Israeli-Palestinian negotiations within the current Middle East peace process is, among other things, to establish a Palestinian Interim Self-Government Authority, the elected Council (the "Council"), for the Palestinian people in the *West Bank and the Gaza Strip*, for a transitional period *not exceeding five years*, leading to a permanent settlement based on Security Council Resolutions 242 and 338.

It is understood that the interim arrangements are an integral part of the whole peace process and that the negotiations on the permanent status will lead to the implementation of Security Council Resolutions 242 and 338.¹⁶

סעיף IV להצהרה, שכותרתו "תחום הסמכות המשפטית" (Jurisdiction) קובע:

Jurisdiction of the Council will cover the West Bank and Gaza Strip Territory, except for issues that will be negotiated in the permanent status negotiations. The two sides view the West Bank and the Gaza Strip as a single territorial unit, whose integrity will be preserved during the interim period.¹⁷

הסדר זה, המתייחס לשטחי הגדה המערבית ורצועת עזה בלבד, היה אמור לארוך חמש שנים, שכן הצפי היה שהשיחות על הסדר הקבע יחלו לא יאוחר ממאי 1996, ושבוסוף יהיו באזור שתי מדינות: ישראל ופלסטין.

ההיבט הכלכלי של הסדרי הביניים נכלל בנספח V האמור – הפרוטוקול הכלכלי שנחתם בפריז בשנת 1994.¹⁸ פרוטוקול זה הפך את הצדדים למעטפת מכס (customs envelope). רשות המכס הישראלית הופקדה על תפעולה, ובשלב הראשון הוענקו לרשות המכס הפלסטינית, שעשתה אז את צעדיה הראשונים, סמכויות מוגבלות בלבד. כך, למשל, רשות המכס הישראלית נהפכה לאחראית לגביית מיסי היבוא גם בגין טובין שיובאו לשטחי הרשות הפלסטינית, ונקבע כי לאחר הגבייה יחולקו הכספים בין הצדדים על פי יעדום של הטובין המיובאים.¹⁹ מנסחי ההסכם האמינו כי רשות המכס הפלסטינית תתפתח בהדרגה, וכי עם הזמן יועברו אליה סמכויות

16 Declaration of principles on Interim Self-Government Arrangements, signed in Washington, D.C. on September 13th, 1993 (ההדגשות הוספו). את הנוסח המלא של ההצהרה ראו באתר משרד החוץ, שם.

17 שם.

18 Protocol on Economic Relations between the Government of the State of Israel and the P.L.O., representing the Palestinian people, signed in Paris on April 29th, 1994 (להלן: הפרוטוקול הכלכלי). את הנוסח המלא ראו באתר משרד החוץ: <http://mfa.gov.il/MFA/ForeignPolicy/Peace/.Guide/Pages/Gaza-ericho%20Agreement%20Annex%20IV%20-%20Economic%20Protoco.aspx> ס' III:1 לפרוטוקול הכלכלי, שם.

נוספות לגבי אותם שטחים שיימסרו בהדרגה לידי הרשות הפלסטינית במסגרת התהליך המדיני שהיה צפוי להתקיים.

אולם למעשה, תהליך זה שנחזה על ידי הצדדים לא הושלם מעולם. חלק מהשטחים שהסכמים חזו כי יימסרו לידי הרשות הפלסטינית (המכונים "שטחי C") לא נמסרו לידיה עקב הסלמת המצב המדיני והבטחוני באזור, ולפיכך בעת התרחשותה של פרשת בריטה הם היו – ועודם – בשליטת ישראל. כתוצאה מכך, ישראל והרשות הפלסטינית פועלות עדיין, אפילו כיום, במסגרת מעטפת המכס שעליה הורה הפרוטוקול הכלכלי.

מושג ידוע במסגרת הסכמי סחר הוא "איחוד מכס" (customs union).²⁰ מדינות המנהיגות ביניהן הסדר כזה מתחייבות במסגרת הסכם לאמץ מדיניות סחר חוץ משותפת ואחידה לגבי צדדים שלישיים. בה בעת רשויות המכס של אותן מדינות מפעילות, כל אחת באופן אוטונומי בשטחה, את ההליכים הכרוכים ביישומה של מדיניות זו. הסדר כזה קיים, למשל, בין מדינות האיחוד האירופי לבין עצמן. הרעיון שמאחורי "מעטפת המכס" שיצר הפרוטוקול הכלכלי בין ישראל והרשות הפלסטינית שונה מ"איחוד מכס" בשני היבטים עיקריים: ראשית, לפי הפרוטוקול, פעולתן של רשויות המכס של ישראל ושל הרשות הפלסטינית אינה סימטרית – סמכויותיה של האחרונה מוגבלות ביחס לאלה של הראשונה;²¹ שנית, הפרוטוקול אינו מחייב את הצדדים למדיניות סחר חוץ אחידה. כך, למשל, לרשות הפלסטינית הותר בפרוטוקול לחתום על הסכמים כלכליים נפרדים עם קבוצה מוגבלת של מדינות וביחס לרשימה מוגבלת של טובין, שלגביהם מותר לרשות הפלסטינית גם לקבוע את שיעוריהם של מיסי הייבוא.²² נוסחה ייחודית זו של חלוקת סמכויות משקפת את איוון האינטרסים העדין בין צורכי הביטחון של ישראל לבין ההכרה בצרכיה הכלכליים של הרשות הפלסטינית.²³ מסיבה זו הוגבלו בפרוטוקול סמכויותיה הרלוונטיות של הרשות הפלסטינית כדלקמן:

1. הוחלט להקים ועדה שתבחן את צורכי השוק הפלסטיני, ונקבע כי החלטות לגבי הרכבן של רשימות המוצרים שהרשות הפלסטינית רשאית לחתום לצורך ייבואם על הסכמי סחר נפרדים ייגזרו ממסקנותיה של ועדה זו.²⁴

20 ראו, למשל, ס' XXIV:8(a) להסכם גאט"ט (GATT) של ארגון הסחר העולמי – http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_e.pdf (להלן: הסכם גאט"ט).

21 ס' III:2(b) לפרוטוקול הכלכלי, לעיל ה"ש 18.

22 לפי הפרוטוקול הכלכלי, מותר לרשות הפלסטינית לייבא באופן עצמאי ממדינות שעימן אין לישראל קשרי סחר (מדינות ערב) שורה מוגבלת של מוצרים, הנמנים ברשימות A1 ו-A2 (כגון תשומות לבנייה ובשר), וכל זאת בכמויות מוגבלות. ביחס לייבוא מוצרים אלה נאמר בס' III:2(a) לפרוטוקול: "The Palestinian authority will have all powers and responsibilities in the sphere of import and customs policy and procedure". לפירוט סמכויותיה של הרשות ראו: ס' III:2(b), III:4, III:14, III:17 ו-III:18 לפרוטוקול.

23 במבוא לפרוטוקול הכלכלי, לעיל ה"ש 18, נאמר: This protocol lays the groundwork for strengthening the economic base of the Palestinian side and for exercising its right of economic decision making in accordance with its own development plan and priorities. The two parties recognize each other's economic ties with other markets and the need to create a better economic environment for their peoples and individuals.

24 שם, ס' III:3(b).

2. נקבע כי במקרה של ייבוא מוצרים המפורטים ברשימות בכמויות החורגות מן המכסות המצוינות בהן יחולו על הכמויות החריגות שיעוריהם של מיסי הייבוא הישראליים.²⁵
3. שיעור המע"מ ועובדת היותו שיעור אחיד נקבעו בפרוטוקול.²⁶
4. זכותה של ישראל לקבוע את שיעורי המכס לגבי כל הטובין שאינם נמנים ברשימות נקבעה בפרוטוקול במפורש.²⁷

הסכם הביניים בדבר הגדה המערבית ורצועת עזה, שנחתם בין ישראל והרשות הפלסטינית בשנת 1995 ("אוסלו 2"), היווה שלב שני בהסדרי הביניים בין ישראל והרשות הפלסטינית. הסכם זה מורה על העברת שליטה הדרגתית מרשויות ישראליות לפלסטיניות בשלוש קבוצות של שטחים, המסומנות A, B ו-C. על פי ההסכם, שטחי A יהיו בשליטה אזרחית וצבאית מלאה של הרשות הפלסטינית; שטחי B יהיו בשליטה אזרחית של הרשות הפלסטינית ובשליטה צבאית של ישראל; ושטחי C יהיו בשליטה אזרחית וצבאית של ישראל, אשר תשמר בהם, על פי ההסכם, סמכות בלעדית בענייני ביטחון. שטחי C כוללים יישובים פלסטיניים אשר מכוח הסכמי הביניים היו אמורים לעבור בהדרגה לשליטת הרשות הפלסטינית, ובמידה יישובים ישראליים שהיו אמורים להישאר בשליטה ישראלית עד אשר יוכרע גורלם במסגרת הסדר הקבע. פרשת בריטה התייחסה כאמור למפעל שפעל ביישוב ישראלי בשטח C – מישור אדומים. סעיף I(1) להסכם "אוסלו 2" קובע במפורש כי לגבי שטח C יועברו לידי הרשות הפלסטינית רק סמכויות מסוימות, המפורטות בהסכם, וישראל תמשיך להפעיל בשטח זה את הסמכויות שלא הועברו. הסמכויות בתחום המנהל האזרחי שההסכם הורה להעביר לידי הרשות הפלסטינית מפורטות בנספח III להסכם.²⁸ הפרוטוקול הכלכלי שנחתם בין הצדדים בפריז בשנת 1994 מצורף כאמור להסכם זה כנספח V. סעיף IX:6 שלו קובע:

The Palestinians will have the right to export *their industrial produce* to external markets without restrictions, on the basis of certificates of origin issued by the Palestinian Authority.²⁹

(ב) הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי

הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד האירופי חל כאמור, על פי הוראת סעיף 83 שלו, על "שטח מדינת ישראל". הוא חל על טובין שמקורם בישראל,³⁰ המוגדרים³¹ כטובין אשר נוצרו בשלמותם ("wholly obtained") בישראל או כוללים רכיבים שלא נוצרו אומנם בשלמותם בישראל אך עברו בה שינוי או עיבוד משמעותיים.³² טובין כאלה זכאים על פי ההסכם לפטור

25 שם, ס' III:5.

26 שם, ס' III:7.

27 שם, ס' III:10.

28 ס' I:4 לנספח III של הסכם "אוסלו 2". הוראות מיוחדות לגבי שטחי C קבועות בס' IV לנספח זה.

29 ס' IX:6 לפרוטוקול הכלכלי, לעיל ה"ש 18 (ההדגשה הוספה).

30 ס' 7 להסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד, לעיל ה"ש 5.

31 שם, ס' (a)(2) ו-(b)(2) לפרוטוקול 4.

32 כמשמעותם שם, בס' 5 לפרוטוקול 4.

ממיסים ומהיטלי ייבוא, וכן מוגנים מפני חסמי סחר עקיפים – לרבות מיסוי פנימי מפלה, היטלים שווי ערך למכס ואמצעים שווי ערך להגבלות כמותיות – בעת ייבואם לאיחוד האירופי.

(ג) הסכם האסוציאציה בין האיחוד האירופי לבין הרשות הפלסטינית

הסכם האסוציאציה בין האיחוד האירופי לבין הרשות הפלסטינית נכנס לתוקף ב-1 ביולי 1997. המבוא להסכם מציין את ההבדלים בין הצדדים לו ואת מחויבותם לערכים משותפים, כגון עקרונות מגילת האו"ם, ובמיוחד השמירה על זכויות אדם, על דמוקרטיה ועל חירויות מדיניות וכלכליות. מטרתו המוצהרת של ההסכם היא לתרום להתפתחות הכלכלית של הרשות הפלסטינית ולעודד שיתוף פעולה אזורי ברוח תהליך ברצלונה.³³ בהסכם מצוין כי הפרק העוסק במוצרים תעשייתיים מתייחס למוצרים כאלה שמקורם בגדה המערבית וברצועת עזה.³⁴ ההסכם אוסר הטלת מיסי מכס חדשים ואמצעים שווי ערך להם בין הצדדים.³⁵ מוצרי מקור כוללים מוצרים שנוצרו במלואם (wholly obtained) בשטחי הגדה המערבית או ברצועת עזה, וכן מוצרים הכוללים רכיבים שלא נוצרו שם במלואם, בתנאי שהרכיבים עברו שינוי או עיבוד משמעותיים בגדה המערבית או ברצועת עזה.

2. פסק הדין בפרשת "בריטה": הניתוח המשפטי של משולש ההסכמים

(א) חוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי (Advocate General) של בית המשפט האירופי לצדק

היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק, אשר ניתח את משולש ההסכמים שתואר לעיל, הגיע למסקנה כי שני הסכמי האסוציאציה – בין ישראל והאיחוד ובין האיחוד והרשות הפלסטינית – אינם חלים על טובין שמקורם בשטחים בגדה המערבית המצויים עדיין בשליטה ישראלית. התוצאה המשפטית הנובעת מחוות דעת זו היא שמבחינת מעמדם בייבוא לאיחוד האירופי, טובין אלה אינם זכאים לשום הטבה מן ההטבות הגלומות בהסכמי האסוציאציה הללו ועל כן הם "נופלים בין הכסאות". מבחינה מהותית הכיר היועץ המשפטי הכללי בכך שהסכסוך שלפניו אינו מחלוקת טכנית בדבר נכונות המידע הנכלל בתעודות המקור המלוות את המוצר שבמחלוקת, אלא מחלוקת בנוגע לתחום הטריטוריאלי שבו חל הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד.³⁶

33 ס' 21 (2) להסכם האסוציאציה בין האיחוד והרשות הפלסטינית <http://ec.europa.eu/world/agreements/downloadFile.do?fullText=yes&treatyTransId=696> (להלן: הסכם האסוציאציה בין האיחוד והרשות הפלסטינית).

34 שם, ס' 4.

35 שם, ס' 5.

36 ראו: פס' 72–81, 86 ו-92–96 לחוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה, לעיל ה"ש 10. מוסבר שם כי כל פרשנות אחרת עלולה להוביל להמשך אי-הוודאות המשפטית ולטיפול לא אחיד של מדינות שונות באיחוד האירופי במוצרים שמקורם בשטחים, שכן רשויות המכס שלהן עלולות להתייחס בצורה שונה לתעודות המקור הנלוות אליהם. מאותה סיבה ציין היועץ המשפטי הכללי כי ועדת שיתוף הפעולה בנושאי מכס שהקים ההסכם אינה הפורום הנאות

בהסתמכו על הוראת המבוא להסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד, המכפיפה את ההסכם לעקרונות מגילת האו"ם,³⁷ פנה היועץ המשפטי הכללי לשלוש החלטות של האו"ם כבסיס להגדרת תחום התחולה של ההסכם: תוכנית החלוקה משנת 1947 והחלטות האו"ם 242 ו-338.³⁸ הוא הגיע למסקנה כי לאור החלטות אלה הגדה המערבית ורצועת עזה אינן מהוות חלק משטחה של מדינת ישראל. מסקנה זו נתמכת, לדעתו, בהצהרת מועצת השרים של האיחוד האירופי בתשובה לשאלתה שהפנה אליה חבר הפרלמנט האירופי, שבה נאמר:

The [Community] considers that [that] agreement applies solely to the territory of the State of Israel within its internationally recognised waters in accordance with the relevant United Nations Security Council resolutions.³⁹

היועץ המשפטי הכללי הניח הנחה נוספת שתמכה במסקנתו, שעל פיה הסיבה שהאיחוד טרח לחתום על הסכם עם הרשות הפלסטינית, שנים לאחר כריתת ההסכם בינו לבין ישראל ולאחר סיפוח השטחים בשנת 1967, הייתה שהאיחוד סבר כי מוצרים שמקורם בגדה המערבית וברצועת עזה אינם זכאים להטבות הגלומות בהסכם בין האיחוד וישראל.⁴⁰ היועץ המשפטי הכללי סבר כי קביעה שמוצרים שמקורם בגדה המערבית זכאים להטבות שבהסכם זה תשלול חלק מהאפקטיביות של ההסכם בין האיחוד לרשות הפלסטינית.⁴¹ הוא הודה כי יצואנים נתקלים בקשיים מעשיים בקבלת תעודות מקור מאת רשות המכס הפלסטינית בעבור ייצוא מהשטחים, אולם הדגיש כי הסמכות המשפטית להנפיק תעודות אלה, מכוח ההסכם בין האיחוד והרשות הפלסטינית, נתונה אך ורק למכס הפלסטיני.⁴² היועץ המשפטי הכללי הזכיר את הפרוטוקול הכלכלי של הסכמי אוסלו, וטען כי מכוח מסמך זה (אשר מתיר כזכור לרשות הפלסטינית לחתום על הסכמי סחר רק עם קבוצה מצומצמת של מדינות ערב של ישראל אין יחסי סחר עימן) ברור שלא נשללו מהרשות הפלסטינית כל הסמכויות בנוגע לסחר ולמכס,⁴³ אם כי הוא הודה כי פרוטוקול זה מאפשר לפלסטינים לייצא את התוצרת החקלאית והתעשייתית שלהם בליווי תעודות מקור שהונפקו על ידי רשות המכס הפלסטינית.⁴⁴

לפתרון מחלוקת זו, וכי היה נכון יותר להפנותה לפתרון במסגרת המנגנון הקבוע בס' 75 ליישוב סכסוכים במסגרת ההסכם.

- 37 במבוא להסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד, לעיל ה"ש 5, נכתב, בין היתר: CONSIDERING the importance which the Parties attach... to the principles of the United Nations Charter, particularly the observance of human rights and democracy, which form the very basis of the Association...
- 38 ניתוח זה עולה בקנה אחד עם לשון הצהרת העקרונות בדבר הסדר הביניים לממשל עצמי משנת 1993 ("אוסלו 1").
- 39 פס' 109–113 לחוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה, לעיל ה"ש 10.
- 40 שם, פס' 121.
- 41 שם, פס' 125.
- 42 שם, פס' 126–127.
- 43 שם, פס' 128.
- 44 שם, פס' 129.

בהתבסס על ניתוח זה הסיק היועץ המשפטי הכללי כי תעודות מקור בעבור מוצרים שמקורם בשטחי הגדה המערבית ורצועת עזה צריכות להיות מונפקות על ידי רשות המכס הפלסטינית בלבד, ומוצרים כאמור המגיעים בלוויית תעודת מקור ישראלית אינם זכאים ליהנות מן ההטבות הגלומות בהסכם בין האיחוד וישראל (מכיוון שמקורם אינו ב"ישראל") ואף לא מן ההטבות הגלומות בהסכם בין האיחוד והרשות הפלסטינית (מכיוון שלא הונפקה בעבורם תעודת מקור מאת רשות המכס הפלסטינית).⁴⁵

(ב) פסיקת בית המשפט האירופי לצדק

נראה כי פסיקת בית המשפט האירופי לצדק בעניין בריטה נסמכה במידה רבה על חוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי באותו עניין, אם כי היא מפורטת פחות. באופן לא מפתיע, גם היא הגיעה לאותה מסקנה. בית המשפט האירופי לצדק קבע כי ההסכם בין האיחוד האירופי והרשות הפלסטינית חל על הגדה המערבית ורצועת עזה, ולאחר ניתוח משווה של שני הסכמי האסוציאציה הרלוונטיים (עם ישראל ועם הרשות הפלסטינית) אמר כי אם סעיף 83 להסכם בין ישראל והאיחוד (סעיף התחולה) יפורש כמעניק לרשות המכס בישראל סמכות ביחס למוצרים שמקורם בגדה המערבית, ירוקן הדבר מתוכן את סמכותה של רשות המכס הפלסטינית על פי ההסכם בין האיחוד לבין הרשות הפלסטינית. בית המשפט אמר כי פרשנות כזו תגרום ליצירת חובה משפטית לצד שלישי לא בהסכמתו, ועל כן תהיה מנוגדת לסעיף 34 לאמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969 (להלן: אמנת וינה).⁴⁶

בית המשפט הדגיש כי רשויות המכס של מדינות האיחוד המייבאות את הטובין שבמחלוקת אינן יכולות לבחור בין ההסכמים כאוות נפשן, ולהשאיר את השאלה איזה הסכם חל כשאלה פתוחה.⁴⁷ אליבא דבית המשפט, כל אחד משני ההסכמים קובע במפורש מי רשות המכס בעלת הסמכות להנפיק את תעודות המקור בעבור טובין מן הטריטוריה שעליה הוא חל, ולגבי הגדה המערבית ורצועת עזה הרשות המוסמכת היא הרשות הפלסטינית.⁴⁸

באשר למחלוקת המסוימת שלפניו קבע בית המשפט כי רשות המכס במדינה המייבאת (גרמניה) אינה מחויבת לקבל את הוכחת המקור שהנפיק המכס הישראלי, וזאת משתי סיבות. הסיבה הפרוצדורלית היא שתשובתה של רשות המכס הישראלית לשאלת ההבהרה של המכס הגרמני לא סיפקה את המידע שהתבקש,⁴⁹ ועל כן סעיף 32(6) לפרוטוקול 4 של ההסכם בין ישראל והאיחוד (פרוטוקול שיתוף הפעולה בנושאי מכס) מאפשר לרשות המכס הגרמנית לסרב להעניק את הטבות ההסכם לייבוא שבמחלוקת. הסיבה המהותית היא הבנתו של בית המשפט כי המחלוקת אינה מתייחסת למעשה לפרשנותו של פרוטוקול המכס, אלא להגדרת תחום תחולתו של ההסכם בין ישראל והאיחוד,⁵⁰ ונושא זה חורג מתחום סמכותן של רשויות המכס של מדינות האיחוד.

45 שם, פס' 140.

46 פס' 52 לפסק הדין בפרשת בריטה, לעיל ה"ש 10.

47 שם, פס' 58.

48 שם, פס' 56–57.

49 מהסיבות שפורטו לעיל בה"ש 13.

50 פס' 70 לפסק הדין בפרשת בריטה, לעיל ה"ש 10.

(ג) ההשלכות המעשיות של פסק הדין

לפסק הדין בפרשת בריטה הייתה שורה של השלכות מעשיות:

- חלק ניכר משטחי הגדה המערבית מצוי מחוץ לתחומי תחולתם של שני הסכמי האסוציאציה הרלוונטיים. כתוצאה מכך, עסקים רבים ואוכלוסיות גדולות, הן של ישראלים והן של פלסטינים, אינם נהנים מן ההטבות הגלומות בהסכמים האמורים.
- עמדתו של האיחוד האירופי, כפי שהובעה באזהרה ליבואנים שפרסם בשנת 2001, היא שלא רק טובין שמקורם בגדה המערבית אינם זכאים להטבות של הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד, אלא גם טובין שמקורם במזרח ירושלים וברמת הגולן. על שטחים אלה לא חל הסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית, המתייחס במפורש רק לגדה המערבית ולרצועת עזה, וגם המחלוקת שנידונה בפסק דין בריטה, אשר פירש את ההסכם האמור, לא נגעה בייבוא מהם. אף על פי כן, בהמשך לקו הפרשני שהתווה בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה, האיחוד שולל גם מטובין שמקורם באזורים אלה כל אפשרות ליהנות מהטבות סחר בעת ייצואם לאיחוד.

- אף שמטרת המדיניות האירופית הייתה, כמדומה, ליצור תמריץ לצדדים להגיע במהרה לפתרון מדיני באזור, דומה לשלילת ההטבות בייצוא לאיחוד לא היוותה גורם מכריע ששינה את עמדות הצדדים בעניין. להפך, נראה כי הפרשנות שנקט האיחוד פגעה בשיתופי פעולה כלכליים בין ישראלים ופלסטינים שהתרחשו בשטחי המחלוקת לפני שלילת ההטבות על ידי האיחוד. שיתופי פעולה כאלה היו יכולים לעודד את הנורמליזציה ואת התפתחות הדיאלוג הבונה בין אוכלוסיות משני הצדדים, באופן שהיה יכול לתרום לקידום תהליך השלום ביניהם. כתוצאה ממדיניות האיחוד נטשו תעשיות ישראליות רבות את השטחים ומיקמו את עצמן מחדש בשטח ישראל. כתוצאה מכך איבדו עובדים פלסטינים רבים את מקור פרנסתם.

ג. חלופות פרשניות לסכסוך בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד האירופי

1. פרשנות על פי אמנת וינה בדבר דיני אמנות

(א) הוראות הפרשנות של אמנת וינה

שני הסכמי האסוציאציה שבהם עסקינן הם הסכמים מתחום המשפט הבינ-לאומי הפומבי. ככאלה, הם כפופים לכללי הפרשנות של אמנת וינה, המהווים מדריך שיטתי לכללים שהיו מקובלים עוד קודם לכן, במשפט הבינ-לאומי המנהגי.⁵¹ סעיפים 31–32 לאמנת וינה מורים לכאורה על מדרג מסוים של כללי הפרשנות, כדלקמן:

1. הפירוש הרגיל (*ordinary meaning*) של הטקסט – “הפירוש הרגיל” מבוסס על לשון האמנה, הנתפסת כנקודת המוצא לפרשנות, לפני חקירת כוונתם של המנסחים.⁵² ככזה,

Evan Criddle, *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty Interpretation*, 44 VA. J. INT'L L. 431, 446 (2004)

"הפירוש הרגיל" הוא אמצעי פרשני המגביל יחסית את שיקול דעתו של הפרשן.⁵³ מתוך הכרה בכך שהיצמדות עיקשת ל"משמעות הרגילה" של מילות האמנה עלולה להוביל לעיתים לתוצאות לא הגיוניות ואף אבסורדיות,⁵⁴ סעיפי אמנת וינה האמורים מורים על אמצעי פרשנות נוספים.

2. הקשר (context) – הסכמים וכלים משפטיים הקשורים לאמנה,⁵⁵ הסכמים ונהגים מאוחרים לאמנה וכן כללי משפט בין-לאומי ולוונטיים החלים על הצדדים.⁵⁶

3. מטרת ההסכם (object and purpose).

4. אמצעי עזר נוספים (supplementary means) – שבהם נעשה שימוש רק באחד משני מקרים:

- כדי לאשש פרשנות על פי סעיף 31 לאמנת וינה, או
- כאשר פרשנות לפי סעיף 31 לאמנת וינה מובילה לתוצאה מעורפלת או אבסורדית.

נראה כי כל אמצעי הפרשנות שפורטו לעיל נשלטים על ידי עקרון תום הלב.

אולם בהקשר של פרשנות הסכם גאט"ט (GATT – General Agreement on Tariffs and Trade) על ידי ערכאות יישוב הסכסוכים של ארגון הסחר העולמי נקבע, למשל, כי הפרשנות המקובלת של הוראות אלה מחייבת נקיטת גישה כוללת (holistic approach).⁵⁷ הגישה הכוללת מאפשרת גמישות-מה, שכן הגוף הפוסק יכול להפעיל שיקול דעת ביחס למשקל שיינתן לכל אחד מהיסודות.⁵⁸ הבחירה עשויה לשקף גישה פרשנית גמישה בנוגע ליחס שבין הזכויות הריבוניות של המדינות המעורבות לבין המשפט הבין-לאומי,⁵⁹ הרוֹאָה באחרון שיטה לאינטגרציה נורמטיבית. לשיטה זו עלולה להיות השפעה אגרסיבית יחסית על סמכותו של הריבון המדינתי.⁶⁰

52 *Reports of the International Law Commission on the Second Part of Its 17th Session and on Its 18th Session*, [1966] 2 Y.B. INT'L L. COMM'N 169, U.N. Doc. A/6309/Rev.1

53 Tomer Brode, *Principles of Normative Integration and the Allocation of International Authority: The WTO, the Vienna Convention on the Law of Treaties, and the Rio Declaration* 33 (The Hebrew University of Jerusalem, International Law Forum Research Paper No. 07-08, 2008)

54 Criddle, לעיל ה"ש 51, בעמ' 439.

55 ס' 31(2) לאמנת וינה. מקורות אלה עשויים להבהיר פשרות דיפלומטיות רגישות שאינן מוצאות את ביטוין המדויק בטקסט של האמנה. Criddle, לעיל ה"ש 51, בעמ' 439.

56 ס' 31(3) לאמנת וינה.

57 ראו למשל: Panel Report, *United States – Sections 301–310 of the Trade Act of 1974*, WT/DS152/R, para. 7.22 (Jan. 27, 2000) בעניין *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, WT/DS139/R, WT/DS142/R (Jun. 19, 2000) הפנל, בפס' 10.12 ובה"ש 806 לדו"ח, כי פרשנות זו מסתמכת על הפרשנות שניתנה להוראות אלה ב-*Yearbook of International Law Commission* (1966), Vol. II A/CN.4/SER.A/1966/Add.1.219 and 220.

58 Federico Ortino, *Treaty Interpretation and the WTO Appellate Body Report in US–Gambling: A Critique*, 9 J. INT'L ECON. L. 117, 130–131 (2006).

59 Criddle, לעיל ה"ש 51, בעמ' 449.

60 Brode, לעיל ה"ש 53, בעמ' 6, 33. ביקורת הפוכה על הוראות ס' 31–32 לאמנת וינה הושמעה במהלך ועידת וינה שבה התנהל המשא ומתן לכריחת האמנה. לפי ביקורת זו, ההוראות האמורות קובעות שיטה "נוקשה ומגבילה". המבקרים קראו למתן יתר שיקול דעת למפרשי האמנה, השוקלים את הטקסט אל

רצון הצדדים לאמנה נתמך בהוראת סעיף 31(4) לאמנת וינה, המורה כי משמעות מיוחדת תינתן למונח המופיע באמנה מקום שהצדדים התכוונו לכך. שני עקרונות פרשניים נוספים המשמשים בפרשנותם של הסכמי ארגון הסחר העולמי עשויים להיות רלוונטיים לענייננו: עקרון האפקטיביות המלאה (full effectiveness) של הטקסט, המורה כי פרשנות חייבת לתת משמעות ואפקט לכל המונחים המופיעים באמנה;⁶¹ והלגיטימציה הניתנת לערכאות יישוב הסכסוכים של ארגון הסחר העולמי להישען על פסיקה קודמת (אף שעקרון התקדים המחייב אינו חל ככלל במשפט הבין-לאומי הפומבי), בנימוק שפסיקה קודמת יצרה אצל הצדדים ציפיות לגיטימיות ועל כן יש להתחשב בה מקום שהיא רלוונטית לסכסוך הנידון.⁶²

לבסוף, סעיף 31(3)(c) לאמנת וינה מורה כי פרשנות של אמנה בין-לאומית תביא בחשבון, נוסף על ההקשר, כל כלל של המשפט הבין-לאומי שניתן להחיל על היחסים בין הצדדים. על כן שאלת מפתח פרשנית בענייננו היא מהם כללי המשפט הבין-לאומי ה"רלוונטיים" למקרה זה.⁶³

(ב) עקרון תום הלב

הסכמי אוסלו הושגו על ההנחה כי מדובר בהסדר ביניים למשך חמש שנים ממועד כריתתם (עד שנת 1998, אם סופרים מן ההסכם שנחתם בשנת 1993, או עד שנת 2001, אם סופרים מן ההסכם משנת 1996). לפחות במהלך תקופה זו היה אפשר לצפות כי מעטפת המכס שיצרו ההסכמים בין ישראל והרשות הפלסטינית תכובד. כזכור, הפרוטוקול הכלכלי של הסכמים אלה התיר לרשות הפלסטינית להתקשר בהסכמי סחר עצמאיים עם מספר מצומצם של מדינות (מדינות ערב), אולם לא עם האיחוד האירופי. את רשימת המדינות שנמנתה בפרוטוקול בהקשר זה היה מן הראוי לפרש כרשימה סגורה, המשקפת את איוון האינטרסים העדין בין הצדדים. כל פרשנות אחרת הייתה פוגעת במעטפת המכס. האיחוד האירופי הכיר היטב את הפרוטוקול הכלכלי, ואף חתם על הסכמי "אוסלו 2" כעד. עם זאת, המשא ומתן על הסכם האסוציאציה בין האיחוד האירופי והרשות הפלסטינית התרחש במהלך חמש השנים שבהן נועדה מעטפת המכס להתקיים על פי ההסכם. הסכם האסוציאציה בין האיחוד והרשות הפלסטינית נחתם בשנת 1996 ונכנס לתוקף בשנת 1997, ובכך פרץ למעשה את מעטפת המכס שעליה הורה הפרוטוקול הכלכלי של הסכמי אוסלו.

מול מקורות חיצוניים לו. גישה זו נדחתה לבסוף על ידי רוב משתתפי המשא ומתן. Criddle, לעיל ה"ש 51, בעמ' 441–442.

61 ראו, למשל, בעניין, *WT/DS8/AB/R, Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, Appellate Body Report, *WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R*, para. 12 (Nov. 1, 1996).

62 עם זאת, כי בהחלטה אחת יחידה אין כדי ליצור את הרצף יוצר הציפיות במשמעותו של ס' 31(3)(b) לאמנת וינה, אלא יש צורך ברצף של החלטות כדי לבסס את ציפיית הצדדים ואת הסכמתם להישענות על החלטות אלה. ראו: שם, פס' 14.

63 Broude, לעיל ה"ש 53, בעמ' 30, טוען כי הוראה זו מעניקה למעשה לפרשני האמנות ייפוי כוח לערוך אינטגרציה של נורמות באמצעות פרשנות המתייחסת לכללי משפט בין-לאומי "רלוונטיים" ממערכות נורמטיביות אחרות.

ג) ההקשר

הסכם האסוציאציה בין האיחוד האירופי לרשות הפלסטינית חל כאמור על הגדה המערבית ורצועת עזה. השליטה ברצועה ובחלקים ניכרים מהגדה הייתה אמורה לעבור לידי הרשות הפלסטינית עם השלמת התהליך שהחל עם כריתתם של הסכמי אוסלו. אולם בתחילת התהליך לא יכלו הצדדים לו לצפות כי התהליך לא יושלם כמתוכנן. בראיית סחר טהורה, ההסדר שחל לפני פרוץ הסכסוך בדבר מיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד הציע כיסוי מלא מבחינת הטבות המכס בייצוא לאיחוד של סחורות מהאזור. פרשנותם של ההסכמים אליבא דבית המשפט האירופי לצדק שללה את ההטבות מחלק מהטובין המיוצאים מהאזור לאיחוד.

חוות הדעת של היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק, כמו גם פסק הדין של בית המשפט, משקפים את המתח בין האינטרסים הפוליטיים הברורים של האיחוד – המנסה להשפיע על תהליכים מדיניים באזור באמצעות כלים מתחום הסחר הבינלאומי – לבין המציאות בשטח. היועץ המשפטי הכללי הודה, למשל, כי הסכם האסוציאציה בין האיחוד לבין הרשות הפלסטינית נחתם שנים לאחר חתימת ההסכם בין האיחוד וישראל ולאחר כיבוש השטחים בשנת 1967. כהצדקה לכריתת ההסכם עם הרשות הפלסטינית הוא נאחז בטענה שהאיחוד סובר כי מוצרים שמקורם בגדה המערבית וברצועת עזה אינם זכאים להטבות הגלומות בהסכם עם ישראל.⁶⁴ טיעון זה תמוה-משהו, משום שאם כך סבר האיחוד מלכתחילה, מדוע המתין שנים כה רבות בטרם חתם על הסכם נפרד עם הרשות הפלסטינית? במציאות, כאמור, לא היה צורך בהסכם כזה, משום שעד פרוץ הסכסוך נהגו הטובין שיוצאו משטחים אלה מן ההטבות שנכללו בהסכמים שנכרתו במהלך השנים בין האיחוד וישראל, תוך שהם מלווים בתעודות מקור שהנפיק המכס הישראלי, אשר התקבלו על ידי רשויות המכס במדינות האיחוד ללא כל פקפוק. סעיף 31(3)(b) לאמנת וינה קובע כי בעת פרשנותה של הוראה באמנה בין-לאומית יובא בחשבון, יחד עם ההקשר, כל נוהג שמשקף את הסכמת הצדדים ביחס לפרשנות ההסכם. מכאן שהאיחוד לא היה רשאי להתכחש לנוהג זה כדיעבד.

ד) פירוש אפקטיבי

עוד טען היועץ המשפטי הכללי כי החלת הסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד על מוצרים שמקורם בשטחי הגדה המערבית ורצועת עזה תפגע, באופן חלקי לפחות, באפקטיביות של הוראות הסכם האסוציאציה בין האיחוד והרשות הפלסטינית.⁶⁵ שיקול זה תופס מקום מרכזי בפסק הדין של בית המשפט האירופי לצדק. היועץ המשפטי הכללי הודה כי יצואנים באזורים אלה נתקלים בקשיים מעשיים בקבלת תעודות מקור מאת רשות המכס הפלסטינית. אף על פי כן, הן היועץ המשפטי הכללי⁶⁶ והן בית המשפט האירופי לצדק עמדו על כך שהסמכות הבלעדית להנפיק תעודות מקור באזורים אלה היא של רשות המכס הפלסטינית. בכך הם התעלמו למעשה מהמציאות בשטח, שבה קבלת תעודת מקור מהרשות הפלסטינית בשטחים שבמחלוקת אינה

64 פס' 121 לחוות דעתו של היועץ המשפטי הכללי של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה, לעיל ה"ש 10.

65 שם, פס' 125.

66 שם, פס' 126–127.

סתם קשה, אלא בלתי אפשרית, מכיוון שבפועל שטחים אלה לא נמסרו לידי הרשות הפלסטינית, אלא נותרו לחלוטין בשליטת ישראל, ורשות המכס הישראלית עודנה בעלת הסמכות הבלעדית בהם.

היועץ המשפטי הכללי הזכיר בחוות דעתו את הפרוטוקול הכלכלי של הסכמי אוסלו, וציין כי מכיוון שהפרוטוקול מתיר לרשות הפלסטינית לכוות הסכמי סחר (עם קבוצה מצומצמת של מדינות ערב), ברור כי לא נשללו ממנה כל הכוחות והסמכויות ביחס לסחר ולמכס.⁶⁷ הוא ציטט את הוראת הפרוטוקול הקובעת כי הרשות הפלסטינית חייבת להיות מסוגלת לייצא את תוצרתה החקלאית והתעשייתית ללא הגבלה, בלוויית תעודות מקור שהונפקו על ידי רשות המכס הפלסטינית.⁶⁸ ציטוט זה משקף את הכרתו של היועץ המשפטי הכללי בכך שהפרוטוקול הכלכלי של הסכמי אוסלו חל עדיין על הצדדים, אף שתקופת תוקפו המקורית (חמש שנים) כבר פקעה. הוא גם משקף את ידיעתו כי לרשות הפלסטינית ניתנו באותו פרוטוקול סמכויות מוגבלות. סעיף 6:IX לפרוטוקול, שהיועץ המשפטי הכללי מצטטו כדי לבסס את סמכותה של הרשות הפלסטינית להנפיק תעודות מקור לכל מוצר שמקורו בשטחים, מלמד למעשה את ההפך, שכן הוא מגביל את סמכותה של הרשות לתוצרתה שלה ("their industrial produce"). דומה שמקור הטעות הוא בהקשר: אילו נכלל ביטוי זה בהסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית, החל על הגדה המערבית, היה אפשר לפרשו כמתייחס לכל ייצוא שמקורו בגדה. אולם בפועל ביטוי זה הוא חלק מהפרוטוקול הכלכלי של הסכמי אוסלו, אשר חזו מסירת שליטה הדרגתית מישראל לרשות הפלסטינית בשטחים שעליהם הם חלים – תהליך אשר לא הושלם כאמור. בהקשר זה יש לפרש ביטוי זה בהתאם למשמעותו הרגילה, כפי שמורה סעיף 31 לאמנת וינה, קרי, כמתייחס למוצרים המיוצרים בשטחים שכבר הועברו לשליטת הרשות הפלסטינית.⁶⁹ אותה היגיון צריך לחול גם לגבי פסק הדין באותו עניין. פסק הדין מערער למעשה את חלוקת הסמכויות בין רשויות המכס הישראלית והפלסטינית, כפי שנצפתה על ידי מנסחי הפרוטוקול הכלכלי וכפי שהיא מיושמת בפועל.

(ה) פירוש אפקטיבי: לקחים מפסיקת בית המשפט האירופי לצדק במקרים דומים

פרשת מיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד אינה המקרה הראשון שבו נתקל בית המשפט האירופי לצדק בדילמה המתייחסת לייבוא לאיחוד מתוך שטחים שמעמדם שנוי במחלוקת מבחינת המשפט הבינ-לאומי, ואפילו באגן הים התיכון. כך, למשל, בפרשת *Anastasiou II*⁷⁰ דן

67 שם, פס' 128.

68 שם, פס' 129.

69 פרשנות זו תואמת כלל שנקבע על ידי ה-Permanent Court of International Justice, הקורא להעדפת פרשנות המערבת התחייבויות מעטות ככל האפשר של הצדדים במקרה שבו יש כמה פרשנויות אפשריות ללשונה של הוראת אמנה בין-לאומית שאינה ברורה: Interpretation of Article 3, Paragraph 2, of the Treaty of Lausanne, Advisory Opinion, 1925 P.C.I.J. (ser. B) No. 12, at 25 (Nov. 21) Case C-219/98 Regina v. Minister of Agriculture, Fisheries and Food, *ex parte* S.P. Anastasiou (Pissouri) Ltd and others, 2000 E.C.R. I-5267, para. 39 [http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf; jsessionid=9ea7d2dc30db40e7f9068feb4d1f9e4195caa7ef72b8.e34KaxiLc3qMb40Rch0Saxq](http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db40e7f9068feb4d1f9e4195caa7ef72b8.e34KaxiLc3qMb40Rch0Saxq)

בית המשפט האירופי לצדק בנושא הייבוא לאיחוד מצפון קפריסין, המצויה כידוע בשליטה טורקית שמעמדה שנוי במחלוקת בין-לאומית. במקרה זה נידונה תקפותם של אישורים פיטור-סניטריים שהונפקו על ידי הרשויות הטורקיות לגבי ייצוא לימונים מצפון קפריסין לאיחוד. אישורים אלה הושגו על ידי היצואנים מצפון קפריסין אחרי שהאיחוד סירב להכיר באישורים שהנפיקו רשויות המכס בצפון קפריסין, עקב מעמדו המשפטי הבין-לאומי השנוי במחלוקת של האזור.⁷¹ במקרה זה בחר בית המשפט האירופי לצדק לנקוט גישה מעשית, ופירש את ההנחיה (דירקטיבה) הרלוונטית של האיחוד כמתירה הנפקת אישורים כאמור על ידי רשות המכס של מדינה שאינה חברה באיחוד ואשר מקור הטובין (הלימונים) אינו בה (טורקיה), בכפוף לכמה תנאים שנועדו להבטיח את החוקיות והמקצועיות המוכחת של הרשות האמורה ואת בדיקתם הנאותה של הטובין על ידיה. בית המשפט פסק כך לאחר שהעדיף אפשרות זו (מסיבות מדיניות) על הכרה ברשות המכס המקומית בקפריסין ובעודות שהיא מנפיקה.

ניתן אומנם לטעון כי מסקנתו של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת *Anastasiou II* נובעות מלשון ההנחיה (דירקטיבה) הרלוונטית, אולם פרשנותה של הנחיה זו באותו מקרה מראה כי כאשר בית המשפט האירופי לצדק מעוניין בכך, הוא יכול להתעלם מהמעמד הבין-לאומי השנוי במחלוקת של שטח כבוש, להתמקד בהיבטים הטכניים של המכס, ולמצוא פתרון מעשי שלא ישלול מתושבי אותו שטח את ההטבות הגלומות בהסכם האסוציאציה עם האיחוד. דוגמה אחרת לגישה שונה שנקטו רשויות האיחוד האירופי ביחס לטובין שמקורם בשטח כבוש ניתן לראות בפרוטוקול הרביעי (פרוטוקול המכס) של הסכם האסוציאציה בין האיחוד האירופי ומרוקו,⁷² שנחתם בשנת 1996 במסגרת תהליך ברצלונה. סעיף 37 לפרוטוקול, העוסק בקביעת מקור, מחיל מפורשות את הוראות ההסכם, בשינויים המחויבים, על שתי טריטוריות שנכבשו ממרוקו על ידי ספרד – סאוטה (Ceuta) ומלייה (Melilla) – ואשר מרוקו טוענת לזכותה לשלוט בהן. ניתן לטעון כי מאחר שהסכם האסוציאציה בין ישראל והאיחוד אינו כולל הסדר מפורש כזה, אין לפרשו ככולל הסדר כזה. עם זאת, ההסדר במקרה של מרוקו משקף את

TbNz0?text=&docid=101744&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=118725. (להלן: עניין *Anastasiou II*).

71 John Coyle, *Rules of Origin as Instruments of Foreign Economic Policy: An Analysis of the Integrated Sourcing Initiative in the U.S.-Singapore Free Trade Agreement*, 29 YALE J. INT'L L. 545, 573-574 (2004). בעניין *Anastasiou I*, לעיל ה"ש 9, קבע בית המשפט האירופי לצדק כי אי-אפשר לייצא לאיחוד לימונים שמקורם בצפון קפריסין – אשר נכבשה מקפריסין על ידי טורקיה בשנות השבעים של המאה העשרים ואשר מעמדה שנוי עדיין במחלוקת מדינית בין-לאומית – בלוויית תעודות מקור שהונפקו על ידי רשות המכס בצפון קפריסין, מכיוון שהמדינה היחידה המכירה בשטח זה כנפרד מקפריסין היא טורקיה. פסק דין זה מצוטט על ידי היועץ המשפטי הכללי (בפס' 132 לחוות דעתו) ועל ידי בית המשפט האירופי לצדק (בפס' 57 לפסק דינו) בפרשת בריטה (לעיל ה"ש 10) כאסמכתה התומכת בעמדתם, אולם ניתן להבחין מפרשת בריטה: פרשת *Anastasiou* עוסקת בפעולותיה של רשות מכס בטריטוריה שאינה מוכרת במישור הבין-לאומי כמדינה שיכולה להיות לה רשות מכס. אין זה המקרה בפרשת בריטה: רשות המכס הישראלית היא רשות של מדינה המוכרת במישור הבין-לאומי, והסכסוך מתייחס רק לתחום התחולה של סמכויותיה. זאת ועוד, רשות המכס הישראלית קיבלה סמכות לפעול בשטח שבמחלוקת באמצעות הסכם בין-לאומי, הלא הוא הפרוטוקול הכלכלי של הסכמי אוסלו, שעליהם חתם האיחוד כעוד.

72 ראו נוסח מלא של ההסכם בכתובת <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2000:070:0002:0190:EN:PDF>.

העובדה שבמקרים אחרים יחסו של האיחוד כלפי שטחים כבושים אינו גורם להדרתם המוחלטת מהטבות הסחר על ידי הוצאתם המוחלטת מתחומה של טריטוריית המכס הרלוונטית, אלא שואף לפתרון מעשי אשר יאפשר לטובין שמקורם בשטחים אלה ליהנות מהטבות ההסכם. לנוכח דוגמאות אלה היה אפשר לצפות שגישה מעשית ברוח דומה תינקט גם בפרשת בריטה.

(ו) זכויותיהם של צדדים שלישיים

סעיף 34 לאמנת וינה קובע כי אמנה בין-לאומית אינה יוצרת זכויות או חובות למדינה שלישית ללא הסכמתה. סעיף זה מצוטט על ידי בית המשפט האירופי לצדק כדי להצדיק את פרשנותו למערכת ההסכמים בסכסוך לגבי כללי המקור. בית המשפט טוען כי משמעה של הכרה בסמכותה של רשות המכס הישראלית להנפיק תעודות מקור בגדה המערבית תהיה הטלת חובה על רשות המכס הפלסטינית להימנע מהפעלת הסמכויות שמעניק לה הסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית, וזאת בניגוד להוראת סעיף 34 האמורה. אולם בטיעון זה ניתן להשתמש גם בצורה הפוכה: ישראל עשויה לטעון כי מכוח אותה הוראה הסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית אינו יכול להטיל על ישראל חובה, כצד שלישי, להימנע מלהנפיק תעודות מקור בעבור ייצוא שמקורו בשטחי הגדה המערבית, כפי שנעשה במשך עשרים שנה ויותר ללא כל מחאה מצד האיחוד האירופי. למצער, סעיף 34 הנ"ל אינו מספק לצד השלישי (במקרה זה ישראל) כל אמצעי יעיל למניעת הצדדים לאמנה (האיחוד והרשות הפלסטינית) מהנהגת שינוי זה. לא בכדי אפוא בוקרה האמנה על שהיא אינה מספקת לצד שלישי כלים משפטיים רציניים להתגוננות מפני שלילת הטבות שהוא היה זכאי להן באמצעות אמנות דו-צדדיות שהוא אינו צד להן, אלא לכל היותר יוצרת מסגרת שבתוכה מדינות יכולות לתמרן.⁷³

(ז) פרשנות על פי הסכם גאט"ט (GATT) של ארגון הסחר העולמי (WTO)

סעיף 31(3)(c) של אמנת וינה קובע כי פרשנות של הסכם בין-לאומי תתחשב, נוסף על ההקשר, בכל כלל אחר של המשפט הבין-לאומי שניתן להחילו ביחסים בין הצדדים. מכיוון שהסכסוך הנידון כאן כולל היבטי סחר, נראה כי הסכם גאט"ט של ארגון הסחר העולמי – הסכם-הגג הקובע את כללי המשחק בסחר הבין-לאומי – כולל כללי משפט בין-לאומיים שעשויים להיות רלוונטיים לסכסוך.⁷⁴ ישראל ומדינות האיחוד חתומות על הסכם גאט"ט, בהיותן חברות בארגון הסחר העולמי. הרשות הפלסטינית אינה חברה בארגון הסחר העולמי, אולם המבוא להסכם האסוציאציה בינה לבין האיחוד האירופי קובע במפורש את מחויבותם של הצדדים לסחר חופשי, ובמיוחד לציות להוראותיו של הסכם גאט"ט 1994 של ארגון הסחר

73 Coyle, לעיל ה"ש 71.

74 נראה כי קיימת מחלוקת בין מלומדים בשאלה אם יש לפרש את ס' 31(3)(c) לאמנת וינה כחל רק לגבי כללים שכל הצדדים להסכם הסכימו להם רשמית ובאופן מפורש או גם לגבי כללים שדומה כי מבטאים את כוונתם המשותפת של הצדדים המעורבים. ראו למשל: Joost Pauwelyn, *The Role of Public International Law in the WTO: How Far Can We Go?*, 95 AM. J. INT'L L. 535 (2001); Joshua Meltzer, *Comment: Interpreting the WTO Agreements – A Commentary on Professor Pauwelyn's Approach*, 25 MICH. J. INT'L L. 917 (2004); Joost Pauwelyn, *Reply to Joshua Meltzer*, 25 MICH. J. INT'L L. 924 (2004). אולם ענייננו תואם אפילו את הפרשנות המצומצמת ביותר של סעיף זה.

העולמי. יתר על כן, לנוכח נושא הסכסוך – זכאותם של טובין להטבות בתחום הסחר בעת ייבוא לאיחוד – ניתן לראות בהסכם גאט"ט דין ספציפי בהשוואה להחלטות האו"ם שהוזכרו בפסק הדין בעניין בריטה.

סעיף XXIV להסכם גאט"ט מאפשר הכרה בהסכמי אזור סחר חופשי (כשני הסכמי האסוציאציה הרלוונטיים בענייננו), שנחתמו על ידי מדינות החברות בארגון הסחר העולמי, כחריג לעקרון האומה המועדפת ביותר (Most-Favoured-Nation – MFN), הקבוע בסעיף 1:I להסכם. משמעות החריג היא כי ניתן להעניק, בין המדינות השותפות בהסכם דו-צדדי כאמור, הטבות סחר (לרבות הקלות מס בייבוא) אשר לא יוענקו אוטומטית ליתר המדינות החברות בארגון הסחר העולמי. סעיף זה קובע זכויות וחובות משפטיות לפי העיקרון המעשי של טריטוריית מכס, ללא התייחסות לטריטוריה מדינית. בין היתר נאמר בו:

1. The provisions of this Agreement shall apply to the *metropolitan customs territories* of the contracting parties... Each such customs territory shall, exclusively for the purposes of the territorial application of this Agreement, be treated as though it were a contracting party...

2. For the purposes of this Agreement a customs territory shall be understood to mean any territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories.

...

5. Accordingly, the provisions of this Agreement shall not prevent, as *between the territories* of contracting parties, the formation of a customs union or of a free trade area...⁷⁵

סעיף XXIV:5 להסכם גאט"ט, שצוטט לעיל, פורש כהוראה שיכולה לחול גם על הסכמי סחר בין מדינות שחברות בארגון הסחר העולמי לבין מדינות שאינן חברות בו (דוגמת הרשות הפלסטינית). זאת, לאור סעיף XXIV:10, המאפשר הכרה, על פי סעיף XXIV, גם בהסכמים שאינם עונים במלואם על דרישותיה של פסקה 76.5

סעיף XXIV מציע, כאמור, גישה חלופית לרעיון המדיני המקובל של כריתת הסכמים בין-לאומיים על ידי מדינות או "מדינות שבדרך". על פיו, הסכמי סחר בין-לאומיים נכרתים בין טריטוריות מכס. המבחן המשפטי לקיומה של טריטוריית מכס הוא מי היא רשות המכס בעלת הסמכות והיכולת המעשית לבצע הליכי מכס בטריטוריה זו.

האם לפי מבחני גאט"ט הרשות הפלסטינית שולטת בטריטוריית מכס? סעיף XXIV:2 להסכם גאט"ט מגדיר טריטוריית מכס כך:

75 ס' XXIV להסכם גאט"ט, לעיל ה"ש 20 (ההדגשות הוספו).
76 ראו: ANALYTICAL INDEX OF THE GATT, Vol. 2, 798 (1995).

[A]ny territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories.⁷⁷

כדי להחיל הגדרה זו על הרשות הפלסטינית, יש להוכיח כי למרות קיומה של מעטפת המכס שהסכמי אוסלו מורים עליה, חלק משמעותי ("a substantial part") מהסחר שלה עם טריטוריות אחרות כפוף לתעריפי מכס ורגולציית סחר נפרדים (מאלה של ישראל, למשל). המילה "משמעותי" ("substantial") אינה מוגדרת בסעיף זה של הסכם גאט"ט. במהלך השנים שחלפו מאז נכרת הסכם גאט"ט לראשונה, בשנת 1947, התקיימו דיונים רבים בין המדינות החברות בארגון ביחס למשמעותה של מילה זו, המופיעה גם בסעיפים נוספים בהסכם, אך ללא הכרעה. הפנל ליישוב סכסוכים של הארגון ציין עובדה זו ביחס לפירושה של מילה זו בסעיף XXIV:8 להסכם (הגדרת הסכמי אזור סחר חופשי ואיחודי מכס), ואמר כי למרות העדר ההסכמה בין המדינות החברות בארגון בדבר הפירוש המדויק של ביטוי זה, ברור כי הוא אינו משקף את כל הסחר, אלא פחות מכך, אך גם כי הוא משקף יותר מהביטוי "חלק מהסחר".⁷⁸ הודגש כי אף שמילה זו מאפשרת גמישות-מה, דרגת הגמישות מוגבלת. ערכאת הערעור (Appellate Body) באותו עניין נטתה להסכים כי מדד זה (בסעיף XXIV:8(ii)(a)) מגלם בתוכו מרכיבים כמותיים ואיכותיים גם יחד.⁷⁹ על כן ההחלטה בשאלה אם הרשות הפלסטינית עונה על הגדרה זו תלויה בהצגת נתוני סחר עובדתיים,⁸⁰ אך גם בפרשנות משפטית. יודגש כי אפילו יתמלא תנאי זה ביחס לחלקי הגדה המערבית שכבר נמסרו לשליטת הרשות, ברי כי הוא לא יתמלא לגבי שטחי הגדה שטרם נמסרו לשליטתה, אשר על פי הגדרה זו מהווים חלק מטריטוריית המכס הישראלית. עדות נוספת לגישה המעשית שהסכם גאט"ט משקף מצויה בהוראת סעיף XXIV:5(a) להסכם, המתייחסת לקבלת ההסכם וליישומו על ידי מדינות המצטרפות לארגון הסחר העולמי. הוראה זו קובעת:

Each government accepting this Agreement does so in respect of its metropolitan territory and of the other territories for which it has international responsibility...⁸¹

הערה פרשנית (interpretative note) לסעיף זה קבעה בעבר במפורש כי טריטוריות שלגביהן יש למדינות המתקשרות בהסכם אחריות בין-לאומית אינן כוללות שטחים המצויים תחת כיבוש צבאי. אולם הערה פרשנית זו נמחקה בשנת 1957, כך שהפרשנות העכשווית של הוראה זו

77 ס' XXIV:2 להסכם גאט"ט, לעיל ה"ש 20.
 78 Panel Report, Turkey – Restrictions on Imports of Textile and Clothing Products, WT/DS34/R, para. 9.146 (Nov. 19, 1999).
 79 Appellate Body Report, Turkey – Restrictions on Imports of Textile and Clothing Products, WT/DS34/AB/R, para. 48-49 (Nov. 19, 1999).
 80 ראו פס' 2 להבנה בדבר פרשנות סעיף XXIV של הסכם גאט"ט 1994: Understanding on the Interpretation of Article XXIV of GATT 1994. http://www.wto.org/english/tratop_e/region_e/regatt_e.htm#understanding.
 81 ס' XXIV:5(a) להסכם גאט"ט, לעיל ה"ש 20 (ההדגשה הוספה).

יכולה לכלול שטחים כאמור.⁸² המשמעות היא שהסכם גאט"ט, להבדיל מעמדתו של בית המשפט האירופי לצדק בפרשת בריטה, מאפשר למדינות לכרות הסכמי סחר בשם טריטוריות שנמצאות תחת כיבוש צבאי שלהן וליישם שם. הגיונה של הוראה זו הוא כמובן להבטיח כי תושבי אותם שטחים כבושים יוכלו ליהנות מן ההטבות הכלולות בהסכמי הסחר שהמדינה הכובשת חותמת עליהם.

מעבר למשמעותה של גישה זו בהקשר של ההסכמים של ארגון הסחר העולמי,⁸³ ניתן לראות בהוראות אלה של הסכם גאט"ט משום אינדיקציה לגישתן של רוב מדינות העולם (שכן על הסכם זה חתומות יותר ממאה וחמישים מדינות). לפי גישה מסתמנת זו, יש להגדיר טריטוריית מכס באמצעות מבחן מעשי ואפקטיבי, שעיקרו הימצאותה של רשות מכס מקצועית ואמינה בשטח, שמסוגלת להנפיק תעודות מקור אמינות, ללא התייחסות לשיקולים פוליטיים ומדיניים. אילו אומצה גישה זו, באופן אנלוגי, בפרשת בריטה, היו נובעות ממנה שתי מסקנות:

- רשות המכס הישראלית הייתה מוגדרת כאחראית לשטחים שטרם הועברו לשליטתה של הרשות הפלסטינית.

- רשות המכס הפלסטינית הייתה מוגדרת כאחראית לשטחים שהועברו לשליטתה.⁸⁴

2. פתרונות מעשיים בחלקים אחרים של העולם

כללי המקור של הסכם סחר – הקובעים את זכאותם של טובין להטבות הגלומות בהסכם, וביניהן פטורים ממיסי ייבוא במדינות החתומות על ההסכם – כבר מזמן אינם נתפסים כעניין "טכני" ו"ניטרלי". במקומות רבים בעולם הם משמשים דווקא לעידוד שיתוף פעולה בין מדינות יריבות, כבסיס ליצירת נורמליזציה שאולי תעודד מדינות אלה ליישב את הסכסוכים ביניהן בטווח הארוך. כך, למשל, קוריאה הצפונית וקוריאה הדרומית כרתו ברית כלכלית שבמסגרתה נעשה שימוש בכוח עבודה מקוריאה הצפונית ובהון מקוריאה הדרומית לייצור מוצרים עתירי עבודה. המוצרים מיוצרים בקוריאה הצפונית, מועברים לקוריאה הדרומית ומיוצאים ממנה. כדי להבטיח שמוצרים אלה ייהנו מן ההטבות של הסכמי הסחר שקוריאה הדרומית חתומה עליהם, היא ניהלה משא ומתן קשוח לניסוח כללי מקור בהסכמים אלה שיקבעו כי התנאי היחיד לזכאות

82 Analytical Index of the GATT, לעיל ה"ש 76, בעמ' 919.

83 בהקשר של ארגון הסחר העולמי, משמעותו של ס' XXIV היא שכדי שהסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית יקבל את הגושפנקה של הארגון לסטות מהוראת ה-MFN, המחייבת לכאורה הענקה של כל ההטבות שניתנו במסגרתו לכלל המדינות החברות בארגון (לנוכח חברותן של מדינות האיחוד בארגון), יש להוכיח כי הרשות הפלסטינית היא טריטוריית מכס נפרדת. על פי ס' XXIV:5, מדינת ישראל יכולה לאמץ את הסכם גאט"ט בשם הטריטוריות שכבשה הנמצאות בשליטתה.

84 להרחבה ולדיון נוסף ראו: Guy Harpaz & Eyal Rubinson, *The Interface between Trade, Law and Politics and the Erosion of Normative Power Europe: Comment on Brita*, 35 EUR. L. REV. 551 (2010); Laura Puccio, *Understanding EU Practice in Bilateral Free-Trade Agreements: Brita and Preferential Rules of Origin in International Law*, 36 EUR. L. REV. 124 (2011); Paul James Cardwell, *Adjudicating on the Origin of Products from Israel and the West Bank: Brita GmbH v. Hauptzollant Hamburg-Hafen*, 17 EUR. PUB. L. 37 (2011).

להטבות הגלומות באותם הסכמים הוא שהטובין ייוצאו במישרין מקוריאה הדרומית, ללא התחשבות במקום ייצורם.⁸⁵ לגבי תנאי כניסה מיטיבים לשוק שארצות הברית והאיחוד האירופי מעניקים לייבוא ממדינות מסוימות באפריקה, הוכח כי הקלת כללי המקור באופן שאפשר למדינות אלה להשתמש בתשומות שמקורן ממדינות אחרות בייצור המוצרים לייצוא הגדיל בצורה משמעותית את היקף הייצוא שלהן וגיוון באופן ניכר את המוצרים המיוצאים מהן.⁸⁶ אפשר להקיש מכך כי החלת גישה מקילה יותר ביחס לכללי המקור בסכסוך הנידון במאמר זה הייתה יכולה להביא לידי שיפור התועלת לשלושת שותפי הסחר המעורבים.

3. פירוש חלופי תוך החלת העקרונות של אמנת וינה

מן המקובץ עולה כי בהנחה שהאיחוד האירופי – אשר חתם כעד על הסכמי "אוסלו 2" – חתם על הסכם האסוציאציה עם הרשות הפלסטינית בתום לב, כמטרה לתמוך בתהליך המדיני באזור, ולא כדי לערערו, ובהתחשב בעובדה שהתהליך שחזו מנסחי הסכמי אוסלו לא הושלם אולם אף על פי כן הצדדים לו ממשיכים להחיל את מעטפת המכס, פרשנות משפטית שהייתה מעניקה אפקטיביות משלימה לשני הסכמי האסוציאציה הרלוונטיים הייתה עדיפה על הפרשנות שנקט בית המשפט האירופי לצדק, לפחות מבחינת שיקולי הסחר. אילו בחר בית המשפט האירופי לצדק בגישה פרשנית החותרת לאפקטיביות מלאה של הטקסטים של שני ההסכמים, הוא היה יכול לקבוע כדלקמן:

- הסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית כפוף להסכמי אוסלו, ובמיוחד לפרוטוקול הכלכלי שלהם.
- המונח "הגדה המערבית" בהסכם האסוציאציה בין האיחוד לרשות הפלסטינית יפורש על כן לא רק במשמעותו הרגילה, אלא בהתחשב בהקשרו הייחודי. זאת, בהנחה שמטרת ההסכם בין האיחוד לרשות הפלסטינית היא לתמוך בתהליך השלום, ולא לערערו, ולחזק את האינטגרציה הכלכלית האזורית של מדינות המזרח התיכון, כמטרה שיש להשיגה מוקדם ככל שיאפשרו התנאים (כמאמר המבוא להסכם בין האיחוד לרשות הפלסטינית). על פי פרשנות זו, כל עוד לא הושלם התהליך שנחזה בהסכמי אוסלו, יחול לגבי פרשנותו של מונח זה – "הגדה המערבית" – כלל המשמעות המיוחדת הקבוע בסעיף 31(4) לאמנת וינה.⁸⁷
- על פי כלללי הפרשנות האמורים, המונח "הגדה המערבית" בהסכם שבין האיחוד לרשות הפלסטינית יפורש כמתייחס לשטחי הגדה המערבית שכבר הועברו לסמכותה של

85 Daniel J. Knuden & William J. Moon, *North Korea and the Politics of International Trade Law: Kaesong Industrial Complex and WTO Rules of Origin*, 35 YALE J. INT'L L. 251, 253 (2010)

86 Alberto Portugal-Perez, *The Costs of Rules of Origin in Apparel: African Preferential Exports to the United States and the European Union* (2009), available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1457015

87 בארצות הברית, למשל, אימצו בתי המשפט כלל הפרשנות תכליתית של הסכמים בין-לאומיים שמקורו בדיני החוזים, ועל פיו כאשר הטקסט אינו משקף את כוונת הצדדים, יעדיף בית המשפט את רוח ההסכם על הביטוי המילולי. Criddle, לעיל ה"ש 51, בעמ' 451–453.

הרשות הפלסטינית. בדרך זו תימנע הכפפתם של שטחים שאינם נמצאים בפועל בשליטת הרשות הפלסטינית לסמכותה של רשות המכס הפלסטינית. פרשנות כזו אף מאפשרת גמישות בהחלת ההסכם בין האיחוד לרשות הפלסטינית ובהגדרת סמכותה של רשות המכס הפלסטינית על שטחים שיועברו בעתיד – עם התקדמות התהליך, עד להשלמתו – לשליטת הרשות.

- בהתאמה, המונח "מדינת ישראל" בהסכם שבין ישראל והאיחוד יקבל פרשנות מיוחדת במקום הפירוש הרגיל המשתקף בהחלטות האו"ם שצוטטו בפרשת בריטה, כך שיכלול גם את השטחים שטרם נמסרו לשליטת הרשות הפלסטינית. באמצעות פרשנות כזו היה מושג מנגנון דינמי של התאמה בין שלושת ההסכמים, שהיה תומך בצורה טובה יותר בתהליך המדיני, באמצעות עידוד שיתוף פעולה כלכלי בין שני הצדדים בשטחים, ללא תלות במעמד המדיני, עד להשלמת הסדר הקבע כאמור בהחלטות האו"ם שצוטטו על ידי בית המשפט.

ד. ממניעת הטבות המס מייבוא מהשטחים לשלילת התקציבים

1. התשתית המשפטית: מפסק הדין בפרשת "בריטה" להנחיות התקציביות

בראיית האיחוד האירופי, הצעדים שננקטו למניעת הטבות המס מייבוא מהשטחים לא השיגו את מטרותיהם במלואם: הם לא המריצו את מדינת ישראל לסיים את הסכסוך המדיני עם הרשות הפלסטינית, ואף לא הגבירו את נכונותה של ישראל לאפשר לאיחוד להעמיק את פעילותו באזור כגורם מתווך בסכסוך. ראוי לציין כי מלכתחילה היקף הנוק הכלכלי המרבי שצעד זה היה עלול לגרום היה שקוף וניתן לכימות, ולא הוערך בסכומים גבוהים במיוחד. זאת ועוד, בעקבות שלילת הטבות, חלק מהמפעלים שפעלו בשטחים הפסיקו לפעול או העתיקו את פעילותם לשטחה של מדינת ישראל. בכך אולי התממשה חלק ממטרתו של האיחוד האירופי – להמריץ ישראלים לחזור לתחומי הקו הירוק – אולם בוודאי לא היה בכך כדי לפתור את כל סוגיית ההתיישבות הישראלית בשטחים. יתר על כן, מהעתקת המפעלים לשטח ישראל נפגעו גם עובדים פלסטינים רבים, אשר איבדו עקב כך את מקום עבודתם.

ניתן להעריך כי שלושה גורמים השפיעו על החלטת האיחוד האירופי לעלות מדרגה מבחינת רמת הצעדים הננקטים כלפי ישראל. שני הגורמים הבולטים הם הלחץ המתמשך מצד גורמים מדיניים פלסטיניים והתסכול האירופי המתמשך מאי-הצלחתו של האיחוד להשיג עמדה של השפעה מדינית מהותית באזור – לא באמצעות ה"גזר" (הטבות כלכליות) ולא באמצעות ה"מקל" (שלילת הטבות כלכליות). אל שני גורמים אלה חִבְּרָה עובדה נוספת: בדצמבר 2009 נכנסה לתוקפה אמנת ליסבון.⁸⁸ זהו הסכם בין-לאומי שנכרת בין מדינות האיחוד האירופי, אשר מהדק את האינטגרציה הכלכלית והמדינית בינן לבין עצמן. אחד החידושים שטבעה אמנה זו היה הכנסת מדיניות החוץ והביטחון תחת כנפי האיחוד. עד לכריתת אמנה זו יכלו מדינות

88 ראו נוסח מלא של האמנה בכתובת http://europa.eu/lisbon_treaty/full_text/index_en.htm.

האיחוד האירופי לגבש מדיניות חוץ וביטחון משותפת רק בדרך של התייעצות בין נציגיהן. אמנת ליסבון יצרה את הבסיס המשפטי להעברת סמכויות הטיפול בנושא זה מהמדינות לרמת האיחוד. אף שמדובר בתהליך הדרגתי, ניצניו כבר נראים לעין ומיוצגים בעולם באמצעות "שר" החוץ של האיחוד האירופי (תפקיד חדש, לפחות מבחינה רשמית, אשר נוצר אף הוא באמנת ליסבון). יש להניח כי התפתחויות אלה המריצו את האיחוד לגבש אמירה מדינית חדשה ומשותפת, בניסיון נוסף לייצר השפעה מדינית באזור.⁸⁹

תקציבו של האיחוד האירופי נקבע אחת לשש שנים. התקציב נכלל בחקיקה מחייבת, ששותפים לה הפרלמנט האירופי ומועצת שרי האיחוד האירופי.⁹⁰ בקיץ 2013 אושרה החקיקה התקציבית שתהיה בתוקף בשנים 2014–2020. על יישום התקציב מופקדת נציבות האיחוד האירופי, שהיא הגוף המקצועי המנהל את ענייני האיחוד באופן שוטף.⁹¹ הנציבות נוהגת לפרסם לעיתים הנחיות בנושאים שבהם יש לה שיקול דעת, על מנת להסביר כיצד היא מתכוונת להפעיל את שיקול דעתה. יודגש כי להנחיות אלה אין מעמד משפטי של חקיקה מחייבת, אלא של החלטה מנהלית. במסגרת זו פרסמה נציבות האיחוד האירופי בחודש יולי 2013 הנחיות הכוללות הוראות בנוגע לשלילת אפשרות הגישה לפרסים, למענקי מחקר ולתוכניות מימון מישיות משפטיות ישראליות שמקום מושבן בשטחים ומפרויקטים שישויות משפטיות שמקום מושבן בישראל מפעילות בשטחים.⁹²

2. הצדדים השווים והצדדים השונים בין שני סבבי הצעדים

היבטים רבים משותפים לשני סבבי הצעדים שנקט האיחוד האירופי לגבי ישראל:

- א. השחקנים בשני הקונפליקטים – ישראל והאיחוד האירופי.
- ב. התפקידים – האיחוד האירופי כצד הנוקט את הצעד, וישראל כצד שעליו הוא מוטל.

89 לפירוט ההוראות בנושא מדיניות הביטחון של האיחוד ראו: נלי מונין משפט האיחוד האירופי אחרי אמנת ליסבון 61 (2012). בין שני סבבי הצעדים הנידונים במאמר זה פרסם האיחוד האירופי ברשומות האירופיות שתי הוראות נוספות מטעם נציבות האיחוד אשר משקפות אותו עיקרון של אי-החלת הסכמים בין ישראל והאיחוד האירופי על השטחים: האחת עוסקת בחילופי מידע – Commission Decision of 31 January 2011 pursuant to Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council on the adequate protection of personal data by the State of Israel with regard to automated processing of personal data, 2011 O.J. (L 27/39) Art. 2 לשיווק ירקות ופירות – Commission Implementing Regulation 594/2013 of 21 June 2013 amending – Implementing Regulation (EU) No. 543/2011 as regards Marketing Standards in the Fruit and Vegetables Sector and correcting that Implementing Regulation, 2013 O.J. (L 170/43), para. (7).
90 לפירוט התהליך של אישור התקציב ראו: Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), לעיל ה"ש 88, ס' 311–325, וכן מונין, לעיל ה"ש 89, בעמ' 52.
91 לפירוט תפקידיה של נציבות האיחוד האירופי והרכבה ראו: מונין, לעיל ה"ש 89, בעמ' 46–47.
92 2013/C205/05 Guidelines on the Eligibility of Israeli Entities and Their Activities in the Territories Occupied by Israel since June 1967 for Grants, Prizes and Financial Instruments Funded by the EU from 2014 Onwards, 2013 O.J. (C 205/05) (להלן: ההנחיות התקציביות). בעוד השיח הישראלי מתייחס להנחיות אלה, כמו גם לשלילת הטבות המס מהייצוא מהשטחים, כאל "סנקציות", האיחוד האירופי מדגיש כי אין מדובר ב"סנקציות" כמובנות במשפט הבין-לאומי הפומבי, אלא בניסיון אירופי לקיים את הוראות המשפט הבין-לאומי הפומבי ביחס למעמדו של שטח כבוש, וכן את הוראות הדין האירופי בנידון, כפי שבוטאו בפסק הדין בעניין בריטה, לעיל ה"ש 10.

ספר לפידות משלילת הטבות מס לשלילת מענקי מחקר: הנסגרת על ישראל "מלכודת הדבש" האירופית:

ג. הרקע המדיני – הסכסוך המתמשך בין ישראל והרשות הפלסטינית.
ד. שטח התחולה של שני סבבי הצעדים – הגדה המערבית, רצועת עזה, רמת הגולן ומזרח ירושלים.

ה. הבסיס המדיני לצעדים שננקטו – החלטה פוליטית של מועצת שרי החוץ של האיחוד. ההנחיות התקציביות מפנות לשורה של החלטות – שהתקבלו בדצמבר 2009, בדצמבר 2010, באפריל 2011 ולאחרונה בדצמבר 2012 – אשר הצהירו כי האיחוד מכיר בגבולות 1967 כגבולותיה של מדינת ישראל, אלא אם כן ייקבע אחרת בהסכם בין ישראל והרשות הפלסטינית.⁹³ במבוא להנחיות⁹⁴ מודגש כי ההחלטה האחרונה מציינת את חשיבות ההגבלה של תחולת ההסכמים עם ישראל לשטח ישראל כפי שהוא מוכר על ידי האיחוד.
ו. התשתית המשפטית להטלת הצעדים – הסכם האסוציאציה בין ישראל לאיחוד, ובמיוחד הפרשנות של סעיף התחולה שלו, ופסק הדין בעניין בריטה, במיוחד פסקות 47 ו-53 לפסק הדין, אשר ההנחיות התקציביות מאזכרות כאסמכתה משפטית לנקודת המוצא המדינית שלהן.⁹⁵
ז. המניע לנקיטת הצעדים – רצונו של האיחוד האירופי להשפיע מדינית באזור על ידי הפעלת לחץ כלכלי על ישראל, מתוך תקווה שלחץ זה יניע אותה לפשרות מדיניות שיאפשרו את סיום הסכסוך. על מניע זה ניתן ללמוד, בין היתר, מהצהרה שפרסמה שרת החוץ האירופית קתריין אשטון סמוך לפרסום ההנחיות התקציביות (ביולי 2013), המדגישה כי ההנחיות ייכנסו לתוקפן רק בינואר 2014, וכי –

In the meanwhile the EU looks forward to working and consulting with Israel on a broad range of bilateral issues, and has invited Israel to hold discussions on the territorial scope of agreements with the EU that are currently under preparation.⁹⁶

נראה כי הצהרה זו כוללת כמה יסודות מעניינים: ראשית, רמיזה ל"גזרים" באמתחתו של האיחוד – הנושאים הדו-צדדיים הרבים שהוא מצפה לדון בהם עם ישראל; שנית, רמיזה כי עמדת האיחוד כפי שהיא מובעת בהנחיות התקציביות אינה סופית, משום שהאיחוד מזמין את ישראל לדון עימו בנושא; שלישית, אזכור העובדה שמתקיימת הכנה של סבב שיחות (מן ההקשר ברור כי בשיחות אלה ייכרך הדיון ב"מקל" וב"גזר"), ושכל האמור יתרחש "בינתיים" – כלומר, לפני ינואר 2014, שהוא מועד כניסתן של ההנחיות לתוקף – כך שהאיום במימוש ההנחיות יהיה תלוי למעשה כענן מעל השיחות האמורות, בתקווה להובילן לתוצאה המדינית

93 *Foreign Affairs Council Conclusions on the Middle East Peace Process adopted on 10 December 2012*, http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/EN/foraff/134140.pdf.
בהחלטה זו נאמר, בין היתר:

[A]ll agreements between the State of Israel and the European Union must unequivocally and explicitly indicate their inapplicability to the territories occupied by Israel in 1967.

94 ההנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 92, פס' 3.

95 שם, ה"ש (1).

96 A 391/13 Statement by EU High Representative Catherine Ashton on the Publication of Guidelines on Israel and EU Funding Instruments (Brussels, 19 Jul. 2013).

המקווה מבחינת האיחוד. אכן, שיחות התקיימו כמובטח בחודש ספטמבר 2013, בעת כתיבת שורות אלה.

ח. אופן הפעולה – שימוש "ניטרלי" כביכול בהוראה משפטית טכנית כביכול, כדי לפעול כמתחייב כביכול מכללי המשפט הבין-לאומי הפומבי. במבוא להנחיות נאמר במפורש כי מטרתן –

to ensure the respect of EU positions and commitments in conformity with international law...⁹⁷

ט. תפיסת הצעד של שלילת התקציבים כעליית מדרגה המתבקשת לנוכח ההצלחה המוגבלת של הצעד בדבר שלילת הטבות המס מטובין שמקורם בשטחים המיובאים לאיחוד, והטלתו במצטבר לצעד הקודם.⁹⁸

צדדים דומים אלה מאפשרים להקיש מסבב הצעדים הקודם לזה הנוכחי, ולנסות להסיק מסקנות מן ההשוואה המתבקשת בין שני הסבבים. אולם השוואה כזו מלמדת גם על היבטים של שוני מהותי בין שני סבבי הצעדים. היבטים אלה משקפים, כמדומה, את הפקת הלקחים של האיחוד מסבב הצעדים הקודם ואת נסיונו ליצור מכשיר מעודן ומדויק יותר בסבב הנוכחי:

א. הגוף המבצע – בעוד שלילת הטבות המס מייבוא מהשטחים מתבצעת למעשה על ידי רשויות המכס המדינתיות (עובדה שגרמה לבלבול רב ולאכיפה שונה על ידי רשויות מכס שונות עד למתן פסק הדין בפרשת בריטה), בהנחיות הנציבות בעניין שלילת התקציבים מודגש כי הן חלות אך ורק ברמת האיחוד, ומופעלות רק על ידי גופי האיחוד המופקדים על חלוקת המענקים והפרסים ועל הפעלת המכשירים הפיננסיים שהתקנה חלה עליהם (הנציבות, סוכנויות ניהול ישיר של פרויקטים – executive agencies – או גופים שהוסמכו להפעיל תקציבים רלוונטיים בדרך של ניהול עקיף),⁹⁹ ולא על ידי מדינות האיחוד, מה שמבטיח החלה ריכוזית ואחידה של הצעדים.

ב. האמצעי המשפטי שנקט – בעוד שבמקרה הראשון פרסם תחילה האיחוד האירופי אזהרה ליבואנים ב"Official Journal האירופי (צעד מנהלי), ורק לאחר מכן ניתן פסק הדין בעניין בריטה, הכולל הנחיה משפטית מחייבת כיצד לנהוג בטובין המיובאים מהשטחים, במקרה השני פרסמה נציבות האיחוד הנחיות (guidelines) שמסבירות כיצד בדעתה להתנהג בנוגע לעניין הנידון (צעד מנהלי), ואשר כוללות גם הבעת כוונה לעגן בעתיד נוהל זה באמצעים משפטיים כבדי משקל יותר, כגון הסכמים בין-לאומיים או פרוטוקולים שלהם או מזכרי הבנה בין הצדדים.

97 ההנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 92, פס' 1.

98 ראו, למשל, את התשובה לשאלה 2 בדברי ההסבר להנחיות שפרסמה הנציבות בצורת שאלות ותשובות: Frequently Asked Questions on: Guidelines on the Eligibility of Israeli Entities and Their Activities in the Territories Occupied by Israel Since June 1967 for Grants, Prizes and Financial Instruments Funded by the EU from 2014 Onwards (2013), http://eeas.europa.eu/delegations/israel/documents/press_corner/20130719_faq_guidelines_eu_grants_en.pdf (להלן: דברי ההסבר להנחיות התקציביות).

99 ההנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 92, פס' 7.

ג. העיתוי שננקט – בעוד שבמקרה הראשון הגיב האיחוד האירופי בדיעבד, במקרה השני פורסמו ההנחיות מראש, כמה חודשים לפני כניסתן לתוקף, תוך השארת חלון זמן למשא ומתן על אופן פרשנותן והחלתן.

ד. מהות הצעד הננקט – בעוד במקרה הראשון מדובר בשלילת הזכות לפטור ממיסי ייבוא מטובין שמקורם בשטחים בעת ייבואם לאיחוד (באמצעות רשות המכס המדינתית במדינת הייבוא), במקרה השני מדובר בשלילת הזכות לקבל מן האיחוד מענקים, פרסים ומימון פיננסי¹⁰⁰ מישויות משפטיות ישראליות שמקום מושבן¹⁰¹ בשטחים ומפעילות של ישויות ישראליות המתקיימת בשטחים (למעט חריגים שיוזכרו בהמשך).

ה. אוכלוסיית היעד הנפגעת מהצעדים – יצואנים ויצרני טובין בשטחים במקרה הראשון, לעומת ישויות משפטיות ישראליות שמקום התאגדותן בשטחים וכן כלל הישויות הישראליות לגבי פעילותן בשטחים (למעט חריגים שיוזכרו בהמשך) במקרה השני. ההנחיות התקציביות של הנציבות כוללות הגדרה מפורטת של הישויות שהיא מכוונת אליהן:¹⁰²

- מענקים – ההנחיות יחולו לגבי כל המבקשים והנהנים, בלא קשר לתפקידם (נהנים יחידים, נהנים במשותף או גורמים המתאמים את הפעילות מושא המענק), ובכלל זה כאלה שמשותפים בפעילות ללא עלות (no-cost basis) וכן ישויות קשורות (affiliated). עם זאת, מודגש כי ההנחיות אינן חלות לגבי ספקי משנה או קבלני משנה הנבחרים על ידי הזוכה במענק. במקרים מסוימים ניתן להחיל את ההנחיות גם לגבי ישויות המקבלות תמיכה פיננסית מהזוכה במענק.
- פרסים – ההנחיות יחולו לגבי כל הישויות המשתתפות והזוכות בתחרות. מודגש כי רק ישויות ישראליות שמקום מושבן בגבולות 1967¹⁰³ יהיו זכאיות ליהנות משתי קטגוריות אלה, ורק לגבי פעילות שאינה מתרחשת כולה או חלקה בשטחים.¹⁰⁴ המגבלה לגבי מקום המושב אינה חלה על ישויות ציבוריות ברמה הלאומית (משרדי ממשלה וסוכנויות ממשלתיות).¹⁰⁵
- מימון פיננסי – ההנחיות יחולו לגבי מכשירי השקעה מיועדים, מתווכים פיננסיים ומתווכי משנה וכן המקבלים הסופיים, בתנאי שישויות אלה אינן פועלות בשטחים (לרבות משרדי ממשלה וסוכנויות ממשלתיות).¹⁰⁶ מודגש כי רק ישויות ישראליות שמקום מושבן בגבולות 1967 זכאיות ליהנות כמקבלות סופיות.¹⁰⁷ תנאי זה אינו חל על ישויות ציבוריות ברמה הלאומית (משרדי ממשלה וסוכנויות ממשלתיות).¹⁰⁸

שם, פס' 5-6.	100
מקום המושב (place of establishment) מוגדר ככתובת המשפטית שאותה ישות רשומה בה, המאושרת באמצעות כתובת מדויקת לצורכי משלוח דואר למקום פיזי מוגדר, ולא לתיבת דואר. שם, פס' 10.	101
שם, פס' 6.	102
שם, פס' 9(a) ו-11(a). מובהר כי הישויות שהוראה זו חלה עליהן כוללות רשויות ישראליות מקומיות או אזוריות וגופים ציבוריים אחרים, חברות פרטיות וציבוריות וכן ישויות משפטיות פרטיות אחרות, לרבות ארגונים לא ממשלתיים ללא מטרת רווח.	103
שם, פס' 12(a).	104
שם, פס' 11(b).	105
שם, פס' 12(b) ו-14(b).	106
שם, פס' 9(b).	107
שם, פס' 11(b).	108

במקרה של פעילות מעורבת, שרק חלקים ממנה אינם עונים על אמות המידה האמורות, יתעלם האיחוד האירופי מחלקים אלה כאשר הוא בוחן את המועמדות לפרס, למענק או למימון פיננסי.¹⁰⁹

אף שבאופן רשמי הצעדים אינם מופעלים כלפי יחידים,¹¹⁰ ברי כי יחידים הם הנהנים הפוטנציאליים מכספי אותם פרסים, מענקים ומימון פיננסי הנשללים מהישויות המשפטיות. בעקיפין צפוי אפוא שיישום ההנחיות ישפיע על חוקרים וסטודנטים, על נוער ועל כל אוכלוסייה אזרחית אחרת שהייתה עשויה ליהנות מהפעילות שמימונה נשלל.

ו. הגדרת הפעילות הזכאית בשטחים – שלילת הטבות המס, אשר חלה באופן גורף לגבי כל ייבוא לאיחוד שמקורו בשטחים, וכן פסק הדין בעניין בריטה, שקבע למעשה כי אף לא אחד מהסכמי האסוציאציה הרלוונטיים חל על השטחים שבמחלוקת, יצרו מצב שממנו סבלה גם האוכלוסייה הפלסטינית באזור. בהנחיות הנוכחיות, לעומת זאת, נעשה ניסיון להפריד בצורה מדויקת יותר בין פעילות וישויות בשטחים שיהיו זכאיות לסיוע התקציבי לבין כאלה שלא יהיו זכאיות לו. העיקרון המנחה הוא עד כמה הפעילות הנבחנת משרתת את האוכלוסייה המקומית ומקדמת את תהליך השלום.

במבוא להנחיות נאמר במפורש כי אין הן חלות לגבי מענקים, פרסים ומכשירים פיננסיים שמוענקים על ידי האיחוד לישויות פלסטיניות או לפעילותן בשטחים, וגם לא על ההסכמים בין הרשות הפלסטינית ואש"פ לבין האיחוד.¹¹¹ הבחנה זו מחזקת את מעמדם של האחרונים ואת האפקטיביות שלהם. נוסף על כך, ההנחיות קובעות כי ישויות ישראליות יכולות להיות זכאיות לסיוע כספי מהאיחוד האירופי בעבור פעילויות הנעשות בשטחים, בתנאי שהן נעשות לטובת בני אדם מוגנים (protected persons) – כמשמעותם במשפט הבין-לאומי ההומניטרי¹¹² – החיים בשטחים אלה ו/או לקידום תהליך השלום במזרח התיכון בהתאם למדיניותו של האיחוד האירופי.¹¹³

ז. האפקט הכלכלי הפוטנציאלי – בעוד שהאפקט הכלכלי של שלילת הטבות המס מייבוא לאיחוד האירופי שמקורו בשטחים היה שקוף וקל לכימות, האפקט הכלכלי של הצעדים הנוכחיים קשה הרבה יותר לכימות, וזאת מן הסיבות הבאות:

- 109 שם, פס' 13.
- 110 שם, פס' 11(c) ו-14(c). כך, למשל, מדברי ההסבר להנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 98, עולה כי אם ישות משפטית שמקום מושבה בישראל מבקשת לקבל פרס, מענק או מימון פיננסי מהאיחוד, היא תהיה זכאית לכך גם אם עובדיה הם תושבי השטחים (שאלה 6). כן מובהר כי אם סטודנט ישראלי המתגורר בשטחים לומד באוניברסיטה שמקום מושבה בישראל, הוא יוכל להשתתף בחילופי סטודנטים מממנים על ידי האיחוד האירופי (שאלה 8). לעומת זאת, אם מקום מושבה של הישות המבקשת בשטחים, היא לא תהיה זכאית לקבל סיוע כספי כאמור אף אם כל עובדיה תושבי ישראל (שאלה 6). ההנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 92, פס' 4.
- 111 דברי ההסבר להנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 98, מפנים מפורשות להגדרת "בני אדם מוגנים" בס' 4(1) ו-4(2) לאמנת ג'נבה הרביעית, המתיחסים לאוכלוסייה החיה תחת שלטון הכיבוש (ראו: שאלות 5, 7, 9 ו-11).
- 112 בהקשר זה הנציבות מזכירה כדוגמה פעילות במסגרת שורה של תוכניות אירופיות המופעלות בשטחים, כגון "the European Instrument for Democracy and Human Rights, the Neighbourhood Civil Society Facility and/or the Partnership for Peace Programme". ההנחיות התקציביות, לעיל ה"ש 92, פס' 8(8).

- ראשית, במקרה הנוכחי מדובר בזכאות פוטנציאלית לסיוע כספי. גם ללא ההנחיות, לא כל גוף המועמד לקבלת מענק, סיוע פיננסי או פרס אכן יזכה בו, משום שבכל המקרים הזכאות למימון המבוקש נקבעת בהליך של סינון ובחירה על סמך אמות מידה ענייניות. גם ללא ההנחיות היה קשה לחזות מראש את מידת הצלחתן של הבקשות הישראליות למימון בתוכניות השונות, משום שהתחרות היא מול בקשות רבות ושונות, ממדינות רבות ושונות, ומידת הצלחה תלויה באטרקטיביות היחסית של ההצעות הישראליות לעומת ההצעות המתחרות.
 - שנית, מדובר בצעד המקיף תחומי פעילות רבים ושונים: מחקר ופיתוח, פעילות תרבותית, פעילות נוער, פעילות של ארגונים ללא כוונת רווח ועוד. לכן קשה לקבוע מראש כיצד תשפיע שלילת התקציבים על כל תחום בנפרד ובאופן מצטבר.
 - שלישית, מכיוון שמדובר בצעד שאמור לחול עד שנת 2020, קשה לחזות כיצד היה הביקוש למימון מתפתח על פני זמן בכל התחומים הפוטנציאליים (ועד כמה היו המבקשים מצליחים לקבל את המימון המבוקש).
 - רביעית, יתרון ההשתתפות בתוכניות האירופיות אינו מתמצה במימון הישיר המתקבל במסגרתן, אלא מתבטא גם ביתרונות עקיפים של חשיפה לשווקים זרים ולעמיתים ממדינות אחרות, היוצרים בעבור הנהנה רשת של קשרים (networking) והזדמנות להמשך התפתחות מקצועית בעתיד. קשה מאוד לכמת כלכלית מראש יתרון זה.
 - חמישית, ההנחיות מנוסחות באופן המאפשר פרשנות ושיקול דעת. הנחה זו מונחת בבסיס ההזמנה האירופית לישראל לדון באופן החלתן. לכן אי-אפשר לחזות מראש במדויק את אופן החלתן.
- אף שאין להקל ראש בהשפעה הכלכלית שעשויה להיות לצעדים אלה, ולא מן הנמנע שהיקפה יעלה במידה ניכרת על המחיר של שלילת הטבות המס בייבוא מהשטחים לאיחוד, דומה שעצם הקושי לכמת את השפעת ההנחיות יוצר עמימות, שמהווה קרקע פורייה להעצמת השפעתן כמכשיר מרתיע.
- ח. להבדיל מסבב הצעדים הקודם, שעמד בפני עצמו, הצטברות הצעדים עתה יוצרת, לראשונה, תחושה של סולם תגובות אירופי, שעשויים להיות לו שלבים נוספים, מחמירים יותר. גם בכך יש איום מובלע.

3. האם ניתן ללמוד וליישם לקחים מן השוואה בין שני סבבי הצעדים?

(א) ניהול המחלוקת

הלקח החשוב ביותר שראוי אולי להפנים מכל המתואר לעיל הוא שהאיחוד האירופי הוא ישות אדמיניסטרטיבית יצירת-משפט, אשר מתפתחת, פועלת ומקדמת מדיניות בכלים משפטיים. כלים אלה נבנים נדבך על גבי נדבך. כך, הסכמת ישראל להכפפתו של הסדר אזור הסחר החופשי בינה לבין האיחוד האירופי – שהיה קיים כבר משנת 1975 – למסגרת תהליך ברצלונה ולהסכמי האסוציאציה, המהווים תשתית משפטית לתהליך זה, הובילה להכפפת הסחר בין הצדדים לאמות מידה מדיניות. אלה, בתורן, היוו בסיס לשינוי עמדתו של האיחוד בנוגע לזכאותו של הייבוא מהשטחים לאיחוד להטבות הגלומות בהסכם האסוציאציה בין האיחוד לישראל. העובדה שישראל לא השכילה למנוע – מדינית ומשפטית – את הירדררות הסכסוך

בנושא מיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד עד לנקודה שבה ניתן פסק הדין בעניין בריטה (למשל), על ידי הפניית המחלוקת ליישוב סכסוכים לפי סעיף 75 להסכם האסוציאציה, מה שהיה מבטיח לה לפחות שטענותיה יישמעו), והעובדה שמהוחל בהליכים שהובילו לפסק הדין בעניין בריטה היא לא פעלה מאחורי הקלעים לסייע להגנה במשפט להציג עמדה התואמת את האינטרס הישראלי, הובילו למתן פסק דין זה, שעליו נסמך האיחוד כבסיס להטלת הצעדים הנוכחיים. יתר על כן, ההנחיות (שמעמדן המשפטי מחייב לפי שעה כאקט מנהלי בלבד, ולא חקיקתי) אינן בבחינת המילה האחרונה. בסעיף 22 להנחיות קובעת נציבות האיחוד כי היא תחתור לכך שתוכן ההנחיות ישתקף בהסכמים לאומיים או בפרוטוקולים של הסכמים כאמור או במזכרי הבנה שיחתמו עם ישראל ועם צדדים אחרים. צעדים כאלה יהיה בהם, כמובן, כדי לחזק את מעמדן המשפטי של ההנחיות.

מבחינת ניהול המחלוקת מהצד הישראלי, בכל הנוגע במיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד פעלה ישראל במשך שנים מספר באינטנסיביות לפתרון הסכסוך באפיק הדיפלומטי, ובחירתה לא לפעול באפיק המשפטי – מחשש להשלכות המדיניות שעלולות להיות להחלטה שתהיה מנוגדת לעמדה הישראלית – התקבלה לאחר שיקול דעת מושכל של מקבלי ההחלטות. לעומת זאת, במקרה הנוכחי, ככל שניתן לשפוט מפרסומים בעיתונות, לא הייתה ישראל ערה מספיק – עד שלב מאוחר יחסית – להתפתחותן של הנחיות הנציבות בדבר שלילת מימון אירופי מישויות ומפרייקטים בשטחים, ועקב שורה של כשלים בתהליך קבלת ההחלטות, לא מיצתה את המאמץ הדיפלומטי לעוצרן.¹¹⁴ ככל שניתן לשפוט מדיווחי העיתונות, בלהט הזעם שהתעורר בציבוריות הישראלית ובקרב מקבלי ההחלטות בישראל בעקבות פרסום ההנחיות ומשמעויותיהן, אולי גם לא ניתנה בשלב הראשון תשומת הלב הראויה למסר המדיני של שרת החוץ האירופית בדבר הרצון להידבר וללבן את המחלוקת עוד לפני כניסת ההנחיות לתוקף. מעוות זה תוקן לכאורה עם התייצבותה של ישראל למשא ומתן האמור בחודש ספטמבר 2013. מבחינה זו, הלקח מהסכסוך בדבר מיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד יושם בדמות ההבנה כי מן הראוי לנצל את העובדה שלפי שעה ההנחיות הן בעלות מעמד של החלטה מנהלית בלבד (ולא של דבר חקיקה מחייב או של סעיף בהסכם בין-לאומי), וכן את חלון הזמן עד לכניסתן לתוקף, כדי לנסות לרכך את העמדה האירופית, ככל שהדבר אפשרי עדיין, לפני שישראל תאבד כליל את השליטה בתהליך. הובן כי לפעולה ברוח זו יש חשיבות מעבר למניעת המשבר הנוכחי, שכאמור קשה עדיין לאמוד את משמעותו הכלכלית, ואף שבשלב זה כבר לא עמדו לדין עצם קיומן ופרסומן של ההנחיות, אלא רק מתחם שיקול הדעת הפרשני בנוגע להחלתן המתאפשר מלשונן. בעתיד ישראל צריכה להיות ערה ורגישה אפוא באופן מתמיד לפוטנציאל של החרפת הצעדים הגלום באפשרות להטמיע את תוכנן של ההנחיות הן בדין אירופי מחייב והן בהוראות המדיניות בהסכם האסוציאציה, המאפשרות לאיחוד להמשיך לנקוט פעולות נוספות ברוח זו,¹¹⁵

114 אטילה שומפלבי "אירופה קידמה, ישראל לא הגיבה: 'מחדל מביך'" ynet (17.7.2013) <http://www.ynet.co.il/articles/0,7340,L-4406015,00.html>; "סגן שר החוץ: הבדיקה על ההתנהלות בנוגע לחרם האיחוד לא טובה" ערוץ 7 (9.9.2013) <http://www.inn.co.il/News/Flash.aspx/417251>

115 כך, למשל, על פי פרסומי העיתונות, בדיונים סגורים בנוגע להנחיות דרשה בריטניה כי ההנחיות יחולו גם לגבי כל אזרחי המגורר בשטחים. ברק רביד "החרם האירופי: הבריטים ביקשו להטיל את הסנקציות על כל ישראלי מעבר לקו הירוק" הארץ 18.7.2013 <http://www.haaretz.co.il/mobile/> premium-1.2074935

עד כדי השעיית הסכם האסוציאציה עם ישראל כליל (שמשמעותה תהיה שלילת הטבות המס מכל הייצוא הישראלי לאיחוד).¹¹⁶ קולות ברוח זו כבר נשמעו בעבר במועצת שרי החוץ של האיחוד (למשל, בתקופת האינתיפאדה השנייה), ולא מן הנמנע שהם יישמעו שוב ביתר שאת, בעיקר אם התהליך המדיני יעלה שוב על שרטון. ישראל צריכה להשקיע מאמץ דיפלומטי ומדיני מתמשך על מנת לאתר ולשרש יוזמות כאלה בעודן באיבן ככל האפשר.

(ב) מהות הסכסוך

ברי לכל שהמחלוקת העומדת בבסיסם של הצעדים בנוגע למיסוי הייבוא מהשטחים לאיחוד, כמו גם בבסיסם של הצעדים הנוכחיים, אינה עוסקת בעניינים טכניים-מקצועיים של מיסוי, סחר או שיתוף פעולה כלכלי, מחקרי, תרבותי וכדומה, אלא מונעת מראייה מדינית שונה ומניתוח שונה של מאזן הסיכויים והסיכונים באזור. כפי שהמאמר מציג, פסק הדין בעניין בריטה נשען על הנחות גגיות בחלקן, והיה אפשר להגיע למסקנות הפוכות לחלוטין באמצעות אותם כלי פרשנות שבהם השתמש בית המשפט האירופי לצדק בפסק דינו. יתר על כן, היה אפשר להפעיל כלים משפטיים אחרים כדי להגיע לתוצאה קשה פחות מבחינה כלכלית לתושבי השטחים – ישראלים ופלסטינים כאחד – אשר לא תקריב את רווחתם הכלכלית כדי להשיג תוצאה מדינית. דומה כי האיחוד האירופי הפנים ומנסה ליישם בצעדיו הנוכחיים חלק מהלקחים שנלמדו מסבב הצעדים הקודם. כך, למשל, הוא הוציא במפורש מתחולת ההנחיות את האוכלוסייה הפלסטינית וכן יחידים. כן הוצאו מתחולת ההנחיות פעולות בשטחים של ישויות ישראליות אשר מיועדות לרווחת האוכלוסייה הכבושה או לקידום תהליך השלום. בכך ניסה האיחוד לעדן את האמצעי הכלכלי שבו הוא משתמש להשגת תוצאה מדינית, כדי לא "לשפוך את התינוק עם המים". האיחוד גם פנה תחילה לשימוש בהנחיות מנהליות (להבדיל מחקיקה או מפסיקה מחייבת או מתיקון להסכמים הבין-לאומיים), וקרא למדינת ישראל לפתוח במשא ומתן או בהידברות על פרשנות ההסכם. מסגרת זו מאפשרת לישראל להעלות טענות מתחום המשפט הבין-לאומי ומתחום דיני הסחר (כגון אלה שהוזכרו במאמר), נוסף על טענות מדיניות או כתמיכה בהן, כדי לנסות לשכנע את האיחוד לשנות את עמדתו, כולה או חלקה. עם זאת, ספק אם עמדת האיחוד תשתנה במהותה. סביר יותר להניח כי האיחוד ישתמש בשיקול הדעת שההנחיות מקנות לו כדי להגמיש את הכללים בתחומים שיש לו אינטרס לקדם, כגון שיתופי פעולה במחקר ופיתוח. באשר לישראל, כשם שסבב הצעדים הקודם לא הניע אותה לשנות או לרכך את עמדותיה במשא ומתן מול הפלסטינים או לצמצם את פעילותה בשטחים או אפילו לשפר את מעמדו של האיחוד כמתווך בין הצדדים, קשה להניח שסבב הצעדים הנוכחי יעשה כן. עובדה זו מצמצמת את ההישג האירופי כתוצאה מנקיטת הצעדים הללו להשפעה נקודתית ומוגבלת יחסית על אותם גורמים שההטבות נשללות מהם (שבעקבותיה יחליט אולי יחיד זה או אחר לעזוב את השטחים). הצעדים שננקטו מהווים גם אמירה בין-לאומית, וככאלה הם עשויים לתרום גם למיצוב האיחוד ברמה הבין-לאומית כמי שמגן ללא חת על זכויות אדם ועל כללי המשפט הבין-לאומי. עם זאת,

116 לעניין זה ראוי לציין כי האיחוד הוא יעד הייצוא השני בחשיבותו בעבור ישראל, אחרי ארצות הברית, וכי על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, היקף הייצוא הישראלי לאיחוד האירופי בשנת 2012 עמד על כ-17.1 מיליארד דולר. http://www.cbs.gov.il/www/fr_trade/d4t2.htm.

דימוי זה היה איתן יותר אילו הציג האיחוד מדיניות עקבית בעניין זה לגבי כל השטחים הכבושים שמעמדם שנוי במחלוקת ואשר עימם הוא מנהל מערכות יחסים מדיניות. לנוכח דברים אלה יש סבירות שהאיחוד יפעל בעתיד הלא רחוק לעיבוי נוסף של מערכת הצעדים שעשויים להינקט כלפי ישראל, במטרה להעצים את סיכוייו להשיג את מטרותיו המדיניות באזור.

אפילוג

מאמר זה משקף את העובדה שהמשפט הביין-לאומי הפומבי וכלליו אינם בגדר מדע מדויק, בין היתר מכיוון שפרשנותם והחלתם מושפעות מהשקפות פוליטיות ומדיניות. הבחירה בין אפשרויות שונות של פרשנות להוראות בהסכמים בין-לאומיים, ובמיוחד להוראות בהסכמי סחר המורים על דרגה מסוימת של אינטגרציה בין שווקים, אמורה לשקף את דרגת האינטגרציה שהסכם מורה עליה.¹¹⁷ כך, למשל, מקובל לפרש הוראות בהסכמים שבין מדינות האיחוד האירופי לבין עצמן ביתר דיוקנות, לנוכח רמת האינטגרציה הכלכלית הגבוהה באיחוד האירופי, ולעומת זאת מקובל לפרש הוראות דומות בהסכמי סחר בין האיחוד לבין מדינות שליטיות (דוגמת ישראל והרשות הפלסטינית) בצורה גמישה יותר, לנוכח דרגת האינטגרציה הכלכלית הנמוכה יחסית בין מדינות אלה.

מאמר זה גם משקף את העובדה הידועה שבעולם גלובלי גדלים מספרם ומשקלם של הסכמים בין-לאומיים, וגדלה גם השפעתם על הדין הפנימי במדינות המתקשרות בהם. אף שתופעה זו היא אולי בלתי נמנעת (כפי שישאל חווה), על הצדדים להסכמים אלה להיות ערים לכך שלהבדיל מחקיקה מדינית, שבאמצעותה הריבון מורה לנתיניו כיצד לפעול, הסכם בין-לאומי נכרת בין צדדים ריבוניים. על כן בפרשנות של הסכם כאמור ראוי לגלות רגישות למתח שנוצר בין הסמכות הביין-לאומית לבין הריבונות המדינית וכן בין הדין הביין-לאומי לבין הדין המדינית.

דומה כי האיחוד האירופי לא הפגין רגישות למתחים אלה בשני סבבי הצעדים שנבחנו במאמר זה, בהעדיפו למנף את פרשנותו של הסכם האסוציאציה, שעיקר הוראותיו כלכליות, כדי לקדם מטרות מדיניות. כפי שנאמר במבוא למאמר, נוהג זה של האיחוד אינו חדש ואף אינו מפתיע, אלא מהווה דרך פעולה מקובלת שהאיחוד נוקט הן כלפי המדינות החברות בו והן כלפי מדינות שליטיות. מבחינה דיפלומטית, בחירתו זו של האיחוד השיגה את יעדיה, לפחות לטווח הקצר: היא הצליחה (שוב) להפתיע את ישראל, ואולי אף להביכה בזירה הביין-לאומית, ובה בעת למצב את מעמדו של האיחוד כבעל אמירה בנושא באותה זירה, וזאת בעיתוי מוצלח (לאחר שארצות הברית הצליחה להחזיר את ישראל והרשות הפלסטינית לשולחן המשא ומתן). עלות הפעלתו של האמצעי שבו בחר האיחוד להשתמש נמוכה, והפעלתו גמישה ומאפשרת שיקול דעת, ועל כן יוצרת מנוף למשא ומתן עם ישראל. בה בעת, מכיוון שצעד זה מהווה החמרה לעומת הצעד הקודם ומצטרף אליו, נוצר אפקט של רצף, המאיים בצעדים נוספים,

117 Broude, לעיל ה"ש 53, בעמ' 16–17, 22. ברודי מזהיר (שם, בעמ' 18–19) כי פרשנות המורה על אינטגרציה של הסמכות עלולה להרתיע את המדינות המעורבות.

חמורים יותר, בעתיד. אכן, צעד זה השפיע על ישראל והניעה להתייבב לשיחות בנושא עם האיחוד. עם זאת, תרומתו של צעד זה – בדומה לזו של הצעד הקודם – להשגת מטרת האיחוד לטווח הארוך מוגבלת: ספק אם צעדים אלה של האיחוד יניעו את ישראל לשנות את עמדותיה המדיניות או לשפר את מעמדו של האיחוד כמתווך הוגן באזור. מכאן שהאיחוד צפוי להמשיך לחוות תסכול, אשר בסבירות גבוהה יניע אותו להחריף את צעדיו.

מהזווית הישראלית, בשלב זה של היחסים בין הצדדים היה אפשר לצפות שמדינת ישראל כבר תהיה מודעת היטב לאסטרטגיה זו של האיחוד, ותביא אותה בחשבון בשוקלה את כדאיות ההתקשרות עם האיחוד בכריתות כלכליות. מחד גיסא, ניתן לטעון כי בעוד בקרב מדינות האיחוד הנכונות להיות חשופות לסוג זה של צעדים או לאיום בהם עשויה להיות מוגברת, באשר הסיכון מתאזן מול ההטבות שברית זו מקנה להן, מעמדה של מדינת ישראל שונה. מכיוון שישראל אינה מדינה חברה באיחוד, ממילא היקף ההטבות שהיא יכולה לצפות להן ביחסיה עם האיחוד מצומצם יותר, וכך גם, ביחס ישר לכך, מחויבותה לפעול על פי המדיניות הרצויה לאיחוד. מאידך גיסא, מכיוון שהאיחוד הוא אחד משני שותפי הסחר העיקריים של ישראל, והמשק הישראלי זקוק לשוקי ייצוא כדי להתפתח, אין להקל ראש בשלילת ההטבות שהאיחוד עלול לנקוט כלפי ישראל, ובמשמעות הכלכלית שעשויה להיות כרוכה בכך לגבי המשק הישראלי, ואף בפוטנציאל המשפטי הגלום בהסכם בין הצדדים להחמרת צעדים אלה. "מלכודת הדבש" היא אם כן עובדה קיימת, ועל מדינת ישראל ללמוד כיצד להפיק את הדבש תוך מזעור הנזק. יש לקוות אפוא שמדינת ישראל תלמד היטב את לקחי הכשלים שהתגלעו עד כה בהתמודדותה עם המשברים שנסקרו במאמר זה, ותפעל לגיבוש אסטרטגיה מדינית ומשפטית למניעת הסלמה נוספת ביחסים בין הצדדים ולמיצוי ההטבות הגלומות בהסכם האסוציאציה ביניהם.

“הנה הכסף”: הטבות מס לחברות רב־לאומיות

מאת

יורם מרגליות*

מטרת המאמר היא ללמד את הציבור הרחב (בהנחה אופטימית שיקרא את המאמר) מושכלות יסוד במיסוי תאגידיים; לחשוף את אי הדיוקים והטעויות השכיחות הנעשות בעת הדיון בנושא המאמר בתקשורת ובפוליטיקה; ולהציע למתכנן המדיניות החברתית את השאלות הרלוונטיות לבדיקה בעת שהוא בוחן אם חברה רב־לאומית ראויה להטבת מס ובאיזה שיעור.

מבוא. א. מדוע אנו מטילים מס הכנסה על חברות, ומדוע שיקולי צדק חלוקתי אינם תומכים במיסוי דיפרנציאלי? ב. אילו בני אדם נוספים, פרט לבעלי המניות, נושאים בנטל של מס החברות? ג. מדיניות מיסים. ד. שיקולי מס עשויים להיות רלוונטיים בהחלטה של חברה היכן לפעול. ה. מדוע, ולאילו חברות, כדאי לישראל להציע הטבת מס? סיכום.

מבוא

ב־16 ביולי 2013 פרסמה רשות המיסים את היקף ההטבות שקיבלו חמש מתוך עשר החברות המובילות בהיקף הטבות המס מהמדינה לשנים 2006–2011.¹ הדבר נעשה בעקבות פסיקתה של השופטת מיכל אגמון־גונן שבוע קודם לכן, שחייבה את משרד האוצר לחשוף את סכומי הטבות המס שקיבלו עשר החברות המובילות בנושא.² סך ההטבות שקיבלו באותן שנים חמש החברות שצוינו בפרסום, אשר כולן ציבוריות, הגיע לכ־16 מיליארד שקל. חמש החברות האחרות ברשימת העשר הן חברות פרטיות, ונותרו בשלב זה חסויות.³ הפרסום עורר זעקה ציבורית, והיווה שיא (זמני) במחאה החברתית של השנתיים האחרונות נגד החברות הגדולות, הנתפסות בציבור הרחב כחלק משכבת העשירים.⁴ עשירים אמורים לשלם מס בשיעור גבוה כדי לקדם צדק חלוקתי, ולכן עשיית ההפך הגמור, בדמות מתן הטבות מס

* הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל אביב. תודה לגל שמר על עזרתו במחקר, ולרפי מרגליות על הערותיו לטיוטה.

1 חן מענית ואלה לוי־ינריב “טבע קיבלה הטבות מס ב־12 מיליארד שקל” גלובס 16.7.2013.
2 עת”מ (מחוזית ת”א) 27344-03-13 גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע”מ נ’ רשות המיסים (פורסם בנבו, 8.7.2013).

3 בר”ם 4997/13 מדינת ישראל רשות המיסים נ’ גלובס פבלישר עיתונות 1983 בע”מ (פורסם בנבו, 12.7.2013).

4 אורה קורן, מוטי בסוק וצבי זרחיה “הנה הכסף – לראות את הטבות המס ולבכות – אנחנו רבים על קצת הטבות והאוצר שופך עשרות מיליארדים” TheMarker (16.7.2013).

להם, נתפסת כשחיתות המתאפשרת בגין חיבור בין הון לשלטון.⁵ היטיבה לבטא זאת חברת הכנסת שלי יחימוביץ', באומרה: "רוב החברות העשירות במאיון העליון משלמות מס אפקטיבי שהוא פחות מ-25%".⁶ יחימוביץ' הציעה להנהיג מס חברות דיפרנציאלי, עם שיעורי מס נמוכים לחברות קטנות וגבוהים לחברות גדולות.⁷ קביעת שיעור מס של 0% לחברות כגון "טבע" ו"צ'קפוינט" – מן הגדולות והמצליחות ביותר במשק – מהווה, לפי היגיון זה, הפרה בוטה של עקרון הצדק החלוקתי.

במאמר קצר זה אחשוף את הטעויות העומדות בבסיסה של תפיסה רווחת זו, ואנסה להסביר מדוע ייתכן בהחלט שמתן הטבות מס לחברות כגון "טבע" היא מדיניות ראויה, המקדמת צמיחה כלכלית וצדק חלוקתי.⁸

בפרק א אסביר כי לא החברות נושאות בנטל מס החברות, שכן חברה היא פיקציה משפטית – מושג מופשט פרי דמיונו. אנשים, בשר ודם, הם בעלי הכנסתה. אראה כי פקודת מס ההכנסה בישראל, כמו חוקי מס ההכנסה בעולם כולו, מניחה כי בעלי הכנסתה של החברה הם בעלי מניותיה.⁹ אסביר מדוע אנו מטילים בכל זאת מס הכנסה גם על חברות, ולא רק על בעלי המניות, ומדוע אין טעם בהטלת מס חברות דיפרנציאלי ככלי לקידום צדק חלוקתי. בפרק ב אסביר כי אף שהכנסתה של החברה שייכת לבעלי מניותיה, אין זה סביר שבני האדם הנושאים בנטל מס החברות הם רק בעלי המניות. סביר להניח שבנטל המס נושאים כלל בעלי ההון, וכן העובדים ואולי גם ציבור הצרכנים. בפרק ג אדון במדיניות חברתית-כלכלית, ואסביר מדוע גביית מס חברות אינה אלא שיקול אחד מני שיקולים רבים שעל הממשלה להביא בחשבון בהתוויית מדיניותה על מנת להשיא את רווחתם של תושבי המדינה, ומדוע זו טעות לעסוק בשאלת הגבייה של מס החברות מבלי לראות את ההקשר והמכלול. בפרק ד אסביר כי שיקולי מס עשויים להיות רלוונטיים בהחלטתה של חברה היכן לפעול. בפרק ה אסביר מדוע, ולאילו חברות, כדאי לישראל להציע הטבות מס. לבסוף אסכם.

א. מדוע אנו מטילים מס הכנסה על חברות, ומדוע שיקולי צדק חלוקתי אינם תומכים במיסוי דיפרנציאלי?

החברה היא אישיות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה.¹⁰ גם מבחינת דיני המס, החברה היא נישומה נפרדת מבעלי המניות. החברה חייבת במס הכנסה על הכנסותיה (להלן: מס חברות),

- 5 יושבת ראש מרצ, זהבה גלאון, אמרה בתגובה כי "הטבות המס הפרועות שקיבלו מספר מצומצם של חברות ענק הן תוצאה של קשרים הדוקים בין החברות האלה לבין רשויות המס והשלטון. אין דרך אחרת להסביר איך חברה כמו טבע קיבלה בשש שנים 11 מיליארד שקל במתנה מהמדינה...". שם.
- 6 שלי יחימוביץ' על פרסום הנתונים של הטבות המס לחברות הגדולות: "הנה הכסף. המתקפה שהכריזה הממשלה על מעמד הביניים היא חסרת תקדים בעוצמתה" הודעה לעיתונות (16.7.2013).
- 7 תומר אביטל "שלי יחימוביץ' פרסמה "תוכנית חלופית לגזירות הכלכליות" כלכליסט (29.5.2013).
- 8 חשוב לציין, כי אין בידי את המידע הנדרש כדי לדעת אם הטבות שניתנו לחברת "טבע" הן ראויות אם לאו. מאמרי עוסק בשיקולים שעל המדינה לשיקול בעת שהיא בוחנת אם לתת הטבת מס או תמריץ כלשהו אחר. השימוש בדוגמה של "טבע" במאמר נועד אך ורק לצורך הדגמה של הפופולריות והבורות הרווחים בדיון הציבורי כיום.
- 9 למען הדיוק יש לציין כי גם העובדים נהנים מרווחיה של החברה. ראו: דיון בפרק ב להלן.
- 10 ס' 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, ס"ח 189.

ואילו בעלי המניות חייבים במס הכנסה על הכנסותיהם.¹¹ החברה יכולה לחלק לבעלי מניותיה דיווידנד מהכנסותיה לאחר ניכוי מס חברות, ואז ישלם בעל המניות מס הכנסה על סכום הדיווידנד שקיבל (או על שווי, אם קיבל דיווידנד בשווה כסף). כל עוד לא קיבלו מהחברה דיווידנד, אין בעלי המניות חייבים במס הכנסה על הכנסות החברה.

אולם אישיות משפטית היא מושג מופשט. אין לה ביטוי גשמי בעולם המציאות. המשרד או המפעל אינם החברה. הם מקום קיומה של הפעילות, ובאותה מידה הם היו יכולים להיות עסקן של יחיד או של שותפות, ולא של חברה. הביטוי היחיד לקיומה של חברה הוא מספר הרישום שלה, אך גם המספר הוא מופשט. אי־אפשר לטעון שהרישום נתן ביטוי מציאותי לקיומה של חברה, כשם שלא נחשוב שמספר תעודת זהות הוא בשר ודם. החברה היא המצאה משפטית, דמיונית, שנועדה להקל עלינו את ניהול העסקים,¹² ולכן כאשר אנחנו מנסים להבין של מי ההכנסה שברצוננו למסות, עלינו למצוא את בני האדם הזכאים לה. הכנסתה של החברה שייכת לבעלי מניותיה, מאחר שהם בעלי החברה.

כאשר אנו ממסים את החברה, ניתן לטעון כי אנו ממסים למעשה את בעלי המניות, ולכן כאשר המדינה נותנת הטבת מס לחברה – למשל, שיעור מס אפס – היא נותנת אותה למעשה לבעלי מניותיה. האופן שבו מוטל מס הכנסה על חברות בישראל, כמו גם חוקי המס ברוב מדינות העולם שהנהיגו מס הכנסה, מושגת על ההנחה כי בעלי המניות הם שנושאים בנטל מס ההכנסה המושגת על החברה. אסביר.

כדי להעביר את הנקודה באופן בהיר, נניח קיומה של חברה פשוטה מאוד מבחינה חשבונאית. נניח שב־1 בינואר 2013 היו לה 120 מיליון ש"ח בקופה, וכי זה היה הנכס היחיד שלה. היו לה התחייבויות כלפי מלווים בסך 20 מיליון ש"ח. אילו חוסלה החברה באותו יום, היו בעלי החוב זכאים ל־20 מיליון ש"ח, ואילו בעלי המניות היו זכאים ל־100 מיליון ש"ח הנותרים. נניח שלחברה יש 100,000 בעלי מניות, בני אדם, שכל אחד מהם מחזיק מניה אחת. כלומר, כל בעל מניות הוא הבעלים של 0.001% מהחברה. שווי המניה שלו נקבע לא רק על פי שוויים של נכסי החברה, אלא גם על פי הערכות שוק ההון ביחס לרווחי החברה הצפויים, אך לשם הפשטות נניח כי הוא משקף אך ורק את חלקו של בעל המניות בשוויים של נכסי החברה פחות התחייבויות באותו יום. שווייה של כל מניה ב־1 בינואר 2013 היה לכן 1,000 ש"ח. נניח עתה כי בשנת 2013 היו לחברה הכנסות של 150 מיליון ש"ח, אשר לשם השגתן היא הוציאה הוצאות בסך 50 מיליון ש"ח. כתוצאה מכך גדלה קופת המזומנים של החברה ב־100 מיליון ש"ח, וב־31.12.2013 היו בה 220 מיליון ש"ח. בהנחה שההתחייבויות נותרו כשהיו, חלה עלייה של 100 מיליון ש"ח בערך החברה, ולכן גם בשווי מניותיה (שכן הן משקפות את שווי החברה), ושווי המניה שבידי כל בעל מניה עלה ל־2,000 ש"ח.

מס ההכנסה הוא מס שנתי. על החברה לשלם מס הכנסה על הכנסותיה בשנת 2013 בניכוי ההוצאות שהוציאה לשם השגת ההכנסה. שיעור מס החברות הוא 25%, ולכן החברה תשלם לאוצר המדינה 25 מיליון ש"ח. כתוצאה מכך תקטן קופת המזומנים שלה ותעמוד על 195

11 ס' 125 ו־126 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח 120.

12 יובל נח הררי קיצור תולדות האנושות 37–40 (2011).

מיליון ש"ח. שווי החברה יקטן בהתאם, והדבר יתבטא גם בשווי מניויתיה, אשר לאחר תשלום מס החברות ירד ל-1,750 ש"ח למניה.

מן הדוגמה עולה שכאשר מוטל על החברה מס הכנסה, ערך מניויתיה יורד בהתאם, שכן המניות משקפות את ערך החברה, לרבות קופת המזומנים שלה. המניות הן קניינם של בעלי המניות. מכאן שבעלי המניות נושאים בנטל הכלכלי של המס המוטל על החברה.

פקודת מס הכנסה בישראל רואה בחברה ובעל המניות נישומים נפרדים, אך אין היא ממסה אותם ככאלה. אילו מיסתה אותם ככאלה, היו החברה ובעלי המניות חייבים במס לפי שיעורי המס הרגילים הקבועים בסעיף 121 לפקודה. במקרה כזה הייתה החברה משלמת כ-50% מס על הכנסתה, שכן כמעט כל הכנסתה הייתה ממוסה על פי מדרגת המס השולי הגבוהה ביותר, ואף היחיד היה משלם מס על פי מדרגות המס, המגיעות עד 50%. אם נניח כי מדובר ביחיד שהכנסתו גבוהה, שיעור המס הכולל שבו היה נושא על הכנסות החברה היה עומד על 75%, במקום 50% מס שהיה משלם אילו בחר להפיק את הכנסותיו באמצעות עסק או שותפות במקום באמצעות חברה. מיסוי כזה נחשב מיסוי כפול של בעל המניות על הכנסות החברה – פעם אחת כאשר החברה משלמת מס הכנסה על הכנסותיה (ובעל המניות נושא בנטל המס בשל ירידת ערך מניויתיו כתוצאה מהקיטון במזומנים של החברה), ופעם נוספת בעת קבלת הדיווידנד.

לכן נקבע בסעיף 126 לפקודה כי חברה אינה משלמת מס הכנסה בשיעורים הקבועים ליחיד, המגיעים כיום ל-50%, אלא בשיעור מס נמוך יותר, העומד בעת כתיבת שורות אלה על 25%. נוסף על כך, סעיף 125 ב לפקודה קובע כי דיווידנד, שהוא הכנסה פירותית של יחיד, אינו ממוסה בשיעור המס הרגיל, המגיע כיום ל-50%, אלא בשיעור מס מופחת של עד 25% אם מדובר בבעל מניות רגיל או עד 30% אם מדובר בבעל מניות מהותי, שהוא (בפשטות) מי שמחזיק ב-10% או יותר ממניות החברה.¹³

אם נניח שהחברה משלמת מס הכנסה על הכנסתה ומייד מחלקת את כל ההכנסה הנוותרת כדיווידנד לבעלי המניות, אזי שיעור המס על הכנסת החברה – אשר מי שנושא בו הוא כאמור בעל המניות – יהא 43.75% במקרה של בעל מניות רגיל ו-47.5% במקרה של בעל מניות מהותי. שיעור זה קרוב לשיעור המס המוטל על יחיד המפיק את הכנסתו לא באמצעות חברה. אין מדובר בשיעור מס זהה לא רק בגלל הפער במספרים, אלא גם משום שהמס החל על חברה הוא 25% מהשקל הראשון, בעוד על יחידים חלים שיעורי מס שולי הולכים וגדלים, כך שעל הכנסותיהם הנמוכות הם נהנים משיעורי מס נמוכים, וגם משום שאם החברה אינה מחלקת את הכנסתה לאחר מס כדיווידנד, בעלי המניות נהנים מדחיית מס.

קיים פתרון מושלם יותר, המכונה "שילוב מלא". לפי שיטה זו, מטילים על החברות מס הכנסה בשיעור זהה לשיעור המס הגבוה ביותר החל על יחידים – נניח 50%. כאשר מחולק דיווידנד לבעל המניות, הוא מגולם (נוסף לו מס החברות) וממוסה על פי שיעור המס של בעל המניות. אם לבעל המניות יש הכנסה המביאה אותו אל מדרגת המס הגבוהה ביותר, כך שהדיווידנד חייב במס של 50%, הוא מקבל זיכוי בגין המס ששילמה החברה, ופשוט אינו משלם מס נוסף. לעומת זאת, אם שיעור המס השולי של בעל המניות נמוך יותר, הוא יקבל החזר מאוצר המדינה. לשם המחשה ראו את הדוגמה הבאה: נניח שיחיד הוא הבעלים של 10%

13 ס' 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

ממניותיה של חברה, וכי לחברה הייתה הכנסה חייבת במס של מיליון ש"ח. החברה שילמה 50% מס, וחילקה חצי מיליון ש"ח כדיוידנד לכלל בעלי מניותיה. בעל המניות שבדוגמה שלנו קיבל 10% מן הסכום, כלומר, 50,000 ש"ח. נניח ששיעור המס השולי שלו הוא 30%. במקרה זה הוא יקבל, עם חלוקת הדיוידנד, החזר של 20,000 ש"ח מאוצר המדינה, שכן כאשר החברה שילמה 50% מס, הוא (בעל המניות) מוסה למעשה ביתר.

שיטה זו מובילה למצב הרצוי שבו כל בעל מניות משלם מס על פי שיעור המס השולי שלו, ואין מס יתר או מס חסר. אין תמריץ לדחיית מס, שכן חברות משלמות דיוידנד כל שנה, אשר יכול להיות דיוידנד קונסטרוקטיבי (בעלי המניות נראים כמי שקיבלו את הדיוידנד ומייד השקיעו אותו בחזרה בחברה), והיחידים משלמים אותו שיעור מס ללא תלות בשאלה אם הם הפיקו את הכנסתם באמצעות עסק, שותפות או חברה. מסיבות שהדיון בהן חורג ממסגרת מאמר זה, שיטת השילוב המלא, אשר הונהגה על ידי מדינות רבות בשנות השמונים ובתחילת שנות התשעים של המאה העשרים, פסה מן העולם. שיטת השילוב החלקי, הנהוגה בישראל, היא השיטה המקובלת כיום בעולם.

לסיכום הדיון עד כה: חברה היא פיקציה משפטית, ולכן אינה בעלת הכנסה ואינה משלמת מס. בני אדם, בשר ודם, הם שנושאים בנטל המס.¹⁴ דין המס בישראל, אשר תואם את המקובל בעולם בנושא, מונע את מה שנחשב "מיסוי כפול" של אותה הכנסה של בעל המניות – פעם ברמת החברה, כאשר היא משלמת מס על הכנסתה, ופעם ברמת היחיד, בעל המניות, כאשר הוא מקבל דיוידנד. קביעה זו נסמכה על התיאור שלפיו עם תשלום מס החברות (מס הכנסה שחברה משלמת על הכנסותיה) יורד בהתאמה ערך מניותיה של החברה, שכן ערך המניות משקף את שווייה של החברה, אשר נקבע, בין היתר, על פי גודלה של קופת המזומנים של החברה. נשאלת השאלה: אם ממילא בעלי המניות הם בעלי הכנסתה של החברה – ועל כן אותם אנו רוצים למסות, ובאופן אידיאלי על פי שיעורי המס השולי שלהם, כדי לקדם צדק חלוקתי – אזי מדוע לא נמסה רק את בעלי המניות ונימנע לחלוטין מלמסות את החברה?

קיימות כמה תשובות לכך, והתשובה העיקרית היא אי־הרצון שלנו להעניק לנישומים עשירים יכולת לדחות מס. איננו יכולים למסות את בעלי המניות על חלקם בהכנסות בטרם חולק דיוידנד, מאחר שבניגוד לשותפות, לחברות יכולים להיות בעלי מניות רבים, שהחברה אינה יודעת בהכרח את זהותם, ויהיה קשה להתחקות אחר כולם. איננו רוצים למסות רק בעת חלוקת דיוידנד, כי חברות יימנעו מלחלק דיוידנד. עשירים ינהלו את כל עסקיהם והשקעותיהם באמצעות חברות, וימשכו דיוידנד רק כאשר יזדקקו למזומנים לצריכה. עשירים צורכים חלק קטן יחסית מהכנסתם, ולכן עיקר הכנסתם לא תמוסה, שכן היא תישאר בחברה.

בהעדר מס ברמת החברה ייהנו בעלי המניות מהיכולת לדחות את תשלום המס על הכנסתם, שהופקה באמצעות החברה, עד למועד שבו יקבלו דיוידנד. דחיית מס מהווה הטבת מס, שכן מס שלא שולם לאוצר המדינה בשנה שבה הופקה ההכנסה נותר בידי החברה, אשר יכולה להשקיע את כולו, ומהווה מעין הלוואה ללא ריבית שהנישום מקבל מהמדינה ממועד הפקת

14 הטענה כי רק בני אדם – ולא חברה – יכולים לשלם מס היא בסיסית ומובנת מאליה עד כדי כך שקשה למצוא לה סימוכין מפורשים בספרות הכלכלית. מילטון פרידמן, חתן פרס נובל לכלכלה, אמר את הדברים ברשימה עיתונאית: Milton Friedman, *Energy Rhetoric*, NEWSWEEK 82 (June 13, 1977). ("Only people can bear a 'burden' or pay a tax. An industry, a factory, or a utility can do neither")

ההכנסה על ידי החברה עד למועד שבו ישולם המס על הדיווידנד. מס החברות מהווה לכן מעין מקדמה על חשבון המס שבו יחוב בעל המניות עם קבלת הדיווידנד. שלי יחימוביץ' וזהבה גלאון טוענות¹⁵ – כי מס זה צריך להיות מדורג, באופן שחברה "עשירה" תשלם מס גבוה יותר מחברה שאינה עשירה. קשה מאוד להבין מה ההיגיון בכך. גודלה של החברה אינו מעיד על עושרם של בעלי מניותיה. תיתכן בהחלט חברה קטנה עם מספר קטן של בעלי מניות עשירים, ולעומתה חברה גדולה (נניח חברה ציבורית) עם בעלי מניות רבים, שחלקם אינם עשירים כלל ועיקר. על מנת לקדם צדק חלוקתי, שיעור המס צריך להיקבע בהתאם להכנסתם של הנושאים בנטל המס. מס חברות מדורג יוביל בדוגמה הנ"ל לתוצאה האבסורדית שבה החברה הקטנה תחויב במס חברות נמוך יחסית, שממנו ייהנו בעלי מניותיה העשירים, ואילו החברה הגדולה תחויב במס חברות גבוה, שבו יישאו בעלי מניותיה, אשר רובם או כולם אינם עשירים.

הטבות המס שניתנו ל"טבע" הן דוגמה טובה להמחשת הטיעון המועלה בפרק זה של המאמר. "טבע" נהנתה משיעור מס אפס על פי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט–1959, וכתוצאה מכך חסכה תשלומי מס של כ-12 מיליארד ש"ח, שהיו חלק הארי מהסכום הכולל של כ-16 מיליארד ש"ח הטבות מס שקיבלו חמש החברות הציבוריות שזהותן נחשפה באותו פרסום של רשות המיסים שעורר ביקורת ציבורית. "טבע" אינה "עשירה". רק בני אדם יכולים להיות עשירים או עניים, ובני האדם הרלוונטיים ביותר בהקשר זה הם בעלי המניות. "טבע" היא חברה ללא בעל שליטה. כ-93% ממניותיה מוחזקות בידי הציבור, ושבעת האחוזים הנותרים מוחזקים אף הם בידי כמה בעלים.¹⁶ בעלי המניות של "טבע" הם חלקים נרחבים מאוד מהציבור בישראל – הן בדרך של השקעה ישירה והן באמצעות משקיעים מוסדיים.¹⁷ החיסכון הפנסיוני של רבים מאוד מתושבי ישראל משתתף בהצלחת החברה.¹⁸ חלק מבעלי המניות עשירים, וחלקם לא; חלקם תושבי ישראל, וחלקם זרים. מהטבת המס שניתנה ל"טבע" נהנו בעלי המניות, שהם כאמור הציבור.

ראוי שהציבור ידע מי מקבל הטבות מס, כמה ומדוע, ובמובן זה הפרסום של רשות המיסים הוא צעד חיובי; אך אם כבר משתפים את הציבור במידע זה, חשוב יותר לחשוף לפניו את זהותן של החברות הפרטיות המקבלות את הטבות המס מאשר את זהותן של החברות הציבוריות, שכן מהטבת מס הניתנת לחברה פרטית נהנים באופן ישיר בעלי מניות מעטים יותר בהשוואה להטבה הניתנת לחברה שהציבור הרחב משקיע במניותיה. כאמור לעיל, זהותן של החברות הפרטיות מתוך קבוצת עשר החברות שמקבלות את הטבות המס הגדולות ביותר טרם נחשפה.

15 ראו: הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס חברות דיפרנציאלי), התשע"ג–2013, פ/124/19. 16 על פי הדוחות הכספיים לשנת 2012 של חברת "טבע", קרן ההשקעות האמריקאית "וולנינגטון" מחזיקה בכ-6.1% מהמניות, פיליפ פרוסט (יושב ראש הדירקטוריון) מחזיק בכ-1.5% מהמניות, ומשפחות המייסדים, ביניהן משפחת הורוביץ, מחזיקות יחד בכ-0.9% מהמניות. 17 ההחזקות העיקריות ב"טבע" נכון ליולי 2013 הן: מגדל – 0.05%; הראל-פיא – 0.05%; פסגות – 0.03%; אנליסט – 0.03%. 18 מניית "טבע" הינה המניה העיקרית (10%) במדדי תל אביב 100 ותל אביב 25 (כ-131 מיליארד ש"ח נכון ליולי 2013).

כאשר מנייתיה של חברה מוחזקות בידי גורמים פרטיים, אם מאחר שהחברה אינה נסחרת בבורסה¹⁹ ואם משום שהיא נסחרת אך יש לה בעל שליטה, הטבת המס ניתנת למספר קטן יחסית של בעלי מניות, אשר ניתן להניח כי הם אנשים עשירים. אולם גם אז אין זה מובן מאליו שהטבת המס אינה מקדמת צדק חלוקתי. התשובה לכך תלויה בראייה מעמיקה של המערכת הכוללת, ובכך אדון ביתרת המאמר.

ב. אילו בני אדם נוספים, פרט לבעלי המניות, נושאים בנטל של מס החברות?

כפי שצינתי בפרק הקודם, פקודת מס הכנסה, כמו חוקי המס במדינות אחרות המשתיות מס הכנסה על חברות, יוצאת מנקודת הנחה כי בעלי המניות הם שנושאים בנטל הכלכלי של מס החברות. כדי לרכך את "כפל המס", הפקודה קובעת שיעור מס חברות נמוך יחסית (25% לעומת 50%, שהוא שיעור המס השולי הגבוה ביותר המוטל על יחידים) וכן שיעור מס נמוך יחסית על הכנסתו של בעל המניות, קרי, הדיווידנד (25% או 30% במקום 50%).

אולם ההנחה כי בעלי המניות נושאים לבדם בנטל הכלכלי של מס החברות היא שגויה. קיים קונסנזוס בעולם הכלכלה שתאגידים אינם נושאים בנטל המס, בהיותם פיקציה משפטית, וכי רק בני אדם יכולים לשאת בו. אולם קיים גם קונסנזוס בקרב כלכלנים שבעלי המניות אינם נושאים בנטל מס החברות לבדם. המחלוקת ששוררת בהקשר זה בין הכלכלנים – ובעיקר אי־הוודאות – נוגעת רק בשאלה כיצד הנטל מתחלק בין בעלי המניות לבין כל אותם אנשים נוספים.

בעלי המניות היו נושאים לבדם בנטל הכלכלי של מס החברות אילו הנחנו שמס החברות מוטל על הכנסת החברה בניכוי כל העלויות הכלכליות שהוצאו בייצורה. במקרה כזה היה המס מוטל על "הרווח הכלכלי", כלומר, על בעלי המניות לבדם. הנחה זו אינה מציאותית, מאחר שאין בעולם שיטת מס הכנסה המתירה בניכוי את העלות הכלכלית. העלות הכלכלית היא השימוש החלופי בתשומות שהושקעו בחברה על ידי בעלי המניות. במציאות שיטות המס מתירות בניכוי רק את ההוצאה החשבונאית (עם התאמות מסוימות), ולכן מס החברות אינו מוטל על הרווח הכלכלי, אלא על הרווח החשבונאי.

הכלכלן הידוע ג'וזף סטיגליץ הראה כי ניתן להגיע לתוצאה זהה למיסוי הרווח הכלכלי גם מבלי לנכות עלות כלכלית, אם החברה מממנת כל פרויקט שלה באמצעות הלוואה, והריבית מותרת בניכוי.²⁰ פקודת מס הכנסה הישראלית, כמו גם כל חוקי מס הכנסה המקובלים בעולם, מאפשרים ניכוי של ריבית כהוצאה אם היא שימשה בייצור הכנסה, אבל מאוד לא סביר להניח שחברה מממנת כל פרויקט שלה באמצעות הלוואה. חברה מממנת פרויקטים גם בהון עצמי או על ידי גיוס הון, ולכן ההנחה שמס החברות מוטל על הרווח הכלכלי אינה סבירה. על כן אין כלכלנים (טובים) הסבורים שבעלי המניות נושאים לבדם בנטל הכלכלי של מס החברות.

19 או לחלופין נסחרת בבורסה, אך לא בזו שבתל אביב, והמוסדיים אינם משקיעים בה – לדוגמה, "צ'קפוינט", שנסחרת רק בנאסד"ק.

20 ראו: Joseph E. Stiglitz, *Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital*, 2 J. PUB. ECON. 1 (1973).

הקונסנזוס בקרב הכלכלנים הוא שבשיווי משקל כלכלי כללי, מס החברות – שהוא כאמור מס על בעלי המניות, כלומר, על ההון המושקע במניות – מקטין את ההכנסה אחרי מס של משקיעים מהשקעה במניות, ועל כן מדרבן אותם להשקיע יותר באפיקי השקעה אחרים. הגידול בהיצע ההון להשקעה באותן השקעות אחרות (נניח שותפויות) גורם לעליית מחירן, כלומר, לירידה בתשואה שהן מציעות, ומכאן שמי שנושא בנטל מס החברות הם לא רק בעלי המניות, אלא כלל בעלי ההון.²¹ השינויים שהמס יוצר בשיווי המשקל הכללי ומעבר ההון בין המגזרים משפיעים גם על שכר העובדים. לבסוף, נטל מס החברות – כולו או חלקו – מגולגל אל ציבור הצרכנים, ככל שכוחות השוק מאפשרים לחברה לגלגל אליהם את נטל המס בדרך של העלאת מחיריהם של המוצרים והשירותים.

מס החברות הוא מס על גורמי ייצור. ההון הוא גורם ייצור אחד, ועבודה היא גורם ייצור אחר. בעלי ההון מגלגלים את נטל מס החברות אל העובדים, באופן ששכרם נמוך מכפי שהיה אלמלא מס החברות. מידת יכולתם של בעלי ההון לגלגל את נטל המס אל העובדים תלויה בטכנולוגיות המשמשות לייצור בענף שבו מדובר ובמידת הביקוש למוצרים או לשירותים של הענף. אם מדובר בענף שחשוף לתחרות עם חוץ לארץ, הוא יתקשה לגלגל את המס אל הצרכנים, ולכן נטל המס יתחלק בין בעלי ההון והעובדים.

מן האמור עולה כי הנושאים בנטל הכלכלי של מס החברות הם כלל בעלי ההון (ולא רק בעלי המניות), העובדים והצרכנים. הכלכלנים חלוקים ביניהם בשאלה כיצד נטל המס מתחלק בין אותן קבוצות, אך מסכימים כי יש לבחון כל ענף וכל מדינה לגופה, וכי הדברים משתנים על פני זמן.²² הדברים זהים ביחס להטבות המס. מי שייחנה מהטבת המס הוא מי שכוחות השוק יאפשרו לו זאת, ואין משמעות לשאלה למי באופן פורמלי ניתנה ההטבה. כך, למשל, במחקר ידוע מצא אוסטון גולסבי כי הטבות מס שניתנו לחברות בארצות הברית התגלגלו לידיהם של ספקי ציוד לחברות, בדרך של העלאת מחירי המכונות לאחר הענקת הטבת המס.²³ דוגמה נוספת של גלגול הטבת מס, שתהא כנראה אינטואיטיבית יותר לקוראי המאמר מאשר גלגול הטבה של מס חברות, היא הסיפור הידוע הבא: עיריית ירושלים העניקה מענק חודשי לסטודנטים הגרים בשכירות במרכז העיר. תוך זמן קצר מאוד לאחר שהוצעה המלגה עלה שכר הדירה במרכז ירושלים בגובה המענק. בעלי הבתים הביאו את דבר הזכאות למלגה לידיעתם של סטודנטים שהתעניינו בשכירת דירתם. ההנאה הכלכלית מהמענק התחלקה בין הסטודנטים לבין בעלי הדירות, ורוב (או אפילו כל) ההטבה הגיעה לידיהם של בעלי הבתים, אף שמבחינה פורמלית היא ניתנה לסטודנטים. הגמישות היחסית של ההיצע והביקוש למוצר או לשירות היא שקובעת מי ייחנה מהטבת המס. אין חשיבות לקביעה הפורמלית (למשל, בחוק) בדבר זהותו של מקבל ההטבה.

21 ראו: Arnold C. Harberger, *The Incidence of the Corporation Income Tax*, 70 J. POL. ECON. 215 (1962).

22 ראו: Arnold C. Harberger, *The Incidence of the Corporation Income Tax Revisited*, 61 NAT'L TAX J. 303 (2008).

23 ראו: Austan Goolsbee, *Investment Tax Incentives, Prices, and the Supply of Capital Goods*, 113 Q. J. ECON. 121 (1998).

לסיכום הכתוב עד כה: ראינו כי לא החברות עצמן הן שנושאות בנטל מס החברות. בפרק א טענתי כי פקודת מס הכנסה מושתתת על ההנחה כי בעלי המניות הם שנושאים בו. בפרק ב הסברתי כי בעלי המניות אינם היחידים שנושאים בו, אלא מי שנושאים בו הם כלל בעלי ההון וכן הצרכנים והעובדים. כדי לדעת מי נושא בנטל המס, או לחלופין מי נהנה מהטבת מס, יש צורך בניתוח של כוחות השוק. שאלת אופן חלוקתו של נטל מס החברות (או של ההטבה) בין בעלי ההון, הצרכנים והעובדים היא שאלה שנמצאת במחלוקת בין כלכלנים, ואין ממצאים אמפיריים טובים בנושא.²⁴

ג. מדיניות מיסים

מדינה ליברלית אינה אלא כלי שמשמש את תושבי המדינה להגשמת שאיפותיהם. למדינה אין ערך בפני עצמה. רק לתושבים יש ערך. בספרות של מדיניות מיסים (מימון ציבורי) מקובל להניח כי שאיפתם של תושבי המדינה, ולכן גם מטרת המדינה, היא השאת רווחתם של התושבים. הנחת המוצא, בכל מדינות העולם כמעט (קוריאה הצפונית וקובה הן אולי החריגות היחידות), היא שהסתמכות על השוק היא הדרך היעילה ביותר ולכן גם הראויה להשאת משאביה החומריים של המדינה. שוק תחרותי מקצה את המקורות באופן היעיל ביותר באמצעות מנגנון המחירים. "היד הנעלמה" של השוק, שעליה עמד אדם סמית, גורמת לכך שאף על פי שכל תושב פועל על מנת להשיא את התועלת האישית שלו, התוצאה היא ששירותים ומוצרים מיוצרים ומוצעים במחיר ובאיכות הגבוהים ביותר האפשריים – דבר שלא היה אפשר להשיג בדרך של תכנון מרכזי.

למדינה יש שני תפקידים: האחד הוא להתמודד עם סדרה של כשלי שוק, כדי להבטיח קיומו של שוק תחרותי; והאחר הוא קידום צדק חלוקתי בהתאם לתפיסה המוסרית של כלל תושבי המדינה. בהיבטים מסוימים שני תפקידים אלה משלימים זה את זה, כלומר, תיקון של כשל שוק יביא גם לידי קידומו של צדק חלוקתי. לדוגמה, גביית מיסים לצורך מימון מוצרים ציבוריים, הנדרשת על מנת להתגבר על כשל שוק של freeriding (בעיית הטפיל), מקדמת בה בעת צדק חלוקתי, שכן כולם נהנים במידה דומה מצריכת סך כל המוצרים הציבוריים, אף שהם לא השתתפו באופן שווה במימונם. בהיבטים אחרים קידומו של יעד אחד, דוגמת צדק חלוקתי, יבוא על חשבון קידומו של יעד אחר, כגון השאת סך כל המשאבים החומריים העומדים לרשות המדינה. זה המצב, לדוגמה, כאשר מיסים מיועדים למימון תשלומי העברה, ומניעים אנשים לעבוד פחות (או להגר).

כשלי השוק שהמדינה נדרשת להתמודד עימם הם רבים. אציין את המרכזיים שביניהם. התערבות המדינה נדרשת כדי למנוע מונופולים וקרטלים, אשר מעצם הגדרתם הופכים את השוק ללא תחרותי ומקטינים בכך את הרווחה החברתית. המדינה מתמודדת עם בעיה זו באמצעות הגבלים עסקיים. כשל שוק מרכזי נוסף, שכבר נזכר בפסקה לעיל, נוגע במימונם של מוצרים ציבוריים. אלה מוצרים שההנאה של האחד מהם אינה גורעת מיכולתו של האחר ליהנות

24 ראו: JONATHAN GRUBER, PUBLIC FINANCE AND PUBLIC POLICY 540 (2004).

מהם, ואשר אין אפשרות להגביל את יכולת ההנאה מהם רק למי שהשתתף במימונם (למשל, ביטחון, המסופק על ידי העובדה שהצבא שומר על הגבולות; או קיום מערכת של משפט, משטרה והוצאה לפועל, המאפשרת לכל התושבים לחיות בביטחון יחסי ולהתקשר בחוזים). כדי למנוע תופעה של טפילות, שבה תושבים יימנעו מלממן מוצרים ציבוריים מתוך ידיעה שהם יוכלו ליהנות מהם גם אם ימומנו בכספי אחרים, וכתוצאה מכך יהיה תת-ייצור של מוצרים ציבוריים, המדינה מתערבת ומטילה מיסים לשם מימון מוצרים אלה.

סוג נוסף של כשלי שוק (אשר מבחינה מהותית הבעיה שתוארה לעיל שייכת אליו) הוא השפעות חיצוניות חיוביות ושליליות. השפעה חיצונית היא כאשר לפעולתו של אדם יש השפעה, שהוא אדיש ביחס אליה, על רווחתם של אחרים. דוגמה להשפעה חיצונית שלילית היא זיהום. המדינה יכולה להטיל מס על פליטת הזיהום, ובכך לאלץ את המזהם להפנים את העלויות שהוא מחציץ על אחרים. דוגמה להשפעה חיצונית חיובית היא המצאה/רעיון. גם אחרים יכולים ליהנות מן ההמצאה, ולכן המדינה יכולה לתת לממציא כוח מונופוליסטי זמני (הגנה על קניין רוחני) או סובסידיה (מס שלילי), כדי לאפשר לממציא להפנים את ההטבה שהוא מרעיף על אחרים. זאת, מאחר שבהעדר התערבות של המדינה יהיה תת-ייצור של פעילות מיטיבה זו.

המדינה מקדמת יעילות וצדק חלוקתי באופן המשיא את הרווחה החברתית, כפי שהיא מוגדרת על ידי פונקציית הרווחה החברתית של תושבי המדינה. יישום קריטריון היעילות שבפונקציה מצריך השגה של כל הנתונים הרלוונטיים וכן ידע בכלכלה. יישום קריטריון הצדק החלוקתי מצריך החלטה ערכית. כך, למשל, יש לדעת מראש מה עוצמתה של שנאת אי-השוויון הכלכלי במדינה או מה נחשב בה כצריכה המינימלית של אדם המבטיחה את קיומו בכבוד. לסיכום המאמר עד כה: ראינו שלא חברות נושאות בנטל המס או נהנות מהטבות המס, אלא בני אדם בשר ודם. אנשים אלה הם בעלי ההון, העובדים והצרכנים. כוחות השוק הם שיקבעו מי מהם יישא בנטל המס או ייהנה מההטבה, ואין חשיבות לכך שהמס מוטל באופן פורמלי על החברה. כמו כן ראינו, בפרק ג, שיש מקום להתערבות של המדינה בפעילות השוק, וזאת על מנת לתקן כשלי שוק ולקדם צדק חלוקתי באופן שישא את פונקציית הרווחה החברתית. נשאלת על כן השאלה אם מתן הטבות המס המסוימות לחברות המסוימות היא מדיניות ראויה המשיאה את הרווחה החברתית בישראל.

עצם העובדה שהמדינה מוותרת על גביית מס הכנסה מחברות מסוימות אינה אומרת דבר באשר ליעילות. כמו כן, כדי לדעת מהן ההשלכות החלוקתיות של ההטבה, יש לנתח מי נהנה ממנה ומה הכנסתם (ועושרם). בהכללה ניתן לומר כי ככל שמדובר בבעלי ההון שנהנים מההטבה, ההשלכה החלוקתית היא רגרסיבית, כלומר, מיטיבה עם העשירים ופוגעת בעניים. כאשר מדובר בצרכנים או בעובדים הנהנים מההטבה, נשאלת השאלה מה הכנסתם. אולם הניתוח החלוקתי אינו מסתיים כאן. אם מתן הטבת המס הוא יעיל ומגדיל את סך כל המשאבים העומדים לרשות החברה (society), אזי בזכותו יהיה אפשר לקדם את הצדק החלוקתי על ידי הענקת תשלומי העברה או מוצרים ציבוריים משופרים. מכאן שהדיון (הפופוליסטי) בתקשורת ובפוליטיקה לאחר חשיפת הטבות המס, שהתבסס אך ורק על העובדה שניתנו הטבות מס, לא היה במקומו. ייתכן בהחלט שמתן הטבות המס היה ועודנו מדיניות ממשלתית ראויה.

ד. שיקולי מס עשויים להיות רלוונטיים בהחלטתה של חברה היכן לפעול

בתחילת שנות התשעים של המאה העשרים ביטלה ישראל באופן חד-צדדי את המכס על רוב המוצרים.²⁵ במאי 1998 שונה משטר הפיקוח על מטבע חוץ,²⁶ והותר לתושבי ישראל להחזיק ולהיות הבעלים של נכסים זרים. תהליכים דומים התרחשו באותו זמן פחות או יותר בכל רחבי העולם. מגבלות שונות שהוטלו על מעבר הון, מוצרים ושירותים בין מדינות – בוטלו. התפתחות האינטרנט תרמה אף היא תרומה משמעותית לגלובליזציה ולהיווצרותן של חברות רב-לאומיות. העברת המידע בתוך התאגיד הרב-לאומי וכן הפיקוד והשליטה בו השתפרו באופן דרמטי. האינטרנט מאפשר גם העברת חלק (דיגיטלי) מתשומות הייצור, כמו גם מוצרים סופיים ושירותים מסוימים, כהרף עין וללא עלות בתוך התאגיד הרב-לאומי, בין התאגיד לבין ספקים או בינו לבין לקוחות סופיים. כל אלה, וכן כמה גורמים נוספים, הקלו מאוד מעבר של סחורות ושירותים ברחבי העולם, והם מאפשרים את ייצורו של כל מוצר או חלק ממוצר או שירות במקום הגיאוגרפי המיטבי לייצורו. תהליכי הפקת ההכנסה ממכירתם של מוצרים ושירותים רבים מתרחשים בשלבים שונים במקומות שונים ברחבי העולם. לעיתים מוצר (או שירות) סופי אחד הוא פרי עבודה שנעשתה במספר רב של מדינות.

הסרתם המלאה או החלקית של החסמים הנ"ל שהכבידו את הפעילות הבין-לאומית העלתה באופן יחסי את חשיבותם של החסמים שנוותרו, ובראשם המיסים המדינתיים. יכולתן של מדינות – או יכולתם של אזורים בתוך מדינות – למשוך השקעות באמצעות הצעת הטבות מס למשקיעים גברה מאוד. חלק חשוב מהשקעות אלה הן "השקעות זרות ישירות" (FDI) – כך נקראות השקעות המקנות בעלות על 10% או יותר ממניותיה של חברה מקומית. בדרך כלל חברות רב-לאומיות מעדיפות להחזיק בחברות-בנות מקומיות בשיעורי בעלות של 100%. קיימת ספרות ענפה המתעדת זאת.²⁷ מדינות רבות מעניקות הטבות מס על מנת למשוך חברות

25 רשות המיסים "היסטוריה של המכס" פרק 6, דוחות סיכום פעילות שנתיים (2009).

26 "שינוי משטר הפיקוח על מטבע חוץ" חוזר המפקח על מטבע חוץ (11.5.1998).

27 ראו לדוגמה: Mihir A. Desai & James R. Hines Jr., "Basket Cases": Tax Incentives and International Joint Venture Participation by American Multinational Firms, 71 J. PUB. ECON. 379 (1999) (שמצאו כי חברות רב-לאומיות אמריקאיות נסוגו משותפויות עסקיות בין-לאומיות מסוימות בתגובה על שינוי בכללי המס); Rosanne Altshuler, Harry Grubert & T. Scott Newlon, Has U.S. Investment Abroad Become More Sensitive to Tax Rates?, in INTERNATIONAL TAXATION AND MULTINATIONAL ACTIVITY 9 (James R. Hines Jr. ed., 2000), available at: <http://www.nber.org/chapters/c10718.pdf> עם השנים); Mihir A. Desai & James R. Hines Jr., Expectations and Expatriations: Tracing the Causes and Consequences of Corporate Inversions, 55 NAT'L TAX J. 409 (2002) חברות משנות את מיקומן על מנת לנצל טיפול מיסוי נוח יותר); Rosanne Altshuler & Harry Grubert, Repatriation Taxes, Repatriation Strategies and Multinational Financial Policy, 87 J. PUB. ECON. 73 (2003) (המתארים תכנוני מס שכיחים שנעשים על ידי חברות רב-לאומיות אמריקאיות); Michael P. Devereux & Giorgia Maffini, The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence (Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 07/02, 2006), available at: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/.

זרות, ותחרות המס עזה. אם ישראל לא תשתתף בה, בו בזמן שמדינות אחרות ימשיכו להציע הטבות מס לחברות רב־לאומיות, סביר להניח שישראל תאבד לפחות חלק מהחברות הרב־לאומיות הזרות, אשר יסגרו את החברות־הבנות הישראליות שלהן או יימנעו מהשקעות חדשות.²⁸ היא אף צפויה להפסיד חלק מהחברות הישראליות הקיימות, אשר יזמיהן, חרף היותם ישראלים, עלולים להעדיף להקים במדינות אחרות, המציעות שיעורי מס נמוכים יותר או אף פטור מוחלט.

ה. מדוע, ולאילו חברות, כדאי לישראל להציע הטבת מס?

כאמור לעיל, המחאה הציבורית התמקדה בהיבט הצדק חלוקתי של הטבות המס. כפי שהסברתי, ביקורת זו מבוססת על אי־הבנה שמי שנהנה מההטבה אינו בהכרח מי שמקבל אותה באופן פורמלי. אומנם, כפי שכתבתי לעיל, סביר להניח שהנהנים – בעיקר בעלי ההון והעובדים (פחות ברור לגבי נהנים שהם צרכנים, שכן תלוי מה המצרך) – הם בעלי הכנסות גבוהות יחסית לכלל האוכלוסייה, ולכן יש להטבת המס אפקט רגרסיבי. אולם צריך לבחון את התמונה הכוללת, שכן אם מתן ההטבה הוא יעיל ומגדיל את סך כל המקורות העומדים לרשות המשק, הוא יאפשר גם להקצות משאבים רבים יותר לקידום צדק חלוקתי, ובכל מקרה יאפשר לשפר את רמת החיים האובייקטיבית (המוחלטת, להבדיל מזו היחסית) של מעוטי ההכנסות באוכלוסייה, על ידי תשלומי העברה ושיפור המוצרים הציבוריים, לרבות חינוך ובריאות. באשר להיבט היעילות, בדיון הקצר שאערוך להלן אתמקד בעיקר בנושא של צמיחה כלכלית. קיימות הגדרות שונות למושגים "רווחה" או "תועלת", המשמשים בספרות המקצועית. כדי לפשט את הדיון, אשתמש במושג מוכר יותר בציבור הרחב, אשר קרוב דיו למושגים הנ"ל, והוא "אושר". קיימים דברים רבים שגורמים לאנשים אושר. בראש ובראשונה נראה כי מדובר בנטייה מולדת או שמעוצבת בגיל צעיר: יש אנשים שנוטים להיות מאושרים, ויש שנוטים לכיוון ההפוך. אבל יש כמובן גם דברים חיצוניים שמשפיעים על אושרנו, כגון בריאות, אהבה, זוגיות, משפחה, חברים, מיצב חברתי, אמונה דתית, זהות לאומית, ביטחון פיזי, מראה חיצוני וגם... יכולת צריכה של מוצרים ושירותים. למרכיב האחרון (לרבות הביטחון ביכולת העתידית לצרוך

Docs/Publications/Working_Papers/Series_07/WP0702.pdf (סקירה של מאמרים אמפיריים המראה כי חברות רב-לאומיות מושפעות מאוד מתמריצי מס); Johannes Voget, *Headquarter Relocations and International Taxation* (Oxford University Centre for Business Taxation, Tilburg University, 2008), available at: <http://www.ifs.org.uk/docs/etpf/voget1.pdf> הבית בגין הכנסה שמקורה במדינה אחרת הייתה השפעה משמעותית על ההחלטה בדבר שינוי המיקום שקיבלו חברות רב-לאומיות אשר העתיקו את מטותיהן בעשור האחרון); Michael P. Devereux, *Taxation of Outbound Direct Investment: Economic Principles and Tax Policy Considerations*, 24 OXFORD REV. ECON. POL'Y 698, 699 (2008) (המציין כי "חברות בריטיות אחדות הכריזו לאחרונה כי הן מעבירות את מטותיהן למדינות אחרות משיקולי מס").

28 ישראל הציעה ל"אינטל" הטבות מס ומענקים בניסיון לשכנעה להרחיב את המפעל בקרית גת ולפתוח מפעל חדש בבית שאן. "אינטל" העדיפה להשקיע באירלנד. ראו: "הפספוס של ישראל: מפעל אינטל באירלנד ייצר 4,300 משרות" גלובס (25.1.2013) www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1000817084.

מוצרים ושירותים) יש חשיבות לאושרם של אנשים. זאת, הן בשל ההנאה שאנשים מפיקים מצריכה והן בשל המתאם החיובי בין יכולת צריכה (עושר) לבין גורמים אחרים המשפיעים על אושרנו, כגון בריאות, מיצב חברתי ותחושה של הישג בחיים.

כפי שכתבתי לעיל, תפקיד המדינה הוא להשיא את רווחתם (אושרם) של תושבי המדינה. מכיוון שכך, המדינה צריכה לנסות לספק לכל אחד מהתושבים כמה שיותר מהגורמים לאושרו. הדבר נעשה הן באמצעות תיאום פעולותיהם של התושבים (הבטחת שווקים תחרותיים, טיפול בהחצנות שליליות וחיוביות, מימון מוצרים ציבוריים וכדומה) והן באמצעות העברת עושר בין התושבים. העברת העושר (צדק חלוקתי) נדרשת אם כחברה אנו סובלים מאי־שוויון (הפרטים מעוטי היכולת בוודאי סובלים מכך), וכן בשל התועלת השולית הפוחתת מצריכה (כלומר, גם מההכנסה שמאפשרת אותה). התועלת השולית פוחתת כי אנחנו מפיקים אומנם הנאה (אושר) מצריכה חומרית, אבל מידת ההנאה שאנחנו מפיקים מכל "יחידת צריכה" נוספת הולכת ופוחתת. צריכה חומרית, ככל הנראה, לעולם אינה מפסיקה לגרום לנו אושר, אבל מידת האושר שאנחנו מפיקים מצריכה נוספת הולכת וקטנה, כאמור.

במאמרים אחדים שכתבתי הראיתי כיצד מדינה, ואפילו העולם בכללותו, מרוויחים מפעילותן של חברות רב־לאומיות, ואין בכוונתי להאריך, לפרט ולהעמיק בנושא במאמר זה.²⁹ המאמר הנוכחי נועד להיות נגיש לציבור הכללי, ולא רק לעוסקים במדיניות מיסים. אציין לכן להלן רק את האינטואיציה של כמה מהרעיונות הבסיסיים והחשובים ביותר.

חברה רב־לאומית היא חברה שיש לה נוכחות ביותר ממדינה אחת. בדרך כלל הנוכחות באה לידי ביטוי בחברות־בנות המצויות בבעלות מלאה של החברה־האם. החברה־האם היא תושבת מדינה אחת, וכל אחת מהחברות־הבנות היא תושבת מדינה אחרת. לעיתים קרובות שלבים שונים של ייצור המוצר שהחברה מייצרת נעשים במדינות שונות. כך, לדוגמה, המטא של חברת "אינטל" יושב בקליפורניה, אך כל שלבי התכנון והפיתוח של המעבד שחברת "אינטל" מוכרת עשויים להתקיים, למשל, בישראל, המחקר עשוי להיערך בישראל ובאורגון, ייצורו (פבריקציה) של המעבד ייעשה באירלנד, בדיקתו בגרמניה, אריזתו במלזיה, שיוקו מארצות הברית, ומכירתו תיעשה באמצעות חברות־בנות ברחבי העולם. חברות־בנות בארצות שונות עשויות להשתתף בשלבים נוספים של התהליך, כגון תמיכה ניהולית, חשבונאית, משפטית ועוד.

נשאלת השאלה מה מדינה, דוגמת ישראל, מרוויחה מכך שחברה רב־לאומית כ"אינטל" פועלת בשטחה ומקיימת בה תכנון, מחקר, פיתוח וייצור. התשובה העיקרית היא זליגת ידע. זו דוגמה קלסית להשפעה חיצונית חיובית, שראוי שהמדינה תסבסד. חברה כ"אינטל" נמצאת בחזית הידע העולמי. היא משתמשת בטכנולוגיות העדכניות ביותר, וקולטת אל שורותיה בוגרים ממוסדות ההשכלה הטובים ביותר. הנוכחות העולמית שלה מקנה לה ידע וניסיון באשר למתרחש בתחומה בעולם כולו, והיא נהנית מיתרונות עצומים לגודל, שכן השקעותיה בידע ובציוד משמשות את התאגיד כולו.

29 Yoram Margalioth, *Tax Competition, Foreign Direct Investments and Growth: Using the Tax System to Promote Developing Countries*, 23 VA. TAX REV. 161 (2003); Yoram Margalioth, *Taxing Multinationals: Policy Analysis with a Focus on Technology*, 2011 BRIT. TAX REV. 97

כאשר לחברה הרב-לאומית יש חברה-בת בישראל, העובדים הם חלק מהקהילה בישראל (ורובם גם ישראלים מלכתחילה). עובדים אלה נמצאים בקשרי עבודה וחברות עם אנשים בתחומם או בתחומי עיסוק קשורים, העובדים במקומות עבודה אחרים. כמו כן הם נמצאים בקשר מתמיד עם ספקי שירותים ומוצרים מקומיים. במסגרת הקשרים האלה מידע עובר. המידע הרלוונטי שזולג הוא לא בהכרח פרטיה של המצאה טכנולוגית חדשנית, אלא גם פרוטוקולים של ניהול, קשרים בין-לאומיים וכדומה. העסקים המקומיים לומדים מהחברה הרב-לאומית כיצד להתנהל, ואף ממנפים את קשריהם עימה לצורך עסקים אחרים שהם עושים בעולם. חלק מהעובדים בחברה-הבת של החברה הרב-לאומית עוזבים אותה ועוברים לעסקים מקומיים, או מקימים עסקים (למשל, חברות הזנק) משל עצמם, תוך שימוש בידע ובקשרים שצברו בתקופת עבודתם בחברה הרב-לאומית.³⁰

כל זאת עוד בטרם ציינתי את היתרונות המובנים מאליהם. ראשית, החברה-הבת של החברה הרב-לאומית מעסיקה עובדים ישראלים, לעיתים אלפים. אכן, אחת ממטרותיו של החוק לעידוד השקעות הון היא צמצום האבטלה. החוק אף מעניק הטבות נוספות לחברות שמעסיקות עובדים באזורי הפריפריה.

שנית, הפיריון (הפרודוקטיביות) של עובדים בחברות רב-לאומיות גבוה בעשרות אחוזים מהפיריון בחברות שאינן רב-לאומיות.³¹ מכאן שתרומתם לתוצר המקומי הגולמי (תמ"ג) של המדינה גבוהה משמעותית מתרומתם של העובדים בחברות אחרות. ככל שישיראלים רבים יותר יעבדו בחברות רב-לאומיות כן תגדל הצמיחה הכלכלית (תמ"ג לנפש) ורמת החיים בישראל תעלה.

שלישית, פיריון העבודה הגבוה מתבטא גם בשכר הגבוה שהעובדים משתכרים, ושכר זה חייב כמוכח במס בישראל, שהרי הטבות המס ניתנות לחברה, ולא לעובדיה. שכר העובדים ממוסה לפי סעיף 121 לפקודה, כלומר, ככל שמדובר בשכר גבוה יותר, הוא ממוסה בשיעורי מס שולי גבוהים יותר.

רביעית, מספר רב מאוד של עובדים מועסקים בעסקים שמספקים שירותים ומוצרים לחברה-הבת של החברה הרב-לאומית, וגם הם כמוכח משלמים מיסים בישראל. מכאן שתרומתה של החברה הרב-לאומית להעסקת עובדים בישראל אינה מתמצית רק בעובדים שהיא מעסיקה באופן ישיר, אלא גם בכל העובדים הרבים שמתפרנסים כספקיה, ותרומתה לגביית המיסים היא המס המשולם על השכר של כל אותם עובדים אשר אילולא הגיעה החברה לישראל, בזכות

30 ניתן לראות בהקשר זה את מכירת חברת "וייז" שהתבצעה לאחרונה, אשר הניבה גאוה לאומית והכנסה נאה לקופת המדינה. חברת ההזנק "וייז" הוקמה על ידי יזמים שעבדו בתאגיד הרב-לאומי "קומברס". ראו: צחי הופמן ושמוליק שלח "המיליונרים החדשים של Waze: יקבלו כ-185 מיליון דולר" גלובס (9.6.2013).

31 מחקרים בארצות הברית מצאו כי פיריון העבודה בחברות שמייצאות גבוה ב-39% מפיריון העבודה בחברות שאינן מייצאות. כן נמצא כי הפיריון בחברות רב-לאומיות (חברות שהיו להן השקעות זרות ישירות) היה גבוה בכ-15% מהפיריון בחברות יצואניות שאינן רב-לאומיות. ממצאים דומים נמצאו ביפן, באירלנד ובאנגליה, ואין סיבה לחשוב שהדברים שונים בישראל. ראו, בין היתר: Elhanan Helpman, Marc J. Melitz & Stephen R. Yeaple, *Export versus FDI with Heterogeneous Firms*, 94 AM. ECON. REV. 300 (2004); Elhanan Helpman, *Trade, FDI, and the Organization of Firms*, 44 J. ECON. LIT. 589 (2006).

הטבת המס שקיבלה, היו מובטלים או היו מרוויחים שכר נמוך יותר ולכן היו משלמים מיסים פחותים, אם בכלל.

חמישית, חברות מקומיות נסמכות לעיתים, בעיקר לצורכי ייצוא, על קשריהן עם החברה הרב-לאומית באמצעות החברה-הבת המקומית שלה. הסתמכות זו על קשרים ומנגנונים שהחברה הרב-לאומית יצרה בעבור עצמה מוזילה במידה משמעותית את הייצוא בעבור החברות הישראליות שנעזרות בה, ולעיתים אף פותחת להן את השער. חלק משמעותי מכך הוא המיתוג. חברה ישראלית עלומת שם נהנית ממעמדה הרם בעולם של החברה הרב-לאומית, בעיקר אם יש לה קשרי עבודה עם אותה חברה רב-לאומית. ממש כשם שעורכי דין מתפארים בלקוחותיהם העשירים, וקניונים משתדלים להשכיר את החנויות הראשונות לרשתות שהן מותגים ידועים (המכונים "עוגן"), כך גם כדאי למדינה שחברות רב-לאומיות יקימו בה חברות בנות. זאת, מאחר שהעסקים האחרים נהנים מהיוקרה של החברה הרב-לאומית, המיוחסת במידת-מה גם להם. שהרי אם חברה רב-לאומית, הנמצאת בחזית הטכנולוגיה העולמית, בוחרת לפעול דווקא בישראל ולהעסיק מקומיים, יש בכך כדי לתת איתות (סיגנל) חיובי בדבר הרמה הגבוהה של ההון האנושי המקומי, לרבות זה שאינו מועסק בחברה-הבת של החברה הרב-לאומית. ישראל, בצדק, גאה בכך שענקיות הטכנולוגיה מקימות בישראל מרכזי מחקר ופיתוח. הדבר מעיד על איכותם הגבוהה של עובדי ההיי-טק בישראל.

הטבות המס הניתנות לחברות שנמצאות בחזית הידע העולמי, בין שהן רב-לאומיות ובין שהן יצואניות ישראליות, חשובות מאוד גם מסיבה נוספת. ישראל, כאמור לעיל, ידועה באיכות ההון האנושי שלה בתחומים מסוימים, כגון הנדסת מחשבים. ההכשרה בארץ, במערכת החינוך, בעיקר בהשכלה הגבוהה ובצבא, היא טובה כנראה. אולם לא קל למדינה לנכס את הכישרון והידע האצור באנשיה, שהרי מדינות זרות עלולות למשוך אותם להגר אליהן. במקום שהמדינות הזרות ימשכו אליהן את הישראלים המוכשרים (אשר ייקחו עימם לחוץ לארץ, נוסף על כשרונם האישי, גם את ההשקעה שמדינת ישראל השקיעה בהכשרתם), ישראל יכולה למשוך את החברות הרב-לאומיות לישראל, על מנת שיעסיקו את הישראלים המוכשרים מבלי לנתקם ממדינתם. השכר הגבוה שהחברה הרב-לאומית תשלם לעובדיה ימוסה בישראל, במקום שהמדינה הזרה תמסה אותו, ומדינת ישראל לא תאבד חלק מטובי אנשיה.

בהקשר זה יצוין כי בלא הטבת מס קטן גם התמריץ של חברות זרות לרכוש חברות (בעיקר חברות הזנק) ישראליות באותם מקרים שבהם הישראלים מעדיפים לא לעזוב את ישראל, כפי שקרה לאחרונה עם רכישתה של חברת "וייז". בלא הטבת מס תפעיל החברה הרב-לאומית לחץ גדול יותר על בעליה ו/או עובדיה של החברה הישראלית לעזוב את ישראל או תימנע מרכישה.

כאשר חברה ישראלית נמכרת, אוצר המדינה זוכה בהכנסה גבוהה ממיסים.

חשוב לציין כי התמריצים שהחברות הרב-לאומיות מציעות לעובדים הישראלים על מנת שיהגרו לחוץ לארץ אינם כלכליים בלבד. החברה הרב-לאומית נמצאת כאמור בחזית העולמית של התחום, ויכולתם של המהגרים אליה מישראל לפתח את כישוריהם וקשריהם המקצועיים שם גדולה יותר מאשר בחברה ישראלית שאינה חלק מחברה רב-לאומית. הבאת החברה הרב-לאומית לישראל מאפשרת לעובדים הישראלים ליהנות מחלק גדול מהיתרונות המקצועיים של ההגירה לחוץ לארץ מבלי לעזוב את ישראל. היא גם מאפשרת לישראלים מוכשרים הנמצאים בחוץ לארץ לחזור לישראל מבלי להקריב הרבה בתחום עתידם המקצועי, ותוך שמירה על רמת חיים קרובה לזו שממנה נהנו בחוץ לארץ.

יש יתרונות נוספים להענקת הטבות מס לחברות גדולות המשקיעות מיליארדי שקלים בציוד ובמחקר ופיתוח. הדבר דומה מבחינה מהותית לעידוד שניתן למי שתורמים למטרות ראויות, כגון חינוך, תרבות ובריאות. המדינה משתתפת עם התורם בהוצאה, בכך שהיא נותנת לו הטבת מס בגינה.³² זוהי שוב דוגמה להשפעה חיצונית חיובית אשר בלא סבסוד של המדינה אולי לא הייתה מתקיימת. קיימים יתרונות מקרו-כלכליים נוספים, אולם הם מצריכים דיון בעל אופי טכני יותר מן הראוי למאמר זה, ואינם חשובים לצורך הבנה אינטואיטיבית (ומדויקת) של הדברים. נשאלת השאלה לפי אילו קריטריונים על ישראל לבחור את החברות שאותן תעודד באמצעות הטבות מס ו/או מענקים. הקריטריונים הרלוונטיים הם בעיקר אלה: ההשפעות החיצוניות החיוביות הצפויות מפעילותה של החברה בישראל; תרומתה לתעסוקה ומיקומה הגיאוגרפי בישראל (העדפה לפריפריה); שכר העובדים הצפוי; ההשקעה שהחברה תבצע בתשתיות ובמחקר ופיתוח; תרומתה הצפויה של פעילות החברה לפיתוח יתרון יחסי של ישראל בתחומים שבהם ישראל אכן שואפת לפתחו; תרומתה הצפויה של החברה הרב-לאומית לחברה (society) בישראל, במובנים של תרומה לקהילה וכדומה.

סיכום

במאמר קצר זה ניסיתי להסביר מדוע האופן שבו התקשורת והפוליטיקה התייחסו לנתונים שפורסמו בדבר הטבות המס שחברות גדולות בישראל קיבלו וממשיכות לקבל הוא שגוי ומזיק. הסברתי שבני אדם, ולא חברות, הם שמשלמים מיסים והם שנהנים מהטבות מס. הראיתי כי אם נחשוב על כך שבעלי המניות של החברות הם שנושאים בנטל מס החברות, ולכן נהנים מהטבת המס, אזי ניווכח כי לפחות בחלק מהמקרים, כמו בעניינה של חברת "טבע", מי שנהנה מהטבת המס הוא הציבור הרחב (המחזיק במניותיה של החברה). בהמשך הסברתי כי ההנחה שרק בעלי המניות נושאים בנטל מס החברות (ונהנים מהטבות המס) היא מאוד לא סבירה. נטל המס (וההנאה מההטבות) מגולגל אל כלל בעלי ההון וכן אל העובדים והצרכנים. קיימת מחלוקת בין הכלכלנים בשאלה כיצד הנטל מתחלק באופן כללי בין כל אותן קבוצות, ונראה כי התשובה מחייבת ניתוח של כל מקרה לגופו.

בשלב השני של המאמר, החל בפרק ג, עברתי מדיון ביקורתי בטיעונים העיתונאיים והפוליטיים לדיון נורמטיבי. הסברתי בקצרה מהי מטרת המדינה בתחום החברתי-הכלכלי, ומהם הכלים העומדים לרשותה. בשני הפרקים האחרונים של המאמר הסברתי – בהסתמך על הידע שהוקנה קודם לכן – מדוע, באילו תנאים ואיזה סוג של חברות ראוי שהמדינה תעודד באמצעות הטבות מס.

32 ראו למשל: ס' 46 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים בישראל?

מאת

מישל סטרבצ'ינסקי*

במאמר זה אני מנתח את התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים בישראל, ובפרט עונה על השאלה: מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים? על פי התוצאות, הממשלות נוטות להעלותם בשני מצבים: (א) באופן מזדמן וכתגובה על שפל כלכלי, כנראה עקב הצורך בתיקון מהיר של הגירעון התקציבי בתקופות משבר; (ב) באופן מתמשך וכתגובה על גירעון מתמשך בתקציב ("גירעון מבני"), וזאת כדי לתקן את התוואי הרב-שנתי של תקציב הממשלה, המחייב איזון בין ההוצאות וההכנסות לאורך זמן. הניתוח מראה שהפחתות המיסים הסטטוטוריים בתקופה 2004 עד 2010 יצרו גירעון מבני בתקציב הממשלה, אשר חייב את הממשלה לבטל את הפחתות המס המתוכננות עד 2016 וליישם חבילת העלאת מסים בתקופה 2014–2012.

מבוא. א. תיאור התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים בישראל: 1. התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים על פני זמן; 2. מיסים ישירים מול מיסים עקיפים. ב. מיסים סטטוטוריים ומדיניות מקרר-כלכלית: 1. מחזוריותם של המיסים הסטטוטוריים; 2. מיסים סטטוטוריים וצמיחה; 3. המצב המקרר-כלכלי הנוכחי: כניסתו של המשק לגירעון מבני בתקציב המדינה. ג. מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים באופן מתמשך? סיכום ומסקנות.

מבוא

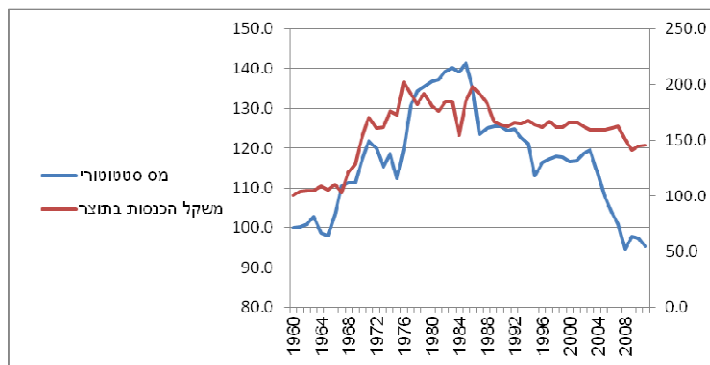
הטלת המיסים על ידי המדינה מתבססת על שיעורי המס הסטטוטוריים, כלומר, על שיעורי המס שנקבעים על פי החוק במסגרת סוגי המס השונים. למשל, בעת כתיבת שורות אלה שיעור המס הסטטוטורי של המע"מ הוא 18 אחוזים, לאחר שהוחלט להעלותו, החל ב-2 ביוני 2013, מרמתו הקודמת – 17 אחוזים. קיים קושי בסיסי לחקור את השינויים בשיעורים הסטטוטוריים בישראל על פני זמן, כי אלה אינם מפורסמים באופן שוטף על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. עם זאת, מנקודת מבט של הניתוח הכלכלי מדובר במשתנה מרכזי במדיניות המיסים של הממשלה, כי הוא משקף את ההחלטות של קובעי המדיניות אשר משפיעות באופן ישיר על הפעילות הכלכלית במשק ועל התחלקות ההכנסות בין הפרטים.

* המחלקה לכלכלה ובית הספר למדיניות ציבורית, האוניברסיטה העברית בירושלים.

הנתונים הנגישים בסטטיסטיקה הלאומית הם ההכנסות ממס בש"ח שוטפים, הנובעות לרוב מהכפלה של שיעורי המס הסטטוטוריים בבסיס המס. לדוגמה, במקרה של המע"מ מדובר בהטלת מס על הערך המוסף של מכירת מוצרים ושירותים, באמצעות הכפלה של שיעור המס בסך התקבולים בש"ח שוטפים בעבור מכירת מוצרי הצריכה בניכוי התשומות (להוציא פירות וירקות, שירותי תיירות ומוצרים שנמכרים באילת, אשר פטורים ממע"מ)¹. ההכנסות ממיסים מהוות בשפת הכלכלנים "משתנים אנדוגניים", כלומר, הן מושפעות באופן ישיר מהתפתחותה של הפעילות הכלכלית: במקרה של המע"מ הן מושפעות מהתפתחותה של הצריכה הפרטית, ובמקרה של מס הכנסה ומס חברות הן מושפעות מן ההתפתחות בתוצר. כתוצאה מכך, תקבולי המס אינם מבטאים בצורה נאמנה את השינוי האמיתי שערכו קובעי המדיניות, אשר משתקף באופן ישיר בשיעורי המס הסטטוטוריים. דוגמה בולטת שממחישה את הנקודה הזו היא ההפחתות שנעשו בתקופה שבין מרס 2004 לבין סוף שנת 2008 בשיעוריהם של מס הכנסה ומס חברות. אף שהפחתות אלה הובילו לירידה משמעותית במס הסטטוטורי הממוצע, סך ההכנסות ממס באחוזי תוצר לא ירד באופן כה בולט בתקופה זו (ראו תרשים 1). זאת, כתוצאה מכך שבמקביל להפחתת שיעורי המס עלה התוצר מסיבות אחרות, שקשורות ליציאת המשק מהשפל הכלכלי של 2001–2003, בין היתר כתוצאה מסיום האינפיאדה ומההתאוששות בסחר העולמי.² נוסף על כך, מערכת המס בישראל היא פרוגרסיבית (כלומר, המס הממוצע עולה עם ההכנסה), ולכן הגידול בתוצר הביא לידי כך שחלק מהירידה בהכנסות ממס (שנבעה מהירידה במיסים הסטטוטוריים) קוּוּזו על ידי העלייה המשמעותית בהכנסותיהם של הפרטים בעלי ההכנסות הגבוהות. הירידה המתמשכת בשיעורי המס התבטאה במשקלם של תקבולי המיסים בתוצר רק בשנת 2009, לאחר שחלה ירידה בתוצר עקב המשבר הכלכלי בעולם. הירידה בתוצר נטרלה את הגורם ה"מסתיר", בדמות העלייה המתמשכת בתוצר, וכך קיבלה הירידה במיסים הסטטוטוריים ביטוי בירידה מתמשכת במשקלן של ההכנסות ממיסים בתוצר החל בשנת 2009.

תרשים 1: המס הסטטוטורי מול משקל ההכנסות בתוצר, 1960–2010

(1960 = 100; ציר שמאלי – מס סטטוטורי)



- 1 במיסים רבים יש להביא בחשבון את המס האפקטיבי, המתחשב בזיכויים, בניכויים או בפטורים. ראו התייחסות לנקודה זו בהמשך.
- 2 לניתוח של התפתחות הצמיחה בתקופה זו ראו: מישל סטרבצינסקי וקרנית פלוג "צמיחה מתמשכת ומדיניות מקרו-כלכלית בישראל" סקר בנק ישראל 80, 73 (2007).

בעבודה זו אני בונה מדד של המיסים הסטטוטוריים בישראל שאני מכנה "מדד המס הסטטוטורי הממוצע". מדד זה מהווה ממוצע משוקלל של מקורות המיסים העיקריים בישראל, כאשר המשקלות הם נתח הכנסות המדינה מכל אפיק כאחוז מסך תקבולי המיסים במשק. כידוע, משקלות אלה השתנו במהלך השנים, אך מכיוון שהמטרה היא לתאר את השפעתם של שיעורי המס הסטטוטוריים על המשק מבלי שהמדד יושפע מהשינויים בגודל ההכנסות (שהוא משתנה אנדוגני, כאמור), מקובל לקבע את המשקלות לתקופה מייצגת. בעבודה הנוכחית נקבעו המשקלות לגודלם הממוצע בתקופה 1980–2009. בלוח 1 מפורטים משקלותיהם של המיסים השונים במדד וכן ההכנסות מהמיסים השונים באחוזי תוצר בשנים 2008–2009. כפי שניתן לראות, שיעורי המס שבמדד מכסים יחדיו 27.7 אחוזי תוצר נכון לשנים 2008–2009, בעוד שהגובה הכולל של ההכנסות ממיסים עמד באותן שנים על 31.7 אחוזי תוצר. כלומר, המדד מכסה כ-87 אחוזים מסך ההכנסות ממיסים בשנים 2008–2009. שיעורי המס הסטטוטוריים שנאספו כוללים מיסים ישירים – מס הכנסה על יחידים, מס חברות, דמי ביטוח לאומי (כולל מס בריאות) ומס על רווחי הון; ומיסים עקיפים – מע"מ על עוסקים, מלכ"רים ומוסדות כספיים, מיסים על דלק ועל טבק, מס קנייה על מכוניות ומס רכישה של דירות.

לוח 1: משקלות המיסים השונים במדד ובתוצר של השנים 2008–2009

ההכנסות ממס באחוזי תוצר 2008–2009	משקל המס במדד הסטטוטורי	
14.95	59.79	סה"כ מיסים ישירים
6.00	28.35	מס הכנסה
3.25	12.98	מס חברות
5.4	17.18	ביטוח לאומי (ומס בריאות)
0.3	1.27	מס רווחי הון
12.76	40.21	סה"כ מיסים עקיפים
8.00	25.66	מע"מ עוסקים
0.98	2.89	מע"מ מלכ"רים
0.28	0.87	מע"מ מוסדות כספיים
2.04	4.85	מס דלק
0.96	3.59	מס רכב
0.1	0.65	מס טבק
0.4	1.71	מיסי נדל"ן (ללא מס שבח)
27.71	100	סה"כ

העבודה כוללת, נוסף על המבוא, ארבעה פרקים: בפרק א אני מתאר את התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים על פני זמן, משנת 1960 ועד היום, תוך חלוקה לתקופות. התיאור מתייחס תחילה להתפתחות של סך המיסים הסטטוטוריים ואחר כך להתפתחות המס תוך חלוקתו למיסים ישירים ולמיסים עקיפים. בפרק ב אני מציג את הממצאים בספרות על הקשר בין המיסים הסטטוטוריים לבין המדיניות המקרו-כלכלית. קשר זה כולל את מידת הפעלתה של מדיניות אנטי-מחזורית (כלומר, מדיניות שמטרתה למתן את ההשפעה של המחזור הכלכלי – המורכב מתקופות שפל ומתקופות גאות – על התוצר) ואת השפעתם של המיסים הסטטוטוריים על

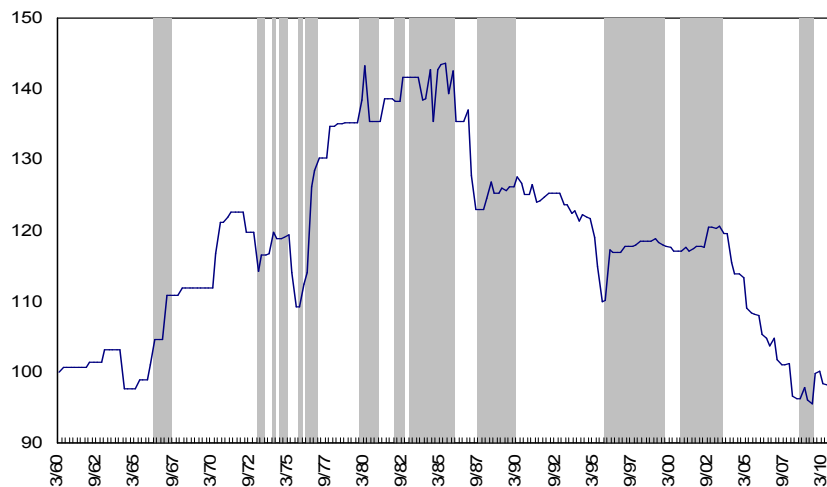
הצמיחה. בחלקו האחרון של פרק ב אני מתאר את תפקידם המכריע של המיסים הסטטוטוריים ביצירת המצב המקור-כלכלי הנוכחי, לנוכח העובדה שהפחתתם הביאה לידי כך שהמשק נכנס לגירעון מתמשך בתקציב המדינה ("גירעון מבני"). בפרק ג אני מציג שאלת מחקר חדשה: מתי הממשלות בישראל מעלות את המס הסטטוטורי הממוצע? כדי לענות על שאלה זו, אני משתמש במודל הבסיסי של תקציב רב-תקופתי, ומנסה לבדוק אם הממשלות נוטות להעלות מיסים בתקופות של "גירעון מבני", כפי שקרה במשק הישראלי בשנים 2012 ו-2013. בפרק האחרון אני מציג סיכום ומסקנות.

א. תיאור התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים בישראל

1. התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים על פני זמן

בתרשים 2 אני מציג את מדד המס הסטטוטורי הממוצע בשנים 1960–2010. האזורים המוצללים הם תקופות של שפל, המוגדרות כתקופות שבהן יש ירידה בתוצר לנפש.³ ניתן לראות כי בתקופות של שפל הממשלות נוטות להעלות את שיעורי המס, כתגובה על משברים זמניים. בתת-פרק ב1 אנתח את התופעה הזו.

תרשים 2: מדד המס הסטטוטורי הממוצע, 1960–2010 (1960 = 100)



בלוח 2 אני מאפיין את התקופות השונות הרלוונטיות מנקודת המבט של התפתחות המיסים בישראל.

3 להסבר על בחירת התקופות ראו: שם.

לוח 2: התקופות השונות בהתפתחותם של המיסים הסטטוטוריים

שנים	סך ההוצאה הציבורית בתחילת התקופה (אחוז תוצר)	סך ההוצאה הציבורית בסוף התקופה (אחוז תוצר)	שינוי בהוצאות הביטחון (נקודות אחוז)	השינוי במס הסטטוטורי (נקודות אחוז)
	(1)	(2)	(3)	(4)
משק בהתהוות 1960 עד 1980	28.6	75.9	17.2	41
ירידה בעימות ותוכנית הייצוב 1981 עד 1990	72.8	54.8	-7.5	-12
התייצבות בשיעורי המס 1991 עד 2003	53.4	50.1	-3.6	-6
ניסיון להקטנת גודל הממשלה 2004 עד 2012	47.3	42.1	-1.6	-23

כמוצג בלוח 2, ניתן להבחין בין ארבע תקופות:

- **משק בהתהוות (1960 עד 1980)** – בשנות השישים העלו ממשלות ישראל את שיעורי המס באופן מתמשך, כנראה כחלק מהניסיון להתמודד עם העלייה במשקלן של הוצאות הביטחון בתוצר, אשר נמשכה עד סוף שנות השבעים. בתקופה זו החלה מערכת המס לאמץ את הסטנדרטים הבינ-לאומיים, תוך אימוץ מיסים במסורת אירופית. הדוגמה הבולטת היא אימוץ המע"מ, אשר נפוץ באירופה אך אינו קיים בארצות הברית. מערכת המע"מ נוסדה בשנת 1976, וכללה את המע"מ הרגיל (מע"מ עוסקים) וכן מע"מ על מלכ"רים ומע"מ על מוסדות כספיים. שיעור המע"מ על עוסקים היה בהתחלה 6 אחוזים. ברביע האחרון של 1977 הוא הועלה ל-9 אחוזים, באמצע 1979 הוא הועלה ל-12 אחוזים, וברביע השלישי של 1982 הוא הועלה ל-15 אחוזים. המע"מ מיטיב אם כן לסכם את ההתפתחות בתקופה זו, אשר התאפיינה בהעלאת שיעורי מס במטרה לממן את ההוצאות הציבוריות ההולכות וגדלות, ובראשן הוצאות הביטחון, אשר הגיעו בנקודת השיא (בשנת 1975) ל-32.4 אחוזי תוצר. השינוי בהוצאות הציבוריות מתחילת התקופה ועד סופה, המתקבל מהחסרת המספר המופיע בעמודה (1) מזה המופיע בעמודה (2), הסתכם ב-47.3 (!) אחוזי תוצר.

- **ירידה בעוצמת העימות הביטחוני ותוכנית הייצוב (1981 עד 1990)** – בשנת 1977 הגיע סאדאת לירושלים, והחלה תקופה חדשה מבחינת המשק הישראלי. ישראל נשארה אומנם במצב של עימות עם רוב שכנותיה, אולם הסכם השלום עם מצרים סימן היפוך של מירון החימוש, ואפשר להתחיל בהקטנה הדרגתית של הוצאות הביטחון. על תשתית זו נבנתה תוכנית הייצוב, ששמה לה למטרה להוריד את הגירעון בתקציב מרמות של כ-12 אחוזי תוצר ל-4 אחוזי תוצר. משנת 1981 החלה האינפלציה לדהור, עד שבשנת 1984 היא הגיעה לרמה של יותר מ-400 אחוזים, תוך נטייה להיפר-אינפלציה. המשק הגיע לפרשת דרכים, והדרך היחידה לטפל בבעיה

הייתה ליצור תוכנית הטרודוקסית שטיפלה במשתנים הנומינליים (פיקוח על מחירים), מחד גיסא, ובגירעון התקציבי, מאידך גיסא.⁴ בשנים 1981 עד 1987 נשאר שיעורי המס קבועים פחות או יותר, כדי לאפשר את הקטנת הגירעון, שהושגה באמצעות קיצוץ בהוצאה, ובראש ובראשונה בהוצאות הביטחון, אשר ירדו עד 1990 ב-7.5 אחוזי תוצר (ראו לוח 2). תקופת-מה לאחר תוכנית הייצוב, יחד עם הירידה החדה בגירעון התקציבי שנרשמה במשך ארבע שנים, התאפשרה הורדה של שיעור המס הסטטוטורי הממוצע מרמת השיא שאליה הגיע בתחילת שנות השמונים. הורדת המיסים הסטטוטוריים הייתה בסדר גודל של 12 נקודות אחוז (ראו לוח 2).

• התייצבות בשיעורי המס (1991 עד 2003) – לאחר התמורות החדות שהתרחשו במשך בשלושת העשורים הקודמים, התייצבה הכלכלה, והגירעון התקציבי נותר ברמה אחידה פחות או יותר. על פי התיאוריה של Barro,⁵ כאשר ההוצאה הציבורית יציבה, רצוי שהממשלה תקיים מדיניות של "החלקת מס", כלומר, החזקת שיעור מס ברמה קבועה כך שהוא יממן את ההוצאה הציבורית הפרמננטית של הממשלה. זאת אכן המדיניות שנוהלה על ידי ממשלת ישראל בשלוש עשרה השנים הבאות, מ-1991 עד 2003. במהלך התקופה, באמצע שנות התשעים, היה אומנם ניסיון להפחית את שיעור המס, אך עד מהרה למדה הממשלה כי ניסיון זה היה מוקדם מדי. הסכמי השכר שנחתמו אז במגזר הציבורי העלו את השכר הריאלי והובילו לעלייה חדה בהוצאה. את העלייה הזאת היה צורך לממן באמצעות העלאת מיסים, וזו אכן נעשתה בשנת 1996. אם מסתכלים על השינוי שחל מתחילת התקופה ועד סופה, שיעור המס הסטטוטורי ירד בכ-6 נקודות אחוז, דבר שהתאפשר הודות לירידה של 3.3 אחוזי תוצר בסך ההוצאה הציבורית (ראו לוח 2).

• ניסיון להקטין את גודלה של הממשלה (2004 עד 2012) – לאחר כניסתו של נתניהו לתפקיד שר האוצר, בשנת 2003, החל המשק לצאת מהמיתון שנגרם עקב האינפלציה ועקב הקריסה של הסחר העולמי בכלל ושל ענף הטכנולוגיה העילית בפרט. במרס 2004, לאחר ההורדה בשיעור המע"מ, החלה תקופה חדשה שבה הורדו שיעורי המס באופן יזום במידה משמעותית. בין השנים 2004 ו-2011 בוצעה הפחתת מיסים ללא תקדים בשיעור של כ-22 נקודות אחוז. על פי תוכניתה של הממשלה, הפחתה זו הייתה אמורה להימשך עד שנת 2016, אך היא נקטעה בעקבות המחאה החברתית של קיץ 2011. בהמשך להמלצותיה של ועדת טרכטנברג, ועל פי החלטות הממשלה שהתקבלו לפני הבחירות האחרונות, בוטלה התוכנית להפחתת המס הישיר, ובמקומה הוחלט על העלאת מיסים ישירים בכ-7 מיליארד ש"ח (העלאת מס שולי למשתכרים מעל 40 אלף ש"ח, העלאת מס רווחי הון מ-20 ל-25 אחוזים, תוספת של 2 אחוז מס על הכנסות מהון ומעבודה מעל מיליון ש"ח, והעלאת מס חברות מ-24 ל-25 אחוזים) ועל הורדת מיסים עקיפים (הקטנת מס בלו על בניזין וסולר והפחתת מיסי קנייה ומכסים) של כ-4 מיליארד ש"ח. באמצע 2013 הוחלט על העלאת מיסים נוספת, שכללה העלאת נוספת של המע"מ (שכבר הועלה ל-17 אחוזים ב-2012 וכעת הועלה ל-18 אחוזים), העלאת נוספת במס

Haim Barkai & Nissan Liviatan, *The 1985 Stabilization Policy*, in 1 THE MONETARY HISTORY OF ISRAEL: THE BANK OF ISRAEL 203 (2007)

Robert J. Barro, *On the Determination of Public Debt*, 87 J. POL. ECON. 940 (1979)

הכנסה והעלאה במס חברות. סך החבילה של העלאת המיסים בין 2012 ל-2014 מסתכמת בכ- 18 מיליארד ש"ח.⁶

2. מיסים ישירים מול מיסים עקיפים

חלוקה מקובלת של המיסים מבחינה בין המיסים הישירים, שבהם המשלם מזוהה, לבין המיסים העקיפים, הנובעים מפעולה כלכלית, כגון רכישה של טובין.

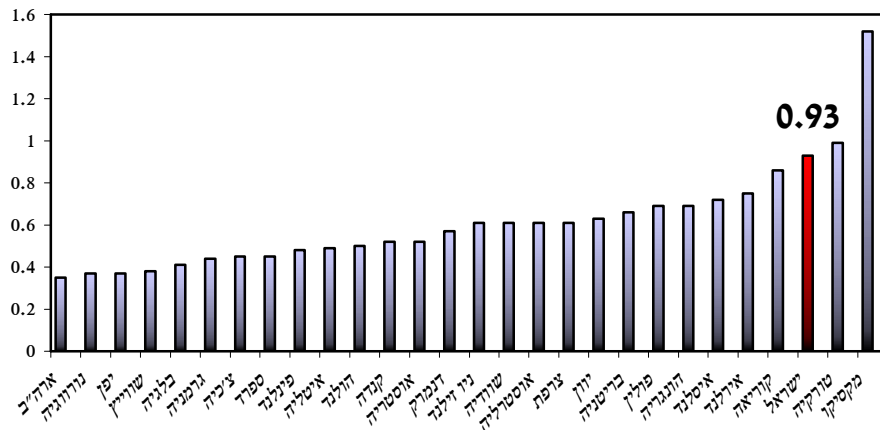
במערכת המס הישראלית, בדומה לנהוג בעולם, המיסים הישירים הם פרוגרסיביים לרוב:⁷ מס הכנסה מוטל בשיעורי מס העולים לפי מדרגות ההכנסה, כך שהמדרגות העליונות משלמות שיעורי מס גבוהים יותר, וכתוצאה מכך המס הממוצע (המוגדר כסך תשלום המס של הפרט חלקי הכנסתו) עולה עם ההכנסה; מס החברות, המוטל על רווחי הפירמות, חל על בעלי הפירמות, אשר נמנים לרוב עם העשירונים הגבוהים של התחלקות ההכנסות; והמס על רווחי ההון מוטל על בעלי הכנסות הנגזרות מרווחים של מכירת ניירות ערך, והללו מרוכזות בעיקרן בעשירון העליון, ובפרט באלפיון העליון.

במיסים העקיפים, לעומת זאת, מידת הפרוגרסיביות פחותה. חלק ממיסי הקנייה מתאפיינים אומנם ברמת פרוגרסיביות גבוהה כתוצאה מכך שמקובל להטיל שיעורי מס קנייה גבוהים על מוצרי יוקרה, כגון מכוניות, אך לעיתים הם קשורים גם למוצרים שאינם מוצרי יוקרה ואשר נצרכים בעצימות גבוהה גם על ידי פרטים בעלי הכנסה נמוכה, דוגמת סיגריות או משקאות עם אלכוהול. נוסף על כך, המס העקיף שדרכו נגבים התקבולים הגבוהים ביותר בהשוואה ליתר המיסים העקיפים הוא המע"מ, המוטל בשיעור שווה על כל המוצרים (חוץ מהקטגוריות הפטורות). המע"מ מתאפיין ברגרסיביות, כלומר, שיעור המס הממוצע יורד עם ההכנסה. דבר זה נובע מהעובדה שהעניים צורכים את כל הכנסתם, ולכן בסיס המס אצלם הוא כל ההכנסה, בעוד אצל העשירים בסיס המס הוא רק אחוז מסוים מהכנסתם, שכן חלק ניכר ממנה מוקצה לחיסכון. לפני שאתאר את התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים הישירים והעקיפים בישראל על פני זמן, ראוי להדגיש כי הרכבה של מערכת המס בישראל, מבחינת חלוקתה למיסים ישירים ולמיסים עקיפים, חריג בהשוואה למדינות המתקדמות. כך, היחס בין המיסים העקיפים לבין המיסים הישירים בישראל הוא בין הגבוהים ביותר בקרב מדינות ה-OECD (ראו תרשים 3). יחס גבוה בין המיסים העקיפים לבין המיסים הישירים מאפיין מדינות מתפתחות, שבהן גודלה של הכלכלה הלא פורמלית מעיב על יכולתה של הממשלה לגבות מיסים ישירים. היחס הגבוה בישראל נובע משני גורמים משלימים: מחד גיסא, אין מטילים בישראל חלק מהמיסים הישירים שמקובל להטיל במדינות המפותחות (למשל, מס ירושה); ומאידך גיסא, מטילים בישראל מע"מ כללי, בעוד במדינות המפותחות מקובל לקבוע שיעורי מע"מ מופחתים לקטגוריות של מוצרי יסוד (כגון מזון ותרופות).

6 משרד האוצר דו"ח מינהל הכנסות המדינה (2012) www.mof.gov.il. המספרים תוקנו על פי ההחלטות שאושרו בכנסת בסוף יולי 2013 (ראו: לוח 3 בהמשך).

7 משמעות המונח "פרוגרסיבי" היא שהטלת המיסים הופכת את חלוקת ההכנסות לאחר מס לשוויונית יותר.

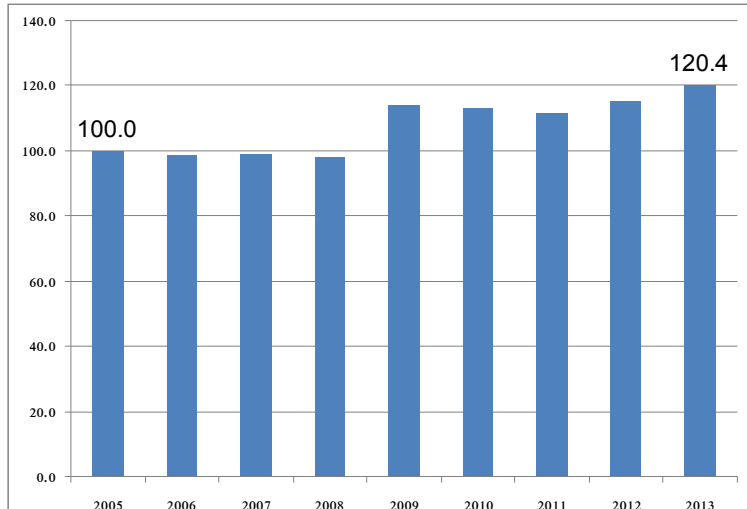
תרשים 3: היחס בין המיסים העקיפים לבין המיסים הישירים במדינות OECD שונות, 2008



השימוש במיסים הסטטוטוריים מאפשר לי לנתח את התפתחותם של היחס בין המיסים הסטטוטוריים העקיפים לישירים על פני זמן. למרות היחס הגבוה ממילא בין המיסים העקיפים לבין המיסים הישירים בישראל, כפי שתואר בתרשים 3, השינויים במיסים שישומו כאן לאחרונה העלו עוד יותר את היחס (ראו תרשים 4). בהתחלת התקופה המוצגת בתרשים (בין 2005 ל-2013) הירידה ביחס נובעת מהירידה שחלה במיסים הישירים במטרה להתחרות בזירה הבין-לאומית: הורדת מיסי ההכנסה על השכר נועדה להקטין את ממדיה של תופעת "בריחת המוחות", והורדת מס החברות נועדה להפוך את פעילותן של החברות בישראל לאטרקטיבית יותר בהשוואה למדינות מפותחות אחרות.

לעומת זאת, העלייה שנרשמה החל בשנת 2009 קשורה לתגובתה המהירה של הממשלה על המשבר הכלכלי. משבר זה הביא לידי הגדלת הגירעון התקציבי, ונוצר צורך להגיב מהר על ידי העלאה של שיעורי המס. מבחינה חוקית ניתן להגיב מהר יותר באמצעות המיסים העקיפים, שכן העלאתם מחייבת רק חתימה של שר האוצר על צו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים, בעוד העלאה של המיסים הישירים מחייבת חקיקה בכנסת. כך, למשל, בתגובה על הגירעון התקציבי ואלכוהול) כבר באמצע 2013, בעוד העלאה של המיסים הישירים התחילה רק ב-1.1.2014. תרשים 4 מציג את התפתחות היחס בין המיסים העקיפים לבין המיסים הישירים תוך שימוש בשיעורי המס הסטטוטוריים.

תרשים 4: התפתחות היחס בישראל בין המיסים הסטטוטוריים העקיפים לבין אלה הישירים, 2005–2013 (2005 = 100)



באמצעות המדד של המס הסטטוטורי ניתן לנתח את תגובתה של הממשלה על מחזורי העסקים, כלומר, להבין אם הממשלה נוטה להעלות מיסים בתקופות של שפל כלכלי או דווקא בתקופות של גאות. שאלה זו עומדת בפני עצמה ויש בה עניין רב, שכן באמצעותה אפשר להבין אם דפוס הפעולה של הממשלה מעלה את הביקוש במשק ועוזר לכלכלה להיחלץ מהמצב הקשה שאליו נקלעה או שמא הוא גורם דווקא להעמקת המשבר. שאלה נוספת שניתן לבחון בהקשר זה היא שאלת השפעתם של המיסים הסטטוטוריים על הצמיחה, כלומר, אם העלאת מיסים פוגעת בתמריצים של הפרטים להגדיל את פעילותם הכלכלית (למשל, מניעה אותם לעבוד פחות), ובכך פוגעת בצמיחה. גם שאלה זו עומדת בפני עצמה, ורצוי לנצל את העובדה שהשינויים במיסים הסטטוטוריים הם אקסוגניים (כלומר, נובעים מהחלטות ממשלה) ושניתן על כן לבדוק את השפעתם על הצמיחה. לעומת זאת, רצוי להימנע מלהשתמש במס הסטטוטורי הממוצע כדי לדון בנטל המס הרובץ על הפרטים, וזאת מאחר שהנטל עצמו מושפע באופן מהותי גם משינויים בפטורים, בזיכויים, בניכויים ובשאר הגורמים המשפיעים על שיעור המס האפקטיבי. את הפער הקיים בין מס סטטוטורי לבין מס אפקטיבי אפשר להמחיש באמצעות מס חברות. במס חברות ניתן לקזז רווחים כנגד הפסדים משנים קודמות. על כן ייתכן מצב שבו המחוקק מעלה את מס החברות הסטטוטורי אך במקביל האפשרות לקזז רווחים הופכת את העלאת המס ללא רלוונטית מבחינת הפירמה. למשל, נניח שפירמה הפסידה 100 מיליון ש"ח לשנה במשך עשור, ובסופו הועלה מס החברות מ-25 ל-26 אחוזים החל בשנה שלאחר מכן. נניח עוד כי מאותה שנה ואילך נהפכו רווחי הפירמה לחיוביים ועמדו על 100 מיליון ש"ח לשנה. העלאת מס החברות הייתה אמורה לגרום לעלייה בתשלום המס של הפירמה בשיעור של מיליון ש"ח (1 אחוז כפול 100 מיליון ש"ח), אולם מאחר שהפירמה יכולה לקזז את רווחיה כנגד הפסדיה מהעשור הקודם, תוספת המס לא תהא רלוונטית מבחינת הפירמה עד שהיא תסיים לקזז את

רווחיה כנגד מלוא הפסדיה מהשנים הקודמות, ולפיכך היא לא תסבול מתוספת המס הסטטוטורי במשך תשע השנים הבאות. דוגמה של עבודה שאמדה את הפער בין מס חברות סטטוטורי לבין מס חברות אפקטיבי הוצגה בדוח של בנק ישראל לשנת 2006.⁸

ב. מיסים סטטוטוריים ומדיניות מקרו-כלכלית

1. מחזוריותם של המיסים הסטטוטוריים

במחקר שפורסם לאחרונה⁹ בדקתי את התנהגותם של המיסים הסטטוטוריים ביחס למחזורי העסקים, כלומר, כיצד הממשלות מגיבות על מצבים שבהם התוצר עולה או יורד מעבר להתפתחות השגרתית. לפני שאתאר את תוצאות הבדיקה, חשוב לציין כי הכלכלנים התמודדו עם שאלה זו ברמה התיאורטית, וקיים קונסנזוס ביניהם שלא רצוי שהשינויים במס הסטטוטורי יהיו פרו-מחזוריים, כלומר, לא רצוי שהמיסים הסטטוטוריים יועלו בתקופות שפל ויוקטנו בתקופות גאות. במילים אחרות, הוויכוח בין הכלכלנים הוא אם יש להשאיר את שיעורי המס קבועים במחזורי העסקים ("מדיניות א-מחזורית") או שמא יש להקטין מיסים בתקופות שפל ("מדיניות אנטי-מחזורית"). הכלכלנים הקלסיים – המיוצגים, למשל, על ידי Barro¹⁰ – מראים כי שינויים בשיעורי המס כנגד מחזורי העסקים דינם לגרום לנטל עודף גבוה, ולכן לא כדאי לפעול לפי גישה זו. לדידם, בתקופות שפל עדיף לא לשנות את שיעור המס, שכן הדבר יביא לידי כך שההכנסות ממיסים ירדו והגירעון והחוב הציבוריים יעלו, וכך החוב יפעל כ"בולם זעזועים". הכלכלנים הקיינסיאניים, שקיבלו בתקופת המשבר חיזוק בדמות המוסד השמרני של קרן המטבע הבין-לאומית, גורסים כי בתקופות שפל יש לגייס את הכלים הפיסקליים ולפעול בצורה אנטי-מחזורית. בפרט, בתקופת המשבר הגלובלי של 2008–2009 המליצו כלכלני קרן המטבע הבין-לאומית להוריד את המיסים הסטטוטוריים כדרך להמרצת הכלכלה האמריקאית.¹¹ בשני המקרים – הן בהמלצה של Barro והן בהמלצה של כלכלני קרן המטבע הבין-לאומית – יוצא שהגירעון פועל באופן אנטי-מחזורי, כך שלגבי עליית הגירעון בתקופות שפל קיים קונסנזוס בין הכלכלנים. לגבי המיסים הסטטוטוריים הקונסנזוס הוא שאין ליישם מדיניות פרו-מחזורית, כלומר, אין להעלות מיסים סטטוטוריים בתקופות שפל.

ביחס להרכב המיסים, כלכלני קרן המטבע הבין-לאומית טוענים כי המיסים העקיפים משפיעים בעוצמה גדולה יותר על פרטים בעלי הכנסה נמוכה, שכן נטייתם השולית לצרוך

8 בנק ישראל דוח בנק ישראל 2006 232–235 (תיבה 21) (2007) <http://www.boi.org.il/he/NewsAndPublications/RegularPublications/Documents/doch06/p6.pdf>

9 Michel Strawczynski, *Cyclicality of Statutory Tax Rates* (Discussion Paper No. 13.03, Falk Institute, Department of Economics, Hebrew University of Jerusalem, 2013), http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2304860

10 Barro, לעיל ה"ש 5.

11 Antonio Spilimbergo, Steve Symansky, Olivier Blanchard & Carlo Cottarelli, *Fiscal Policy for the Crisis* (IMF Staff Position Note, 2008), http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1339442

גבוהה יותר.¹² אי לכך, בהקשר של הרכב המיסים משמעותו של הקונסנזוס האמור היא שאין להעלות מיסים עקיפים בתקופות שפל, שכן פגיעתה היתרה של העלאה כזו בבעלי ההכנסה הנמוכה עלולה להעמיק את השפל הכלכלי. כלומר, אם נגזר עלינו להעלות מיסים, עדיף שיהיו אלה המיסים הישירים.

בדקתי את שינויי המיסים הסטטוטוריים שנעשו בישראל בתגובה על מחזורי העסקים, ומצאתי כי דפוס הפעולה נוגד את המדיניות המיטבית שעליה הצביעו הכלכלנים. במסגרת הבדיקה פיקחתי על המשתנים המשפיעים על המיסים הסטטוטוריים, ובראש ובראשונה על ההוצאה הציבורית. מעבר לכך בדקתי אם הממשלות משנות את המיסים הסטטוטוריים בתקופות של שפל או בתקופות של גאות, ואם השינויים מתרכזים במיסים הישירים או במיסים העקיפים. הבדיקה העלתה כי אחת הסיבות העיקריות לשינוי המיסים הסטטוטוריים על ידי הממשלות היא קיומם של משברים, אשר נמדדים במחקר באמצעות מדד מייצג של המדיניות המקרו-כלכלית. תקופות המשבר הוגדרו כתקופות שבהן המדד המקרו-כלכלי יורד ואינו חוזר לרמתו הקודמת (הגדרה א) או תקופות שבהן יש ירידה רצופה במדד המקרו-כלכלי במשך שני רביעים לפחות (הגדרה ב). התוצאות הראו כי בעיתות משבר, על פי שתי ההגדרות, ממשלות ישראל נוטות להעלות מיסים עקיפים, בעוד במישור של המיסים הישירים הן אינן מגיבות באופן מובהק. מדיניות המיסים העקיפים היא פרו-מחזורית, והיא נובעת כנראה מאילוצים פוליטיים. אכן, הוספתי לבדיקה משתנה המשקף את הקלות החוקית של שינויי מיסים סטטוטוריים, וקיבלתי כי משתנה זה מסביר באופן מובהק את השינויים במיסים הסטטוטוריים בתקופות משבר. כך, למשל, התקבל כי מיסים עקיפים דוגמת המע"מ, המס על דלק והמס על סיגריות, אשר ניתנים לשינוי באמצעות צו של שר האוצר תוך חובת התייעצות בלבד עם ועדת הכספים, מועלים בתקופות של שפל; ואילו המיסים הישירים, אשר שינוים מחייב תהליך חקיקה בכנסת, אינם מגיבים בתקופות אלה.

אציין עוד כי על פי ממצאי המחקר, לירידה של אחוז בתוצר מתלווה עלייה של 0.8 אחוז בשיעור המס הסטטוטורי העקיף, בעוד המיסים הישירים אינם משתנים כלל.

2. מיסים סטטוטוריים וצמיחה

פן נוסף שחשוב לבדוק הוא אם שינויים במיסים הסטטוטוריים משפיעים על הצמיחה. האם הפחתה של מס הכנסה לשכירים מגדילה את התמריץ שלהם לעבוד ולכן מעלה את שיעור הצמיחה? גם בנושא זה בדיקה מסודרת מחייבת פיקוח על כל הגורמים שמשפיעים על הצמיחה, ובראש ובראשונה על גורמים אקסוגניים, כגון הסחר העולמי (אשר משפיע על הביקוש ליצוא, ודרכו על הצמיחה), גלי העלייה ההמוניים לארץ (דוגמת גל העלייה מברית המועצות לשעבר בתחילת שנות התשעים) ואירועים בטחוניים דוגמת האינתיפאדה (אשר הקטינה באופן משמעותי את התיירות ולכן פגעה בתוצר).

בדיקה מסוג זה נעשתה על ידי פלוג וסטרבצ'ינסקי במסגרת מדגם של השנים 1960 עד 2008.¹³ הממצא העיקרי של המחקר הוא שהגורמים האקסוגניים, המיוצגים על ידי המשתנים

12 ש.ם.

13 Karnit Flug & Michel Strawczynski, *Persistent Growth Episodes and Macroeconomic Policy Performance in Israel* (2009), http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2264823

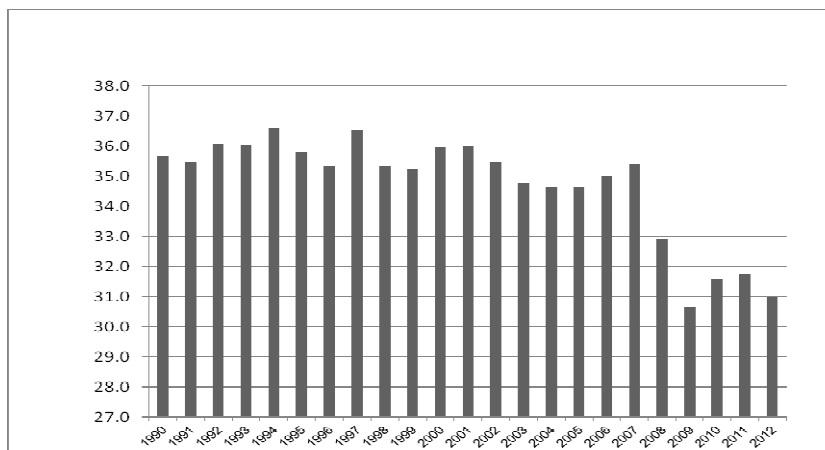
שהוזכרו לעיל, מסבירים את רוב המעבר מתקופות של שפל (ירידה בתוצר לנפש) לתקופות של גאות (עלייה בתוצר לנפש). כך, למשל, דעיכת האינתיפאדה והתאוששות הסחר העולמי הסבירו (יחד עם גורמים נוספים) כשני שלישים מהמעבר מתקופת השפל של 2001 עד 2003 לתקופת הגאות של 2004 עד 2008.

המחקר בדק גם את השפעת המיסים הסטטוטוריים על הצמיחה, ובפרט אם יש הבדל בין השפעת המיסים הישירים לבין השפעת המיסים העקיפים. נמצא כי עלייה במס הסטטוטורי מפחיתה באופן מובהק את הצמיחה. בפרט, נמצא כי הירידה בשיעור המס שיישמה הממשלה בשנים 2004 עד 2008, יחד עם המדיניות המקרו-כלכלית שהופעלה באותה תקופה, הסבירו קרוב לשליש מהמעבר מתקופת השפל של 2001 עד 2003 לתקופת הגאות של 2004 עד 2008. במחקר אחר נמצא כי עיקר ההשפעה על הצמיחה מתקיימת דרך המיסים הישירים, בעוד השפעת המיסים העקיפים על הצמיחה אינה מובהקת.¹⁴

3. המצב המקרו-כלכלי הנוכחי: כניסתו של המשק לגירעון מבני בתקציב המדינה

הפחתות המס הרצופות שנעשו בשנים 2004 עד 2010 (ראו תרשים 1) הצטברו לירידה של שיעור המס הסטטוטורי הממוצע בכ-23 אחוזים. כתוצאה מכך הצטמצמה באופן חד יכולתה של הממשלה לגבות הכנסות ממיסים. בתרשים 5 ניתן לראות כי הפחתות המס תורגמו לירידה מתמשכת של ההכנסות ממיסים ב-3 אחוזי תוצר לפחות, שהם 30 מיליארד ש"ח לשנה.

תרשים 5: ההכנסות ממיסים באחוזי תוצר, 1990–2012

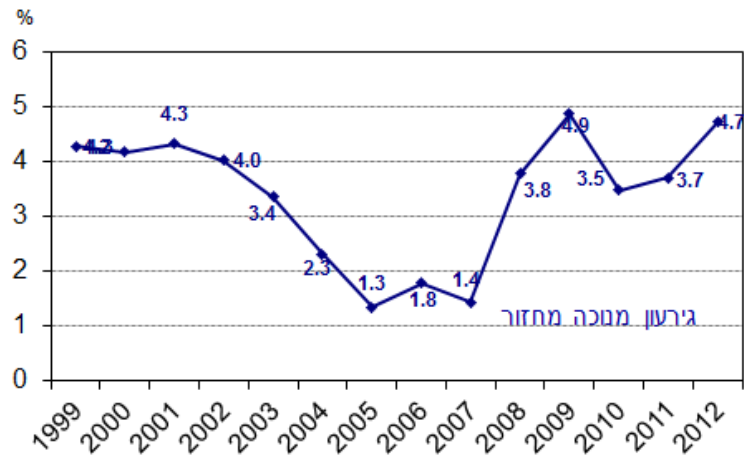


14 יובל מזר "השפעת הצריכה הציבורית ורכיביה על התוצר" סקר בנק ישראל 171, 84 (2010). לאחרונה מצא מזר תוצאה שונה, שלפיה יש למיסים העקיפים השפעה מובהקת על התוצר, בעניין זה ראו: <http://www.boi.org.il/he/Research/ConferencesAndSeminars/Documents/neum261212h6.pdf>

הירידה ביכולת הגבייה תורגמה למה שהכלכלנים מכנים "גירעון מבני" בתקציב המדינה: מצב שבו הוצאות הממשלה גבוהות מהכנסותיה באופן מתמשך. הדרך שבה הכלכלנים מודדים את הגירעון המבני היא באמצעות "גירעון מנוכה מחזור", שהוא הגירעון המבוסס על ההכנסות ממס תוך נטרול השפעתו של המחזור הכלכלי. בתרשים 6 ניתן לראות כי הגירעון מנוכה המחזור עלה ב-3.3 אחוזי תוצר מ-2007 עד 2012, ולכן נאלצה הממשלה לבטל את הפחתות המס המתוכננות עד 2016 (בעקבות המלצות ועדת טרכטנברג), ואף החליטה על חבילת מיסים ללא תקדים, תוך העלאתם ב-18 מיליארד ש"ח בין השנים 2012 ו-2014 (לוח 3, על פי נתונים מעודכנים ליולי 2013).

באמצעות מדד המס הסטטוטורי הממוצע ניתן לבדוק אם העלאת המיסים שקרתה בשנים 2012 עד 2013 קזזה את הפחתות המיסים שנעשו בעשור הראשון של שנות האלפיים. על סמך המדד התקבל כי העלאת המיסים עד 2013 העלו בחזרה את המסים בכ-30 אחוזים יחסית לסוף 2008 אשר היוותה התצפית הנמוכה ביותר לאחר הפחתות המס שישמו בין 2004 ל-2010.

תרשים 6: גירעון מנוכה מחזור, 1999–2012¹⁵



לוח 3: חבילת המיסים של 2012–2014 (במיליארדי ש"ח, נכון ליולי 2013)¹⁶

סוג מס	2012	2013	2014	סה"כ
מיסים ישירים		4.34	3.06	7.4
מיסים עקיפים	1.7	6.91	2.3	10.91
סך חבילת המיסים	1.7	11.25	5.36	18.31

15 מקור: חטיבת המחקר, בנק ישראל.

16 משרד האוצר דו"ח מינהל הכנסות המדינה לשנים 2011–2012.

ג. מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים באופן מתמשך?

בפרק הקודם הראיתי כי ממשלות נוטות לשנות מיסים באופן מזדמן כתגובה על המחזור הכלכלי. נשאלת השאלה: באילו מצבים הן נוטות להעלות מיסים באופן מתמשך? המודל הבסיסי שמטפל בשאלה של רמת המיסים הסטטוטוריים הרצויה לאורך זמן הוא המודל של Barro.¹⁷ על פי מודל זה, כדי "להחליק" את שיעור המס ולקובעו כך שיתאפשר מימון של ההוצאה הפרמננטית, צריך להתקיים:

$$(1) \quad \tau = \frac{\tilde{G}}{\tilde{Y}} + \frac{rB_{t-1}}{\tilde{Y}}$$

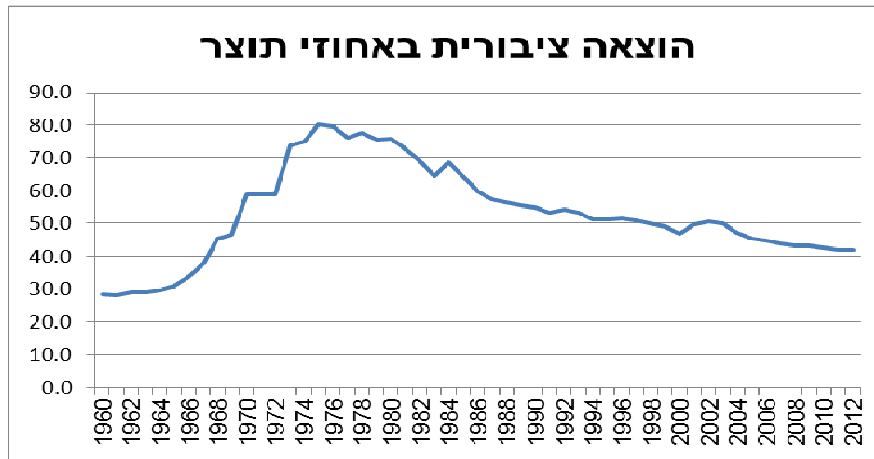
כאשר τ היא שיעור המס, G היא ההוצאה הציבורית, Y מסמנת את התוצר, B מסמנת את החוב הציבורי, r מסמנת את שער הריבית, וטילדה (\sim) מעל משתנה מסמנת שזהו הערך הפרמננטי (כלומר, התשלום הקבוע שמחקה את הזרמים של המשתנה על פני העתיד).¹⁸ באמצעות המודל ניתן לבחון אם ממשלת ישראל קיימה כלל זה, ובפרט אם הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים בתקופות שבהן יש עלייה בהוצאה הפרמננטית. בתרשים 7 ניתן לראות כי העלייה של ההוצאה הפרמננטית באחוזי תוצר התרחשה במשק הישראלי במחצית הראשונה של המדגם – משנת 1960 עד סוף שנות השבעים. מעבר לכך היו שתי תקופות (חוץ מהמצב הנוכחי, שאותו ניתחתי בפרק הקודם) שבהן נוצר גירעון מבני, אשר מחייב על פי המודל להעלות את שיעור המס הסטטוטורי: בין השנים 1980 ו-1985; ובשנת 1996, אחרי שהממשלה העלתה את השכר הריאלי במגזר הציבורי בכ־30 אחוזים. על פי המודל, הממשלה חייבת להעלות מיסים בתקופות של גירעון מבני, על מנת לקיים שוב את מגבלת התקציב הרב־תקופתי.

בהמשך אציג ניתוח אמפירי של התפתחות שיעורי המס לאור כללי ההתנהגות של המודל התיאורטי. זאת, באמצעות נתונים רבעוניים לשנים 1960 עד 2011, המבוטאים במונחים ריאליים (מנוכחים במדד מחירי התוצר). אציין כי לגבי אחד המשתנים המרכזיים – ההוצאה הציבורית – יש נתונים רבעוניים רק החל בשנת 1987, ולכן ברגרסיות שמשתנה זה כלול בהן יתקצר המדגם.

17 Barro, לעיל ה"ש 5.

18 להסבר מפורט על המודל ולגזירה מפורטת של הנוסחה ביחס לשיעור המס ראו: צבי הרקוביץ ומישל סטרבצינסקי "מדיניות חוב ציבורי בישראל" סקר בנק ישראל 70, 3 (1996).

תרשים 7: ההוצאה הציבורית באחוזי תוצר, 1960–2011



שיטת הבדיקה מתבססת על מתודולוגיית הקואינטגרציה: ראשית, אני בודק את הקשר ארוך הטווח בין המשתנה המוסבר – המס הסטטוטורי הממוצע – לבין המשתנים המסבירים, הכוללים את ההוצאה הציבורית, התפתחות האוכלוסייה, החוב והגירעון הציבוריים, משתנים פוליטיים (כגון מספר המפלגות בשלטון או אורך כהונתה של הממשלה), עובדים זרים, אי-השוויון בהתחלקות ההכנסות וכן משתנה המשקף את המצב הבטחוני (משתנה דמה שמקבל את הערך 1 ברבעונים שבהם הייתה מלחמה או פעולה צבאית, ואת הערך 0 ברבעונים האחרים). לאחר מציאת הקשר של הטווח הארוך, הנמדד לפי הסטטיסטי Augmented Dickey Fuller (ADF), אני מחשב את השארית, על מנת להשתמש בה ברגרסיה של הטווח הקצר. ברגרסיה זו המשתנה התלוי הוא השינוי (בלוג) של המס הסטטוטורי הממוצע, כפונקציה של שיעור השינוי של המשתנים שהוזכרו לעיל, בתוספת השארית של הרגרסיה של הטווח הארוך בפיגור.

בשתי הרגרסיות אני מוסיף משתנה מרכזי: משתנה דמה המקבל את הערך 1 בתקופות שבהן היה גירעון מבני, ואת הערך 0 בשאר התקופות. מדובר כאמור בשתי תקופות שבהן היה גירעון מבני: בין 1981 ל-1985, ובשנת 1996. על פי המודל אני מצפה שהמקדם של משתנה זה ברגרסיה של הטווח הקצר יהיה חיובי ומובהק.

נוסף על כך אבדוק את האפשרות לקשר ריבועי (בצורה של U הפוכה) בין המס הסטטוטורי הממוצע לבין ההוצאה הציבורית. כלומר, אבדוק אם קשר מסוג זה מיטיב לתאר את התנהגותם של המיסים הסטטוטוריים, שהיו אמורים לעלות בחלק הראשון של המדגם (כאשר ההוצאה באחוזי תוצר הייתה נמוכה ועלתה על פני זמן) ולרדת בתקופה השנייה – כל זאת בהתאם לדפוס ההוצאה הציבורית המופיע בתרשים 7.

תוצאות הניתוח האקונומטרי מוצגות בלוח 4.

המשוואה הראשונה בודקת את הקשר ארוך הטווח בין המיסים הסטטוטוריים לבין שורה של משתנים, הכוללים את ההוצאה הציבורית תוך בדיקה האם הקשר הוא ריבועי.¹⁹ אכן, המקדמים מובהקים, וה-ADF מעיד על קואינטגרציה ברמה של 1 אחוז. מתוצאה זו ניתן להסיק כי הממשלה אכן "מתחקה" אחר ההוצאה הפרמננטית, אשר עלתה בחלק הראשון של המדגם ואחר כך ירדה, כפי שראינו בתרשים 7. הצעד הבא הוא לבדוק את הקשר של הטווח הקצר, כפי שניתן לראות ברגרסה (3). על פי התוצאה, המקדם של השארית מהרגרסה של הטווח הארוך בפיגור הוא מובהק, ובכך מתקבלת עדות נוספת לקיומו של קשר ארוך טווח. שני סוגי המשתנים המובהקים בהסברת השינוי במס הסטטוטורי הם: (א) המחזור הכלכלי (כפי שנותח על ידי התוצר וההכנסה של שותפי הסחר) – בדומה לתוצאה שאליה הגעתי במחקרי הקודם;²⁰ (ב) הגירעון המבני (ברמת מובהקות של 10 אחוזים). כדי לוודא שהמובהקות של הגירעון המבני היא איתנה, הרצתי קשר אחר בטווח הארוך תוך הוצאת המשתנה של ההוצאה הציבורית, וברוך זו הרחבתי את המדגם עד 1980. גם ברגרסה זו (מס' 4) התקבל קשר ארוך טווח ברמת מובהקות של 1 אחוז. רגרסיות (4) ו-(5) כוללות את המשתנים "שער הריבית בארה"ב" ו-"מלחמות" (משתנה דמי שמקבל את הערך 1 בשנים של מלחמות) אשר לא מדווחים כי הם יצאו לא מובהקים. ברגרסה של הטווח הקצר (מס' 5) התקבל כי נוסף על השארית בפיגור, הן המחזור הכלכלי והן הגירעון המבני הם מובהקים, וסימני המקדמים הם כצפוי: סימן שלילי ביחס לשינויי התוצר (המעיד על מדיניות פרו-מחזורית) וסימן חיובי ביחס לגירעון המבני. תוצאה אחרונה זו חשובה, כי היא מעידה שהממשלות אכן פועלות לפי החיזוי של המודל: הן נוטות להעלות את המיסים הסטטוטוריים כאשר נוצר גירעון מבני בתקציב המדינה.

לוח 4: מתי מעלים את המיסים הסטטוטוריים בישראל?

מספר רגרסיה טווח תקופה משתנים	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	ארוך	ארוך	קצר	ארוך	קצר	ארוך	קצר
	1987q2-2011q4	1987q2-2011q4	1987q2-2011q4	1980q1-2011q4	1980q1-2011q4	1970q1-2011q4	1970q1-2011q4
קבוע	6.2 (0.3)***	19.5- (10.9)*	-0.02 (0.01)	4.7 (1.3)***	0.001 (0.01)	3.2 (0.09)***	-0.0 (0.0)
הוצאה ציבורית "מוחלקת"	-0.2 (0.2)	4.4 (2.0)**	0.01 (0.6)				
תוצר	-0.8 (0.1)***	-0.8 (0.1)***	-0.3 (0.1)***	-0.1 (0.1)***	-0.3 (0.1)***		
הכנסות שותפי הסחר	0.02 (0.004)***	0.02 (0.004)***	0.01 (0.003)***				

19 הערכים הקריטיים חושבו לפי המתודולוגיה של MacKinnon. ראו: James G. Mackinnon, *Critical Values for Cointegration Tests* (Queen's Economics Department Working Paper No. 1227, 2010)

.available at: http://qed.econ.queensu.ca/working_papers/papers/qed_wp_1227.pdf

20 Strawczynski, לעיל ה"ש 9.

מספר רגרסיה טווח תקופה משתנים	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	ארוך 1987q2-2011q4	ארוך 1987q2-2011q4	קצר 1987q2-2011q4	ארוך 1980q1-2011q4	קצר 1980q1-2011q4	ארוך 1970q1-2011q4	קצר 1970q1-2011q4
מספר מפלגות בקואליציה	0.007- (0.002)***	0.003- (0.003)	0.002 (0.001)	0.004 (0.002)***	-0.0 (0.0)	0.004 (0.002)***	-0.0 (0.0)
משך כהונת הממשלה	-0.01 (0.001)***	-0.01 (0.002)***	0.0001 (0.0006)	-0.008 (0.001)***	-0.001 (0.0006)		
הוצאה ציבורית "מוחלקת" ברבוע		-0.2 (0.1)**					
האוכלוסייה	1.2 (0.2)***	1.4 (0.2)***	1.0 (0.7)	1.3 (0.2)***	0.8 (0.7)		
החוב הציבורי				0.02 (0.03)	-0.1 (0.1)	0.2 (0.09)***	0.2 (0.01)***
הסחר העולמי				0.05- (0.06)	0.04 (0.08)	-0.2 (0.01)***	0.04 (0.07)
אחוז עובדים זרים באוכלוסייה						0.07 (0.01)***	0.004 (0.002)
מדד ג'יני						2.0 (0.1)***	1.6 (0.6)***
מדד מקרו-כלכלי						0.03 (0.003)***	0.04 (0.008)***
גירעון ציבורי						-0.04 (0.001)***	-0.0 (0.0)
דמה לגירעון מבני	-0.004 (0.01)	-0.009 (0.01)	0.01 (0.007)*	-0.003 (0.01)	0.01 (0.005)**	-0.006 (0.008)	0.01 (0.004)*
שארית בתקופה הקודמת			-0.3 (0.07)***		-0.3 (0.07)***		-0.3 (0.1)***
R Squared	0.95	0.95	0.25	0.94	0.22	0.94	0.16
ADF	-6.1***	-6.0***		-6.0***		-6.6***	
DW	1.1	1.1	2.0	0.9	2.1	0.7	1.8

לבסוף הרכבתי רשימה נוספת של משתנים מסבירים שאפשרה לי להרחיב את המדגם עד שנת 1970 (רגרסיה מס' 6). התקבל ADF גבוה אף יותר, המעיד על קשר ארוך טווח ברמת מובהקות של 1 אחוז. ברגרסיה של הטווח הקצר, ונוסף על השארית מהרגרסיה של הטווח הארוך בפגור, התקבל כי השינויים בחוב הציבורי ובמדד ג'יני לא-שוויון כלכלי השפיעו באופן

מובהק לכיוון של העלאת שיעורי המס. תוצאה חשובה נוספת היא שברגריסיה זו הגירעון המבני משפיע ברמת מובהקות של 10 אחוזים, משמע, הממשלות נוטות להעלות מיסים במצבים של פער מתמשך בין ההוצאות וההכנסות, באופן שתואם את המודל שהוצג לעיל. לסיכום, מצאתי כי הממשלות נוטות להעלות מיסים בתקופות שבהן התוצר יורד (שפל) ובתקופות שבהן קיים גירעון מבני, קרי, כאשר ההוצאות הציבוריות גדולות מההכנסות באופן מתמשך.

סיכום ומסקנות

במאמר זה אני מנתח את התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים בישראל, ובפרט עונה על השאלה: מתי הממשלות מעלות את המיסים הסטטוטוריים? על פי התוצאות, הממשלות נוטות להעלותם בשני מצבים: (א) באופן מזדמן וכתגובה על שפל כלכלי, כנראה עקב הצורך בתיקון מהיר של הגירעון התקציבי; (ב) באופן מתמשך וכתגובה על גירעון מתמשך בתקציב ("גירעון מבני"), וזאת כדי לתקן את התוואי הרב-שנתי של תקציב הממשלה, המחייב איזון בין ההוצאות וההכנסות לאורך זמן.

היו במשק תקופות שונות של שינויים מתמשכים במיסים הסטטוטוריים. התפתחותם של המיסים הסטטוטוריים התחקתה לרוב אחר משקלה של ההוצאה הציבורית בתוצר. חריגה מהתנהגות זו נצפתה בשנים 2004 עד 2011. בתקופה זו הורדו המיסים הסטטוטוריים מעבר לירידה במשקלה של ההוצאה הציבורית בתוצר, וכך נוצר גירעון מבני שהייב העלאת מיסים, שעתידה להסתכם ב־18 מיליארד ש"ח בין השנים 2012 ו־2014 (נכון ליולי 2013). בהתאם למודל הבסיסי המשמש לניתוח, גם במקרה זה העלאת המיסים שעליה החליטה הממשלה מתיישבת עם הניסיון לאזן בין ההוצאות וההכנסות באופן מתמשך.

ילד גידלתי ורוממתי – והמדינה פגעה בי!! הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

מאת

לימור ריזה*

המאמר בוחן אם ראוי להכיר בהוצאות מעורבות בעלות מימד פרטי-נורמטיבי כדוגמת הוצאות השגחה על ילדים והוצאות טיפול בתלויים. כדי להשיב על שאלה זו מרכז הכובד ברשימה מופנה לשתי סוגיות הקשורות זו לזו בטבורן: ראשית, דיון בחשיבות הישזרותן של מטרות המס (על שלושת רובדיהן) לחטיבה רציונלית אחת; ושנית, אפיון ההוצאות המעורבות שיש להתירן בניכוי.

מקובל לראות את מטרת המס כמשולשת. המטרה הראשית של המס היא לממן מוצרים ושירותים ציבוריים, אך בזה לא מתמצה תפקידו. המטרה השנייה היא שימוש בדיני המס להכוונת התנהגות, והשלישית היא שימוש בהם לשם חלוקה מחדש של העושר בחברה.

מטרותיהם של דיני המס אינן חופפות בהכרח זו את זו, שכן הן נועדו להשיג תכליות שונות. אף שמטרות אלה נבדלות זו מזו ואינן נגזרות זו מזו, הן נבחרו בחיבור זה כאבן הבוחן להצדקת ניכוי של הוצאות מעורבות בעלות מרכיב פרטי-נורמטיבי. במקום שדיני המס יקדמו מטרות שונות, כמעגלים-מעגלים שאינם חופפים ואף אינם משיקים, ראוי מבחינה נורמטיבית שיקוימו הוראות המגשימות כמה מטרות בד בבד. תכלול של המטרות יוצר שיטת מס אחידה, הרמונית ועקבית, ולמעשה מחזק את הטענה שמדובר ב"שיטה", ולא ב"שיטות".

הטענה המרכזית ברשימה זו היא שהוצאה מעורבת בעלת מטען נורמטיבי – הוצאה שיש לה גם מימד פרטי אך זולתני – מתיישבת עם כל אחת ממטרות המס ומאגדת את דיני המס לכלל חטיבה מגובשת אחת. כאשר מדובר בהוצאה מעורבת שיש בה זיקה כלכלית ("עסקית") יחד עם זיקה נורמטיבית ("פרטית"), אזי כל מטרות המס עולות בקנה אחד זו עם זו. הוצאה מעורבת בעלת מימד פרטי-נורמטיבי היא הוצאה שהמאפיין הראשון שלה הוא מידה של זולתנות, כלומר, ההוצאה צריכה לערב דאגה גם לצורכיהם של אחרים, ולא רק לצורכי האני, והמאפיין השני והמשני שלה קשור ליכולת הבחירה.

הוצאות בגין השגחה על ילדים וטיפול בתלויים הן כאמור המחשה להוצאה שניתן להצדיקה על פי כל אחת משלוש המטרות המרכזיות של דיני המס. המימד הזולתני בהוצאה – ולא המימד הכלכלי-הפיננסי בה – הוא העובר כחוט השני בין כל המטרות ומאחדן לשיטה קוהרנטית אחת.

* מרצה במרכז האקדמי כרמל.

פתח דבר. א. אי-הכרת המחוקק בהוצאות השגחה על ילדים: 1. התפתחות ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים בדין הישראלי עד לתיקון 170; 2. עיקרי החוק; 3. משפט משווה. **ב. מטרתיהם של דיני המס כמקשה אחת:** 1. כללי – שלושת יעדי המס; 2. חשיבות השתלבותן של המטרות. **ג. אפיון ההוצאות שמקדמות את כל מטרות המס:** 1. שמירה על ההבחנה הקלסית בין ההוצאה הפרטית לבין ההוצאה העסקית; 2. הגדרתה של הוצאה פרטית חיונית; 3. דגש במימד הנורמטיבי של ההוצאה המעורבת; 4. אפיון ראשון של הפן הפרטי-הנורמטיבי בהוצאה המעורבת; 5. אפיון שני ומשני של הפן הפרטי-הנורמטיבי בהוצאה המעורבת; 6. דיוגמות לסיווג הוצאות מעורבות בעלות פן פרטי-נורמטיבי בהתאם למבחן הבררה. **ד. הוצאה מעורבת עם מרכיב פרטי-זולתני מגשימה את כל יעדי המס:** 1. מימון שירותים ומצרים ציבוריים; 2. הכוונת התנהגות; 3. חלוקה מחדש. **סיכום.**

פתח דבר

מירוץ החיים הכלכלי במציאות דהיום הוציא את הציבור הישראלי למחאה חברתית כלכלית. אחת הדרישות שהעלה הציבור המוחה הייתה להכיר בהוצאות השגחה על ילדים, בהיותן הוצאות המכבידות את ייצור ההכנסה של ההורים העובדים בישראל. הכרה בהוצאות השגחה על ילדים בפרט ובהוצאות טיפול בתלויים בכלל מלווה את המאמר לכל אורכו, והיא גם נקודת המוצא ונקודת הסיום שלו. הוצאות אלה מהוות דוגמה למושא מאמר זה – הוצאה מעורבת מיוחדת שיש לנכוחה.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170 והוראת שעה), התשס"ט–2009,¹ המכונה "חוק המטפלות" (להלן גם: תיקון 170), אינו מתיר ניכוי של הוצאות השגחה על ילדים ושל הוצאות טיפול בתלויים, והוא הדין הנוהג בעת כתיבת שורות אלה. הדיון בהכרה בהוצאות השגחה על ילדים בפרט זכה במהלך השנים האחרונות, לרבות בעת הנוכחית, בדיון ציבורי רחב, בין היתר במסגרת שורה ארוכה של הצעות חוק, בעיקר פרטיות. עיצומו של הדיון היה בפרשת פרי,² וסיומו הצורם, נכון לשעת כתיבתן של שורות אלה, בא לידי ביטוי בתיקון האמור לפקודה. בלשון עדינה, דעתי אינה נוחה מעמדתם של המחוקק והאוצר כי יש לאסור ניכוי הוצאות טיפול בתלויים בכלל והוצאות השגחה על ילדים בפרט. מבלי להקל ראש חלילה בערכה של פרשת פרי, ניתוח פסק הדין מלמד כי לא ניתן מענה כללי ומקיף לשאלת דינו של מגוון ההוצאות המעורבות בעלות זיקה פרטית וזיקה עסקית כאחת.

בית המשפט בפרשת פרי התמודד בפסק דינו עם הוצאות מעורבות מסוג השגחה על ילדים, אך לא ניסה לאפיין את קשת ההוצאות המעורבות הניתנות לניכוי. עמדה קטגורית זו של המחוקק ושל האוצר והטעמים שהועלו בפרשת פרי האיזו בי להרהר בשאלת ניכוי של הוצאות מעורבות – הוצאות המכילות מימד עסקי ומימד פרטי כאחד. לפי הדיון הנוהג כיום, הוצאות מסוגות להוצאות פרטיות ו/או להוצאות עסקיות, ורק האחרונות מותרות בניכוי.³

1 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170 והוראת שעה), התשס"ט–2009, ס"ח 152.
2 ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (פורסם בנבו, 30.4.2009) (להלן: פרשת פרי בעליון), ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"ה (מחוזי ת"א) 1213/04 פרי נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, 3.4.2008) (להלן: פרשת פרי במחוזי) (שני פסקי הדין יחדיו להלן: פרשת פרי).
3 ראו: ע"א 580/65 א. בן עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-איכ"ב 7, פ"ד כ(2) 179 (1966).

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

שאלת ניכוי של הוצאות השגחה על ילדים ושל הוצאות טיפול בתלויים מלווה אותי, כאמור, לאורך כל המאמר. אני פותחת ומסיימת בה, אולם בצל השאלה אם ראוי להכיר בהוצאות אלה, אני מפנה את מרכז הכובד ברשימה זו לשתי סוגיות הקשורות זו לזו בטורן: ראשית, אני דנה בחשיבות הישזרותן של מטרות המס (על שלושת רובדיהן) לחטיבה רציונלית אחת; שנית, אני מאפיינת את ההוצאות המעורבות שיש להתירן בניכוי. אני מתרכזת במימד הפרטי של ההוצאה המעורבת וקוראת לתוכו מימד נורמטיבי. מובן שלא כל הוצאה פרטית היא נורמטיבית. יש לא מעט הוצאות פרטיות שבינן לבין נורמטיביות אין ולא כלום. מכאן, הואיל והזיקה בין "פרטי" לבין "נורמטיבי" אינה דו־כיוונית, אני מתנה הכרה בהוצאה מעורבת בכך שהמימד הפרטי שלה יתאפיין ב**זולתנות**. כלומר, ההוצאה צריכה לערב דאגה גם לצורכיהם של אחרים, ולא רק לצורכי האני.

לאחר שאני דנה בשתי הסוגיות האמורות – חשיבותה של ההסתכלות הקוהרנטית על דיני המס ואפיון הרכיב הפרטי בהוצאות המעורבות שיש להתירן בניכוי (כנורמטיבי־זולתני) – אני שוזרת ומאחה אותן יחדיו. אני בוחנת כיצד יש בכוחן של ההוצאות המעורבות בעלות המימד הפרטי־הזולתני לגשר בין כל יעדי המס: העשרת קופת המדינה לצורך מימון מוצרים ושירותים ציבוריים, הכוונת התנהגות וצדק חלוקתי. אבחון ואפיון של הוצאות המתיישבות עם כל יעדי המס אינו טריוויאלי, שכן הרציונלים העומדים בבסיסם של דיני המס אינם רצף קוהרנטי ומגובש. מדובר בשדות אשר לא זו בלבד שאינם חותכים זה את זה, אלא לעיתים הם אף אינם משיקים זה לזה. באופן כללי הטענה היא כי דווקא (ובעיקר) המימד הפרטי־הזולתני של ההוצאה המעורבת הוא שעובר כחוט השני בין כל המטרות ומאגדן מבחינה נורמטיבית תחת קורת גג אחת, שכן יש בכוחו לתעל את המשאבים בחברה ולהשפיע הן בהיבט הכלכלי והן בזה החברתי.

פרק א (שכותרתו "אי־הכרת המחוקק בהוצאות השגחה על ילדים") פותח בסקירה קצרה של התפתחות הדין בשנים האחרונות בנוגע לניכוי הוצאות השגחה על ילדים עד כניסתו לתוקף של חוק המטפלות, ממשיך בתיאור תמציתי של עיקרי החוק, ומסיים בהצגה קצרה של ההסדרים הקיימים בכמה מערכות משפט זרות. פרק ב (שכותרתו "מטרותיהם של דיני המס כמקשה אחת") דן בחשיבות הישזרותן של שלוש מטרות המס לכלל שדה קוהרנטי אחד. פרק ג (שכותרתו "אפיון ההוצאות שמקדמות את כל מטרות המס") מגדיר את ההוצאות שיש בכוחן, לטענתי, לאחד את הדיון במטרות המס למכלול אחד. מדובר, בעיקרון, בהוצאות מעורבות שיש להן רכיב פרטי־זולתני. הוצאות השגחה על ילדים הן רק דוגמה פרטנית להוצאה כזו, ובפרק זה אני מביאה כמה דוגמות נוספות. פרק ד (שכותרתו "הוצאה מעורבת עם מרכיב פרטי־זולתני מגשימה את כל יעדי המס") משלב יחדיו את הדיונים שנערכו בשני הפרקים הקודמים לו, ומבהיר כיצד הוצאות מעורבות בעלות מרכיב פרטי־זולתני מקדמות את שלוש המטרות של דיני המס. הדיון בפרק זה הוא כללי, תוך הבאת דוגמות ושימת דגש בהוצאות השגחה על ילדים. הניתוח הנורמטיבי מורה כי תשלום בעבור השגחה על ילדים הוא הוצאה שיש להתירה בניכוי. ההסדר שאני מציעה הוא הסדר נורמטיבי ומעשי כאחד, ולפיו יש להכיר בהוצאות השגחה על ילדים ובד בבד להגביל את תקרת הניכוי. המאמר נחתם בסיכום תמציתי.

א. אי־הכרת המחוקק בהוצאות השגחה על ילדים

1. התפתחות ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים בדין הישראלי עד לתיקון 170

בשנים האחרונות עלתה חדשות לבקרים השאלה אם יש להכיר בהוצאות השגחה על ילדים בצורכי ניכוי מס. נראה שסוגיה זו הטרידה רבות את בית המחוקקים וזכתה בעשרות הצעות חוק, אשר צצו כפטריות לאחר הגשם אולם קמלו במהרה.⁴ בעשרות הצעות החוק הללו הפנים המחוקק כי האישה היא שנושאת בנטל אי־הכרה בהוצאות השגחה על ילדים. הואיל והעלות של גידול ילדים גבוהה, בחלק ניכר מהמשפחות ההורים מבכרים שאחד מהם – על פי רוב

4 בעניין זה ראו, למשל, הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות טיפול בילדים), התשס"ס–2000, פ/1507 (מיום 13.3.2000, מטעם חבר הכנסת סילבן שלום); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 133) (זיכוי וניכוי בשל הוצאות טיפול בילדים), התשס"ג–2002, ה"ח 50 (מיום 11.11.2002, מטעם חברי הכנסת מן הוועדה המשותפת לוועדה לקידום מעמד האישה ולוועדת הכספים של הכנסת – אליעזר זנדברג, ענת מאור, חוסיניה ג'בארה ועמיר פרץ); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי תשלומים עבור השגחה על ילד בשעות העבודה), התשס"ה–2005, פ/3185 (מיום 31.1.2005, מטעם חברי הכנסת עמיר פרץ ואילנה כהן); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ו–2006, פ/13617 (מיום 22.5.2006, מטעם חברת הכנסת זהבה גלאון); באותו יום הוגשו הצעות חוק פרטיות זהות נוספות על ידי אורית נוקד, דוד טל ואורי אריאל, וכן הצעת חוק נוספת של דוד טל המכירה גם בניכוי הוצאות בגין טיפול בתלויים אחרים, שאינם בהכרח ילדים – הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות בגין טיפול בתלויים), התשס"ו–2006; הצעת חוק השתתפות בהוצאות טיפול בילדים, התשס"ו–2006, פ/49217 (מיום 12.6.2006, מטעם חבר הכנסת דוד טל); הצעת חוק השתתפות בהוצאות טיפול בילדים, התשס"ו–2006, פ/71417 (מיום 26.6.2006, מטעם חברי הכנסת סופה לנדבר, אסתר רינה טרטמן, אלכס מילר, סטס מיסז'ניקוב וליה שמטוב); הצעת חוק השתתפות בהוצאות טיפול בילדים, התשס"ו–2006, פ/71517 (מיום 26.6.2006, מטעם חבר הכנסת אמנון כהן); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ו–2006, פ/829 (מיום 3.7.2006, מטעם חברי הכנסת גרעון סער ורוחמה אברהם); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ו–2006, פ/82617 (מיום 3.7.2006, מטעם חבר הכנסת גלעד ארדן); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ו–2006, פ/88817 (מיום 10.7.2006, מטעם חבר הכנסת יעקב מרגי); הצעת חוק השתתפות בהוצאות טיפול בילדים, התשס"ו–2006, פ/110917 (מיום 17.7.2006, מטעם חבר הכנסת אליהו גבאי); הצעת חוק השתתפות בהוצאות טיפול בילדים, התשס"ו–2006, פ/111017 (מיום 17.7.2006, מטעם חבר הכנסת יואל חסון); הצעת חוק השתתפות בהוצאות טיפול בילדים, התשס"ו–2006, פ/150317 (מיום 19.7.2006, מטעם חברי הכנסת שרה מרום שלו, אלחנן גלזר, יצחק גלנטי, יצחק זיו ומשה שרוני); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ז–2007, פ/241217 (מיום 19.3.2007, מטעם חברי הכנסת יעקב מרגי, אמנון כהן, דוד אזולאי, שלמה בניזרי, נסים זאב, יצחק וקנין ואברהם מיכאלי); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 156) (זיכוי ומענק להורה עובד בעד טיפול בילדים), התשס"ז–2007, ה"ח 154 (מיום 11.6.2007, מטעם חברי כנסת מן הוועדה לקידום מעמד האישה – זהבה גלאון, אורית נוקד, אורי אריאל, גרעון סער, רוחמה אברהם ורונית תירוש); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ח–2008, פ/372517 (מיום 26.5.2008, מטעם שלושים ושבעה חברי כנסת); הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ח–2008, פ/373317 (מיום 2.6.2008, מטעם חברת הכנסת נאדיה חילון); הצעת חוק שקדמה לחוק מושא רשימה זו – הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170) (הכרה בהוצאות טיפול בילדים), התשס"ח–2008, ה"ח 458 (מיום 23.7.2008, מטעם חברי הכנסת מן הוועדה המשותפת לוועדה לקידום מעמד האישה ולוועדת הכספים של הכנסת). בשנת 2009 הוגשה הצעת חוק ממשלתית העוסקת בהגדלת קצבאות לנשים עובדות במסגרת הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט–2009, ה"ח 348.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

האישה-האם – יישאר בבית כתחליף להעסקת מטפלת. בהצעות החוק השונות נראה שמשותפת תובנה של המחוקק כי עידוד נשים לצאת ולהשתתף במעגל העבודה לא רק יסייע לאישה, אלא אף יגדיל בסופו של יום את הכנסות המדינה. אך עשרות ההצעות הללו נותרו, בזו אחר זו, בגדר המלצות בלבד, שהמחוקק בחר בסופו של יום לא לאמץ.

במהלך 2008 הגיעה שאלת ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים גם לפתחה של הרשות השופטת. הנישומה, גב' פרי, עורכת דין במקצועה, ביקשה מבית המשפט להתיר לה לנכות את הוצאות ההשגחה על ילדיה. בית המשפט המחוזי באותה פרשה⁵ הכיר בהוצאות השגחה על ילדים. הוא הבחין בין הוצאות השגחה על ילדים שבלעדיהן אין האישה יכולה לצאת לעבוד ולהפיק הכנסה לבין הוצאות העשרה, הכוללות בין היתר חוגים. ההוצאות הראשונות מותרות בניכוי, ואילו האחרונות אינן מותרות, הואיל ומדובר בהוצאות פרטיות. במסגרת פסיקתו קבע בית המשפט מהו המבחן הראוי להכרה בהוצאות מעורבות אלה. על פי קביעתו, אלמלא תשלום ההוצאה בעבור ההשגחה לא הייתה הנישומה יכולה לייצר הכנסה, ומכאן שההוצאה כרוכה ושלובה בייצור ההכנסה (קרי, ההוצאה מקיימת את מבחן האינצידנטליות). רשות המיסים ערערה על פסק הדין,⁶ בין היתר מחשש להשלכותיה הכלכליות של פסיקה זו. לגישתה, אם המדינה תיאלץ להכיר בהוצאות השגחה על ילדים, תאבד קופת המדינה כשלושה מיליארד ש"ח בשנה.⁷ בית המשפט העליון, בדומה לבית המשפט המחוזי, דחה את עמדתה של רשות המיסים, וקבע, ברוב דעות, כי הוצאות השגחה על ילדים הן הוצאות בייצור הכנסה ולכן יש להתיר בניכוי. בית המשפט העליון, להבדיל מבית המשפט המחוזי, אימץ כמבחן עיקרי את מבחן הזיקה הממשית והישירה שבין ההוצאות לבין ייצור ההכנסה. אם להוצאה – למשל, להוצאת השגחה על ילדים – יש זיקה ממשית לייצור הכנסה, אזי יש להתירה בניכוי. בית המשפט העליון קבע כי מבחן האינצידנטליות, שעליו סמכה רשות המיסים את ידה בערעור, הוא רק מבחן עזר.⁸ פסק דין מנומק זה נשאר על כנו פחות משלושה חודשים, הואיל והרשות המחוקקת מיהרה וחשה להפוך את פסיקתו של בית המשפט.⁹ פסק הדין נותר כאות מתה עם כניסת התיקון לפקודת מס הכנסה.

2. עיקרי החוק

איהי ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים ובהוצאות טיפול בתלויים נחקקה מפורשות בספר החוקים בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170 והוראת שעה), התשס"ט–2009.¹⁰ חוק זה מתקן את הפקודה ומוסיף עליה בשלושה עניינים: ראשית, הוא מרחיב את רשימת ההוצאות

5 פרשת פרי במחוזי, לעיל ה"ש 2.

6 פרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2.

7 שם, פס' 9 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין.

8 שם, פס' 18.

9 פסק הדין בפרשת פרי בעליון ניתן ביום 30.4.2009, ותיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה פורסם ביום 16.7.2009. רק כדי לסבר את האוזן לעניין סמיכות הזמנים וזריזות החקיקה – "חברה שקופה" (ס' 1864 לפקודה) הוספה במסגרת תיקון 132 לפקודה, אשר נכנס ברובו לתוקף ב-1.1.2003. נקבע כי ההוראה הדנה בחברה שקופה תיכנס לתוקף עם פרסומן של תקנות רלוונטיות. עד כתיבת שורות אלה – יותר מעשר שנים לאחר התיקון – טרם הותקנו תקנות כאמור.

10 ראו גם: מנחם כהן ועמיאל לוי "תיקון 170 לפקודה בעקבות פסק דין ורד פרי" עדכוני מסים 138, 120 (2009).

האסורות בניכוי, כך שתכלול אף הוצאות השגחה על ילדים; שנית, הוא מרחיב את נקודות הזיכוי שאישה עובדת זכאית להן בגין ילדיה; ושלישית, הוא מתקן את חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח–2007.¹¹ מן הכלל אל הפרט. החוק האמור מרחיב את סעיף 32 לפקודת מס הכנסה, שעניינו ניכויים שאין להתירם, וקובע כי הוצאות שאינן כרוכות בתהליך הפקת ההכנסה לא יותרו בניכוי.¹² למען הסר ספק, החוק מדגים שהוצאות שהוצאו לשם השגחה על ילד או אדם אחר הן הוצאות האסורות בניכוי. כדי להבהיר מהן "הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה", החוק קובע כי מדובר ב"הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם".¹³ יוצא שהוצאות השגחה על ילדים או על אדם אחר אינן נחשבות הוצאות טבעיות לייצור ההכנסה.

לכאורה באו דברי ההסבר להצעת החוק כדי לסייע בידינו להבין מהי הוצאה טבעית.¹⁴ רשימת ההוצאות המדגמית המופיעה בסעיף, הכוללת הוצאות השגחה על ילדים או על אדם אחר, מונה הוצאות שאינן נתפסות כהוצאה טבעית. כעולה מדברי ההסבר לחוק, כל הוצאה אשר אינה מותרת בניכוי אך המחוקק חפץ ביקרה זכתה בהכרה דרך נקודות הזיכוי.¹⁵

בדברי ההסבר נאמר מפורשות כי המטרה היא להפוך את פסיקת בית המשפט העליון בפרשת פרי, וכי המבחן המכריע בנוגע להכרה בניכוי הוצאות הוא מבחן האינצידנטליות, ואין די בזיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה, כפי שנקבע בפרשת פרי בעליון.¹⁶ נראה הנימוקים המרכזיים לאי-ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים או על אדם אחר, כפי שעולה

11 מס הכנסה שלילי הוא מעין מענק הניתן על ידי המדינה לעובדים שהכנסתם נמוכה עד כדי כך שחבות המס שלהם היא אפס. המענק ניתן על ידי רשויות המס לעובד שעושה על כמה אמות מידה, ביניהן, כמובן, גובה ההכנסה, גיל ומצב משפחתי. המטרות המרכזיות מאחורי מס הכנסה שלילי הן לתמוך אנשים לצאת לעבוד ולסייע להם לצאת ממעגל העוני. ראו, למשל: אליעזר שוורץ "מס הכנסה שלילי – ניתוח כלי מדיניות זה, והאפשרויות ליישומו בישראל" (הכנסת – מחלקת מידע ומחקר, 31.5.2006) www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m01446.pdf.

12 ס' 32(1) לפקודה. לשון התיקון:
"הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו;

בפסקה זו, 'הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה' – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם."

13 שם.

14 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171 והוראות שעה), התשס"ט–2009, ה"ח 728 (להלן: הצעת החוק).

15 יוער כבר עתה כי גם אם אלה פני הדברים, נקודת זיכוי אינה תחליף ראוי לניכוי. הרציונל של זיכוי נבדל מהרציונל של ניכוי הוצאות, שכן זיכוי נועד לאפשר מינימום קיום, והרי יש נקודות זיכוי (דוגמת זיכוי בגין תושבות) אשר בינן לבין הוצאות אין ולא כלום. דברי ההסבר להצעה אינם מפרשים אם כן כדבעי מהי הוצאה טבעית, אלא מסתפקים במבחן הכללי ובהצגת רשימה מדגמית. כן ראו את הדין להלן בחלק ד(ז).

16 מבחן האינצידנטליות בוחן אם ההוצאה קשורה לייצור ההכנסה ושלוכה בו. ראו: הצעת החוק, לעיל ה"ש 14, בעמ' 729.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

מדברי ההסבר לחוק ומהדיונים בכנסת, הוא החשש שהכרה כזו תכביד כלכלית על המשק.¹⁷ כדי להצדיק את אי־נחיצותה של הכרה זו, הדגיש המחוקק כי לכאורה יש לה תחליף בדמות נקודות זיכוי.

מכאן שהתיקון השני שתוקן בחוק המטפלות, שעניינו בהרחבת נקודות הזיכוי, יש בכוחו, לפי דברי ההסבר, לעודד נשים לצאת ולהשתלב במעגל העבודה. התיקון השלישי בחוק מתייחס לנשים שאינן נהנות מהרחבת נקודות הזיכוי, שכן הכנסתן נמוכה ואינה מגיע לרף המיסוי, ומעניק להן את ההטבה במסגרת מס הכנסה שלילי.

לסיכום, מן האמור לעיל יוצא שהרציונל בבסיס החוק הוא לכאורה שהוצאות השגחה על ילדים והוצאות טיפול באדם אחר אינן הוצאות בייצור הכנסה, ובכל מקרה מתן זיכוי מהווה תחליף טוב להכרה בהוצאות כאמור.

3. משפט משווה

מהשוואה של כמה מדינות – קנדה, ארצות הברית, אוסטרליה, גרמניה, יפן, שוודיה וצרפת – עולה כי אין יחס מיסויי זהה להוצאות השגחה על ילדים. סוגיה זו נמצאת על סדר היום הציבורי במדינות הללו, בעיקר באלה שאינן מעניקות הטבת מס משמעותית בגין הוצאות השגחה על ילדים.¹⁸ הנטייה כיום בכל המדינות הללו היא להקל מבחינה מיסויית בדרך זו או אחרת על הורים עובדים המשלמים בעבור השגחה על ילדים, אך נראה שנכון להיום אין הכרה מלאה בהוצאות אלה כהוצאה עסקית,¹⁹ למעט בגרמניה, שהיא מדינת רווחה המנסה אף לעודד ילודה.²⁰

בארצות הברית התייחסו הערכאות להוצאות השגחה על ילדים כאל הוצאה פרטית,²¹ וכבר בפרשת *Smith*,²² משנת 1939, דחה בית המשפט את ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים. בית המשפט ציין כי הובא לידיעתו שנשים עובדות הן תופעה חדשה,²³ אך לתפיסתו, ה"פיצוי" על החלטת הנשים לצאת לעבוד אינו צריך להינתן במסגרת הפיסקלית דווקא, שכן מדובר בהחלטת פרטית. בית המשפט הקביל בין ההכנסה הזקופה²⁴ מטיפול בילדים, אשר פטורה ממס, לבין הוצאה להשגחה על ילדים, וגזר גזירה שווה. בית המשפט התייחס למבחן ה"אלמלא" שהוצג

17 נראה שהחשש האמיתי היה מפני ההשלכות שיהיו להכרה בהוצאות אלה על התקציב. ראו, בית היתר, את דבריו של יושב ראש ועדת הכספים משה גפני, ד"כ התשס"ט 81.

18 HUGH J. AULT & BRIAN J. ARNOLD, COMPARATIVE INCOME TAXATION – A STRUCTURAL ANALYSIS 263 (2010).

19 שם.

20 להרחבה ראו, למשל, את ההפניות אצל מרגליות "על רגרסיביות מדומה", להלן ה"ש 43, בעמ' 354, ה"ש 12–13.

21 על ההיסטוריה החקיקתית של ההכרה בהוצאות טיפול בילדים בארצות הברית ראו, למשל: Wendy Gerzog Shaller, *Limit Deductions for Mixed Personal/Business Expenses: Curb Current Abuses and Restore Some Progressivity into the Tax Code*, 41 CATH. U. L. REV. 581, 606–612 (1992).

22 *Smith v. Commissioner*, 40 B.T.A. 1038 (1939).

23 ראו שם: "We are told that the working wife is a new phenomenon".

24 הכנסה זקופה היא הכנסה שאדם מפיק מנכס שברשותו או משירות שהוא מעניק לעצמו. בדין הישראלי הכנסה זו פטורה כעיקרון ממס אלא אם כן יש הוראה מפורשת בחוק המורה אחרת.

לפניו על ידי הנישומים, ודחה אותו בטענה שהוא מביא למדרון חלקלק: אומנם, אלמלא הוצאות ההשגחה על הילדים לא הייתה האישה יכולה לעבוד, אך גם אלמלא הוצאות טיפול רפואי לא היה אדם יכול לעבוד וכיוצא בזה.²⁵ בית המשפט הבחין בין הוצאה "רגילה", הנחוצה לייצור הכנסה, לבין הוצאה שיש לה נגיעה רחוקה בלבד בייצור הכנסה, דוגמת הוצאת השגחה על ילדים, וקבע כי זו האחרונה אינה מותרת בניכוי. פסק דין זה עומד בסתירה לפסיקה בפרשת פרי, אך עולה בקנה אחד עם עמדת האוצר (אף אם יציאת נשים לעבודה כבר אינה תופעה חדשה). עם זאת, במהלך השנים אפשר החוק הפדרלי ניכוי מוגבל למשפחות חד-הוריות או למשפחות מעוטות יכולת.²⁶ כיום ניתן זיכוי פרוגרסיבי למשפחה עובדת בגין הוצאות טיפול בילדים עד גיל שלוש עשרה.²⁷ הסדר זה מעורר ביקורת בארצות הברית. המבקרים טוענים כי קוד המס הפדרלי מתמרץ נשים נשואות אמריקאיות לא לצאת לעבוד, בין היתר בגין ההכרה החלקית בלבד בהוצאות ההשגחה על ילדים באמצעות נקודות הזיכוי.²⁸ זיכוי בגין הוצאות ילדים מקובל גם בצרפת.²⁹ באוסטרליה היה אפשר ליהנות מזיכוי בגין הוצאות אלה רק במשך כמה שנים, בין 2004 לבין 2007, שכן לאחר מכן בוטל זיכוי זה.³⁰ בשוודיה ניתן לקבל זיכוי בגין הוצאות השגחה על ילדים במסגרת זיכוי כללי בגין הוצאות ביתיות.³¹

בקנדה, בבריטניה ובאוסטרליה קבעו בתי המשפט כי הוצאות השגחה על ילדים הן הוצאות פרטיות.³² בבריטניה התפיסה המרכזית היא עדיין נגד הכרה בהוצאות אלה, אך בקנדה פני הדברים שונים. בשנות התשעים ניתן פסק דין קנדי הדומה בעובדותיו לפרשת פרי (גם שם דובר בעורכת דין אם לילדים), אולם בית המשפט לערעור פסק לרעת הנישומה, הואיל והוא לא הכיר בהוצאות אלה כהוצאות הכרוכות בייצור הכנסה.³³ על פסק דין עקרוני זה נשפכו קיתונות של רותחין. כעבור כמה שנים כונס הרכב של נשים ששכתבו פסקי דין מרכזיים המפלים את האישה, לרבות פסק דין זה. "פסק הדין" הקנדי המשוכתב הגיע כמובן לתוצאה הפוכה, ולפיה הוצאות השגחה על ילדים הן הוצאות בייצור הכנסה.³⁴ בד בבד התעשת המחוקק הקנדי, להבדיל

- 25 השאלה אם יש כאן אכן מדרון חלקלק תיבחן להלן בתת-פרקים 22 ו-33, שם אדון בהבחנה בין הוצאה פרטית-קיומית, הוצאה פרטית-חיונית והוצאה פרטית-נורמטיבית.
- 26 AULT & ARNOLD, לעיל ה"ש 18, בעמ' 263.
- 27 בארצות הברית אין הכרה בניכוי הוצאות, אולם יש זיכוי. מדובר ב-Child Care Credit לפי I.R.C. § 21 (West 2013). כמו כן יש זיכוי שיכול להפחית את חבות המס בשיעור של עד 1,000 דולר לכל ילד (Child Tax Credit) לפי I.R.C. § 24 (West 2013).
- 28 ראו: Grace Blumberg, *Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers*, 21 BUFF. L. REV. 49 (1971-1972).
- 29 AULT & ARNOLD, לעיל ה"ש 18, בעמ' 265.
- 30 שם, בעמ' 264.
- 31 שם.
- 32 שם, בעמ' 263-264. גם ביפן הוצאות השגחה על ילדים נתפסות כהוצאות פרטיות (שם, בעמ' 265).
- 33 Symes v. Canada, [1993] 4 S.C.R. 695.
- 34 ראו: Melina Buckley, Judgment – Symes v. Canada [2006] 1 W.C.R. 31 (2006). על מועצת הנשים שהחליטו לשכתב פסקי דין של בית המשפט העליון הקנדי, לרבות פסק הדין Symes v. Canada, ראו: Diana Majury, *Introducing the Women's Court of Canada – Le Tribunal des Femmes du Canada*, 18 CAN. J. WOMEN & L. 1 (2006).

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

מהמחוקק הישראלי כיום, ושינה את חקיקת מיסוי ההכנסה כך שתכיר מפורשות בהוצאות השגחה על ילדים. שיעור הניכוי מוגבל, אך בסכום ריאלי, הגבוה בהרבה מערכה דהיום של נקודת זיכוי בישראל.³⁵ פתרון קנדי זה אכן נראה ראוי, והוא ישמש כבריח התיכון לדיון שיובא להלן בחלק ד1(ה).

בגרמניה חלו שינויים דרסטיים ביחסם של דיני המס להוצאות השגחה על ילדים, ובאחרונה שונה שם שוב החוק. בכואנו לבחון את ההסדר הגרמני, עלינו לזכור, ראשית, שגרמניה היא מדינת רווחה, ושנית, שהיא סובלת מילודה נמוכה.³⁶ ההסדר הגרמני קובע, ראשית, שלפני כל ההורים פתוחה הדלת לניכוי בסיסי בגין הוצאות ילדים בסכום של 2,184 אירו להורה או בסכום של 4,368 אירו לזוג הורים המגישים דוח מאוחד.³⁷ הניכוי ניתן בין אם מדובר בהורים עובדים ובין אם לאו. ניכוי זה אף מיתוסף על קצבאות אחרות הניתנות להורים. שנית, הוצאות השגחה על ילדים מוכרות כהוצאות עסקיות לזוג הורים עובדים בעבור ילדם עד גיל ארבע עשרה. הנישומים בגרמניה רשאים לנכות שני שלישים מן ההוצאה, ובלבד שלא תעלה על 4,000 אירו.³⁸ כאשר מדובר בהורים שאינם עובדים, הם רשאים לנכות סכום דומה, הנתפס בדיון כהוצאה פרטית, אך רק בעבור ילדיהם מגיל שלוש עד שש. כדי שהנישומים בגרמניה ייהנו מניכוי זה, הם נדרשים להציג לרשויות המס חשבונית מס וכן אישור שהתשלום הועבר לחשבון הבנק של נותן שירותי ההשגחה.³⁹

לסיכום, ההסדר הנוכחי הישראלי דומה במהותו לזה האמריקאי, אם כי יש פער בין הסכומים המשולמים שם לבין אלה המתקבלים פה. כאמור, הפתרון הקנדי נראה לדעתי ראוי, והוא ישמש כבריח התיכון לדיון שיובא להלן בחלק ד1(ה), ואילו ההסדר הגרמני ייוותר מן הסתם בגדר חלום בלבד (וייתכן שהוא אף אינו ישים במדינה שבה שיעור הפריזן גבוה יותר מאשר בכל מדינות המערב).⁴⁰

35 לפי הדין הקנדי, כאשר שני בני הזוג עובדים, ניתן לנכות עד שני שלישים מן ההכנסה מיגיעה אישית או עד 7,000 דולר קנדי בשנת מס בעבור ילד מתחת לגיל שבע ו-4,000 דולר קנדי בעבור ילד מגיל שבע עד שש עשרה – הכל לפי הנמוך מבין השניים. כמו כן יש זיכויים בגין פעילות גופנית של הילדים. ראו: Income Tax Act, R.S.C. ch. 1 § 63 (1985) (Can.).

36 שיעור הפריזן בגרמניה עמד בשנת 2011 על 1.36 ילדים לאישה. שיעור זה נמוך אף יותר משיעור הילודה בשנת 2009, שעמד על 1.39. ראו: נתונים סטטיסטיים של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בגרמניה – https://www.destatis.de/EN/PressServices/Press/pr/2012/09/PE12_329_12612.html. ראו גם: אפרת נוימן "המודל הגרמני: רוצים ילדים, אבל מקשים על אמהות – כך עושים מדינת רווחה בגרמניה", MarkerWeek – מגזין שנתי (22.12.2011) <http://www.themarket.com/markerweek/> (22.12.2011) <http://www.themarket.com/markerweek/> marker/year/1.1596240.

37 Einkommensteuergesetz [EStG] [Income Tax Law], Oct. 8, 2009, BGBL. I at 3366, 3862 § 51a(2) (להלן: EStG).

38 EStG § 10(1)(5).

39 סיפת ס' 10(1)(5) ל-EStG.

40 שיעור הפריזן במדינת ישראל בשנת 2009 עמד על כ-3 ילדים בממוצע לאישה. ראו: הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה "אוכלוסיית ישראל – תכונות דמוגרפיות 1990–2009" (סטטיסטיקל 108, 2010) http://www.cbs.gov.il/www/statistical/isr_pop_heb.pdf.

ב. מטרותיהם של דיני המס כמקשה אחת

1. כללי – שלושת יעדי המס

דיני המס נועדו, בראש ובראשונה, לממן מוצרים ושירותים ציבוריים. במילים אחרות, "במעגל קרוב המטרה היא הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית. זו לרוב המטרה המיידית".⁴¹

אף שאין חולק כי המטרה ההיולית של דיני המס היא להבטיח מימון שירותים ומוצרים ציבוריים, מקובל לראות במס גם כלי רגולטורי המכוון התנהגות – קרי, מעודד התנהגות או מרתיע מפניה – וכן כלי המחלק מחדש את המשאבים בחברה.⁴² שתי המטרות האחרונות הללו אינן השדרה המרכזית של החשיבה המשפטית המיסוויית, ויש מחלוקת מסוימת – שאינה שותפה לה – אם דיני המס אמורים לקדם גם יעדים נורמטיביים נוספים. הדיון אם להכיר במטרות אלה כמטרות אינהרנטיות של דיני המס מצריך דיון נפרד בשל חשיבותו; ברשימה זו איני באה לערער או להרהר אם מטרות אלה אכן ראויות אם לאו. ברם, גם מי שסבור כי אין הצדקה להיעזר בדיני המס כמכשיר לקידום מטרות חברתיות, כלכליות ואחרות אינו יכול לחלוק על כך שהלכה למעשה דיני המס אכן מקדמים מטרות אלה. הדוגמות לכך רבות ומגוונות, כפי שאדגים להלן.

שלוש המטרות של דיני המס אינן עומדות בחלל ריק, שכן הן מושתתות על ערכים נורמטיביים, כגון שוויון ויעילות. הדיון במטרות אלה ייערך על רקע הוצאות מעורבות בעלות רכיב פרטי-נורמטיבי אשר מאחות, כטענתי, את כל מטרות המס. בפרט אשתמש בדוגמה של ניכוי הוצאות מטפל/ת ותלויים. אומנם הרבה נאמר על ניכוי הוצאות בכלל ועל ניכוי הוצאות מטפל/ת בפרט,⁴³ אולם זווית הדיון המוצעת כאן שונה. מכל מקום, לפני הכל אפנה לדון בשאלה מדוע ראוי שמטרות המס יעלו בקנה אחד זו עם זו.

41 אהרן ברק "פרשנות דיני המס" מיסים יא(4) א-1, א-6 (1997).

42 RICHARD A. MUSGRAVE, THE THEORY OF PUBLIC FINANCE – A STUDY IN PUBLIC ECONOMY (1959); יורם מרגליות "בחנית המלצות ועדת בן-בסט בראי מדיניות מיסים (Tax Policy)" מיסים יד(3) א-56 (2000); Reuven S. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation*, 60 TAX L. REV. 1 (2006); L. מרפי ונייגל, לעומת זאת, סבורים כי מטרת המס היא כפולה בעיקרה – העשרת הקופה וחלוקה מחדש. ראו: LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL, THE MYTH OF OWNERSHIP 76–77 (2002). בלשונו של פרופ' ברק: "מאחורי המטרה המיידית עשויות לעמוד מטרות נוספות, בעלות אופי חברתי. מס הוא מכשיר חברתי. באמצעותו נלחמת החברה בתופעות הנתפסות כשלייליות. הוא מעודד פעולות שרוצים לעודדן. הוא מרתיע מפני פעולות שרוצים למנען. הוא מפתח מקורות טבעיים ואנושיים. הוא מעודד תעשייה, מדע ומחקר. הוא מביא לחלוקה מחדש של אמצעי הייצור. כל אלה, ורבים אחרים, הם יעדים של דיני המסים." ברק, לעיל ה"ש 41, בעמ' א-7.

43 ראו, למשל, יורם מרגליות "על רגרסיביות מדומה בתחום מיסוי המשפחה" מאזני משפט ב 351 (התשס"ב) (הגורס כי ניכוי הוצאות השגחה על ילדים אינו בגדר הטבת מס, ולכן אין לו השפעה רגרסיבית) (להלן: מרגליות "על רגרסיביות מדומה"); צילי דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257 (2009) (להלן: דגן "הוצאה מוכרת"); צילי דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה" מחקרי משפט כה 889 (2009) (להלן: דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170") (דגן מבקרת במאמריה, בין היתר, את ההבחנה בין הפרטי לבין העסקי, ומציעה חלף זאת מבחן המבוסס על אמות מידה של יעילות, פשטות, צדק חלוקתי, "הוהו" ו"קהילה"); יצחק הדרי "תשמור האם ולא השם" עורך הדין 2, 93 (2009). כמו כן, אדרעי מציע לבחון מחדש את אי-ההכרה

2. חשיבות השתלבותן של המטרות

מטרותיהם של דיני המס, כפי שהוצגו לעיל, אינן מתיישבות בהכרח זו עם זו. מדובר בשדות אשר לא רק שאינם חותכים זה את זה, אלא לעיתים הם אף אינם משיקים זה לזה. אף על פי כן, הרעיון המרכזי שבא לידי ביטוי ברשימה זו הוא שיש הוצאות שעולות בקנה אחד עם כל מטרות המס. הצדקתם של הסדרים או עקרונות על רקע מטרות המס אינה שגורה בשיח המיסוי, אך אינה זרה לו לחלוטין. למשל, במסגרת הוויכוח הנוקב אם עקרון השוויון האופקי הוא עיקרון עצמאי וחיוני נעשה ניסיון להצדיקו על רקע בחינת המטרה המרכזית של דיני המס, הלא היא העשרת הקופה הציבורית.⁴⁴ טענתי כאן היא שניתן להצדיק הכרה בהוצאות אלה על פי כל אחת משלוש המטרות המרכזיות של דיני המס, באופן שמגבש את הדיון הנורמטיבי של דיני המס. מדובר בהוצאות מעורבות הכוללות רכיב עסקי-כלכלי ורכיב פרטי-נורמטיבי. במינוח המקובל כיום בפסיקה ניתן לומר כי הפן הכלכלי בא לידי ביטוי באופייה ה"עסקי" של ההוצאה, ואילו הפן הנורמטיבי מתבטא דווקא בפוטנציאל של טיבה הפרטי של ההוצאה. הוצאות בעלות מימד עסקי ומימד פרטי כאחד יכולות להשתלב עם כל מטרות המס, ואילו הוצאות בעלות אופי עסקי גרידא והוצאות בעלות אופי פרטי גרידא אינן יכולות, מטבען, להתיישב עם שלושת יעדי המס. הדיון בשאלה כיצד הוצאות מעורבות יכולות ליישב את כל מטרות המס זו עם זו ייעשה בפרק ד. בפרק הנוכחי אבהיר את חשיבות השתלבותן של המטרות.

יש להבהיר תחילה כי לא כל הוצאה מתיישבת עם כל מטרות המס ומיישבת ביניהן. הנימוק המרכזי להכרה בהוצאות הוא שהן הוצאו בייצור ההכנסה, ולכן הוצאות אלה מתיישבות עם המטרה ההיולית של דיני המס.⁴⁵ רק הוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה תסייע בגביית מס אמת. עם זאת, המרחק בין הכרה בהוצאה עסקית לבין הגשמת צדק חלוקתי, למשל, הוא רב. כך, למשל, כיצד נעשיר את קופת המדינה ונממן מוצרים ושירותים ציבוריים אם אנו מעוניינים בדבד לכונן התנהגות באמצעות הקלות מס?⁴⁶ מכאן שעל פניו המטרות עלולות לסתור זו את זו. להלן כמה דוגמות לסתירה בין המטרות. באופן כללי, כאשר המדינה מעוניינת להגשים את המטרה הראשונה, היא נדרשת לגבות מיסים (בכפוף לעקרונות של מדיניות מס טובה). אם,

בהוצאות טיפול בילדים (כמו גם בהוצאות נסיעה לעבודה ובהוצאות לימוד) בשל הפגיעה בהון האנושי, אשר חשוב לצמיחה כלכלית. יוסף מ' אדרעי **מבוא לתורת המסים** 221–227 (2008). סוגיה זו של אי-ניכוי הוצאות טיפול בילדים זכתה בתהודה, בעיקר בעקבות פרשת פרי, גם בקרב מומחים מקצועיים מתחום החשבונאות והמשפטים. ראו, למשל: משה שקל, יניב שקל וטלי יהושע "ניכוי הוצאות השגחה על ילדים – אם תרצו אין זו אגדה" **מיסים** כג(3) א-1 (2009); איתן צחור "זכותה של ירד פרי מול זכותה של 'פרח בר'" **מיסים** כג(3) א-16 (2009) (המתמקד ברשימתו בעיקר בשאלה אם תחולתה של הלכת פרי היא פרוספקטיבית או רטרופקטיבית). על תחולתו הפרוספקטיבית של פסק דין פרי ראו גם: ע"מ (מחוזי מ"ר) 25269-12-11 **ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה** (פורסם בנבו, 25.6.2013). כן ראו את ההפניות להלן בה"ש 68.

44 על פי Galle, העשרת אוצר המדינה היא כלי למימון בחירות בחברה דמוקרטית הנעשות מחוץ לדיני המיסים. על רקע זה של מטרת דיני המס ככלי לגביית הכנסות המדינה מצדיק Galle את עקרון השוויון האופקי. ראו: Brian Galle, *Tax Fairness*, 65 WASH. & LEE L. REV. 1323 (2008).

45 ראו: ס' 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], דמ"י 120 (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה).

46 יש עם זאת מצבים שבהם כל מטרה מזינה גם את האחרות. דברים אלה יפים בעיקר למטרה של מימון שירותים ומוצרים ציבוריים ולמטרה של צדק חלוקתי, ולתפיסה הפילוסופית המונחת בבסיסה של כל אחת משתי המטרות הללו. ראו: MURPHY & NAGEL, לעיל ה"ש 42, בעמ' 77–79.

לעומת זאת, המדינה מעוניינת להיטיב עם קבוצה מסוימת או לעודד פעילות כלכלית כלשהי באמצעות מתן הטבות מס, ייתכן שהטבות המס יקטינו את הקופה הציבורית.⁴⁷ כאשר הקופה הציבורית קטנה,⁴⁸ יכולתה של המדינה לממן את השירותים הציבוריים נשחקת. אם נתמקד רק בצד ההוצאות המוכרות של דיני מס הכנסה, נמצא לא מעט התנגשויות בין המטרות. הוצאות רבות עונות על המטרה של העשרת קופת המדינה לצורך מימון שירותים ומוצרים ציבוריים וכן על המטרה של הכוונת התנהגות, ופחות על המטרה של חלוקה מחדש של העושר בחברה. מדובר באותן הוצאות בעלות מימד כלכלי גרידא, דוגמת הוצאות על קניית חומרי גלם, תשלום שכר עבודה ותשלום ריבית על הלוואה עסקית. יתרה מזו, יש אף הוצאות המקיימות מטרה אחת בלבד, כגון הוצאה שהוצאה בגין בניית מקלט⁴⁹ – בין הוצאה זו לבין מימון שירותים ציבוריים או צדק חלוקתי אין ולא כלום; המטרה היחידה העומדת בבסיסה של הוראה זו היא הכוונת התנהגות.⁵⁰

בטרם אדון בחשיבות הישזרותן של המטרות זו בזו, אבקש להבהיר כמה סוגיות. ראשית, כדי לתחום את הרשימה, בחרתי לא לדון בהוצאות המשתלבות רק עם חלק מן המטרות, אלא לדון רק בהוצאות שמקדמות את כל המטרות ויוצרות הרמוניה בדיני המס. שנית, נקודת המוצא של הרשימה היא שבבסיס החוק מונחות כמה מטרות חשובות והטרונגיות, שאותן יש להגשים. שלישית, אין בכוונתי לדרג את המטרות ולסדרן במדרג נורמטיבי. מכאן שאין אני באה להכריע איזו מטרה ראויה יותר, ואם ראוי שהוצאה תתיישב דווקא עם מטרה זו או אחרת. אבל בשולי הדברים, ולמען הסר ספק, אעיר שמובן כי הוצאה שאינה עולה בקנה אחד אף עם אחד מיעדי המס אינה ראויה להיות מותרת בניכוי. כמו כן, כפי שארחיב להלן, אני סבורה שגלום יתרון בהוצאה שמתיישבת עם כל המטרות יחדיו.

בעיה עולה, כאמור, כאשר המטרות אינן מסונכרנות זו עם זו – לדוגמה, כאשר הכרה בהוצאה מקדמת מטרה אחת אך אינה מגשימה בד בבד את יתר מטרות המס. במקרה זה ניתן לומר כי המטרות סותרות זו את זו. ניתן להשליך את הסתירה בין המטרות לסתירה בין נורמות, המוכרת מתורת הפרשנות ומהדיון הפילוסופי. סתירה בין נורמות יוצרת שיטה דיסהרמונית ובלתי קוהרנטית. במקום שדיני המס יקדמו מטרות שונות, כמעגלים-מעגלים שאינם חופפים ואף אינם משיקים, ראוי מבחינה נורמטיבית שיקוימו הוראות המגשימות כמה מטרות בד בבד (וטובות שלוש המטרות על השתיים וכמובן על האחת). תכלול של המטרות יוצר שיטת מס אחידה, הרמונית ועקבית, ולמעשה מחזק את הטענה שמדובר ב"שיטה", ולא ב"שיטות". הדיון בהרמוניה דיסציפלינרית לקוח, בשינויים המחויבים, מתורת הפרשנות. הרמוניה ועקביות במשפט אינן מטרות על מוחלטות, אולם מדובר בערכים עקרוניים וחשובים שיש

47 עם זאת, אם בעקבות עידוד הפעילות אכן יגדל היקפה, אזי ייתכן שבסך הכל דווקא יגדלו תקבולי המיסים ממנה.

48 על השאלה אם ראוי להגדיל או להקטין את הגירעון הממשלתי ראו, למשל: JOEL SLEMROD & JON BAKIJA, TAXING OURSELVES – A CITIZEN'S GUIDE TO THE DEBATE OVER TAXES 103–112 (3rd ed., 2004).

49 ראו: ס' 17(7) לפקודת מס הכנסה. בעניין זה ראו גם את הטבות המס הכרוכות ביישום תמ"א 38, שנועדו לעודד את האוכלוסייה לחזק מבנים מפני רעידות אדמה (ס' 49' ואלך לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963, ס"ח 156).

50 להרחבה ראו את הדיון להלן בתת-פרק 2.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

להביאם בחשבון.⁵¹ תורת הפרשנות מאמצת את הרעיון שהחוק הוא "יצור החי בסביבתו".⁵² משמעותו של רעיון זה היא שפרשנות החוק צריכה לשאוף להרמוניה בין החוק הפרטני לבין מערכת המשפט בכללותה. בהיקש מהשיח של תורת הפרשנות, גם הוראת החוק היא "יצור החי בסביבתו", וסביבתה הקרובה ביותר היא החוק עצמו. לפני ששואפים להשיג הרמוניה ועקביות ברמת המקרו של מערכת המשפט, יש לחתור להרמוניה ברמת המיקרו, קרי, בין הוראותיו השונות של חוק ספציפי אחד וכן בין הרציונלים השונים המונחים בבסיסו. לא רק שלכל חוק פרטני יש זיקה למערכת המשפטית כולה, אלא קל וחומר, בהתאמה, שגם לכל הוראה בחוק הפרטני יש זיקה לחוק בכללותו. אם החוק נועד לקדם את ערכי השיטה,⁵³ קל וחומר שהוראות החוק נועדו לעשות כן. כמו כן, חזקה היא שהוראות חוק אינן סותרות זו את זו, כל שכן הוראות שונות באותו חוק עצמו, וכל זאת כדי להגשים הרמוניה נורמטיבית.⁵⁴ חיזוק לעמדתני ניתן למצוא גם בתיאוריות קוהרנטיות של המשפט⁵⁵ הלקוחות מהשיח הפילוסופי,⁵⁶ אשר עולות בקנה אחד עם הרעיון של הרמוניה משפטית. תיאוריות אלה בוחנות את תוקפו של עיקרון משפטי בהתחשב במידת הקוהרנטיות שלו עם עקרונות משפטיים אחרים.⁵⁷ הקוהרנטיות כערך מוצדקת על בסיס רציונליות או אף מוסריות.⁵⁸ תיאוריות קוהרנטיות אינן משליכות על אמיתותן של מטרות דיני המס המשרתות את הדיון במאמר זה. דיון באמיתותן (או במוסריותן) של המטרות חורג כאמור ממסגרת הדיון כאן. במאמר זה נבחן את תוקפו של הכלל המשפטי הדין בהוצאות מעורבות עם רכיב נורמטיבי. אם נקודת המוצא של הדיון היא ששלוש מטרותיהם של דיני המס ראויות, אזי הכלל המשפטי יהיה תקף וקוהרנטי במובן החזק אם הוא מקדם את שלוש המטרות יחדיו. הכלל המשפטי יהיה תקף גם אם הוא מקדם רק מטרות אחת, אך במקרה זה מדובר בקוהרנטיות במידה חלשה.⁵⁹ הואיל ודיני המס הם כלי קיבול למגוון רחב של הוראות, חלק הארי של הוראות המס אינן עולות בקנה אחד עם כל המטרות. כדי להשיג הרמוניה חקיקתית, יש לשאוף לפרש סוגיות משפטיות כך שיגשימו במידת האפשר את שלוש מטרות המס. פרשנות כזו עשויה להכריע גם בשאלות עקרוניות אחרות המצויות מחוץ למסגרת הדיון של מאמר זה. אבקש כאן רק להדגים

- 51 אהרן ברק **פרשנות במשפט** כרך ב – פרשנות החקיקה 583 (1993) (להלן: **ברק פרשנות החקיקה**).
- 52 ראו, למשל, שם, בעמ' 589, וכן אהרן ברק **פרשנות במשפט** כרך א – תורת הפרשנות הכללית 299 (1992).
- 53 ברק, **פרשנות החקיקה**, לעיל ה"ש 51, בעמ' 589–590.
- 54 על הרמוניה נורמטיבית ראו: שם, בעמ' 590 וכן ראו: דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" **ספר ברק – עיונים בהגותו השיפוטית של אהרון ברק** 595, 610–616 (התשס"ט).
- 55 אבקש להעיר כי שימוש בדיסציפלינות שונות, קל וחומר בהיקשים מדיסציפלינות אלה, אינו זר לדיונים משפטיים בימינו. לנגד עינינו מתפתחת תורה חובקת-כל, המשלבת בין ענפים שונים ומגוונים. ראו בעניין זה: עלי זלצברגר "על הפן הנורמטיבי של הגישה הכלכלית למשפט" **משפטים** כב 261, 263 (1993).
- 56 אלון הראל "תיאוריות קוהרנטיות של המשפט" **עיוני משפט** יח 387, 387 (1994).
- 57 ראו: Robert Alexy & Aleksander Peczenik, *The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality*, 3 *RATIO JURIS* 130 (1990). כן ראו: הראל, שם, וביקורתו.
- 58 הראל, לעיל ה"ש 56, בעמ' 395.
- 59 שם, בעמ' 392.

את כוונתי, ואשמור את פיתוחו של הרעיון לרשימה אחרת, כדי לא לסטות מהשאלה המרכזית שהצגתי לפני הקורא.

סטודנטים, אנשי אקדמיה ופרקטיקאים בתחום המס מכירים בוודאי את שתי הדוגמות העקרוניות שבחרתי להביא כאן: הראשונה, מהי הכנסה לצורך חישוב המס; והשנייה, פרשת קלס.⁶⁰

אפנה תחילה לדוגמה הראשונה – מהי הכנסה. כיום עומדות על הפרק שתי תיאוריות מרכזיות בנושא, והן תורת בסיס המס הכולל ותורת המקור. במקרים רבים תורות אלה אינן עולות בקנה אחד זו עם זו. כך, למשל, בעניין מתנה בין אדם לחברו: מחד גיסא, המתנה תורמת להתעשרותו של אדם, ולכן לפי גישת בסיס המס הכולל היא נתפסת כהכנסה; מאידך גיסא, היא נעדרת מקור, ולכן לפי התורה השנייה היא אינה נחשבת כהכנסה. אם ננתח את ההכנסה לפי מטרותיהם של דיני המס, ונבחן, למשל, איזו מבין שתי התורות מכוונת התנהגות רצויה ומי מהן מקדמת יותר צדק חלוקתי, ייתכן שנחרוץ בשעה טובה את השאלה המטרידה את בתי המשפט זה שנים רבות.

הדוגמה השנייה היא פרשת קלס, אשר כיכבה עד לאחרונה כהלכה מחייבת.⁶¹ בפרשת קלס נדרש בית המשפט לשאלה אם יש לחשב את הכנסותיהם של בני הזוג במשותף או בנפרד לנוכח קיומה של חזקה מפורשת בסעיף 66(ד) לפקודה. חזקה זו הורתה כי יש לערוך חישוב מאוחד, הואיל והאישה עבדה במקום עבודה שבו היו לבעלה יותר מעשרה אחוזים מזכויות ההנהלה וההצבעה.⁶² אף שלשון החוק הייתה ברורה, קבע בית המשפט כי אין מדובר בחזקה חלוטה. בית המשפט חשש שפסיקה דווקנית תוליד תוצאה שגויה ותפגע בעיקר באישה, אשר הגיעה למעמדה המקצועי בזכות כישוריה האישיים, בלא קשר לבעלה ואף בטרם הכירה אותו. בית המשפט סמך את החלטתו על שלל עקרונות מקובלים מהדין הכללי. כך, למשל, הוא בחן את זכויות היסוד של השיטה, לרבות עקרון השוויון (שוויון פיסקלי בין המינים), את ההשלכות של אי-הכרה בחישוב נפרד לבני הזוג על היעילות הכלכלית, את התמריץ השלילי של דחיקת נשים ממעגל העבודה, את הפגיעה האפשרית באוטונומיה של הפרט ואת הפגיעה בעקרונות של צדק ושל סבירות. מקריאת פסק הדין מתקבל הרושם שבית המשפט עשה כל שלאל ידו כדי לסטות מלשון החוק, תוך שהוא משתמש בכליל של עקרונות וכללים מתחומים שונים ומגוונים. פסיקת בית המשפט חשובה, אולם היא אינה נסמכת על משנה סדורה והצדקתה כאוטית. אילו ניתח בית המשפט את המקרה שלפניו על סמך השגת שלוש מטרות המס – מושא רשימה זו – נראה שהיה ביכולתו לשלב את הדיון בשלל עקרונותיו תחת דיון מסודר ולוגי.

60 ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם בנבו, 12.5.2003) (להלן: פרשת קלס).
61 עד לפסיקתו של בית המשפט באחרונה בפרשת מלכיאלי, ששונה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 199), התשע"ד–2013. אף שבית המשפט בפרשת מלכיאלי קבע מפורשות כי הלכתו אינה סותרת את ההלכה בפרשת קלס – שכן בפרשת קלס פירש בית המשפט את החלק השני של ס' 66(ד) לפקודה, העוסק בתלות, ואילו בפרשת מלכיאלי פירש בית המשפט את החלק הראשון של הסעיף – ספק אם שתי הפרשות יכולות לדור בכפיפה אחת. ראו: ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 1.2.2012).

62 החזקה המנויה בס' 66(ד)2 לפקודה.

במאמר שלפנינו אני מתמקדת רק בהוצאות מעורבות בעלות רכיב פרטי-נורמטיבי המתיישבות עם כל המטרות. בפרק הבא אאפיין את ההוצאות המעורבות מושא המאמר, ובפרק ד אבהיר כיצד אותן הוצאות מקדמות את כל מטרותיהם של דיני המס.

ג. אפיון ההוצאות שמקדמות את כל מטרות המס

1. שמירה על ההבחנה הקלסית בין הוצאה הפרטית לבין הוצאה העסקית

הקטלוג המוכר להוצאה עסקית, להוצאה פרטית או להוצאה מעורבת נשמר בחיבור זה, ואיני חותרת תחת ההבחנה הקיימת בין הספירה הפרטית לבין הספירה העסקית. אולם כדי להבחין בין הוצאה עסקית שנלווה לה פן נורמטיבי לבין הוצאה עסקית שאין בינה לבין דיון נורמטיבי ולא כלום, הוסף המונח "הוצאה עסקית טהורה"⁶³. יתרה מזו, איני טוענת שבמקרה של הוצאה מעורבת יש להכיר תמיד בכלל ההוצאה, אלא אני מאמצת בעניין זה את הניתוח שערך בית המשפט בפרשת פרי.⁶⁴

ההבחנה בין הרכיב הפרטי לבין הרכיב העסקי היא אומנם ארכאית, ואינה מספקת מענה ראוי למציאות המורכבת.⁶⁵ יש לא מעט מקרים באזור הדמדומים שההבחנה הקלסית אינה יפה להם, ופרשת פרי היא דוגמה פרטנית לכך. עם זאת, ככל הידוע לי, המקטרגים על ההבחנה לא הציעו חלופה אפקטיבית אחרת תחתיה. הבחנה זו היא אם כן מעין "הרע במיעוטו", ובכוונתי לצקת לתוכה את התוכן הראוי כדי שתענה על הפרכות הן ברמה התיאורטית והן המעשית. המבחן שאני מציעה אינו מבחן כמותי⁶⁶ או מבחן "הטפל הולך אחר העיקר",⁶⁷ אלא מבחן נורמטיבי שיש לו שני מאפיינים.

2. הגדרתה של הוצאה פרטית חיונית

המטלה הראשונה היא להגדיר אילו הוצאות מקדמות את הדיון ביעדי המס לכלל דיון עקבי ומגובש. קשה לאפיין במדויק את כל ההוצאות שיש להתירן בניכוי על פי התפיסה המוצגת בחיבור זה, שתוסבר בהרחבה בפרק ד, אולם ניתן לאפיין אותן בכמה קווים כלליים, אשר ראש וראשון בהם הוא שמדובר בהוצאה שיש לה מימד פרטי כלשהו.

63 ראו גם ליד ה"ש 105 להלן.

64 בית המשפט בפרשת פרי הבחין בין הוצאות השגחה על ילדים לבין הוצאות העשרה. ראו את הדיון סביב ה"ש 5 לעיל.

65 ראו: לחובסקי, להלן ה"ש 71, ואת הדיון בה"ש 71 בכללותה.

66 ראו, למשל, את התייחסותו של אבו רזק, הגורס כי הוצאה מעורבת המותרת בניכוי היא זו שהחלק הפרטי בה "בטל בשישים". אוסקר אבו רזק "ורדים וקוצים" **רואה החשבון** 15, 92 (2009).

67 מבחן כמותי לבחינת הוצאה מעורבת דומה ברעיונו למבחן הטפל הולך אחר העיקר, באשר השאלה הנשאלת בו היא אם ההוצאה הנבחנת היא עסקית יותר מאשר פרטית או שמא להפך. למשל, אם ההוצאה היא יותר עסקית (לפי המבחן הכמותי), אזי בד בבד ההוצאה הפרטית היא הטפל, והיא נגזרת אחר העיקר.

לא כל ההוצאות הפרטיות דומות זו לזו. יש הוצאות שאדם היה מוציא בכל מקרה, בלא קשר לעבודתו – חלקן קיומיות יותר (שאותן אני מכנה "הוצאות פרטיות-קיומיות") וחלקן קיומיות פחות (שאותן אני מכנה "הוצאות פרטיות-חיוניות"). דוגמה טיפוסית להוצאה פרטית-קיומית היא הוצאות בעבור מוצרי מזון (או טיפול רפואי). אומנם נכון שבלא מזון לא יוכל אדם לתפקד ולעבוד, אבל גם בלא עבודה הוא יזדקק למזון, ולכן זוהי הוצאה פרטית-קיומית צרופה. במילים אחרות, הוצאה פרטית-קיומית, כהוצאת מזון, היא תנאי בלעדיו אין למחייתו של הפרט, ולא דווקא להפקת הכנסתו. דוגמה להוצאה פרטית-חיונית היא שיעורי יוגה. אם אדם מתרגל יוגה להנאתו במסגרת חוג המתקיים בזמנו הפנוי, אזי זוהי הוצאה פרטית. אותו אדם בוחר לתרגל יוגה מטעמים פרטיים שאינם קשורים למסגרת פרנסתו.

ברוב המקרים הוצאות פרטיות-קיומיות נותרות על כנן כהוצאות פרטיות, ונעדרות סממן עסקי. הוצאות פרטיות-חיוניות, לעומת זאת, נצבעות בהקשרים מסוימים בגוון עסקי. כאלה הן, למשל, הוצאות בגין חוג יוגה שאדם נרשם אליו בהמלצת רופאו כדי להפחית לחצים בעבודה או הוצאות השתתפות בשיעורי פילאטיס המיועדים להפחית מכאובי גב שנגרמו לעובד בשל ישיבה ממושכת מול המחשב במשרד.⁶⁸ כאן ההוצאה הפרטית קשורה לפרנסתו של אדם יותר מאשר לחייו הפרטיים. בדוגמת היוגה, למשל, אותו אדם אינו לחוץ בחייו הפרטיים, אלא באלה העסקיים, ולכן היוגה נחוצה כדי להפיק הכנסה, ולא כדי לתפקד בחיי היומיום. ההוצאה הפרטית-חיונית כאן משליכה על הכנסתו של הפרט.⁶⁹ יש מי שיטען⁷⁰ – ובמאמר זה אני עוסקת בטענה זו – שגם הוצאה המוגדרת כאן כפרטית-חיונית עם מימד עסקי היא הוצאה המותרת בניכוי.

לסיכום, עלינו להבחין בין הוצאה פרטית-קיומית לבין הוצאה פרטית-חיונית. בהקשרים מסוימים הוצאה פרטית-חיונית יכולה לשאת אופי עסקי. הטענה שלי היא שכאשר להוצאה כזו מתלווה מימד נורמטיבי, יש להתירה בניכוי, כפי שאפרט להלן.

3. דגש במימד הנורמטיבי של ההוצאה המעורבת

כאמור, אין די בהיות ההוצאה פרטית-חיונית, אלא היא צריכה גם לשאת פן נורמטיבי כדי שנתירה בניכוי. המאפיין המרכזי הוא שמדובר בהוצאות כלכליות עם מימד פרטי-נורמטיבי.

68 בהקשר זה יש לציין כי אחד החששות של רשות המיסים הוא החשש מפני המדרון החלקלק, שכן פרשת פרי לא התוותה גבולות ברורים לתחמת ההוצאות המעורבות שיתרו בניכוי. קניגסבוך, למשל, מציין כי נותרה על כנה השאלה אם הוצאות נסיעה לעבודה מותרות בניכוי לפי פרשת פרי אם לאו (צביקה קניגסבוך "על הוצאות השגחה, הוצאות נסיעה ולוגיקה פורמלית – בשולי פסק הדין בעניין ורד פרי" מיסים כג(3) א-1 (2009)). חשש זה מובא גם ברשימתו של גולדמן, המציג, לדוגמה, את השאלה מה דינן של הוצאות שהוציא אדם על חוגי יוגה ומדיטציה בהמלצת רופאו כדי להתמודד עם לחצים בעבודתו (דוד גולדמן "עץ נושא פירות" רואה החשבון 15, 126, 130-131 (2009)). אבו רזק מעלה בהקשר זה, כדוגמה, את שאלת ההכרה בהוצאות עיסוי או פיזיותרפיה (אבו רזק, לעיל ה"ש 66, בעמ' 93). לבטים נוספים לגבי דינן של הוצאות מעורבות מופיעים ברשימתו של הכהן (נדב הכהן "הדרך לא תהא סוגה בוורדים" מיסים כג(3) א-31 (2009)). נתנון מביא כדוגמות להוצאות מעורבות הוצאות מזון, הוצאות ביגוד והוצאות הכרוכות בזוגיות (יוסי נתנון "פרי העץ האסור – בעקבות פסק דין פרי: הצעדים המתבקשים הבאים" רואה החשבון 15, 69 (2009)).

69 ראו התייחסות נוספת להוצאות אלה להלן סביב ה"ש 97.

70 לעיל ה"ש 68.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

המימד הנורמטיבי הוא שמאגד בין כל המטרות (כפי שיוסבר בהרחבה בפרק ד). על קצה המזלג אקדים ואומר כי אילו הייתה ההוצאה רק הוצאה פרטית, היא לא הייתה מותרת בניכוי, ולא היה בכוחה להגשים את מטרות המס; ואילו הייתה ההוצאה עסקית בלבד, היא לא הייתה מגשימה את מטרת החלוקה מחדש, וייתכן שגם לא את המטרה של הכוונת התנהגות (תלוי בטיב ההוצאה). לכן דווקא טיבה ה"מעורב" של ההוצאה – היותה בעלת פן עסקי ופן פרטי כאחד – הוא העובר כחוט השני בין המטרות ומאחד אותן.⁷¹ במילים אחרות, דווקא העובדה שההוצאה עסקית – אם כי לא במובן הקלסי הארכאי (כפי שהדבר נתפס על ידי רשות המיסים והמחוקק), אלא במובן המודרני, המותאם לצורכי המציאות⁷² – היא המשלבת עוד יותר בין שיקולים נורמטיביים לבין שיקולים כלכליים-פיננסיים.⁷³ הוצאה שבהקשרים מסוימים עשויה להיחשב הוצאה פרטית מבליעה את הפן הנורמטיבי בדיון המימוני גרידא. ההוצאה מושא מאמר זה היא אם כן הוצאה מעורבת בעלת רכיב עסקי ורכיב פרטי שבה לפן הפרטי מתלווה מימד נורמטיבי. לפן הפרטי-הנורמטיבי יש שני מאפיינים מרכזיים, שיידונו להלן.

4. אפיון ראשון של הפן הפרטי-הנורמטיבי בהוצאה המעורבת: זולתנות

המאפיין הראשון של "המימד הפרטי-הנורמטיבי" בהוצאה הוא מידה של זולתנות, קרי, דאגה גם לצורכיהם של אחרים, ולא רק לצורכי האני. זולתנות היא המילה העברית ל"אלטרואיזם" ("אלטר" (alter) בלטינית משמעו "אחר", "זולת").⁷⁴ אין לזולתנות הגדרה אחת ויחידה; זהו מושג שצריך לצקת לתוכו תוכן. יש שמזהים זולתנות עם הקרבה ועזרה;⁷⁵ ויש שמתמקדים במטרה, בהגדרים "זולתן" כמי שמטרתו

71 לגישתי, ההבחנה הקיימת בין הוצאה עסקית לבין הוצאה פרטית היא רלוונטית. יש מלומדים המערערים על ההבחנה בין עסקי לבין פרטי. לחובסקי, לדוגמה, טוען כי מקורה של ההבחנה היסטורית, וכי כיום היא אינה כה חד-משמעית. אסף לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה" עיוני משפט כד 205 (2000) (ראו גם את הדיון להלן בה"ש 200). דגן טוענת במאמרה כי ההבחנה האמורה אינה תקפה, אך אינה מציעה מבחן אפקטיבי חלופי אחר. ראו: דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 43, בעמ' 283, שם נכתב כי "מאמר זה אינו מציע קירוב טוב יותר מהמבחן עסקי-פרטי. הואיל והשיקולים מורכבים ושונים מקטגוריה אחת של מקרים לאחרת, הדרך המתאימה להתמודדות עם המורכבות תהיה לעסוק בנושא ההכרה בהוצאות לגבי כל קטגוריה בנפרד, במקום לחפש מבחן אוניורסלי חדש שיתאים לכלל המקרים או לרובם". עמדה זו מובאת גם במאמר דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170", לעיל ה"ש 43. דגן תומכת בעמדתו של בית המשפט בפרשת פרי, אך דוחה את ההבחנה הבסיסית בין הוצאה פרטית לבין הוצאה עסקית (ראו, למשל, שם, בעמ' 899). מכאן שלדידה ההתמקדות בניכוי אינה מתחייבת, והיא מרכזת את הדיון במנגנונים חקיקתיים חלופיים לטיפול בהוצאות טיפול בילדים.

72 ראו את דבריו של השופט רובינשטיין בפרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2.

73 הכוונה לשיקולים פיננסיים "טהורים", הואיל וגם דיון כלכלי הוא טעון נורמטיבית.

74 ראו את הערך "אלטרואיזם" אצל פאול וקסלר, מרים שלזינגר, לאה טלניר ורות אלמגור-רמון לקסיקון לועזי-עברי 78 (1996).

75 ראו, למשל, את מחקרו של Samuel P. Oliner *Extraordinary Acts of Ordinary People: Faces of Heroism and Altruism*, in ALTRUISM AND ALTRUISTIC LOVE: SCIENCE, PHILOSOPHY, AND RELIGION IN DIALOGUE 123 (Stephen G. Post, Lynn G. Underwood, Jeffrey P. Schloss & William Jacqueline S. Mattis et al., *The Social Production of* אצל (B. Hurlbut eds., 2002).

המרכזית היא להגדיל את רווחת האחר.⁷⁶ מחקרים רבים בתחומי התיאולוגיה, מדעי החברה והפסיכולוגיה מתחקים אחר המניעים הרוחניים, החברתיים והנפשיים לפעילות הזולתנית, ואילו ביולוגיה אבולוציונית מסבירה זולתנות כמנגנון לשימור הגנים.⁷⁷ דיכוטומיה אחת המתחקה אחר המניעים החברתיים לזולתנות מחלקת את ההנניעה (המוטיווציה) של הזולתן לשלוש קטגוריות:⁷⁸ הנניעה אלוצנטרית (allocentric), הנניעה נורמוצנטרית (normocentric) והנניעה אקסיוולוגית (axiological). הנניעה אלוצנטרית היא תגובה אמפתית מתוך מודעות ורגישות לפרט הזקוק לעזרה; הנניעה נורמוצנטרית נובעת מהחשיבות המיוחסת לעזרה לזולת בהתבסס על ערכים אישיים, משפחתיים, דתיים, תרבותיים וקהילתיים; והנניעה אקסיוולוגית מונעת מערכים מוסריים ואתיים מופשטים.⁷⁹ תיאוריות כלכליות מתמקדות ברציונליות של הפעולה ובתועלת הנובעת ממנה.⁸⁰ ניתן לחלק את ההסברים הרציונליים של הזולתנות לשלוש קטגוריות:⁸¹ לפי גישת ה-egoistic⁸², הזולתן יסייע לזולת אם יצפה לתועלת עתידית מהסיוע. ביטוי קלסי לגישה זו הוא אסטרטגיית "עין תחת עין", המוכרת, למשל, בתורת המשחקים.⁸³ לפי גישת ה-egocentric⁸⁴, פונקציית התועלת של הזולתן כוללת בתוכה את התועלת של הזולת. לבסוף, לפי גישת ה-altercentric⁸⁵, פעילות הנדבן נובעת מתכונה אישית מסוימת הנשענת, למשל, על כלל של הגינות. מכל מקום, החלוקה לפי מניעים אינה משרתת את הרשימה הנוכחית. לצורך דיני המס (במישור האזרחי), מה שמעלה או מוריד אינו המניע, אלא מבחן התוצאה – אם בסופו של יום עזרתי לאחר או לא. די לנו בהבנה שהזולתנות היא הדאגה לרווחתו של האחר, או ליתר דיוק העזרה הפיננסית לרווחת האחר, ובמסגרת הבנה זו לא הסיבה היא החשובה, אלא דווקא התוצאה שלה. המניע לעזרה עשוי להיות רלוונטי רק כאשר הפעולה היא מלאכותית או בלתי חוקית, וכל מטרתה היא להקטין את חבות המס,⁸⁵ אך דיון זה חורג ממסגרת הרשימה.

- Altruism: Motivations for Caring Action in a Low-Income Urban Community*, 43 AM. J. COMMUNITY PSYCHOL. 71, 72 (2009).
- 76 ראו, למשל, את מחקרו של Daniel Batson, *Why Act for the Public Good? Four Answers*, Batson, 20 PERSONALITY & SOC. PSYCHOL. BULL. 603 (1994), שם.
- 77 ראו, למשל: Howard Rachlin, *Altruism and Selfishness*, 25 BEHAV. & BRAIN SCI. 239, 239 (2002).
- 78 חלוקה זו מבוססת על מחקרים שבחנו התנהגות של אנשים שהצילו חיי אדם במהלך השואה. ראו: Mattis, לעיל ה"ש 75, בעמ' 72.
- 79 שם.
- 80 שם.
- 81 ראו: Elias L. Khalil, *Adam Smith and Three Theories of Altruism*, 67 LOUVAIN ECON. REV. 421 (2001). ראו גם Elias L. Khalil, *What is Altruism?*, 25 J. ECON. PSYCHOL. 97, 99–104 (2004) (להלן: Khalil (2004)).
- 82 גישה זו באה לידי ביטוי, למשל, בעבודתו של אקסלרוד: ROBERT M. AXELROD, *THE EVOLUTION OF COOPERATION* 3–24 (New York: Basic Books 1984).
- 83 משחק ה-tit for tat (שם).
- 84 גישה זו באה לידי ביטוי, למשל, בעבודתו של בקר: Gary S. Becker, *A Theory of Social Interactions*, 82 J. POL. ECON. 1063 (1974); Gary S. Becker & Robert J. Barro, *Altruism and the Economic Theory of Fertility*, 12 POPULATION & DEV. REV. 69 (1986).
- 85 לפי ס' 86 לפקודה.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

הזולתנות בהקשר של מאמרי זה מאופיינת אם כן בכמה פרמטרים: ראשית, הפעולה הזולתנית מגדילה את רווחתו הפיננסית של האחר; שנית, היסוד הרלוונטי בפעולה הזולתנית אינו המניע שבבסיסה, אלא כאמור תוצאתה; ושלישית, יש בה מימד ערכי שאינו סותר את תקנת הציבור.⁸⁶ פרמטר זה רלוונטי כדי להוציא פעולות המסייעות לזולת בדרך הנגועה באי-מוסריות או באי-חוקיות, דוגמת שוחד.⁸⁷

עד כאן הסברתי מהי זולתנות, אולם טרם הסברתי מיהו הזולת. ייתכן שבשאלה מיהו הזולת לא נגיע לעמק השווה. זהו מושג שצריך כאמור לצקת לתוכו תוכן. אין ספק שעזרה לעובד עם מוגבלות פיזית, למשל, היא עזרה ל"זולת". אולם עשויה להתגלע מחלוקת סביב השאלה אם אדם תלוי שהוא קרוב משפחה בכלל או ילד בפרט הוא בגדר זולת. יש מלומדים – למשל, כאלה התופסים זולתנות כצדקה – שסבורים כי גידול ילדים אינו נופל לגדר זולתנות (ומכאן שילד אינו זולת).⁸⁸ אולם הביולוגיה האבולוציונית תופסת זולתנות כהנצחת הגן, ומכאן שצאצא הוא בוודאי זולת.⁸⁹ יתרה מזו, גישה רציונלית המטמיעה בפונקציית התועלת של אדם את תועלתו של ה"אחר" מביאה גם היא בחשבון, כמובן, את הצאצאים.⁹⁰ בהקשר של הוצאות השגחה על ילדים מחקרים מלמדים כי שהיית ילד במחיצת אדם בגיר מלבד הוריו, וכן בחברת ילדים בני גילו, תורמת להתפתחותו של הילד,⁹¹ ומכאן מגדילה את רווחתו.

המונח "זולת" במאמרי צריך להיתפס אם כן כפשוטו – הזולת הוא כל אדם אחר מלבד הנישום (שהוא יחידת המס) הזוכה בתוספת לעושר ממי שמייצר את ההכנסה (ודואג במידה זו או אחרת לרווחתו). כאשר הזולת הוא ילדנו, הזולתנות נצבעת גם בחובה מוסרית, אך אין זה מעלה או מוריד מהגדרת הזולתנות המשרתת את רשימת.

86 על פי הדין הישראלי, כדי שהוצאה תותר בניכוי, עליה לעמוד, ראשית, בתנאי הרישא של ס' 17 לפקודה. גם אם הוצאה עונה על תנאי הסעיף, היא צריכה עדיין להתגבר על המשוכות הבאות: ההוצאה אינה אסורה בניכוי (ס' 32 לפקודה), ההוצאה סבירה (ס' 30 לפקודה), היא אינה מוגבלת בחקיקת משנה, והיא אינה סותרת את תקנת הציבור.

87 בית המשפט בישראל לא התיר לנכות הוצאות שוחד ששילם גוף עסקי לעובד ציבור במדינה זרה לצורך ייצור הכנסתו, אף שהייתה זו פרקטיקה מקובלת באותו מקום. הרעיון הוא שהוצאת שוחד נוגדת את תקנת הציבור. ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 1015/03 **חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה** (פורסם בנבו, 8.2.2008); ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1** (פורסם בנבו, 5.6.2008). בד בבד תוקן ס' 16(32) לפקודה, אשר אינו מאפשר כיום ניכוי הוצאות "שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין", וכן ס' 291א לחוק העונשין, התשל"ז-1977, ס"ח 226, האוסר מתן שוחד לעובד ציבור זר.

88 ראו: Khalil (2004), לעיל ה"ש 81. בהקשר זה אבקש לציין גם שיש מלומדים שרואים בהבאת ילדים ובגידולם החלטה פרטית, בגדר "טעמים" שאין למסותם. אך יש גם עמדות אחרות – ראו, למשל, את הדיון אצל SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 48, בעמ' 92.

89 ראו את הדיון לעיל ליד ה"ש 77. כן ראו: ריצ'רד דוקינס **הגן האנוכי** (1991).

90 ראו, למשל, Becker, לעיל ה"ש 84.

91 בעניין זה ראו, למשל, את הדיון בפרשת **פרי במחוזי** שאוזכר בפרשת **פרי בעליון**, לעיל ה"ש 2, פס' 2; וכן את דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 156), לעיל ה"ש 4, שם צוין כי "עידוד יציאתן של נשים לשוק העבודה יש בו כדי לתרום לשיפור תנאי חייהן וכן למצבו הכלכלי של משק הבית, והדבר עשוי לסייע לרווחתו של הילד; זאת, בצד השפעות משוערות על התפתחותו בשל כך". ראו גם דיון עקיף של אורלי אלמגור-לוטן בנושא במסגרת דיון של הוועדה לקידום מעמד האישה מיום 13.5.2009 (פרוטוקול מס' 2).

עד כאן הגדרתי מהי זולתנות ומיהו הזולת, אולם טרם הבהרתי מהו ההצדק המוסרי לשילובם של מושגים אלה בשיח המיסוי. במילים אחרות, טרם השבתי במלואה על השאלה מהו הרכיב הנורמטיבי בהוצאה המעורבת. בקווים כלליים ניתן לחלק את תורת המוסר לגישה טלאולוגית (תורת התכלית) ולגישה דאונטולוגית (תורת החובות והמצוות). אבקש להראות שגם תפיסה טלאולוגית וגם גישה דאונטולוגית מתיישבות עם הדיון כאן על הזולתנות והזולת. הפן הנורמטיבי יכול לאגד כאן לשיח המיסוי חשיבה דאונטולוגית. המימד החברתי של מי שרואה לא רק את טובתו שלו, אלא גם את טובת זולתו, הוא ערך בפני עצמו, ולכן עונה על המוסר במובן הדאונטולוגי. הצו הקטגורי לדאוג לזולת מקיים למעשה גם את המטרה של הכוונת ההתנהגות החברתית הרצויה וגם את המטרה של חלוקה מחדש, אשר יידונו בהרחבה בפרק ד להלן. מדובר לא רק בעזרה לזולת, אלא אף מעבר לכך, שהרי אל לנו להפקיר את אהובינו. המימד החברתי מקיים גם את המוסר הטלאולוגי, המקדם מטרות מצרפיות. מעשה הוא טוב ומוסרי אם הוא מקדם מטרה ראויה של מקסום האושר המצרפי בחברה. ההנחה המקובלת היא שפונקציית הרווחה שאותה מנסים למקסם בדיני המס מבוססת על עקרונות תועלתניים:⁹² לא רק תועלתו של הזולת תגדל כאשר אסייע לו, אלא גם לי תצמח תועלת מעצם הסיוע עצמו.⁹³ גם לפי תורת התכלית, אם דיני המס רוצים לקדם את התועלת של החברה בכללותה (ולא רק של משלמי המס גופם), יש להביא בחשבון את הזולת, קרי, את ה"נוזקים" ואת התושבים, התלויים בנו.

מן האמור לעיל עולה כי היחס בין "פרטי" לבין "נורמטיבי" אינו סימטרי: לא כל הוצאה פרטית היא נורמטיבית בהכרח. בעניין זה יש לזכור את הדיון על הוצאה פרטית-קיומית והוצאה פרטית-חיונית.⁹⁴ הוצאה לרכישת מזון היא הוצאה פרטית (ואף קיומית), אך בינה לבין נורמטיביות אין ולא כלום. אולם ההפך הוא נכון. כל הוצאה בעלת מימד נורמטיבי נושאת בהכרח היבט פרטי. המחוקק הגדיר הוצאות עסקיות כ"הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה".⁹⁵ אם נאמץ את הגדרת המחוקק, אזי ההוצאה העסקית ה"טהורה" נטולה מימד נורמטיבי. אם אנו שומרים על הסיווג הקיים להוצאות עסקיות ולהוצאות פרטיות – סיווג הנשמר לאורך רשימה זו – אזי ברור שאם ההוצאה אינה משויכת לשדה העסקי, היא פרטית. על דרך השלילה, כל הוצאה עם מימד ערכי, אשר לנוכח ההגדרה כיום בוודאי אינה נופלת לגדר הוצאה עסקית המשתלבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה, חייבת לשאת מימד פרטי.

הזולתנות היא החוט המקשר בין הפרטי לבין העסקי, והיא המצדיקה את ההכרה העקרונית בהוצאה. אני מבקשת להדגיש כי איני טוענת שיש לנכות תמיד את כל הרכיב הפרטי בהוצאה, אולם "צבעו הנורמטיבי" מאיר את הרכיב העסקי ומאפשר את ניכוי.⁹⁶ ניתן למנות שורה ארוכה

92 על הדיון בפונקציית הרווחה ראו, למשל, יורם מרגליות "הבחירה בין אוניוורסליות לסלקטיביות כשאלה של מודל מס הכנסה אופטימלי" **ציוני משפט** ל 33, 53 (2006).

93 הפרט המסייע מפיק תועלת אישית מעצם התמיכה בזולת, ומכאן שהשיח התועלתני רלוונטי עדיין. ראו, למשל: (2008) 363 *LOUIS KAPLOW, THE THEORY OF TAXATION AND PUBLIC ECONOMICS*.

94 ראו לעיל בתת-פרק ג2.

95 ס' (1)32 לפקודת מס הכנסה.

96 בעניין זה אני מאמצת את ההבחנה שעשה בית המשפט בפרשת פרי בין הוצאות ההשגחה לבין הוצאות ההעשרה. ראו: פרשת פרי, לעיל ה"ש 2.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

של הוצאות פרטיות, שכינינו אותן חיוניות (ראו הדיון בפרק ג2 לעיל) הצובעות את ההוצאה בגוון עסקי – למשל, הוצאות שהוציא אדם על חוגי יוגה ומדיטציה בהמלצת רופאו כדי להתמודד עם לחצים בעבודתו או הוצאות בעבור טיפולי פיזיותרפיה שנועדו להקל עליו את הישיבה הממושכת בעבודה מול המחשב.⁹⁷ עם זאת, הוצאות אלה נעדרות מימד נורמטיבי-זולתני, ולכן אינן נופלות לגדר ההוצאות מושא רשימה זו. בינן לבין זולתנות אין ולא כלום. רעיון הזולתנות הוא נדבך חשוב בכל אחת ממטרותיהם של דיני המס. אף שככל הידוע לי אין התייחסות נפרדת לזולתנות בשיח המיסוי, הדיון בה אינו חריג, במובן זה שדיאלוג נורמטיבי אינו זר לדיני המס. במילים אחרות, דיני המס שאבו לתוכם רעיונות נורמטיביים בהקשרים שונים, אשר לחלקם התייחסתי ברשימה זו.

לסיכום, המאפיין הראשון והמרכזי של ההוצאה המעורבת בעלת הפן הפרטי-הנורמטיבי הוא הזולתנות. הדרישה היא שההוצאה הוצאה כדי לסייע לרווחתו של הזולת, והזולת הוא כל אדם אחר מלבד הנישום הזוכה בתוספת העושר שלו ממי שמייצר את ההכנסה (ודואג במידה זו או אחרת לרווחתו).

5. אפיון שני ומשני של הפן הפרטי-הנורמטיבי בהוצאה המעורבת: קיומה או העדרה של הבררה

את ההוצאות המעורבות בעלות המימד הפרטי-הנורמטיבי ניתן להמשיך ולחלק לקטגוריות משנה לפי קריטריון ה"בררה". יכולת הבררה חשובה בתורות המוסר השונות – הן בתורת מוסר ליברלית והן בתורת מוסר תועלתנית,⁹⁸ המתמקדת בהעדפות הנגלות של הפרטים.⁹⁹ המימד הפרטי חובר לדיון ביכולת הבחירה של הפרט. קריטריון זה בודק אם יש לנישום אפשרות לבחור אם להוציא את ההוצאה אם לאו. כאשר הנישום יכול לבחור אם להוציא את ההוצאה אם לאו, מדובר בהוצאת "בררה", וכאשר אין לו אפשרות בחירה כזו, מדובר בהוצאת "לית בררה". אבקש להבהיר כי לנוכח טווח ההגדרות של זולתנות, גם תשלום לזולת שנעשה בלית בררה יכול עדיין להיתפס כפעולה זולתנית. מכאן שקריטריון הבררה אינו שלב נפרד במלוא מובן המילה, אלא הוא שזור גם בהגדרת הזולתנות שאנו מאמצים.

קטגוריית ה"לית בררה" מורכבת מהוצאות שבלעדיהן לא היה ייצור הכנסה – הוצאות החורצות את שאלת קיומה של ההכנסה לפי הכל או לא כלום. ההוצאות הנופלות לגדר קטגוריה זו קשורות למעשה גם למבחן ה"אלמלא", שאדון בו בהמשך. קטגוריית ה"יש בררה" עוסקת בהוצאות שניתן להפיק הכנסה גם בלא המימד הפרטי-הנורמטיבי שבהן. במילים אחרות, מדובר בהוצאה שיש בידי מוציאה האפשרות לבחור אם להוציא את הרכיב הנורמטיבי-הזולתני שבה

97 דוגמות אלה לקוחות מרשימותיהם של גולדמן, לעיל ה"ש 68, ושל אבו רוק, לעיל ה"ש 66. ראו את הדיון הקצר בתת-פרק ג2 לעיל.

98 ראו למשל: Joseph J. (1993), *Endowment and Inequality*, in *Tax Justice* 123, 133 (Daniel Shaviro, Thorndike & Dennis J. Ventry eds., 2002). כן ראו: KAPLOW, לעיל ה"ש 93, בעמ' 360.

99 המונח "העדפות נגלות" לקוח מהתורה הכלכלית, ומשמש לחיזוי התנהגותם של צרכנים. ההנחה היא שניתן לצפות את העדפותיהם של צרכנים על ידי הרגלי הקנייה שלהם, שכן הצרכן שוקל כמה סלי רכישה חלופיים לפני שהוא מחליט לרכוש את הסל הנוכחי. לפיכך, אם צרכן בחר לרכוש את הסל הנוכחי, ולא סלים אחרים, פירוש הדבר הוא שזו החלופה הטובה ביותר מבחינתו (ובמובן זה הוא גילה את העדפתו).

אם לאו. כדי שהוצאה תותר בניכוי, עליה לעבור כמה משוכות. המשוכה הראשונה מנויה בסעיף 17 לפקודה – היות ההוצאה נחוצה בייצור ההכנסה. המשוכה הבאה קבועה בסעיף 30 לפקודה – על ההוצאה להיות סבירה (קרי, בסכום שאינו עולה על הנדרש).¹⁰⁰ אף שבתת-קטגוריה זו מדובר בהוצאה מעורבת בעלת מימד פרטי בדומה להוצאת ה"לית בררה", ייתכן שלפי הדין הנוהג כיום לא ייפגע המרקם העסקי שבה, והיא תיחשב עדיין הוצאה עסקית המותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה. עם זאת, בשל המימד הפרטי-הנורמטיבי (שאותו מוציא ההוצאה יכול לבחור אם להוציא אם לאו) היא עלולה להיכשל במבחן הסבירות.

את חלוקת ההוצאות לפי מבחן הבררה אפשר להציג כמשחק הלכות מתורת המשחקים. השחקנים הם הנישום והמדינה, והאסטרטגיות של כל שחקן הן כדלקמן. הפרט נדרש לבחור בין שתי אסטרטגיות: האחת, להוציא את ההוצאה; והאחרת, להימנע מלהוציא. גם למדינה (השחקנית השנייה) יש שתי אסטרטגיות באמתחתה: להכיר בהוצאה או להימנע מלהכיר בה. עד כאן ההצגה הפשוטנית של תיאור המשחק. תוצאת המשחק תלויה בקטגוריית ההוצאה שהנישום מתמודד עימה. כאשר אנו טוענים שמדובר בהוצאת "לית בררה", האסטרטגיה של "להוציא את ההוצאה" נהפכת למעשה לאלתר לאסטרטגיה הדומיננטית, קרי, לדרך הפעולה שבה יבחר הנישום (בלית בררה). לכן שיווי המשקל יכול בכל מקרה את האסטרטגיה הדומיננטית של הוצאת ההוצאה, בין אם השחקן השני – המדינה – מאפשר את ניכוי ובין אם לאו. לעומת זאת, כאשר מדובר בהוצאה שהנישום יכול לבחור אם להוציא אם לאו, החלטתו תהא תלויה מן הסתם גם באסטרטגיה שתבחר המדינה, קרי, בשאלה אם ההוצאה מותרת בניכוי או אסורה.

מבחן הבררה רלוונטי לדיון ברוב המטרות, אך בעיקר לדיון במטרה הראשונה. בפרשת פרי התנגדה רשות המיסים נחרצות להכרה בהוצאות השגחה על ילדים, וניסתה להצדיק את עמדתה בעיקר במסגרת השיח סביב המטרה הראשונה של דיני המס. אפיון ההוצאה לפי יכולת הבחירה הוא עקרוני למטרה הראשונה של דיני המס, וקשור בטבורו למבחן הראוי להכרה בהוצאות ולשאלת סבירותה של ההוצאה. קטגוריית ה"לית בררה" מלמדת על הוצאה אשר אלמלא המימד הפרטי שבה לא היה ייצור הכנסה, ואילו קטגוריית ה"יש בררה" מלמדת על הוצאה שניתן להפיק הכנסה גם בלא המימד הפרטי-הנורמטיבי שבה. המימד הפרטי-הנורמטיבי קשור אם כן בעיקר לסבירות ההוצאה, ולא דווקא לטיבה. מכאן שכאשר אין לנישום בררה והוא נאלץ להוציא את ההוצאה, הנטייה להכיר בה צריכה להיות חזקה יותר מאשר כשהבררה בידי קריטריון הבררה עשוי להשפיע על הדיון בחלוקה מחדש אם אנו מחזירים את השוויון לדינונו. עם זאת, אם אנו מסתפקים בהגדרת העזרה לזולת, קריטריון הבררה אינו מעלה ואינו מוריד בדיון בחלוקה מחדש. במסגרת המטרה של הכוונת התנהגות אי-אפשר לקבוע מסמרות, ויש לבחון כל הוצאה לגופה, לאו דווקא לפי מבחן הבררה (והכל כמפורט בפרק ד להלן). לסיכום, אפשר לקטלג את ההוצאות המעורבות בעלות הפן הפרטי-הנורמטיבי לפי הבררה הנתונה בידי מוציא ההוצאה: האם הוא יכול לבחור לא להוציא או שמא הוא היה מחויב להוציא?

100 לעניין מבחן הסבירות ראו: חלק ד(1) להלן.

6. דוגמות לסיווג הוצאות מעורבות בעלות פן פרטי-נורמטיבי בהתאם למבחן הבררה

בתת־פרק זה אבקש להביא כמה דוגמות של הוצאות מעורבות בעלות פן פרטי-נורמטיבי. בכל ההוצאות שיוצגו יש מימד זולתני, והן יחולקו בהתאם למבחן הבררה, דהיינו, בהתאם לתשובה לשאלה אם הנישום המסייע לזולת יכול לבחור אם להוציאן אם לאו או שמא אין לו בררה. כמו כן אנסה לתחום את היקף ההכרה בהן.

במסגרת הקטגוריה הראשונה של "לית ברירה" ניתן למנות, בין היתר, הוצאות השגחה על ילדים והוצאות טיפול בתלויים. מאפיין מובלע בהוצאות אלה הוא התניה ישירה של ההכנסה בקיומה של ההוצאה. נראה שפרמטר זה מלווה את הוצאות השעטנו – ההוצאות "הפרטיות" העסקיות" המוצאות בלית בררה; בלעדי ההוצאה המעין-פרטית לא היה הנישום יכול להפיק את ההכנסה. אומנם, על הוצאות פרטיות רבות ניתן לטעון שבלעדיהן לא תופק הכנסה – לדוגמה, "אם לא אוכל, לא אעבוד". למראית עין ניתן להקשות ולהצביע על שורה של הוצאות פרטיות שבלעדיהן לא רק שלא יהיה אפשר לעבוד, אלא גם לא יהיה אפשר להתקיים, וניתן להרחיב זאת בדרך של היקש גם להוצאות לבוש, להוצאות רפואיות וכיוצא בהן: "אם לא אהיה בקו הבריאות, כיצד אפיק הכנסה?" אולם כאן הדגש הוא הן בהתניה ישירה ומלאה והן בהיות ההוצאה בעלת מימד פרטי-נורמטיבי. לכן המאפיין הוצאת 'לית בררה' הראויה להכרה אינו דווקא צורך פרטי-קיומי בסיסי שהיא משרתת, אלא היותה בעלת מימד חברתי. הרי לא כל הוצאה מעורבת צריכה להיות מותרת בניכוי, אלא רק הוצאה שהפן הפרטי שבה אינו קיומי גרידא, אלא מתלווה אליו מימד ערכי של זולתנות.

ניתן להקשות ולבחון מה דינן של הוצאות בעבור טיפול רפואי הניתן לא למייצר ההכנסה, אלא לזולת, דוגמת ילדיו.¹⁰¹ הרי בטבע הזולתנות המרכזית השכיחה ביותר היא ההקרבה של ההורים למען צאצאיהם.¹⁰² לכאורה, הוצאה זו נופלת לפתחו של "המימד החברתי", שכן מדובר בעזרה של הנישום לזולת, שהוא במקרה זה צאצאו. ציינתי "לכאורה" שכן הוצאה זו היא אומנם "חברתית" אך אינה בגדר תנאי הכרחי לייצור הכנסה. במילים אחרות, כאשר נישום משלם בגין טיפול רפואי בו עצמו, הוצאה זו היא לתפיסתי הוצאה פרטית-קיומית. נכון שהוא זקוק לה כדי להתקיים (הוצאה קיומית שהיה מוציא גם בלא קשר לפרנסתו) ושבלעדיה הוא לא יוכל להפיק הכנסה, אך בינה לבין ערפיות אין ולא כלום. מבחן זה תקף גם אם נפנה לזולת. כל הוצאה שאצל הנישום אינה נתפסת כערכית אינה יכולה להיחשב הוצאה נורמטיבית גם אצל הזולת. למשל, הוצאות השגחה על ילדים הן הוצאות המותרות בניכוי לפי מאמר זה, אבל הוצאות בעבור טיפול רפואי בילדים או מזון לילדים וכיוצא בזה הן הוצאות פרטיות-קיומיות האסורות בניכוי. כך גם לגבי ההורה התלוי. ההוצאות שיש להכיר בהן אינן ההוצאות הישירות בעבור הטיפול הרפואי, דוגמת ביקור רופא ורכישת תרופות; אלה הוצאות פרטיות האסורות

101 מאמר מעניין העוסק בסוגיה זו הוא מאמרה של Handelman, שהקבילה בין הוצאות תחזוקה של הון מנכסים (כגון מכונות), אשר מותרות בניכוי, לבין הוצאות תחזוקה של הון אנושי (כגון הוצאות בריאות), אשר בעיקרון אסורות כיום בדין בניכוי. Gwen Thayer Handelman, *Acknowledging Workers in Definitions of Consumption and Investment: The Case of Health Care*, in *TAXING AMERICA* 119 (Karen B. Brown & Mary Louise Fellows eds., 1996).

102 דוקינס, לעיל ה"ש 89, בעמ' 20.

בניכוי. אך תשלום של הנישום לאדם ששכר כדי שישגיח על הורהו התלוי (גם אם המשגיח הוא אח בהכשרתו), כדי שהוא עצמו יוכל לצאת לעבוד ולהפיק הכנסה, הוא הוצאה ערכית אשר ראוי לגישתי להתירה בניכוי.

בשל הדמיון בהוצאות הנופלות לגדר הקטגוריה הראשונה, עיקר תשומת הלב ברשימה יופנה להוצאות השגחה על ילדים. הוצאה זו היא, כאמור, דוגמה פרטנית להוצאה פרטית מסוג "לית בררה" שנועדה לסייע לזולת. למרות הדמיון בין הוצאות השגחה על ילדים לבין הוצאות טיפול בתלויים, קיימת שונות מהותית בין השתיים, הקשורה לתפיסה בדבר הכוונת הפעילות הרצויה, ובלבד שאנו דנים באדם תלוי שהיה בעבר במעגל העבודה (ולא נולד חלילה עם מום שמנע מבערו לצמיחות לכלכל את עצמו). אקדים ואומר כי ילד או קרוב חולה תלויים באותה מידה בכלכלת ההורה/הקרוב המפרנס והמטפל. בלא הטיפול המוענק להם על ידי ההורה או הקרוב המפרנס, לא היה באופן מידי מי שיוכל לסייע להם. עוצמת ה"לית בררה" גדולה יותר בהקשר של הוצאות השגחה על ילדים מאשר בהקשר של הוצאות טיפול בהורה תלוי, באשר האחרון היה יכול תיאורטית לחסוך בעוד מועד לעת צרה ולמנוע את היזקקותו לקרוב המפרנס. להורה התלוי הייתה בררה – בשלבים מוקדמים יותר של חייו הוא היה יכול לחסוך כספים למימון אח/אחות שיסעדו אותו בעתיד אם חלילה יחלה. אומנם, בררה זו אינה במישרין בררתו של הצאצא-הנישום (או בררתם של הצאצאים), אבל מרכז הכובד בדיון בעוצמת ה"לית בררה" עובר מהנישום המטפל אל הזולת: במקרה של ילד ניתן לומר "אם אין הורה לו מי לו", אך לא כך במקרה של הורה תלוי (הבחנה זו תקבל משנה תוקף בדיון בהכוונת התנהגות שייערך להלן בתת-פרק ד).

במסגרת הקטגוריה השנייה ניתן למנות הוצאה כלכלית-עסקית הכוללת רכיב וולונטרי הנובע מטעמים הומניטריים או חברתיים אחרים. בדוגמה להלן אבהיר את כוונתי. תשלום שנתן בעל עסק לעמית מקצועי (למשל, ספק שירותים) כדי לסייע לו לצאת ממשבר כלכלי או רפואי הוא לגישתי הוצאה בייצור הכנסה. אם אותו בעל עסק חייב לספק השירותים 1,000 ש"ח, וחלף זאת בחר לשלם לו 10,000 ש"ח כדי לסייע לו במצוקתו, זוהי הוצאה בייצור הכנסה. יש לזכור כי התשלום לא נעשה מתוך "לית בררה", אלא בעל העסק בחר להגדילו. השאלה מה דינם של התקבולים אצל הספק חורגת מדיוננו, ואני מתמקדת כאן רק בסיווג התשלומים אצל בעל העסק. ניתן לומר כי יש מנגנונים אחרים בחוק שהם תחליף למתן עזרה (כגון זיכוי בגין תרומה),¹⁰³ אך חלק מן ההוצאה היא בהחלט הוצאה הקשורה לייצור הכנסה. דוגמה נוספת יכולה להיות עסק המעסיק עובדים עם מוגבלויות (להבדיל, למשל, מעמותה, הזוכה אף בתרומות) אשר מחליט לשלם לעובד עם מוגבלות שכר גבוה מן המקובל בשוק. יובהר כי מדובר רק בדוגמות פרטניות, ולא ברשימה ממצה. בעת האחרונה נשמעות קריאות מבורכות לעודד העסקת אנשים עם מוגבלויות ולשלם בשוק העבודה, ואף אשררה ממשלת ישראל את האמנה הבין-לאומית בדבר זכויותיהם של אנשים עם מוגבלויות.¹⁰⁴ מבלי לפגוע חלילה באנשים עם מוגבלויות, שזוכים

103 לפי ס' 46 לפקודה.

104 האמנה בדבר זכויותיהם של אנשים עם מוגבלויות – Convention on the Rights of Persons with Disabilities (CRPD) (אושרה ב-11.9.2012) - BC8B4E1F- (11.9.2012) <http://www.justice.gov.il/NR/rdonlyres/BC8B4E1F-> 1B6F-4575-9D6C-5C5B18830BF8/31830/HaamanaHebEng1.pdf למידע נוסף על האמנה ראו: <http://www.justice.gov.il/MOJHeb/NetzivutNEW/ThumeiShiluvKehila/Um>

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

לשכר ראוי ואולי חלילה לשכר נמוך, הבה נניח שאדם עם מוגבלות מקבל שכר עבודה ממעבידו (שאינו קרוב משפחה) שאינו משקף נאמנה את עבודתו, כך שלמעשה הוא מקבל דווקא שכר גבוה יותר בשל מוגבלותו. נניח שהשכר המקובל במשק על ביצוע העבודה הוא 5,000 ש"ח, ואילו המעביד מעדיף לשלם לבעל המוגבלות שכר של 8,000 ש"ח משיקולים חברתיים-ערכיים. הדין כיום מאפשר לרשויות המס לקבוע כי ההוצאה אינה סבירה, ולהתיר בניכוי רק את רכיב השכר ה"ראוי". אף על פי כן, בשל המימד הנורמטיבי, לפנינו דוגמה היפותטית של הוצאה שמבחן הסבירות הסטנדרטי אינו יפה לה. זוהי הוצאה שעונה על כל מטרות המס, ומן הראוי לנכות את כולה. כאן ה"פרטיות" אינה נגלית לעין, אלא מדובר בסוג של הוצאה וולונטרית אשר מתלווה (ואולי אף טפלה) להוצאה עסקית בסכום של 3,000 ש"ח הגלומים בשכר.

ד. הוצאה מעורבת עם מרכיב פרטי-זולתני מגשימה את כל יעדי המס

בפרק זה אבחן כיצד ההוצאות המעורבות בעלות הפן הפרטי-זולתני עולות בקנה אחד עם כל אחת ממטרות המס. לצד הדיון העקרוני אשלב דוגמות של הוצאות מעורבות בעלות פן פרטי-זולתני, כגון הוצאות השגחה על ילדים והוצאות טיפול בתלויים. בתמצית, ההוצאה מושא מאמר זה היא הוצאה מעורבת, הכוללת רכיב עסקי ורכיב פרטי כאחד. הרעיון הוא שלרכיב הפרטי-זולתני בהוצאה המעורבת יש ערך אינטרינזי, הואיל והוא מקדם קוהרנטיות והרמוניות בשיטה המשפטית בכלל ובדיני המס בפרט. הדוגמה המרכזית להוצאה מעורבת בעלת פן פרטי-זולתני היא הוצאה בגין טיפול בתלויים בכלל והשגחה על ילדים בפרט, העוברת כחוט השני ברשימה זו. אקדים ואומר כי להבדיל מרוב ההוצאות העסקיות ה"טהורות", כל אחת ממטרות המס מצדיקה את ההכרה בהוצאות טיפול בתלויים ובעיקר בהוצאות השגחה על ילדים. אבקש להראות כי הואיל והדיון בהוצאות השגחה על ילדים הוא טעון נורמטיבית, ואינו דומה לדיון בהוצאה עסקית "טהורה" (דוגמת הוצאות בגין רכישת חומרי גלם לעסק, שהדעת נותנת כי אדם לא ירכוש אותם לצרכיו הפרטיים),¹⁰⁵ כל המטרות מביאות לתוצאה זהה, שהיא הכרה בהוצאות השגחה על ילדים ובהוצאות טיפול בתלויים.

1. מימון שירותים ומוצרים ציבוריים

הטענה העיקרית המועלית בתת-פרק זה היא שהוצאה מעורבת בעלת מימד פרטי-זולתני מפחיתה את המשאבים של הפרט, את יכולתו הכלכלית, ועל כן אי-הכרה בה פוגעת בשוויון. הואיל ומטרתם של דיני המס היא העשרת קופת המדינה אך לא בכל מחיר, אלא תחת הקפדה על עקרונות של מדיניות מס טובה, יש לנכות את ההוצאה המעורבת.

¹⁰⁵ יש עם זאת חומרי ייצור שאינם עסקיים מטבעם, כגון בדים. לגבי מפעל טקסטיל, רכישת בדים היא הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה. לעומת זאת, כאשר אדם פרטי רוכש להנאתו בדים, אזי אין מדובר בהוצאה עסקית. כאן טיבה של קניית גורמי הייצור עשויה להיבחן לפי המימד הכמותי.

(א) כללי

אין חולק, כאמור, שגביית מיסים נועדה לממן שירותים ומוצרים ציבוריים. עדויות ראשונות להטלת מיסים ולגבייתם קיימות כבר לגבי שלושת אלפים שנה לפני הספירה במצרים העתיקה. במהלך השנים התפתחו סוגי מס שונים ושיטות גבייה מגוונות,¹⁰⁶ אולם כולם באו לשרת מטרה מרכזית אחת – העשרת קופת המדינה (או השליט, לפי העניין) לצורך מימון פעילותה. מטרתם של דיני המס היא לממן את המוצרים והשירותים שהשוק החופשי אינו יכול לספקם בשל מאפייניהם.¹⁰⁷

(ב) מדיניות מס טובה

גביית מיסים בעבור המדינה מטילה נטל כלשהו על הנישומים, האזרחים. אף שלא נהוג בעידן המודרני לראות את המיסים כעונש,¹⁰⁸ הם עדיין "מחיר" שהציוויליזציה נדרשת לשלם.¹⁰⁹ עם זאת, בעידן המודרני הטלת המס אינה שרירותית, ולא רק שהיא מעוגנת בחוק, היא אמורה גם לשקף מדיניות מס טובה. **העשרת קופת המדינה לצורך מימון פעילותה אינה העשרה בכל מחיר, כמוכן.** אילו רצינו למקסם את העשרת קופת המדינה, הרי היינו ממסים כל תקבול, ולא היינו מאפשרים להפחית שום הוצאה. כדי להגשים באופן ראוי את המטרה של העשרת קופת המדינה, פותחו עקרונות מתוך השיח של מדיניות מס טובה. ניתן לדמות את מימון הוצאות הממשלה לנוסחת מקסום מתמטית: ממקסמים את הקופה תחת אילוץים,¹¹⁰ ואלה לקוחים בראש ובראשונה מהשיח המיסוי של מדיניות מס טובה. כבר במאה השמונה עשרה הגה אדם סמית את ארבעת העקרונות הקנוניים של מדיניות מס טובה, ולפיהם ראוי שהמס יהיה שוויוני, שהוא יהיה ודאי, שהוא יהיה יעיל, ושהוא יוטל במועד נוח לנישום.¹¹¹

- 106 בעניין זה ראו, למשל: Metin M. Cosgel & Thomas J. Miceli, *Tax Collection in History*, 37(4) PUB. FIN. REV. 399 (2009).
- 107 על הצורך בהתערבות ממשלתית במקרה של כשל שוק ראו, למשל: ROBERT S. PINDYCK & DANIEL L. RUBINFELD, *MICROECONOMICS* para. 18.5 (2001). המדינה מספקת מוצרים או שירותים ציבוריים המתאפיינים בשניים. המאפיין הראשון של מוצר ציבורי הוא העדר יריבות (non-rivalry), שכן העלות השולית של הספקת המוצר לאזרח נוסף היא אפסית. במילים אחרות, שימוש במוצר על ידי אזרח אחד אינה גורעת מיכולתו של אזרח אחר להשתמש אף הוא במוצר באותה מידה. המאפיין השני של מוצר ציבורי הוא העדר יכולת הדחה (non-excludable), משמע, גם אם אזרח לא שילם על המוצר ("רוכב חופשי"), אי אפשר למנוע ממנו את השימוש בו.
- 108 ראו את דבריו של הנשיא לשעבר ברק בע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 76, 70 (1985): "מס אינו עונש. מס אינו פגע רע שיש לדכאו. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו."
- 109 ראו את דבריו של השופט הולמס (Holmes) בהקדמה לספר B.E.V. SABINE, *A SHORT HISTORY OF TAXATION* (1980).
- 110 עם זאת, יש כלכלנים שסבורים כי ראוי שהמדינה תפעל דווקא תחת גירעון תקציבי. ראו, למשל: SLEMRUD & BAKIJA, לעיל ה"ש 48, בעמ' 106–112.
- 111 ראו: ADAM SMITH, *AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS*: 825–826 (R.H. Campbell & A.S. Skinner eds., 1979). כתביו של אדם סמית בנוגע למדיניות מס טובה ידועים פחות מהמונח שטבע – "היד הנעלמה" (אם כי נראה שהוא עצמו השתמש בו רק שלוש פעמים בכתביו – ראו: אוריאל פרוקצ'יה "אדם סמית והמסבר הכלכלי הגדול" **משפטים** מ 355, 374 (2011)). רשימתו זו של פרוקצ'יה מעניינת באשר היא חותרת תחת הפרשנות הקפיטליסטית שניתנה לתורתו של אדם סמית. לפי התזה של פרוקצ'יה, התיאוריה הקפיטליסטית של סמית הובנה בטעות

(ג) עקרון השוויון והבחנה בין צריכה לבין הוצאה

אחד העקרונות במסגרת הדיון במדיניות מס טובה שזכה בכתיבה ענפה הוא עקרון השוויון.¹¹² כיום מקובל לראות את חלוקת נטל המס על פי יכולתו הכלכלית של הנישום כשוויונית.¹¹³ על פי רעיון זה, גם אם המדינה זקוקה להכנסה בגובה כלשהו, היא לא תגבה אותה אם נטל המס שיוטל עקב כך על הפרט יהיה מעבר למסוגלותו הכלכלית. מלומדים התלבטו בשאלה כיצד יש לאמוד את יכולתו הכלכלית של הנישום. נוסחת הייג-סימונס פותחה כדי לסייע במענה לשאלה זו. על פי נוסחה כלכלית זו, כל תוספת לעושר של הנישום היא בגדר הכנסה, והיא נמדדת על פני תקופה על ידי מדידת המשאבים שאדם חסך והמשאבים שהוא צרך. במילים אחרות, הכנסה על פי הייג-סימונס שקולה לצריכה בתוספת החיסכון.¹¹⁴ נוסחת הייג-סימונס רלוונטית לא רק לדיון בהכנסות, אלא גם לדיון בהוצאות – מושא רשימה זו. אחת הבעיות המרכזיות בנוסחת הייג-סימונס היא שאין בה הגדרה ממשית מהי צריכה.¹¹⁵ יש "הוצאות" שנראה בהן בבחינת צריכה או חיסכון. למשל, אם הוצאתי כספים לרכישת דירה, הוצאה זו נופלת הן בגדרו של חיסכון והן בגדרה של צריכה, בשל השימוש בדירה לשם מגורים. הוצאות שאינן נתפסות כהוצאות הקשורות לחיסכון או לצריכה הן הוצאות בייצור הכנסה, המותרות כיום בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה.

לאורך השנים כמנותקת מהשקפתו המוסרית. סמית אומנם שלל התערבות ממשלתית מוגזמת, אך לגישתו של פרוקצ'יה, מכאן ועד הקביעה כי יש לדחוק את הזולתנות הצידה המרחק רב. הפרט, לפי סמית, חש "סימפתי" לזולת, ומכוח רגשי הסימפתייה הוא יכול לכאוב את כאבו ולשמוח בשמחתו (שם, בעמ' 397–398). מכאן, לפי פרוקצ'יה, "פרשנות נכונה יותר של האתוס הקפיטליסטי קושרת אתוס זה לעולם שלם של נורמות ולתורות מוסר עמוקות שבלעדיהן אין לכלכלת השוק תקומה" (שם, בעמ' 368). עם השנים פורשו עקרונות אלה והורחבו כך שיכללו, בין היתר, גם עקרונות של פשוטות, ניטרליות ומזעור פערי מס. עקרונות אלה אינם עולים תמיד בקנה אחד זה עם זה. עקרון הפשוטות, למשל, יצדיק מס גולגולת, אולם נהיר כי מס זה פוגע בשוויון היות שהשפעתו רגרסיבית – הן על הכנסת הנישום והן על תועלתו.

112 המונח המקביל באנגלית הוא Equity Principle. עיקרון זה וכן עקרונות נוספים זכו בהתייחסות ענפה גם במסגרת ועדת קרטור הקנדית, אשר ישבה על המדוכה וחקרה במשך כמה שנים כיצד לתקן את חוקי המס הקנדיים כך שיהיו, בין היתר, שוויוניים יותר. עקרון השוויון נתפס על ידי הוועדה כעמוד התווך של דיני המס. ראו (the Carter Commission) Report of the Royal Commission on Taxation (Canada, 1966) (Ottawa: Queen's Printer 1966).

113 העיקרון המרכזי הנוסף הוא עקרון ההנאה, שעל פיו אדם צריך לשלם מיסים על פי הנאתו מהשירותים ומהמוצרים שהמדינה מספקת לו. מיסוי על פי עיקרון זה דומה למחיר, שכן הנישום משלם רק על שירות שהוא נהנה ממנו. הביקורת המרכזית שהוטחה כנגד עיקרון זה היא שהוא מתעלם מצדק חלוקתי ואינו ישים. בעניין זה ראו, למשל: SLEMROD & BAKHA, לעיל ה"ש 48, בעמ' 59–61; John G. Head, *Tax-Fairness Principles: A Conceptual, Historical, and Practical Review*, in FAIRNESS IN TAXATION 7 (Allan M. Maslove ed., 1993).

114 חיסכון הוא אומנם צריכה עתידית, אולם מס הכנסה משבש את ההכרעה בין צריכה נוכחית לבין צריכה עתידית שכן הוא ממסה חיסכון. ראו, למשל: MUSGRAVE, לעיל ה"ש 42, בעמ' 249.

115 סימונס בספרו (HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION (1938)) לא הבהיר דיו מהי צריכה. ראו בעניין זה, למשל: William D. Andrews, *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 HARV. L. REV. 309, 313–314 (1972); Thomas D. Griffith, *Theories of Personal Deductions in the Income Tax*, 40 HASTINGS L.J. 343, 367–368 (1989).

(ד) עקרון השוויון ועקרון היכולת לשלם

הוצאה פרטית, לפי נוסחת הייג-סימונס, היא כאמור בגדר צריכה. הצריכה כאן אינה מפחיתה את יכולתו הכלכלית של הנישום; הנישום בוחר מתוך עושרו אם לצורכו או לחוסכו. לעומת זאת, הוצאה פרטית בעלת מימד נורמטיבי-זולתני אינה בגדר צריכה אישית של הנישום. נהפוך הוא, ההוצאה הפרטית בעלת המימד הנורמטיבי מפחיתה את המשאבים של הפרט, קרי, את יכולתו הכלכלית לבחור כמה לצרוך וכמה לחסוך. אם יכולתו הכלכלית של הפרט נאמדת ב- X ש"ח, ואם מתוכה הוא הוציא Y ש"ח לצרכים פרטיים, אזי זו הוצאה פרטית השקולה לצריכה. מאידך גיסא, אם יכולתו הכלכלית של הפרט נאמדת ב- X ש"ח, אך לצורך ייצור ההכנסה הוא הוציא Z ש"ח כדי לתמוך בזולת, יכולתו הכלכלית נפגעה בגובה Z ש"ח לפחות. ההוצאה הזולתנית אינה נעשית בחלל ריק, אלא היא חלק מן ההוצאה המעורבת, והיא שצובעת את ההוצאה לא כהוצאה פרטית (כצריכה), אלא כהוצאה הדרושה לנישום כדי להפיק את הכנסתו. לשם המחשה, אביא כעת כמה דוגמות. למרות נוסחת הייג-סימונס והגיגה הרב, אין הגדרה ממצה לצריכה. ייתכן מאוד שצריכה אצל א היא חיסכון אצל ב והוצאה אצל ג. לכן יש לבחון את התשלום בהקשרו. דברים אלה נכונים לגבי הוצאות בכלל ולגבי הוצאות מעורבות בפרט. אם אני קונה חוט ומחט לביתי, זו צריכה, אך אם מפעל טקסטיל רוכש חוט ומחט, זו הוצאה בייצור הכנסה. אי-אפשר לדבר על "הוצאת חוט ומחט" בחלל ריק. גזרה שווה ניתן לגזור, למשל, על הוצאות טיפול בילדים. הדיון בהוצאות טיפול ילדים אף הוא אינו נעשה בחלל ריק, אלא בהקשר של הורה הנדרש לייצר את הכנסתו, ומכאן שמדובר בהוצאה מעורבת (אני מתנצלת מראש לפני קוראיי על הדוגמה האנטי-פמיניסטית ועם זאת המציאותית למדי שאביא להלן). נניח בני זוג שנולד להם תינוק. בן הזוג עובד, ואילו האישה אינה עובדת. מדי יום מגיעה מטפלת/ת כדי לטפל בתינוק במשך כמה שעות. אם האישה אינה לוקה במוגבלות כלשהי שבגינה נשכרת/ת המטפלת/ת, אזי הוצאות המטפלת/ת אינן הוצאות בייצור הכנסה של מי מבני הזוג, וזו דוגמה קלסית לצריכה. אבל אם הן האישה והן בן הזוג נאלצים לעבוד – מדוע שנסווג הוצאה זו כצריכה?! כל הדיון בפגיעה ביכולת הכלכלית של האישה מחדד שמדובר בהוצאה בייצור הכנסה.

הטענה היא שמניעת ניכוי של הוצאה מעורבת, רק בשל הפן הפרטי-הזולתני שבה, פוגעת ביכולת הכלכלית של הנישום מוציא ההוצאה. שלילת ההכרה בהוצאה מושא רשימה זו פוגעת בשוויון בין הנישומים, הואיל והנישום, כאשר הושיט יד לזולת, גרע מיכולתו הכלכלית. בדוגמה הבאה אבקש להמחיש מספרית את הפגיעה בכוחה הכלכלי של אישה-אם עובדת (או בהיקש – של אדם המסייע לקרובו החולה) שהוציאה הוצאה מעורבת בעלת פן פרטי-זולתני כאשר הדין אינו מאפשר לנכותה. נניח אישה עובדת המרוויחה 15,000 ש"ח בחודש. לצורך הפשטות נניח את מדרגות המס הבאות: על 10,000 השקלים הראשונים בהכנסה מוטל מס בשיעור של 10%, על 10,000 השקלים הבאים בהכנסה מוטל מס בשיעור של 20% וכך הלאה. לכן המס שאותה אישה נדרשת לשלם הוא 2,000 ש"ח.¹¹⁶ משמע, נותרו בידיה 13,000 ש"ח בהכנסה פנויה. כעת נניח שהאישה ילדה, וכדי לצאת לעבוד באותה מסגרת שבה עבדה ערב

116 1,000 ש"ח בעבור מדרגת המס הראשונה ו-1,000 ש"ח בגין תוספת 5,000 ש"ח להכנסה במדרגה השנייה. לצורך פשטות החישוב נתעלם מנקודות הזיכוי שאישה עובדת תושבת ישראל זכאית להן.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

הלידה, היא נדרשת לשלם גם 2,000 ש"ח למטפל/ת כל חודש. אם הוצאות ההשגחה על תינוקה אינן מוכרות, אזי למעשה ההכנסה הפנויה לאחר תשלום השכר למטפל/ת היא 11,000 ש"ח. תוצאה זו יוצרת אבסורד: לא זו בלבד שהתשלום בעבור המטפל/ת נחוץ לה לשם ייצור הכנסה, שכן בלעדיו אין ביכולתה לצאת לעבוד, כעת, עם הכנסה בפועל נמוכה יותר, היא נדרשת לכלכל נפש נוספת.

גם אם נתעלם מן ההוצאות הנוספות הכרוכות בגידול ילדים (מלבד הוצאות ההשגחה), אם הוצאות השגחה על ילדים לא יוכרו לצורכי מס, אזי כדי שיכולתה הכלכלית של האישה לא תיפגע בהשוואה למצבה לפני הלידה, היא צריכה להגדיל את היקף משרתה ולהרוויח 17,500 ש"ח, קרי, 2,500 ש"ח יותר מבעבר. סכום זה מגלם למעשה במשכורתה את התוספת של 2,000 ש"ח (כתשלום למטפל/ת).¹¹⁷ בפועל, אי-הכרה בהוצאות השגחה על הילדים מחליש את כוחה הכלכלי של האישה-הנישומה. גזרה שווה ניתן לגזור על הוצאות שהוציא אדם לשם טיפול בקרוב תלוי. אי-הכרה בהוצאות אלה מעשיר אומנם את הקופה הציבורית (לפחות בטווח הקצר), אולם הרעיון של הגדלת קופת המדינה לצורך מימון שירותים ומוצרים ציבוריים אינו מצדיק כאמור העשרה בכל מחיר, אלא רק כזו המבוססת על מסוגלותו הכלכלית של הנישום. נראה מייד כי הטענות המצדיקות אי-הכרה בהוצאות השגחה על ילדים (ודברים דומים יפים גם להוצאות טיפול בתלויים) מתעלמות למעשה מאבסורד כלכלי זה.

הוצאה עסקית-כלכלית הכוללת רכיב וולונטרי מטעמים הומניטריים קשורה לקטגוריה השנייה שתוארה בפרק הקודם. כאן, הואיל והמימד הפרטי-הזולתני אינו משקף תנאי שוק, הדיון בכוח הכלכלי אינו מוצק, ועיקר הדיון מוטה לדיון בסבירותה של ההוצאה, שאותה יש לבחון על רקע שיקולים חברתיים-אובייקטיביים, כמפורט להלן.

(ה) המבחן הראוי

כדי למסות את ההכנסה האמיתית של הנישום, זו שמשקפת את עושרו, יש להכיר כאמור בהוצאות שהוצאו לשם ייצור הכנסתו, המותרות כיום בניכוי לפי רישת סעיף 17 לפקודה. הפסיקה פיתחה עם השנים מבחנים לזיהוי הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה, דוגמת מבחן האינצידנטליות. עם זאת, מבחן זה אינו המבחן היחיד, ובית המשפט בפרשת פרי הכיר, בסופו של הליך, גם במבחן הזיקה הממשית והישירה כמבחן המצביע על הוצאה שראוי לנכותה. היה אפשר להסתפק בניתוח שלעיל כדי להמחיש שהוצאות מעורבות בעלות אופי זולתני, כגון השגחה על ילדים וטיפול בתלויים, עונות על המטרה ההיולית של דיני המס ומשקפות נאמנה את יכולתו הכלכלית של הפרט. למרות זאת, אף שהדיון במבחן הראוי אינו נחוץ לדעתי

117 לצורך הפשטות, חישוב זה אינו מביא בחשבון את ה"הטבה" הגלומה בנקודת הזיכוי שאישה זכאית לה בגין כל ילד. עם זאת, הסטייה מנכונות החישוב היא רק כ-200 ש"ח לחודש, כערכה של נקודת הזיכוי החודשית בשנת המס 2013, אשר לפי דברי ההסבר לחוק נתפסת כתחליף ראוי לניכוי הוצאות השגחה על ילדים. בעניין זה ראו גם את טענתו של מרגליות שלפיה "שוויה של נקודת זיכוי אחת נמוך מכדי לפצות בגין עלות הטיפול בילדים משך שעות עבודת ההורים" – מרגליות "על גרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43, בעמ' 356. במילים אחרות, לגישתם של רשות המיסים ושל המחוקק, סך של כ-200 ש"ח שקול להוצאה של כ-2,000 ש"ח, תהא מדרגת המס של האישה אשר תהא! עם זאת, כפי שאני טוענת במאמר זה, גם אילו היה גובה הזיכוי ריאלי, הדיון בזיכוי מיותר הואיל ומדובר בהוצאה.

כדי לשכנע בצדקת הטיעון המובא ברשימה זו, ארחיב את הדיון במבחן הראוי להכרה בהוצאות אלה כדי להתמודד עם טענות מגוונות שהועלו סביב פרשת פרי ואשר עשויות עוד לעלות נגד הכרה בהוצאות מטפל/ת. הואיל ומבחן האינצידנטליות הוא מבחן מסורתי שגור בפסיקה לשם הכרעה בשאלת ההכרה בהוצאות, והואיל ומבחן זה מצוין גם בדברי ההסבר לחוק, אזכור גם כאן את מבחן האינצידנטליות ואציג את התייחסותי אליו. בניגוד לכותבים אחרים, ולמרות מגבלותיו האפשריות של מבחן האינצידנטליות,¹¹⁸ אני פוסלת מבחן זה על הסף, אלא יוצאת לתוכו את התוכן הראוי בעיניי, שישקף את יכולתו הכלכלית של הנישום, בפרט כאשר אנו רוצים לקדם ערכים נורמטיביים של עזרה לזולת. הרי הנישום שוויתר על כמה מנכסיו כדי לסייע לרעהו גרע מיכולתו הכלכלית. יתרה מזו, מבחן קיים ראוי יותר, כפי שיצוין להלן, הוא מבחן ה"אלמלא" (המשקף את המאפיין של "לית בררה" – את ההתניה). תנאי סף, בהקשר שלנו, להחלת מבחן ה"אלמלא" הוא המחסום הנורמטיבי. מבחן זה רלוונטי רק אם מדובר בהוצאה מעורבת בעלת פן עסקי ופן פרטי-זולתני. על כל פנים, הדרישה להבחנה בין הוצאה פרטית לבין הוצאה עסקית עומדת עדיין על תילה, בין שנדגול במבחן האינצידנטליות ובין שנתמוך במבחן ה"אלמלא".

הטענה כאן, אשר מקובלת בספרות מנימוקים שונים אך שונה מטענתה של רשות המיסים ומטענת המחוקק, היא כאמור שהוצאות בגין השגחה על ילדים וטיפול בתלויים הן הוצאות בייצור הכנסה.¹¹⁹ הפסיקה פיתחה שורה של מבחנים – שעיקרם מאזכרים כאן – שמטרתם לבדוק אילו הוצאות ניתנות לניכוי ואילו אסורות בניכוי. טענתה של רשות המיסים, אשר אומצה בחוק ובאה לידי ביטוי בדברי ההסבר להצעת החוק, היא שמבחן ה"אלמלא" או מבחן הזיקה הממשית והישירה (כלשונו של בית המשפט העליון בפרשת פרי) אינם ראויים, וכי טיב ההוצאה יוכרע על פי מבחן האינצידנטליות.

בתמצית, מבחן האינצידנטליות בוחן אם ההוצאה קשורה למבנה הטבעי של מקור ההכנסה ולתהליך הפקתו.¹²⁰ ייאמר כבר עתה כי כל מבחן לזיהוי טיב ההוצאה שנועד לגבות מס אמת (ולא להעשיר לשווא את קופת המדינה) – הבוחן אם עסקינן בהוצאה המותרת בניכוי אם לאו – אסור לו להתנתק מהרציונל הכלכלי שלפיו יש למסות על פי יכולתו הכלכלית של הנישום. על

118 לדיון מורחב במגבלותיו של מבחן האינצידנטליות ראו: דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 43.

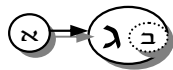
119 בעניין זה ראו את טענתם של מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43, של דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 43, ושל הדרי, לעיל ה"ש 43.

120 ראו, למשל, פרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2, פס' 16, וע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 3, פ"ד מג(4) 45 (1989). עם זאת, יש לזכור שלא כל הוצאה שוטפת כרוכה תמיד – קרי, אינצידנטלית – בייצור הכנסה; לעיתים מדובר במבחן עצמאי, ולעיתים השימוש במבחן האינצידנטליות נעשה כדי להבחין בין הוצאה פירוטית לבין הוצאה הונית. ראו, למשל: א' ויתקין וי' נאמן דיני מסים 151 (מהדורה רביעית, מורחבת ומתוקנת, התשכ"ט).

מבחן הזיקה הממשית והישירה, שנקבע על ידי בית המשפט העליון בפרשת פרי, אינו מחייב הכרה רק בהוצאות שמוצאות בייצור הכנסה ולשם כך בלבד, אלא מתיר הכרה גם בהוצאות שבינן לבין ייצור הכנסה יש רק זיקה ממשית וישירה (פרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2, פס' 17). מבחן ה"אלמלא" נתפס על ידי בית המשפט המחוזי כנגזרת של מבחן האינצידנטליות, ולפיו הואיל והוצאות ההשגחה על הילדים הן כורח, לא היה אפשר להפיק הכנסה. במלים אחרות, אלמלא השגחת המטפל/ת על הילדים, לא היה אפשר לייצר הכנסה. (פרשת פרי במחוזי, לעיל ה"ש 2, וכך פרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2, פס' 15–16).

רקע זה יש לבחון את ההוצאות המעורבות עם מימד פרטי-זולתני. נראה שהמחוקק אימץ מבחן אשר מתעלם ומתרחק מרציונל כלכלי זה בכל הנוגע בהוצאה עסקית לא "טהורה", אף שאין ספק כי היכולת הכלכלית של הנישום מושפעת מתמיכתו בזולת. אולם גם אם נפעיל כללי לוגיקה פשוטים, נראה את ההיגיון הרב הטמון במבחן ה"אלמלא". טלו, למשל, הוצאות שכר למזכיר/ה במשרד עורכי דין. הוצאה זו כרוכה לכל הדעות בייצור הכנסה, ומשתלבת בתהליך הפקתה של ההכנסה ובמבנה העסק. עם זאת, עורכת דין הרי יכולה לעבוד גם בלא שירותים אלה. היא יכולה, למשל, לקבוע לעצמה מראש נוהלי עבודה שלפיהם היא תרכז את המטלות של שירותי המזפירות לשעות מסוימות שבהן היא אינה ערנית דייה, ותקדיש את שעות הערנות שלה לעבודה המהותית. סביר אומנם להניח שבמקרים רבים עבודתה תהא אפקטיבית פחות ויעילה פחות (אולי אף במידה משמעותית), אולם עדיין יהא בכוחה לעבוד ולייצר הכנסה כלשהי. לעומת זאת, עורכת דין שהביאה לא מזמן תינוק לעולם תתקשה מאוד (ואולי אף לא תצליח כלל) לעבוד ולהפיק הכנסה, במיוחד בחודשים הראשונים לאחר הלידה, אם לא תשכור שירותי השגחה על ילדה, וזאת גם אם היא עובדת מביתה. התניה זו מאפיינת שורה של הוצאות פרטיות באופיין, אולם לא כל הוצאה פרטית ניתן לקשור באופן ישיר כל כך לייצור ההכנסה.

הבה ניטול דוגמה נוספת. באחרונה נודע לי כי איש עסקים מסוים שוכר עוזר פרטי שתפקידו מסתכם בהגשת שתייה קלה במהלך העבודה מחוץ למשרד. לכאורה, מדובר בעוזר המסייע למעבידו במהלך עסקיו, ועל כן ההוצאה כרוכה בייצור ההכנסה ומכאן מותרת בניכוי. אולם לטענתי, הוצאה זו אינה הכרחית בייצור ההכנסה, שכן אין היא כורח שבלעדיו אי-אפשר לייצר הכנסה.¹²¹ לכאורה, על פי מבחן האינצידנטליות, הוצאה זו משתלבת בייצור ההכנסה. אולם אף על פי שהוצאה זו חוצה את המשוכה הראשונה, ונתפסת לפי מבחן האינצידנטליות כמובנו הצר כהוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה לפי סעיף 17, היא לא תותר בניכוי מכוח סעיף 30. הוצאה זו, גם אם הוצאה לכאורה בייצור ההכנסה, אינה סבירה. אם נפעיל את מבחן ה"אלמלא", לא נידרש לפנות כלל בעניין זה לסבירותה של ההוצאה. מכאן שמבחן ה"אלמלא" מייתר את הפנייה למבחן האינצידנטליות. עם זאת, אם נקרא את ההשתלבות הטבעית בעסק כהשתלבות בעלת זיקה נורמטיבית, מסקנתנו תהא זהה בין שנפעיל את מבחן ה"אלמלא" ובין שנפעיל את מבחן האינצידנטליות. לשם המחשה, נניח שההוצאות היחידות לצורך הפקת הכנסה ממתן שירותים משפטיים הן הוצאות השגחה על הילדים והוצאות על שירותי מזפירות. נכנה את הוצאות השגחה על הילדים "א"; את ההוצאות על שירותי מזפירות – "ב"; ואת ההכנסה המופקת מהעבודה – "ג". כעת, אילו הוצאה עורכת הדין את הוצאה א (השגחה על הילדים), היא לא הייתה מפיקה את הכנסתה ג. לעומת זאת, אילו הוצאה עורכת הדין את



הוצאה ב (שירותי מזפירות), היה בכוחה להפיק בכל זאת הכנסה, אף אם נמוכה יותר (נניח בגובה ג פחות ב). הסכמה לעיל ממחישה את התלות בין ההוצאות לבין ייצור ההכנסה.

המבחנים שהוצעו לבחינת טיב ההוצאה נועדו להבחין בין הוצאה עסקית, המותרת בניכוי, לבין הוצאה פרטית, האסורה בניכוי.¹²² במציאות דהיום לא רק הוצאה עסקית "טהורה" היא

121 ראו: פרשת פרי במחוזי, לעיל ה"ש 2, ופרשת פרי בעליין, לעיל ה"ש 2, פס' 15.

122 רשימה זו מכירה בהבחנה בין הוצאה פרטית לבין הוצאה עסקית כהבחנה תקפה. דגן, לעומת זאת, מציעה לבטל הבחנה זו, שהיא נטולת תוכן לטענתה, ולהמירה בקריטריונים נורמטיביים המשלבים

בגדר הוצאה הראויה בניכוי. נישום צריך לכלכל את מעשיו מבלי "לקלקל" את עסקיו. דרך לבדיקת הוצאה עסקית-פרטית היא כאמור לבחון אם מדובר בהוצאה שהיא תנאי בלעדיו אין לתעסוקה. למשל, מה דינו של תשלום שאשלם לאדם כדי שיעשה את עבודות הבית במעוני כדי שאתפנה לעבוד? תיאורטית, אוכל לעבוד גם אם ביתי יהיה מלוכלך, אבל אין ספק שאם לא אשלם בעבור מטפל/ת, לא אוכל לעבוד, כי לא יהיה מי שידאג לצאצאיי. אין גם ספק שאם לא אשלם בעבור מטפל/ת לקרוב תלוי, גם אז לא אוכל להתפנות לעבודה.

אם אני נאלצת להעסיק מטפל/ת כדי שאתפנה מן הטיפול בילדי ואוכל לעשות את עבודתי (בין שאני עובדת כמשפטנית, כזבנית, כמהנדסת, כמורה או כיוצא בזה), אזי מדובר, ללא כל צל של ספק, בהוצאה שוטפת בייצור הכנסתי. אם אני נאלצת חלילה לשלם לאחות רחמנייה כדי שתטפל בקרוב חולה בזמן שאני יוצאת לעבודה, אזי גם כאן מדובר בהוצאה פירותית בייצור הכנסתי.

(ו) הפתרון המוצע: התמקדות בסבירות הוצאה, ולא במבחן ההכרה

הואיל ויש לטענתי להכיר בהוצאות מעורבות בעלות פן פרטי-זולתני, דוגמת הוצאות בגין השגחה על ילדים וטיפול בתלויים, יש להסיט את הדיון משאלת ההכרה בהוצאות אלה אל שאלת סבירותה של ההוצאה.

ברור שאם בזמן ההשגחה על ילדי או הטיפול בקרוב התלוי אני בוחרת ללכת לשיעור ספורט, לשבת בבית קפה עם חברות או לטייל על חוף הים, אזי ההוצאות בעבור המטפל/ת אינן הוצאות שהוצאתי כדי לייצר את הכנסתי. הטענה הצפויה של האוצר היא שאי-אפשר לאמוד הוצאות אלה או למצער שקשה לאומדן. טענה זו מקובלת עליי. אבל מכאן ועד פסילה גורפת של הכרה בהוצאות אלה המרחק רב, הואיל והבעיה היא בקביעת סבירותה של ההוצאה המעורבת, ולא בזיהויה כהוצאה מוכרת. דרישת הסבירות משלימה למעשה את בדיקת היכולת הכלכלית של הנישום. גם אם נישום זקוק לסוג הוצאה כלשהו כדי להפיק את הכנסתו, ייתכן עדיין שגובהה של ההוצאה עולה על הדרוש להפקת הכנסה. במילים אחרות, הכשל במדידת היכולת הכלכלית של הנישום המסייע זולת אינו בסיווג ההוצאה, אלא בקביעת סבירותה. נראה אם כן שבמציאות דהיום סלע המחלוקת אינו צריך להתמקד בטיב ההוצאה – עסקית או פרטית – אלא בסבירותה של ההוצאה (המעורבת). יוער כי גם בהוצאה השייכת לקטגוריה השנייה – הוצאה שיש אפשרות לבחור אם להוציאה אם לאו – המחלוקת קשורה בעיקרה לשאלת הסבירות. במסגרת קטגוריה זו הבאתי את הדוגמה של תשלום שכר עבודה גבוה מן המקובל בשוק לאדם עם מוגבלות, וזאת לא משיקולים כלכליים, אלא משיקולים חברתיים. מבחן ה"אלמלא" להוצאה כגון דא אינו רלוונטי, אבל לא כן הדיון בסבירותה של ההוצאה. עם זאת, כאן – להבדיל מהוצאת ה"לית בררה" – הבריח התיכון של מבחן הסבירות צריך להישען על המרכיב הנורמטיבי של ההוצאה, ואת סבירות ההוצאה יש לבחון על בסיס שיקולים חברתיים-אובייקטיביים.

יעילות, צדק חלוקתי, פשטות, זהות נישום וזהות קהילה – ראו: דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 43. עם זאת, היא אינה מציעה מבחן חלופי אפקטיבי להבחנה המקובלת בין הוצאה פרטית לבין הוצאה עסקית – ראו: לעיל ה"ש 71.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

תוצאה זו של הכרה בהוצאה, מחד גיסא, והגבלת תקרתה, מאידך גיסא, אינה מהפכנית, והיא מוכרת הן במחוזותינו והן במחוזות רחוקים. במחוזותינו הגביל מחוקק המשנה את גובה ההוצאות המותרות בניכוי בגין נסיעה לחוץ לארץ, הפקדות בקרן השתלמות, קניית ביגוד, שיחות טלפון¹²³ וכן שימוש ברכב.¹²⁴ לעיתים החוק מסייג את הניכוי המלא של ההוצאה ומתיר לנכות רק שיעור מסוים (באחוזים) מגובה ההוצאה שהוצאה, ולעיתים הוא מורה מפורשות מהו הסכום המותר בניכוי (בשקלים). מכאן שתיחום גובה ההוצאה אינו זר בדין הישראלי. הגבלה כזו מכירה בהוצאה כהוצאה בייצור הכנסה, אך מיעלת את ההליך המנהלי ומצמצמת את המחלוקת האפשריות מול רשויות המס (ובהתאם גם את הדיונים שיגיעו לפתחו של בית המשפט). להזכירנו, המחוקק הקנדי אימץ את ההסדר המוצע כאן. החוק הקנדי מכיר מפורשות בהוצאות השגחה על ילדים, אך מגביל את תקרת ההוצאה בסכום ריאלי.¹²⁵ מכאן שבדומה לכל הוצאה, גם אם אין מחלוקת שההוצאה המעורבת היא הוצאה בייצור הכנסה, ניתן עדיין להפעיל לגביה את מבחן הסבירות שבסעיף 30 לפקודה, ואולי להגבילה בעקבות זאת. נראה אם כן כי הדיון בהוצאה מעורבת צריך לסוב בעיקר על סבירותה, ולא על אופייה.

(ז) זיכוי, ניכוי והכרה ביכולת הכלכלית

לעיתים עולה הטענה כי אם החוק מעניק נקודת זיכוי, אזי אין צורך להכיר בניכוי ההוצאה הטעונה נורמטיבית. כך, בנוגע להוצאות השגחה על ילדים עלתה ועולה השאלה אם מבחינה כלכלית נקודות זיכוי הן תחליף ראוי להכרה בהוצאות מטפל/ת.¹²⁶ מבחינה כלכלית צרופה אי אפשר לדבר בנשימה אחת על זיכוי ועל הכרה ביכולת הכלכלית של הפרט. אני מסכימה עם קביעת בית המשפט בפרשת פרי (בנוגע להוצאות השגחה על ילדים) כי זיכוי אינו הסדר ממצה ולכן אינו חוסם בפני הנישום את האפשרות לנכות הוצאה שלכאורה קיים לגביה זיכוי.¹²⁷ מי שמציע פתרונות דוגמת זיכוי כחלופה ראויה לניכוי הוצאות השגחה על ילדים¹²⁸ מתעלם מאופי

123 ראו: תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972, ק"ת 1337.

124 ראו: תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995, ק"ת 586.

125 ראו את הדיון לעיל ליד ה"ש 35.

126 לכמה מן הבעיות הכרוכות בעידוד נשים לצאת לעבוד יש כמובן גם פתרונות אחרים מלבד הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים. פתרון אפשרי אחד הוצע ואומץ באחרונה בהחלטה של ממשלת ישראל שלפיה הורים לילדים בני שלוש עד ארבע יהיו פטורים מתשלום שכר לימוד. ראו: החלטה 4088 של הממשלה ה-32 "שינוי בסדר העדיפויות בתקציב המדינה לשנת 2012 ויישום דוח הוועדה לשינוי כלכלי-חברתי (ועדת טרכטנברג)" (8.1.2012). החלטה זו תורמת לקשת רחבה של נשים עובדות (או כאלה שמעוניינות לעבוד), אך לא לכולן. כך, למשל, היא אינה מסייעת כיום לאימהות לילדים שטרם מלאו להם שלוש שנים. כמו כן היא אינה תורמת לנשים המעוניינות לשלוח את ילדיהן לגן ילדים ציבורי אך לא נמצא להם מקום, וכן לנשים המעוניינות לשלוח את ילדיהן למסגרת חינוכית פרטית. יתרה מזו, בל נשכח את העלות הכרוכה בהקמת מנגנון כזה – בהקמת מבנים, בהכשרה ראויה של צוות חינוכי וכיצא באלה.

127 פרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2, פס' 28-30.

128 ראו לעיל הדיון בתת-פרק א.

התשלום למטפלת, שהוא תשלום המוצא לצורך ייצור הכנסה.¹²⁹ איני טוענת כי זיכוי כשלעצמו פסול.¹³⁰ כמו כן איני טוענת כי יש לבטל את נקודות הזיכוי – מי שאינו מגיע לרף הניכוי, מן הראוי שיוותר לו הזיכוי. כל שאני טוענת הוא שתשלום בעבור הוצאות טיפול בילדים הוא הוצאה ככל יתר ההוצאות המקיימות את רישת סעיף 17 לפקודה. לכן איתור מנגנוני הכרה חלופיים, דוגמת זיכוי, מתייתר. לשם המחשה נניח עורך דין הנדרש לשלם בעבור דמי שכירות למשרדו. אין ספק שהתשלום בגין דמי השכירות הוא בגדר הוצאה בייצור הכנסה, ולא נראה שמי מקובעי המדיניות יציעו לשלול את ההכרה בניכוי זה ולהמירה בזיכוי. טענתי היא כי יש לגזור גזרה שווה גם לגבי ניכוי ההוצאות מושא מאמר זה.

איני סבורה שיש להכביר כאן מילים בנוגע לזיכוי על היבטיו השונים, אלא רק להבהיר כמה סוגיות בנידון. מבחינה כלכלית יש הבדל מרכזי בין זיכוי לבין ניכוי: זיכוי מופחת מחבות המס עצמה, ואילו ניכוי מופחת מגובה הכנסה. זיכוי מופחת את חבות המס בשיעור מוחלט, בגובה הזיכוי, וניתן רק אם חבות המס גבוהה מן הזיכוי עצמו; ואילו ניכוי מקטין את חבות המס בסכום גבוה יותר למי שמוטל על הכנסתו מס בשיעור שולי גבוה יותר.

כמשתמע מהדיון להלן, זיכוי עשוי אולי להשתלב עם המטרות של הכוונת התנהגות וחלוקה מחדש, אך בינו לבין אומדן היכולת הכלכלית – חסר. הנוסחה הכלכלית נועדה להבהיר שכל תוספת לעושר שנוכל לחסוך או לצרוך היא בגדר הכנסה. זיכוי אינו מרכיב בנוסחה הכלכלית של הייג-סימונס לחישוב הכנסה, ולמעשה הוא סוטה ממנה. הזיכוי בארץ – במסגרת נקודות הזיכוי – נועד לאפשר מינימום קיום. הרעיון הוא שצריך להשאיר בידי הנישום סכום מינימלי לקיום בכבוד, ובארץ סכום זה מובטח באמצעות נקודות הזיכוי.¹³¹ זיכוי הוא סוג של הטבת מס, ויש הסוברים כי הטבה מסוג כזה מן הראוי שלא תינתן באמצעות מערכת המיסים, אלא באמצעות מענק ישיר.¹³² במהלך השנים סטו קובעי המדיניות מנוסחת הייג-סימונס מטעמים כלכליים או חברתיים,¹³³ אשר יכולים להיות מוצדקים על רקע המטרות של הכוונת התנהגות או

129 גם דגן מסיטה את הדיון מהתמקדות בניכוי הוצאות דווקא. אני מסכימה עם דגן שמנגנון הפתרון אינו חייב להיות "נשי" כהגדרתה (ראו, למשל: דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170", לעיל ה"ש 43, בעמ' 898), אולם הואיל ואני רואה בכך הוצאה שראוי להתירה בניכוי, הדיון בפתרונות חלופיים (דוגמת סוגי הזיכוי השונים – זיכוי בסכום קבוע, זיכוי באחוז קבוע וכיוצא בהם) מתייתר במאמר זה, ואיני שותפה לעמדה שמדובר בכלל ב"הטבה". אין מדובר לדידי בהטבה, אלא בזכות הטבועה בדיני המס. בעניין זה ראו גם את עמדתו של מרגליות, הגורס כי ניכוי הוצאות השגחה על ילדים אינו בגדר הטבת מס ולכן אין לו השפעה רגרסיבית (מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43).

130 לזיכוי יש כמובן גם יתרונות. ראו את הדיון להלן ליד ה"ש 137.
131 ראו: אדרעי, לעיל ה"ש 43, בעמ' 291. כן ראו את ההגדרות של "צריכה קיומית" או "הכנסה קיומית" (שם, בעמ' 372), שלפיהן בכל שיטת מס אין למסות סכום בסיסי הדרוש לצורך קיום בסיסי והולם של הפרט.

132 כפי שיוסבר בחלק ד2(ב) להלן, מלומדים לא מעטים סבורים כי שימוש בדיני המס כמנגנון המכוון התנהגות אינו ראוי, וכי אם המחוקק מבקש לעודד פעילות כלשהי, ראוי שהוא יעשה זאת באמצעות מענקים ישירים. ראו: כתביו של Surrey, להלן ה"ש 146. יש לציין, עם זאת, כי גם ניכוי יכול להיחשב הטבת מס אם הוא אינו נתפס כהוצאה בייצור הכנסה – ראו: מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43, בעמ' 352.

133 ראו, למשל, George Cooper, *The Taming of the Shrewd: Identifying and Controlling Income Tax Avoidance*, 85 COLUM. L. REV. 657, 662, 696 (1985).

חלוקה מחדש של העושר. למרות הסטייה מהנוסחה הכלכלית, חשיבותה אינה מוטלת בספק, הואיל והיא נקודת מוצא מהימנה לבחינת השאלה מהי הכנסה. הנוסחה היא נוסחה כלכלית בעיקרה שנועדה לאמוד, כאמור, את כוחו הכלכלי של הנישום. מכאן שהיא אינה אומרת דבר על הפן הפרטי-הזולתני של ההוצאה. הזיכוי, כפי שמוצע בחוק, הוא נורמטיבי גרידא, ובינו לבין חישוב הכנסה במובנה הכלכלי אין ולא כלום.

הזיכוי שניתן בפקודת מס הכנסה לאישה עובדת נועד, כפי הנראה, לעודד אותה לצאת לעבוד. עד לאחרונה ניתן בישראל זיכוי רק לאישה עובדת, ובגין כל ילד שטרם מלאו לו שמונה עשרה שנה.¹³⁴ האישה נהנית כאמור מהזיכוי בתנאי שגובה המס שלה גבוה מן הזיכוי גופו. במקרים שבהם האישה אינה עובדת, הזיכוי אינו עובר לבן זוגה. כאשר אישה אינה עובדת מחוץ לביתה, היא זוכה למעשה בהכנסה זקופה וחוסכת את הוצאות הטיפול בילדים. הואיל והוצאות הטיפול בילדים אינן הוצאותיה של האישה בלבד, אלא הוצאות של התא המשפחתי כולו, מתן הזיכוי רק לאישה מלמד כי הרציונל בבסיס הזיכוי אינו תחליף להכרה בהוצאות, אלא עידוד נשים לצאת לעבוד.¹³⁵ מכאן, עלינו לזכור שהכרה בניכוי הוצאות מטפל/ת, להבדיל מזיכוי, מוצדקת לא רק מטעמים דוגמת צדק חלוקתי או עידוד נשים להשתלב בשוק העבודה, אלא גם כדי לאמוד את היכולת הכלכלית גרידא של הנישומה. אומדן זה חסר אם נאמץ זיכוי חלף ניכוי.

(ח) עלותו של ההסדר הראוי

כפי שצינתי, הואיל וההוצאות מושא מאמר זה הן הוצאות בייצור הכנסה, יש להתירן בניכוי. בחלק ד1(ה) הבהרתי מהו ההסדר המוצע במאמר זה, ובחלק ד1(ז) הסברתי מדוע זיכוי אינו מספק כתחליף לניכוי. בחלק זה אני רוצה לשקול את העלויות של שני ההסדרים – ההסדר המוצע וההסדר הקיים – ולהכריע אם רצוי לבכר את ההסדר המוצע.

החיסרון המרכזי של ניכוי הוא לכאורה העמסה על מערכת רשויות המס – כיצד הללו יאמדו את גובה ההוצאה. לבעיה זו היה השופט רובינשטיין מודע בפסיקתו בפרשת פרי בנוגע לניכוי הוצאות השגחה על ילדים.¹³⁶ בעיה זו נעדרת אם מערכת המס מאמצת את הפתרון של זיכוי. כדי להתגבר על מכשולים בירוקרטיים ופרוצדורליים, ניתן להגביל את גובה ניכוי ההוצאה בתקרה, בדומה למה שנעשה בהסדר הקנדי. לקביעת תקרה יש יתרון כפול: ראשית, היא תפחית את עלות ההתדיינות אצל רשויות המס; ושנית, היא תתערב בשוק החופשי ותמנע את העלות מחירם של שירותי המטפל/ת.¹³⁷

אף שאני טוענת כי ההסדר הראוי הוא ניכוי (עם הגבלת תקרה), אני מבקשת להדגיש שוב שאיני טוענת כי זיכוי כשלעצמו פסול. לזיכוי יש גם כמה יתרונות בולטים, שאחד מהם מתבטא בפשטותו. הזיכוי קל מאוד ליישום, אינו כרוך באומדנים – לא של הנישום ולא של רשות

134 לפי ס' 66(ג)(3) לפקודת מס הכנסה. יש לזכור, כמובן, כי גם ניכוי הוצאות השגחה על ילדים אינו ניתן לכל הנשים, אלא רק לאלה שעובדות ואשר הכנסתן עולה על סף מסוים.

135 ראו: מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43, בעמ' 363.

136 ראו: פס' ט לפסק דינו של השופט רובינשטיין בפרשת פרי בעליון, לעיל ה"ש 2.

137 קביעה זו מבוססת על ההנחה שאם הוצאות טיפול בילדים יוכרו בלא מגבלה, ממילא לא תהיה לכך השלכה על נישומים שאינם מגיעים למדרגת המס, ואילו אצל נישומים בעלי הכנסות גבוהות יעלה הביקוש למטפלים/ות, ובעקבות זאת יעלה גם מחירם של שירותי הטיפול בילדים.

המיסים – ולכן הוא גם קל יותר לאכיפה. כמו כן, זיכוי פתוח לקשת רחבה יותר של נשים, ואף ניתן בעבור כל ילד וילד בנפרד (בעוד הוצאה בעבור מטפל/ת, המשגיח/ה בד בבד על כמה ילדים, תהא אחת בלבד). כמו כן איני טוענת כי יש לבטל את נקודות הזיכוי. מי שאינו מגיע לרף הניכוי, מן הראוי שייוותר לו הזיכוי. לכן איני מציעה לבטל את הזיכוי, אלא לתקן את הוראת סעיף 132(1) לפקודה, המגבילה את יכולת הניכוי של הוצאות מעורבות בעלות רכיב פרטי-זולתני.¹³⁸ הניכוי, לגישתי, אינו מוציא את תחולת הזיכוי. לזיכוי יש רצינול אחד, ולניכוי – אחר (ראו את הדיון בחלק הקודם). ביקורתי המרכזית כיום היא על גישתו של המחוקק שלפיה הזיכוי אינו מאפשר ניכוי, וכן על גובה הזיכוי הלא ריאלי.¹³⁹

חיסרון תיאורטי נוסף בהסדר המוצע הוא השלכותיו על קופת המדינה. החשש המרכזי של האוצר מהכרה בהוצאות השגחה על ילדים הוא הפגיעה באוצר המדינה. האוצר אומד את הגירעון התקציבי הכרוך בהכרה בהוצאות אלה בכמה מיליארדי שקלים בשנה.¹⁴⁰ אולם יש מי שטוען כי אומדן זה אינו מדויק.¹⁴¹ יתרה מזו, האוצר חושש שהואיל וחלק מן המטפלות אינן מדווחות על הכנסותיהן (קרי, עובדות ב"שחור"), תיפגע קופת המדינה, שכן מחד גיסא, המעסיקות יזכו בהכרה בהוצאות, ומאידך גיסא, המטפלות לא ידווחו על הכנסותיהן ולא ישלמו מס בגינן. נראה שלחשש זה של האוצר אין בסיס של ממש, שכן האוצר יכול לנטרלו בקלות רבה, שהרי מי שמבקש שרשות המיסים תכיר לו בהוצאה נדרש להוכיח את קיומה.¹⁴² דרך המלך להוכחת אמיתותה של הוצאה היא הצגת חשבונית מס או קבלה, אף שהחוק אינו מחייב דווקא את האסמכתות הללו.¹⁴³ יש להניח על כן שאם תכיר המדינה בהוצאות מטפלים/ות, יבקשו מהם/ן המעסיקות לפתוח תיק ברשויות המס (במס הכנסה ו/או במע"מ) כדי להתגבר על המכשול הראייתי. אם הכנסות המטפלים/ות (ובמקביל הוצאות המעסיקות) לא יגיעו לרף מסוים, אזי נכון שיהיה קיצוץ כלשהו בגביית מיסי הכנסה לאוצר המדינה, אולם ייתכן שבד בבד יהיה קיצוץ גם בתשלום קצבאות על ידי המדינה (למשל, על ידי המוסד לביטוח לאומי). לכן הדעת נותנת שגם אם הכרה בהוצאות אלה תגרע מן התקציב בטווח הקצר, היתרונות הגלויים בה – בוודאי החברתיים – יעלו על החיסרון.¹⁴⁴ על אחת כמה וכמה כך אם הכנסות

138 ראו גם: עתירה לתיקון ס' 132(1) לפקודה שהוגשה לבית המשפט העליון אך נמשכה בהמלצתו מטעמים חוקתיים, אף שבית המשפט גילה את אהדתו לטענתה של שדולת הנשים – בג"ץ 6795/09 שדולת הנשים בישראל נ' שר האוצר (2010).

139 נקודת זיכוי מסתכמת כיום בכ-2,000 ש"ח בשנת מס.

140 ראו לעיל ליד ה"ש 7.

141 ראו: הדרי, לעיל ה"ש 43, בעמ' 94–95. לביקורת על שורת הטענות הכלכליים בדבר ההשלכות המשקיות שהושמעו מטעם האוצר ראו, למשל: שקל, שקל ויהושע, לעיל ה"ש 43, פס' 36–41.

142 ראו, למשל, את הסייגים להתרת ניכויים בשל דיווחים לקויים או פנקסים בלתי קבילים (ס' 32 ו-33 לפקודה, בהתאמה).

143 ראו, למשל, רמי אריה **הוצאות מוכרות** 45 (2008).

144 ייתכן שההכנסה של המטפל/ת תהא הכנסת מינימום שאינה מחייבת תשלום מס, אולם גם אם אלה יהיו פני הדברים, מי שמקבל הכנסה כזו נמנע בדרך כלל מלדרוש קצבאות אחרות מן המדינה. יתרה מזו, לא רק שיש השלכות מימוניות נוספות (גם אם הן מחרוזת לסמכותה של רשות המיסים), אלא יש גם השפעות חברתיות חיוביות על אותם מטפלים/ות שזוכים בעבודה שאולי לא הייתה להם לפני.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

המטפלים/ות יגיעו לרף מסוים, שאז ברי כי אוצר המדינה דווקא יגדל. ממילא, הכרה בהוצאות תלבין את שוק המטפלים/ות, אשר נכון להיום הוא שוק פרוץ ושחור.¹⁴⁵ טענה נוספת שעשויה לעלות היא כי מדובר בשוק המורכב מעובדים מזדמנים ללא מעסיק קבוע. טענה זו נכונה בחלקה אך שגויה בחלקה האחר. ראשית, הכרה בהוצאות השגחה על ילדים אינה רק הכרה בתשלומים למטפלים "פרטיים"; מדובר גם בהכרה בהוצאות טיפול בפעוטונים שונים ומגוונים, ומכאן שאף על פי שההורים המעסיקים הם מזדמנים לכאורה, המסגרת העסקית קבועה. שנית, ייתכן גם שהכרה בהוצאות השגחה על ילדים תעודד אנשים להעסיק את המטפלים לפרק זמן ארוך יותר. ידוע כי תשלום בעבור מטפל/ת גבוה יותר מתשלום בעבור השגחה בפעוטון, שבו אדם אחד (או יותר) מטפל בכמה פעוטות בו־זמנית. לכן ייתכן שהורים ישקלו להעסיק את המטפל/ת תקופה ארוכה יותר דווקא בשל ההכרה בהוצאות ההשגחה על הילדים.

לסיכום, אף שעל פניו ההסדר המוצע לוקה בכמה חסרונות פרוצדורליים ותקציביים לפחות בכל הנוגע בהוצאות טיפול, נראה שבפועל חסרונות אלה לכאוריים בלבד. על החיסרון הפרוצדורלי ניתן להתגבר בקלות על ידי הגבלת גובה ההוצאה, ועם החיסרון התקציבי ניתן להתמודד על ידי "הלבנת" שוק המטפלים, שהוא שוק פרוץ כיום.

2. הכוונת התנהגות

הטענה המרכזית המועלת בתת־פרק זה היא שהכרה בהוצאה מעורבת בשל רכיב פרטי־זולתני הגלום בה תכונן התנהגות רצויה. נהיר כי כאשר דיני המס מכירים בהוצאה של אדם שהיא הכנסה אצל זולת נזקק כלשהו, הם מעודדים התנהגות זולתנית ומבססים חברה הדואגת לזולת. מובן שהדיון החברתי ו/או הכלכלי משתנה בהתאם לסוג ההוצאה, ואי־אפשר לדון בכלל ההוצאות בנשימה אחת. עיקר תשומת הלב יינתן בתת־פרק זה להוצאות השגחה על ילדים, בשל הנימוקים שהועלו נגדן על ידי אוצר המדינה.

(א) כוחם הרגולטורי של דיני המס

כמכשיר רגולטורי, בכוחו של המס להשיג גם יעדים לאומיים, חברתיים וכלכליים. כדי להשיג את היעדים של הכוונת התנהגות (ו/או חלוקה מחדש), המחוקק יכול להפעיל תמריצים מתוך מנגנון המס, דוגמת הכרה בהוצאות, פטורים או זיכויים.¹⁴⁶ עם זאת, השימוש בפטורים או בזיכויים עלול לא למלא את המטרה הראשונית של דיני המס. יש לזכור כי מתן פטור או זיכוי (ריאלי) בגין הוצאה מעורבת הטעונה נורמטיבית – למשל, בגין הוצאות השגחה על ילדים או

145 בעניין זה ראו את ההסדר בגרמניה, המתואר לעיל בתת־פרק א3, במיוחד ליד ה"ש 39.
146 בעניין זה ראו את דיונו של Surrey על הטבות מס: Stanley S. Surrey, *Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures*, 83 HARV. L. REV. 705 (1970); STANLEY S. SURREY, *PATHWAYS TO TAX REFORM – THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES* 6 (1973); STANLEY S. SURREY & PAUL R. MCDANIEL, *TAX EXPENDITURES* 3 (1985); Stanley S. Surrey, *Tax Incentives – Conceptual Criteria for Identification and Comparison with Direct Government Expenditures*, in *TAX INCENTIVES* 3 (1971).

הוצאות טיפול בתלויים – מתיישב אומנם עם המטרה של הכוונת התנהגות (ו/או צדק חלוקתי) אך מתעלם מהמימד העסקי של ההוצאה, שאמורה להיות הוצאה בייצור הכנסה. הדוגמה הקלסית של שימוש במס ככלי רגולטורי המסדיר בעיקרו בעיה כלכלית היא מס פיגו.¹⁴⁷ מס פיגו מטיל מס על המזיק בגובה הנזק שגרם, כדי שאותו מזיק יפנים את ההשפעה החיצונית השלילית (דוגמת מפגע סביבתי שיצר לסביבה). דוגמה נוספת – בעת האחרונה, כאמצעי ליציאה מהמיתון הכלכלי על ידי ניווד הון ועידוד הצריכה הפרטית, הוספה הוראת שעה במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית¹⁴⁸ שלפיה יופחתו שיעורי המס על דיווידנד שמקורו ברווחים הראויים לחלוקה שנצברו בחברה עד למועד מסוים. דוגמה במישור אחר לגמרי – כדי לעודד פרטים לבנות מקלט, התיר המחוקק במסגרת סעיף 17(7) לפקודת מס הכנסה לנכות את הוצאות בניית המקלט.¹⁴⁹ מרשימה מדגמית זו ניתן ללמוד כי פקודת מס הכנסה וחוקי המשנה שנחקקו מכוחה רצופים דוגמות מגוונות למכביר שבהן דיני המס משמשים להכוונת התנהגות – בין כלכלית, בין חברתית ובין לאומית.

(ב) המחלוקת אם ראוי להשתמש בדיני המס כמכשיר רגולטורי

אם כן, כדי להשיג פעילות שהמחוקק חפץ ביקרה, דיני המס מעניקים לא פעם הקלות מס בצורת פטורים, ניכויים וזיכויים. אלמלא התמריץ – או במילים אחרות ההתניה – ייתכן שהפעילות הרצויה לא הייתה יוצאת אל הפועל (שאם לא כן עסקינן בתמריץ שגוי). כאשר המטרה היא דווקא לעודד התנהגות, ולא לדכאה, ההטבה שוות ערך למענק ישיר.¹⁵⁰ ראוי לזכור

147 השפעה חיצונית שלילית היא דוגמה לכשל שוק שבו פעילותו של צד (בדרך כלל היצרנים) משפיעה על החברה בכללותה אך אינה מובאת בחשבון במחיר השוק. מס פיגו נועד להביא לידי הפנמת השפעות חיצוניות שליליות, ובכך לטפל בכשל שוק זה. דוגמה קלסית למס פיגו היא מקרה של מפעל מזהם. כאשר המפעל אינו נושא בעלות הזיהום של פעילותו, התוצאה הכלכלית אינה יעילה, וגורמת לייצור יתר ולצריכת יתר. מס פיגו מוטל על היצרנים המזהמים בדיוק בגובה הנזק שיצרו, כדי שהיצרנים יביאו בחשבון לא רק את העלות הפנימית (עלות השימוש בגורמי ייצור וכיוצא בזה), אלא גם את העלות החיצונית (הזיהום בדוגמה שלנו). בכך המס מחזיר את השוק לייצור הכמות שהייתה מיוצרת בשוק משוכלל.

148 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, ס"ח 157. ראו גם את דברי ההסבר להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, ה"ח 348, 618.

149 הפסיקה ורשויות המס מתייחסות לס' 17(7) בפקודת מס הכנסה כמתיר ניכוי הוצאות שהוצאו בבניית מקלט במקום עסקו של הנישום, להבדיל מביתו הפרטי. הכוונה המקורית של סעיף זה – שחוקק עור בתקופת המנדט במהלך מלחמת העולם השנייה – הייתה להתיר ניכוי גם של הוצאות בניית מקלט פרטי. עם זאת, לנוכח ביטול המיסוי של הכנסה זקופה הנובעת משימוש בבית פרטי, לא מומשה כוונה זו במלואה. ראו: ע"א 401/93 גולדברג נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נא(1) 278 (1997). ראו גם: ע"א 406/72 קולנוע רנה בחולון נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד כז(2) 630 (1973); ע"מ(ה מחוזי חי') 149/92 פישר נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 15.2.1994).

150 למשל, נניח שהמדינה רוצה להעניק לאדם 5,000 ש"ח בשנה. עוד נניח שאותו אדם מרוויח 100,000 ש"ח, ולשם הפשטות נניח שיעור מס אחיד בגובה 10% (קרי, אין מדרגות מס). בלא הטבה ישלם אותו פרט 10,000 ש"ח מיסים למדינה. דרך אחת היא להעניק לו במישרין סך של 5,000 ש"ח; דרך שנייה היא ליתן לו כשתי נקודות זיכוי (שסכומן היום כ-5,000 ש"ח בשנה); ודרך שלישית היא ליתן לו פטור עד לגובה של 50,000 ש"ח, ולמסות את יתרת ההכנסה. האפשרות הראשונה קשורה למענקי מס, והחלופות השנייה והשלישית הן דוגמות להטבות מס.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

כי מלומדים לא מעטים סבורים כי שימוש בדיני המס כמנגנון להכוונת התנהגות אינו ראוי, וכי אם המחוקק מבקש לעודד פעילות כלשהי, ראוי שהוא יעשה זאת באמצעות מענקים ישירים.¹⁵¹ אחרים סבורים כי בבואנו לבדוק כיצד ליישם מדיניות ממשלתית (אם דרך מערכת המס אם לאו) יש להסיט את אבן הבוחן משיח של מדיניות מס לשיח המוסדי.¹⁵²

בכל מקרה, עלינו לזכור כי להטבות המס (tax expenditures) יש לא מעט חולשות. להלן רשימה חלקית שלהן: ראשית, פעמים רבות הטבת המס יוצרת תמרוץ יתר של הפעילות שהמחוקק חפץ ביקרה.¹⁵³ שנית, בהגדרה, הטבת המס מתערבת בשוק החופשי ופוגעת בניטרליות של דיני המס.¹⁵⁴ שלישית, הטבת המס פוגעת בעקרון השוויון, הואיל והיא גורמת לרגרסיביות של דיני המס.¹⁵⁵ ביקורת נוספת נגד הטבות המס, שאינה מופנית כלפי מענקים ישירים, היא שההטבות ניתנות במחטף או בדלת האחורית, ואינן זוכות בהליך חקיקתי ראוי הפתוח לעיני הציבור.¹⁵⁶ כדי להתמודד עם בעיה זו עוגנה בארץ, בדומה לארצות הברית,¹⁵⁷

151 הקול המרכזי בסוגיה זו הושמע על ידי Surrey בכתביו, לעיל ה"ש 146.
152 וייסבך ונוסים אינם טוענים כי דיני המס לעולם אינם כלי ראוי ליישום פעילות מדינית כלשהי ולהכוונת התנהגות – לעיתים הם דווקא עדיפים על מנגנונים אחרים. עם זאת, הקביעה אם ראוי להפעיל מדיניות ממשלתית דרך דיני המס או דרך תוכניות אחרות צריכה להיעשות על פי מדד מוסדי, ולא מתוך השיח של מדיניות מס דווקא (דוגמת תיאוריית בסיס המס הכולל). השאלה היא כיצד חלוקת הממשלה ליחידות "עבודה" תספק את המדיניות הטובה ביותר לציבור. וייסבך ונוסים ממחישים זאת באמצעות הדוגמה הבאה: כיצד נתייחס להצעה שרשויות המס הפדרליות בארצות הברית (Internal Revenue Service) ינהלו את הגנת המדינה במקום משרד ההגנה? לטענת הכותבים, ההצעה אינה אווילית כפי שהיא נחזית אולי במבט ראשון. אין הכוונה, כמובן, שפקידי רשויות המס יתפקדו כחיילים ולהפך; כל אחד ימשיך להתמחות בתחומו. הסיבה המרכזית שההצעה אינה טובה היא שאין יתרון בשיתוף פעולה בין שני התחומים. להפך, השילוב של רשויות אכיפת המס עם משרד ההגנה רק יגרום להוצאות נוספות, כי כאשר ייאלצו המשרדים לשתף פעולה, בסופו של יום לא יוכלו פקידי רשויות המס להתמקצע בתחום הביטחון, המחייב התמחות מיוחדת. אולם הצעה לשיתוף פעולה בין רשויות המס לבין משרדי הרווחה תהא הגיונית יותר, כי קיים ממשק בין התפקודים. התוצאה המבורכת אינה קשורה למדיניות מס, אלא לשאלות של עיצוב מדיניות ולהחלטה עד כמה שיתוף הפעולה בין הגופים מועיל. ניתוח כזה מביא למסקנה שלעיתים דיני המס הם כלי טוב להכוונת התנהגות, אך לא מכוח הדיון המיסוי דווקא, אלא מתוך הדיון המוסדי. David A. Weisbach & Jacob Nussim, *The Integration of Tax and Spending Programs*, 113 YALE L.J. 955 (2004).

153 לדוגמה, נניח שלפני אדם פתוחים שני אפיקי השקעה – השקעה במדינה זרה, הנושאת תשואה של 30% אשר ממוסה בשיעור של 50%, לעומת השקעה בישראל, הנושאת תשואה של 20% אשר פטורה ממס. אם הפרט מכלכל את מעשיו רק לפי שיקולי רווח, מובן שבמקרה זה הוא יעדיף להשקיע בישראל, שכן התשואה הנקייה באפיק הישראלי היא 20%, ואילו באפיק הזר היא רק 15%. כעת, אילו הוטל בישראל מס בגובה 20%, עדיין היה הפרט בוחר באפיק הישראלי. אומנם, לאחר הטלת המס הישראלי הייתה מתקבלת תשואה נמוכה מ-20%, אך עדיין גבוהה מהתשואה על השקעה במדינה הזרה (16% לעומת 15%). לפנינו אם כן דוגמה למצב שבו פטור מלא ממס הוא בגדר תמרוץ יתר.

154 זו אחת הביקורות המרכזיות של תיאוריית בסיס המס הכולל, הנשענת, בין היתר, על הטעון של יעילות (וניטרליות). ככל שבסיס המס רחב יותר, דיני המס אינם משפיעים על החלטותיהם של הנישומים כיצד לכלכל את צעדיהם. אחד התומכים המרכזיים של קו מחשבה זה הוא Bittker. ראו, למשל: Boris I. Bittker, *A "Comprehensive Tax Base" as a Goal of Income Tax Reform*, 80 HARV. L. REV. 925 (1967).

155 בעניין זה ראו, למשל: מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43.

156 על נקודה זו עמד בראשונה Surrey – ראו: כתביו לעיל ה"ש 146. לזיכרון על היתרונות והחסרונות של הטבות מס מול מענקי מס ראו את הדיאלוג בין Yorio לבין Zelinsky: Edward A. Zelinsky, *Efficiency: Zelinsky* and *Income Taxes: The Rehabilitation of Tax Incentives*, 64 TEX. L. REV. 973 (1986); Edward

החובה לפרסם כל שנה, לצד התקציב, את תחזית הטבות המס.¹⁵⁸ תחזית זו מפרטת את הסכומים שהמדינה לא תגבה בשל מגוון הטבות המס הניתנות בחוקי המס. למרות פרסומה של תחזית הטבות המס, הכרה בניכוי הוצאות כדי לכוון התנהגות של פרטים אינה עוד עוף מוזר בדיני המס הישראליים, וניתן להצביע על שורה ארוכה של הקלות כאלה – ראו לעיל את הדוגמה בעניין ניכוי הוצאות שהוצאו בגין בניית מקלט. על בסיס כוחם של דיני המס לכוון התנהגות, אבחן בשני החלקים הבאים אם ראוי להכיר בהוצאה מעורבת בעלת רכיב פרטי-זולתני.

(ג) הצדקת ההכרה בהוצאה מעורבת בעלת מימד זולתני מן ההיבט החברתי

אפשר להצדיק הכרה בהוצאה המקדמת התנהגות זולתנית רצויה גם מן ההיבט הכלכלי וגם מן ההיבט החברתי (גם אם הכרה זו גורעת מהקופה הציבורית). אפתח בדיון החברתי. הדיון בהוצאות השגחה על ילדים דומה, בשינויים המחויבים, להוצאות בגין טיפול בתלויים. כיום, לנוכח תיקון סעיף 32 לפקודה, גם הוצאה בגין טיפול ו/או השגחה על אדם אחר אסורים בניכוי. עם זאת, ייתכן שיש מקום להבחין בין השתיים על רקע המס בהיבטו כמכשיר רגולטורי. האבחון ייעשה על ידי הבנת מיהותו של אותו אדם תלוי. אם האדם הנזקק להשגחה או לטיפול היה בעבר במעגל העבודה, ולא נולד למשל עם מום המונע ממנו את האפשרות לפרנס את עצמו, אזי ייתכן, מבלי לקבוע מסמרות, שמשיקולים של הכוונת התנהגות (תמרוץ אנשים לחסוך לעת צרה) אין להתיר את ההוצאה בניכוי. עם זאת, יש שיקולים סותרים של הכוונת התנהגות שיכולים דווקא להצדיק הכרה גם בהוצאות טיפול בתלויים. דיני המס אינם חיים בחלל ריק, והחובה הנורמטיבית לדאוג לקרוב קיימת בשורה ארוכה של הוראות דין. מעבר לכך, החוק אף מגנה את הפרת החובה לדאוג לאותו קרוב. הדברים נכונים לגבי חובת ההורים לדאוג לילדיהם, אך גם לגבי חובת הילדים לדאוג להוריהם. כך, למשל, מחובתו של הורה לדאוג לצורכי ילדיו על פי חוק העונשין¹⁵⁹ ועל פי חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות,¹⁶⁰ ומחובתו של אדם, לרבות ילד, לדאוג לצורכי מחייתו של חסר ישע המצוי באחריותו.¹⁶¹ הכרה בהוצאות אלה שזורה בהוראות החוק הלב-מיסוי, ומגשימה הרמוניה חקיקתית. גם מהזווית של הצאצא

Yorio, *Equity, Efficiency, and the Tax Reform Act of 1986*, 55 FORDHAM L. REV. 395 (1987); Edward A. Zelinsky, *The Tax Reform Act of 1986: A Response to Professor Yorio and His Vision of the Future of the Internal Revenue Code*, 55 FORDHAM L. REV. 885 (1987); Edward Yorio, *The Future of Tax Reform: A Rejoinder to Professor Zelinsky*, 55 FORDHAM L. REV. 899 (1987). לדיון מורחב בהטבות המס בישראל ראו את מאמרו של שנהב (שנכתב לזכרו של פרופ' ירון ז"ל): איל שנהב "הטבות מס (Tax Expenditures) במערכת המס בישראל – היבטים משפטיים, היבטים כלכליים וקווים לרפורמה" מיסים יב(2) א-1 (1998). וייסבך ונוסים מערערים את טיעון ה-visibility. ראו: Weisbach & Nussim, לעיל ה"ש 152, בעמ' 969–970.

157 ראו, למשל: שנהב, לעיל ה"ש 156, פרק 2.

158 ס' 2(ב) לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, ס"ח 60.

159 ראו: ס' 323 לחוק העונשין (שכותרתו "חובת הורה או אחראי לקטין").

160 ראו בפרט ס' 15 ("תפקידי ההורים") ו-17 ("קנה מידה לחובת ההורים") לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962, ס"ח 120.

161 ראו: ס' 322 לחוק העונשין, שכותרתו "אחריות לחסרי ישע".

ישנם כמה מחקרים המלמדים, כי שהיית ילד במחיצת אדם בגיר מלבד הוריו, וכן בחברת ילדים נוספים בני גילו, מקדמת את התפתחות הילד ואת טובתו.¹⁶²

כאמור, הכרה (או אי-הכרה) בהוצאות מעורבות בעלות מימד פרטי-זולתני עשויה להשפיע על הנישומים במישור החברתי. נתבונן, למשל, על אותה הוצאה וולונטרית (מהקטגוריה השנייה) שהוצגה לעיל בגין תשלום שכר גבוה מן המקובל לאדם עם מוגבלות.¹⁶³ אותו אדם עם מוגבלות המקבל שכר ראוי – במקום שכר מינימום, למשל – חש כי אין הוא עוד בגדר עול על החברה, אלא נהפוך הוא: מתקיימים ביניהם יחסי גומלין, שבמסגרתם הוא תורם כלכלית לחברה, ואילו זו, בד בבד, תורמת לו חברתית. כך גם לגבי השגחה על ילדים, העשויה להשפיע על הנישומים הן במישור החברתי-ההתפתחותי והן בפן הכלכלי.¹⁶⁴ האיננו שואפים לחיות בחברה הדואגת גם לצורכי הכלל?!

(ד) הצדקת ההכרה בהוצאה מעורבת בעלת מימד זולתני מן ההיבט הכלכלי

אפשר להצדיק הכרה בהוצאות המעורבות מושא מאמר זה גם מן ההיבט הכלכלי, אם כי גם הצדקה זו מותנית בממצאים אמפיריים. הדעת נותנת כי הכרה כלשהי בהוצאות הטיפול בילדים או בקרובים תלויים תעודד את האימהות או את בני המשפחה האחראים לאותם קרובים תלויים לצאת לעבוד. דברים אלה מקבלים משנה תוקף לגבי הוצאות השגחה על ילדים. הכרה בהוצאות אלה תעודד את הנשים-האימהות לצאת לעבוד, תרחיב את היקף התעסוקה במשק על ידי הצעת משרות למטפלים ולמטפלות, ותתרום בכך לגידול בתוצר הלאומי. צריך גם לזכור כי אי-הכרה בהוצאות אלה תפגע בהתקדמות התעסוקתית של הנשים, באשר הרחבת התא המשפחתי שלהן מתרחשת בדרך כלל בשלב שבו הן בעיצומה של בניית הקריירה שלהן. השרשרת הכלכלית שתיווצר בעקבות כניסת נשים למעגל העבודה – בוודאי בטווח הארוך אך גם בטווח הקצר – נראית ברורה.

אולם משרד האוצר והמדינה מציגים הערכות סטטיסטיות שונות המלמדות לכאורה כי העלות עולה על התועלת.¹⁶⁵ ייתכן שמחקרים אלה מוטלים,¹⁶⁶ וייתכן שהם מתמקדים רק בטווח

162 בעניין זה ראו גם: ה"ש 91 לעיל.

163 ראו לעיל סביב ה"ש 104.

164 בירור ההשלכות המדויקות מחייב סקירה של מחקרים אמפיריים ועיוניים. חיבור זה אינו מתיימר להציג רשימה ממצה של מחקרים כאלה, אלא רק להצביע על תוצאותיהם של כמה מחקרים שהוזכרו בדיננים במליאת הכנסת, בוועדותיה ובפסיקה, המעידים גם הם כי מטעמים חברתיים וכלכליים יש להכיר בהוצאות השגחה על ילדים.

165 האוצר העריך כי רק נשים בשלושת העשירונים העליונים ייהנו מן ההטבה, וכי הכרה בהוצאה אף תגדיל את עלות ההעסקה של המטפל/ת. הפתרונות שהאוצר מציע הם בסיכומו של דבר פתרונות מחוץ למערכת המס בעיקרם, שכן לגישתו צריך להתחולל שינוי תפיסתי תעסוקתי שבעקבותיו יזכו נשים בתנאי שכר הולמים יותר. ראו: **סיכום שנתי 2005 לפעילות רשות המסים בישראל** פרק 11 – המחשת חסרונות מערכת המס בטיפול בענייני חברה ורווחה 159–155 (2005) <http://taxes.gov.il/About/> PeriodicReports/Documents/SikumShnati/2005/11_2005.pdf. מחקר נוסף מטעם משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה מלמד כי הטבות המס לא יתמרצו אימהות לילדים להצטרף לשוק העבודה – ראו: "הכרה בהוצאות הטיפול בילדים כהוצאה מוכרת לצורכי מס – האם ניתן לצפות לגידול בשיעור

הקצר, ולא הארוך. מכל מקום, גם אם הכרה בהוצאות בעלות פן פרטי-נורמטיבי גורעת מאוצר המדינה, אין להקל ראש בתרומתן החברתית.¹⁶⁷ מאידך גיסא, יש מחקרים המצביעים על השפעה הפוכה, דהיינו, שהתועלת מהטבות מס למיניהן במונחים של עידוד נשים להצטרף למעגל העבודה עולה על העלות הכרוכה בהן.¹⁶⁸

האוצר חושש שהכרה בהוצאות השגחה על ילדים תפגע בקופת המדינה, בין היתר, כי מדובר בשוק פרוץ, והמדינה לא תוכל לשים את ידה על הכנסותיהן של המטפלות. לחשש זה יש פתרון טכני שיש בכוחו להלבין את שוק המטפלות, כפי שתואר בהרחבה לעיל בחלק 17 (ח). לסיכום, הכרה בהוצאות השגחה על ילדים עשויה לתמרץ נשים להשתלב בשוק העבודה ולסייע למשק – בוודאי במישור החברתי אך אולי גם בפן הכלכלי. למרות זאת נראה שהאוצר, ובסופו של יום גם המחוקק, הזדרזו להתעלם מתמורה פוטנציאלית זו.¹⁶⁹ לבסוף, ניתן להעלות את הטענה – רק בנוגע להוצאות השגחה על ילדים – כי הכרה בהוצאות השגחה על ילדים תעודד ילודה. טענה זו מושתתת על שתי הנחות: ראשית, ניכוי הוצאות אכן יעודד ילודה; ושנית, הילודה אינה ראויה. אם הנחות אלה ראויות, ואם המדינה אינה שואפת להגדיל את הילודה, אזי במקרה זה אפשר עדיין להכיר בהוצאה אך להגביל את תקרתה לנישום.¹⁷⁰

3. חלוקה מחדש

הטיעון המרכזי בעד הכרה בהוצאה מעורבת בעלת רכיב פרטי-זולתני הוא שהיא עשויה לחלק מחדש את העושר בחברה. את הנימוק לכך אפשר להציג בשלושה קווי מחשבה: ראשית, נתינה לזולת וצדק חלוקתי; שנית, שוויון מגדרי וצדק חלוקתי; ושלישית, מס אמת וצדק

- ההשתתפות של אמהות בכח העבודה? (2009) 2D3A7A35- (2009) http://www.tamas.gov.il/NR/rdonlyres/2D3A7A35-
E0BF-4685-A0AF-963CACD82898/0/X9137A.pdf
- 166 ראו, למשל, את תמיהתו של אבו רוק, הגורס כי כדי שהעלות למדינה תסתכם ב-3 מיליארד ש"ח בשנה, ההכנסה של אותן אימהות עובדות צריכה להסתכם ב-10 מיליארד ש"ח. נתון זה, לדידו, "פשוט נשמע לא סביר". אבו רוק, לעיל ה"ש 66, בעמ' 92.
- 167 בעניין זה ראו גם: ה"ש 91 לעיל.
- 168 בעניין זה ראו, למשל, מחקר מטעם שדולת הנשים המעריך כי התוספת לתמ"ג בגין שילוב נשים במעגל העבודה תנוע בין 3–5 מיליארד ש"ח בשנה, ואילו העלות בשילובן תסתכם רק ב-2 מיליארד ש"ח. ראו: "מחקר גיזה", הניתן לאיתור בכתובת 200=ArticleID&CategoryID=217 http://www.iwn.org.il/?
- 169 רשות המיסים פעלה במהירות הבזק כדי לא להוציא לפועל את תוצאת פסק הדין בפרשת פרי. שלושה ימים בלבד לאחר פרסום פסק הדין של בית המשפט המחוזי בפרשה זו אצה רשות המיסים ופרסמה הודעה לעיתונות המבהירה את עמדתה כי הוצאות בגין טיפול בילדים והשגחה עליהם אינן הוצאות שיש להתירן בניכוי (ההודעה לעיתונות, מיום 6.4.2008, פורסמה במיסים כב(3) ג). לא זו בלבד, לגישתה של רשות המיסים עשה המחוקק כל שלא ידו כדי לסייע לאימהות לילדים ולעודדן לצאת לעבוד, וזאת בדרך של מתן זיכוי במסגרת החוק המכיר במס הכנסה שלילי.
- מייד לאחר התיקון לפקודת מס הכנסה שבו עסקינן – תיקון 170 – הזדרזה רשות המיסים להוציא חוזר הבהרה כי לנוכח התיקון האמור אין להכיר בהוצאות השגחה על ילדים (הוראת ביצוע 8/2009 מס הכנסה "ניתוב שלב א' ושינויים בשידור דוחות ושימוות יחידים וחברות לשנת המס 2008" (14.9.2009)).
- 170 בעניין הגבלתה של תקרת הניכוי (או הזיכוי) בגין הוצאות השגחה על ילדים ראו גם: לעיל תת-פרק א3, הדין במשפט משווה.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

חלוקתי. על פי קו המחשבה הראשון, כאשר הנישום ("החזק" מבחינה כלכלית) מעביר מנכסיו לזולת ("החלש", הנוזק), יש כאן, ברמת ההגדרה, חלוקה מחדש. קו המחשבה השני הוא "מניעת" באופיו: אם לא תוכר ההוצאה המעורבת בעלת הרכיב הפרטי-הזולתני (בעיקר זו שהוצאה בליט בררה), ייפגע השוויון בין הפרטים בחברה; ואם ייפגע השוויון, נידרש לבדוק כיצד לחלק מחדש את העושר. קו המחשבה השלישי והאחרון מורה כי הדיון הלקוח מהשיח המיסוי של "מס אמת" עולה בקנה אחד עם השאת הרווחה החברתית לפי קריטריון פֶּרְטו. בטרם נדון בהרחבה בהצדקת ההכרה בהוצאה מעורבת בעלת רכיב פרטי-זולתני על פי כל אחד מקווי המחשבה הללו (בסעיף קטן ג) להלן), נדון באופן כללי בכוחם של דיני המס ככלי חלוקתי ובהצדקה העקרונית לשימוש בדיני המס ככלי חלוקתי.

(א) כוחם של דיני המס ככלי חלוקתי

לצד שני יעדיהם הראשוניים – מימון מוצרים ושירותים ציבוריים והכוונת התנהגות – דיני המס משמשים גם מכשיר מרכזי לחלוקה מחדש של העושר בחברה. מנגנון החלוקה בדיני המס הוא כפול בעיקרו: ראשית, וזו דרך המלך, על ידי הטלת מס פרוגרסיבי; ושנית, על ידי הכבדת נטל המס על בעלי ההון.¹⁷¹

עם זאת, יש לזכור כי אי-אפשר להשיג צדק חלוקתי באמצעות דיני המס ובו בזמן להעשיר את הקופה הציבורית לצורך מימון פעילות המדינה, שכן קיים חליפין טבוע בין קידום היעילות לבין צדק. החליפין בשיח המיסוי מתייחס ליחס ההפוך בין הפרוגרסיביות של דיני המס לבין היעילות הכלכלית.¹⁷² רוב המיסים פוגעים בתמריצים של הפרט להרוויח יותר – בין על ידי עבודה, השקעה וכיוצא בהן. ככל ששיעורי המס פרוגרסיביים יותר כן השיטה שוויונית יותר, אך בד בבד הפגיעה ביעילות גוברת. אחת הדוגמאות הקלאסיות היא ההשפעה של מס ההכנסה על התמריץ לעבוד.¹⁷³ ברמה התיאורטית, הפרוגרסיביות של דיני המס מדכאת את התמריץ לעבודה, ובכך פוגעת בצמיחה.¹⁷⁴

171 בעניין זה ראו: יורם מרגליות "האם ניתן להקטין אי-שוויון בהכנסות באמצעות חקיקת מגן?" עבודה, **חברה ומשפט** ח 191, 192 (2001) (להלן: מרגליות "האם ניתן להקטין אי-שוויון").

172 ראו, למשל: SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 48, בעמ' 100.

173 למס יש אומנם שתי השפעות מנוגדות, בשל אפקט ההכנסה ואפקט התחלופה, אולם בהקשר של הוצאות השגחה על ילדים ניתן להניח כי לפחות בתחילת הדרך יד אפקט התחלופה על העלויה נסביר: הכלכלה בוחנת כיצד הורדת מחיר של מוצר משפיעה על הביקוש. קיימות שתי השפעות: אפקט התחלופה ואפקט ההכנסה. אפקט התחלופה מלמד שכאשר מחיר של מוצר אחד יורד, ירכוש הצרכן יותר ממוצר זה ופחות ממוצר אחר שמחירו יחסית גבוה יותר. אפקט ההכנסה מורה שכאשר מחיר המוצר יורד, כוח הקנייה של הצרכן עולה. הצרכן מרגיש שהוא עשיר יותר (אף שבפועל אין שינוי בהכנסתו, שכן רק מחיר המוצר ירד), והוא יכול לרכוש יותר גם מהמוצר האחר שמחירו לא הוזל. כאשר שני המוצרים הנבחנו הם עבודה ופנאי, וכאשר שינוי מחיר המוצר נעשה על ידי הטלת מס (או העלאת שיעור המס או אי-הכרה בהוצאה כלשהי לצורכי מס), אזי מחד גיסא, אם מוטל מס על הכנסה מעבודה, יעדיף הפרט יותר את המוצר האחר – פנאי – ויעבוד פחות (אפקט התחלופה); ומאידך גיסא, ככל שיוטל מס גבוה יותר על העבודה, תרד הכנסת הפרט, והוא יידרש דווקא לעבוד קשה יותר כדי להתפרנס (אפקט ההכנסה).

174 עם זאת, מן הראוי להפנות למחקרים אמפיריים המלמדים דווקא כי המס אינו משפיע כל כך על החלטות העבודה. ראו: SLEMROD & BAKIJA, לעיל ה"ש 48, בעמ' 121–127.

(ב) המחלוקת אם ראוי להשתמש בדיני המס ככלי חלוקתי

קיימת אומנם מחלוקת בין מלומדים אם ראוי להשתמש בדיני המס כמנגנון לחלוקה מחדש,¹⁷⁵ אולם יש הסוברים כי המנגנון הראוי היחיד לחלוקה מחדש הוא דיני המס, ולא כללים משפטיים אחרים.¹⁷⁶ קיימים כמה הסברים שגורים לכך: ראשית, כאשר צדדים יכולים לנהל ביניהם משא ומתן, חלוקה מחדש באמצעות כלל משפטי אינה אפקטיבית, כי במשא ומתן צד אחד יכול "לגלגל" את המחיר על הצד האחר.¹⁷⁷ הסבר נוסף קשור לאקראיות יישומו של הכלל המשפטי, ולפיו הואיל והחלוקה מחדש אינה ישימה בכל המקרים שבהם היא דרושה, אלא רק במקרה של תביעה, למשל, היא לא תמיד תהיה ראויה. הסבר זה מכונה "Haphazardness". הכלל המשפטי מבוסס על כלים סטטיסטיים, ולכן לעיתים תיעשה חלוקה מחדש בכיוון השגוי, קרי, דווקא מהעשיר אל העני.¹⁷⁸ יתרה מזו, גם אם יש חוק נזיקי המסייע לצד העני (בין שמדובר בתובע או בנתבע), דרושים שני תנאים כדי שתיעשה חלוקה מחדש: ראשית, אירוע נזיקי; ושנית, פנייה לערכאות. מכאן שהחלוקה מחדש היא אקראית במידה לא מבוטלת, ואינה חלה על כלל הנזקקים.¹⁷⁹

ניתן להקדים ולבחון את השאלה אם דינים אחרים חוץ ממיסויים יכולים בכלל לחלק מחדש את העושר במקום מערכת המס. לשם כך יש להבדיל בין דינים החלים על צדדים קשורים (דוגמת חוזים), שבהם מערך החלוקה אינו משפיע,¹⁸⁰ לבין דינים הנוגעים בצדדים בלתי

175 בעניין זה ראו, למשל, את ההפניות אצל Jacob Nussim, *Redistribution Mechanisms*, 3 REV. L. & ECON. 323 (2007).

176 ראו, למשל: Louis Kaplow & Steven Shavell, *Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667 (1994) (hereinafter: Kaplow & Shavell (1994)); Louis Kaplow & Steven Shavell, *Should Legal Rules Favor the Poor? Clarifying the Role of Legal Rules and the Income Tax in Redistributing Income*, 29 J. LEGAL STUD. 821 (2000) (hereinafter: Kaplow & Shavell (2000)); A. MITCHELL POLINSKY, AN INTRODUCTION TO LAW AND ECONOMICS 147–156 (3rd ed., 2003).

O'Reilly מעדן את קביעתם של Kaplow & Shavell, וטוען כי מסקנתם נכונה רק אם המנגנון החלוקתי של דיני המס מושתת על בסיס מס כולל. במילים אחרות, הואיל ומשקלו הכולל של המס העקיף על נטל המס בכללותו אינו זניח, יש להביא בחשבון לא רק את המנגנון החלוקתי המבוסס על מיסוי ההכנסה, אלא גם את זה הממסה את הצריכה. Terrance O'Reilly, *Principles of Efficient Tax Law: Apocrypha*, 27 VA. TAX REV. 583, 597–600 (2008).

כנגד זה ניתן להצביע על Sanchirico, הגורס כי עקרון היעילות אינו חזות הכל, בפרט כאשר יש שונות בקבוצת האנשים שהכלל המשפטי חל עליה. Chris William Sanchirico, *Taxes Versus Legal Rules as Instruments for Equity: A More Equitable View*, 29 J. LEGAL STUD. 797 (2000). Shavell מתעמתים עם טענתו של Sanchirico במאמרם לעיל משנת 2000, ולמעט כמה עידונים אינם סוטים מהרעיון הבסיסי שלפיו כלל משפטי יהא תמיד יעיל פחות ממערכת המס כמנגנון חלוקתי. בעניין זה ראו גם: מרגליות "האם ניתן להקטין אי שוויון", לעיל ה"ש 171, בעמ' 195.

177 הסבר זה מכונה "Bargaining-Around Argument". ראו: Tomer Blumkin & Yoram Margalioth, *On the Limits of Redistributive Taxation: Establishing a Case for Equity-Informed Legal Rules*, 25 VA. TAX REV. 1, 4–5 (2005).

178 למשל, חוקי שכירות מגינים במקרים רבים על השוכר, ולא על המשכיר. החלתם יכולה על כן להיות שגויה במקרים שבהם מצבם הכלכלי של הדיירים השוכרים טוב מזה של המשכירים. ראו: שם, בעמ' 5.

179 שם.
180 הואיל והצדדים מתאמים ביניהם בהסכמה את המחיר, שאמור לשקף גם את תוחלת העלות הנובעת מהכלל המשפטי.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

קשורים (דוגמת נזיקין), שבהם מנגנון חלוקה משפטי דווקא עשוי להשפיע.¹⁸¹ השאלה לפי גישה זו, אם כן, היא אם ראוי להשתמש בכלל משפטי ככלי חלוקתי (כאשר מדובר בצדדים זרים) במקום דיני המס. התשובה תלויה בשני משתנים: בעלויות ובמידת דיוקו של החוק. באשר לעלות, הכלל המשפטי יקר בשני מובנים: ראשית, כרוכה בו עלות אדמיניסטרטיבית; ושנית, לא פעם הוא בלתי יעיל כדי להשיג תוצאה יעילה דווקא.¹⁸² הדיוק קשור לכך שלא תמיד החוק עוסק בצדדים שהסטטוס הכלכלי שלהם זהה, ולכן הכלל המשפטי מוטא מראש (למשל, כאשר בתאונת דרכים מעורב הולך רגל עשיר ונהג עני דווקא).¹⁸³ יתרה מזו, חוסר הדיוק נובע גם מכך שהכלל המשפטי נכנס לתוקף רק כאשר מתעורר סכסוך משפטי, ולכן הוא אינו מחלק את העושר מחדש בין כל העשירים לבין כל העניים. מכאן שהכלל המשפטי אינו מסייע בכל המקרים שבהם מתבקשת חלוקה מחדש.¹⁸⁴ המסקנה על פי גישה זו היא שהואיל והחלוקה מחדש כרוכה בעלויות, מנגנון דיני המס הוא יעיל, זול ומדויק יותר ממנגנוני חלוקה חלופיים. קיימת טענה נוספת התומכת בהעדפה של כלל חלוקתי מיסויי על כלל חלוקתי לבר-מיסויי. הטענה היא שאומנם כל כלל יוצר חוסר יעילות, אך חוסר היעילות הנובע מהכלל המשפטי הלב-מיסויי עולה על זה הנובע מכלל חלוקה שמקורו בדיני המס.¹⁸⁵ ההסבר מתייחס לעיוות הכפול של הכלל הלב-מיסויי.¹⁸⁶ על פי הסבר זה, אומנם מנגנונים לחלוקה מחדש בכל חוק, בין אם מדובר במערכת דיני המס ובין אם לאו, מתערבים בפעילות הכלכלית ומשפיעים ומעוותים את ההחלטה בין פנאי לבין עבודה, ובמילים אחרות – פוגעים בניטרליות של המס ויוצרים נטל עודף.¹⁸⁷ אולם כללים משפטיים לבר-מיסויים מעוותים גם את הפעילות שאותה הם מיועדים להסדיר (למשל, על ידי הרתעה בלתי יעילה בניזיקין: הרתעת יתר או להפך – הרתעה בלתי מספקת).

עם זאת, יש מצבים, אם כי מקריים, שבהם דיני המס והכללים המשפטיים ראויים באותה מידה. מדובר במקרים שבהם הכלל המשפטי ודיני המס משפיעים על הפרט בכיוונים סותרים, ובכך מקוזזים את חוסר היעילות.¹⁸⁸

- 181 POLINSKY, לעיל ה"ש 176, בעמ' 149–152.
- 182 שם, בעמ' 153–154.
- 183 ראו גם את הדוגמה בה"ש 178 לעיל.
- 184 POLINSKY, לעיל ה"ש 176, בעמ' 154. כן ראו, למשל: Kaplow & Shavell (1994), לעיל ה"ש 176, בעמ' 674; Kaplow & Shavell (2000), לעיל ה"ש 176, בעמ' 823.
- 185 Kaplow & Shavell (2000), לעיל ה"ש 176, בעמ' 823–824, טוענים כי כאשר הכלל המשפטי מעדיף בעלי הכנסה נמוכה על בעלי הכנסה גבוהה, גם הוא, אף אם בעקיפין, מדכא עבודה, לא פחות מכפי שהעלאת המס מדכאת עבודה ומתמרצת פנאי. יתר על כן, חוסר היעילות הנובע מהכלל המשפטי הוא כפול: כאשר חוסר היעילות בחלוקת הכנסה נובע מכלל משפטי, יש לא רק פגיעה בתמריץ לעבודה, אלא גם עלות נוספת הכרוכה בכלל המשפטי עצמו.
- 186 Blumkin & Margalioth, לעיל ה"ש 177, בעמ' 6–11.
- 187 המכונה באנגלית (DWL) deadweight loss או excess burden.
- 188 טענה זו לקוחה מהדיון במיסוי אופטימלי, והדוגמה המובאת על ידי Kaplow & Shavell (2000), לעיל ה"ש 176, בעמ' 825–826, היא זו: נניח כלל משפטי המסדיר תאונה שבה מעורבת יכטה. ההנחה היא שבעלי היכטות הינם אנשים אמידים. הנחה נוספת היא שפעילות השיט ביכטה משלימה לפעילות הפנאי: ככל שיעמוד לרשותו של האדם האמיד פנאי רב יותר, הוא יעסוק יותר בשיט ביכטה. נניח שכלל משפטי כלשהו מפלה לרעה בעלי יכטות על ידי הגדלת הפיצוי לניזוק כאשר הוא מעורב בתאונה ימית.

מן האמור לעיל עולה כי יש הסוברים שדיני המס עדיפים כמנגנון חלוקתי על דינים אחרים.¹⁸⁹ על בסיס תפיסה זו נבדוק כעת אם הוצאה עסקית מעורבת מוצדקת אף מטעמים של צדק חלוקתי.

(ג) הצדקת ההכרה בהוצאה מעורבת בעלת מימד זולתני מן ההיבט של צדק חלוקתי

מובן שהדיון בצדק חלוקתי יכול להביא אותנו למסקנות שונות, שכן המסקנה מותנית בתפיסת עולמנו. ראשית, הדיון בצדק חלוקתי תלוי, בין היתר, בשאלה מה כפוף לחלוקה: האם מדובר, למשל, בחלוקה של העושר, של ההכנסה, של התועלת או של ההזדמנות השווה? שנית, הדיון תלוי בשאלה מיהו מושא החלוקה: האם אנו מתמקדים בפרט, למשל, או בקבוצה? שאלה שלישית שמשפיעה על הדיון היא מהו הקריטריון החלוקתי. הואיל והדיון בצדק חלוקתי סבוך, והואיל והוא זכה – ועדיין זוכה – בכתיבה ענפה ומעמיקה לפני ולפנים, הרשימה הנוכחית אינה מתימרת להציג תמונה מלאה לגבי השאלה מהי חלוקה מחדש¹⁹⁰ בהקשר של ניכוי הוצאות מעורבות בעלות מימד פרטי-זולתני. כל שאבקש הוא להציג שלושה קווי מחשבה אפשריים שיבהירו כיצד הכרה בניכוי הוצאות בעלות פן פרטי-זולתני עשויה לקדם צדק חלוקתי. אכנה קווי מחשבה אלה כדלקמן: הראשון – נתינה לזולת וצדק חלוקתי; השני – שוויון מגדרי וצדק חלוקתי; והשלישי – מס אמת וצדק חלוקתי. בחלקים הבאים אפרט כל אחד מקווי מחשבה אלה.

(1) קו מחשבה ראשון: נתינה לזולת וצדק חלוקתי

ברי כי הוצאה שאנו מכנים "הוצאה טעונה נורמטיבית" מתיישבת במישורין, מעצם הגדרתה, עם צדק חלוקתי. הרי אהבת הזולת מתבטאת בנתינה מפרט אחד לרעהו. כאשר מדובר בהעברת משאבים, הפרט האחד הוא בעל הכוח הכלכלי להעביר מנכסיו לחלשים ולנזקקים בחברה. במקרה זה הזולתנות, על קשת סיווגיה ברשימה זו (קרי, מבחני הבררה למיניהם), מחלקת מחדש את העושר בחברה כאשר החזק (הזולתן) מעביר משאבים לחלש יותר (לזולת). לפיכך, כאשר באים לבחון אם הוצאה מעורבת בעלת מרכיב נורמטיבי-זולתני מקדמת חלוקה מחדש לפי קו מחשבה זה, הבחינה היא למעשה טאוטולוגית. זולתנות משמעותה שפרט מותר מעצמו לטובת האחר. במילים אחרות, פרט אחד, שיש בכוחו להעביר משאבים, נותן אותם לאָר.

רעיון זה יפה לגבי כל אחת מהדוגמות של הוצאות מעורבות בעלות רכיב נורמטיבי שהוצגו לעיל. להזכירנו, הוצאות אלה אופיינו, ראשית, במימד הזולתנות, ושנית, נבחנו על פי עקרון הבררה. ככלל, עקרון הבררה אינו מעלה ואינו מוריד כאן לעניין החלוקה מחדש. רעיון החלוקה מחדש יפה הן להוצאות שהוצאו בלית בררה והן לאלה שהפרט היה רשאי לא להוציאן. זולתנות

כלל משפטי כזה פוגע במידה כלשהי בתמריץ לשוט, ובמילים אחרות – פוגע באטרקטיביות של הפנאי לעומת העבודה.

189 עם הסוברים כך נמנים קפלו, שוול ופולינסקי. ראו את האזכורים של Kaplow & Shavell ושל POLINSKY בה"ש 176 לעיל.

190 ראו למשל: יורם מרגליות "דיני מיסים" הגישה הכלכלית למשפט 815, 818 (אוריאל פרוקצ'יה עורך, 2012). (להלן: מרגליות "דיני מיסים").

זו – בין שמדובר בהורה הדואג לילדיו, בקרוב המכלכל את קרובו התלוי או במעסיק התומך באדם עם מוגבלות (שאינו קרובו) – מקדמת צדק חלוקתי לפי קו מחשבה זה.

(2) קו מחשבה שני: שוויון מגדרי וצדק חלוקתי

הדיון לעיל עלול להיות פשטני בהקשרים מסוימים, שכן לא הוגדר הקריטריון החלוקתי, אלא הוצג טיעון סיבובי. השאלה שצריכה להישאל היא אולי מהו קנה המידה ה"נורמטיבי" לבחינת הצדק החלוקתי. לכן אבהיר כעת את קו המחשבה השני, המחדיר אל תוך הדיון החלוקתי את השוויון.¹⁹¹ הרעיון בקו מחשבה זה הוא מניעת, ולפיו קובעי המדיניות נדרשים להכיר בהוצאה כדי להימנע מפגיעה מראש בצדק חלוקתי.

חלוקה מחדש של העושר מתמקדת בחלוקה בין פרטים לא "שווים".¹⁹² טענתי היא שאם המחוקק ימנע את ניכוי ההוצאות שהוצאו בליט בררה מאדם לזולתו, ייפגע השוויון בין הפרטים בחברה, ואם ייפגע השוויון, נידרש לדיון של צדק חלוקתי כדי לתקן את המעוות. לכן את המטרה של הגשמת צדק חלוקתי אין להבין רק כפשוטה, כחלוקה בדיעבד, אלא גם כמניעת תרחישים עתידיים שיצריכו חלוקה מחדש.

כעת מן הכלל אל הפרט. ניתן להמחיש את הרעיון של מניעת תרחיש שיצריך חלוקה מחדש באמצעות סוגיית ההכרה בהוצאות השגחה על ילדים. עקרון השוויון ביני המס מוכר עוד מתקופתו של אדם סמית.¹⁹³ השוויון שעמד לנגד עיניהם של קובעי המדיניות בתקופתו של סמית לא היה שוויון בין נשים לגברים, אלא שוויון בין עניים לעשירים, אבל עם חלוף העיתים והשתנות המציאות החברתית, נעשה שיח השוויון גם מגדרי.¹⁹⁴ אי-הכרה בהוצאות השגחה על ילדים תעוות את יחסי הכוחות בין נשים לגברים, ותפגע בשוויון המגדרי (אכן, מדד אי-השוויון המגדרי מלמד כיום על גידול מתמיד בחוסר השוויון בין נשים לגברים בישראל).¹⁹⁵ גזרה שווה ניתן לגזור גם לגבי הוצאות טיפול בתלויים. אי-הכרה בהוצאות אלה תעוות את יחסי הכוחות בין אנשים בלי קרוב תלוי לבין אנשים שאדם קרוב לליבם זקוק לעזרתם. לכן, אם נכיר בהוצאה, נמנע את הפגיעה בנשים עובדות (ובאנשים עובדים עם קרובים תלויים), ולא נידרש לשאלה של חלוקה מחדש בין נשים עובדות לבין גברים עובדים. יתרה מזו, ניתן לטעון כי הזדמנות שווה לנשים עובדות להתחרות עם גברים עובדים משרתת גם היא תפיסה חלוקתית.¹⁹⁶

המחוקק השמיע את דעתו בנוגע להוצאות השגחה על ילדים בעיקר במסגרת הדיון שקדם לחוק המטפלות. נראה שאחת הטענות המרכזיות של המחוקק נגד הכרה בניכוי הוצאות

191 הבהרה זו אינה רלוונטית לכל הקשרים הזולתניים, אלא רק ליחסים שבין הורה לבין ילדו.
192 צמצום אי-השוויון אינו הרכיב היחיד להשגת חלוקה מחדש, אך הוא בהחלט רכיב רלוונטי. ראו: מרגליות "דיני מיסים", לעיל ה"ש 190, בעמ' 818–820.

193 SMITH, לעיל ה"ש 111, וראו את הדיון בהערה שם.
194 בעניין זה ראו גם את פסיקתו של בית המשפט בפרשת קלס, לעיל ה"ש 60.

195 מדד אי-השוויון המגדרי, המחושב על ידי מכון דפנה, בוחן כמה ממדים, לרבות פערים בין נשים לגברים בשוק העבודה. ראו: טלילה נשר "עלייה גורפת באי-השוויון בין גברים לנשים בישראל" הארץ <http://www.haaretz.co.il/news/education/1.1911142> 21.1.2013.

196 ניצניה של תפיסה זו מצויים בחיבורו של ג'ון סטיוארט מיל משנת 1869: JOHN STUART MILL, THE SUBJECTION OF WOMEN (1869).

מטפלת/ה היא שמדובר בהפליה על רקע חברתי.¹⁹⁷ במילים אחרות, הטענה היא שהחיסכון במס של נשים עובדות בעלות הכנסות גבוהות עולה על החיסכון במס¹⁹⁸ של נשים עובדות בעלות הכנסות נמוכות או של כאלה שאינן עובדות כלל. כדי לבדוק אם יש אכן פגיעה בשוויון, יש לגזור ראשית את אבן הבוחן לבדיקת חוסר השוויוניות. נראה שקבוצת הבחינה על פי המחוקק היא מגדרית, ולא מגזר העובדים בכללותו. כאשר הוצאות ההשגחה על הילדים אינן מוכרות, קבוצה ניכרת של נשים אינה יוצאת לעבוד (ובעניין זה ראו את הדיון בנוגע ליעד השני של דיני המס, לעיל בתת-פרק 2, והמחקרים המוזכרים שם). אומנם, כאשר נשים רבות אינן עובדות, קבוצת הנשים בכללותה נוטה להומוגניות ולהעדר פערים פנימיים בין הנשים לבין עצמן, אולם אני בספק אם זהו המרקם החברתי שהחברה שואפת אליו, ואם קיבוע קבוצת הנשים בחברה משמעו השגת צדק חלוקתי.

דווקא בסוגיה של ניכוי הוצאות השגחה על ילדים קבע המחוקק ששיקולי מגדר אלה רלוונטיים, ובחר לקבוע את בסיס ההשוואה בין נשים עובדות בעלות שכר גבוה לבין נשים עובדות בעלות שכר נמוך יותר. תמוה שעוגן ההשוואה אינו בין נשים עובדות עם ילדים לבין בעלי הכנסה ובעלות הכנסה בכלל. תמוה עוד יותר שזעקה זו של המחוקק בדבר חוסר שוויון קמה דווקא בהקשר של ניכוי הוצאות השגחה על ילדים – הוצאות אשר לכל הדעות באות על חשבונן של נשים ופוגעות ביכולתן לצאת לעבוד.¹⁹⁹ נראה שיש כאן פחות במעמדה של האישה.²⁰⁰ כך מסיקה גם חברת הכנסת תירוש, הטוענת כי נראה שהאוצר אינו מעוניין שנשים יצאו לעבוד.²⁰¹ האם זו המסקנה שיש להסיק לנוכח חוק המטפלות?

197 ראו, למשל, הצעת החוק, לעיל ה"ש 14, שם ציין המחוקק כי מטרת החוק המוצע היא לקדם חלוקת הכנסות פרוגרסיבית יותר ולהשיג צדק חלוקתי. מציעי החוק טענו להגנתם כי החוק המוצע נכון גם משיקולי צדק חלוקתי (שם, בעמ' 728). לגישתם, ההסדר החלופי של נקודות הזיכוי פרוגרסיבי יותר מהכרה בהוצאות השגחה על ילדים, ועל כן ראוי יותר. החשש הוא, לכאורה, מהגדלת הפערים החברתיים בין נשים בעלות הכנסה גבוהה, אשר ייהנו מניכויים גבוהים יותר, לבין נשים עם הכנסות נמוכות, אשר ייתכן שלא ייהנו מניכוי כלל. טענתם של מציעי החוק היא כי לזיכוי, אשר מופחת מהמס עצמו, יש השפעה פרוגרסיבית, ואילו לניכוי הוצאה, אשר מופחת מן ההכנסה לפני חישוב המס, יש השפעה רגרסיבית. ראו גם את דבריו של יושב ראש ועדת הכספים משה גפני, ד"כ התשס"ט 79, 81. דגן טוענת אף היא כי ניכוי הוצאות השגחה על ילדים הוא בעייתי מבחינה חלוקתית הואיל והוא מיטיב דווקא עם העשירים. דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170", לעיל ה"ש 43, בעמ' 904–905. אולם כנגד זה ראו את מאמרו של מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43, אשר אינו סבור כי להכרה בהוצאות טיפול בילדים יש השפעה רגרסיבית בלתי ראויה. לדבריו, אי-הכרה בהוצאות טיפול בילדים אומנם מקדמת על פניה את הפרוגרסיביות (כטענתם של רשות המיסים והמחוקק), אולם היא "אינה שוויונית ואינה יעילה", כלשונו, הואיל ולמעשה היא גורמת להטלת מס שונה על בעלי הכנסה זהה (שם, בעמ' 358).

198 להגדרת "חיסכון במס" ראו, למשל: אדרעי, לעיל ה"ש 43, בעמ' 354.

199 בעניין זה ראו את שלל הצעות החוק המאזכרות לעיל בה"ש 4.

200 לחובסקי, לעיל ה"ש 71, בניתוחו הביקורתי את דיני המס בישראל, מהרהר בהבחנה בין הוצאה "פרטית" לבין הוצאה "עסקית", שאינה חדר-משמעותי (שם, בעמ' 225). הבחנה זו היא תולדה של התפיסה הדיכוטומית מהמאה התשע עשרה, המכונה "תיאוריית הספרות הנפרדות" (Separate Spheres Theory) (שם, בעמ' 212), שהבחנה בין הספרה הציבורית לבין הספרה הפרטית. האישה שויכה לספרה הפרטית והלכה למעשה תורגמה לפעילות ביתית (שנתפסה כבלתי יצרנית) לבין חיצונית (יצרנית), שהביאה לדרוג ההיררכי בין גברים לבין נשים. הדיכוטומיה הנשענת על ההגדרה בין ספרה פרטית לבין ספרה עסקית או בין משפחה לבין שוק הכשילה רפורמות שניסו לקדם את מעמד הנשים בחברה. בעניין

לכאורה, צדק חלוקתי, לגישת האוצר, הוא לנגוס בכוחן הכלכלי של נשים עם הכנסה גבוהה יותר כדי להשוות את מצבן הכלכלי לזה של נשים בעלות הכנסה נמוכה. אמת המידה היא ה"אישה", וזווית הראייה היא אנכית. אכן, אם המטרה היא לא להפלות בין נשים, תהא הכנסתן אשר תהא, אזי השוואה זו נאותה. אולם אם המטרה היא לא להפלות בין בעלי הכנסות זהות – בין שמדובר באישה ובין שמדובר בגבר, בין אם מדובר באם ובין אם לאו – אזי יש להתיר את ניכויין של הוצאות ההשגחה על הילדים. כאן נקודת המבט המוצעת היא אופקית, ושמה לה למטרה להטיל מס אמת על בעלי הכנסות זהות, תהא זהותם אשר תהא, בהתאם ליכולתו הכלכלית של היחיד. המסד הצודק אינו לקחת תקבולים מאישה עובדת אחת ולהעבירם לאישה עובדת אחרת, שכן האחת מרוויחה יותר והאחרת פחות. השיקול הנורמטיבי מחייב להשוות בין כל האנשים העובדים שהכנסתם זהה, ולוודא שלא יגבו מן האחד מס גבוה יותר מאשר מן האחר.²⁰² ראייה זו מחזירה אותנו, כאמור, אל הדיון ביכולתו הכלכלית של הנישום (או ליתר דיוק – של הנישומה).

(3) קו מחשבה שלישי: "מס אמת" וצדק חלוקתי

בהערת אגב אעיר, כי הדיון ב"מס אמת" מתיישב במידה מסוימת עם השאת הרווחה החברתית לפי קריטריון פֶּרְטוֹ. הרעיון הבסיסי מאחורי גביית מס אמת הוא לגבות מס המשקף את היכולת הכלכלית של הנישום, מחד גיסא, מבלי להיטיב עימו ומבלי להרע את מצבו בהשוואה לאחר, מאידך גיסא. הכרה בהוצאה צריכה להיעשות על פי עקרון היכולת לשלם (ומכאן הרלוונטיות של הדיון בגביית מס אמת), ואילו ההשוואה בין שני האנשים – בין זה שהוצאה חלה לגביו לבין זה שהוצאה אינה חלה לגביו – היא הרלוונטית לבדיקה אם הרווחה החברתית נפגעה לפי עקרון פֶּרְטוֹ אם לאו. במילים אחרות, הטיעון כאן מסתמך על שני עקרונות משדות נבדלים: האחד, עקרון פֶּרְטוֹ, שמטרתו לבחון אם הרווחה החברתית נפגעה אם לאו; והאחר, עקרון היכולת לשלם, הדרוש לצורך גביית מס אמת.

אדגים אמירה זו, הבוחנת את ההשפעה של הכרה או אי-הכרה בהוצאה על הרווחה החברתית, באמצעות שתי דוגמות. נתחיל בדוגמה הפשוטה של אדם הבוחר להעניק מעושרו לזולת נזק אף שהדבר אינו הכרחי בייצור הכנסתו. ניתן לחשוב, למשל, על אדם – מקבל שירותים – אשר משלם לספק שירותים הסובל ממוגבלות פיזית כלשהי תשלום גבוה מזה המקובל בשוק או על מעביד המעסיק אדם עם מוגבלות ומשלם לו שכר גבוה מזה המקובל במשק. לצורך ההמחשה נתמקד במקרה השני. מעביד אחר – אשר מעסיק גם הוא אדם עם מוגבלות אך משלם לו שכר ריאלי נמוך או מעסיק עובד ללא מוגבלות ומשלם לו שכר כנהוג במשק – יכול לנכות לפי הדין כיום את מלוא השכר. אם נשווה בין מצבו הכלכלי של המעסיק הראשון לבין מצבו של המעסיק השני, נמצא כי אם לא נכיר בהוצאה המלאה של המעסיק הראשון, ייפגע מצבו לפי קריטריון פֶּרְטוֹ, ואילו כוחו הכלכלי של המעסיק האחר (היכול בכל מקרה לנכות את מלוא ההוצאה) לא יורע.

זה ראו: Frances E. Olsen, *The Family and the Market: A Study of Ideology and Legal Reform*, 96 HARV. L. REV. 1497 (1983).

201 ד"כ התשס"ט 93: "אני חושבת שהאוצר לא באמת רוצה שנשים תצאנה לעבודה."
202 בעניין זה ראו את הדיון במס אמת בחלק הבא, וכן מרגליות "על רגרסיביות מדומה", לעיל ה"ש 43.

גזרה שווה ניתן לגזור גם לגבי הדוגמה השנייה שתמחיש את טענתי – הוצאות השגחה על ילדים. אם נחליט לא להכיר בהוצאות אלה, אזי מצבו של הורה עובד בעל הכנסה גבוהה ייפגע, ואילו הורה אחר שממילא אינו יכול לנכות את ההוצאה (אם משום שהכנסתו נמוכה ואם משום שהוא אינו עובד) יהיה אדיש לשינוי. בהחלטה להכיר בהוצאות אלה אומנם איננו באים ומגדילים את תועלת הרבים, אולם אנו דואגים שהתועלת המצרפית לא תיפגע, קרי, שהרווחה החברתית לא תיפגע. לנוכח הכתוב ברשימה זו, והואיל והכרה בהוצאות השגחה על ילדים אינה בגדר הטבה, היא לא תיטיב עם ההורה העובד בעל הכנסה הגבוהה, אך לפחות תמנע פגיעה בו. יודגש שוב כי הטיעון התועלתני המוצג כאן מושגת על הפרדיקציה שההוצאה אינה הטבה, ולכן מייתר דיון בחלופות להוצאה. מכאן שאי־הכרה בהוצאה מעיין זו פוגעת בגביית מס אמת ובד בבד גורעת מן הרווחה החברתית.

אחתום את הדיון בהערה אנקדוטית על דבריו של יושב ראש הכנסת במסגרת הדיון שהתקיים בהצעת החוק. בתום הצגת דבריו של יושב ראש ועדת הכספים של הכנסת משה גפני, שקדמה לחקיקת החוק, הודה לו יושב ראש הכנסת ראובן ריבלין – לו ובעיקר ל"עובדים המסורים של ועדת הכספים, מנהל הוועדה, היועצות המשפטיות והיועצים המשפטיים וכל העוסקים במלאכה שעשו לילות כימים..."²⁰³ – ואני רק תוהה מי השגיח על ילדיהן של אותן יועצות משפטיות (אם יש להן ילדים) כאשר "עשו לילות כימים".

סיכום

מקובל לראות את מטרת המס כמשולשת. המטרה הראשית של המס היא לממן מוצרים ושירותים ציבוריים, אך בזה לא מתמצה תפקידו. המטרה השנייה היא שימוש בדיני המס להכוונת התנהגות, והשלישית היא שימוש בהם לשם חלוקה מחדש של העושר בחברה. מטרתיהם של דיני המס אינן חופפות בהכרח זו את זו, שכן הן נועדו להשיג תכליות שונות. כך, בין מימון מוצרים ושירותים ציבוריים לבין הכוונת התנהגות אין ולא כלום, ולעיתים יש אף סתירה ביניהם. אף שמטרות אלה נבדלות זו מזו ואינן נגזרות זו מזו, הן נבחרו בחיבור זה כאבן הבוחן להצדקת ניכויין של הוצאות מעורבות בעלות מרכיב פרטי־זולתני בכלל, ושל הוצאות בגין השגחה על ילדים וטיפול בתלויים בפרט.

במקום שדיני המס יקדמו מטרות שונות כמעגלים־מעגלים שאינם חופפים ואף אינם משיקים, קיום הוראות המגשימות כמה מטרות בד בבד הוא דבר ראוי מבחינה נורמטיבית. תכלול של המטרות יוצר שיטת מס אחידה, הרמונית ועקבית, ולמעשה מחזק את הטענה שמדובר ב"שיטה", ולא ב"שיטות".

הטענה המרכזית ברשימה זו היא שהוצאה מעורבת בעלת מטען נורמטיבי – הוצאה שיש לה גם מימד פרטי אך זולתני – מתיישבת עם כל אחת ממטרות המס ומאגדת את דיני המס לכלל חטיבה מגובשת אחת. כאשר מדובר בהוצאה מעורבת שיש בה זיקה כלכלית ("עסקית") יחד עם זיקה נורמטיבית ("פרטית") – או במילים אחרות, ובמאמר מוסגר, כאשר מדובר בהוצאה המוקצית בדין הישראלי מחמת איסור או שמא נאמר מיאוס – אזי כל מטרות המס עולות בקנה

203 ד"כ התשס"ט 83.

הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס

אחד זו עם זו. כמפורט ברשימה, היחס בין "פרטי" לבין "נורמטיבי" אינו סימטרי, שכן לא כל הוצאה פרטית היא נורמטיבית בהכרח. הוצאה מעורבת בעלת מימד פרטי-נורמטיבי היא הוצאה שהמאפיין הראשון שלה הוא מידה של זולתנות. המאפיין השני שלה קשור ליכולת הבחירה: יש הוצאות המוצאות בלית בררה, דוגמת הוצאות בגין השגחה על ילדים וטיפול בתלויים; ולעומתן יש הוצאות מעין-פרטיות שהנישום יכול לבחור אם להוציאן אם לאו.

הוצאות בגין השגחה על ילדים וטיפול בתלויים הן כאמור המחשה להוצאה שניתן להצדיקה על פי כל אחת משלוש המטרות המרכזיות של דיני המס. המימד הזולתני בהוצאה – ולא המימד הכלכלי-הפיננסי בה – הוא העובר כחוט השני בין כל המטרות ומאחדן לשיטה קוהרנטית אחת. ניתוח פרטני של הוצאות השגחה על ילדים מלמד כי אי-ההכרה בהן מביאה לידי אבסורד כלכלי, פוגעת במעמד האישה, ומעמיקה את הפערים בחברה בכללותה ואת הפערים המגדריים בפרט. תוצאים שליליים אלה אינם מתיישבים עם יעדי המס.

לא זו בלבד שנשים סובלות מחבלי לידה, מפאת הדין הן סובלות גם מקשיי פרנסה (ואיני באה להכריע אם קשה הפרנסה כפליים כלידה). נראה, אם כן, כי התיקון לחוק המטפלות סוטה מכל אחד מיעדי המס, ולא נותר אלא להכריז: ילד גידלתי ורוממתי – והמדינה פגעה בי!

הביקורת השיפוטית על החלטות בנושא היטלי סחר

מאת

אריה רייך* וגיל נדל**

מאמר זה עוסק במערכות הביקורת השיפוטית והמעין-שיפוטית הקיימת היום בישראל בנושא היטלי סחר, וזו שהיתה קיימת בעבר עד לשנת 2005. בכך הוא מנתח ומשווה שני מודלים שונים של ביקורת שיפוטית תוך הערכת יתרונותיהם וחסרונותיהם היחסיים לאור הניסיון שנצבר בישראל במהלך שלושה וחצי עשורים. הוא מסביר את חשיבותה של ביקורת שיפוטית ברמה הלאומית, בנוסף למנגנון הביקורת ברמה הבינלאומית שמספק ארגון הסחר העולמי, ומנתח היבטים שונים של ביקורת זו. המאמר מראה בין היתר שאמת המידה של הביקורת השיפוטית המופעלת על-ידי ערכאות הביקורת השונות הינה גורם בעל חשיבות מכרעת לעניין מידת האפקטיביות של ביקורת זו.

מבוא. א. חקיקת היטלי הסחר בישראל ויישומה. ב. המסגרת החקיקתית לביקורת שיפוטית עד שנת 2005. ג. המסגרת החקיקתית לביקורת שיפוטית אחרי שנת 2005. ד. אמות המידה לביקורת: השוואת שני המודלים. ה. הדין המהותי שעל פיו נערכה הביקורת השיפוטית – לאומי או בין-לאומי? ו. מהן ההחלטות הכפופות לאפשרות של ביקורת שיפוטית? ז. הצדדים הרשאים ליזום הליך. ח. הליכים וסעדים. ט. הערות לסיכום והצעות לשיפור.

מבוא

היטלי סחר הינם סוג מיסים שונה מאוד מרוב המיסים הנידונים בספר זה. ראשית, מדובר במס המוטל לתקופה מוגבלת בלבד על סחורה המיובאת לישראל ובתגובה על התפתחות כלשהי

* פרופסור למשפטים, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת בר-אילן. שימש יושב ראש הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א–1991, בין השנים 1996 ו-2002. חלק מהחלטות הנידונות במאמר זה ניתנו באותו זמן. כתובת דוא"ל: arie.reich@biu.ac.il.
** שותף וראש תחום דיני יבוא, יצוא וסחר בינלאומי במחלקת המיסים של גולדפרב-זליגמן, עורכי דין. כתובת דוא"ל: gill.nadel@goldfarb.com.

המחברים מבקשים להודות לעומר וגנר על עזרתו במחקר, וכן לאורי אהרונסון, לתומר ברודי ולגיא הרפז על הערותיהם המצוינות שניתנו על גרסה קודמת של מאמר זה: Arie Reich & Gill Nadel, *Israel: A Comparative Study of Two Models*, in DOMESTIC JUDICIAL REVIEW OF TRADE REMEDIES: EXPERIENCES OF THE MOST ACTIVE WTO MEMBERS 221 (Müslüm Yilmaz ed., 2013). המאמר הנוכחי הינו גרסה עברית מעודכנת של אותו מאמר.

הפוגעת בתעשייה הישראלית.¹ בספרות המקצועית הבין-לאומית מיסוי כזה מכונה לעיתים "הגנה מותנית" ("contingent protection"), כדי לציין שהטלתו מותנית בקיום תנאים מסוימים ושהוא מיועד להגן על ענף יצרני מקומי. כינוי נפוץ אחר להיטלים הללו הוא "תרופות סחר" ("trade remedies"), כדי לציין שהם באים להעניק תרופה וסעד לתעשייה מקומית הסובלת מסחר בין-לאומי הפוגע בה. בחלק מן המקרים ההתפתחות שההיטל מגיב עליה היא נוהגי סחר של היצרן הזר או היצרנים הזרים הנחשבים נפסדים או לא הוגנים, כגון במקרים של ייבוא בהיצף או ייבוא הנתמך בסובסידיה ממשלתית (הגם שקיים ויכוח נוקב בספרות האקדמית אם אלה אכן נוהגים נפסדים או לא הוגנים).² במקרים אחרים (כאשר מדובר באמצעי בטחנה/הגנה) אין טענה לנוהג נפסד, אלא הטענה היא שחלה עליה חדה ובלתי צפויה בייבוא הגורמת נזק חמור לתעשייה המקומית, ושזו זקוקה להגנה זמנית כדי להתמודד עם המצב ולהיערך לתחרות. שוני נוסף בין היטלים אלה לבין מיסוי רגיל הוא שהיטלי סחר מוטלים לאחר הליך חקירה והליך בירור מעין-שיפוטי, אשר נפתח בעקבות תלונה או בקשה רשמית של הענף היצרני המקומי. הליך זה נועד לברר אם אכן מתקיימים כל התנאים שחייבים להתקיים על פי החוק כדי שיהיה אפשר להטיל את ההיטל המבוקש. על פי הדין, ההליך חייב להתנהל בצורה שקופה והוגנת, תוך מתן זכות טיעון לכל הצדדים הנוגעים בדבר – הן הענף היצרני המקומי והן היצרנים הזרים והיבואנים של המוצר לארץ.

ההבדל האחרון הוא שהתחום הזה – קרי, התנאים שצריכים להתקיים כדי שיהיה אפשר להטיל היטל סחר ואופן ניהולם של הליכי החקירה לגבי תנאים אלה – מוסדר לא רק באמצעות חקיקה ישראלית, אלא גם באמצעות המשפט הבין-לאומי. מדינת ישראל חתומה על הסכמי ארגון הסחר העולמי המסדירים את התנאים וההליכים הללו בפירוט רב,³ והחקיקה הישראלית

1 על פי ס' 31 לחוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א–1991, ס"ח 38 (להלן: חוק היטלי סחר או החוק), אמצעי הגנה ניתן להטיל לתקופה מרבית של ארבע שנים. התנאים וההליכים שצריכים להתקיים לפני הטלתו מפורטים באריכות בפרק 2 לחוק. התקופה המרבית להיטל היצף או להיטל משווה היא חמש שנים (ס' 32 לחוק), וניתן להטילים רק לאחר קיום ההליכים המפורטים בפרק ג לחוק. ניתן להאריך את תוקפם של ההיטלים רק לאחר קיום הליך בירור נוסף שהראה כי התנאים להטלתם ממשיכים להתקיים. יצוין כי רובם המכריע של היטלי הסחר המוטלים בישראל מוטלים לתקופות קצרות בהרבה מהתקופות המרביות הללו.

2 הדעות הביקורתיות נגד היטלי היצף, הטוענות כי אין שום דבר לא הוגן ברוב המקרים שבהם היטלים כאלה מוטלים, מושמעות בעיקר על ידי כלכלנים. ראו, למשל: JACOB VINER, DUMPING: A PROBLEM IN INTERNATIONAL TRADE (1923); Alan V. Deardorff, *Economic Perspectives on Antidumping Law*, in ANTIDUMPING LAW AND PRACTICE: A COMPARATIVE STUDY 23 (John H. Jackson & Jorge Miranda, *Should Antidumping Laws*: Edwin A. Vermulst eds., 1989). אך יש גם דעות חולקות: *Should Antidumping Laws be Dumped?*, 28 LAW & POL'Y INT'L BUS. 255 (1996); GREG MASTEL, ANTIDUMPING LAWS AND THE U.S. ECONOMY (1998).

3 על הארגון ומשמעותו לגבי ישראל ראו: ארגון הסחר העולמי וישראל: משפט, כלכלה ופוליטיקה (אריה רייך עורך, 2006). ההסכם הבסיסי של הארגון בנוגע לסחר בטובין הוא ההסכם הכללי על מכסים וסחר (GATT) (General Agreement on Tariffs and Trade – GATT) (להלן: הסכם GATT). ס' 6 להסכם זה עוסק בהטלת היטלי היצף והיטלים משוים, ואילו ס' 19 להסכם עוסק באמצעי בטחנה. הוראות מפורטות בהרבה מאלה הוסכמו בשלבים מאוחרים יותר בין מדינות הארגון, ונמצאות כיום בהסכמים הללו: לעניין היטלי היצף, *Anti-Dumping Agreement* או בשמו הרשמי – "Agreement on Implementation of Article VI of the General Agreement on Tariffs and Trade" (להלן: הסכם היצף); לעניין היטלים משוים, "Agreement on Subsidies and Countervailing Measures" (להלן: הסכם

בנושא נוסחה לאורם של הסכמים אלה ובמטרה להבטיח את יישומם. חלק מההסכמים (אלה העוסקים בהיטלי היצף ובהיטלים משוויים) אף דורשים קיום מנגנון של ביקורת שיפוטית על החלטות להטיל היטלי סחר.⁴

חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א–1991 (להלן: חוק היטלי סחר או החוק),⁵ שהוא החוק המסדיר את אופן הטלתם של היטלי הסחר בישראל, אכן יצר למן חקיקתו מנגנונים שונים לקיום ביקורת שיפוטית ומעין שיפוטית על החלטות המתקבלות בהתאם לחוק. בשנת 2005 נעשה תיקון מקיף בחוק, אשר כלל, בין היתר, שינוי יסודי במנגנוני הביקורת הללו. התיקון נועד למעשה להפחית ולרסן את הביקורת הזו, בנימוק שהיא גורמת לעיכובים בהשלמת ההליכים על פי החוק. המאמר הנוכחי מבקש לבחון בעין ביקורתית את השינוי הזה ואת השפעתו על הליכי החקירה, וזאת בפרספקטיבה של כמעט עשור מאז התקבל השינוי.

המאמר מתאר ומנתח את המנגנונים השונים הקיימים כיום להפעלת ביקורת שיפוטית על החלטות בעניינים של היטלי סחר, ואת אלה שהתקיימו לפני התיקון האמור. בתוך כך המאמר מציג שני מודלים שונים של ביקורת שיפוטית שנוסו בישראל, ומעריך את יתרונותיהם וחסרונותיהם על בסיס הניסיון שהצטבר. יידונו גם היבטים חשובים אחרים של הביקורת השיפוטית על החלטות בנושא היטלי סחר. המאמר יראה, בין היתר, כי הסטנדרטים של הביקורת הננקטים על ידי גופי הביקורת השונים מהווים גורם חיוני המשפיע על יעילותה. לנוכח מסקנה זו מפתיע שהסכמי ארגון הסחר העולמי בתחום היטלי הסחר לא התמודדו עם הנושא, והשאירו לשיקול דעתן של המדינות החברות את קביעת אמות המידה לביקורת שתופעל על ידי הטריבונלים שלהן לביקורת שיפוטית. לנוכח יתרונותיה של הביקורת ברמה הפנים-מדינתית לעומת הביקורת ברמה הבין-לאומית הנעשית על ידי הפנלים ליישוב סכסוכים של ארגון הסחר העולמי, נציג גם טיעון התומך בהרחבת הביקורת ברמה הפנים-מדינתית, כך שתכלול גם ביקורת על סעדים זמניים וגם על אמצעי בטחה.

א. חקיקת היטלי הסחר בישראל ויישומה

החוק המסדיר כיום את ההליכים והתנאים להטלת היטלי סחר בישראל הוא כאמור חוק היטלי סחר, אשר נוסחו המקורי נחקק בשנת 1991. הגם שהדבר נראה אולי פרדוקסלי, קבלת החוק הייתה חלק ממהלך של ליברליזציה של מדיניות סחר החוץ הישראלית, קרי, של הפחתת

הסכם הסובסידיות); ולעניין היטלי בטחה (או בשם הנוכחי – "אמצעי הגנה"), "Agreement on Safeguards" (להלן: ההסכם בדבר אמצעי בטחה). כל ההסכמים הללו פורסמו בקובץ FINAL ACT EMBODYING THE RESULTS OF THE URUGUAY ROUND OF MULTILATERAL TRADE NEGOTIATIONS (Geneva: GATT Secretariat 1994) וניתנים להורדה גם מהאתר הרשמי של הארגון בכתובת www.wto.org.

4 ס' 13 להסכם ההיצף, שם, וס' 23 להסכם הסובסידיות, שם, דורשים ממדינות שהחוקיקה המקומית שלהן מאפשרת הטלת היטלי היצף או היטלים משוויים לספק ביקורת שיפוטית או מנהלית עצמאית, בלתי תלויה ומיידית על החלטה להטיל היטל סופי כזה.

5 החוק נחקק במקור כחוק היטלי סחר, התשנ"א–1991, ס"ח 38. עם השנים תוקן החוק כמה פעמים, ושמו החדש נקבע מכוח התיקון משנת 2008 (ראו להלן ה"ש 29).

חסמי סחר.⁶ המהלך היה בחלקו חד-צדדי (במסגרת "מדיניות חשיפת המשק לייבוא"),⁷ ובחלקו הוא היה תוצאה של התחייבויות בין-לאומיות שישראל נטלה על עצמה, בעיקר במסגרת הסכמי סחר חופשי דו-צדדיים. הסכמים כאלה נחתמו עם הקהילה האירופית בשנת 1975 ועם ארצות הברית בשנת 1985, וביטול המכסים בשני ההסכמים הללו היה אמור להיכנס לתוקף בתחילת שנות התשעים. יחד עם ביטולם של רוב חסמי הסחר נגד מוצרים אירופיים ואמריקאיים, החלה גם ישראל בצמצום חד-צדדי של חסמי סחר שהופעלו נגד "מדינות שלישיות", דהיינו, מדינות שלא נחתמו איתן הסכמי סחר חופשי. צמצום זה לבש אופי של "תיערוף" ("tarification") של חסמים לא מכסיים (כלומר, המרתם של חסמי סחר לא מכסיים במכסים שווי ערך), ולאחריו הוחל בצמצום הדרגתי של המכסים החדשים על פני שנים אחדות, עד שהגיעו לרמה של 12% למוצרים תעשייתיים ו-6% לחומרי גלם. לנוכח הליברליזציה של הסחר, הורגש צורך בהקמת מנגנון יעיל שיאפשר הטלת מגוון של היטלי סחר כדי להגן על התעשייה המקומית מפני ייבוא מזיק. מכאן שגם הניסיון הישראלי, כמו זה של מדינות רבות אחרות, מוכיח את קיומו של קשר בין ליברליזציה בסחר לבין שימוש בהיטלי סחר.⁸

החוק כיום מסדיר כמה סוגים של היטלי סחר, אך דיוננו כאן יתמקד בשלושה מהם: היטל היצף; היטל משווה; ו"אמצעי הגנה", שבעבר נקרא "היטל בטחה". נתאר בקצרה את אופיים ואת ההליכים המסדירים את הטלתם.

היטלי היצף והיטלים משווים הינם היטלי סחר שעשויים לעמוד לעזרתה של התעשייה המקומית בתגובה על ייבוא בהיצף או על ייבוא במחיר נתמך, לפי העניין, אם ייבוא כזה גורם נזק ממשי לייצור המקומי. ההיטלים מוטלים במסגרת מערכת דו-שלבית שבה מעורבים הממונה על היטלי סחר והוועדה המייעצת להיטלי סחר.⁹ הממונה רשאי להחליט על פתיחת חקירה בעקבות הגשת תלונה מטעם התעשייה המקומית,¹⁰ לנהל את החקירה, ולהגיש את ממצאיו בשאלת קיומה של תופעת ייבוא בהיצף או במחיר נתמך של מוצרים לתוך המדינה, ובשאלה אם הם גורמים או עלולים לגרום נזק ממשי.¹¹ הממונה, שהוא עובד ציבור,¹² מוסמך גם להחליט על סעדים זמניים,¹³ בדרך כלל בצורה של הפקדת מזומנים או ערובה, וכן להחליט אם לקבל התחייבויות מחיר.¹⁴ ממצאיו של הממונה מועברים לוועדה המייעצת.

- 6 ראו: דברי הסבר להצעת חוק היטלים מיוחדים, התשמ"ח-1987, ה"ח 57.
- 7 על התוכנית לחשיפת המשק לייבוא ראו: שי פרמינגר "קידום המשק הישראלי לקראת סחר חופשי: תוכנית החשיפה של הממשלה לייבוא מוצרי תעשייה ממדינות שלישיות" המשפט ב 137 (1994).
- 8 Prakash Narayanan, *Anti-dumping in India – Present State and Future* (2006) 40 J. WORLD TRADE 1081, 1084-1086; Chad P. Bown & Patricia Tovar, *Prospects*, 96 J. Trade Liberalization, *Antidumping, and Safeguards: Evidence from India's Tariff Reform*, 115 J. DEV. ECON. (2011); Müslüm Yilmaz, *Turkey: A Judicial Review System in Need of Change*, in DOMESTIC JUDICIAL REVIEW OF TRADE REMEDIES: EXPERIENCES OF THE MOST ACTIVE WTO MEMBERS 197 (Müslüm Yilmaz ed., 2013).
- 9 לדיון נוסף על אודות השיטה האנכית המפוצלת הזו ראו: אריה רייך "רפורמה בהסכם ההיצף והסכם הסובסידיות – לקחים מן הניסיון הישראלי" קרית המשפט ג 391 (2003).
- 10 ס' 24 לחוק היטלי סחר.
- 11 ס' 32-33 לחוק היטלי סחר.
- 12 ס' 5 לחוק היטלי סחר. הממונה חייב להיות בעל ידע ומומחיות בכלכלה ובסחר חוץ.
- 13 ס' 28-29 לחוק היטלי סחר.
- 14 ס' 32 לחוק היטלי סחר.

הוועדה המייעצת היא ועדה מעין שיפוטית המונה ארבעה עשר חברים – שישה נציגי ציבור, שלפחות שניים מהם משפטנים, ועוד שמונה עובדי מדינה (ארבעה ממשרד התעשייה, המסחר והתעסוקה (להלן: משרד התמ"ת) וארבעה ממשרד האוצר).¹⁵ היושב ראש וסגן היושב ראש הם תמיד נציגי ציבור – דהיינו, הם אינם עובדי מדינה – ועל כן ההנחה היא שהם מפעילים את שיקול דעתם באופן עצמאי ובמנותק מכל השפעה ממשלתית או פוליטית ישירה. לעיתים קרובות הם באים משורות האקדמיה או מהמקצועות החופשיים, ועל כן הם נוטים פחות להגן על התעשייה המקומית. כתוצאה מכך מעמדם דומה לזה של חברי נציבות הסחר הבין-לאומי של ארצות הברית (International Trade Commission),¹⁶ פרט להבדל חשוב אחד – שסמכותה של הוועדה הישראלית אינה מוגבלת לקביעת הנזק בלבד, אלא משתרעת על כל מרכיבי החקירה. בפועל הוועדה יושבת בהרכבים של עד שבעה חברים, שנבחרים על ידי היושב ראש.¹⁷ הוועדה מזמינה צדדים מעוניינים להגיש את טענותיהם והשגותיהם לגבי ממצאי הממונה, בכתב וגם בעל פה במהלך דיון בנוכחות כל הצדדים.¹⁸ אולם לא יוגשו לוועדה ראיות או טענות חדשות שלא הוגשו לפני כן לממונה, אלא אם כן סברה הוועדה כי קיימים טעמים מיוחדים, שיירשמו, המצדיקים חריגה מכלל זה.¹⁹ לאחר הדיון הוועדה מגישה את הדוח שלה לשר התמ"ת. הדוח יכול את ממצאי הוועדה בדבר קיומו של ייבוא בהיצף או במחיר נתמך, לפי העניין, בדבר שיעורו של ההיצף או שיעורה של התמיכה, בדבר קיומו של נזק ממשי לענף של תעשייה מקומית ובדבר הקשר הסיבתי בין הנזק לבין הייבוא בהיצף או במחיר נתמך. הוועדה גם תיתן המלצות לעניין הטלה של היטל היצף או היטל משווה, ואם היא תומכת בהטלת היטל כזה, היא תיתן המלצות גם לגבי שיעורו, תחולתו ותקופת תוקפו.²⁰

היה אם תמליץ הוועדה על היטל היצף או היטל משווה, יצטרכו שר התמ"ת ושר האוצר להחליט יחדיו אם יש מקום להטלת ההיטל. במילים אחרות, דרושה הסכמתם של שני השרים או לפחות הסכמתו של הראשון (שהוא הנותן את הצו המטיל את ההיטל) ואי-התנגדות של האחרון.²¹ בבואו לשקול אם יש מקום להיטל, על השר, שהוא פוליטיקאי, להתחשב, בין היתר, בשיקולים הנוגעים ב"יחסי הסחר של ישראל עם מדינות חוץ" וכן "בנימוקים הנוגעים למשק בכללו".²² לפיכך בשיטה הישראלית הטלת היטל ההיצף או ההיטל המשווה היא בגדר "רשות", ולא בגדר חובה, כפי שמומלץ – אך לא מחויב – בהסכם ההיצף ובהסכם הסובסידיות.²³ כלומר,

- 15 ס' 6 לחוק היטלי סחר. חברי הוועדה חייבים להיות בעלי ידע ומומחיות בכלכלה או בסחר חוץ.
- 16 GREGORY W. BOWMAN, NICK COVELLI, DAVID A. GANTZ & IHN HO UHM, TRADE REMEDIES IN NORTH AMERICA 54 (2010).
- 17 ס' 6 (ה) לחוק היטלי סחר.
- 18 ס' 32–33 לחוק היטלי סחר.
- 19 ס' 32 לחוק היטלי סחר.
- 20 ס' 32 לחוק היטלי סחר.
- 21 ס' 32 לחוק היטלי סחר. לפי ס' 32(א) לחוק, שר התמ"ת חייב להעביר העתק מדוח הוועדה לשר האוצר מייד עם קבלתו. היה אם החליט השר להטיל היטל, עליו להעביר את החלטתו לאישורו של שר האוצר (ס' 32(ב) לחוק). אם אישר שר האוצר את החלטתו או אם לא הגיש את סירובו בתוך חמישה עשר יום, יוכל שר התמ"ת להטיל את ההיטל בתוך חמישה ימים (ס' 32(ג) לחוק).
- 22 ס' 32(א) לחוק היטלי סחר.
- 23 ראו: ס' 9.1 להסכם ההיצף, לעיל ה"ש 3, וס' 19.2 להסכם הסובסידיות, לעיל ה"ש 3. שתי ההוראות משתמשות במונח "רצוי" (desirable) (דהיינו, שהטלת ההיטל היא עניין שבשיקול דעת), ובכך נמנעות

ניתן לרשויות שיקול דעת אם להטיל היטל אם לאו, כך שהן יכולות להימנע מהטלת היטל אף אם התמלאו הדרישות הפורמליות להטלתו. האפשרות לשיקול "נימוקים הנוגעים למשק בכלל" דומה מאוד לדרישה בחוק של האיחוד האירופי לשיקול את "האינטרס של הקהילה" לפני הטלת היטל כאמור.²⁴ אולם מעבר לשיקול זה הסמיך החוק הישראלי את השר לשיקול גם את יחסי הסחר של ישראל עם מדינות חוץ, דהיינו, עם המדינות שנגדן נשקלים אמצעי הגנה. לדעתנו, הוראה זו, שהיא כנראה ייחודית לישראל, היא בעייתית מאוד, שכן היא מביאה לידי פוליטיזציה של התהליך ומזמינה לחץ בין-לאומי.²⁵

מבין שלושת הסוגים האחרים של היטלי סחר שהחוק דן בהם²⁶ (מלבד היטל היצף והיטל משווה), האמצעי השכיח ביותר הוא "אמצעי הגנה". אמצעי זה זהה ל"אמצעי הבטחה" על פי סעיף 19 להסכם GATT ועל פי ההסכם בדבר אמצעי בטחה ("Agreement on Safeguards"). יש בכך כדי לגרום לבלבול, שכן התרגום העברי של safeguard duty (שהוא "היטלי בטחה") משמש (בישראל) למגוון רחב של היטלי יבוא וייצוא שאינם בגדר "safeguard duty" על פי ההגדרה הבין-לאומית של מונח זה. ההסבר לתסבוכת נעוץ בכך שעד שנת 2008 לא היה כל הליך מיוחד בישראל להטלת אמצעי בטחה במונח של סעיף 19 להסכם GATT וההסכם בדבר אמצעי בטחה.²⁷ במקום זה הסמיכה הוראת החוק את שר התמ"ת להטיל מגוון רחב של היטלי בטחה לצרכים מגוונים, שחלקם הזכירו את ה-safeguard duties,²⁸ אך מבלי שמילאו אחר הדרישות לעניין הליך חקירה פתוח ומשתף המופיעות בהסכם בדבר אמצעי בטחה. בשנת 2008, וכחלק מתיקון מקיף לחוק,²⁹ הוסף פרק חדש לגמרי (פרק 2) כדי להסדיר את הנושא בהתאם לדרישות ההסכם בדבר אמצעי בטחה.³⁰ אולם מאחר שהמונח "היטל בטחה" כבר היה בשימוש, ומאחר שההסכם בדבר אמצעי בטחה מאפשר לא רק היטלים, אלא גם מכסות יבוא, הוחלט שהאמצעים החדשים יכוננו "אמצעי הגנה", וגם החוק יקבל שם חדש – "חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה" –

מהטלת "חובה קשיחה". המצב שונה בארצות הברית, שם הטלת ההיטל היא בגדר חובה מרגע שהתמלאו התנאים הפורמליים. ראו: BOWMAN, לעיל ה"ש 16, בעמ' 131.

24 ראו: תק' 1225/2009 של המועצה האירופית להגנה מפני יבוא בהיצף ממדינות שאינן חברות בקהילה האירופית: Council Regulation (EC) No. 1225/2009, O.J. L 343/51, art. 9.4 (22.12.2009).

25 ידועים לנו מקרים אחדים שבהם ניסו להפעיל לחץ פוליטי כזה לאחר השלמת החקירה, ומקרה אחד שבו אף הצליחו למנוע הטלת היטל משווה.

26 שלושת ההיטלים הם היטל בטחה (פרק ב לחוק), היטל יבוא (פרק 1 לחוק) ואמצעי הגנה (פרק 2 לחוק).

27 לדיון מקיף במשטר אמצעי הבטחה של ישראל לפני התיקון של שנת 2005 ראו: גיל נדל "היטל בטחה להגנה על הייצור המקומי מפני יבוא מתחרה: מחדל חקיקתי ישראלי לנוכח משטר היטלים בין-לאומי הולך ומתהדרק" ארגון הסחר העולמי וישראל: משפט, כלכלה ופוליטיקה 429 (אריה רייך עורך, 2006).

28 ובמיוחד מה שהיה אז ס' 2(א)(3) – "הגנה על ייצור מקומי מפני נזק ממשי שנגרם או עלול להיגרם על ידי יבוא מתחרה".

29 חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א – 1991 (תיקון מס' 4), התשס"ט–2008, ס"ח 5.

30 כמסביר בהצעת חוק היטלי סחר (אמצעי הגנה) (תיקון מס' 4), התשס"ז–2007, ה"ח 682.

כדי לתת ביטוי לתיקון החשוב.³¹ כמו כן הוספה לסעיף 2 לחוק הסמכות להטיל היטל בטחה על ייצור חקלאי בהתאם להסכם של ארגון הסחר העולמי על החקלאות.³² הליכי חקירה לצורך ההחלטה אם להטיל אמצעי הגנה מתנהלים באופן בלעדי על ידי הממונה על היטלי סחר, ללא כל מעורבות של הוועדה המייעצת. חקירות אלה מתנהלות בהתאם להוראות ההסכם בדבר אמצעי בטחה, המעניק לכל צד מעוניין הזדמנות להביא את טענותיו וראיותיו במסגרת ההליך. לממונה נתונה הזכות לנקוט אמצעי הגנה זמניים על התעשייה המקומית, בדרך כלל בצורה של ערובה זמנית, וזאת אם יש לכאורה עלייה בייבוא, נזק חמור לענף היצוא המקומי וקשר סיבתי בין שניהם.³³ על הממונה לסיים את החקירה תוך 215 ימים מיום פתיחתו של הליך הבירור, ולהגיש את ממצאיו לשר התמ"ת בלוויית המלצות בדבר הצורך לנקוט אמצעי הגנה, סוגו ותקופת תוקפו.³⁴ גם כאן, כבמקרה של היטלי היצף והיטלים משווים, על השר לשקול לא רק את קיומם של התנאים המשפטיים לנקיטת אמצעים אלה (גידול ניכר בייבוא שגרם נזק חמור לענף היצוא המקומי), אלא גם "נימוקים הנוגעים למשק בכללו" ו"יחסי הסחר של ישראל עם מדינות חוץ".³⁵ אם החליט השר לנקוט אמצעי הגנה, החלטתו טעונה אישור של שר האוצר או לפחות העדר התנגדות פעילה מטעמו. הניסיון של שני העשורים האחרונים מלמד כי לעניין זה שר האוצר ליברלי יותר בדרך כלל בגישתו הכלכלית, וממילא נוטה פחות לתמוך בנקיטת אמצעי הגנה לטובת התעשייה.³⁶

מדינת ישראל אינה "משתמשת כבדה" בהיטלי סחר, אף שבמשך השנים התנהלו כמה חקירות בנושא. למן חקירתו של חוק היטלי סחר בשנת 1991 ועד לחודש אפריל 2014 נפתחו על ידי הממונה 68 חקירות לקראת הטלת היטלי היצף, היטלים משווים או אמצעי הגנה (היטלי בטחה).³⁷ מתוך אלה, 29 חקירות הסתיימו בהיטלים סופיים או בהתחייבויות לעניין מחירים. ב-13 מקרים הוטלו היטלים זמניים אך לא הוטלו היטלים סופיים – אם בשל המלצה שלילית של הוועדה המייעצת, אם מאחר שמי מהשרים סירב לאשר את ההיטלים ואם בשל משיכת התלונה. ב-26 המקרים הנותרים לא הוטל היטל זמני וגם לא היטל סופי מאחת הסיבות המנויות לעיל. ברוב החקירות שהתנהלו בישראל דובר בהיטלי היצף, ובחלק מהן ב"היטלי בטחה"³⁸ או באמצעי הגנה. בישראל מעולם לא הוטל היטל משווה.³⁹

- 31 ס' 1 ודברי ההסבר להצעת חוק היטלי סחר. עם זאת, בגרסה האנגלית שהגישה ישראל לארגון הסחר העולמי תורגם המונח ל-"safeguard measures".
- 32 ראו: ס' 5 של ההסכם על החקלאות ("Agreement on Agriculture") במסגרת ארגון הסחר העולמי.
- 33 ס' 3 לחוק היטלי סחר.
- 34 ס' 3 לחוק היטלי סחר.
- 35 ס' 3 לחוק היטלי סחר. ביקורתנו על ההוראה המקבילה לעניין שיקוליו של שר התמ"ת בנוגע להטלת היטלי היצף והיטלים משווים (ס' 32(א)) (ראו לעיל ליד ה"ש 25) רלוונטית גם כאן.
- 36 שרי התמ"ת רואים לעצמם חובה בדרך כלל להגן על הייצור המקומי ועל מקומות עבודה בשוק המקומי. שרי האוצר, לעומתם, מופקדים על רווחתה המקרו-כלכלית של המדינה. דאגתם נתונה אפוא לעניינים של עליית מחירים, מדד המחירים לצרכן ועידוד תחרותיות במשק. לפיכך הם נוטים לתמוך פחות באמצעים להגנה על התעשייה. דבר זה נכון במידה רבה אף יותר לגבי עובדי הציבור במשרדים אלה.
- 37 מבוסס על נתונים שאספו המחברים מאתר האינטרנט של יחידת היטלי סחר של משרד התמ"ת – <http://www.moital.gov.il/NR/exeres/4271208E-B717-44F0-9413-79C6C2345DBA.htm>.
- 38 המונח "היטלי בטחה" ("safeguards") מופיע במירכאות שכן על פי עמדתה הרשמית של ישראל הם אינם safeguards כמשמעותו של מונח זה אצל ארגון הסחר העולמי. הסיבה לכך היא שכל ההיטלים

בשלוש השנים האחרונות מסתמנת ירידה חדה, עד כדי כמעט עצירה מוחלטת, במספר החקירות המסתיימות בהטלת היטל. כך, למשל, כל החקירות שנפתחו למן אמצע שנת 2011 הסתיימו במשיכת התלונה על ידי התעשייה המתלוננת, אחרי שהובהר לה כי אין לה סיכוי לקבל היטל להגנתה.⁴⁰ בשלוש השנים האחרונות (אפריל 2011 – אפריל 2014) הוטל רק היטל סחר אחד, וגם הוא ניתן רק בעקבות פניית המתלוננת לבית המשפט וחששה של המדינה מתקדים משפטי בעניין זה.⁴¹ הסיבה לירידה החדה היא מדיניות מוצהרת ועקבית של משרד האוצר המסרבת לאשר הטלת היטלי סחר, ולאחרונה גם אי-נכונות של שר התמ"ת לתמוך בכך.⁴² מדיניות זו, כך יש להניח, מושפעת לפחות בחלקה מן הדוח של ועדת טרכטנברג, אשר המליצה, בין היתר, לא לאפשר הטלת היטלי סחר להגנת תעשיות מונופוליסטיות או ריכוזיות בשוק הישראלי.⁴³ כתוצאה משינוי הגישה הגיעו התעשיות הנפגעות, כמו גם עורכי הדין המתמחים בתחום, למסקנה כי אין כל טעם בהשקעה הניכרת של זמן וממון הנדרשת לצורך הגשת תלונות וניהול הליכי חקירה, שכן גם אם יוכיחו את טענותיהם ותתקבל המלצה חיובית של הוועדה המייעצת, הסיכוי לקבלת היטל הינו נמוך ביותר. מצב זה מהווה כמובן שינוי דרסטי ביחס למצב ששרר בתחום במשך שני העשורים שלפני כן, שהוא זה המשתקף במאמר הנוכחי. אין לדעת אם המצב החדש הוא זמני בלבד ותוצאה של נסיבות פוליטיות עכשוויות או שזאנו עדים למגמה שעתידיה להישאר עימנו כאן בישראל עוד שנים רבות. אם ללמוד מן הנעשה במדינות אחרות ברחבי העולם, לא מסתמנת כרגע ירידה משמעותית בהזדקקות להיטלי סחר; אדרבה, מדינות רבות מאמצות חוקים חדשים בנוגע להיטלי סחר ומצטרפות בכך ל"משתמשים" הוותיקים.⁴⁴

- האלה לא חרגו משיעורי המכס שלהם התחייבה ישראל במסגרת הארגון, ועל כן הם אינם נופלים בגדרו של ס' 19 להסכם GATT, לעיל ה"ש 3.
- 39 היו אומנם תלונות אחדות בגין ייבוא במחיר נתמך, אך אף לא אחת מהן הסתיימה בהטלת היטל משווה. למשל, בשנת 1993 דחתה הוועדה המייעצת את בקשתה של אסם להטיל היטל כזה על פסטה מאיטליה, וכעבור כמה שנים דחה הממונה את בקשתה להטיל היטל משווה על מוצרי מאפה מאיטליה, לאחר החלטה של יושב ראש הוועדה המייעצת לא להטיל ערובה זמנית.
- 40 הכוונה היא לחקירות הבאות (תאריך הפתיחה של החקירה מצוין בסוגריים): דסקיות חיתוך והשחזה מסין (12.8.2013); שטיחי מכונה מטורקיה (5.5.2013); יריעות ביטומניות מאיטליה (16.12.2012); ניילון נצמד לתעשייה מערב הסעודית (2.7.2012); וקשתות פלדה מסין (5.7.2011).
- 41 מדובר בחקירה בעניין סוליות גומי מדרום אפריקה, שנפתחה ב-13.1.2011. בתיק זה סירב מנכ"ל משרד התמ"ת לאשר את הטלת הערובה הזמנית, והמתלוננת – חברת תעשיות גומי עין שמר אגח"ש בע"מ – עתרה לבית המשפט לעניינים מנהליים נגד סירוב זה (עת"מ (22214-02-12) (מנהלי י-ם) תעשיות גומי עין שמר נ' מנכ"ל משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה (פורסם בנבו, 25.3.2012).
- 42 כלפי שר התמ"ת הנוכחי (או בשמו העדכני – שר הכלכלה) נפתלי בנט נטען כי הוא אינו תומך בהגנה על התעשייה המקומית, והדבר נקשר לשינוי שם המשרד: אורה קורן "בנט שינה את שם משרד התמ"ת למשרד הכלכלה והמסחר" *TheMarker* 14.3.2013. <http://www.themarker.com/news/1.1964872>
- ראו גם: גיל קליאן "התעשיינים נגד שר הכלכלה: 'בנט מחה את התעשייה מסדר יומו' כלכליסט <http://www.calcalist.co.il/local/articles/0,7340,L-3624768,00.html> 20.2.2014
- 43 דו"ח הוועדה לשינוי כלכלי חברתי פרק "יוקר מחיה והתחרותיות", תת-פרק 3.1 (2011) <http://www.teammanuel2011.org.il/general/fullreport>
- 44 לפי הדיווח של ארגון הסחר העולמי משנת 2013, מספר חקירות ההיצף שנפתחו בחצי הראשון של שנת 2012 (114) משקף עלייה חדה בהשוואה לאותה תקופה בשנת 2011 (69), ומחזיר את היקף החקירות לרמה שנרשמה בשנת השיא, היא שנת 2008 (213 חקירות בשנה כולה). ראו: WORLD TRADE ORGANIZATION, ANNUAL REPORT 2013 46 (2013), http://www.wto.org/english/res_e/

ב. המסגרת החקיקתית לביקורת שיפוטית עד שנת 2005

כל ההחלטות להטיל היטלי סחר, זמניים או סופיים, כפופות לאפשרות של ביקורת שיפוטית, ולעיתים קרובות הביקורת אף מופעלת הלכה למעשה. אולם למן שנת 2005 המנגנונים של הביקורת השיפוטית והמעין-שיפוטית המוסדרים בחוק, וכן אמות המידה לביקורת זו, עברו רפורמה יסודית. אנו סבורים כי המסגרת שקדמה לשנת 2005 הייתה יעילה יותר מהמסגרת החדשה. לפיכך ברצוננו להקדיש פרק זה לדיון במודל שקדם לתיקון של שנת 2005, ואז לעבור בפרק הבא לתיאור המודל הנוכחי. בפרק שלאחר מכן נערוך השוואה בין שני המודלים, ונסביר מדוע אנו סבורים כי המודל הקודם היה עדיף.

משנת 1991 ועד התיקון של שנת 2005 קבע חוק היטלי סחר הסדרים ספציפיים ייחודיים לביקורת שיפוטית על קביעות של היטלי סחר. המאפיין החשוב ביותר בהסדרים אלה היה שעל רבות מהחלטותיו של הממונה היה אפשר להגיש השגה לפני היושב ראש של הוועדה המייעצת (להלן: היושב ראש).⁴⁵ למשל, על החלטה להטיל או לא להטיל ערובה זמנית בחקירות היצף או ייבוא נתמך, וכן על החלטה לקבל או לא לקבל התחייבות בעניין המחיר,⁴⁶ היה אפשר להגיש השגה לפני יושב ראש הוועדה, שהיה מוסמך לבדוק החלטות אלה בהתבסס על דיני היטלי הסחר המהותיים. מאחר שבדרך כלל היושב ראש היה מומחה בתחום וגם משפטן,⁴⁷ בדיקתו הייתה משמעותית ביותר, והחלטתו יכלה להתבסס גם על הדין המקומי וגם על דיני היטלי הסחר הבין-לאומיים. על החלטתו של היושב ראש היה אפשר להגיש ערעור לפני בית המשפט המחוזי.⁴⁸ אולם היושב ראש היה נטול סמכויות בכל הנוגע באמצעי בטחה או באמצעי הגנה אחרים, פרט להיטלי היצף ולהיטלים משווים.

האפשרות של הגשת השגה על החלטת הממונה בקשר לערובה זמנית – אפשרות שאינה נדרשת אף לא באחד מהסכמי ארגון הסחר העולמי⁴⁹ – הייתה אטרקטיבית מאוד לצדדים, ועל כן הם הרבו להשתמש בה. הגשת ההשגה לא הייתה חייבת בתשלום של אגרה כלשהי, והיושב

booksp_e/anrep_e/anrep13_chap4_e.pdf. גם במספר החקירות בנושא אמצעי בטחה חלה עלייה חדה של יותר מפי שניים (שם, בעמ' 49).

45 ס' 49 לחוק לפני התיקון משנת 2005 אפשר הגשת השגה לפני היושב ראש בארבעה סוגי החלטות של הממונה: (1) החלטה לא לפתוח בחקירה בעניין היטל היצף או היטל משווה על יסוד הנימוק כי אין לכאורה יסוד לתלונה; (2) החלטה להפסיק חקירה לאחר שהתקבלה התחייבות מחיר; (3) החלטה להטיל או לא להטיל ערובה זמנית בחקירת היצף או ייבוא נתמך; (4) החלטה לא לערוך בחינה מחדש של היטל סחר קיים.

46 התחייבות מחיר מהווה למעשה תחליף להטלת היטל. אם היצרן הזר מתחייב לא למכור את המוצר לישראל במחיר נמוך מהמחיר המקובל, הממונה מוסמך, לפי שיקול דעתו, לקבל התחייבות זו ולהשעות או להפסיק את החקירה, לאחר שנתן לכל הצדדים המעוניינים הודמנות להגיב על כך (ראו: ס' 32 לחוק).

47 לפי ס' 6 לחוק, היושב ראש חייב להיות משפטן עם ידע ומומחיות בסחר חוץ ובכלכלה. מאחר שהיושב ראש גם מעורב בגיבוש הממצאים וההמלצות להטלת היטלי סחר סופיים בכל המקרים שנחקרו על ידי הממונה, מטבע הדברים הוא צובר ניסיון וידע רב בתחום, גם אם לא היה לו ידע כזה בהתחלה.

48 ס' 50 לחוק לפני התיקון משנת 2005.

49 ס' 13 להסכם ההיצף, לעיל ה"ש 3, דורש ממדינות ארגון הסחר העולמי לקיים ביקורת שיפוטית על החלטות סופיות בלבד, ולא על החלטות והיטלים זמניים. כך גם בס' 23 להסכם הסובסידיות, לעיל ה"ש

ראש לא היה מוסמך לפסוק הוצאות משפט נגד הצד שהפסיד. לפיכך ההוצאות היחידות של צד שביקש להגיש השגה היו ההוצאות בגין שכר הטרחה של עורכי הדין שלו. הפרוצדורה גם הייתה קלה לביצוע. היושב ראש נדרש לתת את החלטתו תוך שבועיים מיום שהוגשה ההשגה, ואם ההחלטה טרם ניתנה, העניק החוק סעד דרסטי למדי: ההשגה תיחשב השגה שהתקבלה!⁵⁰ לפעמים, גם כאשר דחה היושב ראש את ההשגה בנוגע לערובה הזמנית, הצד החולק היה יכול עדיין להפיק תועלת מן ההליך באופן עקיף, שכן הדיונים לגבי ההיטל הסופי עמדו להגיע בכל מקרה לפתחו של היושב ראש. לעיתים קרובות, בהחלטה על ההיטל הזמני, היה היושב ראש מביע דעה לגופו של התיק ועל סוגיות דוגמת הדרך שבה יש לחשב את שיעורי ההיצף או כיצד יש להתייחס לשאלות של נזק ממשי או סיבתיות בנסיבות המיוחדות של המקרה שלפניו – כולן שאלות שהיו מוכרחות לעלות גם בשלבים המקדמיים וגם בשלבים הסופיים. אמירות אלה של היושב ראש בשלבים המוקדמים היו עשויות לכוון את הממונה בהמשך החקירה ובגיבוש מסקנותיו. בדרך כלל לא היה שום טעם להתעלם מאמירות אלה, אם רצונו של הממונה היה שהמלצותיו יאומצו על ידי הוועדה.⁵¹ כך ניתנה ליושב ראש הזדמנות להשפיע על המתודולוגיה של החקירה עוד בשלביה המוקדמים, לפני שהתיק היה מגיע לוועדה להחלטה סופית. עד לשנת 2005 היה אפשר לערער על החלטה להטיל היטלי סחר סופיים לפני בית המשפט המחוזי.⁵² אפשרות הערעור על הטלת היטלי בטחה סופיים הייתה חשובה במיוחד לנוכח אי-מעורבותה של הוועדה המייעצת בהליכים אלה, שאילו הייתה מעורבת הייתה מן הסתם משמשת כגורם מאזן. על החלטה של בית המשפט המחוזי היה אפשר לערער לבית המשפט העליון.⁵³ יצוין כי החוק הגביל את אפשרות הערעור להחלטות להטיל היטלי סחר, ולא הייתה זכות ערעור על החלטה להימנע מהטלת היטל כאמור.⁵⁴ כתוצאה מכך נוצרה אסימטריה מסוימת בין הזכויות הדיוניות של הצדדים השונים להליך: זכות הערעור על החלטה הסופית ניתנה ליבואנים וליצרנים זרים בלבד, בעוד שהמתלוננים – קרי, היצרנים המקומיים – לא נהנו מזכות ערעור מקבילה על החלטה לא להטיל היטל סחר או על סכומו או תקופת תוקפו של היטל כאמור.⁵⁵ אסימטריה זו באה על תיקונה רק בתיקון משנת 2005.

50 ס' 49(ג) לחוק לפני התיקון משנת 2005. הוראה זו הייתה עלולה ליצור בעיות בלתי פתירות במקרים מסוימים. למשל, אם שני הצדדים היו משיגים על החלטה להטיל ערובה זמנית – היבואן בטענה שיש לבטלה ואילו היצרן המקומי בטענה שיש להגדילה – אזי כיצד היה אפשר לקבוע ששתי ההשגות התקבלו אם היושב ראש לא נתן החלטה בתוך פרק הזמן הקבוע? מכל מקום, בפועל לא ידוע למחברים על מקרה שבו נמנע היושב ראש מלתת החלטה בזמן שנקבע.

51 הגם שבאופן פורמלי היושב ראש מהווה רק קול אחד מתוך שבעה קולות בוועדה, בדרך כלל הוא זה שכותב את ההמלצות הסופיות, ולפיכך הוא בעל ההשפעה הרבה ביותר על גיבושן.

52 ס' 50 לחוק לפני התיקון משנת 2005.

53 ראו, למשל: ע"א 2313/98 שר התעשייה והמסחר נ' מינקול בע"מ, פ"ד נד(1) 673 (2000).

54 ס' 50 לחוק קבע כי "החולק על חבותו בהיטל" רשאי לערער עליה – דהיינו, על החבות – לפני בית המשפט המחוזי. כאשר הוועדה המייעצת המליצה על הימנעות מהטלת היטל סחר, וכתוצאה מכך נמנע שר התעשייה והמסחר מהטלתו, לא הייתה חבות, ודומה של יצרנים המקומיים לא הייתה זכות לערער על החלטה כזו. גם כאשר הוטל היטל והיצרנים המקומיים חלקו על שיעורו או על תקופת תוקפו, לא הייתה להם לכאורה זכות ערעור בהתאם ללשון החוק, שכן הם לא חלקו על עצם חבותם. לא ברור אם תוצאה זו הייתה מכוונת או מקרית.

55 שם.

נוסף על שני ערוצי הביקורת האמורים (השגה לפני היושב ראש וערעור לבית המשפט המחוזי) הייתה ועודנה קיימת הסמכות השיורית המקורית של בית המשפט הגבוה לצדק (דהיינו, בית המשפט העליון) לגבי כל עניין שאין לו כתובת על פי ההליכים האחרים.⁵⁶ כך, לדוגמה, במקרה שבו סירב הממונה להאריך את פרק הזמן להגשת תגובה מטעם יצואן, היה הלה יכול להגיש עתירה נגד הממונה ישירות לבג"ץ.⁵⁷ לעומת זאת, נגד הנוהג של רשויות המכס והממונה לדרוש בגין כל משלוח חדש חידוש של הערובה הבנקאית, שהוטלה במסגרת החלטה על ערובה זמנית, הוגשה המרצת פתיחה (ולא ערעור) לבית המשפט המחוזי. הבקשה התקבלה, ובית המשפט ביטל את הנוהג האמור בקובעו כי הערובה תהיה תקפה במשך שישה חודשים, ולא יהיה אפשר לחדשה לאחר פקיעתה.⁵⁸

ג. המסגרת החקיקתית לביקורת שיפוטית אחרי שנת 2005

התיקון השלישי של חוק היטלי סחר, שהתקבל בשנת 2005, ביטל גם את תהליך ההשגה לפני היושב ראש וגם את הליך הערעור לפני בית המשפט המחוזי.⁵⁹ תחת אלה הוסיף התיקון את ההחלטות המתקבלות על ידי הרשויות על פי חוק היטלי סחר לרשימת ההחלטות הכפופות לביקורתם של בתי המשפט המנהליים.⁶⁰ בתי משפט אלה, הפועלים במקביל לבתי המשפט המחוזיים, ואשר יושבים בהם שופטי בית המשפט המחוזי, הוקמו בשנת 2000 כדי להקטין את עומס התיקים הרובץ על בית המשפט הגבוה לצדק.⁶¹ העניינים הנידונים לפני בתי משפט אלה מפורטים בתוספות לחוק, אשר הורחבו עם הזמן. הם כוללים פעולות מנהל בתחומים כגון מכרזים ממשלתיים, מיסים עירוניים, בתי ספר וחינוך, רישיונות עבודה, תכנון אורבני, הגירה, מעמדם של עובדים זרים ועניינים רבים נוספים.⁶² במקרים שבהם בתי המשפט המנהליים נטולי

56 סמכות זו מבוססת על ס' 15(ג) של חוק-יסוד: השפיטה, ס"ח 78 הקובע כי בג"ץ "ידון בעניינים אשר הוא רואה צורך לתת בהם סעד למען הצדק ואשר אינם בסמכותו של בית משפט או של בית דין אחר".

57 ראו: בג"ץ 10246/01 סי אנד אל. בע"מ נ' הממונה על היטל היצף והיטל משווה במשרד התעשייה והמסחר (פורסם בנבו, 28.12.2001) (העתירה נדחתה).

58 ה"פ (מחוזי ת"א) 498/96 גולמט נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף (לא פורסם, 29.11.1998).

59 חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשס"ה-2005, (תיקון מס' 3), ס"ח 662, ס' 7 ו-8, שביטלו את ס' 49(א) ו-50 לחוק, בהתאמה.

60 שם, ס' 14 לתיקון מס' 3 לחוק. ראו: חוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000, ס"ח 190 (להלן: חוק בתי משפט לעניינים מנהליים), פרט 24 לתוספת ראשונה: "החלטה של רשות לפי חוק היטלי סחר, התשנ"א-1991; בפרט זה, 'החלטה' – למעט התקנת תקנות."

61 ראו: ס' 1 לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000, ס"ח 190 וכן את דברי ההסבר להצעת חוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-1999, ה"ח 2.

62 התוספת הראשונה לחוק, המתייחסת לעניינים שבהם ניתן להגיש עתירה מנהלית, כוללת רשימה ארוכה מאוד של החלטות מנהליות, ולעיל הזכרנו רק אחדים מהם. התוספת השנייה ארוכה אף היא, וכוללת עניינים שונים שבהם ניתן להגיש ערעור לפני בית המשפט. התוספת השלישית, המתייחסת למקרים שבהם ניתן להגיש תביעות מנהליות, כגון תובענה לפיצויים מהממשלה, כוללת שני עניינים בלבד: תביעה לפיצויים בגין הפרת כללי מכרז ציבורי (בדרך כלל בקשר לרכישות ממשלתיות) ותביעות ייצוגיות נגד רשות ממשלתית.

סמכות, סמכות השיפוט השיורית מוקנית לבית המשפט הגבוה לצדק.⁶³ ערעורים נגד החלטות של בתי המשפט המנהליים מוגשים אף הם לבית המשפט העליון.⁶⁴ בתי משפט לעניינים מנהליים מוסמכים על פי החוק לדון בשלושה סוגי מקרים: עתירות מנהליות, ערעורים מנהליים ותובענות מנהליות. הסוג האחרון עניינו פיצויים מרשות ממשלתית בגין הפרה של המשפט המנהלי שגרמה נזק לתובע, בעוד שני הראשונים הם סוגים של ביקורת שיפוטית על מעשים או מחדלים של משרדי ממשלה.⁶⁵

ד. אמות המידה לביקורת: השוואת שני המודלים

כפי שצוין לעיל, עד לשנת 2005 הייתה ליושב ראש הוועדה המייעצת הסמכות לבקר את החלטות הממונה בהתבסס על דיני היטלי הסחר המהותיים. אמת המידה לביקורת שהופעלה על ידי היושב ראש בהליכים אלה צוינה באחת ההחלטות המוקדמות שניתנו על ידי היושב ראש, ואשר צוטטה לאחר מכן בתיקים רבים:

מטרת ההשגה היא לבחון את החלטת הממונה בשלושה מישורים:

א. האם הממצאים שמקורם בחומר הראיות שהוגש לממונה משקפים את המציאות או שמא שגה בממצאיו;

ב. האם החלטת הממונה החילה כיאות את הוראות החוק החלות על הממצאים האמורים;

ג. האם הממונה פעל בסבירות ובהגינות, דהיינו, האם הוא הפעיל את שיקול דעתו באופן שתואם את מערכת החקיקה ואת מערכת האיזונים בין הערכים הטמונים בחקיקה.⁶⁶

לדעתנו, ציטוט זה משקף את רמת הביקורת *de novo*: היושב ראש בודק ובוחר מחדש לא רק את הבסיס המשפטי של החלטת הממונה, אלא גם את ממצאיו העובדתיים ואפילו את האופן

63 ראו לעיל ה"ש 56 ולהלן ה"ש 100.

64 ס' 11 לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים. מאחר שניתן להשיג על החלטות של בתי משפט לעניינים מנהליים בקשר להיטלי סחר באמצעות עתירה מנהלית, הערעור עליהם הוא ללא בקשת רשות. ערעורים מנהליים, לעומתם, ניתנים לערעור רק לאחר קבלת רשות משופט בית המשפט העליון. ס' 12 לחוק בתי משפט מנהליים.

65 ס' 5 לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים. על עניינים נוספים שבהם ניתן להיעזר בתובענות כאלה ראו לעיל: ה"ש 62.

66 השגה (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר) *Ion S.A. Coca & Chocolate Manufacturer* נ' עלית תעשיות בע"מ (2.5.1993) (היור"ר פרופ' דוד גליקסברג). החלטה זו מצוטטת בפס' 12 להחלטה בהשגה (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר) ה'ש/ה 25 גיימס פלס בע"מ נ' תעשיות אלקטרו כימיות ("פרויטארום") בע"מ (16.9.1996) (היור"ר ד"ר אריה רייך). בהחלטה מאוחרת יותר בהשגה (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר) ה'ש/ה 1 *Degussa AG* נ' נגב פראוקסיד בע"מ, פס' 4 להשגה (30.3.2002) (היור"ר ד"ר אריה רייך), הוסיף היושב ראש את המילים "והמשפט הבינלאומי" לנקודה ג, אחרי המילים "מערכת החקיקה", כחלק מאמת המידה לביקורת.

שבו הפעיל את שיקול דעתו בבואו לאזן בין האינטרסים השונים הגלומים בחקירה. שיטה זו של ביקורת מקיפה יושמה בכמה החלטות של היושב ראש, והובילה לעיתים למסקנות שונות מאוד מאלה של הממונה.

דוגמה בולטת לכך היא החלטת היושב ראש בעניין הערובה הזמנית שהוטלה על מוצרי פסטה המיובאים מאיטליה.⁶⁷ במקרה זה החליט היושב ראש להפוך את החלטת הממונה להטיל ערובה זמנית, לאחר שהגיע למסקנה כי אין במקרה זה הצדקה להטלת ערובה כזו. היושב ראש עשה זאת לאחר שבדק את חישובי ההיצף של הממונה, שהתבססו על הראיות שבתיק. הבדיקה הובילה למסקנה כי לא נעשו ההתאמות הנדרשות בגין עלויות המכירה העקיפות, וכי קביעת מחיר הייצוא על ידי הממונה לגבי רבים מהמוצרים של היצואנים האיטלקים לא הייתה מבוססת כדבעי.⁶⁸ אליבא דיושב ראש, חישוב נכון, המבוסס על עקרונות נכונים מבחינה משפטית, היה צריך להוביל לממצא של העדר היצף. בכך גם דחה היושב ראש את עמדתו של הממונה שלפיה יש לאמץ את גישת הקהילה האירופית בקשר לעלויות מכירה עקיפות, בקובעו כי גישה זו אינה הגיונית ועומדת בניגוד לנורמות המקובלות של החוק הבין-לאומי והחוק הישראלי.⁶⁹ זאת ועוד, היושב ראש חלק גם על הממצא בדבר קיומו של נזק לתעשייה המקומית, ועל הממצא בדבר קשר סיבתי בין ההיצף לבין הנזק. ניתוחן של הראיות הובילו למסקנה שאפילו נזק לכאורי לא נגרם לענף היצרני המקומי, וכי בכל מקרה לא הוכח כל קשר סיבתי.⁷⁰ משלא נמצאה הוכחה לקיומו של ייבוא במחירי היצף או לגרימת כל נזק אחר, המסקנה הבלתי נמנעת הייתה שאין מקום להטיל חובת הפקדה של ערובה זמנית, ויש לבטלה.

היושב ראש סיים את החלטתו בהערה חשובה לגבי הדרך שבה יש לנהל חקירות היצף:

ככלל, חוק היטלי סחר תשנ"א–1991 מטרתו להגן על יצרנים מקומיים מפני נוהגי סחר נפסדים ובלתי הוגנים של יצרנים זרים, אשר גורמים לענף היצרני בישראל נזק ממשי. השימוש בחוק ייעשה אך ורק לאור עקרונות היסוד של שיטת המשפט הישראלי, ובהם זכות היסוד לחופש העיסוק, הזכות לשוויון, והזכות להגנה על הקניין. יש לעמוד היטב על המשמר לבל יהפוך חוק זה לאמצעי של הגנה בלתי מוצדקת על מונופולים, או על אינטרסים כלכליים צרים, על חשבון הציבור הרחב של הצרכנים.⁷¹

היצרן המקומי ניסה לערער על ההחלטה לפני בית המשפט המחוזי. טענתו העיקרית הייתה שהיושב ראש לא היה רשאי להפעיל סוג זה של ביקורת *de novo* ולהחליף את שיקול דעתו של הממונה בשיקול דעתו שלו.⁷² אולם בסופו של דבר נמשך הערעור בהמלצת בית המשפט.

67 השגה (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר) ה/ש/1 ויטה מוזן איכות בע"מ נ' נקיד צפון בע"מ (15.12.1996) (היור"ד"ר אריה רייך).

68 שם, פס' 6–7.

69 שם, פס' 6.

70 שם, פס' 9.

71 שם, פס' 10.

72 ראו: הדס מגן "אוסם מערערת לביהמ"ש על אי הטלת היטל היצף על יבוא פסטה מאיטליה" גלובס <http://www.globes.co.il/news/article.aspx?did=104646> 17.2.1997

בכמה מקרים נוספים הפעיל היושב ראש ביקורת *de novo*, שכתוצאה ממנה שונו שיעוריהם של היטלי היצף זמניים או ערוכה זמנית.⁷³ במקרים רבים אחרים קוימה ביקורת כזו והחלטת הממונה הושארה על כנה. היו גם ביקורות על החלטות לגבי התחייבויות מחיר.⁷⁴ בכל הנוגע בביקורת שיפוטית על היטלים סופיים, הצבענו לעיל על כך שהביקורת נעשתה על ידי בתי המשפט המחוזיים בכל מקרה של ערעור של יבואן על היטל. בנוקטו את המונח "ערעור", הסמיך למעשה המחוקק את בית המשפט לבדוק לעומק את החלטותיהן של הרשויות המעורבות בהליכים שהביאו לידי הטלת היטל הסופי (הממונה, הוועדה המייעצת, שר התמ"ת ושר האוצר) ובפרט את הבסיס המשפטי של החלטות אלה. ככל שהגיע בית המשפט למסקנה שהטלת היטל הייתה מבוססת על פירוש מוטעה או יישום מוטעה של החוק, הוא היה מוסמך להפוך את ההחלטה המורה על הטלת היטל או לשנות את שיעורו או את משך תוקפו של היטל. בהתאם לגישתו העקרונית בכל הערעורים האחרים, בית המשפט נמנע בדרך כלל מהצבת סימני שאלה לגבי הממצאים העובדתיים של הממונה או של הוועדה המייעצת, והגביל את ביקורתו השיפוטית לקביעות משפטיות.

גישה זו השתקפה בהחלטת בית המשפט בעניין גולמט בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה:

בית המשפט אינו נוטה להתערב בשיקול הדעת של הרשות המינהלית... לאור זאת, ברור כי במקום בו גובשה תשתית עובדתית ראויה, בית המשפט לא ימהר להחליף את שיקול דעת הרשות המינהלית, כל עוד אין [היא] נגועה בפגם משמעותי... בית משפט שלערעור בודק בהליכים שכאלה החלטה של גוף מעין שיפוטי אשר מומחה בתחומו. ואכן במקרים כגון אלה, ערכאת ערעור אינה נוהגת להתערב בקביעות עובדתיות אלא רק במסקנות משפטיות.⁷⁵

למרות זאת המשיך בית המשפט וקבע כי הוועדה המייעצת וגם השרים טעו כאשר הטילו היטל היצף לתקופה של שלוש שנים מבלי להביא בחשבון את הנזק שצעד כזה יגרום לצרכנים ולתחרות החופשית בשוק. בית המשפט קבע כי מדובר בטעות בחוק – טעות שהינה דיונית ומהותית גם יחד. בית המשפט מצא תימוכין להפעלה הרחבה של שיקול דעתו בהקשר זה בסעיף 50(ה) לחוק, אשר הסמיך את בית המשפט לאשר או לבטל את היטל, להגדילו או להפחיתו, או "לפסוק באופן אחר, הכל כפי שייראה לו".⁷⁶ לפיכך החליט בית המשפט לקצר את משך ההיטל באופן משמעותי – מתקופה של שלוש שנים לתקופה של שנה וארבעה חודשים.⁷⁷

- 73 למשל, השגה (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר) תיק היצף 141/90 קומבה בע"מ נ' בתי יציקה וולקן בע"מ (4.8.1991) (היו"ר ד"ר דוד גליקסברג); בעניין Degussa AG, לעיל ה"ש 66; וכן בהשגה (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר) אביזרי צנרת כרמיאל בע"מ נ' Zibo Yuanfeng Metal Products Corp. Ltd. (28.8.1998) (היו"ר ד"ר אריה רייך).
- 74 למשל, בתיק היצף (הוועדה המייעצת לפי חוק היטלי סחר), Celsa – Cia Espanola de Laminacion, S.A. נ' מפעלי פלדה מאוחדים בע"מ (12.8.1996) (היו"ר ד"ר אריה רייך) (בעניין ייבוא של ברזל בניין מספרד).
- 75 ע"ש (מחוזי ת"א) 740/98 גולמט בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, עמ' 7-9 לפסק הדין (פורסם בנבו, 17.2.1999) (להלן: עניין גולמט 1).
- 76 שם, בעמ' 9 לפסק הדין.
- 77 שם, בעמ' 11 לפסק הדין.

בית המשפט אימץ גישה דומה בבדיקת החלטות של היושב ראש בהשגות על החלטות הממונה. באחת הפרשות קבע בית המשפט כך:

אמנם ההלכה היא כי אין ערכאת הערעור מתערבת בקביעות עובדתיות של ערכאה קמא אלא בנסיבות חריגות בלבד. ואמנם ההלכה האמורה מקבלת משנה תוקף כשמדובר בערעור על החלטה של יו"ר הועדה אשר היא עצמה גוף ערעור ואשר דנה בהשגה על החלטה של ממונה מקצועי ומאמצת את קביעותיו העובדתיות בהחלטה קמא; ברם, כאשר מדובר במסקנה אשר עולה מעובדות רשאית ערכאת הערעור להתערב ולהסיק אחרת מערכאה קמא...

כך הם גם פני הדברים בענייננו. מבלי לשנות מהקביעות של הממונה ושל יו"ר הועדה בממצאים העובדתיים בדבר היצף והשוואת מחירים – נראה לי לחלוק על המסקנות המשפטיות המתבקשות מעובדות אלו, לענין הסעד הזמני של חיוב בערובה.⁷⁸

בית המשפט המשיך והגביל את היקף ההיטל הזמני באופן שלא יחול על מוצרים שהתעשייה המקומית טרם החלה בייצורם.

אם נרצה להשוות בין אמות המידה לביקורת שיפוטית שהופעלו על ידי היושב ראש ובית המשפט המחוזי לבין אמות המידה לביקורת שיפוטית של בית המשפט לעניינים מנהליים בעקבות התיקון של שנת 2005, נגיע ללא ספק למסקנה כי התיקון החליש באופן משמעותי את רמת הביקורת, וכי זאת הייתה אחת ממטרות התיקון.⁷⁹

בהקשר זה ראוי לציין כי התיקון משנת 2005 הוסיף את הפריט "החלטה של רשות לפי חוק היטלי סחר" לתוספת הראשונה של חוק בתי משפט לעניינים מנהליים, וקבע בכך כי רמת הביקורת השיפוטית עליהן תהיה כשל עתירה מנהלית, ולא כשל ערעור מנהלי. פירוש הדבר הוא שאמת המידה לביקורת שיפוטית שונתה מאמת מידה ערעורית לאמת מידה של ביקורת מנהלית.⁸⁰ בית המשפט שוב אינו נדרש לבחון מחדש את מכלול הנימוקים המשפטיים ששימשו בסיס להחלטה להטיל היטל סחר זמני או סופי. במקום זאת הוא בודק את ההחלטה לאור העילות המוכרות במשפט המנהלי, כגון חוסר סמכות, פגיעה בזכות להליך הוגן, חוסר תום לב, שרירותיות, משוא פנים, הפליה, אי-סבירות והעדר מידתיות. זאת אמת המידה לביקורת

78 ע"ש (מחוזי ת"א) 1328/95 גולמט בע"מ נ' תעמס בע"מ, פס"מ 5 לפסק הדין (לא פורסם). (להלן: עניין גולמט 2) תיק אחר שבו נקבע בבית המשפט המחוזי כי היושב ראש טעה בדיון, בכך שלא נתן לאחד הצדדים זכות להגיב על השגה, הוא בש"א (מחוזי ת"א) 1231/04 נשר מפעלי מלט ישראלים בע"מ נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 5.6.2005).

79 דברי ההסבר להצעת החוק אינם מרחיבים על הסיבות לשינוי, פרט לכך שהשינוי בחוק מתחייב "מהניסיון שנרכש במהלך תקופת הפעלתו מאז חקיקתו". אולם בשיחות אישיות עם פקידים במשרד התמ"ת שיזמו את התיקון הם הסבירו כי יוזמתם נבעה מתסכולם לנוכח מה שנתפס על ידיהם כ"התערבות מוגזמת" של היושב ראש בהחלטות הממונה בענייני היטלים זמניים, וכן לנוכח ההתערבות השכיחה של בתי המשפט המחוזיים בהיטלי בטחה סופיים.

80 על ההבדל בין שתי אמות המידה ראו: עמ"נ 191/04 (מנהלי ת"א) חברת נכסי סוקולוב (הרצליה) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית הרצליה (פורסם בנבו, 7.9.2006); עת"מ 1073/00 (מנהלי ת"א) ו.מ. לתכנון ובניה שורקות נ' ועדת הערר לתכנון ולבניה מחוז מרכז (פורסם בנבו, 30.12.2001).

שיפוטית (הדומה במקצת לאמת המידה של "שרירותי או קפריזי" המקובלת בארצות הברית) המחויבת על פי סעיף 8 לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, הקובע כי בית המשפט לעניינים מנהליים ידון בהתאם לעילות, לסמכויות ולסעדים שעל פיהם דן בית המשפט הגבוה לצדק. משמעות הדבר היא שבית המשפט אינו ממיר את שיקול דעתה של הרשות המנהלית בשיקול הדעת שלו, ורק כאשר ההחלטה המבוקרת בלתי סבירה בעליל, הוא רשאי להחליט להתערב ולהפוך אותה. כפי שקבע בית המשפט הגבוה לצדק:

כידוע, הלכה היא כי בית המשפט לא יחליף את שיקול הדעת המסור לרשות המנהלית בשיקול דעתו־שלו, אלא אם הרשות הפעילה את סמכותה שלא כדין על פי אמות המידה הנהוגות במשפט הציבורי. דוגמאות להתערבות נדרשת של בית המשפט הן כאשר ההחלטה שרירותית ובלתי סבירה; מתגלה בה פגיעה בצדק הטבעי; הרשות פעלה משיקולים זרים ושלא בתום לב...⁸¹

אכן, בדיקת החלטות של בתי המשפט לעניינים מנהליים בתיקים של היטלי סחר למן שנת 2005 מצביעה על נכונות פחותה בהרבה של בתי המשפט להתערב בהחלטותיהן של הרשויות המוסמכות בעניינים אלה, ועל רמת ביקורת מעמיקה פחות. הדבר נכון ללא ספק בהשוואה לביקורת של היושב ראש על החלטות הממונה, אך במידה מסוימת גם בהשוואה לביקורת של בית המשפט המחוזי על היטלים סופיים בהליך הערעור. לעומת מספר לא מבוטל של מקרים שבהם החליט בית המשפט המחוזי להתערב בהחלטות להטיל היטלי סחר סופיים,⁸² המקרים שבהם החליט בית המשפט המנהלי להתערב בהחלטותיהן של הרשויות המוסמכות הינם נדירים בהרבה,⁸³ וזאת אף שבית המשפט לעניינים מנהליים ירש את פונקציית הביקורת הן של בתי

81 בג"ץ 5294/09 טובי נ' הרמטכ"ל (פורסם בנבו, 27.7.2009) (מקרה זה לא היה קשור כלל להיטלי סחר).

82 למשל, עניין גולמט 1, לעיל ה"ש 75; עניין גולמט 2, לעיל ה"ש 78; עניין נשר מפעלי מלט ישראליים, לעיל ה"ש 78; ע"ש (מחוזי ת"א) 835/93 מ.ד.ק. ניהול וסחר בע"מ נ' מדינת ישראל (לא פורסם, 23.4.1998); ע"ש (מחוזי י-ם) 793/95 ריג'נט גלידה (1995) בע"מ נ' שר התעשייה והמסחר (פורסם בנבו, 20.1.1997); ע"ש (מחוזי נצ') 1157/97 מינקול בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה (פורסם בנבו, 19.2.1998). בשלושת המקרים האחרונים ביטלו בתי המשפט לחלוטין את היטלי הבטחה שהוטלו, מפאת מה שהם ראו כהעדר ראייה לנוק ממשי (בעניין מינקול הפך בית המשפט העליון לאחר מכן את ההחלטה והשיב את ההיטל על כנו).

83 ביכולתנו להצביע על שני מקרים בלבד שבהם הסכים בית המשפט לעניינים מנהליים להתערב בהחלטות של הרשויות המנהליות בעניינים של היטלי סחר. מקרה אחד היה בעת"מ (מנהלי י-ם) 10-06-12957-06 ביטום בע"מ נ' הממונה על היטלי סחר במשרד התעשייה, המסחר והתעסוקה (פורסם בנבו, 1.8.2010), שבו אישר בית משפט לעניינים מנהליים (השופט נעם סולברג) הטלת היטל היצף על ייבוא יריעות ביטומניות מאיטליה, אך ביטל אותו בהקשר של יוון. הסיבה לכך הייתה שלממונה לא הייתה ראייה כלשהי לגבי המחיר המקובל של המוצרים ביוון, ועל כן לא היה כל בסיס לקביעה בדבר היצף. לא דובר, אם כן, בהערכת ראיות שונה מזו של הממונה, אלא בדחייה מצד בית המשפט של השערה משוללת כל בסיס שלפיה המחיר המקובל של המוצר ביוון זהה למחירו המקובל באיטליה. אכן, בית המשפט הדגיש כי פגם יסודי כזה בהחלטת הממונה לא הותיר לבית המשפט כל אפשרות אחרת מלבד התערבות בהחלטה. המקרה השני היה בעת"מ (מנהלי י-ם) 1715/09 בסט קרטון בע"מ נ' הממונה על היטלי סחר במשרד התעשייה והתעסוקה (פורסם בנבו, 2.12.2009), שבו לחץ השופט (גם כאן נעם סולברג) על הממונה להסכים לקיצור תקופת תוקפה של הערובה הזמנית, וזאת, גם הפעם, לנוכח פגמים מהותיים בראיות התומכות בהיטל. מקרה זה הסתיים בהסדר מוסכם בין הצדדים,

המשפט המחוזיים והן של היושב ראש.⁸⁴ אכן, הדעה הרווחת בקרב העוסקים בתחום היא שקשה הרבה יותר להפוך החלטה של רשויות היטלי הסחר מאז הועברה הסמכות לבתי המשפט המנהליים.

מצב זה הוביל למסקנה אצל חלק ממקבלי החלטות כי תהליך הטלתן של ערובות זמניות על ידי הממונה הינו קל מדי, וכי יש להוסיף איזונים ובלמים בהקשר זה. כתוצאה מכך הועלתה הצעת חוק חדשה המציעה חובת התייעצות עם היושב ראש בטרם תוטל ערובה זמנית בחקירות היצף וייבוא נתמך, וחובת התייעצות עם מנכ"ל משרד התמ"ת לפני הטלת ערובה זמנית בחקירת אמצעי הגנה.⁸⁵ הצעה זו אומנם לא הרחיקה לכת עד כדי החייאת הליכי ההשגה לפני היושב ראש, אך תכליתה הייתה להשיב ליושב ראש את מעמדו כשחקן חשוב בהליכי הטלתם של אמצעים זמניים, ככל הנראה כגורם מרסן. אולם על פי הנוסח שאומץ בסופו של דבר נקבעה בחוק הדרישה לקבל את אישורו של מנכ"ל משרד הכלכלה לכל הסוגים של הערובות הזמניות.⁸⁶ בכך העדיף המחוקק את הביקורת הפוליטית-הכלכלית *ex ante* בנוגע להטלת היטלים על החייאת הביקורת המעין-שיפוטית *ex post* על ידי היושב ראש.⁸⁷

ה. הדין המהותי שעל פיו נערכה הביקורת השיפוטית – לאומי או בין-לאומי?

כאמור לעיל, בתקופה שלפני שנת 2005, הן היושב ראש והן בית המשפט המחוזי העבירו ביקורת על קביעותיהן של הרשויות המוסמכות בעניינים של היטלי סחר, וזאת תוך התבססות על הדין הישראלי. היושב ראש נהג לעשות שימוש נרחב גם בהסכמי ארגון הסחר העולמי ובפסיקותיו. לשימוש זה הייתה חשיבות מרובה, שכן בנוסחו של חוק היטלי סחר ערב התיקון של שנת 2005 לא באו לידי ביטוי הסכמי סבב אורוגוואי של ארגון הסחר העולמי משנת 1994, וכתוצאה מכך נפערו פערים מהותיים בין נוסח החוק לבין התחייבויותיה של ישראל על פי הסכם היצף, הסכם הסובסידיות וההסכם בדבר אמצעי בטחה. יש לזכור כי המשפט הישראלי, כמו המשפט האנגלי, אינו קולט מעצמו נורמות מהמשפט הבין-לאומי ההסכמי, כי אם רק באמצעות חקיקה מקומית מפורשת.⁸⁸ מצב זה היה עלול להביא לידי תקלה חמורה, שכן מדינת ישראל הייתה עלולה להפר את התחייבויותיה הבין-לאומיות ולהיתבע על כך לפני ערכאות השיפוט של ארגון הסחר העולמי. בעיה זו נפתרה בהחלטה יצירתית של היושב ראש במסגרת

ולא בפסק דין. ברוב התיקים האחרים סירב בית המשפט להתערב, בהיותו בדעה כי מדובר בהחלטות מקצועיות שבהן ראוי לו לבית המשפט לסמוך על מומחיותן של הרשויות החוקרות.

84 ידוע לנו על שש החלטות של היושב ראש ועל שש החלטות של בתי המשפט המחוזיים שהתערבו בתובענות בעניינים של היטלי סחר במהלך כחמש עשרה שנים (1991–2005), בהשוואה לשתי החלטות מתערבות בלבד של בתי המשפט לעניינים מנהליים במשך תקופה של כמעט עשר שנים (2005–2014).

85 לדין בהצעה ראו: <http://www.industry.org.il/?CategoryID=1214&ArticleID=5267>.

86 החוק תוקן בחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א–2011, ס"ח 138, ס' 47(4) ו-47(5).

87 מובן כי הביקורת השיפוטית של בית המשפט לעניינים מנהליים לא בוטלה.

88 בג"ץ 2717/96 וופא נ' שר הביטחון, פ"ד נ(2) 848 (1996).

הליכי ההשגה בעניין ג'יימס פלס בע"מ,⁸⁹ שם נקבע כי יש לפרש את החוק באופן שיעלה בקנה אחד עם הסכמי ארגון הסחר העולמי. החלטה זו אומצה אחר כך על ידי הוועדה המייעצת כולה, ונהפכה לפרקטיקה המקובלת בכל חקירות ההיצף. פרקטיקה זו כללה גם הסתמכות על החלטות של הפנלים וערכאת הערעורים של ארגון הסחר העולמי אשר פירשו את ההסכמים הללו. לעומת זאת, בדיקת ההחלטות ופסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים מאותה תקופה מגלה כי רובם לא הסתמכו מפורשות על הסכמי ארגון הסחר העולמי ופסיקותיו, אלא על חוק היטלי הסחר הישראלי ועל העקרונות הכלליים של המשפט המנהלי הישראלי. רק בקומץ קטן של פסיקות נעשה שימוש מסוים בחומרים של ארגון הסחר העולמי.⁹⁰

תיקון החוק משנת 2005 לא רק שינה את הליכי הביקורת השיפוטית, אלא גם יישם סוף-סוף את ההוראות של ההיצף והסכם הסובסידיות של סבב אורוגוואי.⁹¹ ההסכם בדבר אמצעי בטחה יושם בתיקון של שנת 2008.⁹² בעקבות תיקונים אלה פחת הצורך להסתמך ישירות על הסכמי ארגון הסחר העולמי, שכן הוראותיהם כבר נקלטו בחוק הישראלי. לפיכך, וכתוצאה מאמת המידה החדשה של הביקורת, המגבילה את התערבותם של בתי המשפט למקרים של הפרת נורמות מנהליות, לא מצאנו הסתמכות על הדין הבין-לאומי בפסיקות של בתי המשפט לעניינים מנהליים שניתנו למן שנת 2005.

1. מהן ההחלטות הכפופות לאפשרות של ביקורת שיפוטית?

חוק בתי משפט לעניינים מנהליים מסמיך את בית המשפט לעניינים מנהליים לדון בעתירות הקשורות ל"החלטה של רשות לפי חוק היטלי סחר, התשנ"א–1991... למעט התקנת תקנות".⁹³ סמכותו של בית המשפט חלה אפוא גם על החלטות בעניין ערובה זמנית וגם על היטלים סופיים של אמצעי הגנה, וזאת אף שההסכם בדבר אמצעי בטחה אינו מחייב את המדינות החברות לאפשר ביקורת שיפוטית על אמצעים אלה.⁹⁴ סוג ההחלטות הכפופות לאפשרות של ביקורת

89 עניין ג'יימס פלס, לעיל ה"ש 66. ההחלטה התבססה על ההיסטוריה החקיקתית של חוק היטלי סחר, אשר נועד באופן מוצהר ליישם את ההתחייבויות הבין-לאומיות של ישראל מכוח הסכם ההיצף והסכם הסובסידיות (אם כי בגרסתם הקודמת), וכן על חזקת התכלית הכללית שנקבעה בפסיקה, שלפיה כל אימת שניתן לפרש את החוק באופן המתיישב עם האמנות הבין-לאומיות שמדינת ישראל מחויבת להן, יש להעדיף פרשנות זו.

90 ראו, למשל, ע"ש (מחוזי חי') 679/01 מקור הפורמייקה בע"מ נ' שרת התעשייה והמסחר, פס' 31 לפסק הדין (פורסם בנבו, 20.11.2001), שם הסתמך בית המשפט על החיובים המהותיים והפרוצדורליים בס' 3.1 ו-4 להסכם בדבר אמצעי בטחה, לעיל ה"ש 3. כן ראו: ע"ש (מחוזי י-ם) 5217/98 פילסבורי ישראל בע"מ נ' שר החקלאות ופיתוח הכפר (לא פורסם, 13.6.1999), שם דן בית המשפט בהסכם בדבר אמצעי בטחה, לעיל ה"ש 3, בהסכם על החקלאות, לעיל ה"ש 32, וכן בהסכמי סחר דר-צדדיים.

91 לדיון בשנינויים שנעשו במסגרת התיקון השלישי לחוק ראו: Guy Harpaz, *The New Israeli Anti-Dumping Legislation: One More Modest Step in Israel's Gradual Advance from Unilateralism Towards Trans-National Co-Operation*, 39 ISR. L. REV. 238 (2006).

92 תיקון מס' 4 לחוק היטלי סחר, לעיל ה"ש 29.

93 פרט 24 לתוספת הראשונה לחוק.

94 אמצעי בטחה רבים עברו ביקורת שיפוטית אף שההסכם בדבר אמצעי בטחה אינו דורש זאת.

שיפוטית עשוי לכלול גם החלטות המסרבות לפתוח בחקירה, החלטות המקבלות התחייבויות מחיר או מסרבות לקבלן, החלטות המעניקות חיסיון או מסרבות להעניק חיסיון בנוגע למסמכים או לחומרים אחרים המועברים לממונה, והחלטות אשר מעניקות או מסרבות להעניק ארכות זמן להגשת תגובות או ראיות במהלך חקירה.

שאלה מעניינת היא אם החלטת הממונה לפתוח בחקירה לגבי סוג כלשהו של היטל סחר ניתנת לתקיפה בבית המשפט. מחד גיסא, החוק נוקט באופן מפורש במונח "החלטה", ומתייחס ל"החלטות" ללא כל סייג, ועל כן החלטה לפתוח בחקירה, לאחר שהממונה הגיע למסקנה כי תנאי הסף התמלאו, הינה החלטה של רשות שנכללת לכאורה בהגדרה זו. ההחלטה גם משפיעה באופן עמוק על היבואנים ועל היצרנים הזרים, שכן היא מחייבת אותם להגיב על התלונה ועל השאלונים הארוכים שהממונה שולח להם, להגיש לרשות במדינה זרה כמות גדולה של מסמכים עם מידע שהוא לעיתים קרובות רגיש ביותר, ולשכור את שירותיו של עורך דין שייצגם בהליכים אלה. ניתן אפוא לטעון כי יש מקום להפעיל ביקורת שיפוטית גם על החלטה בדבר פתיחה בחקירה. מאידך גיסא, פתיחת החקירה היא רק השלב הראשון של תהליך שבמהלכו יקבלו הצדדים הזדמנויות רבות להשמיע את טענותיהם ולהציג את גרסתם ואת ראיותיהם בנוגע לתיק שבנידון, ובחקירה בעניין היטל היצף או היטל משווה הזדמנות זו ניתנת להם לא רק לפני הממונה, אלא גם לפני הוועדה המייעצת. במובן זה, החלטה לפתוח בחקירה שונה לגמרי מהחלטה לא לעשות כן, שכן בעוד החלטה לפתוח בחקירה הינה רק תחילתו של תהליך, החלטה לא לפתוח בחקירה הינה החלטה סופית לגבי המתלונן, ומשמעותה היא שההליכים עומדים לפני סיום. היה אפשר לצפות אפוא שבית המשפט לעניינים מנהליים יסרב לשמוע עתירה המוגשת נגד החלטה של הממונה לפתוח בחקירה, וזאת על בסיס דוקטרינת "הסעד החלופי", דהיינו, העמדה שלעותר עומד סעד חלופי מהרשות המנהלית.⁹⁵ אכן, החוק בניסוחו ערב התיקון של שנת 2005 הבחין בבירור בין החלטה לפתוח בחקירה לבין החלטה לא לפתוח בחקירה, ואפשר ביקורת שיפוטית רק על החלטה מן הסוג האחרון.⁹⁶

בהחלטה שניתנה על ידי בית המשפט לעניינים מנהליים בירושלים הוחלט לאמץ גישה זו גם במסגרת התיקון של שנת 2005.⁹⁷ בהישענו על דברי ההסבר של הצעת החוק ועל עקרון "הסעד החלופי", קבע בית המשפט כי ביקורתו תוגבל לעתירות על החלטות סופיות או זמניות, שבגדרן נכללות החלטות לא לפתוח בהליכים, לסיימם או להשעותם, החלטות לא לפתוח בעיון מחדש לגבי היטל קיים, החלטות בעניין ערובות זמניות ובעניין התחייבויות מחיר, וכמובן החלטות שמטילות או שאינן מטילות היטל סופי.⁹⁸ לעומת זאת, נקבע כי בית המשפט לא יעביר

95 ראו: בג"ץ 7190/05 לובל נ' ממשלת ישראל (פורסם בנבו, 18.1.2006); בג"ץ 7823/10 תנועת יש גבול נ' הוועדה המייעצת למינויים לתפקידים בכירים (פורסם בנבו, 18.1.2011); בג"ץ 81/11 ניסים נ' היועץ המשפטי למנהלת תנופה (פורסם בנבו, 1.6.2011). החלטות אלה של בית המשפט הגבוה לצדק "יובאו" לבתי המשפט לעניינים מנהליים דרך ס' 8 לחוק.

96 ס' 49 לחוק, שיצר את הזכות להשיג על החלטות מסוימות של הממונה לפני יושב ראש הוועדה המייעצת, התייחס אך ורק להחלטות על פי ס' 18(ב) (החלטה לא לפתוח בחקירה), ולא להחלטות על פי ס' 18(ג) (החלטה לפתוח בחקירה).

97 עת"מ (מנהלי י-ם) 15812-07-11 מזונית י.ש.ר.ל בע"מ נ' הממונה על היטלי סחר במשרד התמ"ת (פורסם בנבו, 11.9.2011).

98 שם, פס' 6 לפסק הדין.

תחת שבט ביקורתו החלטה שהינה בבחינת שלב בלבד בחקירה המתנהלת אשר אינו מוביל להיטל מידי, כגון החלטה של הממונה לפתוח בחקירה, החלטה להעביר את ממצאי הממונה אל הוועדה המייעצת או החלטה להעביר אל השר את ממצאי הוועדה ואת המלצותיה להטיל היטל. רק עם סיום ההליך, כאשר השר מחליט להטיל היטל, למשל, נפתחת הדרך לתקיפת ההליך על כל שלביו ולביקורתו של בית המשפט. גם החלטה לא להטיל היטל סופי – בין שהתקבלה על ידי הוועדה (שאו השר אינו רשאי להחליט על הטלת היטל) ובין שהתקבלה על ידי השר (בהתבסס על שיקולים של יחסי חוץ או טובת המשק) – כפופה לביקורתו של בית המשפט לעניינים מנהליים,⁹⁹ אף שהסיכוי שבית המשפט יתערב בהחלטות של השר (המבוססות על שיקולים פוליטיים או כלכליים טהורים) הוא קלוש מאוד.

אף שבתו המשפט לעניינים מנהליים החליפו במידה רבה את בית המשפט הגבוה לצדק בכל עניין הנוגע בהיטלי סחר, ייתכנו מקרים שבהם לא מוקנית סמכות לבית המשפט לעניינים מנהליים לדון בעניין. או אז יהיה בית המשפט הגבוה לצדק מוסמך לדון בעניין.¹⁰⁰

ז. הצדדים הרשאים ליזום הליך

חוק היטלי סחר כולל הגדרות של "צד מעוניין" הדומות להגדרה המופיעה בהסכמי ארגון הסחר העולמי.¹⁰¹ הגדרות אלה כוללות: יצרן, יצואן או יבואן של מוצר הנתון בחקירה וכן ארגון שבו חברים יצרנים כאמור; יצרן בישראל של טובין הדומים לטובין המיובאים וכן ארגון שבו חברים יצרנים כאמור; וכן הרשות האחראית בנושא סחר חוץ של המדינה הזרה שבה מיוצרים או שממנה מיובאים הטובין מושא החקירה. כשם שכל הצדדים האלה זכאים להשתתף בהליכים על פי החוק, כך ניתן להניח בביטחון שהם יורשו לעתור לבית המשפט לעניינים מנהליים ככל שהם ייפגעו מהחלטה הנובעת מהליכים אלה. אך מה הדין לגבי צדדים שאינם "צדדים מעוניינים"?

בית המשפט הגבוה לצדק הרחיב באופן דרסטי את זכות העמידה במהלך העשורים האחרונים, כדי לאפשר לעותרים ציבוריים להגיש עתירות לפניו, במיוחד כאשר העניין כרוך באינטרס ציבורי.¹⁰² מכאן שניתן להעלות על הדעת מקרה שבו בית משפט לעניינים מנהליים יאפשר לארגון צרכני ייצוגי להגיש עתירה נגד הטלת היטל סחר המעלה באופן משמעותי את מחירו של מוצר חיוני. אולם כאשר הצדדים שהשפעת החלטה עליהם היא הישירה ביותר

⁹⁹ שם, פס' 4 לפסק הדין.

¹⁰⁰ למשל, אם הממונה לא קיבל החלטה אם לפתוח בחקירה או לא הגיש ממצאים בחקירה תוך פרקי הזמן הקבועים לכך בחוק, בתי המשפט לעניינים מנהליים לא יהיו מוסמכים לדון בעניין, שכן אין כאן "החלטה של רשות לפי חוק היטלי סחר, התשנ"א–1991", כדרוש בפרט 24 לתוספת הראשונה של חוק בתי משפט לעניינים מנהליים. לבית המשפט הגבוה לצדק תהיה אפוא במקרה זה סמכות שירותית על פי ס' 15(ג) לחוק-יסוד: השפיטה.

¹⁰¹ בס' 3ב לחוק מופיעה הגדרה לצורך הפרק על אמצעי הגנה, ובס' 4 לחוק מופיעה הגדרה לצורך חקירות בעניינים של היטלי היצף והיטלים משוים. האחרונה מבוססת על ההגדרות המופיעות בס' 6.11 להסכם ההיצף, לעיל ה"ש 3, ובס' 12.3 להסכם הסובסידיות, לעיל ה"ש 3.

¹⁰² בפרט כאשר הדיון נוגע בעקרונות חוקתיים ובשלטון החוק. ראו: בג"ץ 651/03 האגודה לזכויות האזרח בישראל נ' יושב-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת השש-עשרה, פ"ד נון(2) 62 (2003).

מחליטים לא לתקוף אותה, בית המשפט עשוי להשתמש בשיקול דעתו כדי לשלול את זכות העמידה של אותו צד שלישי.¹⁰³ גם "צדדים מעוניינים" עלולים להיות משוללי זכות עמידה לפני בית המשפט אם לא ישכילו למצות את הסעדים שלהם מול רשויות החקירה. למשל, כאשר יצרן מחליט לא להגיש את תשובותיו לשאלון ולא לשתף פעולה עם הממונה, סביר להניח שהוא לא יורשה לעתור לבית המשפט נגד החלטה הנובעת מאותה חקירה.¹⁰⁴

ח. הליכים וסעדים

סדרי הדין הנוהגים כיום בבתי המשפט המנהליים דומים לאלה החלים בבית המשפט הגבוה לצדק. סעיף 13(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים קובע את הכלל, וההוראות המפורטות מופיעות בתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), התשס"א-2000 (להלן: התקנות).¹⁰⁵ היוצא מכך הוא שבדרך כלל גביית עדות תתבסס באופן בלעדי כמעט על תצהירים המוגשים מטעם הצדדים. עם זאת, בית המשפט רשאי להתיר חקירה נגדית של עד על תצהירו "אם ראה כי הדבר דרוש לשם הכרעה בעתירה",¹⁰⁶ ונראה שהרשות לעשות כן ניתנת בבית המשפט לעניינים מנהליים יותר מאשר בבית המשפט הגבוה לצדק.¹⁰⁷ את העתירה המנהלית יש להגיש "בלא שיהוי" ולא יאוחר מ-45 יום לאחר מתן ההחלטה שמשגיג עליה.¹⁰⁸ לכן במקרים מסוימים העתירה עלולה להידחות גם אם היא הוגשה בתוך פרק הזמן של 45 הימים הללו, אם בית המשפט יסבור כי בנסיבות המקרה היה מקום להגיש את העתירה במועד מוקדם יותר.¹⁰⁹ לגבי עתירות נגד ערובות זמניות, חוק היטלי סחר קובע מסגרת זמן קצרה יותר, של 15 ימים בלבד.¹¹⁰ בית המשפט לעניינים מנהליים מוסמך להעניק את מכלול הסעדים שבית המשפט הרגיל מוסמך לתת. הוא יכול לתת צווי מניעה זמניים ("צו ביניים") נגד הרשות החוקרת (הממונה לפי החוק)¹¹¹ – למשל, להשהות את החקירה עד להחלטה בעתירה¹¹² – ואם העניין דחוף מאוד, הוא רשאי לתת צו ארעי במעמד צד אחד. הוא רשאי לקבל עתירה במלואה או בחלקה, וגם לתת

- 103 בג"ץ 6492/08 עמותת ש.ע.ל. מפעלים חינוכיים נ' מפקד כוחות צה"ל כגדה המערבית (פורסם בנבו, 14.1.2010).
- 104 ראו, למשל: בג"ץ 9074/09 בנאי נ' המפקח על הביטוח במשרד האוצר (פורסם בנבו, 11.11.2009), שבו הופעל עיקרון זה בהקשר אחר.
- 105 ק"ת 171.
- 106 שם, תק' 15(א).
- 107 לדיון ראו: רועי שחר "העתירה המנהלית והחקירה הנגדית" - 2011-05-03-03, <http://www.shahar-law.co.il/> 09-53-52/131-2011-05-03-15-43-50.
- 108 תק' 3(ב) לתקנות. 45 ימים נמנים מיום פרסום ההחלטה בעיתון הרשמי או מהיום שבו היא הודעה לעותר, לפי המוקדם מביניהם.
- 109 תק' 4 לתקנות.
- 110 ס' 28(ה) לחוק.
- 111 תק' 9 לתקנות. ראו גם: ס' 15(ד)(2) לחוק-יסוד: השפיטה, ס"ח 78.
- 112 כך עשה בית המשפט בעניין מזונית, לעיל ה"ש 97.

צווים מתאימים לרשויות הרלוונטיות,¹¹³ וכן להחזיר את התיק לרשות החוקרת עם הוראות בדבר פעולות נוספות.¹¹⁴

ט. הערות לסיכום והצעות לשיפור

כפי שהראינו במאמר זה, השיטה הישראלית לביקורת שיפוטית על החלטות בנושא היטלי סחר עברה טרנספורמציה מהותית בשנת 2005. משיטה שהנהיגה ביקורת עמוקה של מומחה (היושב ראש) בנוגע להיטלים זמניים ושל בתי המשפט המחוזיים בנוגע להיטלים סופיים, היא נהפכה לשיטה המבוססת על ביקורת רדודה יותר של בתי המשפט לעניינים מנהליים. עומק הביקורת הוא פונקציה של אמת המידה של הביקורת הקבועה בחוק – בין שמדובר בביקורת במובן של בחינה מחדש (*de novo*), כפי שהופעלה על ידי היושב ראש; בין שמדובר בביקורת שהיא למעשה ערעור, הבוחנת את יסודותיה המשפטיות של ההחלטה, כפי שהנהיגו בתי המשפט המחוזיים; ובין שמדובר בביקורת הבנויה על אמת מידה של ביקורת מנהלית, כנהוג לאחרונה בבתי המשפט לעניינים מנהליים. באופן טבעי, ככל שהביקורת מעמיקה יותר כן גדלים הסיכויים שהיא תוביל להתערבות בהחלטה המבוקרת. כתוצאה מכך ניתן לצפות שמספר ההשגות על אותן החלטות יגדל, לנוכח סיכויי ההצלחה הטובים יותר.

אכן, נראה שהשערה זו מאוששת על ידי המידע שיש לנו לגבי השימוש בשני המודלים של ביקורת שיפוטית בישראל. השימוש בפרוצדורה של השגה לפני היושב ראש – כאשר אפשרות זו הייתה קיימת עדיין – היה בהחלט שכיח יותר מהשימוש הנוכחי בבתי המשפט לעניינים מנהליים. מתוך כ־22 הליכים בעניינים של היטלי היצף והיטלים משווים אשר נידונו בין השנים 1991 ו־2001 והובילו להחלטה של הממונה להטיל ערובות זמניות, כ־17 נידונו במסגרת השגה לפני היושב ראש.¹¹⁵ היו גם ערעורים אחדים לפני בתי המשפט המחוזיים בקשר להיטלים סופיים, ובמיוחד לגבי היטלי בטחה.¹¹⁶ לעומת זאת, למן התיקון של שנת 2005 רק כ־9 מתוך 31 מקרים שונים נידונו במסגרת עתירה לפני בתי המשפט לעניינים מנהליים, כולל עתירות הקשורות לערובות זמניות ואף להיטלים סופיים.¹¹⁷ כפי שהראינו,¹¹⁸ סיכויי ההצלחה של השגות אלה ירדו באופן ניכר.

113 למשל, בעניין ביטום, לעיל ה"ש 83, ציווה בית המשפט על הממונה להורות לרשויות המכס שהערובה הזמנית לא תחול על מוצרי ייבוא מיוון.

114 תק' 17 לתקנות.

115 מידע זה מבוסס על רשימת התיקים ועל טבלת ההליכים שפרסם משרד התמ"ת לאותן שנים.

116 מצאנו חמש החלטות של בתי המשפט המחוזיים בערעורים נגד היטלי בטחה, ובשלוש מהן הפך בית המשפט את החלטת הממונה: עניין מינקול, לעיל ה"ש 82; עניין מ.ד.ק., לעיל ה"ש 82; עניין ריג'נט גלידה, לעיל ה"ש 82; עניין מקור הפורמייקה, לעיל ה"ש 90; עניין פילסבורי, לעיל ה"ש 90.

117 העתירות הוגשו בקשר לתיקים הבאים: ביטום, לעיל ה"ש 83; בסט קרטון, לעיל ה"ש 83; מזונית, לעיל ה"ש 97; עת"מ (מנהלי י-ם) 896/05 Integrated DNA Technologies inc נ' הממונה על היטל היצף והיטל משווה (פורסם בנבו, 15.1.2006); עת"מ (מנהלי י-ם) 1706/09 מ.ש.ק. אלמור בע"מ נ' הממונה לפי חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה (פורסם בנבו, 1.10.2009); עת"מ (מנהלי י-ם) 1490/09 התאחדות הקבלנים והבונים בישראל נ' הממונה על היטלי סחר במשרד התעשייה, המסחר והתעסוקה (פורסם בנבו, ביום 31.8.2009); עת"מ (מנהלי י-ם) 13418-02-12 מפעלי מתכת ש. כהן בע"מ נ' שר

מצד אחר, ניתן לטעון כי בדיקה מעמיקה של החלטות בעלות אופי זמני עלולה להכביד על המערכת ואף לגרום לעיכובים בלתי ראויים בהשלמת החקירות, ואולי בגלל זה ארגון הסחר העולמי אכן אינו דורש ביקורת שיפוטית על היטלים זמניים. טיעון זה אינו משכנע אותנו. ראשית, לא נראה כי אורכן של החקירות פחת מאז בוטלה הבדיקה העמוקה מטעם היושב ראש בשנת 2005. שנית, גם ערוכות זמניות עלולות לגרום נזקים כבדים, הן ליבואנים¹¹⁹ והן לצרכנים, וראוי שתהיה עליהן ביקורת שיפוטית כדי להבטיח שהן מוצדקות. היושב ראש הוא גם מומחה בתחום וגם נציג הציבור, ועל כן נטייתו להגן על הייצור המקומי תהיה פחותה מזו של הממונה, וכך הוא יוכל לשים מחסום מפני שימוש מופרז באמצעים זמניים. אכן, נדמה שהרשויות בישראל כבר הגיעו למסקנה כי העדרה של ביקורת עמוקה על האמצעים הזמניים הביא לידי כך שהם רווחים מדי ומקפים מדי.¹²⁰ לבסוף, מעורבותו של היושב ראש בהליכים אלה כבר בשלבים המוקדמים מסייעת בניווט נכון של ההליכים לקראת ההכרעה סופית בעניינם. אנחנו סבורים כי גם היטלים סופיים חייבים להיות כפופים לערעור משפטי, ולא רק לבדיקה המבוססת על אמת מידה של המשפט המנהלי.

באופן כללי, ניהול מערכת של היטלי סחר נוטה לטובת היצרנים המקומיים על חשבון הצרכנים והזרים. מסיבה זו יש צורך במנגנון של ביקורת שיפוטית אפקטיבית, אשר ימנע החלטות המעניקות הגנה מופרזת ויבטיח יישום מאוזן יותר של הכללים. עיקרון זה גם עולה בקנה אחד עם המגמה הכללית של חיזוק הביקורת השיפוטית בשיטת המשפט הישראלית.¹²¹ מעניין שהסכמי ארגון הסחר העולמי אינם קובעים אמת מידה ספציפית לביקורת שיפוטית. פרט לדרישה ל"ביקורת שיפוטית" הם אינם רומזים לנו מאומה בדבר הדרך שבה אותם "טריבונלים שיפוטיים, בוררים או מנהליים" אמורים לערוך את הביקורת האמורה. האם ניתן להסתפק בביקורת מנהלית המבוססת על אמת המידה של "שרירות או קפריזה"? מאחר שהסכמי ארגון הסחר העולמי אינם מספקים הנחיות כלשהן בנקודה זו, ניתן להניח כי התשובה לכך תהיה חיובית, ובלבד שתתקיים ביקורת שיפוטית כלשהי. בעניין זה הסכם ההיצף (Anti-Dumping Agreement) והסכם הסובסידיות (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) נופלים מהסכם הרכישות הממשלתיות של ארגון הסחר העולמי (Agreement on Government Procurement), הקובע כי הליכי ההשגה יבדקו "הפרות נטענות של ההסכם".¹²² במילים אחרות, מדובר בבדיקה משפטית המבוססת על הוראות ההסכם. כך גם לגבי הביקורת העצמאית הדרושה על פי ההסכם בדבר בדיקות טרום-משלוח של ארגון הסחר העולמי (WTO Agreement)

האוצר (נמשכה ביום 16.7.2012); עניין תעשיות גומי עין שמר, לעיל ה"ש 41; עת"מ (מנהלי י-ם) 5628-12-12 גמל מפעלים לאופני השחזה שריד בע"מ נ' שר האוצר (העתירה נמשכה ביום 28.4.2013 עם פסיקת הוצאות לעותר).

118 ראו לעיל ליד ה"ש 82-84.

119 שכן הן עלולות להפוך את מוצרי הייבוא לבלתי רווחיים, ולגרום לאפקט מצנן כלפי היצואנים הזרים, אשר יתרחקו עקב כך מהשוק הישראלי.

120 ראו לעיל ליד ה"ש 85-87.

121 ראו, למשל, Yoav Dotan, *Legalising the Unlegalisable: Terrorism, Secret Services and Judicial Review in Israel 1970-2001*, in *JUDICIAL REVIEW AND BUREAUCRATIC IMPACT: INTERNATIONAL AND INTERDISCIPLINARY PERSPECTIVES* 190, 193-194 (Marc Hertogh & Simon Halliday eds., 2004).

122 ס' 22.2 להסכם הרכישות הממשלתיות (Agreement on Government Procurement).

123. (of Pre-Shipment Inspection) לקונה בולטת אחרת שיש להשלימה היא העדר דרישה לביקורת שיפוטית על אמצעי בטחה.

בסוגיות אלה הליכי הביקורת השיפוטית נוסח ישראל, כולל אלה הכלולים בתיקון משנת 2005, הולכים הרבה מעבר להתחייבויות הבין-לאומיות; הביקורת השיפוטית קיימת גם לגבי היטלי בטחה (אמצעי הגנה) וגם לגבי ערובות זמניות מכל סוג. אכן, אנו סבורים כי הליכים אלה חיוניים כדי להבטיח מערכת מאוזנת של היטלי סחר שלא ינוצלו על ידי בעלי עניין פרוטקציוניסטיים. עם כל הכבוד הראוי למנגנון הביקורת של ארגון הסחר העולמי – דהיינו, המנגנון הבין-ממשלתי ליישוב סכסוכים, המנוהל על ידי הגוף ליישוב סכסוכים – הוא אינו מסוגל לספק סעד מיידי מן הסוג שניתן לקבל מהמנגנון המקומי של ביקורת שיפוטית בתחום של היטלי הסחר. זאת, ראשית, מפני שליצרנים וליבואנים אין כל גישה לאותו מנגנון, אשר פתוח לפני ממשלות בלבד. כדי להפיק ממנו תועלת, על היצרן לשכנע את ממשלתו לפרוש את כנפיה על התלונה (מה שמכונה "הגנה דיפלומטית") וליזום הליכים נגד המדינה המפרה את התחייבויותיה על פי אחד ההסכמים. ישראל, למשל, מעולם לא פתחה בהליכים מלאים בארגון הסחר העולמי בסוגיה כלשהי, לרבות בעניינים של היטלי סחר, והליכים כאלה גם מעולם לא נפתחו נגד ישראל (אולי הודות לביקורת השיפוטית המקומית הקיימת בישראל). שנית, הליכים במסגרת ארגון הסחר העולמי הם יקרים בהרבה מהליכים המתנהלים לפני בתי משפט מקומיים, ופתיחתם כרוכה לעיתים בשיקולים פוליטיים מצד המדינה המתלוננת. מסתבר גם כי תקופת הזמן הדרושה להכרעתם ולאכיפתם היא ארוכה יותר.

על כן הליכי הביקורת המקומיים מהווים תרומה חשובה למערכת הבין-לאומית של איזונים ובלמים החלה על היטלי הסחר, וארגון הסחר העולמי צריך לעודד ולשאוף לשפר הליכים אלה בקרב חברותיו.

123 ס' 4 להסכם זה מחייב את חברות ארגון הסחר העולמי לכונן הליכי ביקורת עצמאיים, וקובע כי "מטרת הביקורת היא לבדוק אם במהלך הבריקה שבסכסוך מילאו הצדדים לסכסוך אחר הוראות ההסכם" (ס' 4(1)).

מיסוי הכנסותיהם של בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי

מאת

תמיר שאנן*

תחום המיסוי של מזונות בכלל ושל מזונות בן הזוג בפרט נוגע בכרבע מהמשפחות בישראל, ולמרות זאת, באופן מפתיע, הוא לא זכה בישראל אלא בהתייחסות מחקרית מועטה. רשימה זו תנסה לבחון את הסדרי המיסוי הנוהגים בהקשר זה מתוך ראייה ביקורתית הבוחנת את השלכות המס החלות על תשלומים המשתלמים בין בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי (בין שמדובר בבני זוג המוכרים כנשואים על ידי מדינת ישראל ובין שמדובר בבני זוג המקיימים בפועל תא משפחתי משותף כ"ידועים בציבור"). זאת, בין היתר, לנוכח אי-השוויון הכלכלי שמציאות הגירושים יוצרת בקרב בני הזוג, ובעיקר לנוכח הפגיעה הכלכלית באותם בני זוג שהילדים נותרים במשמורתם. בהמשך נביע ביקורת על הפרשנות הפורמליסטית שאימצו בתי המשפט האזרחיים ביחס למיסוי מזונות בן הזוג, באשר לדעתנו פרשנות זו מקפחת במידה רבה את בן הזוג מקבל המזונות (להלן: בן הזוג התלוי), ובמידה מסוימת גם את בן הזוג משלם המזונות (להלן: בן הזוג המשלם). לבסוף, נציע מודל חדש למיסוי כולל של המזונות המשתלמים בין בני זוג, תוך רתימת דיני המס לצורך אימוץ הסדר שיקטין, לדעתנו, את אי-השוויון הכלכלי המאפיין כיום את מציאות הגירושים בעיקר בקרב אותם בני זוג העתידים לעמוד, אגב פירוק התא המשפחתי, בראש משפחה חד-הורית ושיישאו בפועל בנטלים השונים הכרוכים בגידול הילדים המשותפים.

פתח דבר. א. הקדמה: 1. גירושים בישראל הלכה למעשה; 2. חלוקת רכוש בין בני הזוג; 3. מזונות ילדים; 4. מזונות בן זוג; 5. סיכום. ב. השלכות המס החלות על תשלומים המשתלמים אגב פירוק התא המשפחתי: 1. חלוקת רכוש בין בני זוג; 2. מזונות ילדים; 3. מזונות בן זוג; 4. הערכת המודל הישראלי. ג. משפט משווה: 1. ארצות הברית; 2. בריטניה; 3. אוסטרליה; 4. קנדה; 5. הודו; 6. היבטים של מיסוי בין-לאומי. ד. מודל המס הראוי: 1. דחיית אירוע המס ביחס לפיצול רכוש משותף אגב פירוק התא המשפחתי ופריסת המס על הכנסה המשתלמת במזומן; 2. ביטול הטבת המס בגין מזונות ילדים או מתן הטבת מס כהוראת שעה; 3. פיצול הכנסותיהם של בני הזוג מכוח עקרון הניכור וההסבה, וביטול הטבת המס בגין תשלומים אלה. סוף דבר.

* מרצה בבית הספר למשפטים ע"ש חיים שטריקס, המסלול האקדמי, המכללה למינהל. המחבר מודה לפרופ' צבי טריגר, לרועי פלד, לעו"ד (רו"ח) יום טוב אברדי ולעו"ד נועם שובל על הערותיהם המועילות לטיוטת המאמר. כמו כן מבקש המחבר להודות לרומן רימשה ולליאת אלון על עזרתם במחקר. המחקר נערך בסיוע מענק שניתן על ידי קרן המחקר של בית הספר למשפטים ע"ש חיים שטריקס, המסלול האקדמי, המכללה למינהל.

פתח דבר

סוגיית מיסוים של בני זוג בישראל העסיקה רבות וממשיכה להעסיק את החברה בישראל, ובכלל זה את האקדמיה,¹ את המחוקק² ואת הפרקטיקה. כך, למשל, השאלה אם ראוי לקבוע מיסוי מאוחד של בני זוג או מיסוי נפרד זכתה בשמונה תיקוני חקיקה לפחות, ולאחרונה, לאחר שסוגיה זו נידונה שוב בבית המשפט העליון, אשר נאלץ לדחות שלוש עתירות של בני זוג שהגישו בקשה לחישוב נפרד על הכנסותיהם, המליצו שופטי בית המשפט העליון למחוקק לבחון מחדש את הסדר המס ביחס למיסוי בני זוג, חמישים וחמש שנים לאחר קבלתו.³ בעקבות זאת תקנה הכנסת את פקודת מס הכנסה והרחיבה בצורה משמעותית את זכותם של בני זוג לערוך חישוב נפרד על הכנסותיהם לצורכי מס, בין היתר במטרה להשוות את מעמדם של הנשים בחברה הישראלית למעמדם של בני זוג.⁴ פרופ' אריה לפידות, במאמרו "הטלת המס על הכנסת האשה הנשואה", היטיב לבטא את הבעייתיות במיסוי התא המשפחתי בישראל, ואף לא חשך ביקורת בהקשר זה:

- 1 אריה לפידות "הטלת המס על הכנסת האשה הנשואה" מעמד האשה בחברה ובמשפט 117 (פרנסס רדאי, כרמל שלו ומיכל ליבן-קובי עורכות, 1995); רפעת עזאם "מיסוי בני זוג בדין הישראלי: הגיעה השעה לאמץ מודל הפרדה" עלי משפט ה 179 (2006); אבי גורמן "פרשנות 'כנה': בעקבות פסק דין מלכיאל" מיסים כו(2) א-38 (2012); רמי אריה "בית המשפט העליון מאפשר אפליה לרעה של זוגות נשואים העובדים ביחד" מיסים ועסקים (2.2.2012) www.ralc.co.il/site-article-op-a-id-3330-tno-2.2.2012; יורם ל' כהן ורועי רחמים "עיון מחדש וקריאה למחוקק בעניין קלס ומלכיאל" מיסים כו(5) א-2.html; 31 (2012); איתן צחור "הלכת מלכיאל בעניין החישוב הנפרד – האמנם כצעתה?" מיסים כו(1) ד-1 (2012); דן ביינ "חזקות וחזקות הניתנות לסתירה בחקיקת המס – מה הם כללי המשחק?" מיסים כה(2) א-1 (2011); אבי לבון "קנס הנישואין ועלות מעבר מחישוב מאוחד לחישוב נפרד במס הכנסה" מינהל הכנסות המדינה (תיק מס' 1705, 16.5.1995); משה אהרוני ואיתן שוומנטל "חישוב מאוחד וחשוב נפרד – מאמנספיציה לריאקציה" מיסים יט(3) א-57 (2005); עמי הלבאי "חישוב נפרד לבני-זוג בעלי מקצועות חופשיים העוסקים באותו משלח-יד באותו מקום" מיסים ו(1) א-81 (1992); רמי אריה "המבחנים הרצויים להתרת חישוב נפרד לבני זוג" מיסים ועסקים (1.3.2004); יורם גבאי "חידת המיסוי לצורך מס הכנסה" הרבעון הישראלי למסים טז 338 (1987); בועז נהיר "מעמד האשה במס הכנסה" הרבעון הישראלי למסים טז 349 (1987); דוד גולדברג "ביטול אפליית נשים בפקודת מס הכנסה (תיקון 89 לפקודה)" הרבעון הישראלי למסים כ 305 (1991); יוסף עזריאל ושלמה פיג'ו "הרפורמה במיסוי התא המשפחתי" מיסים ו(6) א-46 (1992); אברהם אלטר "חקיקה על ידי פסיקה יוצרת – סייג לנוקשות שבפרשנות הפסיקה לסעיף 66(ב) לפקודה" מיסים ז(1) א-7 (1993).
- 2 פקודת מס הכנסה, 1941, ע"ר מס' 1126 מיום 22.8.1941 ונוסח חדש מיום 25.4.1961; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ב-1952, ס"ח 298; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ז-1957, ס"ח 79; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961, ס"ח 36; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה-1975, ס"ח 168 (להלן: תיקון מס' 22 לפקודת מס הכנסה); חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 77), התשמ"ח-1988, ס"ח 187; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 89), התשנ"ב-1992, ס"ח 177; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הוראת שעה), התשס"א-2000, ס"ח 527.
- 3 ע"א 8114/09 מלכיאל נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 1.2.2012).
- 4 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 199), התשע"ד-2013, ס"ח 140, שעניינה תיקון הוראות ס' 65 ו-66 לפקודת מס הכנסה. אולם בצד תיקון חשוב זה יש לציין כי קיימים עיוותים נוספים בפקודת המס. לדוגמה, ס' 66(ב) לפקודה קובע כי בחישוב המס של בני זוג ייזקפו הכנסות פסיביות לבן הזוג שהכנסתו מוגיעה אישית היא הגדולה יותר. מאחר שבמציאות הכלכלית שבה אנו חיים הכנסתו של הבעל מוגיעה אישית היא הגדולה יותר בדרך כלל, נוספת לו הכנסת התא המשפחתי, וזאת אף אם בת זוגו אינה מגיעה לסף המס.

אין ספק כי התיקון משנת תשנ"ב–1992 מהווה צעד רצוי ביותר, בכטלו הוראות אנכרוניסטיות בפקודת מס הכנסה, שמנעו מהאשה הנשואה מעמד נאות בענייני מס הכנסה, השווה למעמד שממנו נהנה האיש; אולם מתעוררת השאלה: האם הרחיק התיקון דיו בכל הנוגע לזכות הפיצול של ההכנסה? כותב שורות אלו מתכבד לטעון, כי התיקון מאכזב...⁵

ברשימה זו ננסה להרחיב את הדיון בסוגיית מיסויו של התא המשפחתי, אך נבקש להתמקד דווקא בסוגיית מיסוין של הכנסות בני הזוג אגב פירוק התא המשפחתי. במהלך המחקר הופתענו לגלות כי אף על פי שתחום המיסוי של מזונות בכלל ושל מזונות בן הזוג בפרט נוגע בכרבע מהמשפחות בישראל (יותר מ-65,000 משפחות חד-הוריות ורבבות משפחות של גרושים שנישאו מחדש), לא זכה נושא זה אלא בהתייחסות מחקרית מועטה ביותר, בעוד שלגבי סוגיית מיסוין של הכנסות בני זוג העובדים בצוותא (שמספרם מוערך בכ-61,000 נישומים בלבד)⁶ קיימת כתיבה ענפה. רשימה זו תנסה לפתח דיון בסוגיות אלה.

א. הקדמה

1. גירויים בישראל הלכה למעשה

גירויים הם עניין שבשגרה בחברה הישראלית. לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בשנת 2011 התגרשו בישראל 13,460 זוגות, מתוכם 10,731 זוגות יהודים (כ-80%), 1,789 מוסלמים (כ-13%), 97 נוצרים (כ-1%) ו-123 דרוזים (כ-1%). חמשת האחוזים הנותרים היו זוגות בני עדות "לא מוכרות". בשנת 2010 התגרשו 13,042 זוגות, בשנת 2009 התגרשו 13,233 זוגות, בשנת 2008 התגרשו 13,488 זוגות, ובשנת 2007 התגרשו 13,105 זוגות בישראל.⁷ נתונים אלה מתייחסים אך ורק לגירויים שאושרו בבתי הדין הדתיים, ואינם כוללים גירויים שנידונו בבתי משפט אזרחיים או "גירויים" של "ידועים בציבור".⁸

5 לפידות, לעיל ה"ש 1, בעמ' 131.

6 איל קופמן "הצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 198), התשע"ד–2013 – אומדן עלות" (הכנסת

– מרכז המחקר והמידע, 25.11.2013) <http://www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m03311.pdf>

7 הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה שנתון סטטיסטי לישראל 2013 לוח סיכום 3.1 – "נישואין, גירויין, יידות חי, פטירות, ריבוי טבעי, פטירות תינוקות ולידות מת, לפי דת" (2013) http://www.cbs.gov.il/shnaton64/st03_01.pdf

8 לשם השוואה והשלמת התמונה: על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בשנת 2011 נישאו

בישראל 51,271 זוגות בבתי הדין הדתיים המוסמכים לחתן (מתוכם 38,936 יהודים, 10,464 מוסלמים,

906 דרוזים ו-861 נוצרים). נוסף על כך דווחו למרשם האוכלוסין 8,995 מקרי נישואים שנערכו בחוץ

לארץ – כ-40% מתוכם שני בני הזוג רשומים במרשם האוכלוסין, וביתר הזוגות רק אחד מבני הזוג

רשום במרשם האוכלוסין (בסך הכל כללו זוגות אלה 12,610 אנשים הרשומים במרשם האוכלוסין

בישראל). ראו: http://147.237.248.50/reader/newhodaot/hodaa_template.html?hodaa=201311194;

למידע נוסף על אודות תופעת הנישואים האזרחיים מחוץ לגבולות המדינה ראו: נורית דוברין "נישואים

של ישראלים בחו"ל וחלקם של עולי ברית המועצות לשעבר בתופעה" מגמות 44, 477 (2006).

בנוסף לכך, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בשנת 2012 הוגשו לבתי הדין הרבניים 3,915 תיקי מזונות, רובם המכריע על ידי נשים. נתון זה אינו כולל כמובן תיקי מזונות שנפתחו בבתי דין נוצריים, מוסלמיים או דרוזיים.⁹ מעבר לכך יצוין כי מספר תיקים זה אינו מצביע בהכרח על מספר תיקי המזונות שהוגשו או נדונו באותה שנה, מכיוון שבמקרים רבים נשים בוחרות להגיש תביעות מזונות בבתי המשפט האזרחיים. זאת, לא רק משום שעל פי הדין האישי היהודי נשים גרושות אינן זכאיות על פי רוב למזונות בן זוג (ואכן, כפי שנציג להלן, מזונות בני זוג נפסקים, אם בכלל, בעיקר בבתי המשפט האזרחיים), אלא גם משום ששיעורי המזונות הנפסקים בבתי המשפט גבוהים על פי רוב מאלה הנפסקים בבתי הדין הדתיים. בהקשר זה יודגש כי דיני המס בישראל מסווגים במקרים רבים את הכנסותיהם של בני זוג כהכנסות שנצמחו על ידי נישום אחד, מכוח דוקטרינת האיחוד (unity) והמיזוג (coverture). בעקבות זאת האישיות המשפטית של אחד מבני הזוג מתמזגת באישיותו המשפטית של האחר, והראשון מאבד את מעמדו כפרט עצמאי.¹⁰ כפועל יוצא מכך, תשלומים המשתלמים על ידי בן זוג אחד לבן הזוג האחר מסווגים כהעברה ללא תמורה (או כ"העברה" של יחיד לעצמו) ולפיכך אינם ממוסים. כך מתאר Blackstone את תיאוריית האיחוד בשיטת המשפט המקובל:

By marriage, the husband and wife are one person in law: that is, the very being or legal existence of the woman is suspended during the marriage, or at least is incorporated and consolidated into that of the husband...¹¹

אולם רשימה זו תנסה לבחון דווקא את השלכות המס החלות על הכנסותיהם של בני זוג שמערכת היחסים ביניהם עלתה על שרטון ואשר החליטו בעקבות זאת להפריד את חייהם המשותפים, כך שכל אחד מהם ינהל משק בית נפרד, בין אם התגרשו באופן פורמלי ובין אם לאו. במקרים כגון דא נראה שאין סיבה מהותית להחיל את עקרון האיחוד האמור.¹²

9 על פי מחקרה של נורית דוברין "גירושין בישראל – היקף הגירושין וגורמים המשפיעים על הסיכויים להתגרש" (הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, דצמבר 2005) <http://www.cbs.gov.il/publications/tec13.pdf>, בשנת 2002 היו בישראל 96,290 גברים גרושים ו-170,995 נשים גרושות. עוד יצוין כי בשש השנים האחרונות גדל היקף הגירושים בכ-23%, ואלפים רבים הצטרפו למעגל הגרושים והגרושות שצוין במחקר.

10 קיימות הצדקות כלכליות למיסוי שונה של שני בני זוג החיים כתא משפחתי אחד – למשל, בשל קיומם של יתרונות לגודל (ניתן להתחלק בעלויות של שכירת בית המגורים, תחזוקת הבית וכדומה). הואיל והמיסוי בישראל מוטל על היכולת לשלם, העובדה ששני יחידים מנהלים משק בית משותף מגבירה את יכולתם לשלם בהשוואה לשני יחידים המנהלים שני משקי בית נפרדים. עוד ראו: Boris I. Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 STAN. L. REV. 1389 (1975); Lawrence Zelenek, *Doing Something About Marriage Penalties: A Guide for the Perplexed*, 54 TAX L. REV. 1 (2000).

11 WILLIAM BLACKSTONE, COMMENTARIES ON THE LAW OF ENGLAND 430 (1979).

12 רשימה זו לא תתייחס לסוגיית המזונות המשתלמים על ידי קרובי משפחה שאינם בני זוג. בהקשר זה יצוין כי מעבר לחיובים במזונות (ילדים או בן זוג) שבדין האישי או שבחוק לתיקון דיני המשפחה (מזונות), התשי"ט–1959, ס"ח 72 (להלן: החוק לתיקון דיני המשפחה), חוק הירושה, התשכ"ה–1965, ס"ח 63 מהווה אף הוא מקור לחיוב במזונות לקרוב משפחה. ס' 56 לחוק הירושה קובע שלושה זכאים למזונות: בן הזוג, הורי המוריש וילדי המוריש (לעניין זה יובהר כי בהגדרת "ילד" שבס' 57 לחוק

כפי שנציג להלן, מעבר לחלוקת הרכוש המשותף בין בני הזוג אגב הליך פירוק של התא המשפחתי, ומעבר לחובת ההורה לשלם מזונות לילדיו עד הגיעם לגיל שמונה עשרה או לגיל מבוגר יותר לפי העניין, במקרים רבים נפסקים גם מזונות בן/בת זוג במהלך התקופה שבה בני הזוג מוגדרים עדיין מבחינה פורמלית כנשואים אף שהם מנהלים שני משקי בית נפרדים, ובמקרים מסוימים אף לאחר מכן. נראה כי ההכרה בחובת התמיכה הכלכלית בבן הזוג אגב פירוק התא המשפחתי נועדה בעיקרה לשקם את בן הזוג על מנת שיוכל לדאוג לעצמו, כפי שאף ציין הנשיא ברק בעניין פלונית:

הדיבור "מזונות" בהקשר שלפנינו אינו זהה לדיבור מזונות שאנו נזקקים לו על-פי הדין האישי. המזונות שלפנינו הם מזונות אזרחיים; הם מהווים את תוכן החוזה שבין הצדדים; הם ממלאים את התמיכה הכספית של בן-זוג אחד באחר; הם נועדו להבטחת רמת חייו של בן-הזוג ולאפשר את שיקומו לאחר הפרדה הפיזית בין הצדדים; אין הם מזונות כמשמעות דיבור זה בדיני המשפחה; אין הם מזונות הנגזרים מסטוס הנישואין...¹³

כפועל יוצא מכך, בעוד חובת מזונות הילדים מקורה הן בדין האישי בכל הדתות ה"מוכרות" בישראל, הן בחוק לתיקון דיני המשפחה והן באמנות בין-לאומיות שישראל צד להן,¹⁴ חובתו של בן הזוג שסייע בפרנסת בן זוגו לשעבר מצומצמת הרבה יותר, וככזו נפסקת על ידי בתי המשפט האזרחיים מכוח עקרון תום הלב ביחס לתאים משפחתיים שפורקו בסכסוכים שבהם בתי הדין הדתיים לא קנו סמכות לדון בסכסוך. העילות השוללות מזונות אזרחיים אלה, שיעור המזונות ומשך תקופת החיוב בהם משתנים ממקרה למקרה, ונקבעים על ידי בתי המשפט האזרחיים, בין היתר, לאור התנהגות הצדדים, מצבם הכלכלי, התקשרותם או אי-התקשרותם עם בני זוג חדשים וכיוצא בזה.¹⁵

מנתונים שהציגה ועדת שיפמן להסדרת מזונות ילדים¹⁶ עולה כי בפועל, בצד פסיקת מזונות הילדים ומזונות בן הזוג, המוסד לביטוח לאומי משלם מדי שנה ליותר מחמישים אלף נשים את

הירושה נכללים גם נכדיו של המוריש). יש לציין בהקשר זה כי הזכאים למזונות מכוח חוק הירושה אינם נכנסים בהכרח להגדרת "יורשים" שבחוק. לדוגמה, על פי חוק הירושה, אם אדם הלך לעולמו והותיר אחריו ילדים, ילדיו יורשים אותו, והוריו אינם זכאים לחלק מהעזבון אלא אם כן הורה כך המוריש מפורשות. עם זאת, מזונות מכוח חוק הירושה ניתנים כאמור רק בנסיבות שבהן מקבלם אכן זקוק לאותם מזונות.

13 רע"א 8256/99 פלונית נ' פלוני, פ"ד נח(2) 213 (2003) (להלן: עניין פלונית).
14 לדוגמה, אמנה בדבר זכויות הילד, כ"א 31, 221 (נפתחה לחתימה ב-1989) (אושרה ונכנסה לתוקף ב-1991).

15 ע"א 7038/93 סולומון נ' סולומון, פ"ד נא(2) 577 (1995); תמ"ש (משפחה ת"א) 40010/00 א. ר. נ' א. י. (פורסם בנבו, 17.9.2000); בר"ע (מחוזי ת"א) 1297/00 כהן נ' כהן (פורסם בנבו, 7.1.2001); תמ"ש (משפחה ת"א) 12181/01 פלונית נ' אלמוני (פורסם בנבו, 15.5.2002) (להלן: פרשת אלמוני); תמ"ש (משפחה ת"א) 67910/00 ש. נ' ח. י. (פורסם בנבו, 26.11.2003); תמ"ש (משפחה ת"א) 91780/00 ס. י. נ' ע. י. (פורסם בנבו, 30.9.2001); בש"א (משפחה ת"א) 6274/02 ח. י. נ' ח. ש. (פורסם בנבו, 9.8.2002).

16 דוח הוועדה לביחנת נושא מזונות הילדים בישראל (אוקטובר 2012) (להלן: דוח ועדת שיפמן) <http://index.justice.gov.il/Publications/Articles/Documents/DochShifman.pdf>

מזונותיהן בהתאם להוראות חוק המזונות (חלף בני זוגם המשתמטים מעמידה בחובתם).¹⁷ אולם בעוד מספר הפונות הולך וגדל, אחוזי הגבייה של המוסד מבני הזוג החייבים עומדים, נכון לאוקטובר 2012, על כ-38%. כפועל יוצא מכך, המדינה נושאת מדי שנה בתשלום מאות מיליוני שקלים במקום בני הזוג החייבים.¹⁸

למרות זאת, על פי נתוני המוסד לביטוח הלאומי לשנת 2011, בקרב כ-65,000 המשפחות החד-הוריות שבראשן עמד הורה גרוש (בכ-92% מהן עמדה אישה בראש המשפחה), ואשר כללו 149,347 ילדים עד גיל שבע עשרה, הגיע שיעור העוני לכ-30%. יודגש כי אם מתעלמים מתשלומי העברה ומקצבאות שונות המשתלמות על ידי המדינה, שיעור העוני בקרב משפחות חד-הוריות אלה מאמיר ונאמד בכ-50%.¹⁹

2. חלוקת רכוש בין בני הזוג²⁰

הסדר איוון המשאבים²¹ והלכת השיתוף²² קובעים חזקה המתייחסת לייחסי הרכושיים בין בני זוג שלפיה (כלשונו של הנשיא שמגר):

בני-זוג החיים בצוותא ומקיימים משק בית משותף, הרכוש שנצבר במשך חייהם המשותפים הוא רכושם המשותף המתחלק ביניהם בחלקים שווים, גם אם הוא

- 17 חוק המזונות (הבטחת תשלום), התשל"ב-1972, ס"ח 87 (להלן: חוק המזונות).
- 18 בשנת 2011 שילם המוסד לביטוח לאומי דמי מזונות בסכום של כ-423 מיליון ש"ח, מתוכם הצליח לגבות סך של כ-188 מיליון ש"ח בלבד. ראו: http://www.btl.gov.il/Publications/Skira_shnati/2011/Documents/pirsumim.pdf. על פי דו"ח ועדת המשנה בנושא סרבני מזונות וזכות הילדים לאכיפת מזונותיהם (בראשות השופט דוד בר אופיר, הוגש בשנת 2004 לוועדת השרים לקידום פרויקטים למאבק באלימות בישראל), קיים חוב בסך של כ-2.5 מיליארד ש"ח לביטוח הלאומי בגין מזונות עבר, נוסף על כ-19 מיליארד ש"ח המצויים בהליכי גבייה בהוצאה לפועל. ראו גם: דוח ועדת שיפמן, לעיל ה"ש 16, בעמ' 29.
- 19 "משפחות חד-הוריות בישראל – תמונת מצב והצעות לשיפור" (המוסד לביטוח לאומי, 21.5.2009) http://www.btl.gov.il/Publications/more_publications/Documents/hadhoriyot.pdf; דוח ועדת שיפמן, לעיל ה"ש 16, בעמ' 31. לסקירה משווה ראו: LENORE J. WEITZMAN, THE DIVORCE REVOLUTION: THE UNEXPECTED SOCIAL AND ECONOMIC CONSEQUENCES FOR WOMEN AND CHILDREN IN AMERICA (1985); ECONOMIC CONSEQUENCES OF DIVORCE: THE INTERNATIONAL PERSPECTIVE (Lenore J. Weitzman & Mavis Mclean eds., 1992). לביקורת על ממצאים אלה ראו: Richard R. Peterson, *A Re-Evaluation of the Economic Consequences of Divorce*, 61 AM. SOC. REV. 528 (1996), המצביע אף הוא על פערים משמעותיים (אם כי נמוכים מאלה שדיווחה ויצמן במחקריה) ברמת החיים בין גברים לנשים לאחר גירושים.
- 20 יהושע ויסמן דיני קניין: בעלות ושיתוף כרך ב 178 ואילך (1997); חנוך דגן קניין על פרשת דרכים פרק 7 (2005); שחר ליפשיץ "על נכסי עבר, על נכסי עתיד ועל הפילוסופיה של חזקת השיתוף" משפטים לד 627 (2004).
- 21 ס' 3 לחוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973, ס"ח 267.
- 22 חזקה זו מקורה בפרשנותם של בתי המשפט, בין היתר מכוח הוראותיו של חוק שיווי זכויות האשה, התשי"א-1951, ס"ח 248. ראו: ע"א 300/64 ברגר נ' מנהל מס עזבון, פ"ד יט(2) 240 (1965); ע"א 253/65 בריקר נ' בריקר, פ"ד כ(1) 589 (1966); ע"א 135/68 בראלי נ' מנהל מס עזבון, ירושלים, פ"ד כג(1) 393 (1969); ע"א 595/69 אפטה נ' אפטה, פ"ד כה(1) 561 (1971).

רשום רק על שם אחד מהם, והוא – כל עוד אין ראיות על כך שנתגבשה ביניהם כוונה אחרת.²³

חזקה זו נשענת, בין היתר, על רצונם של בני הזוג שיהיה שוויון ביניהם בפרי עמלם המשותף, ועל חזקה בדבר אוטונומיית הרצון שלהם, שאם לא כן היו בני הזוג כורתים הסכם מומן הקובע חלוקה שונה של נכסיהם המשותפים. חזקות אלה אף מניחות כי במהלך חייהם המשותפים של בני הזוג אחד מהם עשוי לוותר – לחלוטין או באופן חלקי – על השכלה או על קריירה מקצועית, כדי לאפשר לבן הזוג האחר להתפתח לטובת הקשר הזוגי והמשפחתי ולרווחת המשפחה. במקביל, בן הזוג הראשון עשוי ליטול על עצמו את עיקר עבודות הבית והטיפול בילדים, כדי לאפשר לבן הזוג האחר לצאת לעבודה שתפרנס את המשפחה.

אכן, חלוקה זו, כשלעצמה, עשויה לשקף הטיה מגדרית. אומנם במאה העשרים ואחת ניתן למצוא במשפחות רבות חלוקה שוויונית יותר בין בני הזוג ביחס לעבודות הבית, לגידול הילדים ולנשיאה בעול פרנסת המשפחה. למרות זאת, בין היתר בשל הפליית הנשים בשוק העבודה,²⁴ במקרים שבהם משפחות נאלצות לבחור בבן זוג אחד שיצא לפרנס, על פי רוב הגבר הוא שנושא בעול הפרנסה בעוד האישה נושאת בעול עבודות הבית וגידול הילדים. הלכת השיתוף והסדר איזון המשאבים גוברות על הדין האישי, ולפיכך גם אם סכסוך רכושי בין בני הזוג הנפרדים נידון בבתי הדין הדתיים, על השופטים הדתיים לאמץ את ההלכות האזרחיות בפסיקתם אף אם הדין האישי מורה אחרת.

3. מזונות ילדים²⁵

בישראל קיימות שתי מערכות דין המסדירות את הסוגיה של מזונות הילדים: דיני המעמד האישי והדין האזרחי. ככלל, על פי דיני המעמד האישי היהודי, השרעי והדרוזי, חובת מזונות הילדים מוטלת על האב בלבד. לעומת זאת, לפי הדין האישי הנוצרי, חובת מזונות הילדים אינה בהכרח חד-סטריית, ואף שעל פי רוב האב הוא שמחויב בתשלום מזונות הילדים, יש מקרים שבהם ניתן לחייב את האם (כתלות במצבם הכלכלי היחסי של בני הזוג).

במקביל, סעיף 3 לחוק לתיקון דיני המשפחה מטיל על הורה חובה לשאת במזונות של ילדיו הקטינים ושל הילדים הקטינים של בן זוגו בהתאם להוראות הדין האישי החלות עליו. אם הוראות הדין האישי החלות על ההורה אינן מטילות עליו חובה לשאת במזונות ילדיו הקטינים,

23 בג"ץ 1000/92 בבלי נ' בית הדין הרבני הגדול, פ"ד מח(2) 221, 252 (1994).

24 בשנת 2010 הייתה הכנסתם הממוצעת נטו של הגברים גבוהה ב-52.2% מזו של הנשים (הגורם העיקרי לצמצום הפער הוא מס ההכנסה הפרוגרסיבי; לשם המחשה, בשנת 2007 הייתה הכנסתם הממוצעת ברוטו של הגברים גבוהה ב-70% מזו של הנשים). פער זה נובע בעיקר מהפליית נשים בשוק התעסוקה, אך גם מפער במספר שעות העבודה בין גברים לבין נשים (כך שאם נדרש שאחד מבני הזוג יישאר בבית כדי לטפל בילדים, משתלם יותר שהאישה היא שתישאר). על פי נתונים מסקר הכנסות שערכה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, אישה שכירה עבדה בשנת 2007 בממוצע 35.6 שעות שבועיות, ואילו גבר עבד בממוצע 45.7 שעות שבועיות. ראו: משרד האוצר דו"ח מינהל הכנסות המדינה 2009–2010 101 (2011) <http://ozar.mof.gov.il/hachnasot/doch09-10/docs/perek5.pdf>.

25 דוח ועדת שיפמן, לעיל ה"ש 16.

אין הוא פטור מחובת המזונות האמורה, וחובתו לשאת במזונות ילדיו נובעת מהוראות החוק לתיקון דיני המשפחה.²⁶

הואיל ובתי הדין הדתיים השונים ובתי המשפט האזרחיים רשאים כולם לפסוק מזונות ילדים, ומכיוון שאין אמות מידה ברורות לפסיקת המזונות, ניתן לראות חוסר אחידות בסכומי מזונות הילדים הנפסקים בערכאות השונות. הטבלה שלהלן מציגה חלק מאותו חוסר אחידות:²⁷

בית המשפט/הדין	סה"כ	ילד אחד	שני ילדים	שלושה ילדים
רבני	1,650	1,182	1,905	2,470
מחוזי	1,372	976	1,556	2,091
לענייני משפחה	1,825	1,319	2,157	2,763
שרעי	1,770	1,059	1,748	2,423
אחר	1,488	1,126	1,659	2,130

חוסר האחידות בפסיקת מזונות הילדים והעובדה שמזונות אלה אינם נקבעים על פי אמות מידה או ביקטיביות יוצרים תמונה קשה שלפיה שיעור המזונות הנפסק הינו מקרי. ייתכן שחוסר אחידות זה מקורו בניסיונות של בתי המשפט האזרחיים לפסוק סכומים העולים על העלויות הריאליות של גידול ילדים, וזאת כדי להגן על נשים שאינן זכאיות למזונות בן זוג על פי דינן האישי, או כדי להגדיל את סך התקבולים להם זכאים בני הזוג התלויים מבני זוגם המשלמים כפיצוי על כך שבתי המשפט אינם נוטים לפסוק בחישוב הנכסים המשותפים של בני הזוג פיצוי הולם בגין פוטנציאל ההשתכרות.²⁸

4. מזונות בן זוג

החוק לתיקון דיני המשפחה נחקק, בין היתר, כדי לוודא שיחידים יתמכו כלכלית בקרוביהם (מעין עיגון סטטוטורי לחובה המוסרית). החוק יצר הבחנה בין שני סוגים של חובה לתשלום מזונות: הסוג האחד הוא מקום שלא חלה חובת תשלום מזונות (דוגמת מזונות לבן הזוג או מזונות לילדיו הקטינים) מכוח הדין האישי; והסוג האחר מתייחס לחובה לזון קרובים נזקקים (לדוגמה, החובה לזון הורים, ילדים בגירים, נכדים וכדומה) בנסיבות חריגות שבהן בן המשפחה הנזקק אינו יכול לספק את צרכיו מעבודה, מנכסיו או ממקור אחר.

26 ע"א 591/81 פורטוגו נ' פורטוגו, פ"ד לו(3) 449 (1982); ע"א 3077/90 פלונית נ' פלוני, פ"ד מט(2) 578 (1995).

27 דוח ועדת שיפמן, לעיל ה"ש 16, בעמ' 24.

28 מור יוגב ואיילת גלעדי "אמא תני לי: שוויון במזונות ילדים" הארת דין ג 1-6, 12 (התשס"ו). עוד לעניין זה ראו את דברי ההסבר בהצעת חוק לתיקון דיני המשפחה (מזונות) (תיקון), התשמ"א-1981, ה"ח 319.

(א) מזונות לבני זוג יהודים המתחתנים כדת משה וישראל

סעיף 2(א) לחוק לתיקון דיני המשפחה קובע כי הוראות הדין האישי יחולו בתביעת מזונות בן זוג. אף שהחוק אינו מגדיר מפורשות את הביטוי "דין אישי", נראה כי ניתן לפרשו בהתאם לביטוי זה שבסימן 47 לדבר המלך במועצה, 1922, ככולל הן דין אישי דתי והן דין אישי לאומי. עקרונות ההלכה היהודית המנחים את כללי חובת המזונות בענייננו הם בתמציתיות כדלקמן: ראשית, חובת המזונות הינה על פי רוב חד-כיוונית מהגבר לאישה; שנית, הזכות למזונות האישה תלויה במידה רבה במילוי חובותיה למשפחה (הן במישור של מילוי מטלותיה הביתיות והן במישור של מילוי "מחויבויותיה" לבעלה במישור המיני, כפי שאלה נתפסות בדין הדתי); ושלישית, הזכות למזונות קיימת כל עוד הנישואים תקפים.

כפועל יוצא מכך, בני זוג יהודים שהתגרשו אינם זכאים על פי רוב למזונות לאחר שקשר הנישואים פקע. אולם במהלך התקופה שבה בני הזוג שוהים בנפרד ונישואיהם תקפים (למשל, זוגות החיים בנפרד, נשים שבוחרות לחיות בנפרד מבני זוגן לאחר שחוו אירועי אלימות מצידם, נשים עגונות וכדומה) בנות הזוג זכאיות לקבל מזונות מבני זוגם. בהקשר זה אף נקבע כי אישה שעזבה את הבית נדרשת לכאורה להוכיח כי לא הייתה אשמה מצידה בעזיבת הבית או בסירובה לחזור אליו, אולם רמת ההוכחה הנדרשת מצידה להעדר אשמתה או לאשמתו של הגבר בפירוד האמור היא נמוכה למדי. כך, למשל, פסק ממלא מקום הנשיא זילברג:

אישה החיה בנפרד מבעלה אינה יכולה, על פי דיני ישראל, לתבוע מזונות, אלא אם כן היא מראה או מסבירה לבית המשפט, שלא הייתה כל אשמה מצידה בעזיבת בית בעלה או בסירובה לחזור אליו... [אולם] המשקל הסגולי של כמות ההוכחה אשר האשה שעזבה חייבת להביא בנ"ל, הוא קל מאוד, הייתי אומר: משקל נוצה...²⁹

בעקבות זאת זנחו כפועל בתי המשפט האזרחיים את הדרישה להוכחת העדר אשמה כתנאי מוקדם להחלטה אם לפסוק מזונות אם לאו.

(ב) מזונות לבני זוג מוסלמים

סימן 52 לדבר המלך במועצה, 1922–1947, מקנה לבית הדין השרעי סמכות שיפוט ייחודית כחלק מסמכותו הייחודית לרון בכל ענייני המעמד האישי הן של מוסלמים שהם אזרחיה או תושביה של מדינת ישראל והן של מוסלמים נתיני חוץ. עקרונות ההלכה השרעית המנחים את כללי חובת המזונות (האסכולה הח'נפית, שהיא הדין הדתי הנוהג אצל המוסלמים בישראל) דומים למדי לעקרונות הדין היהודי: חובת המזונות היא על פי רוב חד-כיוונית מהגבר לאישה; הזכות למזונות האישה תלויה במידה רבה במילוי חובותיה למשפחה ולבעלה; וזכות זו קיימת כל עוד הנישואים תקפים. כך, למשל, סעיף 101 לחוק המשפחה העות'מאני, 1917, קובע כך:

29 ע"א 256/65 מילר נ' מילר, פ"ד יט(3) 171, 178 (1965).

אם האשה עוזבת את ביתו של בעלה ללא צידוק חוקי והולכת, או אם היא נמצאת בבית שלה ומונעת את כניסתו של בעלה מבלי שביקשה אותו קודם לכן לעבור לבית אחר, "מרירה" זו, כל עוד היא נמשכת, שוללת את המזונות.³⁰

חוק המשפחה העות'מאני אינו מגדיר מהו אותו "צידוק חוקי", והלכה פסוקה קובעת כי מקום שחוק המשפחה העות'מאני מותיר חלל, יש למלאו מתוך הדין המוסלמי הח'נפי. עם זאת, נשים מוסלמיות זכאיות במקרים חריגים למזונות מקום שהתנהגות הבעל הייתה אלימה או אם "גירושה" מהמשפחה נעשה לא ב"אשמתה".³¹

(ג) מזונות לבני זוג נוצרים

סימן 54 לדבר המלך במועצה, 1922–1947, מקנה לבתי הדין של העדות הנוצריות ה"מוכרות"³² סמכות שיפוט ייחודית לגבי מזונות מסוג alimony (מזונות המשתלמים לבן הזוג כל עוד קשר הנישואים בין בני הזוג קיים) וכן סמכות שיפוט מקבילה, המותנית בהסכמתם של הצדדים לסכסוך, לגבי מזונות מסוג maintenance (מזונות המשתלמים לבן הזוג לאחר פגיעתו של קשר הנישואים וכן מזונות לקרובים).

הואיל וקיים מספר לא מבוטל של זרמים שונים בקרב העדה הנוצרית, סוגיית המזונות משתנה מעדה לעדה. באופן כללי, בעוד מזונות מסוג alimony ניתנים כעניין שבשגרה, מזונות מסוג maintenance ניתנים במשורה בקרב עדות מסוימות ובאופן רווח יותר בקרב עדות אחרות.³³

30 תרגום החוק מטורקית לעברית מקורו במאמרו של יעקב מירון "השיפוט והדין במזונות למוסלמים (התיישנות הזכות למזונות)" הפרקליט לו 190, 194 (1984).

31 ראו: תמ"ש (משפחה טב') 2988-06-09 מ.ה. נ' א.ה. (פורסם בנבו, 18.8.2011); בנוסף דיני המשפחה הדרוויים מאמצים דין דומה, שלפיו חובת המזונות הינה בעיקרה חד-סטרית מהגבר לאשתו; היא חלה בתנאי שהאשה ממלאה את מחויבותיה המשפטיות; והיא קיימת כל זמן שקשר הנישואים לא הופקע. חובת המזונות פוקעת עם הגירושים, ובמועד זה האשה זכאית לפיצויי נזיקין במקרים שבהם הבעל אשם בפירוק התא המשפחתי. ראו: פרק שישי לחוק המעמד האישי של העדה הדרוויית בישראל, המבוסס על חוק המעמד האישי של העדה הדרוויית בלבנון מה-24 בפברואר 1948. לתרגום עברי של חוק זה ראו: נסים דנה, סלימאן בשיר, אהרון ליש, כמאל מעדי, שכיב סלאח, ארנון סופר, סלמאן פלאח, עפיפה צעב ואורי שטנדל הדרוויים 277–225 (1998).

32 בתוספת השנייה לדבר המלך במועצתו הוכרו בצו תשע העדות הנוצריות "המוכרות" בישראל: העדה המזרחית (אורתודוקסית), העדה הלטינית (קתולית), העדה הגוריאנית-הארמנית, העדה הארמנית (קתולית), העדה הסורית (קתולית), העדה הכשדית אוניאטית (קתולית), העדה היונית-הקתולית (מלכיתית), העדה המרונית, העדה הסורית (אורתודוקסית). בשנות השבעים הוכרה בצו ממשלתי גם העדה האוונגלית האפיסקופלית. מלבד עדות אלה יש עדות נוצריות נוספות שאינן "מוכרות". משמעות ההשתייכות לעדה "לא מוכרת" היא שהאדם הוא "חסר דת" ולכן משולל יכולת להינשא בישראל.

33 ס' 150 לחוק לענייני משפחה של העדות המזרחיות הקתוליות קובע כך: "הבעל חייב במזונות אשתו החל מכניסתם לברית הנישואין (עקד סחיח), בין אם האשה עשירה ובין אם האשה ענייה, בין אם היא מתגוררת עימו ובין אם פרודה ממנו, וכל עוד והיא אינה אשמה בפירוד". למרות זאת, בתי הדין לעתים פוסקים מזונות בת זוג (הגם שפירוק התאים המשפחתי "באשמת" האשה או ללא "אשמה") וקובעים מזונות אלו לתקופה קצרה. תמ"ש (משפחה נצ') 10211/06 ע.כ.ס. נ' ע.ו.נ. (פורסם בנבו, 10.1.2011); תמ"ש (משפחה נצ') 32231-01-10 ל' נ' ח' (פורסם בנבו, 19.12.2010); בש"א (משפחה קר') 1417/08 ל.א. נ' א.י. (פורסם בנבו, 4.6.2008); תמ"ש (משפחה חי') 1644-09-08 ג.מ. נ' ע.מ.מ.

כך, למשל, בני זוג קתולים אינם רשאים לכאורה להתגרש על פי דתם. כמענה למצוקה זו אימצה הכנסייה פתרון שלפיו הנישואים בין בני הזוג בטלים מעיקרם (putative marriage). במקרה זה, לכאורה, לא קיימת כלל חובת מזונות אישה (או קיימת לתקופה קצרה בלבד, בדומה למזונות משקמים), ואם לזוג ילדים, אזי בן הזוג חייב בתשלום מזונות ילדים בלבד.³⁴ באופן דומה, בני זוג נוצרים בני העדה המזרחית אורתודוקסית כפופים לחוק המשפחה הביזנטי, המקנה זכות למזונות כל זמן שהקשר בין בני הזוג לא הופקע, אולם לגביהם חובת המזונות אינה חד-טורית מהגבר לאישה, ועשויה לחול גם על האישה כלפי הגבר.³⁵

להבדיל, בגירושם של בני העדה הפרוטסטנטית (אשר אינה מהווה עדה "מוכרת" בישראל) קיימת חובת מזונות חד-טורית של הגבר כלפי בת זוגו. חובת מזונות זו אינה מוגבלת לתקופת הנישואים של בני הזוג, והיא פוקעת למעשה רק במותה של בת הזוג או במועד שבו היא נישאת מחדש. נוסף על כך, אף שבמקור הותנתה חובת המזונות בכך שהתא המשפחתי התפרק באשמת הגבר, כיום מקובל לחייב את הבעל במזונות בת זוגו אף אם האישה היא שגרמה לפירוק התא המשפחתי.

(ד) מזונות במקרה של בני זוג מעדה שאינה "מוכרת" או במקרה של זוג מעורב (כשבני הזוג מעדות שונות)

סעיף 2(ב) לחוק לתיקון דיני המשפחה קובע כי הוראות חוק דיני המשפחה יחולו על מי שאינם בני עדה "מוכרת" בישראל, ועל בני זוג המשתייכים לעדות דתיות "מוכרות" שונות בהסכמת בעלי הדין. על פי החוק לתיקון דיני המשפחה, אדם חייב במזונות בן זוגו, ואף שהחוק אינו מגדיר מפורשות מיהו "בן זוג", מקריאת הוראות החוק עולה כי ביטוי זה מתייחס לא רק לבן זוג בקשר קיים, אלא גם לבן זוג לשעבר (בקשר זוגי שפקע).³⁶

סעיף 2א לחוק לתיקון דיני המשפחה קובע כי בקביעת מידת המזונות שאדם חייב לספק לבן זוגו ניתן להתחשב בהכנסותיו של בן הזוג מעבודה, מנכסים וכן מכל מקור אחר. עוד קובע החוק (בסעיף 6) כי היקף המזונות, מידתם ודרכי סיפוקם ייקבעו, באיזן הסכם בין הצדדים, על ידי בית המשפט. בהקשר זה יצוין כי החוק לתיקון דיני המשפחה אינו מחייב פסיקת מזונות, ומאפשר לפטור אדם ממזונות במקרים שבהם הזכאי במזונות התנהג כלפיו באופן מחפיר.

להבדיל, ביחס לזוג, שכל אחד מבני הזוג משתייך לעדה "מוכרת" שונה, שנישא בישראל (למשל נישואי "פרגוואי", "מקסיקו" או "קפריסין") כאשר דינם האישי של בני הזוג אינו נותן תוקף לנישואים אלו, ספק אם יוכרו נישואים אלו כתקפים בפני משפט בישראל. עם זאת אי

(פורסם בנבו, 24.10.2012); עמ"ש (מחוזי חי') 18762-04-12 פלונית נ' אלמוני (פורסם בנבו,

27.4.2009); תמ"ש (משפחה קר') 13083/01 פלונית נ' פלוני (פורסם בנבו, 27.4.2009)

34 פנחס שיפמן "מזונות האשה בנישואין בטלים" משפטים ו 514 (התשל"ה-התשל"ו).

35 ס' 251 לחוק המשפחה הביזנטי, החל על בני העדה המזרחית אורתודוקסית. עוד ראו: עניין א. ל. נ' א.

י לעיל ה"ש 33; תמ"ש (משפחה ת"א) 35053/04 ד.ח.ה. נ' ח.ג. (פורסם בנבו, 3.3.2005).

36 פרשת אלמוני, לעיל ה"ש 15.

הכרה בתוקף הנישואים של בני הזוג אינו שולל כשלעצמו את זכותם של בני הזוג למזונות אגב פירוק התא המשפחתי.³⁷

(ה) מזונות במקרים של "ידועים בציבור" או של זוג שנישא בנישואים אזרחיים³⁸

ההלכה בנוגע לפסיקת מזונות בן זוג ל"ידועים בציבור" ולבני זוג שנישאו בנישואים אזרחיים תקעה יתד בפסק הדין צונן,³⁹ ומאוחר יותר בעניין פלונית,⁴⁰ שבו ביטא בית המשפט את הרציונלים שבבסיס החיוב במזונות בן הזוג. הלכות אלה של בית המשפט העליון קבעו מקור חיוב למזונות אזרחיים בין אזרחי מדינת ישראל (יהודים או בני עדה דתית אחרת) מכוח עקרון תום הלב, דרישת היושר, שיקולי ההגינות ותחושת הצדק שבדיני החוזים. מכוח מקור חיוב זה ניתנה לשופטים האזרחיים הסמכות לפסוק מזונות (המכונים לעתים גם "מזונות אזרחיים", "מזונות משקמים" או "מזונות שיקומיים"), אשר סכומם ומועד תשלומם ייקבעו על פי דרישות היושר, שיקולי ההגינות ותחושת הצדק ביחסים שבין בני הזוג. כפועל יוצא מכך, מזונות אלה עשויים להשתנות ממקרה למקרה. הם נגזרים מהערכת נסיבות שנתפסות כרלוונטיות מכוח עקרון תום הלב, כגון התנהגותם של הצדדים, מצבם הכלכלי, התקשרותם או אי-התקשרותם עם בני זוג חדשים וכיוצא בזה.⁴¹

ההכרה בזכותה של "ידועה בציבור" למזונות שיקומיים מבן הזוג יכולה להתבסס על הסכם בינה לבין הידוע בציבור כבן זוגה שבו הוא התחייב לזון אותה. אין חובה בהסכם מפורש על מנת לחייב אותו במזונותיה, אלא ניתן לבסס את חובתו זו גם על הסכם מכללא הנלמד מנסיבות החיים המשותפים. ביסוס חובה זו על דפוס חשיבה חוזי מחייב בחינה של כוונת הצדדים בכל מקרה נתון, על מנת להחליט אם נוצרה הסכמה לתשלום מזונות לאחר הפירוד אם לאו. ניתן להצדיק חובה זו גם באינטרסים נוספים, דוגמת עקרון ההסתמכות, הצורך בהגנה על צדדים חלשים ועקרון השוויון. על קיומם של אינטרסים כאלה ניתן ללמוד מדפוס היחסים, מתלות כלכלית שנוצרה, מקיומם של ילדים, מהפסדים שנגרמו ליכולת ההשתכרות של בן הזוג עקב הקשר וכדומה. כאשר מדובר בבני זוג מבוגרים יחסית אשר הקשר ביניהם היה ארוך וכל תקופת הקשר צד אחד פרנס את הצד האחר, ובגמר הקשר אחד הצדדים חסר יכולת להמשיך להתקיים לבד, יש ליתן מזונות שיקומיים.

37 תמ"ש (משפחה ב"ש) 2400/98 צ.נ. נ' ג.ס. (פורסם בנבו, 14.1.2001); עניין כהן, לעיל ה"ש 15; מנשה שאווה הדין האישי בישראל כרך א 591-612, 612-622 (מהדורה רביעית מורחבת, 2001).

38 שחר ליפשיץ הידועים-בציבור בראי התיאוריה האזרחית של דיני המשפחה 165 (2005); שחר ליפשיץ הסדרה חוזית של יחסים זוגיים במשפט האזרחי (חיבור לשם קבלת התואר "דוקטור לפילוסופיה", אוניברסיטת בר-אילן, התשס"ב); רות הלפרין-קדרי "דיני משפחה אזרחיים נוסח ישראל – לקראת השלמה: על הכבוד, הצדק, השוויון והכוונה יושתתו מעתה דיני המשפחה" מחקרי משפט יז 105 (2001).

39 ע"א 32/81 צונן נ' שטל, פ"ד לז (2) 761 (1983).

40 עניין פלונית, לעיל ה"ש 13.

41 תמ"ש (משפחה ת"א) 57870/05 פלונית נ' פלוני (פורסם בנבו, 6.7.2010); עניין ח. ש. נ' ח. י., לעיל ה"ש 15; תמ"ש (משפחה י-ם) 13271/06 ט.ל. נ' ט.ז. (פורסם בנבו, 30.10.2008).

(ו) מזונות לבני זוג שהוטלו מכוח דין זר

מקור נוסף לתשלום מזונות הוא דין זר החל על מערכות יחסים שבהן אחד מבני הזוג ישראלי. במקרים שבהם קבע בית משפט זר חובת מזונות בן זוג, ואחד מבני הזוג עקר לישראל, חובתו לשלם את המזונות או זכותו לקבלם אינן פוקעות אך ורק בשל המעבר לישראל, אלא אם כן נקבע בהחלטה השיפוטית כי תוקפם של מזונות אלה יפה רק כל עוד בן הזוג מתגורר בחוץ לארץ. מדינות רבות בעולם החילוני אימצו את מוסד המזונות הפרוטסטנטי, המזכה את בת הזוג במזונות עד מותה או עד המועד שבו היא נישאת מחדש. כפועל יוצא מכך יש ישראלים רבים שנישאו וחיו בחוץ לארץ תקופת-מה, בתוך כך התגרשו שם, ועקב כך נידון פירוק תאם המשפחתי בבית משפט חוץ, אשר הטיל על בן הזוג תשלום מזונות לבת הזוג החיה בניכר.⁴²

5. סיכום⁴³

לחייב המזונות יש אפוא תכונות ייחודיות בכל הנוגע כדיני החיובים בישראל. ראשית, מקור החיוב נובע מהקשר האישי/המשפחתי שבין בני הזוג ומכוח החובה המוסרית של הורה לזון את ילדיו. שנית, מדובר בחיוב מטעמים הומניים לסייע לנצרך – חיוב זה מוטל ראשית על בן הזוג, אך במקרים שבהם הלה אינו עומד בחיובו זה, הוא מוטל על המדינה, אשר זכאית מאוחר יותר לחזור אל החייב ולנסות להיפרע ממנו. שלישית, מקורו במעמד האישי של הצדדים, והוא שונה ולא אחיד על כל אזרחי המדינה, בין היתר, משום שהדינים האישיים שונים זה מזה בתחולת חובת המזונות ובהיקפה.

מתוך תפיסות אלה קבע המחוקק עדיפות למזונות בחקיקה. כך, למשל, סעיף 35 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ם–1980, מקנה הגנה לזכאים למזונות מפני נושי החייב האחרים; סעיף 50 לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז–1967, אינו פוטר חייב שביצע מעשה פשיטת רגל מחובותיו במזונות; והוראות פרק 2 לחוק ההוצאה לפועל קובע סדרי דין מיוחדים ביחס לחוב המזונות. מגבלות דומות הוטלו על האפשרות לעקל או לעכב תשלום מזונות ילדים או מזונות בן זוג בשורה ארוכה של חוקים, לרבות סעיף 8 לחוק הגנת השכר, התשי"ח–1958; סעיף 96 לחוק הספנות (ימאים), התשל"ג–1973; סעיף 58 לחוק שירות המדינה (גימלאות) [נוסח משולב], התשל"ל–1970; סעיף 18 לחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), התשי"י–1950; סעיף 56 לחוק שירות הקבע בצבא הגנה לישראל (גימלאות) [נוסח משולב], התשמ"ה–1985; סעיף 20 לחוק הנכים (תגמולים ושיקום) [נוסח משולב], התשי"ט–1959, וכיוצא בהם. מגבלות דומות המוטלות על הזכאי למזונות מקנות לו הגנה מפני עצמו, במונען ממנו את האפשרות להעביר את זכאותו למזונות או לשעבדה אלא לטובת מי שסיפק לו שירותים או מצרכים למחייתו.

בישראל, בעוד מזונות הילדים נפסקים על ידי בתי המשפט הדתיים והאזרחיים כאחד (אם כי בחוסר אחידות, כפי שתואר לעיל), מזונות בן זוג נפסקים במשורה, רק כאשר בני הזוג פרודים אך טרם התגרשו באופן סופי, או רק בנסיבות שבהן עולה צורך לשקם את אחד מבני הזוג. במקרים אלה נפסקים מזונות לתקופה מוגבלת, בסכומים המשתנים ממקרה למקרה ובהתאם

42 לפישץ הסדרה חוזית של יחסים זוגיים במשפט האזרחי, לעיל ה"ש 38.
43 ג'ד טדסקי "חיוב המזונות במשפטנו האזרחי" משפטים 242, 243 (התשל"ה–התשל"ו).

למידת נזקקותו של בן הזוג התלוי. הפרק הבא ברשימה זו יבחן את השלכות המס החלות על התשלומים השונים אגב פירוק התא המשפחתי.

ב. השלכות המס החלות על תשלומים המשתלמים אגב פירוק התא המשפחתי

1. חלוקת רכוש בין בני זוג⁴⁴

התייחסות מפורשת של המחוקק להעברת נכסים בין בני זוג מתגרשים מצויה בסעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) ובסעיף 26 לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד-2014. סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי העברת זכויות במקרקעין (לרבות זכויות באיגוד מקרקעין) בין בני זוג לפי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושים⁴⁵ לא תיחשב מכירה או פעולה באיגוד לפי חוק זה. הסדר זה דוחה את אירוע המס של בני הזוג למועד מכירתה של זכות המקרקעין לצד שלישי וסעיף 26 לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו קובע, בכפוף להקלות שונות, כי העברת זכויות פנסיוניות בין עמית לבן זוגו לשעבר מהווה אירוע מס החייב בשיעור מס מופחת.

עם זאת, פקודת מס הכנסה אינה כוללת הסדר ספציפי המתייחס להעברת נכסים (שאינם זכויות פנסיוניות או זכויות במקרקעין) בין בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי. בהיעדר הסדר ספציפי כאמור, סעיף 88 לפקודה מגדיר "מכירה" לצורך קביעת ההכנסה ההוגנת כהעברת נכס בכל דרך שהיא. בענייננו, הגדרה רחבה זו אמורה לחול לכאורה אף ביחס להעברת נכסים בין בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי.⁴⁶

למיטב ידיעתנו, הפרקטיקה (הלא רשמית) של רשות המיסים היא לראות בחלוקת רכוש זו בין בני הזוג, לרבות בתשלומי איזון הנעשים במזומן, כמתנה ללא תמורה המשתלמת בין קרובים (בדומה להסדר שבסעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין) או כהסדרה פורמלית של נכס שהיה מלכתחילה בבעלותו של בן הזוג שלגביו נעשים כעת הרישום וההסדרה אגב פירוק התא המשפחתי. כפועל יוצא מכך, העברת הבעלות בנכס או רישומה אינם יוצרים אירוע מס מיידי, ובן הזוג המועבר או מקבל המתנה נכנס לנעליו של בן הזוג נותן המתנה. אירוע המס נדחה אפוא למועד שבו הנכס נמכר לצד שלישי. במועד זה יחויב בן הזוג המוכר במס רווח הון בגין ההפרש

44 אלעד בראונר "היבטי המיסוי בהתחשבות בגין 'נכסי קריירה' בגירושין" מיסים כא(6) א-50 (2007); זבולון הנדלר וליאור הנדלר "חלקה של האשה, בעקבות גירושין, בהכנסתו של בעלה מפנסיה: הכנסת הבעל או הכנסתה של האשה?" מיסים טו(5) א-61 (2001).

45 הוראה זו חלה גם על העברות של זכויות במקרקעין ושל זכויות באיגוד מקרקעין לילדיהם של בני הזוג המתגרשים.

46 עם זאת, יש להביא בחשבון שמרבית הנכסים הכלכליים של בני זוג הם דירת מגורים, שהעברתה אינה מהווה אירוע מס לנוכח הוראות ס' 4א לחוק מיסוי מקרקעין; כלי רכב ומיטלטלין לשימוש אישי, שהעברתם אינה חייבת במס הכנסה הואיל ונכסים אלה הוחרגו מן ההגדרה "נכס" שבס' 88 לפקודה; וחשבונות עו"ש, שפיצולם בין בני הזוג אינו חייב במס.

שבין שווי השוק של הנכס לבין יתרת המחיר המקורי שבו נרכש הנכס (על ידי התא המשפחתי או על ידי מי מבני הזוג, לפי העניין), כאמור בסעיפים 88 ו-89 לפקודה.⁴⁷ לעומת זאת, ביחס ל"נכסי קריירה" (הכוללים בעיקר את זכותו של המבוטח לקבל גמלה, אך גם קופות גמל וקרנות השתלמות) אומץ דין שונה. החוק והפסיקה בישראל הכירו – מכוח הלכת השיתוף או הסדר איזון המשאבים – בכך שזכויות הפנסיה שצבר כל אחד מבני הזוג מהוות למעשה נכס משותף, אם הן נצברו במהלך חייהם המשותפים של בני הזוג. כדוגמה לכך ניתן לראות את פסק דינו של השופט בך בעניין אורון:

...מה דינם של כספים שנתקבלו כפיצויים בגין פרישה מעבודה וכהיוון פנסיה? כלום יש לראות בהם חלק מהרכוש המשותף של בני הזוג, מקום שניהלו הם אורח חיים משותף ונשאו במאמץ המשפחתי המשותף? סבורני, כי התשובה לשאלה זו חייבת להיות בחיוב... בנסיבות אלה, יש לראות גם בפיצויי הפיטורין עקב סיום שירות הקבע בצה"ל, ובפנסיה המהוונת, כחלק מהשתכרות הבעל בשנות נישואיו. לפיכך, אף זכויות אלה בכלל "פירות המאמץ המשותף" הן...⁴⁸

למרות זאת, הואיל ועל פי חוקי הפנסיה זכויות אלה יוחסו לעמית המבוטח (אשר הוא או מעסיקו הפרישו כספים לקרן הפנסיה), קבעו בתי המשפט כי נכסים אלה אינם עבירים מכוח הדין, וזכותו של בן הזוג התלוי בגמלתו של בן הזוג המשלם הינה זכות אובליגטורית אישית, ולא זכות קניינית כלפי כולי עלמא.⁴⁹ כפועל יוצא מכך התקשה בן הזוג לשעבר של העמית המבוטח להגן על זכויותיו בנכסים אלה ואף לממשן (בין כאשר בן הזוג המבוטח פרש לגמלאות ובין כאשר בן הזוג המבוטח נפטר לפני פרישתו) כאשר בן זוגו התחמק מהעברת הכספים השייכים לו על פי הלכת השיתוף או הסדר איזון המשאבים.⁵⁰ נוסף על כך, על פי הדין ערב חקיקת החוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד–2014, אף אם בית המשפט הורה לפצל את הזכויות הכלכליות שבנכסים אלה בין בני הזוג, לצורכי מס הכנסה וביטוח

47 בע"מ 4623/04 פלוני נ' פלונית, פ"ד סב(3) 66 (2007) (להלן: עניין פלוני).

48 רע"א 964/92 אורון נ' אורון, פ"ד מז(3) 758 (1993).

49 עניין פלוני, לעיל ה"ש 47. ראו גם: יהושע גייפמן "זכויות פנסיה ונכסי פרישה אחרים – כנכסים בני-חלוקה או בני-איזון בין בני-זוג" הפרקליט מא 105, 115–117 (1993), שם נקבע כי אף שיש נכסים שאינם עבירים מכוח הלכת השיתוף והסדר איזון המשאבים, בן הזוג מהווה למעשה נושה של בן הזוג האחר, וזכאי לקבל את חלקו ממנו:

בחנינה של תכונות הפנסיה וזכויות הפרישה האחרות מביא למימצא, לפיו זכויות אלה בדרך-כלל אינן ניתנות להעברה. אי-העבירות של זכויות פנסיה תקציבית ופיצויי פיטורים (בכפוף לחריגים מצומצמים) הוסדר בחוק. בנוסף לכך קיימות בסעיף 56 בחוק שירות הקבע (גימלאות), תשמ"ה, ובסעיף 49 בחוק שירות המדינה (גימלאות), תש"ל–1970, הוראות מפורשות, הקובעות שהגימלה תשולם לאדם שלו היא מגיעה ולא לאחר... תכונת אי-העבירות, שמאפיינת נכסים אלה בדרך-כלל, מביאה לכך, שאין בן-הזוג התובע יכול לרכוש זכויות בנכסים האלה של בן-הזוג הנחבט, גם כאשר חלה הלכת השיתוף. אם כך, במערכת היחסים בין בני-הזוג, בן-הזוג התובע הינו נושה בסכום המתאים לחלקו בנכסים אלה. בהיות זכות זו זכות אובליגטורית, היא פועלת במישור הפנימי בין בני-הזוג אולם לא תועיל כלפי כולי עלמא.

50 תמ"ש (משפחה ת"א) 106990/97 פלונית נ' אלמוני (פורסם בנבו, 31.12.2000) (להלן: עניין פלונית); 1; תמ"ש (משפחה ת"א) 80520/98 פלונית נ' אלמוני (פורסם בנבו, 12.6.2002).

לאומי מלוא ההכנסה מהפנסיה יוחסה לבן הזוג המבוטח. לאחר שניכר מהכנסה זו את המיסים בהתאם לשיעור המס השולי של בן הזוג המבוטח, הלה העביר נתח מיתרת הסכום הכספי שנותר אל בן הזוג האחר.⁵¹

לנוכח מציאות זו, שבה היה קיים קושי מעשי לפצל חיסכון פנסיוני בין בני זוג שהתגרשו לפני מועד פרישתו של בן הזוג המבוטח, הגישו חברי כנסת שונים הצעות חוק לתיקון המצב, ואף הוקמה ועדה ציבורית לבחינת חלוקת זכויות פנסיה בין בני זוג שנפרדו, בראשות השופט שאול שוחט, אשר הגישה את המלצותיה ביום 4 במרס 2010.⁵² הוועדה המליצה לאפשר, ככל שהדבר ניתן, פיצול קנייני של החיסכון הפנסיוני בין בני הזוג בכל אחד מהסדרי החיסכון הפנסיוניים השונים הנהוגים בישראל. בעקבות המלצות אלה פורסמה הצעת חוק ממשלתית לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו שנועדה להסדיר את הדין בסוגיה זו והצעת חוק זו עוגנה לאחרונה בספר החוקים כחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד–2014.⁵³

בענייננו, בעוד שמבחינה קניינית החוק מפצל את החיסכון הפנסיוני של העמית בינו לבין בן זוגו לשעבר, לצורכי מס, ההכנסה מיוחסת בעיקרה לבן הזוג העמית. עם זאת, המחוקק קבע כי הכנסה זו תמוסה בשיעור מס מופחת, ובן הזוג לשעבר "פטור" לכאורה ממס על ההכנסה עד לגובה חלקו היחסי בתקרה סטטוטורית (הנקבעת כמכפלת תקרת הקצבה המזכה במקדם המרה להון). בנוסף, אפשר המחוקק לבן הזוג לשעבר, ביחס למרכיב הפיצויים, לבחור אם להעביר את חלקו לקופת התגמולים שנפתחה על שמו, לחשבון חדש בקופת גמל שאינה משלמת לקצבה (חשבון שיהיה חסום להפקדות נוספות) או אם לקבלו במזומן. הכנסה זו תהיה פטורה עד לחלקו היחסי בתקרה הסטטוטורית האמורה (למרות שלא תסווג כמענק פרישה) והחלק העולה על

51 בעניין ביטון, שם, דחתה שופטת בית המשפט לענייני משפחה רישורוטיילד את בקשתה של בת הזוג לפצל את הכנסתו של בן הזוג מגמלה על מנת להימסות על חלקה באותה גמלה על פי מדרגות המס השוליות שלה, ולא של בן זוגה (הואיל וזכותה של האישה בגמלה אינה זכות עצמאית, אלא נובעת מזכות הבעל). עם זאת הורה בית המשפט לצה"ל לערוך את תחשיב המס כאילו הגמלה היא משכורתו הראשונה והיחידה של הבעל (כאילו אין הוא עובד בעבודה נוספת), כדי לא לאפשר לבן הזוג להקטין את חלקה של בת הזוג בגמלה, אולם החלטה זו נהפכה בבית המשפט העליון. ראו גם: ע"מ (מחוזי י-ם) 11-01-23939-אדרי נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 21.5.2012); ע"א 5306/12 אדרי נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 18.12.2013); בע"מ 10916/03 צה"ל נ' פלונית, פ"ד סב(2) 332 (2007) (להלן: עניין צה"ל).

52 הצעת חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ב–2011, ה"ח הממשלה 176. ראו גם: הצעות חוק פרטיות שהונחו על שולחן הכנסת לפני הקמת הוועדה הציבורית בראשות השופט שוחט: הצעת חוק חלוקת זכויות פנסיה בין בני זוג, התשס"ז–2007, פ/2087/17; הצעת חוק חלוקת זכויות פנסיה של בני זוג, התשס"ז–2007, פ/2080/17; הצעת חוק חלוקת זכויות פנסיה בין בני זוג, התשס"ח–2008, פ/31/18; הצעת חוק חלוקת זכויות פנסיה של בני זוג, התשס"ח–2008, פ/3169/18; והצעות חוק שהונחו על שולחן הכנסת התשע-עשרה לאחר שלא הושלמה מלאכת החקיקה בהצעת החוק הממשלתית: הצעת חוק חלוקת זכויות פנסיה בין בני זוג, התשע"ג–2013, פ/703/19 והצעת חוק חלוקת זכויות פנסיה בין בני זוג, התשע"ג–2013, פ/910/19.

53 חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד–2014, ס"ח 685. לדיונים בדבר השלכות המס ביחס לחלוקת החיסכון הפנסיוני בין בשני זוג ראו את פרוטוקול ועדת העבודה, הרווחה והבריאות מיום 7 ביולי 2014, www.knesset.gov.il/protocols/data/rtf/avoda/2014-07-07-02.rtf.

התקרה ימוסה על פי שיעורי המס השולי של בן הזוג לשעבר. במקביל הבהיר המחוקק כי פיצול החיסכון הפנסיוני והעברתו לבן הזוג לשעבר אינו מביא לפגיעה כלשהי בבן הזוג העמית.

2. מזונות ילדים

כאמור, בישראל הורים חייבים לזון את ילדיהם, בין אם חובה זו מעוגנת בהוראות הדין האישי של אותו הורה ובין אם לאו (שאז מקור החובה הוא בחוק לתיקון דיני המשפחה). פקודת מס הכנסה המנדטורית⁵⁴ אפשרה להורה לילדים עד גיל עשרים שכלכלתם הייתה עליו לתבוע ניכוי, אשר הוגבל בתקרה שהשתנתה מדי תקופה. עם זאת, הוראות אלה לא התייחסו מפורשות לסוגיה של מזונות הילדים, כך שהורה גרוש שנשא בכלכלת ילדיו היה יכול לתבוע ניכויים בסכום שנקבע בפקודה, שחושב על פי מספר ילדיו וגילם באותה שנת מס. בשנת 1961, כאשר תורגמה הפקודה המנדטורית ואומץ לה נוסח חדש, אימץ המחוקק לראשונה הוראה שהסדירה את הניכויים המותרים לבני זוג אשר חיים בנפרד ומתחלקים ביניהם בכלכלת ילדיהם.

הורים החיים בנפרד וכלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יחולקו ביניהם הניכויים... לפי יחס הוצאות הכלכלה שהוציא כל אחד מן ההורים; לא הסכימו ההורים על יחס הוצאות הכלכלה, יקבע אותו פקיד השומה.⁵⁵

בעקבות המלצותיה של ועדת בן-שחר⁵⁶ אומצה רפורמה במיסוי יחידים בישראל.⁵⁷ בענייננו התבטא השינוי בביטול הזכות לניכוי הוצאות על כלכלת קרובים והמרתה בשיטה של הענקת נקודות זיכוי וקצבה בגין ילדים. בעקבות רפורמת בן-שחר בוטלה למעשה זכותו של היחיד לתבוע ניכויים בגין מזונות הילדים. בן הזוג המגדל את הילדים (האם ברוב המקרים) זכאי לקבל את קצבת הילדים, וכן הותר לו זיכוי ממס (שסכומו תלוי במספר הילדים ובגילם). ההורה האחר קיבל נקודת זיכוי אחת בגין מזונות הילדים בהנחה שהלה שילם מזונות ילדים/בן זוג באותה שנת מס. נוסף על כך נקבע כי הגם שהכנסותיו של ההורה ממזונות הילדים חייבות לכאורה במס מכוח סעיף 2(5) לפקודה, הרי שהכנסות אלו "לכאורה" אינן חייבות במס, מכוח הפטור המפורש שבסעיף 9(22) לפקודה (הפטר ממס הכנסה ממזונות ילדים וממזונות בן זוג המשתלמים על ידי ההורה או בן הזוג), הקובע כך –

דמי מזונות שמקבל יחיד ממי שהיה נשוי לו או ממי שהוא נשוי לו וחי בנפרד ממנו, ודמי מזונות שמקבל יחיד בעד ילדיו מההורה האחר, או תשלום שמקבל יחיד, בשבילו או בשביל ילדיו, מהמוסד לביטוח לאומי על פי חוק המזונות (הבטחת תשלום), התשל"ב–1972...

מזונות אלו רק לכאורה פטורים ממס הכנסה כיוון שבפועל הכנסת בן הזוג משלם המזונות מחויבת במס במלואה למעט הטבת מס סמלית שניתנת לבן הזוג המשלם בצורה של נקודת זיכוי

54 פקודת מס הכנסה, 1947.

55 ס' 40 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א–1961, דמ"י 120.

56 דין-וחשבון הוועדה לרפורמה במסים – המלצות לשינוי המס הישיר (1975) (להלן: רפורמת בן-שחר).

57 תיקון מס' 22 לפקודת מס הכנסה. הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה–1975, ה"ח 324; שלמה יצחקי "רפורמת המס 1975" רפורמות מס 195 (דוד גליקסברג עורך, 2005).

(וזאת בהתעלם מסכום המזונות ומהשאלה אם בן הזוג משלם מזונות לבן הזוג ולילדים או רק לאחד מהם).

בנוסף מפתיע למדי, לדעתנו, שהזיכוי והפטור ממס הניתנים בגין תשלום מזונות מתייחסים אך ורק למקרה הפרטי שבו ההורה, בן הזוג לשעבר או המוסד לביטוח לאומי הם שנושאים במזונות. כפועל יוצא מכך, מזונות המשתלמים על ידי קרוב משפחה שאינו אחד ההורים אינם מקנים הטבת מס כלשהי למשלם או חבות במס למקבל. נשאלת אפוא השאלה אם לכך כיוון המחוקק או שמא מדובר בפליטת קולמוס.⁵⁸

3. מזונות בן זוג

(א) פטור למקבלת/מזונות בן זוג

במסגרת תיקון 25 לפקודת מס הכנסה⁵⁹ עיגן המחוקק לראשונה פטור ממס הכנסה על מזונות שאישה מקבלת מבעלה או מבעלה לשעבר אשר בהיעדר הפטור האמור הייתה חייבת מכוח סעיף 2(5) לפקודה שהטיל מס על הכנסה מקיצבה, מלוג או אנונה. בדברי ההסבר להצעת החוק ציין המחוקק כי התיקון נועד לעגן בחוק פטור שניתן דה פקטו על ידי רשות המיסים במקרים שבהם שולמו לאישה מזונות מבעלה או מבעלה לשעבר.⁶⁰

כעשור לאחר תיקון זה הרחיב המחוקק את הפטור במידת-מה, וקבע כי דמי מזונות שיחיד מקבל מבן זוגו החי בנפרד ממנו או מבן זוגו לשעבר פטורים ממס.⁶¹ יובהר כי החוק אינו מתייחס למזונות בן זוג המשתלמים על ידי בן זוג לשעבר שהיה "ידוע בציבור" או למזונות המשתלמים על ידי קרוב משפחה חלף בן הזוג. ספק בענייניו אם יש מקום להבחנה בין מזונות המשתלמים בעקבות פירוק תא משפחתי של זוג נשוי לבין מזונות המשתלמים בעקבות פירוק תא משפחתי של "ידועים בציבור" או מזונות שמשתלמים על ידי קרוב משפחה חלף בן הזוג.⁶²

(ב) זיכוי/ניכוי למי שחלה עליו חובת תשלום מזונות

במסגרת תיקון 25 לפקודה אף ניתנה הטבת מס ליחיד אשר משלם מזונות לגרושתו ונשא אישה אחרת או ליחידה אשר משלמת מזונות לגרושה ונשאה איש אחר. כך, במסגרת סעיף 40א לפקודה נאמר:

58 הגם שלדעתנו אין צורך ליתן הטבת מס בגין תשלום מזונות ילדים, אנו סוברים כי בפועל – הואיל וייתכן שבתו המשפט האזרחיים עושים שימוש בכלי של מזונות הילדים כדי להעביר תשלומים מבן זוג אחד אל בן הזוג האחר ואף על מנת לעודד גברים לשלם את מזונותיהם – ניתן להצדיק את הטבת המס, שאינה משמעותית בעניינינו.

59 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 25), התשל"ז-1977, ס"ח 194 (להלן: תיקון 25 לפקודה).

60 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 25), התשל"ז-1976, ה"ח 38.

61 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 77), התשמ"ח-1988, ס"ח 186.

62 ליאור גוימן ואופיר קפלן "זוגיות: יש להפוך את הדין לידוע בציבור (בעקבות ע"א 2622/01 עליזה לבנון נ' מנהל מס שבח)" מיסים יז(6) א-33 (2003); אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך א 425 (מהדורה רביעית, 2009).

בחישוב המס של גרוש שהוא או בן-זוגו משלם מזונות לבן-זוגו לשעבר, והוא נשוי לבן-זוג אחר, תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת.⁶³

הטבת המס שניתנה על ידי המחוקק היא אפוא נקודת זיכוי נוספת בגין מזונות אלה, בהתעלם מסכומם. נשאלת אפוא השאלה מדוע ההטבה שאימץ המחוקק בחוק ניתנת רק ליחידים הנישאים שוב. ההנחה היא שהמחוקק ביקש להיטיב עם יחיד שנאלץ לשאת בכלכלת בת זוגו לשעבר מעבר להוצאות המחיה שהוא נדרש להן במסגרת תאו המשפחתי החדש. אולם אם זו מטרת המחוקק, אזי נשאלת השאלה מדוע נדרש שיחידים אלה יתחננו שוב, ואם יש מקום להבחין בין גרוש שנישא מחדש לבין גרוש המנהל משק בית משותף כ"ידוע בציבור". מעבר לכך נשאלת השאלה מה דינו של יחיד שהתגרש מכמה נשים ונאלץ לשאת בתשלום מזונות לכמה בנות זוג – לכאורה, על פי היגיון זה, יש להעניק לו נקודות זיכוי נוספות בגין תשלומי המזונות הנוספים שהוא משלם לכל אחת מגרושותיו.

נוסף על כך, ואולי במקום הטבת המס שבסעיף 40 לפקודה, קבע המחוקק – במסגרת תיקון 48 לפקודה,⁶⁴ אשר הוסיף לפקודה את סעיף 20ב לפקודה – כי יחיד תושב ישראל המשלם מזונות ליחיד תושב חוץ על פי פסק דין של רשות שיפוטית זרה (שניתן כאשר היה היחיד תושב חוץ) יהיה רשאי לנכות חלק מסכום המזונות ששילם עד לתקרה שנקבעה על ידי שר האוצר בתקנות:

בקביעת הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל ששילם מזונות לתושב חוץ על פי פסק דין של רשות שיפוטית מוסמכת בחוץ לארץ שניתן בעת היות המשלם גם הוא תושב חוץ, יותר לו ניכוי של חלק מסכום המזונות ששילם, העולה על סכום שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ואינו עולה על סכום עליון שנקבע כאמור.⁶⁵

בעקבות תיקון זה קבע שר האוצר נוסחה מתמטית שלפיה מזונות חודשיים בסכום שביין 5,580 ש"ח לבין 11,160 ש"ח יותרו בניכוי.⁶⁶ הסעיף אינו מציין את סוג הניכוי שיקבל המשלם (ניכוי פירותי או הוני), אולם ניתן להניח כי מדובר בניכוי פירותי (הואיל וההוראה מצויה בפרק ב' לפקודה) וגם בהנחה שבאפשרותו של היחיד לבחור בסוג הניכוי, ניתן להעריך כי במקרים רבים יעדיף הנישום לתבוע ניכוי פירותי.

63 ס' 40 לפקודה, שהוסף במסגרת תיקון 25 לפקודה, הוסף מבלי שהוצע במקור במסגרת הצעת החוק, ולפיכך אין התייחסות בדברי ההסבר לכוונת המחוקק.

64 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 48), התשמ"א-1981, ס"ח 282.

65 ס' 20ב לפקודה, שהוסף במסגרת תיקון 48 לפקודה, הוסף מבלי שהוצע במקור במסגרת הצעת החוק, ולפיכך אין התייחסות בדברי ההסבר לכוונת המחוקק. עם זאת, בדיון שנערך בכנסת לקראת הקריאות השנייה והשלישית הבהיר היושב ראש, חבר הכנסת בנימין הלוי, כי הוחלט להעניק ניכוי מהכנסה חייבת למי שמשלם מזונות לתושב חוץ על פי פסק דין של רשות שיפוטית בחוץ לארץ משום שעל פי רוב הסכומים הנפסקים בחוץ לארץ גבוהים במידה ניכרת מאלה הנפסקים בישראל. לפיכך, כדי להקל את סבלם של העולים החדשים, וכדי להניאם מלעזוב את ישראל בשל הנטל הכלכלי הכרוך בתשלום המזונות, אומץ הניכוי בפקודת מס הכנסה. ד"כ התשמ"א 2734. ראו גם: אמנון רפאל ודוד אפרתי דיני מס הכנסה כרך שני 88 (1986).

66 תקנות מס הכנסה (קביעת סכום הניכוי בעד תשלום מזונות לתושב חוץ), התשמ"ב-1982, ק"ת 514.

במקביל להטבות המס שניתנו על ידי המחוקק במסגרת פקודת מס הכנסה, קבע המחוקק, במסגרת החוק לתיקון דיני המשפחה, הטבת מס שלפיה יחיד המשלם מזונות מכוח פסק דין שאושר על ידי בית המשפט יוכל לנכות מהכנסתו החייבת במס הכנסה את דמי המזונות ששולמו על ידיו.

חוייב אדם במזונות על-פי פסק דין או על-פי הסכם שאושר על-ידי בית המשפט בהתאם להוראות חוק זה, יינתן לו ניכוי, לצורך חישוב הכנסתו החייבת במס הכנסה, עבור כל סכום ששילם על-פי פסק הדין או ההסכם האמור, בתנאי שהניכוי לא יעלה על שיעור הניכוי שנקבע בפקודת מס הכנסה, 1947, לגבי אותו סוג של קרובים, ובתנאי נוסף שהגבלות של פקודת מס הכנסה, 1947, על מספר הנתמכים שעבורם אפשר לדרוש ניכוי, לא יחולו במקרה זה.⁶⁷

דא עקא שבמסגרת רפורמת בן-שחר, משנת 1975, הומרה שיטת הניכויים ביחס לתשלומי תמיכה לקרובים בשיטה המבוססת על הענקת נקודות זיכוי ונקודות קצבה, ולמרות זאת לא ביטל המחוקק את סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה. לנוכח הוראות הדין השונות, המעניקות ניכוי מהכנסה, מחד גיסא, או זיכוי ממס הכנסה, מאידך גיסא, נשאלה השאלה מה תהיינה השלכות המס ביחס לתשלום מזונות וולונטריים לבן זוג, וביחס לתשלום מזונות ילדים המשתלמים לילדים בגירים (שלא מכוח החובה הדתית או החוקית לזון את ילדיך (שאינם בלתי כשירים). סוגיה זו נידונה בפסקי הדין בעניין מילשטיין ובעניין אברהם.⁶⁸ בעניין מילשטיין התחייב הנישום, במסגרת הסכם מזונות עם גרושתו, לשלם מזונות לשני ילדיו הקטינים ולילדו הבגיר; ובעניין אברהם התחייב הנישום, במסגרת הסכם מזונות עם גרושתו, לשלם מזונות לה וכן לילדיו הבגירים. בשני המקרים אושרו הסכמי המזונות על ידי בית המשפט האזרחי. הנישומים מילשטיין ואברהם דרשו, בהסתמך על סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה, לנכות את תשלום דמי המזונות ששילמו מכוח ההסכמים האמורים מהכנסתם החייבת במס. פקידי השומה סירבו לאפשר את ניכוי המזונות מהכנסתם, ובית המשפט המחוזי דחה אף הוא את בקשתם לאפשר ניכוי כאמור, בקובעו כי הניכוי שבסעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה בוטל עם כניסת רפורמת בן שחר לתוקף.

פסק הדין של בית המשפט העליון קבע כי השאלה המשפטית מושא הערעורים היא אם סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה מתיר לנישום לתבוע שמזונות בן זוג או מזונות ילדים שהוא משלם ינוכו מהכנסתו החייבת, במגבלה שנקבעה בפקודת המס המנדטורית, שהוראותיה הוחלפו ובוטלו. בית המשפט קבע בדעת רוב כי הוראות סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה, המאפשרות לתבוע את ניכוי המזונות מן ההכנסה, לא התרוקנו מתוכן בשל ביטול מגבלת הניכוי בתיקון 22 לפקודת המס. עם זאת קבע בית המשפט כי יש לפרש את הוראות סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה בצמצום, כך שיחול רק על מי שחייב במזונות לפי החוק לתיקון דיני המשפחה, ובלבד שנישום זה אינו נהנה מזיכוי ממס כאמור בסעיף 40 לפקודה. עוד נקבע כי

67 ס' 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה.

68 עמ"ה (מחוזי ת"א) 150/97 מילשטיין נ' פקיד שומה ת"א 1, פס"מ תשנ"ט (2) 365 (1999); עמ"ה (מחוזי ת"א) 1062/98 אברהם נ' פקיד שומה ת"א 3 (פורסם בנבו, 20.2.2000); ע"א 2704/99 מילשטיין נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נז(5) 869 (2003).

סכום הניכוי שיותר יוגבל לסכום הזיכוי שבסעיף 40א לפקודה, וזאת כדי למנוע אי-שוויון בין נישומים.

שופטי בית המשפט העליון נחלקו ביניהם בשאלה אם נישום אשר אינו נהנה מהטבת המס אך משלם מזונות לא מכוח הוראות החוק לתיקון דיני המשפחה רשאי לתבוע ניכוי כאמור. דעת הרוב, של השופטים מצא וטירקל, הייתה שיש להתיר את הניכוי; ואילו דעת המיעוט, של השופטת שטרסברג-כהן, סברה כי הואיל ומטרתו של החוק לתיקון דיני המשפחה הייתה ליתן הגנה לנישומים שהדין האישי אינו חל עליהם, אין להתיר ניכוי של תשלומי מזונות המשתלמים לא מכוח החוק, אלא מכוח הסכם וולונטרי בין בני הזוג.⁶⁹ כפועל יוצא מכך החליט בית המשפט העליון לדחות את הערעור בעניין מילשטיין ולקבל באופן חלקי את הערעור בעניין אברהם אך ורק ביחס למזונות הילדים, הואיל ומזונות אלה לא זיכו את הנישום בזיכוי כאמור בסעיף 40א לפקודה.

לדעתנו, החלטתו של בית המשפט העליון בעניין מילשטיין בנוגע לשאלה אם יש להתיר ניכוי מכוח סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה הייתה נכונה. עם זאת, ניתוח סוגיית הניכוי לפי הוראת החוק אינו העיקר. לטעמנו, הסוגיה שבה היה על בית המשפט לדון נוגעת בעיקרון הבסיסי שפקודת מס הכנסה מושתתת עליו, הוא "עקרון היכולת לשלם". בענייננו, הואיל והנישום נדרש להעביר חלק מהכנסותיו לבן זוגו הממוסה בנפרד ממנו והמקיים משק בית נפרד, נשאלת השאלה אם ראוי למסותו על הכנסה שלגביה נקבע באין חולק כי היא אינה הכנסתו, אלא הכנסה של אחר. לדעתנו, המודל שאומץ על ידי בית המשפט בעניין מילשטיין ובעניין צה"ל (ביחס לקצבה לה זכאית בת זוג אגב גירושים) פוגע ביסודות המס ששיטת המס בישראל מושתתת עליהם, ומוצע להחליפו.

4. הערכת המודל הישראלי

מערכת המס נועדה להשיג שלוש מטרות: הראשונה, מימון רכישת מוצרים ציבוריים על ידי הרשות המבצעת; השנייה, צמצום אי-השוויון בין בעלי יכולת השתכרות גבוהה לבין בעלי יכולת השתכרות נמוכה (המכונה אף "צדק חלוקתי"); והשלישית, עידוד/דיכוי פעילויות (המכונה לעתים "תיקון כשלי שוק"). בעוד לגבי המטרה הראשונה אין מחלוקת שמערכת המס אמורה למלאה, לגבי שתי המטרות האחרות קיימת מחלוקת רבת שנים בשאלה אם ראוי שמערכת המס תקדם אותן או שמא על המחוקק להשיגן בדרכים חלופיות.⁷⁰ אנו סוברים כי למערכת המס יש תפקיד בהשגת צדק חלוקתי ובתיקון כשלי שוק, אולם עליה לעשות כן תוך הפעלת שיקולים של הגינות ויושר, תוך פגיעה מינימלית בשיקולי היעילות הכלכלית, ותוך עיצוב הסדרים אשר יאפשרו גביית מס אמת ולא יעודדו התחמקות ממס. נתייחס כעת לכל אחד מסוגי השיקולים הללו בנפרד.

69 אנו סוברים כי בהעדר הסדר מס ממצה ביחס למתנות ולהעברות וולונטריות של נכסים, היה ראוי לאמץ את דעת המיעוט של השופטת שטרסברג-כהן, באשר דעת הרוב בעניין זה עלולה לעודד תכנוני מס.

70 Louis Kaplow & Steven Shavell, *Why the Legal System Is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667 (1994).

(א) רתימת מערכת המס לצורך צמצום פערים כלכליים אגב פירוק התא המשפחתי⁷¹

כפי שציינו לעיל, אנו סוברים כי למערכת המס יש תפקיד בקידום ערכים חברתיים. בענייננו, למרות העדרם של נתונים רשמיים לגבי השלכותיהם של הגירושים על אימהות ואבות יחידניים, מנתוני המוסד לביטוח לאומי בדבר שיעור העוני בישראל עולה כי בשנת 2011, בקרב כ-65,000 המשפחות החד-הוריות שבראשן עמד הורה גרוש (בכ-92% מהן עמדה אישה בראש המשפחה), ואשר כללו 149,347 ילדים עד גיל שבע עשרה, הגיע שיעור העוני לכ-30%. על רקע זה נשאלת השאלה אם הסדרי המס שאומצו בישראל לעניין מיסוי הכנסות ותשלומים אחרים אגב פירוק התא המשפחתי אכן מקטינים פערים אלה או שמא הם פועלים דווקא להגדלת הפערים. בחינת הסדרי המס השונים מעלה כי בפועל הכנסות שמשותפות לשני בני הזוג מנכסים שאינם עבירים, ואשר "מפוצלות" ביניהם מכוח הלכת השיתוף או הסדר איזון המשאבים, ממוסות בעיקר על ידי בן הזוג המשלם, ולא על ידי בן הזוג התלוי על פי נטל המס של בן הזוג התלוי, וזאת אף שההכנסה אינה של בן הזוג המשלם. לפיכך, רתימת דיני המס לשם השגת תוצאה חלוקתית ראויה בין הנישומים תביא לתוצאה צודקת בביטול עיוותים בדיני המס כיום.

The introduction of the justice perspective into the tax discourse is the most prominent achievement of purposiveness within the tax discourse. This has changed the tax agenda in three contexts: first, it completely erases the anti-fairness culture according to which justice considerations are not part of the tax legislation discourse. Secondly, it balances the tax policy considerations map by allocating justice considerations alongside or even above those of efficiency. This judicial approach rejects an alternative approach according to which it is possible to preserve the classic English tax view that there is no place for justice in tax legislation while also adopting a purposiveness which will be expressed solely through efficiency considerations. Thirdly, this view deepens the connection of the tax discourse to the legal discourse since the main competing discipline—the economic discipline—does not usually deal with justice or fairness, but rather only with efficiency.⁷²

בענייננו יובהר כי פיצול אמיתי של ההכנסות בין שני בני הזוג יביא לידי מיסוי מופחת שלהן בהשוואה למצב כיום, כאשר הן ממוסות באופן מלא על ידי בן הזוג המשלם. זאת, לא רק משום שלבן הזוג התלוי יש נקודות זיכוי נוספות בגין הילדים שבמשמורתו, אלא בעיקר בשל העובדה שיכולת ההשתכרות של בן הזוג התלוי נמוכה על פי רוב מזו של בן הזוג המשלם בשל העובדה שהילדים נשארים במשמורתו.

71 יורם מרגליות "דיני מיסים" הגישה הכלכלית למשפט 815 (אוריאל פרוקצ'יה עורך, 2012).

72 David Glikberg, *The Judicial Taxation Revolution: From a Subject and Immigrant Society to a Mature Society – The Israeli Experience*, 4 BRIT. TAX REV. 553, 571 (2012).

(ב) שיקולים של הגינות ויושר⁷³

מערכת המס בישראל מושתתת על עקרון היכולת לשלם (ability to pay) ועל עקרון הצדק והשוויון (equity). על פי עקרון השוויון האופקי, נישומים בעלי יכולת השתכרות דומה ימוסו באופן דומה (horizontal equity), ואילו על פי עקרון השוויון האנכי, בעלי יכולת השתכרות שונה ימוסו באופן שונה (vertical equity). עיקרון זה אף צוין בפסיקת בית המשפט העליון בעניין בנק המזרחי:

במשטרים דמוקרטיים נאורים, כמו גם במסורת ישראל, מקובל הערך של עזרה הדדית... נשיאה בעול צורכי המדינה באופן פרוגרסיבי לפי היכולת, והטלת מטלות על חלק מן הציבור כדי להושיע חלק אחר מן הציבור.⁷⁴

בענייננו, המחוקק הישראלי בחר לא לאפשר את פיצולן של הכנסות מנכסים משותפים שאינם עבירים ואת מיסוין על פי עקרון היכולת לשלם. מעבר לכך, המחוקק בחר ליתן הטבות מס שרירותיות, המתעלמות מסך תשלומי המזונות שבן הזוג משלם (תשלום לבן זוג אחד או לכמה בני זוג). מן הצד האחר בחר המחוקק לפטור ממס את ההכנסות או התשלומים שבן הזוג התלוי מקבל, וזאת בהתעלם ממצבו הכלכלי ומסכום המזונות. כפועל יוצא מכך אנו סבורים כי הסדרי המס בעניין מזונות בן זוג ומזונות ילדים אינם עולים בקנה אחד עם עקרונות השוויון והיושר, ולפיכך מוצע להחליפם במודל אחיד וממצה.

(ג) שיקולים של התמודדות עם התחמקות ממס

התנגדותה של רשות המיסים להפרדת מיסוי ההכנסות של בני זוג שנפרדו (בין מכוון דוקטרינת הניכור וההסבה⁷⁵ ובין באמצעות מתן ניכוי לבן הזוג המשלם והכללת הכנסה זו בין הכנסותיו של בן הזוג התלוי) נובעת, בין היתר, מהחשש שבני זוג יתגרשו באופן פורמלי ויחסו ביניהם הכנסות באופן מלאכותי כדי להפחית את נטל המס שלהם. טיעון זה אף היווה שיקול מרכזי בעמדתה של רשות המיסים שלפיה אין לאמץ מודל חישוב נפרד. לטעמנו, אי־אפשר לבסס שיטת מס על הוראות דרקוניות שמטרתן העיקרית היא למנוע נישומים מלהתחמק ממס. סוגיות אלה מטרידות את מתכנני מערכות המס השונות בעולם, ובהקשר זה אנו סבורים כי הדיון הציבורי בבריטניה בשאלה אם יש לאמץ מודל חישוב מאוחד או נפרד מתאים אף לענייננו. כדברי ועדה ממלכתית בבריטניה שדנה בסוגיה דומה:

מפוקפקת בעינינו הסברה, שאיש ואשה עשויים להירתע מנישואין מתוך שיקולים דקים כאלה בדבר היתרונות והחסרונות הכספיים. מטבע הדברים שאי אפשר לאשר או להזים סברה זו בעדות ברורה, ואין גם תועלת מהבאת ראיה

73 אסף לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה" עיוני משפט כד 205 (2000); צילי דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתרות בדיני מיסים" צדק חלוקתי בישראל 261 (מנחם מאוטנר עורך, 2000); מרגליות, לעיל ה"ש 71; יוסף משה ארעי מבוא לתורת המסים – על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה (2008).

74 ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 465, 221 (1995).

75 ראו להלן: תת-פרק 3ד.

ממקרים בודדים של זהירות יוצאת מן הכלל. בנסיבות אלו די אם נביע את דעתנו, כי הנימוקים המניעים אנשים ונשים להעדיף נישואין על התקשרויות ארעיות יותר הם רבים ובעלי משקל, וכי הטפול הקיים בהכנסתו של זוג נשוי לעניין המס אינו עלול להרתיע בני אדם מברית הנישואין יותר משהוא עשוי לפתותם לכך.⁷⁶

מעבר לכך, לדעתנו ניתן להתגבר על החשש מהתחמקויות ממס על ידי כך שהפרדת ההכנסות בין בני הזוג תיעשה אך ורק ביחס לפיצול שאושר בבתי המשפט, ורק כאשר מדובר בתשלומים הנפרסים על פני כמה שנים ואשר לבן הזוג המשלם אין שיקול דעת אם להמשיכם או להפסיקם.

(ד) סיכום

על רקע כל האמור לעיל, וכפי שיפורט בפרק ד לרשימה זו, יש להחליף לדעתנו את הסדרי המס החלים על תשלומים המשתלמים בין בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי, הואיל ובאופן מעשי הסדרים אלה פוגעים בכוחם הכלכלי של בני הזוג התלויים – וזאת ללא הצדקה מהותית ותוך סטייה מעקרון היכולת לשלם העומד בבסיסה של שיטת המס בישראל – וכן מחילים כללים שרירותיים ביחס לבני הזוג המשלמים.

כפי שהצגנו לעיל, הסדרי המס הנוהגים כיום "פוטרים" לכאורה את הכנסותיו של בן הזוג התלוי מהמזונות, אולם בפועל, הואיל ובן הזוג המשלם ממוסה לרוב על הכנסות אלה באופן מלא (הטבת המס שהוא זכאי לה הינה מזערית, ומתמצה בנקודת זיכוי אחת, שערכה נכון למועד כתיבתה של רשימה זו הוא 2,616 ש"ח בשנה), מן הסכום שהיה יכול לעבור אל בן הזוג התלוי מנוכה מס בשיעורים המוטלים על בן הזוג המשלם, שהינם ברוב המקרים גבוהים מאלה שבן הזוג התלוי היה משלם אילו מוטה על ההכנסה חלף בן הזוג המשלם.

לפיכך מוצע לשקול את החלפת המודל הקיים, המעניק לכאורה פטור גורף ונקודת זיכוי (הנקבעת באופן שרירותי במידה רבה, בהתעלם מסכום המזונות המשולם), בדוקטרינת הניכור וההסבה המוכרת בשיטתנו המשפטית, שמכוחה בן הזוג המשלם ובן הזוג התלוי ימוסו בהתאם להכנסה האמיתית שהועתקה מהם או אליהם, בהתאמה.

ג. משפט משווה

תופעת הגירושים אינה ייחודית לחברה הישראלית; נהפוך הוא, על פי מחקרים שונים נטען כי שיעור הגירושים בישראל נמוך בהשוואה לחברות מערביות, דוגמת ארצות הברית. לפיכך עיון בהסדרי המס שנקבעו בשיטות משפט אחרות עשוי לתרום רבות לשיח בסוגיה מושא מחקר

76 ועדה ממלכתית שהוקמה בבריטניה בשנת 1954, ואשר דנה בסוגיה זו של חישוב מאוחד/נפרד, הביעה את חששה מכך שמתן אפשרות לפצל הכנסות יגרום לעלייה בשיעור הגירושים בבריטניה; ראו: *Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Second Report, Cmd 9105, para 120 (1954)*; התרגום מקורו בספרו של אלפרד ויתקון מבוא לדיני המסים - מסי הכנסה עזבון ושבח 136 (1956).

זה. לשם כך בחרנו לבחון את הסדרי המס בארצות הברית, בבריטניה, בקנדה, באוסטרליה ובהודו.

1. ארצות הברית

שיעור הגירושים של זוגות נשואים בארצות הברית הוא מן המפורסמות.⁷⁷ במדינות רבות בארצות הברית, שבהן משטר של איזון משאבים, עם פירוק התא המשפחתי, בני הזוג מפצלים את כל רכושם המשותף, ואולם במדינות שבהן אין משטר של איזון משאבים בעת פירוק התא המשפחתי נאלצים בני הזוג לפצל אך ורק את הרכוש שבפועל רשום על שם שני בני הזוג. נוסף על כך, לגבי זוגות עם ילדים, בן הזוג שילדיו אינם גרים עימו חייב בתשלום מזונות ילדים. מזונות אלה משתלמים לבן הזוג האחר בעבור הילדים. במקרים מסוימים אחד מבני הזוג אף נדרש לשלם מזונות בן זוג. חובה זו לעתים קצובה, אך לעתים היא פוקעת רק במותו של בן הזוג או עם נישואיו לבן זוג אחר.

(א) פירוק שיתוף נכסים בין בני זוג

ככלל, תשלומים המשתלמים על ידי בן זוג אחד לבן זוגו לשעבר אגב הסכם פירוד או החלטה שיפוטית בנוגע לגירושים אינם חייבים במס בידי מקבל ההכנסה, ואינם מקנים לבן הזוג משלם ההכנסה כל הטבת מס בגין התשלום. תשלומים אלה מהווים תשלומי איזון בין בני הזוג ביחס לרכושם המשותף עובר לגירושים. נוסף על כך, סעיף 1041 לקוד המס האמריקאי קובע כי העברת רכוש מבן זוג אחד לבן הזוג האחר (כל עוד בן הזוג האחר הוא תושב ארצות הברית) במהלך שנה ממועד הגירושים לא תיחשב אירוע מס, ובן הזוג מקבל הרכוש ייכנס לנעליו של נותן הרכוש.

(ב) מזונות ילדים

סעיפים (c) 71 ו־(b) 215 לקוד המס האמריקאי קובעים מפורשות כי כל סכום קבוע (ובנסיבות מסוימות גם משתנה) המשתלם על ידי בן זוג לילדיו בהתאם להסכם פירוד חתום על ידי בני הזוג, או בהתאם להחלטה שיפוטית שניתנה במסגרת הליך פרידה של בני הזוג, לא ייכלל במסגרת הכנסתו של בן הזוג מקבל ההכנסה, מחד גיסא, ולא תינתן לבן הזוג המשלם כל הטבת מס בגינו, מאידך גיסא. לא כך הדבר לגבי מזונות בני זוג.

(ג) מזונות בן זוג⁷⁸

סעיפים (b) 71 ו־215 לקוד המס האמריקאי קובעים מפורשות כי כל סכום המשתלם על ידי בן זוג לבן זוגו לשעבר בהתאם להסכם פירוד חתום על ידי בני הזוג, או בהתאם להחלטה

77 עם זאת הואיל ומדינות רבות בארצות הברית אינן מכירות בידועים בציבור, פירוק תאים זוגיים של ידועים בציבור אינו גורר אחריו פיצול של רכוש בין בני הזוג וכדומה לכך אינו מחייב את אחד מבני הזוג במזונות בן הזוג האחר.

78 Douglas A. Kahn, *Alimony Treatment for a Single Payment*, 125 TAX NOTES 1211 (2009)

שיפוטית שניתנה במסגרת הליך פרידה של בני הזוג, ייכלל במסגרת הכנסתו של בן הזוג מקבל ההכנסה, מחד גיסא, וינתן לבן הזוג המשלם ניכוי בגובה מלוא הסכום, מאידך גיסא, ובלבד שבני הזוג אינם מתגוררים יחדיו ואינם מגישים דוחות מס מאוחדים (joint returns). בהקשר זה יובהר כי תשלום ייחשב מזונות בן זוג רק אם מחויבותו של בן הזוג לתשלום זה פוקעת במותו של בן הזוג. אם לא כן יסווג סכום זה לא כמזונות בן זוג, אלא כחלוקת רכוש בין בני הזוג.⁷⁹

2. בריטניה

בבריטניה, להבדיל מארצות הברית, דיני המס מבחינים בין תשלומים המשתלמים אגב פירוק התא המשפחתי (בין שבני הזוג נישאו ובין שהם חיו כ"דועים בציבור" – civil partners) לבין מזונות ילדים או מזונות בן זוג, כמפורט להלן.

(א) פירוק שיתוף נכסים בין בני זוג

בבריטניה נהוג לערוך חישוב נפרד לגבי הכנסותיו של כל אחד מבני הזוג. ככלל, מכירת נכס מחויבת בתשלום מס רווחי הון למעט פטור סטטוטורי. עם זאת, העברה של נכס מבן זוג אחד לבן הזוג האחר במהלך הנישואים או אגב גירושים אינה מהווה אירוע מס, ומקבל הנכס נכנס לנעליו של מעביר הנכס. כפועל יוצא מכך, תשלומים אלה אינם מקנים לבן הזוג המשלם כל הטבת מס בגין העברת הנכס, ובן הזוג שאליו הועברו הנכסים אינו חייב במס במועד ההעברה.⁸⁰

(ב) מזונות ילדים/בן זוג

תשלום המשתלם על ידי בן זוג לבן זוגו לשעבר (לרבות ל"דוע בציבור" – civil partner) או לילדו (שטרם הגיע לגיל עשרים ואחת) בעקבות החלטה או צו שיפוטיים (קרי, תשלום שאינו וולונטרי) מקנה לבן הזוג משלם המזונות הטבת מס מסוג של פטור/ניכוי בשיעור 10% מסכום המזונות ששולם, עד תקרה שנתית של 3,040 ליש"ט.⁸¹ נוסף על כך, הכנסתו של בן הזוג מקבל המזונות – בין מזונות ילדים ובין מזונות בן זוג – פטורה ממס.

3. אוסטרליה

להבדיל מהדין בארצות הברית ומהדין בבריטניה, באוסטרליה מזונות בן זוג ומזונות ילדים אינם חייבים במס בידי בן הזוג התלוי ואינם מקנים לבן הזוג המשלם כל הטבת מס.⁸² טיפול דומה ננקט באוסטרליה גם ביחס להעברת נכסים בין בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי (כאשר

⁷⁹ Webb v. Commissioner, 60 T.C.M. 1229 (1990).

⁸⁰ HM Revenue & Customs, *Husband and Wife, Civil Partners, Divorce, Dissolution and Separation* (Helpsheet 281, 2012), <http://www.hmrc.gov.uk/helpsheets/hs281.pdf>.

⁸¹ HM Revenue & Customs, *Maintenance Payments Relief* (2013), <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/maintenance-relief.htm>.

⁸² Australian Taxation Office, *Other Amounts that are Not Taxable* (2013), <http://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Income-you-must-declare/Amounts-not-included-as-income/Other-amounts-that-are-not-taxable/>.

פיצול הנכסים נערך אגב החלטה או צו שיפוטיים). כך, למשל, חוק המס האוסטרלי קובע כי העברת נכסים בין בני זוג אגב פירוק התא המשפחתי אינה מהווה אירוע מס, ומקבל הנכס נכנס לנעליו של בן הזוג מעביר הנכס.⁸³

4. קנדה

בקנדה, בדומה לדין האמריקאי, קיימת הבחנה בין חלוקת רכוש הנעשית אגב פירוק תא משפחתי לבין מזונות ילדים ומזונות בן זוג. בעניין זה דיני המס הקנדיים מגדירים מזונות בן זוג או מזונות ילדים כתשלומים המשתלמים על ידי בן זוג ובלבד שמתקיימים חמשת התנאים הבאים: (1) התשלום ניתן אגב החלטה שיפוטית; (2) בני הזוג חייבים לנהל משקי בית נפרדים, ואל להם להתגורר יחדיו; (3) התשלום אמור לשמש למימון בן הזוג או הילדים, אך למקבל הסכום יש שיקול דעת באשר לדרך השימוש בסכום המתקבל; (4) התשלום אמור להיות עיתי, ולא חד-פעמי; (5) התשלום אמור להשתלם ישירות למקבל המזונות (ובמקרה של מזונות ילדים – להורה שהילדים נמסרו למשמורתו).⁸⁴

(א) פירוק שיתוף נכסים בין בני זוג

ככלל, תשלומים המשתלמים על ידי בן זוג אחד לבן זוגו לשעבר בהתאם להחלטה או צו שיפוטיים בנוגע לגירושים (או לפרידה של "ידועים בציבור") אינם חייבים במס בידי מקבל ההכנסה ואינם מקנים לבן הזוג משלם ההכנסה כל הטבת מס בגינם.

(ב) מזונות ילדים

תשלום המשתלם על ידי בן זוג לילדיו בהתאם להחלטה או צו שיפוטיים אגב גירושים (או פרידה של "ידועים בציבור") לא ייכלל במסגרת הכנסתו של בן הזוג מקבל ההכנסה, מחד גיסא, ולא תינתן לבן הזוג משלם המזונות כל הטבת מס בגין תשלום זה.⁸⁵

(ג) מזונות בן זוג

תשלום המשתלם על ידי בן זוג לבן זוגו לשעבר בהתאם להחלטה או לצו שיפוטיים בנוגע לגירושים (או לפרידה של "ידועים בציבור") ייכלל במסגרת הכנסתו של בן הזוג מקבל ההכנסה, מחד גיסא, וינתן לבן הזוג משלם המזונות ניכוי בגובה מלוא תשלום המזונות.

Income Tax Assessment Act 1936 http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa_1936240.html 83

Canada Revenue Agency, *Support Payments (Includes Form T1158)*, P102(E) Rev. 12, <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/p102/p102-12e.pdf>; The Canadian Bar Association, *Income Tax Implications of Support Payments* (2013), http://www.cba.org/dev/BC/public_media/family/133.aspx 84

בהקשר זה יצוין כי עד מאי 1997 קבע החוק הקנדי כי מזונות ילדים ייכללו במסגרת הכנסתו החייבת של ההורה מקבל המזונות, וינתן ניכוי בגובה מזונות אלה להורה משלם המזונות, אולם החל במאי 1997 בוטלה הטבת המס בגין מזונות הילדים, ונקבע כי ההכנסה ממזונות אלה אינה חייבת במס בידי ההורה מקבל ההכנסה. 85

5. הודו

בהודו, בדומה לדין באוסטרליה, אין דין מיוחד ביחס לתשלומים המשתלמים אגב פירוק התא המשפחתי. עם זאת, בהתאם להחלטת בית המשפט העליון בבומביי,⁸⁶ תשלום חד-פעמי המשתלם אגב פירוק התא המשפחתי אינו חייב במס (להבדיל מתשלומים עיתיים, הנכללים בהכנסה של מקבלת המזונות), וכך גם לגבי העברת נכס מייד עם פירוק התא המשפחתי, הואיל והעברה זו נתפסת כהעברה הנעשית במהלך הנישואים, והעברה כזו אינה מהווה אירוע מס בהודו.

6. היבטים של מיסוי בין-לאומי

ענינו הרואות כי בעוד ששיטות המס בארצות הברית ובקנדה אימצו הסדר כולל ביחס לנכסים המועברים בין בני זוג ולתשלומים המשתלמים ביניהם אגב פירוק התא המשפחתי, בריטניה, אוסטרליה והודו בחרו להתעלם במידה מסוימת מתשלומים אלה לצורכי המס או להעניק הטבת מס מינימלית לבן הזוג המשלם ופטור ממס לבן הזוג התלוי. כפועל יוצא מכך, אם בעקבות פירוק התא המשפחתי בני הזוג עוקרים למדינות שונות, ייתכנו מצבים שבהם ההכנסה ממזונות פטורה לחלוטין ממס (double non-taxation – לדוגמה, כאשר בן הזוג המשלם מקבל נכוי ובן הזוג התלוי פטור) או לחלופין כפופה לכפל מס בשתי המדינות (double taxation, כאשר בן הזוג המשלם חייב במס על מלוא ההכנסה וכך גם בן הזוג התלוי).

4. מודל המס הראוי

כלל מושרש המנחה את רשות המיסים ואת בתי המשפט בישראל בבואם לסווג תקבולים כי עליהם לעשות כן תוך בחינת מהותה האמיתית של ההכנסה, היינו, שלצורך דיני המס יש לסווג את הכנסתו של הנישום בהתאם למערכת הנסיבות שמכוחן נקבעה זכאותו לקבל את התשלום.⁸⁷ בענייננו, הואיל ומדובר בשלושה סוגי תשלומים, נתייחס בפרק זה לכל אחד מהם בנפרד.

1. דחיית אירוע המס ביחס לפיצול רכוש משותף אגב פירוק התא המשפחתי ופריסת המס על הכנסה המשתלמת במזומן

למיטב ידיעתנו, תשלומים המועברים מבן זוג אחד לבן הזוג האחר אגב פירוק התא המשפחתי מסווגים (באופן לא רשמי) על ידי רשות המיסים כמתנה שאינה חייבת במס הניתנת לקרוב (ערב פירוק התא המשפחתי) או כרישום פורמלי של נכס שהיה בבעלותו ממועד רכישתו על ידי אחד מבני הזוג (אף אם רכישה זו נעשתה עוד לפני שבני הזוג הקימו את התא

86 Princess Maheshwari Devi of Pratapgarh v. Commissioner of Income-tax, 1983 33 C.T.R (Bom.) 117.

87 ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (פורסם בנבו, 16.8.2006); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים פס' 4 לפסק דינה של השופטת חיות (פורסם בנבו, 2.2.2014) וכן ע"א 463/71 שטיין נ' פקיד השומה תל אביב 1, פ"ד כז(1) 183, 186 (1972).

המשפחתי). זאת, אף שהעברה מהווה לכאורה אירוע מס והנישום התעשר, הואיל ואין מדובר בהכנסה מאחד המקורות שבסעיפים 2, 2א או 3 לפקודה.⁸⁸ בהקשר זה יצוין כי אף שפקודת מס הכנסה אינה מגדירה מהי מתנה, הואיל והעברה – לרבות רישום נכס – עלולה לחייב את המעביר במס רווחי הון, עיגן המחוקק בסעיף 97(א)(5) לפקודה פטור ממס רווחי הון ביחס להעברות של נכסים ללא תמורה (מתנות) בין קרובים וביחס למתנות ליחידים שאינם קרובים, אם שוכנע פקיד השומה כי ה"מתנה" ניתנה בתום לב. לצורך פירושה של הוראה זו, ובהעדר הגדרה מפורשת של המונח "מתנה" בפקודת מס הכנסה, ניתן ללמוד על הגדרתו של מונח זה מחוק המתנה.⁸⁹ מתנה מוגדרת בסעיף 1 לחוק המתנה כדלקמן:

(א) מתנה היא הקניית נכס שלא בתמורה.

(ב) דבר-המתנה יכול שיהיה מקרקעין, מטלטלין או זכויות.

(ג) מתנה יכול שתהיה בויתורו של הנותן על זכות כלפי המקבל או במחילתו של הנותן על חיוב המקבל כלפיו.

לדעתנו, העברת נכסים בין בני זוג מכוח פסק דין של בית משפט או מכוח הסכם גירושים אינה עונה על הגדרת מתנה כאמור בסעיף 1 לחוק המתנה. עם זאת, לגבי העברת נכסים שהוחזקו בבעלות משותפת על ידי שני בני הזוג (בין שנכסים אלה אכן הוחזקו במשותף באופן פורמלי ובין שיש לראותם כאילו הוחזקו במשותף מכוח הלכת השיתוף או הסדר איזון המשאבים) ראוי לעגן בפקודת מס הכנסה הסדר הדומה במהותו לסעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין, שיאפשר דחיית אירוע המס למועד המימוש בפועל. בנוסף, מוצע להטיל מס על העברות נכסים תמורת מזומן, ובמקרים שבהם מחולקים נכסים בין בני הזוג ומועברים תשלומי איזון במזומן מוצע להטיל מס אך ורק על תשלומי האיזון (כל זאת בהנחה שהעברה אינה פטורה במס מכוח הוראות הדין הרלבנטי). במקביל מוצע להגדיל לבן הזוג המשלם את יתרת המחיר המקורי בנכסים שפוצלו ונותרו בבעלותו בגובה תשלומי האיזון. נוסף על כך, ביחס ל"נכסי קריירה" נציע (בדומה להצעתנו להלן, בתת-פרק 3ד, ביחס למזונות בן-זוג) לאמץ מודל של ניכור והסבת השימוש בהכנסה (alienation of income), כך שכל אחד מבני הזוג ימוסה על חלקו בהכנסה בהתאם לשיעורי המס האישיים שלו. הסדר זה עולה לדעתנו בקנה אחד עם עקרון היכולת לשלם, העומד בבסיסה של פקודת מס הכנסה. במילים אחרות, מוצע שנישומים המחויבים להעביר הכנסות או נכסים שנקבע לגביהם כי הם רכוש משותף של בני הזוג לא ימוסו על הכנסות שפוצלו כאמור, ואילו בני הזוג התלויים ימוסו על הכנסות שהועברו אליהם אגב פירוק התא המשפחתי.

בהקשר זה יצוין כי מוצע לא לסווג מחדש את ההכנסה שכן הזוג זכאי לה מתוקף הקשר הזוגי. כך, למשל, הכנסה של בן זוג מקבלת תשלומי גמלה (פנסיה) שמקורה בהפרשות מהכנסת

88 יובהר כי להבדיל מפקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין קובע מפורשות כי מתנה לקרוב (כהגדרתו בסעיף) אינה חייבת במס שבח מקרקעין, אולם קבלת המתנה מידי הקרוב חייבת במס רכישה (בשיעורים מופחתים, כאמור בתקנות מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963).

89 חוק המתנה, התשכ"ח-1968, ס"ח 102 (להלן: חוק המתנה). ראו: מרדכי אלפרדו ראביליו חוק המתנה, תשכ"ח-1968 – פירוש לחוקי החוזים מיסודו של ג' טדסקי 61 (מהדורה שניה, 1996).

עבודה של בן הזוג תמשיך להיות מסווגת כהכנסה מיגיעה אישית, אף שאין מדובר ביגיעה אישית של בן הזוג שאילו הועברה ההכנסה.⁹⁰ נוסף על כך, הואיל ובחלק מהסדרי הגירושים בית המשפט פוסק הסדר תשלומים, המזכה את בן הזוג התלוי בהכנסה הנפרסת על פני תקופה, בעוד בהסדרי גירושים אחרים הוא פוסק תשלום חד-פעמי, מוצע לאפשר לנישום שקיבל תשלום חד-פעמי לפרוס את ההכנסה על פני התקופה שבה נצמחה זכאותו או בהתאם להסדרי הפריסה הסטטוטוריים הקיימים בפקודה.⁹¹ בהנחה שההכנסה מהמזונות חייבת במס לפי שיעורי מס פרוגרסיביים, מיסוי מלוא ההכנסה בנקודת זמן אחת עלול לגרום להכבדה מיותרת ובלתי מוצדקת של נטל המס המוטל על הנישום. פרופ' דוד גליקסברג היטיב לתאר את הפגיעה הזאת:

תוצאה זו מביאה לפגיעה בצדק וביעילות הכלכלית. מבחינת הצדק האופקי נישומים עם הכנסות כלכליות זהות ישאו בנטל מס שונה: תשואות זהות לפני מס תהיינה שונות לאחר מס בגלל אפקט הדחיסה. אפקט זה עלול לפגוע גם בצדק האנכי. צדק זה מתבטא בעיקר במבנה הפרוגרסיבי. אפקט הדחיסה פועל באופן שאינו תואם מבנה זה: הוא לא יביא לחלוקה מחדש של ההכנסות בהיקף העולה מהמבנה הפרוגרסיבי. מבחינת היעילות, אפקט הדחיסה מביא, כאמור, לשינוי בשיעורי התשואות לאחר מס, בהשוואה לשיעוריהן בעולם ללא מס, ובכך מביא לידי הקצאה לא יעילה של המקורות.⁹²

אנו סוברים כי אימוץ הסדר זה, על חלקיו השונים, יפחית במידה ניכרת את העיוותים הקיימים בהסדרי המס (הלא פורמליים) ביחס לסוגיה זו, אשר בשל הלקונה החקיקתית תלויים במידה רבה ברצונם הטוב ובשיקול דעתם של פקידי השומה במשרד שבו מתנהל תיקם של הנישומים.

אנו סוברים כי למרות הפגיעה הכלכלית הנובעת מפירוק התא המשפחתי (בעיקר בבני הזוג שהילדים נותרים במשמורתם), מתן הפטור ממס לבן הזוג התלוי בגין מזונותיו אינו משפר את מצבו הכלכלי, מכיוון שברוב המקרים הוא ממילא אינו מגיע לסף המס. יתר על כן, הואיל ובן הזוג המשלם ממוסה לרוב על הכנסה זו באופן מלא (הטבת המס שהוא זכאי לה הינה מזערית, ומתמצה בנקודת זיכוי אחת), מן הסכום שהיה יכול לעבור אל בן הזוג התלוי מנוכה מס בשיעורים המוטלים על בן הזוג המשלם, שהינם ברוב המקרים גבוהים מאלה שבן הזוג התלוי היה משלם אילו מוסה על הכנסה זו.

לפיכך מוצע לשקול את החלפת המודל הקיים, המעניק לכאורה פטור גורף ונקודת זיכוי (הנקבע באופן שרירותי במידה רבה, בהתעלם מסכום המזונות המשולם), בדוקטרינת הניכור וההסבה המוכרת בשיטתנו המשפטית, שמכוחה בן הזוג המשלם ובן הזוג התלוי ימוסו בהתאם להכנסה האמיתית שהועתקה מהם או אליהם, בהתאמה.

90 ס' 89 לפקודה.

91 ראו לעניין זה את ההבדל בין ס' 121(א) לפקודה לבין ס' 121(ב) לפקודה, המשית נטל מס שונה על הכנסות אקטיביות והכנסות פסיביות.

92 דוד גליקסברג "מיצוע שבח-המקרקעין ופריסת רווח-ההון" משפטים כא 371, 377 (1992).

2. ביטול הטבת המס בגין מזונות ילדים או מתן הטבת מס כהוראת שעה

ככלל, לגבי מזונות ילדים המשתלמים על ידי הורים אנו סוברים כי דיני המס אינם אמורים ליתן בגינם הטבת מס להורה המשלם, מחד גיסא, או לכלול אותם במסגרת הכנסותיו של ההורה התלוי (שמקבל את הכנסת המזונות בשם הילדים שבמשמורתו), מאידך גיסא.⁹³ בהקשר זה מוצע לפצל את מזונות הילדים, ולייחס לצורך דיני המס סכום מסוים למזונות הילדים שישקף את הוצאות המחיה הריאליות של הילדים בהתחשב במספרם ובגילם. במסגרת זו ניתן לדעתנו לערוך הבחנה בין תשלום מזונות לילדים המתגוררים במרכז לבין תשלום מזונות לילדים המתגוררים בפריפריה (בהנחה שעלויות המחיה בכל אזור שונות). לדעתנו, יש לסווג את תשלומי המזונות העולים על אותו סכום מסוים שייקבע כמזונות בן זוג ולמסותם בהתאם (למשל, מזונות הנפסקים כפיצוי על כך שהדין האישי אינו מעניק לבן הזוג התלוי מזונות בן זוג).

עם זאת, לנוכח שיעורי הגבייה הנמוכים מהורים החייבים במזונות ילדיהם,⁹⁴ ובעיקר לנוכח השתמטותם של הורים מחובתם לשלם מזונות (המטילה חיובים של מאות מיליוני שקלים על המדינה), מוצע לשקול, כהוראת שעה, לרתום את מערכת המס לצורך עידודם של הורים אלה למלא את חובותיהם. לפיכך מוצע לשקול לא לבטל את הטבת מס הניתנת כיום להורה המשלם את חובותיו (בדומה לנקודת הזיכוי הניתנת כיום). נוסף על כך, מוצע לפצל בין בני הזוג בהתאם לנטל הכלכלי הכרוך בגידול הילדים ובהשגחה עליהם, ולאפשר להורים המשלמים מזונות ליותר מתא משפחתי אחד לקבל הטבה דיפרנציאלית, ולא אחידה. בהקשר זה מוצע לשקול לא רק את התשלומים הכספיים שההורים נושאים בהם, אלא גם את המחיר הכלכלי הכרוך במשמורת ילדים.⁹⁵ אומנם, למיטב ידיעתנו אין בישראל מידע סטטיסטי בדבר ה"מחיר" שנשים משלמות כתוצאה מהורות לילדים, אולם אין ספק שגם בישראל, בדומה למצב במדינות רבות אחרות, רמת השתכרותן של נשים יורדת עם לידת הילדים.⁹⁶ לפיכך, ולמען הפשטות, מוצע לאמץ נוסחות אחדות שיביאו בחשבון את מידת מעורבותם של ההורים בטיפול בילדים ובהשגחה עליהם, ובהתאם לכך יפצלו בין ההורים את הטבת המס שפקודת המס מציעה.

93 דוד גליקסברג "מיסוי קצבאות ילדים: מס שרירותי על מס שלילי" רואה החשבון מג(2) 169 (1985); יורם מרגליות "על רגרסיביות מדומה בתחום מיסוי המשפחה" מאזני משפט ב 351 (התשס"ב); יורם מרגליות "קצבאות הילדים ועיוותי המס בגינן: ניתוח והצעה לתיקון" רבעון לכלכלה 48(2) 252 (2000).

94 כפי שהצגנו בפרק א לעיל, על פי נתוני המוסד לביטוח לאומי, אחוזי הגבייה מבני זוג החייבים בתשלום מזונות עומדים סביב שיעור של כ-38% (נכון לאוקטובר 2012).

95 בהקשר זה יצוין כי מחקר אמריקאי העריך כי שווייה הכלכלי של עבודת עקרת הבית האמריקאית – שנאמד על ידי פירוק עבודתה לגורמים ובחינת שווייה הכלכלי – עולה על 96,000 דולרים בשנה. הואיל וברוב מקרי הגירושים בישראל הילדים נותרים במשמורת האישה, מוצע לכלול בחישוב הנטל הכלכלי שבגידולם גם נטלים שונים המשקפים באופן ממצה את המציאות הכלכלית אגב פירוק התא המשפחתי. להרחבה ראו: צבי טריגר "כסף, חוזים ומגדר" משפט ועסקים (צפוי להתפרסם ב-2014).

96 על פי מחקרן של מישל בודיג ופאולה אינגלנד, אישה אמריקאית מפסידה בממוצע 7% מיכולת השתכרותה עם לידת כל ילד. *Michelle J. Budig & Paula England, The Wage Penalty for Motherhood*, 66 AM. SOC. REV. 204 (2001). ראו גם: רות הלפרין-קדרי "מזונות אישה: מתפישה של שנות תפישה של (אי)-שוויון" משפט וממשל ז 767, 789 (2005).

3. פיצול הכנסותיהם של בני הזוג מכוח עקרון הניכור וההסבה, וביטול הטבת המס בגין תשלומים אלה

כפי שהצגנו לעיל, על פי הדין האישי מזונות בן זוג נפסקים בנסיבות שבהן בני הזוג חדלו לחיות בצוותא אך התא המשפחתי טרם פורק באופן רשמי. ראינו גם כי מזונות בן זוג נפסקים (במשורה) על ידי בתי המשפט האזרחיים, בין היתר, כדי לאפשר לבן הזוג התלוי להשתקם. כמו כן, יש מקרים שבהם תושבי ישראל משלמים מזונות לבנות זוגם שהינן תושבות חוץ מכוח פסיקה של בית משפט זר. אנו סוברים כי הסדרי המס שלפיהם בן הזוג המשלם זכאי להטבת מס שרירותית בצורה של נקודת זיכוי, מחד גיסא, ובן הזוג התלוי פטור ממס בגין מזונותיו, מאידך גיסא, אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס הראויה בישראל, ומהווים חריגה מעקרון היכולת לשלם, העומד בבסיסה של שיטת המס.⁹⁷

עם זאת, הואיל והמחוקק בחר לאפשר ניכוי ממס (המוגבל בתקרה הנקובה בתקנות מס הכנסה) רק לתושב ישראל המשלם מזונות לתושב חוץ בהתאם לפסק דין של בית משפט זר, נראה כי פיצול ההכנסה (הפחתתה בידי בן הזוג המשלם והכללתה בידי בן הזוג התלוי) אפשרי מכוח דוקטרינת ניכור והסבת ההכנסה. נבחר ונציין כי בתי המשפט אימצו דוקטרינה זו במספר מצומצם של מקרים שבהם היה ברור כי הנישום שהיה זכאי לקבל תשלום ויתר עליו לחלוטין והעבירו לנישום אחר, ובלבד שאותו נישום אחר השתמש בהכנסה זו כאוות נפשו ומוסה עליה בהתאם לנסיבותיו האישיות.

כך למשל, דוקטרינת הניכור והסבת ההכנסה נידונה בעניין פוסקלינסקי.⁹⁸ באותו עניין נידונה השאלה מה דינה של הכנסה מדמי מפתח כאשר בעל הנכס ויתר לדיירת (שהייתה בתו) ולבן זוגה על זכותו לקבל חלק מן התמורה שהתקבלה בעבור מסירת הדירה לדייר אחר בדמי מפתח. פקיד השומה סבר כי אף שבעל הבית לא קיבל את הכסף בפועל, אין מדובר בהעקת הכנסה מהנישום לבתו. פקיד השומה טען כי יש למסות את בעל הבית על מלוא חלקו בהכנסה (כאילו קיבל הכנסה זו ולאחר מכן העבירה לבתו במתנה (העברה שאינה חייבת במס)). בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של פקיד השומה, ועל כך הגיש הנישום ערעור לבית המשפט העליון. בבית המשפט העליון קיבלו השופטים ויתקון וכהן את עמדת הנישום, כנגד דעת המיעוט של השופט מני, והכירו בהעברת ההכנסות מהאב לבת מכוח דוקטרינת הניכור והסבת ההכנסה.

עם זאת הואיל ודוקטרינת הניכור והסבת ההכנסה עשויים להיות פתח לתכנוני מס מלאכותיים שכל מטרתם להפחית את נטל המס מנישומים על ידי העברה פיקטיבית של זכותם לנישומים אחרים הממוסים בשיעור נמוך יותר, והואיל ושיטת המס בישראל אינה ממסה מתנות

EDWIN R.A. SELIGMAN, *ESSAYS IN TAXATION* (10th ed., 1925); Alfred G. Buehler, *Ability to Pay*, 97 1 TAX L. REV. 243 (1946); Richard A. Musgrave, *A Brief History of Fiscal Doctrine*, in 1

HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS 1, 16 (Alan J. Auerbach & Martin Feldstein eds., 1985)
 ע"א 340/62 פוסקלינסקי נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יז 794 (1963); עור ראו: ע"א 468/61 פקיד השומה נתניה נ' עזבון מנצור, פ"ד טז 930 (1962); ע"א 320/70 פקיד השומה רחובות נ' זהבי, פ"ד כה(1) 85 (1971); ד"נ 16/82 פקיד השומה, תל-אביב נ' לידור, פ"ד לט(2) 757 (1985); ע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(2) 49 (2000); ע"א 1107/03 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט(1) 337 (2004).

שניתנו בתום לב וללא תמורה, הוסיף המחוקק מגבלות לדוקטרינת הניכור והסבת ההכנסה. למשל, סעיף 84 לפקודה קובע כי אם הסבה של הכנסה או של נכס ניתנת לביטול על פי רצונו של המסב או בן זוגו, או אם במועד ההסבה של ההכנסה או הנכס הוסכם על החזרת ההכנסה או הנכס למסב, לא תוכר ההסבה לצורכי מס הכנסה, והמסב ימוסה על מלוא ההכנסה שהוסבה כאילו זו לא הייתה.

בהקשר זה יצוין כי בארצות הברית הגביל בית המשפט העליון כי את האפשרות להסב הכנסה עתידית ממתן שירותים וקבע שזו עדיין תמוסה בידי המסב במועד קבלת ההכנסה אף אם מדובר בהסבה בתום לב שאינה מלאכותית (Anticipatory Assignment of Income),⁹⁹ ואפשר החלת דוקטרינת ההסבה והניכור ביחס להכנסה מנכסים, כל עוד ההסבה אינה כפופה לשיקול דעתו של המסב (כלומר, הוא אינו יכול לחזור בו ולבקש לקבל לידי את ההכנסה), ובתנאי שתקופת ההסבה של ההכנסה מהנכס הינה משמעותית, ולא קצרה במיוחד.¹⁰⁰

כפועל יוצא מכך, בסוגיה מושא רשימה זו, אם ננסה ללמוד מהדין בארצות הברית, אזי אף בהתעלם מהניכוי שקוד המס האמריקאי מעניק לתשלומי מזונות, פיצול הכנסה מנכס הון (בדומה לפיצול גמלה בין בני זוג מכוח הלכת השיתוף או הסדר איוון המשאבים) מאפשר פיצול של ההכנסה בין בני הזוג כך שכל אחד מהם ימוסה על פי חלקו.¹⁰¹

לסיכום, בנוגע להתרת ניכוי מכוח סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה קבע בית המשפט בעניין מילשטיין, בצדק לדעתנו, כי אין להתיר ניכוי זה לאור עקרונות היסוד ששיטת המס בישראל מושתת עליהם. אולם חבל שבית המשפט העליון לא פסע צעד נוסף וקבע כי פיצול נכסים משותפים (שאושר על ידי בית משפט, שאינו ניתן לביטול באופן חד-צדדי על ידי בן הזוג המשלם, ואשר לבן הזוג התלוי יש שיקול דעת מוחלט בכל הנוגע באופן השימוש בהכנסה) יוכר לצורכי מס, אף בהעדר הוראה מפורשת בחוק, כך שכל אחד מבני הזוג ימוסה על פי חלקו.

סוף דבר

לחייב המזונות יש מקום מיוחד בשיטת המשפט בישראל. בשל כך אין החייב בתשלום מזונות יכול להשתחרר מחובתו זו במעשה פשיטת רגל, והגנות רבות המוקנות לחייב על פי הדין הכללי אינן רלוונטיות בכל הנוגע בחיובים אלה. מתן הגנה רחבה זו לזכאי במזונות נובע בראש ובראשונה מטעמים הומניים. משפטנו מנסה להגן על הזכאי, ומוודא כי הלה יקבל תמיכה מבן זוגו בכל הנוגע במזונות בן הזוג ובמזונות הילדים; אולם אם החייב במזונות אינו ממלא את

99 Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930); Helvering v. Eubank, 311 U.S. 122 (1940). בהקשר זה יש לציין כי בארצות הברית, להבדיל מישראל, מתנות עשויות להיות חייבות במס בידי המקבל, ובמקרים אלה נותן המתנה רשאי לתבוע ניכוי בגובה ההכנסה של מקבל המתנה. בישראל, במאי 2000, המליצה הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה, בראשות פרופ' אבי בן בסט, להשיב את מס העיזבון שבוטל ולהטילו בתנאים מסוימים, ובמקביל להטיל גם מס מתנות במגבלות שונות, אולם המלצות אלה לא הבשילו לכלל חוק מחייב. לכן, הגם שבארצות הברית יש מקרים שבהם פיצול ההכנסה אינו מוכר מכוח דוקטרינת ההסבה (Assignment of Income), בפועל, מכוח הניכוי שיקבל המסב וההכנסה שתיתוסף למוסף, טיפול המס יישאר בעינו.

100 Harrison v. Schaffner, 312 U.S. 579 (1941).

101 Blair v. Commissioner, 300 U.S. 5 (1937).

חובתו, המדינה נכנסת לנעליו ומשלמת במקומו את המזונות, באמצעות המוסד לביטוח לאומי, ולאחר מכן מנסה להיפרע מהחייב.

בשנת 2011 חיו בישראל כ-65,000 משפחות חד-הוריות שבראשן עמד הורה גרוש (על פי רוב אישה) ובהן כ-150,000 ילדים מתחת לגיל שבע עשרה. שיעור העוני בקרב משפחות אלה הגיע לכ-30%, וזאת אף שלפי נתוני הביטוח הלאומי יותר מ-80% מקרב העומדות בראש המשפחות החד-הוריות האלה עובדות. נשים גרושות אלה (כאמור, בראש כ-92% מכלל המשפחות האמורות עומדת אישה גרושה שהילדים נמצאים במשמורתה) מופלות בשוק העבודה הן כנשים והן כאימהות לילדים. מעבר לכך, רק בכ-38% מהמקרים נשים אלה קבלו את מלוא סכומי המזונות שנפסקו לטובתן ולטובת ילדיהן, בעוד שבכ-62% מהמקרים המדינה נושאת בתשלומי המזונות, שעלותם מסתכמת במאות מיליוני שקלים מדי שנה (תשלומים אלה נמוכים על פי רוב מסכומי המזונות שאותן נשים היו זכאיות להם על פי פסקי הדין שנפסקו לטובתן).

בצל מציאות כלכלית קשה זו, שהיא כאמור מנת חלקם של גרושים רבים ובעיקר גרושות, אימצו דיני המס בישראל כללים אשר מעמיקים לדעתנו, כפי שהצגנו לעיל, את הפערים הכלכליים, ואשר בעטיים, בין היתר, כ-30% מכלל המשפחות החד-הוריות שבראשן עומד גרוש/ה מצויות מתחת לקו העוני. בשל כך מוצע לשקול מחדש את ההסדרים שאומצו בדיני המס ביחס להכנסותיו של בן הזוג התלוי. הסדרי המס כיום "פוטרים" לכאורה את הכנסותיו של בן הזוג התלוי מהמזונות, אולם בפועל, הואיל ובן הזוג המשלם ממוסה לרוב על הכנסות אלה באופן מלא (הטבת המס שהוא זכאי לה הינה מזערית, ומתמצה בנקודת זיכוי אחת), מן הסכום שהיה יכול לעבור אל בן הזוג התלוי מנוכה מס בשיעורים המוטלים על בן הזוג המשלם, שהינם ברוב המקרים גבוהים מאלה שבן הזוג התלוי היה משלם אילו מוסה על הכנסה זו.

אין ספק שהצעתנו כרוכה בעלות תקציבית, הואיל ופיצול ההכנסה והעברתה לבני זוג שאינם משלמים מס כלל (הואיל והכנסתם מתחת לסף המס) או שמשלמים מס בשיעורים נמוכים מאלה של בני זוגם תביא לידי הקטנת הכנסות המדינה ממיסים, אולם בפרפרזה על דברי הסיכום של פרופ' לפידות במאמרו על מיסוי התא המשפחתי, הגיעה העת לפעול להקטנת הפערים הכלכליים ביחס להורים בכלל וביחס לנשים העומדות בראש תאים משפחתיים שפורקו בפרט:

זכות בלתי מוגבלת לפיצול עולה בקנה אחד עם שחרור האשה. הפיצול הבלתי מוגבל אף עשוי להועיל למשק... במקום להמשיך בחקיקה של "טלאי על גבי טלאי" אנו מתכבדים לטעון כי שומה על המחוקק לבטל את החקיקה הפתלתלה נגד הערמה, ולאזור אומץ להעניק... את הזכות המלאה לפיצול הכנסותיהם לצורכי מס הכנסה.¹⁰²

אנו סוברים כי הגיעה העת לאמץ הסדר מס כולל ביחס לתשלומים המשלמים אגב פירוק התא המשפחתי, באופן שיצמצם את הפערים הכלכליים הנוצרים אגב הגירושים, ואשר למרבה הצער מעמיקים את אי-השוויון בעיקר ביחס לנשים בישראל. בהקשר זה יצוין כי בהנחה

102 לפידות, לעיל ה"ש 1, בעמ' 132.

שיאומץ מודל המוצע ברשימה זו, יש לוודא כי השינוי יכלול הוראות מעבר ביחס לאותם בני זוג שלגביהם כבר ניתן פסק דין.

בהקשר זה אף מוצע לוודא שבתי המשפט אשר יפסקו מזונות ממועד אימוץ ההסדר ואילך יביאו בחשבון שמזונות אלה ימוסו על ידי בן הזוג התלוי, מחד גיסא, ויעניקו הטבת מס לבן הזוג המשלם, מאידך גיסא. לפיכך על השופטים לקבוע סכומי מזונות חדשים בהתאם לרוח החקיקה, ולא להמשיך להתבסס על הסכומים שנפסקו עד מועד השינוי. מעבר לכך, מוצע לקבוע הוראות מעבר שיקטינו את החלוקה הבלתי שוויונית ביחס לבני זוג שלגביהם ניתן פסק דין ערב השינוי.

אנו מאמינים כי אם יאומץ מודל ברוח הצעתנו כאמור בפרק ד לרשימה זו, יפחת מספר הנשים הגרושות שייאלצו להישען על מערכת הרווחה. עצמאותן של נשים אלה תסייע בהעצמתן, תגביר את תחושת המסוגלות האישית שלהן, תעלה את קרנן בעיני עצמן ובעיני ילדיהן וקרוביהן, ובסופו של דבר תאפשר להן להשתלב בחברה הישראלית באופן טוב יותר.

Reinventing the Wheel: What We Can Learn From the Tax Reform Act of 1986

By

Reuven S. Avi-Yonah*

1. Individual Tax Reform; a. Labor/Leisure; b. Tax avoidance; c. Capital Gains; d. Mobility; e. Conclusion. **2. Corporate Tax Reform.** **3. Corporate/Individual Integration;** a. Classical residence country and integrationist source country; b. Classical source country and integrationist residence country. **4. Conclusion.**

In 2010, when former Senate Finance Committee Chair Sen. Max Baucus was beginning his push toward tax reform, he held a hearing featuring veterans of the great tax reform of 1986.¹ The main conclusion from this hearing was that Congress has changed too much since then to make a repeat of 1986 likely. We are now five years later, Sen. Baucus is the US Ambassador to China, and no tax reform has happened yet, thus confirming what the veterans told the Chair in 2010.

Nevertheless, I believe that as we continue to debate options for tax reform, the Tax Reform Act of 1986 (TRA 86) offers some useful lessons for the current tax reform effort, less on process (because of the aforementioned changes in Congress) but more on substance. Specifically, I think TRA 1986 is a useful model because:

- (a) It suggests that individual rates on ordinary income can be cut if the tax rate on capital gains is increased;
- (b) It suggests that overall revenue neutrality can be achieved by cutting taxes on individuals and increasing the effective tax rate on corporations (while reducing the nominal corporate rate);
- (c) It suggests that corporate/shareholder integration is unnecessary.

* The University of Michigan.

1 <http://www.finance.senate.gov/hearings/hearing/?id=1d2a7636-5056-a032-5282-4bb7cf0d5078>.

What follows elaborates on these suggestions.

1. Individual Tax Reform²

Before 1986, the top individual tax rate on ordinary income (including dividends) was 50% and the capital gains rate was 20%. TRA 86 reduced the top individual rate to 28% and increased the capital gains rate to 28%.

Currently, the top individual tax rate is 39.6%, but in some locations (e.g., New York City) it is above 50%.³ The capital gains and dividends rate is 23.8% (including the Affordable Care Act tax on net investment income). Thus, we are close to the pre-TRA 86 rate structure for individuals.

What is the problem with high tax rates on the rich? After all, the US has a significant inequality problem, which was exacerbated by the Great Recession since 95% of the growth of the economy since 2008 inured to the benefit of the top 1% (by income). Our Gini coefficient is higher than that of every other member of OECD, and is as high as China's and close to other large developing countries like Brazil.

Moreover, public finance economists have recently rediscovered the appeal of redistribution via high tax rates. Diamond and Saez have calculated an optimal top marginal tax rate of 73%, and Kinderman and Krueger suggest 91% would be acceptable.⁴

Tax lawyers tend to be more skeptical.⁵ There are three reasons not to return to such high tax rates on the rich. First, at some rate the labor/leisure distortion does have some bite. Second, the rich have traditionally found ways to avoid high tax rates, especially if the tax rate on capital gains and dividends is set lower than the rate on ordinary income. Third, the rich can expatriate.

2 This section is partially based on Reuven S. Avi-Yonah, *Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation*, 111 YALE L.J. 1391 (2002). (hereinafter – Avi-Yonah, *Why Tax the Rich*).

3 Len Burman has calculated that if one takes the 80% reduction of itemized deductions for the wealthy (IRC section 68) into account, the top marginal tax rate on ordinary income in NYC can be as high as 67%. This is close to the rate in 1980 (70%), which most observers thought we would never see again.

4 Peter Diamond & Emmanuel Saez, *The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations*, 25 J. ECON. PERSP. 165 (2011); Fabian Kindermann & Dirk Krueger, *High Marginal Tax Rates on the top 1%? Lessons from a Life Cycle Model with Idiosyncratic Income Risk*, (NBER Working Paper No. 20601, 2014), available at <http://www.nber.org/papers/w20601>.

5 See generally: EDWARD D. KLEINBARD, *WE ARE BETTER THAN THIS: HOW GOVERNMENT SHOULD SPEND OUR MONEY* (2014).

a. *Labor/Leisure*

Traditionally, public finance economists have tended to oppose very high top marginal tax rates because they induce people to work less and we cannot force them to choose labor over leisure. The traditional optimal tax model even suggests that the rate at the top of the income distribution should be a bit lower than rates on lesser incomes, to induce people in the middle brackets to rise to the top.⁶

The debate about progressivity in taxation has a long and rich history. In 1952, when tax rates were steeply progressive, Walter Blum and Harry Kalven published a classic article entitled *The Uneasy Case for Progressive Taxation*.⁷ Blum and Kalven used most of the article to demolish systematically all previous arguments for progressivity made in the name of “ability to pay” and “equal sacrifice.”⁸ In the end, they concluded that any remaining case for progressivity must be made in the name of redistribution, or an inherent objection to social inequality, but without explaining what makes inequality objectionable. This is the same type of “aesthetic” argument that motivated Henry Simons’ oft-quoted conclusion in *Personal Income Taxation* (published in 1938 at the height of New Deal progressivism) that sharply graduated rates are defensible only because there is something inherently “unlovely” about inequality.⁹

Blum and Kalven’s skepticism about graduated rates remained the standard view among legal theorists until 1987. In that year, just after the progressive rate structure had been demolished in TRA 1986, Joseph Bankman and Thomas Griffith published an article that has shaped the progressivity debate among legal scholars ever since.¹⁰ Bankman and Griffith’s main contribution was to introduce into the legal literature optimal tax theory, developed by economist James Mirrlees in his Nobel Prize-winning work in the early seventies.¹¹

Optimal tax theory seeks to answer the following question: Given that income taxes generate a disincentive effect on work, what is the ideal tax and transfer system if the ultimate goal is to maximize the sum of the utilities of individuals with identical preferences? To

6 Diamond and Saez, *supra* note 4.

7 Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, 19 U. CHI. L. REV. 417 (1952).

8 *Id.* at 445–86. The basic problem with previous arguments in favor of progressivity was that they depended on interpersonal comparisons of utility or well-being, which, as Blum and Kalven pointed out, are not feasible. *Id.* at 476. This problem is addressed in the more recent optimal tax literature by introducing the social welfare function, discussed below.

9 SIMONS HENRY CALVERT, *PERSONAL INCOME TAXATION: THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF A FISCAL POLICY* 19 (1938).

10 Joseph Bankman & Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 CALIF. L. REV. 1905 (1987).

11 J. A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, 38 REV. ECON. STUD. 175 (1971).

answer this question, optimal tax theory makes a series of assumptions regarding the distribution of income-earning ability in society, the rate at which the marginal utility of income declines, and how much less the imposition of an income tax causes individuals to work. Having made these assumptions, optimal tax theorists then derive the desirable combination of taxes and transfers from a specified social welfare function. This function can be either strictly utilitarian (i.e., maximizing the sum of individuals' utilities without assigning weights) or more weighted toward the welfare of the poor. At the extreme is the Rawlsian maximin function, in which the goal is to maximize the welfare of the least-well-off member of society.

The problem for advocates of progressive taxation is that most tax structures derived from optimal tax theory are not marginal-rate progressive. For example, Bankman and Griffith's article, even though it is cast as a defense of progressive income taxation against Blum and Kalven, actually proposes a regressive marginal rate structure. The progressivity in their proposal comes entirely from its combination with a demogrant (a universal payment to all residents) which makes the average tax rate progressive. But as Larry Zelenak and Kemper Moreland point out, average rates are less important than marginal rates when it comes to taxing the rich. If the tax system consisted of a \$ 10,000 demogrant and a 30% flat tax, the average rate would be progressive, but Bill Gates would pay taxes at just under 30%, and we could not increase his rate without increasing everyone else's. Fundamentally, "graduated rates permit much greater flexibility in average rate distributions than does a flat tax with a demogrant or an exemption."¹²In addition, as Zelenak and Moreland also point out, demogrants are unlikely in the United States on political grounds, and, without demogrants, the progressivity of Bankman and Griffith's proposal disappears.¹³

Other optimal tax writers have likewise proposed regressive tax rate structures.¹⁴ Mirrlees' original work in 1971 concluded that the optimal tax structure is approximately linear (with an exemption) and has tax rates between 20% and 30%.¹⁵ Slemrod, Yitzhaki, Mayshar, and Lundholm investigated a two-bracket system and concluded that for most assumptions, the optimal tax structure features a top marginal rate that is lower than the first marginal rate, although the combination with a demogrant assures average rate progressivity.¹⁶

The reason why optimal tax theory generally rejects progressive marginal rates is as follows. While the assumed declining marginal utility of income supports redistribution, any

12 Lawrence Zelenak & Kemper Moreland, *Can the Graduated Income Tax Survive Optimal Tax Analysis?*, 53 Tax L. Rev. 51, 59 (1999).

13 *Id.* at 60–62.

14 Avi-Yonah, *Why Tax the Rich*, supra note 2, at supra note 43.

15 DOES ATLAS SHRUG? THE ECONOMIC CONSEQUENCES OF TAXING THE RICH 10 (Joel B. Slemrod ed., 2000).

16 *Id.* at 12 (citing Joel Slemrod et al., *The Optimal Two-Bracket Linear Income Tax*, 53 J. PUB. ECON. 269 (1994)).

countervailing efficiency losses apply only at the margin (the point at which the taxpayer chooses between work and leisure). Since high tax rates on inframarginal income do not impact work decisions, they raise revenue for redistribution without any efficiency cost. Thus, there should be high tax rates at a range in which there are many taxpayers for which the range is submarginal, relative to the number of taxpayers at the margin within that range (i.e., the middle class). But the tax rate should be low in the income range where there are mostly marginal taxpayers - i.e., the higher income ranges.¹⁷ Therefore, as Matti Tuomala has noted, “one of the main conclusions to be drawn from the Mirrleesian optimal non-linear income tax model is that it is difficult (if at all possible) to find a convincing argument for a progressive marginal tax rate structure throughout.”¹⁸

Larry Zelenak and Kemper Moreland have mounted a vigorous defense of progressive marginal rates against the optimal tax critique. They point out that the above conclusions rest crucially on several untested assumptions, and if these assumptions are relaxed, progressive marginal rates can be accommodated within optimal tax theory. Specifically, they point out that optimal tax theory can be consistent with progressive marginal rates if (1) demogrants are ruled out on political grounds; (2) concern with relative position (envy) figures into the social welfare function; (3) taxation serves as a form of insurance against wage uncertainty; (4) high income taxpayers are less responsive to the work disincentive effect of taxation; (5) the distribution of ability in the population is more unequal than is usually assumed; and/or (6) the labor market consists in large part of winner-take-all competitions.¹⁹

Most of these modifications to the standard assumptions seem plausible.²⁰ However, as Zelenak and Moreland point out, their argument merely means that taxing the rich at higher rates is possible under an optimal tax analysis, not that it is indicated:

Regardless of the results of any simulation, optimal tax analysis can never prove that the income tax should have progressive marginal rates. Even if a simulation indicated gradual rates were optimal, and even if the simulation's factual assumptions were unassailable, an opponent of progression could still dismiss the results by rejecting the philosophical basis of

17 Zelenak & Moreland, *supra* note 12, at 54–55.

18 MATTI TUOMALA, OPTIMAL INCOME TAX AND REDISTRIBUTION 14 (1990).

19 Zelenak & Moreland, *supra* note 12, at 56-57; see also: Martin J. McMahon, Jr. & Alice G. Abreu, *Winner-Take-All Markets: Easing the Case for Progressive Taxation*, 4 FLA. TAX REV. 1 (1998) (defending progressive taxation in a winner-take-all society).

20 Some of them are supported by evidence in DOES ATLAS SHRUG, *supra* note 20. See the findings on labor-leisure substitution in Robert A. Moffitt & Mark Wilhelm, *Taxation and the Labor Supply: Decisions of the Affluent* (NBER, Working Paper No. 6621, 1998), available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=160968 and the relative position argument in Robert H. Frank, *Progressive Taxation and the Incentive Problem*, in DOES ATLAS SHRUG?, *supra* note 20, at 490, 498–503.

the simulation. If the premises of the simulation are utilitarian or Rawlsian, no amount of sophisticated mathematics will convince someone who objects to those premises.²¹

This is the basic problem confronting the new optimal tax results as well.²² Moreover, to non-optimal tax adherents like me, there is something strange about results that indicate that a 91% tax rate will have no or minimal effect on labor/leisure. The assumption seems to be that the rich are such workaholics that they will never cease working hard even if they only get to keep 9 cents from every dollar. Really? This runs counter to the empirical evidence about their efforts to avoid taxes legally, to which we turn next.

b. Tax avoidance

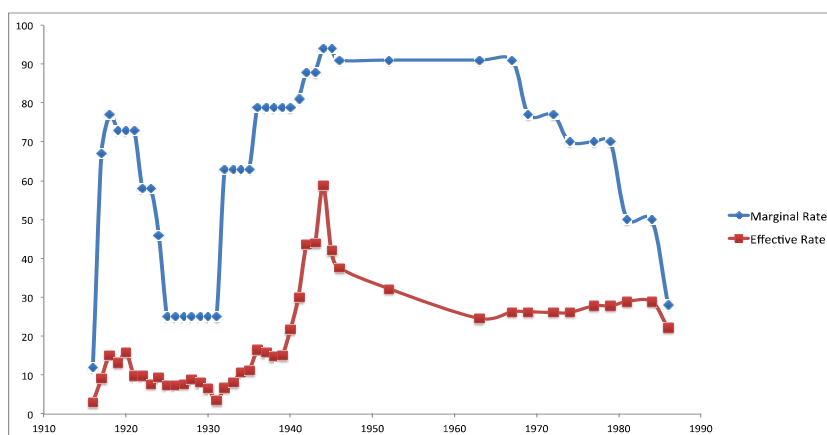
It is well known that the rich can avoid high tax rates more easily than middle class people because they can to a larger extent control the timing of their income (delaying income and

21 Zelenak & Moreland, *supra* note 12, at 90. The same criticisms apply to simulations that recommend a regressive structure.

22 Other recent contributions to this debate are two chapters in the UK Mirrlees Review, a comprehensive analysis of the UK tax system that resulted in two thick volumes: *DIMENSIONS OF TAX DESIGN* (review and analysis, Stuart Adan et al eds., 2010) and *TAX BY DESIGN* (recommendations, James Mirrlees eds., 2011). Interestingly, these two volumes reach opposite conclusions regarding the desirability of taxing the normal return to capital (they agree that taxing rents is desirable). The chapter on capital income taxation in the first volume, by Banks and Diamond, summarizes recent economics literature and concludes that the case for not taxing capital income is not at all obvious in light of the many possible roles that capital income taxes might play. Banks and Diamond point out that the efficiency gains from moving to a consumption tax rely on not having any transition relief, which may be politically impossible; that the distortions of taxing capital may be minimized by the fact that a capital income tax may only reach the risk-free rate of return; that market imperfections may make capital income taxation more attractive; and that capital income may be an indicator of ability, even given labor income. In addition, it can be argued that taxing the returns to saving, by discouraging private saving, can help implement progressive labor income taxes by making it more painful for people with high ability not to work. In the second volume of the Mirrlees Review, the editors summarize these findings by stating that — All of these arguments are well founded in economic theory. They justify levying some tax on the normal return to capital, though not necessarily at full income tax rates, as in a comprehensive income tax. However, there are several reasons to be cautious in applying these arguments immediately to policy. [cite] These reasons for caution, the editors argue, are that it is hard to know what the capital income tax rate should be, and not clear that having a small positive capital income tax rate provides sufficient benefit to justify the complexity of implementation. Thus, the editors of *TAX BY DESIGN* recommend not taxing the normal return to capital, contradicting the recommendation by Banks and Diamond in *DIMENSIONS OF TAX DESIGN*. In my opinion, this severely limits the progressivity that can be achieved through the income tax, because taxing only labor income (or equivalently taxing only consumption) cannot reach the unconsumed income of the rich, which is their main source of power. See: Avi-Yonah, *Why Tax the Rich*, *supra* note 2.

accelerating deductions, except when they know tax rates will likely rise as in late 1992 or in 2012), as well as its character (converting high taxed ordinary income to lower taxed capital gains and, recently, dividends). Historically the results can be seen in the following table of the effective tax rates on the top 1% of the income distribution:

Historical Marginal and Effective Tax Rates



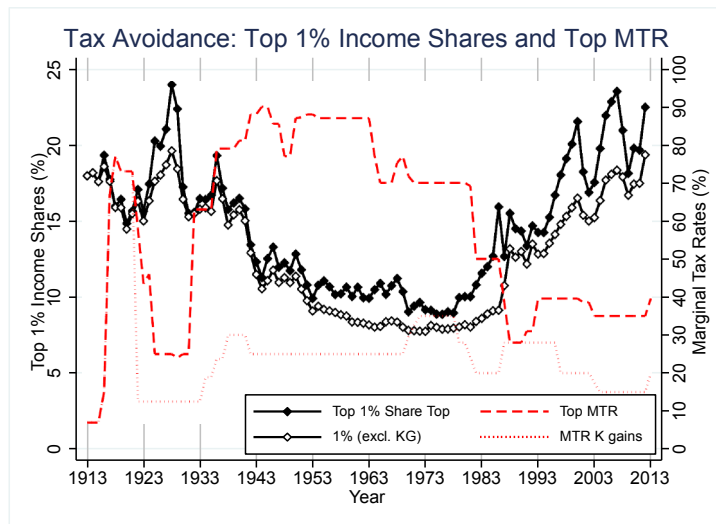
Source: Brownlee, in Slemrod (ed), *Does Atlas Shrug* (2000).

This table clearly shows that the rich have always been able to pay significantly less tax than the non-rich. In fact, other than during WWII, when not paying tax was presumably unpatriotic and the effective tax rate was as high as 58.6%, the rich remarkably were able to pay tax at not more than a 30–40% rate regardless of the statutory top tax rate.

Brownlee's results only go as far as 1986. In 1986, the tax rate on both OI (including dividends) and KG was set at 28%, and many loopholes were closed (e.g., by the enactment of the passive activity loss rule (IRC 469), which eliminated the traditional leveraged tax shelter industry). I would therefore guess that the effective and statutory rates were closer in the 1986-1997 period than earlier or later.

The KG rate was cut to 20% in the late 1990s, followed by a further cut to 15% in 2001, and the dividend rate was set at 15% in 2003, while the OI rate rose to 31% in 1991 and to 39.6% in 1993, and even after the 2001 tax cuts it remained relatively high at 35%. As a result I would expect that a large gap between top statutory and effective rates on the top 1% has reopened from at least 1997 onward. As Warren Buffett famously says, he does pay a lower effective tax rate than his secretary, and the same applies to Mitt Romney vs. most American voters.

Saez tries to argue that this is not necessarily true by pointing to the following table:



Source: Saez (2014).

This table shows first that the share of income earned by the top 1% from 1913 to 2013 was U shaped, with more going to the top in the period before the New Deal and after Reagan than between 1933 and 1981. Second, this U shape is the opposite of the shape of top marginal tax rates on ordinary income, suggesting to Saez that inequality can be reduced if we return to pre-1981 rates (70%). Finally, Saez argues that tax avoidance cannot be effective against such high rates because the same U curve can be seen if we exclude capital gains, even though the capital gains tax rate was much lower. This indicates to him that the rich cannot effectively avoid high tax rates by converting OI to KG.

But this argument runs counter to Brownlee’s data, which show low effective tax rates on the rich in the period from 1945 to 1986, so that the correlation is spurious: The reason inequality was less in this period was not because of the high statutory OI rates.²³ Moreover, the tax shelters of the pre-1986 era depended more on leveraging and deferral than on conversion (classically, you borrow 99% of the cost of property, obtain interest and depreciation deductions, and then sell. This works as a shelter because of timing even if recapture prevents you from treating the sale proceeds as capital gains).

Ed Kleinbard argues in his new book that it is futile to address inequality by taxing the rich, at least as long as we have an income tax imposed in one country rather than a global

23 One reason may have been labor unions, another a better public education system, and a third less globalization.

wealth tax, as proposed by Piketty.²⁴ Ed worked for many years in one of the best tax practices in NYC, and I think he knows what he is talking about. It is not possible to prevent the rich from avoiding high tax rates, especially if they only apply to ordinary income. But can we apply high rates to capital gains?

c. Capital Gains

As the above table shows, capital gains have been taxed at a lower rate than ordinary income since 1921, with a brief exception from 1986 to 1991. Is that inevitable?

There are four reasons why we may want to apply a lower rate to long-term capital gains than to ordinary income. The first three stem from the realization requirement. If capital gains are only taxed upon realization, then (a) there is a “lock in” effect because taxpayers are reluctant to sell appreciated assets and trigger the capital gains tax, (b) some of the gain, especially on long-term assets, is illusory because we do not index basis to inflation; and (c) “bunching” the entire gain in one year (upon realization) may cause taxpayers to move to a higher tax bracket in a progressive tax system.²⁵

None of these reasons strike me as entirely persuasive, because they can all be dealt with by the relatively simple method of adopting a mark to market tax regime. Under mark to market or accrual taxation, there is no lock in effect because taxpayers pay tax (and basis increases) on the annual fluctuation in value of their assets. There is no gain due to inflation because all assets are taxed currently. And there is no bracket creep because there is no bunching of gain in the year of sale.

As David Miller and others have shown, such a mark to market system is perfectly feasible for most assets, because valuation and liquidity are not an issue for most asset types.²⁶ The big exception is owner occupied housing, but we exempt most such housing gains from capital gains tax in any case.²⁷

The fourth reason rests on the assertion that cutting capital gains taxes helps capital formation and increases investments. I have seen no persuasive empirical evidence that this is in fact the case.²⁸ Recent studies in behavioral economics have suggested that institutional factors matter more in promoting savings than the tax rate on capital income, and that a series

24 Kleinbard, *supra* note 5; THOMAS PIKETTY, *CAPITAL IN THE TWENTY-FIRST CENTURY* (Arthur Goldhammer trans., 2014).

25 See: George K. Yin, *Principles and Practices to Enhance Compliance and Enforcement of the Personal Income Tax*, 31 VA. TAX REV. 381, 399 (2012)

26 See: David S. Miller, *A Progressive System of Mark-to-Market Taxation*, 109 TAX NOTES 1047, 1056 (2005).

27 *Id.*, at 1052, 1053.

28 B. Douglas Bernheim, *Taxation and Saving* (NBER Working Paper No. w7061, 1999), available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=158609.

of specific tax-favored savings promotion schemes may be as or more effective in promoting savings as a broad-based consumption tax.²⁹

However, as a practical matter, it seems unlikely that we will abandon realization, because most voters have a strong aversive reaction to paying tax on “phantom” income, and the volatility of the stock market means that neither they nor the government can easily rely on gains being permanent. A taxpayer will be unhappy if he does not trust the government to give him a refund if this year’s gains turn into next year’s losses, and the government would be wary of having to refund taxes it has collected. Most taxpayers other than securities dealers are not eager to be governed by mark to market, as the experience under the elective regime of IRC 1296 shows.

If we cannot abandon realization, then lock in in particular is a good reason to maintain capital gains low (bunching can be dealt with by averaging devices, and inflation by indexing, but lock in is practically inescapable in a realization-based system). But if capital gains rates are low, we should not raise the ordinary income rates too high, because that leads to conversion transactions and endless pressure on the various anti-conversion provisions in the Code (sections 302-6, 1258-60, etc).

Thus, as Bill Andrews has said, realization is indeed the Achilles heel of the progressive income tax: If you have realization, you must have low capital gains rates, and if you have low capital gains rates, you must have low ordinary income rates to prevent conversion. Thus the 1986-1991 rate schedule with a top rate of 28% for all income looks appealing, because at such low rates lock in is less of an issue (and bunching is dealt with).³⁰

d. Mobility

Another reason we cannot tax the rich too much is that they are mobile. The optimal income tax results that indicate high marginal tax rates at the top assume a closed economy with no migration. If one assumes migration is possible the top marginal tax rate is zero (if the elasticity is high) or a low rate (if it is medium).³¹

29 James Banks & Peter A. Diamond, *The Base for Direct Taxation* (MIT Department of Economics Working Paper No. 08-11, 2008), available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1112821; Chris William Sanchirico, *Do Capital Income Taxes Hinder Growth?*, (ILE Research Paper No. 13-6, 2013).

30 See below for a discussion of dividends.

31 See: Tomer Blumkin, Efraim Sadka & Yotam Shem-Tov, *International Tax Competition: Zero Tax Rate at the Top Re-established*, (CESifo Working Paper No. 3820, 2012), available at file:///C:/Users/Administrator/Downloads/cesifo1_wp3820.pdf (arguing for a top rate of 0% in an open economy model) and Etienne Lehmann, Laurent Simula & Alain Trannoy, *Tax Me If You Can! Optimal Nonlinear Income Tax Between Competing Governments*, 129 Q. J. ECON. 1995 (2014) (the optimal top marginal tax rate varies with various assumptions regarding the semi-elasticity of migration from one tax jurisdiction to another).

Empirically, for high earners, who earn the vast bulk on income from capital, the restrictions on legal migration are almost non-existent. Most countries in the OECD welcome rich migrants.³² About 340,000 income taxpayers have left France each year since 2000 to relocate to countries with lower income taxes like the UK, Luxembourg, Switzerland, the US and Canada. Before migrating, these individuals paid three times more taxes than the average French taxpayer.³³ In 2005, 145,000 taxpayers left Germany for the same reason.³⁴

And what are the tax consequences of migration? For low earners migrating out of the US, the result is to legally escape all US taxation.³⁵ The payroll tax does not apply to US citizens and residents who move permanently overseas and work for non-US employers.³⁶ A VAT, since it is destination based, can likewise be avoided by simply moving offshore. And under section 911 of the Code, the first \$92,900 of earned income of US citizens living overseas is exempt from US income tax, which covers the vast majority of the US middle class who only have labor income.³⁷

For high earners, migration by itself is insufficient, because the US uniquely taxes its citizens on worldwide income even if they live permanently overseas.³⁸ I do not like this rule and have argued that it should be changed, but it is unlikely to be modified because it has been entrenched in US income tax law since the Civil War.³⁹ But upper income US citizens

32 OECD, *International Mobility of the Highly Skilled* (2001) available at http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/employment/international-mobility-of-the-highly-skilled_9789264196087-en#page1; Frederic Docquier & Abdeslam Marfouk, *International Migration by Education Attainment, 1990-2000*, in INTERNATIONAL MIGRATION, REMITTANCES & THE BRAIN DRAIN 151 (Caglar Ozden & Maurice Schiff eds., 2006); Andrew Halkyard, *Tax Incentives to Encourage Migration of Skilled Labour: Another Tax Expenditure or a Failure of Tax Residence?* 11 E.J. TAX RES. 23 (2013).

33 Simula and Trannoy, *supra* note 31, at 163. For an empirical study of the relationship of taxes to migration by highly skilled sports players see: Nolan Kopkin, *Tax Avoidance: How Income Tax Rates Affect the Labor Migration Decisions of NBA Free Agents*, 13 J. SPORTS ECON. 571 (2012); Henrik Kleven, Camille Landais & Emmanuel Saez, *Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market* (NBER Working Paper No. 16545, 2010).

34 *Ibid.*

35 However, these taxpayers face higher non-tax barriers to migration than highly skilled individuals, so they are unlikely to migrate en masse. Assaf Razin & Efraim Sadka, *Capital Income Taxation in the Globalized World* (NBER Working Paper No.10630, 2004). available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=565841.

36 See: Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad, PUB. 54, INTERNAL REVENUE SERVICE (2014) available at <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf>.

37 See: Foreign Earned Income Exclusion - Requirements, INTERNAL REVENUE SERVICE (2014) available at <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=96817,00.html>.

38 See: Michael S. Kirsch, *Taxing Citizens in a Global Economy*, 82 N. Y. U. L. REV. 443, 445 (2007).

39 *Id.*, at 449; Reuven S. Avi-Yonah, *The Case Against Taxing Citizens*, 58 TAX NOTES INT'L 389 (2010).

can still escape taxation by simply moving and then going to a US consulate and relinquishing their US citizenship. Since they can easily obtain citizenship in other OECD countries because all countries welcome rich migrants, the costs of such a move are not very high. A US passport is not more valuable, and in some ways less useful, than an EU, Australian or Canadian passport.⁴⁰

Paradoxically, these costs have been diminished rather than increased by a legal change enacted in 2008 to make tax-motivated expatriation harder. Before 2008, to avoid continued taxation as a US resident, the expatriating citizen had to show a non-tax reason for expatriating. That proved to be easy and as far as I know the IRS has not been able to prevail in any case brought under Code section 877 before 2008.⁴¹ Code section 877A, enacted on a bipartisan basis in 2008, imposed an exit tax on rich expatriates: Any wealthy US citizen who moved abroad and renounced citizenship is now subject to a deemed sale of all their assets. The result can be seen in the following table, which shows how many US citizens gave up their citizenship in each year since 1998:

YEAR	NUMBER
1998	450
1999	435
2000	432
2001	491
2002	503
2003	569
2004	631
2005	761
2006	278
2007	470
2008	231
2009	741
2010	1391
2011	1780
2013	932
2013	3000

40 Scott Andrew Bowman, *Should I Stay or Should I Go? Tax Considerations in U.S. Expatriation*, 86 FLA. B.J. 48 (2012).

41 See: Steven J. Arsenault, *Surviving a Heart Attack: Expatriation and the Tax Policy Implications of the New Exit Tax*, 24 AKRON TAX J. 37, 46 (2009).

What is clear from this table is that expatriations went down in 2008 (when the law was being considered in Congress), and then increased dramatically. The average expatriation rate in 1998–2008 was 477. The average expatriation rate in 2009–2013 was 1443, over three times as much.

The reason for this increase was that after 2008 expatriation was no longer a shameful act. Instead, it became an act with a price set by the government. Rich US citizens living overseas could make the calculation: Is the current exit tax I have to pay more or less than the present value of my future US taxes, both income and estate tax, taking into account the likely future trend of US tax rates and the tax rate in the country I live in? In many cases, the argument for expatriating became overwhelming, despite patriotic misgivings.

Of course, these numbers for the US are minuscule (EU numbers seem much higher). But that is true with a top marginal rate of 39.6%. If the tax rate were set at 73% or 91%, as some of the optimal tax literature now argues, it seems very unlikely that we will not see mass expatriations of the rich. In addition, we will lose many talented migrants who hope to come to the US and become rich, but are not willing to pay such high tax rates.

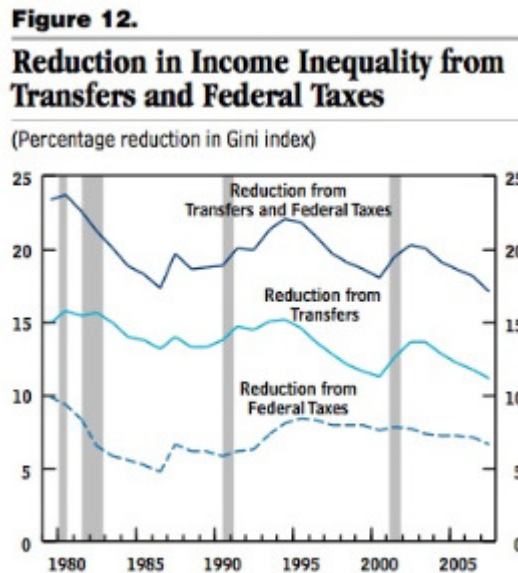
e. Conclusion

For all of these reasons, I believe the current top rates are too high.⁴² Moreover, they demonstrably do not contribute much to reducing inequality: The before and after tax Ginis in the US have moved up in parallel to each other from 1986 onward, despite all the variation in the top marginal income tax rate in this period.



⁴² Another reason supporting flatter rates is that it reduces marriage penalties and bonuses under our system of taxing family units.

Moreover, most of the reduction in inequality is due to transfers rather than taxes:



If we want to reduce inequality, the answer is to support and expand the transfer programs (Social Security, Medicare, Medicaid, EITC, Food Stamps) which as the table above shows are counter-cyclical (the fluctuation is due mostly to recessions) rather than try to further tax the rich. High marginal tax rates at the top are counter productive, and the 28% top rate of 1986 is fine, as long as it applies to all income (ordinary as well as capital).⁴³ This is true for the other OECD members that have lower Ginis: The reason is not that they tax the rich more, since income from capital is typically subject to much lower rates, but that they have a much larger tax base including the VAT.⁴⁴

2. Corporate Tax Reform

Since reducing the top individual rate to 28% is presumably a revenue loser even if we raise the capital gains and dividends rate to 28%, how can we raise more revenue (assuming a VAT is off the table)? The solution, like in TRA 86, is to tax corporations more.

Before TRA 86, the corporate rate was 46%. TRA 86 reduced the rate to 34% but nevertheless raised revenue by expanding the base. The current rate, 35%, is the highest in OECD, and because corporations are more mobile than individuals and can shift their income

43 The special case of dividends is discussed below.

44 Kleinbard, *supra* note 5.

more easily, we should reduce it to 28% (the same as the top individual rate, so that the choice between C corporations and pass through entities is not distorted) while raising the dividend and capital gains rate of individuals to 28%.

At the same time, however, we should raise more revenue from corporations by (a) eliminating accelerated depreciation, (b) eliminating the domestic manufacturing deduction (section 199), and (c) taxing US-based multinationals currently on all income with no deferral or exemption. These are the three largest corporate tax expenditures.

The first two reforms are easy because even corporate CEOs have conceded in Congressional testimony that their decision to invest is not affected by these provisions, so they are pure “corporate welfare.”

The third reform is necessary because the current approach (taxing only the US profits with deferral of foreign profit) has led to massive tax avoidance. There are two trillion dollars in untaxed profits of US-based MNEs in low tax jurisdictions, and taxing them and future foreign profits will pay for the reduction in individual rates.

There are three common critiques of this proposal. First, it is said that it violates certain economic neutrality norms and is therefore less efficient than territoriality (i.e., the US only taxing the income of the multinational earned within it). Second, adopting the proposed global tax approach is said to harm the competitive position of US multinationals. Third, adopting the proposed approach will, it is said, provide an incentive for US multinationals to shift their residence to tax havens.

However, if the US were to abolish deferral, it is very likely that other G20 countries (all of which have corporate tax rates above 20% and in which over 90% of multinationals are based) will follow suit, in which case the counter-arguments fail. This is what happened after other US international tax reforms such as the foreign tax credit, CFC rules, transfer pricing rules, PFIC rules, FIRPTA, the branch profit tax, earnings stripping, limitations on benefits, and (unfortunately) the portfolio interest exemption and check the box: US tax reforms were copied by other countries. The G20/OECD BEPS project should facilitate this kind of coordination.

There are three types of neutrality arguments that apply to cross-border investment. The two traditional ones are capital export neutrality (CEN) and capital import neutrality (CIN). CEN requires neutrality in the location of investment between the residence and source jurisdictions, and therefore supports taxing multinationals on a global basis as envisaged above. CIN requires neutrality between two different investors in a third jurisdiction (which is assumed to impose no tax) and therefore requires territoriality if the other jurisdiction taxes on a territorial basis.

It is often said that CEN and CIN are mutually incompatible in a world with different tax rates, and therefore a choice must be made. Traditionally, CEN was regarded as more important than CIN because investment locations were shown to be more sensitive to tax rates than the rate of savings, and CIN was considered to affect the rate of savings in each resident

jurisdiction. But in the current environment where the tax rates of most G20 countries have converged, if the above proposal is adopted and the G20 follow the US lead it is possible to achieve both CEN and CIN simultaneously.

A new variant of the neutrality argument is capital ownership neutrality (CON), which focuses on the multinational itself and not on its investors. It is said that multinationals exist because of ownership advantages that render them more efficient than their competitors. If one multinational is subject to a higher effective tax rate than a competitor because of global taxation, then it may be forced to forego an investment in a third country even if it is the more efficient one. But if the proposed US approach is adopted by the G20, then all likely competitors will be taxed in the same way and CON can be preserved as well.

Historically, the main argument against adopting the Kennedy proposal and similar unilateral proposals is that they would put US-based multinationals at a competitive disadvantage because multinationals from other countries are not subject to the same type of rule. I have always found this argument less than persuasive for several reasons: (1) It is not clear that competitiveness is a meaningful economic concept, or that the US as a country should care particularly about the competitiveness of multinationals resident in it (as opposed to the competitiveness of the US economy as a whole or of its population).⁴⁵ (2) The same argument was made in 1961, where US-based multinationals clearly dominated the globe, as in more recent years when their position was less dominant. (3) There is no evidence that current US rules, which deviate from the global norm of territoriality and impose tax on some foreign-source income of US-based multinationals, have injured those multinationals in any significant way. In fact, empirical studies suggest that EU-based multinationals and US-based multinationals pay similar effective tax rates even though the former benefit from territoriality and the latter do not.⁴⁶

But even if competitiveness is a valid argument (and it clearly carries weight among politicians), if the G20 follow our lead it loses its force. As stated above, over 90 percent of multinationals are resident in G20 countries. Under these circumstances, there will be no competitive disadvantage to any residence country that adopts the global approach unless it stems from its domestic corporate tax rate. As suggested above, the US is an outlier in this regard because its corporate tax rate of 35 percent is significantly above the OECD average. In the context of adopting such a reform the US can and should reduce its rate to 28%.

45 See: Chris Sanchirico, *As American as Apple Inc.: International Tax and Ownership Nationality* (University of Penn Law School Public Law and Legal Theory Research Paper No. 14-5, University of Penn, Institute for Law & Economics Research Paper No. 14-3, 2014), available at <file:///C:/Users/Administrator/Downloads/SSRN-id2394227.pdf>.

46 Reuven S. Avi-Yonah & Yaron Lahav, *The Effective Tax Rates of the Largest U.S. and EU Multinationals*, 65 TAXL. REV. 375 (2012).

The last argument against taxing multinationals on a global basis is that the tax can be avoided by shifting the residence of the multinational to a jurisdiction that does not impose such a tax. In fact, we are currently in the midst of another wave of 'inversions', or corporate expatriations out of the US.

But this argument assumes that there are other jurisdictions that the multinational can move to. If all G20 countries adopt the proposal, most of the likely destinations disappear (again, assuming this is coupled with a reduction in the US corporate tax rate). There are good business reasons why the headquarters of almost all multinationals are in G20 countries, and those reasons will militate against a move outside the G20.

A move to a tax haven may be possible if residence is defined as place of incorporation. But corporate residence should be defined as location of the corporate headquarters, and those are much less likely to be movable to tax havens because corporate management are not likely to want to relocate there and other facilities that usually follow the headquarters location, such as research and development, cannot easily be moved there. For the same reasons, it is unlikely that new multinationals can be founded in tax havens outside the G20 countries.⁴⁷ I thus believe that funding for reductions in the top individual rate to 28% can be found by raising the rate on capital gains and dividends to 28% and by cutting the corporate rate to 28% but eliminating the large corporate tax expenditures.

3. Corporate/Individual Integration⁴⁸

The last lesson from TRA 86 has to do with its repeal of *General Utilities* doctrine, which enabled corporations to avoid corporate tax on a distribution of appreciated assets, thus bolstering the classical system of shareholder/corporate taxation. This runs contrary to the view of most tax academics that integration of the corporate and shareholders taxes is preferred, which has been partially implemented by the adoption of a lower rate for dividends in 2003.

Historically, there have been three reasons advanced for countries to adopt corporate/shareholder integration and thus overcome biases in the classical system:

1. Under the classical system, there is a bias to conduct business in non-corporate forms, to avoid double taxation of corporate income (although this is mitigated if the individual rate exceeds the corporate rate, since in corporate form the individual tax can be deferred).

47 Omri Y. Marian, *Home-Country Effects of Corporate Inversions*, 90 WASH. L. REV. (forthcoming 2015).

48 This section is based in part on Reuven S. Avi-Yonah, *The Pitfalls of International Integration: A Comment on the Bush Proposal and its Aftermath*, 12 INT'L TAX & PUB. FIN. 87 (2005).

2. Under the classical system, there is a bias to avoid dividend distributions and instead retain earnings, thus avoiding the double tax (this bias is exacerbated when the individual rate exceeds the corporate rate);

3. Under the classical system, there is a bias in favor of capitalizing corporations with debt (producing deductible interest) rather than equity (producing non-deductible dividends).

None of these arguments are completely convincing, which may be a reason why the US has maintained the classical system from 1936 to 2003, and indeed strengthened it in TRA 1986.

First, the alleged bias against the corporate form is mitigated to the extent the top individual rate exceeds the corporate rate, as it generally did until 1986, and by the absence of strong provisions to prevent retentions in the domestic context.⁴⁹

In addition, under current rules, the classical system applies primarily to large, publicly traded corporations, while small, closely held businesses are able to avoid the double tax even if they are in corporate form for non-tax purposes (by choosing to be taxed as S corporations or by incorporating as Limited Liability Companies, which are treated as pass-through entities for tax purposes). It is doubtful if there is sufficient substitutability between the two forms of business for the double tax to create much deadweight loss from the bias toward non-corporate form. Most estimates of the deadweight loss from this bias are quite low. For example, Goolsbee (2002) found that an increase in the corporate tax rate by 10% reduces the corporate share of firms by 5-10% and the corporate share of sales and employment by 2-6%. Goolsbee concluded that “[t]he impact of tax rates is an order of magnitude larger than previous estimates... and suggests a larger DWL from corporate taxation, but is still relatively modest.” As Goolsbee says, previous empirical studies found much lower DWLs (contrary to the theoretical predictions of high DWLs in the model employed by Gravelle and Kotlikoff, 1989). The double tax is a price large businesses have to pay for access to the public equity markets and the liquidity that accompanies such access.

Finally, to the extent that the corporate tax can be shifted to consumers or to labor, the bias disappears, and the Treasury’s 1992 integration study and many others have suggested that considerable shifting can take place. The bias reappears if non-corporate businesses can likewise shift the individual tax burden, but it seems plausible that the shifting potential of large multinationals is larger than that of small, closely held businesses.

Second, the bias in favor of retentions is reduced when (as both before and after 2003) the individual rate on dividends is not significantly higher than the corporate rate.⁵⁰ In addition,

49 If the corporate rate exceeds the individual rate, as it did from 1986 to 1993, there is an incentive for C corporations to convert to S corporations or LLCs. While the publicly traded partnership rule (adopted in 1987 precisely to prevent publicly traded C corporations from converting) deals with this for most C corporations, I would nevertheless equate the top corporate and individual rates (departing from the 1986 rate structure) to avoid this bias.

this bias was mitigated before 2003 by the ability of corporations to redeem shares from shareholders at the favorable capital gains rate through share repurchases, and by the fact that numerous shareholders are tax exempt or corporate (and thus do not pay a full tax on dividends). Even when the tax rate on dividends is the same as that on capital gains (as has been the case since 2003), capital gain transactions may still be preferred for the ability to offset basis. That is why many US corporations have adopted structured redemption programs addressed to their taxable individual shareholders.⁵¹ Other corporations retain all their earnings, but it is not clear that this is primarily tax motivated (corporations used to pay dividends under the same rules in the past). Admittedly, more corporations were paying dividends in 2003 than in previous years, but this trend began before 2003, and again it is not clear that this is primarily tax motivated. Finally, there is an unresolved debate among economists whether the dividend tax is capitalized into the price of the shares. If it is, then the retention bias applies only to new equity, but new equity is unlikely to pay dividends for non-tax reasons.

Third, the bias in favor of debt and against equity is a general problem of the income tax, which should not be addressed only in the corporate tax area. Moreover, even to address it just for corporations it is necessary to make dividends not exempt, but rather deductible, a form of integration that is never adopted (in part because it would automatically extend integration to foreign and tax-exempt shareholders). If integration takes the normal forms of imputation or dividend exemption, there is still a difference in treatment between interest and dividends that can be manipulated. For example, if interest is taxed at the corporate level but dividends are not, clientele effects will still exist (tax exempts will hold bonds and taxable shareholders stock, and taxable investors will purchase stocks and then use derivatives to construct a portfolio that is economically equivalent to an investment in bonds). Neither of these problems arises if both interest and dividends are deductible or (as under the Treasury's CBIT (Comprehensive Business Income Tax) model from 1992) both non-deductible, but neither of these seems to be a practical option politically.

In sum, it is unclear whether there are significant domestic efficiency gains associated with integration. The presumed gains depend on assumptions regarding the incidence of both the corporate tax and the dividend tax that most economists regard as unproven.

50 This is another reason to equate the dividend and corporate rate. Traditionally, when the top rate was significantly higher than the corporate rate, this led to increased retentions, but the weapons adopted by Congress to address this issue (the accumulated earnings tax and the personal holding company rules) are not very effective, the first because it depends on taxpayer motivation and the second because it only applies to closely held corporations with primarily passive income.

51 Another reason is that foreigners are taxable on dividends but not on capital gains, and many hedge funds are located in tax havens, which has led to a large increase in redemptions over dividends after the capital gains and dividend rates were equated in 2003.

In addition, even if one accepts the validity of all the biases generated by the classical system set out above, all of them need to be offset by the countervailing biases created by integration in the international context. From a theoretical perspective, two situations need to be considered: when the source country is integrationist and the residence country classical, and when the source country is classical and the residence country integrationist.

a. Classical residence country and integrationist source country

If a portfolio investor residing in a classical country invests in shares of a company of an integrationist country, the resulting bias depends on the form of integration. If the source country grants integration in the form of dividend exemption, the classical country investor would not benefit since the classical country would tax him on the dividend without allowing a foreign tax credit for underlying corporate taxes. A domestic investor in the source country would be subject only to the corporate tax, while the classical country investor would be subject to the corporate tax, any foreign withholding tax on dividends, and the residual classical country tax.

If the source country grants integration by way of imputation credits, the key issue is whether such credits are extended to foreign investors (by treaty or otherwise). If (as is typical) the credits are not extended to foreigners, a domestic investor in the source country would only be subject to tax at his or her individual rate, while the classical country investor would be subject to tax at the corporate level, any withholding tax on dividends, and the residual classical country tax. Whether the combination of these taxes exceeds the source country tax on domestic investors depends on how high the source country rates are (it is conceivable, for example, that a combined tax on the classical country investor of 60% would be matched by the single level source country tax on a domestic investor).

If imputation credits are extended to classical country investors, a different bias arises. In that case, both domestic source country and classical country investors in a foreign corporation would be taxed the same by the source country, but the cost of imputation credits to classical country investors would be borne by the source country, while any tax on the dividend would be collected by the classical country. From a classical country perspective, moreover, there would be a bias in favor of investing in source country corporations and against investing in classical country corporations, since only dividends from the former would carry the imputation credits. Such a bias would not be eliminated by the classical country taxing the dividends in full, since the investor would still receive an imputation credit check from the source country not available for her classical country investment.

b. Classical source country and integrationist residence country

If the integrationist residence country grants integration by way of dividend exemption, presumably the exemption would apply to dividends from the classical country as well as

from domestic corporations (this is true for many dividend exemption countries, including generally the US, but not for others). In that case, a bias is created in favor of foreign investors in classical source country companies, since foreign investors would be exempt from tax on the dividend (unless a classical country withholding tax applies or is designed to offset this problem, but such taxes are generally reduced by treaty or avoided by other devices). By contrast, a classical country domestic investor would be taxable on the dividends in full.

If the foreign country grants integration by way of imputation credits, there will be no credits available for a foreign investor who invests directly in a classical country company. In that case, there will be a bias in favor of the foreigner investing in her own country's domestic corporations. This bias may be partially eliminated if credit is given for classical country taxes to a domestic portfolio investor in a domestic company with classical country source income. But, similar to the case of a dividend exemption, that would create a bias in favor of foreign investors in such companies over classical country investors in a domestic classical country corporation.

Thus, from a theoretical perspective, as long as there are both classical and integrationist countries in the world, integration creates biases that do not arise in a world with only classical countries. Theoretically, the biases could also be eliminated in a world in which all countries practiced integration and extended its benefits to foreign investors and investments, but this seems a very unrealistic scenario, which is certainly not fulfilled under present conditions (Australia used to do this, but reverted to the norm under revenue pressure).

From a theoretical perspective, there seems to be no reason to assume that the biases created by integration from an international perspective are less important than the biases created by the classical system from a domestic perspective. Further empirical work is needed on this issue. This is particularly important since the international biases may be gaining in importance as cross-border portfolio investment grows, while (as discussed above) there are reasons to doubt the importance of the latter. This is the reason why many countries (e.g., Germany and the U.K.) have recently been restricting integration. If the whole world reverted to the classical system, the international biases would be eliminated.

These arguments suggest that the US should resume taxing dividends as ordinary income. That is particularly true if capital gains are taxed as ordinary income as recommended above, because the best reason for the current 20% rate on dividends is that this is the rate for capital gains and therefore there is less pressure to distinguish capital gains from dividends.⁵²

52 As noted above, raising the rates on dividends and capital gains and reducing the rate on corporations also makes sense if corporations are more mobile than individuals.

4. Conclusion

This paper has suggested that as we consider tax reform in 2015 and beyond, we should revert to some of the positive features of TRA 86, updated to reflect increasing globalization. Specifically:

- a. The top individual rate, the KG rate and the dividend rate should be set at 28%;
- b. The corporate rate should also be set at 28%;
- c. US resident corporations should be taxed on global income with no deferral or exemption.

The first two proposals are similar to President Obama's 2016 budget proposals, except that the President does not suggest reducing the top marginal rate on ordinary income, thereby maintaining the incentive to convert ordinary income to capital gains. The last proposal is somewhat similar to the President's proposal of a 19% minimum tax on offshore profits, except that it applies the full corporate rate and allows for offsetting domestic income with foreign losses, thereby eliminating the incentive to shift profits offshore which is retained under the President's proposals.

These reforms are not enough to address our long-term deficit problem; they are designed to be revenue neutral overall, like in TRA 86. In the longer term we need a VAT, but that is a task that must wait for bolder political leadership than we currently appear to have.

Choice of Entity(?)

By

Yariv Brauner*

The choice of entity is always a key decision during business planning. However, it is often discussed only rudimentarily and largely focuses on the choice between having limited general liability with an additional liability for corporate income taxes, or having neither. There is little analysis and no theory to rationalize or guide the development of the relevant law. This essay aims to fill this gap in tax law scholarship, asking first whether this gap is meaningful, and then beginning to fill that gap with possible explanations of the choice of entity and its policy implications. It generally portrays a picture of unorganized thinking about the effect of the choice of entity rules on the market, which therefore results in a lacking normative organizing principle. Nonetheless, the essay diagnoses some tax policy dilemmas from the foregoing perspective that may contribute to a more educated and comprehensive tax policy discourse. Thus, the essay adds support to scholarship calling for the repeal of the corporate income tax and for formula based international tax reform. It finally concludes that current choice of entity rules may serve competitiveness goals, yet as such they are poor policy instruments.

I. Introduction. II. The Traditional Narrative. III. The Choice of Entity: a. Choice of Entity; b. The Business Perspective; c. The Tax Perspective. **IV. Limitations on the Choice of Entity:** a. Check-The-Box; b. Risky Business; c. The Attack on Branches of Foreign Corporations. **V. Conclusion.**

I. Introduction

A key decision in business planning is the choice of entity. Indeed, rarely do initial business planning sessions go by without it being first discussed. This is true for small and

* Professor of Law, University of Florida, Levin College of Law. I thank Rick Krever and the participants in the “Company law and tax law in the post-GFC era” workshop of Monash University at Prato, Italy, for their comments, as well as the participants in the faculty colloquia at the University of Florida, Bar Ilan University.

large businesses; for purely domestic and even more so for cross-border transactions. Traditional corporate laws as well as business tax textbooks often have the choice of entity introduced up front.¹ The narrative is typically very basic and largely focuses on the choice between having limited liability and liability for the corporate income tax and having neither.² Moreover, there is little analysis and no theory to rationalize or guide the development of the law.³ Tax law implications of the choice of entities have enjoyed no analytical attention, and have been confined to mere doctrinal description.⁴

At the same time, legal regimes have consistently increased the choice, allowing innovation and variation in the creation of legal platforms for business.⁵ Yet, the business reality in our increasingly globalizing world, and more so the evolving legal regime that regulates it, often operate in the opposite direction, limiting the choice element in the decision to use one legal structure rather than the other.⁶ These conflicting trends have, again, enjoyed little analysis in business law scholarship, and no attention in tax law and policy analysis. This essay aims to explore this gap in tax law scholarship, asking first whether this gap is meaningful, and then beginning to fill it with possible explanations of the choice of entity and its policy implications.

The choice of entity is always a purely legal choice. Yet, it is obvious that its norms change incentives and hence have an economic impact on firms in the market. This essay tracks these incentives and challenges the desirability of the choice in the first place, and the potential reasons for and policy implications of the conflicting trends described above together with some options for reform.

The essay begins with a discussion of the traditional narrative (which focuses on limited liability and the corporate income tax) and the potential rationale for the maintenance of the choice of entity. It proceeds, in section III, with a discussion of the various developments that limit or delimit the choice of entity. Section IV concludes with observations on the efficacy of the discussion of choice of entity, positively and normatively. It portrays a general picture of unorganized thinking about the effect of these rules on the market, which therefore lacks a normative organizing principle. Nonetheless, the essay diagnoses some tax policy dilemmas from this perspective, thus possibly contributing to a more educated and comprehensive tax policy discourse. The essay further highlights some tangential implications that arise from the

1 See, e.g., JAMES D. COX & THOMAS LEE HAZEN, CORPORATIONS, Ch. 1(A) (2d. ed. 2003).

2 *Id.*

3 A notable exception is the scholarship of the late Larry Ribstein that is mentioned throughout this essay.

4 The best of which is perhaps the industry standard: WILLIAM P. STRENG, CHOICE OF ENTITY (PORTFOLIO 700) (*BNA's Tax Management Portfolios*, 3rd ed., 2007) (hereinafter: STRENG, CHOICE OF ENTITY).

5 See: review, *infra* section III.

6 See: discussion, *Id.*

discussion of the issues in question, and particularly the potential international fairness implications of certain United States developments that may be interpreted by some of its trade partners as unfair and detrimental to them, politically or economically. This analysis adds to the growing scholarship on tax policy, development and fairness implications of international taxation.

II. The Traditional Narrative

Scholars rarely, if ever, engage in a normative analysis of choice of entity questions.⁷ Choice of entity is a functional discussion and a decision that engages all practitioners who must evaluate the options available under the law on behalf of their clients.⁸ The variety of entities available under private law is taken as a maxim, perhaps based on the general norm of freedom of contracts.⁹ It carries over and further burgeons in tax laws, with little to no attention to the effects of this approach and essentially no discussion of the limitations on the freedom of contracts that would be at the heart of its private law scholarly discourse.¹⁰

- 7 Practically all the literature about choice of entity is limited to doctrinal analysis, treatises, casebooks and the like. A leading example is the BNA portfolio dedicated to choice of entity, notably authored by an esteemed tax scholar, STRENG, CHOICE OF ENTITY, supra note 4.
- 8 For the standard, comprehensive tax perspective, see, e.g., *Id.* For a State law perspective, see, e.g., Byron F. Egan, *Choice of Entity Decision Tree after Margin Tax and Texas Business Organizations Code*, 42 TEX. J. BUS. L. 171 (2007).
- 9 Freedom of contract here refers to the limits on government power to intervene in private arrangements. The notion stems from Adam Smith's moral philosophy and economic theory of laissez faire. ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS 404 (1976) Into the 20th century it had developed into the classical contract theory that its unrestricted exercise between parties on equal footing should maximize welfare and efficient allocation of resources on the market. See, e.g., *Printing and Numerical Registering Co. v. Sampson*, 19 Eq. 462 (1875)[Justice Jessel's famous articulation of the principle: "... men of full age and competent understanding shall have the utmost liberty of contracting and ... their contracts when entered into freely and voluntarily shall be enforced by courts of justice."]; Roscoe Pound, *Liberty of Contract*, 18 YALE L. J. 454 (1909); Samuel Williston, *Freedom of Contract*, 6 CORNELL L. Q. 365 (1921); and Morris R. Cohen, *The Basis of Contract*, 46 HARV. L. REV. 553 (1933); Restatement (Second) of Contracts §72 (1981). For a historical review and analysis of the classic contract theory and the freedom of contracts principle, see, e.g., LAWRENCE M. FRIEDMAN, CONTRACT LAW IN AMERICA: A SOCIAL AND ECONOMIC CASE STUDY (1965); E. Allan Farnsworth, *The Past of Promise: An Historical Introduction to Contract*, 69 COLUM. L. REV. 576 (1969); and Williston, *Freedom of Contract, Id.* This essay does not intend to make any political statement or a constitutional claim, but rather explain the phenomenon of choice of entity in the current legal environment in the United States.
- 10 See, e.g., SAMUEL WILLISTON, THE LAW OF CONTRACTS, Vol. 2 (1921-1924); STEPHEN A. SMITH, ATIYAH'S INTRODUCTION TO THE LAW OF CONTRACT 5-22 (6th ed., 2006); PATRICK S. ATIYAH, THE RISE AND FALL OF FREEDOM OF CONTRACT (1979); EDWARD ALLAN FARNSWORTH, FARNSWORTH ON CONTRACTS 19-26, 321-362 (3rd ed., 2004).

There are often multiple options available for business planners, yet the traditional narrative¹¹ of choice of entity focuses on the option between the corporate form and the partnership (term used colloquially) or the “uncorporation.”¹² Originally the story was of a choice between a corporation that provided limited liability to shareholders, yet had to pay the separate corporate income tax, and a partnership that was not subject to the corporate income tax, yet could not deliver limited liability to its investors. A corporation, we were told, has many functional benefits related to the separation of ownership and control or management, risk taking, including limited liability, certain tax advantages, such as special treatment or the ability to restructure with no current taxation, and perhaps even perceived respectability.¹³ The price for having these advantages is being subject to separate regulation, including a separate and additional tax (the corporate tax) and other tax constraints.¹⁴

The uncorporation (or the partnership of the past) does not provide many of the risk taking and related operational advantages of corporations, yet it enjoys a different, traditionally more direct involvement of ownership in the governance of the firm, lowered regulation and other tax benefits, including not being subject to the corporate tax. In the past limited liability was a major part of this story, yet at the present it carries little importance, if any.¹⁵

The traditional narrative therefore primarily tells a story of two sets of considerations: business and tax. These considerations are obviously interrelated, affecting decisions jointly, yet they are often assessed separately, perhaps because their legal bases have developed independently. Despite the acknowledged interdependence, there are essentially no formal connections between corporate law and tax law that reflect this interdependence. The

11 That was the case “back in the day” – see, e.g., Don W. Llewellyn & Anne O’Connell Umbrecht, *No Choice of Entity After Check-The-Box*, 52 TAX LAW. 1 (1998) (“It used to be the case that the choice of entity issue involved a real choice, albeit a Hobson’s choice. If an investor wanted the grade A pass-through treatment available under subchapter K or the sole proprietorship provisions (or could not qualify under subchapter S), she had to take the risk of personal liability associated with being a partner or sole proprietor and the risk of a foot-fault in structuring the entity. If an investor wanted fool-proof liability protection, she had to use a corporation and then either incur double tax or, if she was lucky, endure the straitjacket of subchapter S”).

12 Borrowing the terminology of the late Professor LARRY E. RIBSTEIN, in, e.g., THE RISE OF THE UNCORPORATION (2010).

13 See, e.g., Henry N. Butler, *The Contractual Theory of the Corporation*, 11 GEO. MASON U. L. REV. 99 (1989); Glenn D. West & Benton Bodamer, *Corporations*, 59 SMU L. REV. 1143, 1153 (2006); and Walter Block & J.H. Huebert, *Defending Corporations*, 39 CUMB. L. REV. 363 (2009).

14 This, despite the fact that the corporate tax was not historically enacted for this purpose. See, e.g., Reuven S. Avi-Yonah, *Corporations, Society, and the State: A Defense of the Corporate Tax*, 90 VA. L. REV. 1193 (2004).

15 Even novice business planners are aware of the availability of basic planning that provides investors with both limited liability and look-thru tax treatment. For example, one may organize a limited partnership with a corporation as its (small minority) general partner to meet this end.

academe has similarly devoted only little attention to this relationship, and even then never in the context of choice of entity.¹⁶

Moreover, some of the tax elements in the simplistic traditional narrative, and particularly the most central of them – the separate corporate tax itself – are based on very weak normative grounds.¹⁷ Tax law simply accepted the separate corporate personality fiction that originated in practical private law needs and later developed into the risk taking incentive we believe in today with essentially no serious analysis. We do not ask (and definitely do not answer) why we tax corporations in the manner we do today. If such a fundamental element – the main “price” for incorporation benefits cannot be explained, how can one explain the availability of choice of entity? Corporate tax presents another challenge as well: its effects, or economic burden, are very difficult to assess, even after the fact.¹⁸ Moreover, the corporate tax burden may befall people (flesh and blood) who are (likely) different than those who benefit from the, say, business benefits of incorporation. In this light the traditional narrative loses even more power.

Economists may not be surprised by this description. For them legal form simply obscures the correct focus on firms rather than legal entities. The problem is that firms do not operate in a law-less world but rather in our world where legal constructs matter.

Legal form matters from a business law perspective as has been elaborated on in the scholarship of the late Professor Larry Ribstein. Ribstein demonstrated in his work that unincorporations, as he called them, have evolved from the partnership form of the past that was designed to serve the needs of small scale, closely held business, into something else – the modern unincorporation.¹⁹ This evolution of unincorporations occurred after a long period of time in which corporations dominated business entity choice, supported by legal innovations that made them more flexible and suitable to both large and small businesses. The new unincorporations, according to Ribstein, return to the center stage in forms that serve the needs of small, closely held business for greater flexibility, perhaps more effective governance in their circumstances, a reduced regulatory burden and legal accommodation of the kind provided by corporations yet in a constrained format with which unincorporations can

16 Only a few recent scholars have recently discussed the intersection between corporate governance and taxation. Most notably, see TAX AND CORPORATE GOVERNANCE (Wolfgang Schoen ed., 2008).

17 See: Yariv Brauner, *The Non-Sense Tax: A Reply to New Corporate Income Tax Advocacy*, MICH. ST. L. REV. 591 (2008).

18 See, e.g., *Id.*; Alan J. Auerbach, *Who Bears the Corporate Tax? A Review of What We Know*, 20 TAX POLICY AND THE ECONOMY 1 (2006); Kimberly A. Clausing, *In Search of Corporate Tax Incidence*, 65 TAX L. REV. 433 (2012); Kimberly A. Clausing, *Who Pays the Corporate Tax in a Global Economy?* 66 NAT'L TAX J. 151 (2013).

19 See: RIBSTEIN, THE RISE OF THE UNINCORPORATION, supra note 12.

compete.²⁰ One may add that despite the many innovations in entity diversity, for many taxpayers unincorporations are still tax advantaged in comparison to corporations.

Ribstein's views are not without challenge, however, as reflected in Henry Hansmann's view of modern partnerships as copycats of the most important features of the modern corporation rather than a distinguishable alternative thereto.²¹ This essay does not attempt to reconcile these competing views, or side with one of them in rejection of the other. It argues, alternatively, that they represent different interpretations of the same phenomenon. These differing interpretations or articulations are, interestingly, similarly supportive of the picture portrayed in this essay. In combination, they demonstrate the state of policy chaos in which choice of entity related rules operate. Both observations are useful, yet cannot separately explain the diversity of entity classification options on the market, or the multiplicity of interests or potential policies that cannot be explained as a single whole.

The traditional narrative therefore carries little weight at the present. It does not come close to describing the current legal environment, it is unhelpful in the understanding of choices faced by practitioners and business people, and it is not useful in the search for a normative underpinning of the choice of entity rules. The essay proceeds next with an exploration of the current state of these rules.

III. The Choice of Entity

Current law goes far beyond the basic narrative illustrated above, yet it takes a nuanced analysis to comprehend that. This is a classic case of on-going legislation in which each step may make sense, standing alone, yet the end result is quite messy and difficult to support.

a. Choice of Entity²²

Essentially all businesses may incorporate. Incorporation is not single-faceted however, the business may incorporate under the laws of any state it wishes. This decision would not have federal tax consequences,²³ yet it may result in state, international and other cost differences. A business may also incorporate abroad in any of many jurisdictions and forms

20 *Id.*

21 See, e.g., Henry Hansmann, et. al., *Law and the Rise of the Firm*, 119 HARV. L. REV. 1335 (2006); or Henry Hansmann, et. al., *The New Business Entities in Evolutionary Perspective*, 2005 U. ILL. L. REV. 5, 5–14.

22 This section concisely reviews the actual choice of entity available for businesses to demonstrate the challenge discussed in this essay. It does not intend to be comprehensive – merely demonstrative. For a more comprehensive review, see: STRENG, CHOICE OF ENTITY, *supra* note 4.

23 Since a corporation is defined by the I.R.C. as such effectively based on its state law – any state law – status. See: I.R.C. §7701(a)(3)-(5).

with little impact on its ability to perform its business activities in a similar (or identical) fashion to that which it would if it were a domestic corporation.²⁴ In the case of foreign incorporation, as will be explained below, it may be possible for taxpayers to gain certain tax advantages that are not available to domestic corporations.²⁵

On the other hand, there are other United States tax advantages available only to domestic corporations. These are not presented as straightforward tax incentives, but rather as structural choice-of-entity options, yet they effectively provide tax incentives to operate under the laws of the United States. First, the so-called “S election” essentially exempts certain, typically smaller corporations, from the corporate income tax.²⁶ Second, corporations in certain lines of business may enjoy tax incentives if they follow various available constructs, such as the real estate and finance related REIT, RIC and REMIC.²⁷ Finally, there are many other special rules for corporations in certain regulated industries, such as banking and insurance, and for “small” corporations.²⁸ This in addition to the previously mentioned separate tax regime that applies to foreign corporations, of which there is a very large variety.

A firm may also perform essentially the same business and governance functions without incorporation. Of course, a person may engage in business as a sole proprietor or partner with others in quite a few forms: the legally established partnerships, limited partnerships (“LP”), limited liability partnerships (“LLP”) and limited liability limited partnerships (“LLL”) ²⁹; or the practically established, but legally regulated, *de facto* partnerships or joint ventures.

Every combination of the benefits and risks presented in the traditional narrative could have been reached through these options, yet, in the mid-1990s the United States came up with another innovation – the limited liability company (“LLC”), perhaps to make these

24 This is true in the United States in most cases and in most other countries, at least in the last 30 odd years. Some countries still impose some controls and significant limitations on foreign corporations, yet they are exceptional and in most cases not difficult to overcome.

25 These advantages even led some domestic corporations to “invert” –restructure in a way that would end up with a foreign rather than a domestic corporation as the “top” or parent corporation of a firm. See, e.g., Michael S. Kirsch, *The Congressional Response to Corporate Expatriations: The Tension Between Symbols and Substance in the Taxation of Multinational Corporations*, 24 VA. TAX REV. 475 (2005)].

26 26 U.S.C. Ch. 1, Sub-ch. S (particularly I.R.C. §§1361-1363) (2010). For a detailed explanation of the rules applicable to corporations making the “S election” see: e.g., PAUL R. MCDANIEL, et. AL., *FEDERAL INCOME TAXATION OF PARTNERSHIPS AND S CORPORATIONS* (4th ed., 2011).

27 26 U.S.C. Ch. 1, Sub-ch. M (2010). For an excellent review and analysis of these and other regimes, much inspiring this essay, see: Willard B. Taylor, “Blockers,” “Stoppers,” and the Entity Classification Rules, 64 TAX LAW. 1 (2011).

28 For an interesting article explaining the benefits granted to small businesses in general, and challenging the wisdom of such distinction, see: Mirit Eyal-Cohen, *Down-sizing the Little Guy Myth in Legal Definitions*, 98 IOWA L. REV. 1041(2013).

29 See, e.g., DEL. CODE, tit. 6, ch. 15 (Partnerships) (2010); Ch. 15, sub-ch X (LLP); Ch. 17 (LP); Ch. 15, sec. 214 (LLL).

combinations more straightforward and hence cheaper to implement.³⁰ Of course, many businesses could perform in the various forms of trusts already available, or in other formats usually used in specific contexts, such as cooperatives, various tax exempt organizations or funds and estates.

This section discussed the large and obviously redundant variety of legal forms available for business in the United States. Next, the essay reviews the business and tax perspectives which led to their proliferation and the justification thereof, beginning with the business perspective.

b. The Business Perspective

The primary risk of unlimited liability traditionally led to incorporation, as already mentioned. The limited liability innovation permitted potentially desirable risk-taking, available solely to corporations. Once limited liability could be achieved in different formats, it has largely been eliminated as a significant business or investment consideration.

Today, typical business reasons for diversity of business entities include, beyond the minimal impact of the limitation of the liability of investors, the separation of management and control, the incentive to engage in riskier investment, simpler firm continuity and stake transfer, flexibility and speed of operations, various operational costs, control of agency problems, expected duration of the planned enterprise, compatibility of the legal form to the expected, or desired exit strategy, etc.³¹

Despite the variety of the business considerations mentioned, and some that have not been mentioned, none of them seem to be decisive for the choice of entity decisions. Relatively simple legal restructuring is needed in order to overcome most of the hurdles that any particular format may pose to businesses. Yet, such restructuring is costly, even when not prohibitive. The cost is particularly significant in cases where path dependence or adherence to industry standards makes any diversions exceedingly exposed to scrutiny and costs. It is specifically important to mention the compatibility to exit considerations. Most investors, and even more so their consultants, strongly prefer conservatism and standard patterns, as these are perceived as less costly and risky. Oftentimes, this preference has an almost decisive influence on entity choice.

30 See, e.g., DEL. CODE, tit. 6, Ch. 18 (Limited Liability Company act) (2010). For the success of this innovation, see, e.g., Rodney D. Chrisman, *LLCs are the New King of the Hill: An Empirical Study of the Number of New LLCs, Corporations, and LPS Formed in the United States Between 2004-2007 and How LLCs Were Taxed For Tax Years 2002-2006*, 15 FORDHAM J. CORP. & FIN. L. 459 (2010). Interestingly, and in line with the picture portrayed by this article, the rise of LLCs did not reduce the most common use of "S corporations," itself increasing in recent years. See: IRS Tax Stats website, available at: <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-S-Corporation-Statistics>.

31 For a review of some of these, and other business reasons for diversity of entity choices, see, e.g., STRENG, CHOICE OF ENTITY, supra note 4.

Another aspect that is common to most of the abovementioned business aspects is the quest for flexibility. All the stakeholders in businesses, but particularly the strong parties in the key agency problems that characterize the business investment world, and the legal framework that supports it, such as managers and majority shareholders, supposedly benefit from maximal flexibility. Ribstein argued that unincorporations increasingly present an option that gives investors ultimate flexibility.³² He further assessed that it is this property that defines the rise of unincorporations in recent times, distinguishing them from corporations and from the partnerships of the past.³³ This is true for unincorporations as a whole, yet it is also inevitably true of the phenomenon of increased choice of entity that manifests itself primarily in the form of diversity of unincorporations.

c. The Tax Perspective

The tax angle is even more difficult unifying. United States tax law generally views business entities as one of three “things” – corporations, partnerships or sole proprietorships (flesh and blood engaged in business in their individual capacity).³⁴ Partnerships are not, however, taxpayers. They are separated from corporations and sole proprietorships only for administrative or accounting purposes, eventually surrendering their status as taxpayers to other corporations and sole proprietorships.³⁵ From this perspective, the traditional narrative holds: there is a clear and exclusive choice between incorporated and non-incorporated entities.

A closer look, however, uncovers a much more complex and nuanced picture. United States incorporated entities are indeed generally treated as corporations, yet many special cases and exceptions exist. To begin with, tax law allows certain corporations to make a so-called “S-election,” originally intended to alleviate much of the burden of the corporate tax for smaller and simpler incorporated businesses. Currently a significant majority of corporations make this election.³⁶ The result is a distortion of the original “deal” struck according to the traditional narrative: a corporation may very well enjoy all the business benefits of incorporation without paying the price of the additional tax. The number of corporations taking advantage of this opportunity has also increased dramatically in recent

32 See RIBSTEIN, THE RISE OF THE UNINCORPORATION, *supra* note 12.

33 *Id.*

34 To simplify the discussion this essay leaves trusts and estates outside the scope of this discussion, although their inclusion should not change its general conclusions, only amplify them.

35 Their independent, entity-level obligations include mainly reporting and accounting requirements, furnishing such reports to the government and stakeholders, and the outcome of their entity level accounting to the latter as well. See, e.g.,

36 See, e.g., 29 Stat. Inc. Bull., No. 4, 180, Tbl. 13 (2010) [Approximately 60% of corporations have taken the “S” election].

years.³⁷ This phenomenon surprised some observers since it occurred at the same time that private law in many states provided the newer and less burdensome option for businesses that supposedly has a similar effect to an S-election – the LLC. The federal income tax chose to permit a look-through treatment of LLCs, similar yet not identical to an S-election.³⁸ Similarly, not being corporations, LLCs enjoyed some business benefits similar to corporations, such as limited liability, yet not identical to the business benefits of incorporation. This option enjoyed success and LLCs proliferated, yet they became popular parallel to S corporations, not as their replacement.³⁹

Similarly, tax law provided special treatment in more specific cases already mentioned, such as RICs, REMICs, REITs, small businesses, special industries, etc.⁴⁰ Again, these options present different mixes of benefits and costs.

Foreign corporations represent an even larger diversity of forms that operate on the market (in the United States for the purposes of this essay) with different mixes of the above described properties. If this is not sufficient, United States tax law uniquely permits taxpayers to elect into and out of the corporate status in many circumstances, most notably in the context of cross-border business. The commonly called check-the-box regulations made the choice of entity as simple as: checking one box on a tax form.⁴¹ This election replaced a substantive analysis of corporate characteristics that has been common worldwide, and greatly frustrated the IRS until it decided to change course and make classification elective in many cases.⁴² It applies to foreign as well as domestic entities, and excludes United States

37 *Id.*

38 For a concise explanation of the tax consequences of choosing to do business as an LLC, see, e.g., Martin J. McMahon, Jr., *Now You See It, Now You Don't: The Comings and Goings of Disregarded Entities*, 65 TAX LAW. 259 (2012).

39 The surprise, if one may view it this way, was the increasing importance of S corporations. See, e.g., Bull, N., Nelson, S., and Fisher, R. *Characteristics of Business Ownership, Part I: Overview of Passthrough Entities and Evidence on S corporation Ownership from Linked Data*, Paper presented at 92nd National Tax Association Conference on Taxation, (2009). See also: e.g., John W. Lee, *A Populist Political Perspective of the Business Tax Entities Universe: Hey the Stars Might Lie, but the Numbers Never Do*, 78 TEX. L. REV. 885 (2000).

40 For a detailed explanation of the tax consequences of each of these choices, see, e.g., STRENG, CHOICE OF ENTITY *supra* note 4.

41 See: Treas. Reg. §301.7701-1, -2, and -3(2010). For further background on the regulations see, e.g., See, e.g., Kenneth H. Heller, *Check-the-box Final Regs. Simplify Entity Classification*, 28 TAX ADVISER 296 (1997); and Lawrence Lokken, *Whatever Happened to Subpart F? U.S. CFC Legislation after the Check-the-Box Regulations*, 7 FLA. TAX REV. 185 (2005).

42 See, e.g., Heather M. Field, *Checking in on 'Check-the-Box'*, 42 LOY. L.A. L. REV. 451 (2009); and Douglas Holland, *U.S. Check-the-Box Rules in the Cross-Border*, 108 TAX NOTES 1151 (2005).

corporations and the large format corporation-like forms in most other countries, as listed in the regulations, which are always treated as corporations.⁴³

All of the above, except maybe the choice of states to adopt LLC acts, are exclusive tax measures that do not affect the relevant business or corporate law, and therefore not only represent a strong statement in favor of choice in this context but also a statement of independent choice in the business and tax realms, often completely independently from one another. This again, goes against the picture portrayed by the traditional narrative.

The story is no different for unincorporations. Instead of just partnerships, now LPs, LLPs and LLLPs are available. Add to that the above described LLCs and the availability of the check-the-box election in both directions, and one can see that the emphasis on choice becomes even stronger. To obscure matters even more, partnership taxation rules that serve primarily as accounting norms to consistently allocate income tax relevant items between partners have generally developed in the direction of increased flexibility and freedom for partners to arrange their affairs including the tax relevant items with relatively limited constraints.⁴⁴ This flexibility provided unincorporations that qualified as partnerships with a unique tax advantage that further complicated the balance in favor of unincorporations on one hand, yet on the other hand only in favor of some unincorporations, being unavailable for sole proprietorships, for example.⁴⁵

It is not difficult to observe that competition over investment and effective lobbying rather than a rational and learned policy have driven the above described developments. The typical tax considerations mentioned, such as effective tax rate, utilization of losses, cost of distributions, ease and cost of restructuring, compliance requirements and costs, etc., rarely point in a decisive manner in favor of using one form rather than the other. This is uniquely so from the tax perspective since at the end of the day a business may only be taxed as a corporation or a partnership/sole proprietorship, with little variation, and even then the taxpayer may reverse this consequence by making an election that itself is not subject to scrutiny, by anti-abuse norms or otherwise. This makes a disciplined analysis difficult and

43 See, e.g.: Charles I. Kingson, *Elections for Foreign Target Corporations and the Larger Problem*, 119 TAX NOTES 303 (2008)

44 See, e.g., Howard E. Abrams, *Now You See it, Now You Don't: Exiting a Partnership and Making Gain Disappear*, 50 TAX MGM'T. MEM. 75 (2009); Bradley T. Borden, *Allocations Made in Accordance with Partners' Interests in the Partnership*, 11 BUS. ENTITIES 4 (2009); Walter D. Schwidetzky, *The Partnership Allocation Rules of Section 704(b): To Be or Not to Be*, 17 VA. TAX REV. 707 (1998); Andrea Monroe, *What's in a Name: Can the Partnership Anti-Abuse Rule Really Stop Partnership Tax Abuse?* 60 CASE W. RES. L. REV. 401 (2010); Andrea Monroe, *Too Big to Fail: The Problem of Partnership Allocations*, 30 VA. TAX REV. 465 (2011); and David Hasen, *Partnership Special Allocations Revisited*, 13 FLA. TAX REV. 349 (2012).

45 See, e.g., Ellen P. Aprill & Sanford Holo, *Choice of Entity: Considerations and Consequences*. U.S.C., 61ST. INST. FED. TAX. (2009). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1368301>.

potentially even misguided. Such a conclusion, however, should wait for a comprehensive analysis.

Against this background, various trends and developments have, so to speak, gone in the opposite direction, limiting the choice element and leading some to observe that the choice of entity, despite all that is discussed in this section, is in some cases a myth. Some examples of these developments are discussed next.

IV. Limitations on the Choice of Entity

In some instances, the choice of entity was effectively eliminated, and in others it was significantly limited due to specific legal, business or tax constraints. In yet other cases, the same norms expanded planning opportunities in a manner probably unintended by the initiating policymakers. This section demonstrates these phenomena.

These examples do not present a comprehensive review of choice of entity dilemmas; they are available due to the variety of unsystematic exposure of tax analyses in practitioners' writing. Nonetheless, they demonstrate the complexity and idiosyncrasy of these issues.

a. Check-The-Box

The check-the-box regulations,⁴⁶ promulgated in 1997, made the choice of entity explicit, and literally elective.⁴⁷ Especially when coupled with the largely contemporaneous enactment of LLC statutes by various states,⁴⁸ the regulations significantly transformed the tax planning game. They essentially eliminated the need to balance the advantages and disadvantages of using legal formats, corporations, partnerships, etc., in many cases. Now, one may have, for example, the business benefits of incorporation without paying the tax "price" for it. The decoupling of corporate/private law from tax status explicitly shuts any serious discussion of a choice of entity unitary policy, if one existed prior to its coming into effect. Much criticism has exposed check-the-box as one of the most notoriously nonsensical pieces of

46 See: supra note 41.

47 See, e.g., Steven A. Dean, *Attractive Complexity: Tax Deregulation, the Check-the-Box Election, and the Future of Tax Simplification*, 34 HOFSTRA L. REV. 405 (2005); Roger F. Pillow, et. Al., *Simplified Entity Classification under the Final Check-the-Box Regulations*, WILLIAM & MARY ANN. TAX CONF. 197 (1997); Joseph E. Scocca, *The Check-the-Box Treasury Regulations: The Calm before the Storm*, 29 RUTGERS. L. J. 201 (1997); Thomas M. Hayes, *Checkmate, the Treasury Finally Surrenders: The Check-the-Box Treasury Regulations and Their Effect on Entity Classification*, 54 WASH. & LEE L. REV. 1147 (1997).

48 See, e.g., supra note 22 (the Delaware LLC Act).

regulation in our less-than-perfect tax system,⁴⁹ yet little has been written about its effect on corporate or business considerations *per se*.

At first glance, check-the-box increases the choice of entity since it permits the decoupling of business and tax considerations and the creation of hybrid legal creatures not available prior to its enactment. It further allowed for hybridization of tax consequences across borders, so, for example, a taxpayer can benefit from corporate attributes without paying the corporate tax in one jurisdiction, while being treated as a corporate taxpayer in another jurisdiction.⁵⁰ Prior to check-the-box it was difficult to hybridize status for tax purposes across borders, and now it is a matter of a simple formal election that is not even subject to the risk presented by anti-avoidance doctrines. All of this was done without consulting foreign governments, not even those with which we have tax treaties, and also with no analysis or consultation regarding the (state) corporate law implications.

The practical result was that for many entrepreneurs there is no matter of choice of entity after check-the-box.⁵¹ Rather, tax planning shifted its focus to creating the optimal mix of attributes for each circumstance it faced, almost regardless of the business or corporate format. Practitioners converted from pros-and-cons evaluators into (meta) chemists. The entity structure today affects the effective tax rate only minimally, if at all, in the cross-border context. Effective tax rates are much more sensitive to, for example, the rates imposed by foreign governments, which are also subject to the demons of tax competition and hence are bound by and struggle with a race to the bottom that leaves them very little tax in most cases. The power has shifted from the governments of nation states to MNE managements. Governments have generally failed to act collectively, while corporate managements, although competing in the marketplace, have been successful in establishing patterns of tax planning that are akin to collective action on their side. Together with the major tax planning advisory firms, they have legitimized tax planning schemes simply by standardizing them, based on the belief that this way they simply could not all lose. Recent case law demonstrates that this strategy has also succeeded in difficult circumstances for taxpayers.⁵² Even when the United States government attempted to reduce some of the extraordinary benefit created by the check-the-box regulations, the outcome has been quite beneficial for taxpayers, since the

49 Victor E. Fleischer, "If It Looks Like a Duck": *Corporate Resemblance and Check-the-Box Elective Tax Classification*, 96 COLUM. L. REV. 518 (1996).

50 See, e.g., Kevin Drawbaugh & Andy Sullivan, *Insight: How U.S. Treasury's tax loophole mistake saves companies billions each year*, REUTERS, May 30, 2013, <http://www.reuters.com/article/2013/05/30/us-usa-tax-checkthebox-insight-idUSBRE94T17K20130530>.

51 See, e.g., Don W. Llewellyn & Anne O'Connell Umbrecht, *No Choice of Entity after Check-The-Box*, 52 TAX LAW. 1 (1998).

52 The most salient example is the recent Xilinx case. See: Yariv Brauner, *Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation*, 38 INTERTAX 554 (2010). (hereinafter: Brauner, *cost sharing*).

government's initiative perhaps eliminated some of the most obvious abuses, yet it officially legitimized the hard core of the scheme that is being used quite regularly and represents an enormous loss of revenue for the United States.⁵³

b. Risky Business

1. Start-Ups

One area where entrepreneurs are said to face a true choice of entity dilemma is in start-up situations. Start-up entrepreneurs first and foremost want to secure financing that will allow them to develop the product that they intend to develop. Due to the high risk of loss inherent in start-up operations, effective limited liability, some control over managerial decisions and an ability to use expected tax losses constitute key issues for potential investors. The traditional narrative is, as mentioned above, one of choice between limited liability and the flow through of tax attributes, including losses, yet we have already concluded that the current permissive legal environment no longer requires a choice between the two. Any of the incorporations that provide limited liability may fit the bill (LLCs, LP, LLP, LLLP, S corporations, etc.). Yet, somewhat surprisingly, in a further "twist," most start-up operations choose to initially incorporate, making expected losses more difficult to use, or more expensive.⁵⁴

The puzzle of initial incorporation of (particularly high-tech) start-up enterprises was explained mainly by business advantages and a realization that under current law the disadvantages of incorporation have significantly decreased, making them only a minor consideration, if at all.⁵⁵ Also significant was the power of advisors – particularly investment bankers – over the entrepreneurs. These advisors focus on business perceptions rather than tax considerations, the latter being discounted at the initial, overly optimistic stage. The perception is that there are some operational advantages to incorporation, such as being ready for an "exit" that is more easily effected with a corporation, either in an initial public offering (that requires incorporation or at least being taxed as a corporation) or through acquisition by a larger firm (in a "tax-free" format known as a reorganization).⁵⁶ The key selling point is that

53 See the recent contract manufacturing regulations that legitimized most of what MNEs already do in practice, based on check-the-box, to circumvent Subpart F. T.D. 9563 (December 19, 2011). See also, e.g., Martin A. Sullivan, *Economic Analysis: U.S. Contract Manufacturing and Dave Camp's Option C*, TAX NOTES, Apr. 1, 2013).

54 See, e.g., Joseph Bankman, *The Structure of Silicon Valley Start Ups*, 41 UCLA L. REV. 1737 (1994).

55 See, e.g., Victor E. Fleischer, *The Rational Exuberance of Structuring Venture Capital Start-Ups*, 57 TAX L. REV. 137 (2003).

56 It is common to hear in the practice advice such as that investors expect a U.S. corporation or that large MNEs would be more likely to approach and discuss exit strategy if the start-up venture were

venture capital funds (“VCs”) that typically provide financing at the most risky stage are more likely to invest if the enterprise is set in a way that they expect, i.e., in a corporate form. Scholars and tax practitioners have explained that these benefits of incorporation may be mere perceptions (or “myths”) and that similar or better advantages may be attained with unincorporations.⁵⁷ Moreover, it is often the case that VCs shield themselves from losses long before the exit, when more advanced, supposedly less risky (and hence cheaper) rounds of financing take place.⁵⁸

Start-up enterprises, especially in the high-tech industry, therefore constitute an interesting case from a choice of entity perspective. They do not fit, of course, the unrealistic and dogmatic traditional narrative, but they also often do not fit the perhaps equally dogmatic narrative of rational accounting and balancing of business and tax considerations. Perceptions and agglomeration seem to play an important role in these decisions. Moreover, modern firms cannot simply balance benefits and disadvantages, since decision-making is done by people or groups with differing interests, all of whom are in a position to make decisions for the firms, yet are constantly attempting to maximize their private benefits as well. As firms are such complex organizations, any dogmatic narrative of choice of entity may be misleading. In many cases a more accurate story is one of agency problems and power, asserted by one faction within the firm, or one of compromise among several factions with divergent interests.⁵⁹

Although important factions may not have the power to make choice of entity decisions or directly influence them themselves, they are able to steer them in a direction desirable to them

a U.S. corporation that they could easily absorb into their structure, etc. See also, e.g., Daniel S. Goldberg, *Choice of Entity for a Venture Capital Start-Up: The Myth of Incorporation*, 55 TAX LAW. 923 (2002).

57 See, e.g., *Id.*

58 See, e.g., Bernard S. Black & Ronald J. Gilson, *Venture Capital and the Structure of Capital Markets: Banks Versus Stock Markets*, 47 J. FIN. ECON. 243 (1998) [explain two central characteristics of the U.S. venture capital market: relatively rapid exit by venture capital providers from investments in portfolio companies, and the common practice of exit through an initial public offering]. See also: Carsten Bienz & Uwe Walz, *Venture Capital Exit Rights*, 19 J. ECON. & MGMT. STRAT. 1071 (2010) [demonstrates similar behavior in Germany]. For exit strategies of non venture capitalists that serve as a counter point for the VC strategies, see, e.g., Basil Peters, *EARLY EXITS: EXIT STRATEGIES FOR ENTREPRENEURS AND ANGEL INVESTORS (BUT MAYBE NOT VENTURE CAPITALISTS)* (2009).

59 See, e.g., the shift in control from entrepreneurs to venture capitalists toward exit, as demonstrated by D. Gordon Smith, *The Exit Structure of Venture Capital*, 53 UCLA L. REV. 315 (2005) [The combination of exit provisions in a typical venture capital relationship serves to lock venture capitalists into the investment during the initial stage. In later stages of the relationship, the venture capitalists acquire increasing control over exit by securing additional seats on the board of directors and by obtaining contractual exit rights. The result is a sophisticated transfer of control from the entrepreneur to the venture capitalists as financial investments increase].

by framing relevant considerations in a particular way or by shifting the focus of decision-makers, most of whom are *Homo Sapiens* (not *Homo Economicus*), toward a particular direction or emphasis rather than the overall balance of considerations. Finally, often decision-makers are simply unable to effectively balance all relevant considerations, either due to lack of expertise, unavailability of data or normal uncertainties, and consequently cannot reach a “correct result,” even when one exists in theory. They often simply do what their advisers tell them that “everybody” does.

2. *Independent Filmmaking*

Another example of a specific choice of entity dilemma is that of another risky business - independent filmmaking.⁶⁰ Not unlike other entrepreneurs, first time filmmakers face the dilemma of their acute need of financing that is not easily available (due to the inherent high risk of failure) on one hand, and their desire to retain control over the artistic creative process and its fruits on the other hand. Potential investors are concerned about the same exact issues: their investment is risky, so they wish to control the creative process as much as possible in order to increase the film’s chances of commercial success. Filmmakers and investors may have different views of the features that may lead to their mutual goal of success, and may even diverge on what success means. Tax considerations are particularly important to investors who expect losses and want to make sure they will be able to use these losses to reduce their other taxable income.

The high risk of loss makes limited liability important, more so to the investors, yet also to the filmmaker. Limited liability is most straightforward in incorporated forms. Yet, the high risk of loss also makes the ability to use the expected losses crucial for the investors, and that may be more easily achieved via an unincorporation that allows losses to flow through to the investors. The current permissive legal environment described above makes it easy to combine these fundamental needs in various forms, such as limited partnership forms, S corporations and LLCs. The rejection of the regular corporate form is also rooted in past laws that allow unique tax planning opportunities to use losses even beyond one’s original investment – a particularly generous tax incentive that was shut down in the 1986 tax reform, yet instilled an industry standard use of unincorporations. The potential conflict over the creative process is often solved by delineating the financing and creation functions into two separate entities tied together by a contractual arrangement that satisfies both elements. Independent filmmaking, (and the formerly discussed example of technology start-ups), are just two examples of industry- specific standardization. Other famous examples include

60 For a detailed analysis of this issue, see: Michael L. Maddren, *Choice of Entity and Securities Aspects of Independent Film Offerings by First-Time Filmmakers*, 22 HASTINGS COMM. & ENT. L.J. 65 (1999).

technology U.S. MNEs, essentially all of which use Irish/Luxemburg and Dutch structures, based on cost sharing schemes,⁶¹ and big Pharma with very similar standard tax planning.⁶²

c. The Attack on Branches of Foreign Corporations

A related, yet differently driven, phenomenon is the on-going campaign against the use of branches by foreign corporations. This campaign, although not explicit, is quite visible and led by domestic multinationals' United States lobbies that have been (successfully) advocating legislation and regulation that would force foreign, i.e., non-United States firms, not to operate in the United States in a branch or unincorporated format. This naturally limits the entity choice for these large and very important investments. This section demonstrates the existence of this campaign, with a few salient examples, beginning with internal United States legal reforms and proceeding with more global initiatives. The first example, explored next, is the enactment of the branch profits tax that was based, ironically, on the logic of simplistic, solely formal symmetry between corporations and unincorporations – branches in this case.

1. Branch Profits Tax (“BPT”)⁶³

The enactment of the BPT in 1986 is perhaps the prime demonstration of the confusion and complexity of choice of entity related policy decisions. It serves as an example of a piece of legislation that had the straightforward purpose of neutrality and preservation of the choice element in choice of entity, yet ended up having a very different, perhaps a reverse effect.⁶⁴

The BPT, in §884, is an instrument parallel to the United States tax on dividends paid by United States subsidiaries of foreign corporations.⁶⁵ When foreign corporations operate in the United States via branches rather than subsidiaries, dividends are naturally not paid. The United States therefore only collects corporate tax from the latter corporations on their United States earnings, but not the withholding tax imposed on dividend distributions. To equalize the United States tax treatment of foreign corporations that operate in the United States in a branch form with those that operate in the United States in a subsidiary form, the BPT constructs a fictional dividend - a “dividend equivalent amount” – that would have been paid

61 See, e.g., Charles Duhigg & David Kocieniewski, *How Apple Sidesteps Billions in Taxes*, N.Y. TIMES, Apr. 28, 2012, http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=all&_r=0; See also: Brauner, *Cost Sharing*, supra note 52.

62 See, e.g., Jesse Drucker, *U.S. Companies Dodge \$60 Billion in Taxes Even Tea Party Condemns*, BLOOMBERG, May 13, 2010.

63 I.R.C. §884.

64 See, e.g., Fred B. Brown, *Reforming the Branch profits Tax to Advance Neutrality*, 25 VA. TAX REV. 1219 (2006).

65 I.R.C. §§871(a)(1)(A) & 1(h)(11).

if the branch had been incorporated. The statute wishes to equalize the tax treatment of dividends and dividend equivalent amounts, and hence also extends treaty benefits granted to dividends to dividend equivalent amounts.

A very limited policy discourse preceded the adoption of the BPT, and only little scholarly interest arose following its enactment, beyond its being a treaty override, i.e., a violation of treaty obligations of the United States.⁶⁶ The rhetoric behind it was quite straightforward: enhance neutrality in the choice of entity for foreign corporations investing in the United States.⁶⁷ This neutrality had the implied benefit of efficiency, i.e., not interfering with taxpayers (choice of entity decisions), and fairness (eliminating a tax benefit for foreign corporations that do not have to operate in the United States in a corporate form vis-à-vis domestic corporations). In the background a strong “competitiveness” argument colored the discourse, based on the perception that operation in a corporate form in the United States – an inherent property of domestic corporations – is more burdensome than operation in a non-corporate form, a benefit exclusive to foreign corporations and consequently harmful to “our own” corporations. This line of argumentation undoubtedly propelled the lobbying effort that convinced Congress to enact §884.

The problem with this rhetoric, however, is that the BPT mostly over burdens branches of foreign corporations relative to incorporated subsidiaries of foreign corporations. The so-called “double taxation” of corporate earnings, i.e., the taxation of corporate profits *and* of corporate distributions, is not automatic. It occurs only in the case and at the time of actual distributions, and distributions are at the sole discretion of corporations. The tax on the branches’ dividend equivalent amounts is automatic, granting at the least a timing benefit to operation through corporations rather than branches. Consequently, legislation that purported to equalize the tax treatment of subsidiaries and branches, or neutralize the choice of entity from tax considerations ended up, at the least, furthering the problem.

The impact of the BPT on the international tax regime was hardly related to this difficulty. It was the treaty override and the supposed non-reciprocity element that was at the heart of the discourse over the BPT. The United States did not eventually retract, but rather accepted similar measures enacted by its treaty partners.⁶⁸ Consequently, quite a few countries adopted BPT legislation, either generally or bilaterally in their interaction with the United States. No serious study of the real impact of BPT on the United States (or its populace) has taken place,

66 See, e.g., Richard L. Doernberg, *Legislative Override of Income Tax Treaties: The Branch profits Tax and Congressional Arrogation of Authority*, 42 TAX LAW. 173 (1989).

67 See, e.g., Id., and Brown, *Reforming the Branch profits Tax to Advance Neutrality*, supra note 64.

68 See, e.g., the Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the Italian Republic for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and the Prevention of Fraud or Fiscal Evasion, Aug. 25, 1999, Available at: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/italy.pdf>.

and the relevant discourse still focuses on questions of legal equivalence, neutrality and non-discrimination.

2. *Transfer Pricing and the AOA*

A similar, yet much more impactful, attack on cross-border branch operations has been waged recently by the OECD (or at least some leading members of the organization) when it adopted the so-called Authorized OECD Approach (“AOA”) to taxation of business income,⁶⁹ essentially imposing equality in tax analysis of subsidiaries and branches for the purposes of income assignment.

The context of the AOA is the important international regime for taxing cross-border business income. Such income is typically generated by what is often described as direct investment, or foreign direct investment (“FDI”), in contrast to passive or portfolio investment.⁷⁰ FDI is usually considered to be the most important factor for foreign involvement in an economy and its growth, and it is normally the primary focus of economic policies of target countries.⁷¹ FDI, being less transitory and mobile than portfolio investment, is also generally more sensitive to the intricacies of fiscal policy, and hence requires more attention in terms of tax planning.

The sole difference between FDI via branches or subsidiaries is legal, yet it bears different tax consequences. The legal fiction of the separate corporate personality itself creates a wedge between the tax treatment of subsidiaries and branches.⁷² This wedge and potential inefficiencies have never been fully rationalized,⁷³ yet it is universally accepted. Furthermore, in the cross—border context essentially all countries refrain from taxation of the income generated by subsidiaries of their own corporate taxpayers, such subsidiaries being non-residents (or residents of the target jurisdiction), until such subsidiaries choose to distribute such income to the (resident) parent that they tax. This deferral of “home country” taxation does not apply to income earned by branches in the same circumstances, since such income is earned by a resident – the headquarter corporation of the residence jurisdiction.

69 See the 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (*OECD*, July 22, 2010), available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.

70 See, e.g., Itay Goldstein & Assaf Razin, *Foreign Direct Investment Vs. Foreign Portfolio Investment*, (NBER, Working Paper No. 11047, 2005). See also: the definition of FDI on the UNCTAD website: [http://unctad.org/en/Pages/DIAE/Foreign-Direct-Investment-\(FDI\).aspx](http://unctad.org/en/Pages/DIAE/Foreign-Direct-Investment-(FDI).aspx).

71 *Id.*

72 These benefits include the worldwide vs. Source based taxation mentioned above, but also several other rules that apply differently to subsidiaries and branches as a result of their different legal status, such as deferral.

73 See, e.g., Yariv Brauner, *The Non-Sense Tax: A Reply to New Corporate Income Tax Advocacy*, MICH. ST. L. REV. 591 (2008).

Deferral applies, however, only with respect to taxation by the residence jurisdiction. The source jurisdiction currently taxes the subsidiary – its own resident – on its worldwide income, and it also taxes headquarter corporations that have branches within its jurisdiction, yet it taxes the latter only on their domestic (from a source country perspective) source income. Determination of the worldwide income of subsidiaries is done under the normal income tax rules of the taxing country, similarly to such determination with regard to purely domestic taxpayers.

Determination of the income sourced to (and consequently subject to taxation in) a jurisdiction as a result of the operation of a branch is a different story, since the scope-defining legal separateness of an incorporated entity does not apply to branches. A branch may operate independently from the headquarter corporation, keeping separate books and accounts, having a distinct business and operation, etc., yet a branch may also be transitory and completely integrated with the business of its headquarter corporation. The current international tax regime does not distinguish between these two (or any other) types of branches. Rather, a different rule evolved to determine the extent to which the source jurisdiction may tax income linked to its jurisdiction that is earned via branches.

This is the long standing rule according to which source jurisdictions may only tax income that is “attributable to” the taxable presence of foreign taxpayers within their jurisdiction (the branch in our description), and only in cases where such taxable presence is significant enough to justify source taxation.⁷⁴ The necessary attribution rules evolved over time into a relatively incoherent, yet quite workable and practically satisfactory set of norms, based on normal business practices and common sense.⁷⁵

At the same time, globalization demanded increased focus on the taxation of transactions among related parties and within corporate groups (particularly multinational enterprises). The abuse of intra-group pricing and the failure of the existing transfer pricing rules to combat such abuse has occupied much of the international tax practice and policy discourse in recent years. In this context, a stark disagreement evolved between proponents of the current universal arm’s length based transfer pricing rules, among them governments (especially the United States and the OECD) and practitioners, and their critics who offered alternatives, mainly formula-based rethinking of the regime. In reality, yet not in the rhetoric, the rules

74 That is it constitutes a Permanent Establishment (“PE”). Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 5 (OECD, July 22, 2010). See also, e.g., ARVID S. SKAAR, PERMANENT ESTABLISHMENT – EROSION OF A TAX TREATY PRINCIPLE (1991); Jacques Sasseville, Arvid A. Skaar & Philip Baker, *Is There a Permanent Establishment?* 94a IFA Cahiers de Droit Fiscal International, STUD. ON INT. FIS. L. (2009); and EKKEHART REIMER, et al., PERMANENT ESTABLISHMENTS: A DOMESTIC TAXATION, BILATERAL TAX TREATY AND OECD PERSPECTIVE (2011).

75 The 2006 IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 91b: *The attribution of profits to permanent establishments* (Philip Baker & Richard Collier, General Reporters).

have shifted from pure arms' length to a mix of formulary solutions dressed up as arm's length compatible, yet the crisis is lingering and so is the analytical disagreement.

Consequently, the asymmetry in treatment of subsidiaries and PEs became increasingly apparent, where on one hand there were the conceptually clear and allegedly sound, yet failing arm's length based transfer pricing rules, and on the other hand there were the less coherent, yet apparently more workable attribution to PE rules. This contrast created a problem for the international tax powers who were all arm's length proponents.⁷⁶ In addition, the lack of coherence and perceived inefficiency of the different taxation of subsidiaries and branches left governments and international organizations naturally uncomfortable. So they decided to do something about it, and that "something" was to equalize the treatment of subsidiaries and branches.⁷⁷

This decision, rooted in the conservative legal thinking surrounding technical neutrality, reciprocity and formalism, is very problematic. The choice to apply arm's length based rules to both subsidiaries and branches was ill advised as governments struggled to enforce and rationalize these rules in the first place. It is practically challenging since attribution of income to branches has not proven particularly problematic over the years despite the vagueness of the rules.⁷⁸ Finally, it is questionable since it was heavily influenced by incongruent considerations: the wish of the OECD to fortify the position of arm's length analysis in the international tax regime, rather than a genuine attempt to improve the taxation of branches.

Not only the method of profit attribution but also the mere automatic equalization of treatment of subsidiaries and branches is misguided. This step was taken mechanically without serious consideration of the implications on business or on governments. Sometimes branches and subsidiaries are different, and even branches themselves may not be equivalent creatures for all relevant purposes. Current law generally ignores circumstances, industries involved, regulation and other constraints on the choice of entity, focusing solely on technical symmetry. Yet, even if one accepts this technical symmetry for tax purposes, there are other legal difficulties that distinguish branches from subsidiaries. For example, branches cannot effectively conclude enforceable contracts with their headquarters.

Finally, the AOA is difficult to justify on grounds of fairness. Although it is not by definition detrimental to developing countries in comparison to developed countries, it is

76 See, e.g., the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD, Aug. 18, 2010).

77 The OECD launched the project early in the last decade. See some of the developments on the dedicated OECD website: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/attributionofprofitstopermanentestablishments.htm>.

78 See, e.g., IFA Cahiers, Vol. 91b, supra note 75.

most likely to be so.⁷⁹ This fairness concern amplified the concern about the disingenuous motives of the OECD in designing and strongly promoting the AOA. Further, these concerns led the United Nations' tax forum and many developing countries, including some OECD members, to outright reject the AOA. This, at the least, reduces the potential neutrality benefits of the adoption of the AOA. More importantly, it jeopardizes the stability of the international tax regime as a whole.

In conclusion, the attempt by the OECD to impose a norm of symmetry of treatment upon subsidiaries and branches is misguided. The intellectual basis for this symmetry is weak, its implementation by the OECD is inconsistent, it is unnecessary, and its primary function is to reinforce the OECD's (and other governments') position in support of the dominance of the arm's length standard in the practice of transfer pricing – a completely different issue, albeit a serious challenge to the survival of the international tax regime. The real focus was likely not on the division of tax bases between the country of residence of the corporate taxpayer (the headquarter jurisdiction) and the branch country, but rather on the more lucrative division of profits between the countries of residence of parent and subsidiary corporations – a technically irrelevant matter. It is not surprising, consequently that the OECD got it wrong.

In conclusion, the above described, together with other episodes, demonstrate an overarching campaign that takes place in many countries against the use of branches by foreign corporations. In the context of this essay, it serves as another example of the magnitude of the expansion of the choice element in the formal business organization rules on one hand and the corresponding effect of neutralization of the true element of choice in these rules on the other hand. All of the legal developments discussed in this section occurred without any general policy analysis or even mere discussion of the normative aspects of the choice of entity element in the various relevant rules.

V. Conclusion

A simple view of the above discussion may be that things make sense. We live in a very political society. Tax law is particularly prone to the best and worst of politics and therefore it is not surprising that business has been pushing to maximize its position or minimize regulation, including taxation, in the form of lobbying. It is similarly not surprising that our politicians have responded well to such lobbying, either because business always gets its way

79 See, e.g., T. Edgar and D. Holland, *Source taxation and the OECD project on attribution of profits to permanent establishments*, 37 TAX NOTES INT. 525 (2005) [Arguing that the AOA would probably harm source jurisdiction more than it would residence jurisdictions, resulting in likely redistribution in an undesirable direction].

or because politicians accept the general plea to support business in the name of competitiveness. Regardless of its validity, competitiveness or the argument that regulation of business would lead to disadvantages for American MNEs competing in the global marketplace against foreign corporations, has been increasingly persuasive in American political circles,⁸⁰ based on the persisting, yet equally questionable belief that the welfare of Americans depends on the well-being of American corporations.⁸¹ Indeed, the result is messy, but politics is messy, and in any event messy is not necessarily inefficient since business is rational and it is trusted to behave, guided by an invisible hand in a manner that will minimize inefficiency.

This also sits well with the lack of interest among academics in choice of entity analysis. In fact, the first task of this essay is to justify its own writing in light of this lack of prior scholarly interest. Moreover, the cynical or pragmatic story above may also be told in efficiency terms, spiced up with some conspiracy theory. That is, most of the early readers of this essay viewed the processes it discusses as a rational covert policy to grant domestic business with a competitive advantage in an indirect manner that perhaps is not in violation of international law and, more importantly, is less likely to result in retaliation.

Regardless of intention and conspiracies, the detailed analysis of choice of entity legislation and regulation simply does not support this latter argument. It rather presents a chaotic body of law that was put in place gradually and for a variety of unrelated and clearly uncoordinated purposes with little to no attention to choice of entity considerations or even their effect on each other. The opposite trends described in sections III and IV cannot support a competitiveness based theory, since clearly there are significant costs involved in business and tax planning that result from the inconsistent legal regime. These costs represent waste, but also earnings for consulting firms, bankers, lawyers, etc... It would be a mistake to assume that these earnings remain in the United States or even that they primarily increase the welfare of the American people, even beyond the waste or inefficiencies that they represent. Standardization itself may also be problematic. Doing “what everybody else is doing” may seem efficient at first glance, and it may even be less wasteful than a somewhat “better” solution for an individual business, since the reduced costs of compliance and enforcement may outweigh the choice of a non-optimal structure. Yet, such an analysis ignores the fact that

80 For the most recent chapter in the debate over competitiveness, see, e.g., Michael S. Knoll, *The Connection between Competitiveness and International Taxation*, 65 TAX L. REV. 349 (2012).

81 See, e.g., Laura D'Andrea Tyson, *They Are Not Us: Why American Ownership Still Matters*, THE AMERICAN PROSPECT, No. 4 (Winter, 1991) [Arguing, in response to Robert B. Reich's “*Who is Us?*” (HARV. BUS. REV. 53–64 (1990)), that the competitiveness of the U.S. economy remains tightly linked to the competitiveness of U.S. multinationals]. Reich later responded to Tyson, in Robert B. Reich, *Who is them?* HARV. BUS. REV. 77–88 (1991).

standard business structures and tax planning are often set in place by the strongest players, or the largest MNEs, which gives them an (anti) competitive advantage that may not be desirable in the long run.

One may justify choice of entity with the general freedom to organize one's business and contract with little outside intervention. Contract law provides some limitations and default rules when necessary, yet they are less relevant in the context of entity choices. Corporate law regulates behavior in the firm, yet says little about the original decision to incorporate or not, leaving that to the entrepreneurs. One is free to organize as one wishes without the risk that the mere choice of entity be considered abusive or be subject to government intervention. Tax law is a little different. Being comprised mainly of a long list of anti-abuse rules supporting some simple provisions that impose taxation on various legal persons, tax law does intervene in the decisions to incorporate or not. Yet, in practice, the extent of the intervention is surprisingly small. For example, we tax publicly traded partnerships when partnerships are not otherwise taxed, generally regardless of how close they are functionally to corporations.⁸² We never, however, consider mere choice of entity decisions as potentially abusive themselves. In extreme cases, our tax law takes roundabouts and invests significant efforts to keep up the appearance of adhering to the separate corporate personality fiction and by that to choice of entity rhetoric. One example of this is Subpart F that taxes United States shareholders of foreign corporations on income earned by such foreign corporations; income that in the normal course of business would have been earned by the United States shareholders directly. Tax law respects the form of the transaction and addresses the tax abuse at the level of the United States shareholders, leaving the (United States controlled) foreign corporation intact, enjoying all the other benefits of being incorporated as such.

In light of the incredible variety of options beyond mere incorporation or non-incorporations one must wonder why tax law uses corporate or private law as the baseline for the application of its rules. Most importantly, why do we attribute importance to the act of incorporation? As already mentioned, economists will see the answer as being obvious: there is nothing relevantly special about businesses that bear a piece of paper saying that they are incorporated. A legal response to that may be very difficult. We do not have a satisfactory answer to the central question of why we tax corporations separately when it is people who bear the burden of such taxation. Several reforms of corporate taxation have emerged over the years, only to disappear with little impact. Political rhetoric has played a major role in diverting the discourse from proper tax policy concerns such as efficiency and fairness to a discussion of political slogans and perceptions. Others have proposed to tax all business

82 I.R.C. §7704.

enterprises alike, arguing, somewhat similarly to economists that it would be a less distortive and hence more efficient and fair manner of taxing business income.⁸³

In conclusion, if indeed choice of entity is all about competition, even if we assume that competitiveness is relevant to tax policymaking and that we must have the corporate income tax,⁸⁴ then the current set of rules is an astonishingly clumsy competition device, and quite obviously an ineffective one. In most cases, foreign investors may enjoy most of the benefits of these rules and there is nothing to stop our competitors from doing the same and thus eliminate any potential benefits of such an approach, if any ever existed. Indeed, this is exactly the core of the competitiveness argument that other countries under-regulate their MNEs which compete with American MNEs. A race to the bottom cannot be in the interest of any productive, democratic and developed country.

83 See, e.g., the proposal to adopt a residual risk based model for taxing business income. Bradley T. Borden, *Residual-Risk Model for Classifying Business Arrangements*, 37 FLA. ST. U. L. REV. 245 (2010).

84 Neither of which contentions are supported by the author of this essay.