

מערכת המס בין המשפט, החברה והתרבות
ביקורת ספרים על הספר ASSAF LIKHOVSKI, TAX LAW AND
SOCIAL NORMS IN MANDATORY PALESTINE AND ISRAEL
(Cambridge University Press, 2017)

מנחם מאוטנר*

ספרו החדש של אסף לחובסקי הוא פנינה, ואין ספק שהוא יכה גלים למרחוק. זהו ספר עשיר, מקורי ומפתיע, וכמו תמיד אצל לחובסקי, הוא נסמך על עושר עצום של מקורות, הוא עשיר בתובנות, והוא גם כתוב בצורה סוחפת.

לחובסקי פורש סיפור מרתק. עניינו של הסיפור בשאלה מרכזית מאין כמותה שהתופעה המשפטית מעוררת: באילו דרכים מדינות יכולות לפעול כדי להבטיח ציות לנורמות המשפטיות שלהן? אכן, אין ספק ששאלת הציות לנורמות בתחום המס היא דוגמת-קצה מצוינת לעיסוק בבעיות האכיפה המשפטית. אולם כוחו של הסיפור של לחובסקי מביא טמון בכך שהוא מצליח להראות, שוב ושוב, כי בלב המודרנה נמצאות לא רק מדינות המפעילות נורמות משפטיות כלליות ("שלטון החוק" במובן של דייסי) המגובות באמצעי ענישה מדינתיים (הפוזיטיביזם המשפטי של ג'ון אוסטין), אלא גם קהילות המייצרות נורמות חברתיות ומצליחות לאכוף אותן על חבריהן בהצלחה. יותר מכך, לצד מנגנוני הענישה הפלייליים, מדינות מודרניות נזקקות להפעלת אמצעים של חינוך והסברה כדי להבטיח אכיפה של הנורמות המשפטיות שלהן. כלומר, הציות לנורמות מדינתיות אינו נסמך רק על חששם של האזרחים מסנקציות מדינתיות עונשיות, אלא מקורו גם – ואולי אף הרבה יותר – בפעולה של האזרחים "מבפנים", בעקבות חברות שלהם ובעקבות הכרתם שהם חיים במדינה שצודק וראוי לציית לה.

לחובסקי אומר בספרו כי מובן מאליו שכאשר מספרים את ההיסטוריה של דיני המיסים, מספרים סיפור של היסטוריה כלכלית. אבל המקוריות של לחובסקי היא שהוא מציע לנו את ההיסטוריה של דיני המיסים כסיפור על ההיסטוריה החברתית והפוליטית של מדינות, כסיפור על התלות ההדדית שבין נורמות מדינתיות לנורמות חברתיות, כסיפור על כינונה של תרבות, וגם כסיפור על כינונה של אזרחות. בהמשך לכך, מה שעולה מסיפורו של לחובסקי הוא שמערכת המס – לא פחות מאשר המשפט, בית-הכלא או בית-החולים – היא אתר חשוב ללימוד השינויים שחלים בדרכים שבהן מדינות פועלות על אזרחיהן, וללימוד השינויים הכלכליים והתרבותיים שחברות עוברות.

* פרופסור מן המניין, מופקד הקתדרה למשפט אזרחי השוואתי ולתורת המשפט ע"ש דניאל רובינשטיין, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל-אביב.

לחובסקי מתחיל את סיפורו באימפריה העות'מאנית שלפני המאה התשע-עשרה. הסיפור מחייה לנגד עינינו עולם טרום-מודרני כפרי וחמולתי, שבו בתחום המיסים אין משפט, אין יחסים של מדינה ואזרח, אלא יש תרבות – נורמות חברתיות ארוכות-שנים – ויש יחסים שבין שליט לנתין. זהו עולם שהמס המרכזי בו הוא מס היבולים החקלאיים, שמשולם בעין, ולא בכסף. (בעידן זה התקיימו באימפריה גם מיסים שהוטלו על המשתמשים בשווקים, מס בלו, וכן מיסים על החזקת סוגים מסוימים של בעלי-חיים חקלאיים.) שיעורי המס נקבעו בדרך-כלל בהסתמך על מסורות מקומיות, ולא על חוקים פומביים בעלי תחולה אוניוורסלית. גובה המיסים ששולמו הושפע ממשאים-ומתנים שהתנהלו בין נכבדים לבין נציגי המדינה, ולכן השתנה מכפר לכפר. הנכבדים היו גם אלה שגבו את המיסים בעבור המדינה. משמע: חבות המס לא עמדה במושכלות-היסוד של מושג שלטון החוק במובנו המוכר לנו למן סוף המאה התשע-עשרה. יתר על כן, חבות המס הייתה קולקטיבית לא אחת, דהיינו הוטלה על כפר שלם, וראשיו הם שחילקו את החבות בין משפחות הכפר. אפילו בערים הוטל המס לעיתים על קהילות, למשל קהילות דתיות, ולא על יחידים. ברור שבעולם כזה ניצלו בעלי הכוח המקומי את כוחם לרעה, פשה חוסר צדק נרחב, והיו התמרמרות וריבים.

אולם החל בראשית המאה התשע-עשרה הונהגו באימפריה העות'מאנית שורה של רפורמות, שנועדו להפוך את האימפריה למדינה ריכוזית וביורוקרטית הפועלת במסגרתה של חקיקה אוניוורסלית. מפעל הרפורמה הזה כלל גם את מערכת המס של האימפריה. כך, הוקם מנגנון של פקידות מדינתית לגביית מיסים, הוטלו מיסים על רווחים ועל שכר, הונהג מס בולים, נקבעו אגרות לעסקאות במקרקעין, והוחל בהקמת מרשם מקרקעין, בין היתר כאמצעי להטלת מס רכוש. כן נעשה מאמץ (שהצליח באופן חלקי בלבד) להחלפת חבות תשלום המס הקולקטיבית בחבות פרטנית. עם זאת, מס היבולים החקלאיים נותר על כנו.

הפרק הבא בסיפורו של לחובסקי עוסק בתקופת המנדט הבריטי על ארץ-ישראל. בשנים אלה שונה מס היבולים החקלאיים ממס שמשולם בעין לכוזה המשולם בכסף, והחבות הקולקטיבית לתשלום מיסים הומרה בחבות אישית של נישומים. המכס נעשה המקור העיקרי להכנסות המדינה ממיסים.

בשנת 1941 חוקקו הבריטים את פקודת מס הכנסה, שנועדה ליצור מנגנון משפטי לגביית מיסים ישירים על רווחים ושכר על בסיס פרטני. דוברי השכבות העירוניות, יהודים ונוצרים כאחת, התנגדו למס החדש, ואילו דוברים מוסלמים, שייצגו כפריים, תמכו בו, משום שהם ראו במס ההכנסה תיקון למצב שבו חלקם בתשלום המיסים היה לטענתם גבוה מדי. אכן, בעקבות הנהגת מס ההכנסה צמח שיעור תשלום המס של אנשי הערים ונעשה גדול משיעור התשלום של אנשי הכפרים. הבריטים הבינו היטב כי אין די בחקיקה, אלא יש צורך ביצירת מוכנות פנימית לתשלום המס, ולכן התנגדותם של דוברים יהודים למס ההכנסה נתפסה על-ידיהם כבעיה. אולם הירידה בהכנסות המדינה בתקופת המרד הערבי של השנים 1936–1939 ופרוץ מלחמת-העולם השנייה, שבה מצאו היהודים את עצמם לצד הבריטים, יצרו את ההזדמנות להנהגת המס. לפי הנתונים שלחובסקי מביא,

אף שהיהודים היוו בשבע השנים שבין חקיקת פקודת מס הכנסה ועד הקמתה של מדינת ישראל רק שלישי מאוכלוסיית הארץ, הם תרמו שלושה רבעים מתקבולי המס החדש; מספר משלמי המס מקרבם היה גדול פי שלושה ויותר ממספר המשלמים הערבים; והם שילמו פי חמישה לאדם בהשוואה לתשלום לאדם בקרב הקבוצה הערבית. כל הנתונים האלה מצביעים על רמת הפיתוח הגבוהה של הקבוצה היהודית בארץ ישראל של שנות הארבעים בהשוואה לזו של הקבוצה הערבית.

בכותבו על תקופת המנדט פורש לחובסקי סיפור נוסף, שהוא מרתק ומאלף במיוחד: סיפורה של מערכת המיסוי שהקים היישוב העברי בשנת 1938, אשר פעלה במשך עשור שלם, עד קום המדינה. הייתה זו מערכת מיסוי קהילתית, ששאבה את השראתה, בין היתר, ממערכות האכיפה הוולונטריות שהפעילו יהודים לאורך הדורות בקהילותיהם שבגולה. במילים אחרות, הייתה זו מערכת מס שפעלה בלא כללים ברורים בדבר שיעורי החבות, ובלא מערכת שיפוט המפעילה כללים פורמליים ואמצעי ענישה. המערכת פעלה בשילוב של כמה רכיבים: ראשית, וולונטריות, דהיינו, הגבייה הייתה תלויה ברצונם הטוב של המשלמים; שנית, המערכת הפעילה שורה של אמצעי הסברה נרחבים (הרצאות, אספות, מאמרים בעיתונות, מודעות פרסומת, כרזות, עלונים וכו'); שלישית, המערכת הפעילה סנקציות חברתיות לדרבון התשלום, כגון הפעלת לחץ על משלמים פוטנציאליים באמצעות בני משפחתם, חבריהם, לקוחותיהם, ארגונים עסקיים שהם היו חברים בהם או נמצאו עימם בקשרים עסקיים, ארגוני החברה האזרחית וארגונים פוליטיים שהם היו חברים בהם (אכן, יותר ממאתיים ארגונים התחייבו לשתף פעולה עם מערכת המס היישובית כדי למשמע את חבריהם ואת אלה שנמצאו עימם בקשרים), וכן הדבקת מדבקות על משקופי הדירות של המשלמים כדי לסמנם כמי שמילאו את חובתם; רביעית, המערכת הפעילה אמצעי ביוש שונים כלפי סרבני התשלום, כגון פרסום שמותיהם (אמצעי שהופעל למשך זמן קצר בלבד). לחובסקי מספר כי לעיתים הופעלה נגד סרבני התשלום גם אלימות גופנית.

מתברר שבמהלך העשור שבו פעלה, הצליחה המערכת הזו לגבות סכומים ניכרים של כסף, שיועדו בעיקר למימון צורכי הביטחון ההולכים וגוברים של היישוב. לחובסקי מונה כמה סיבות להצלחת המערכת. אחת מהן היא האתוס הרפובליקאי שהתפתח ביישוב, אשר הדגיש את חשיבות תרומתו של היחיד לטוב הקולקטיבי על-חשבון פעולתו לקידום האינטרס העצמי האישי שלו. אכן, מערכת זו הייתה "מעבדה" שהפעיל היישוב לפיתוח תחושת הקהילתיות בקרב אנשיו ולחינוכם הרפובליקאי בדרך למדינה. (עם זאת, ברור שמידת הצדק בתרומה שמערכת אשר פעלה כך הצליחה לאכוף הייתה חלקית בלבד, דהיינו, נמצאו פערים ניכרים בין מה שיחידים וארגונים היו אמורים לשלם לבין מה שהם שילמו בפועל).

רכיב מעניין בסיפורו של לחובסקי הוא הבדלי הגישות ביחס למערכת המס הוולונטרית בין אנשי היישוב ממוצא גרמני לבין אלה שהיו ממוצא מזרח-אירופי. עולי גרמניה חתרו ללגליזציה של המערכת, דהיינו: ניסוח תקנונים; הפעלת כללים ברורים באשר לשיעורי החבות של נישומים, שיבטלו את תלותה של המערכת ברצונם הטוב של

המשלמים; והפעלת מערכת שיפוט מסודרת, לרבות סנקציות מוגדרות מראש, נגד סרבני תשלום. בניגוד לכך, העולים שמוצאם ממזרח אירופה, שהם אלה ששלטו במערכת, הסתפקו בהפעלת המערכת על בסיס וולונטרי וקהילתי. אין ספק שבשורש ההבדלים האלה שבין אנשי שתי הקבוצות עמדו תפיסות שונות באשר למקום שהמושג "שלטון החוק" צריך לתפוס בחיי היישוב, וגם הכישורים המקצועיים הגבוהים שהביאו עימם עולי גרמניה בתחומים כגון משפט, כלכלה וראיית-חשבון, בהשוואה לכישוריהם של עולי מזרח אירופה. (עם זאת, בעקבות לחציהם של עולי גרמניה, הפעילה המערכת "בתי-משפט של כבוד" בתל-אביב, בחיפה ובירושלים, אך זאת לזמן קצר בלבד.) לחובסקי מספר עוד כי הקבוצה הרוויזיוניסטית ביישוב הקימה בשנת 1942 מערכת מיסוי משלה, וכל הנסיונות לשלבה במערכת של "היישוב המאורגן" נכשלו. (מעניין שגם בשנים שלאחר קום המדינה, בעקבות אירועי ביטחון תובעניים, הפעילה המדינה לא אחת מערכת גבייה וולונטרית).

לאחר דברים אלה עובר סיפורו של לחובסקי לשלב הבא – זה של הקמת מערכת המס של מדינת-ישראל בשנות החמישים של המאה העשרים. בתקופה זו אנו עדים למערכת הפועלת בשני ערוצים מקבילים. מצד אחד, מערכת המס של המדינה הצעירה המשיכה להתבסס על הוולונטריות והקהילתיות של העשור הקודם. המדינה הנהיגה מסעות הסברה וחינוך נרחבים שנועדו לטפח את הנורמה הרפובליקאית של תרומה לטוב הקולקטיבי וליצור בקרב האזרחים תחושה של השתתפות מעין-משפחתית, כמעט אינטימית. דהיינו, המדינה פעלה להשריש בקרב אזרחיה תחושה פנימית של חובה, שלפיה מי שמתחמק מתשלום מיסוי הוא לא רק אזרח רע, אלא גם אדם רע. לחובסקי קורא לשלב הזה בסיפורו שלב "המדינה הפיסקלית האינטימית".

אולם מצד אחר, מערכת המס שהקימה המדינה הייתה גם מערכת מס מדינתית שהתבססה על כללים אוניוורסליים שהופעלו על-ידי ביורוקרטים ייעודיים. לחובסקי מספר כי בעשותה כן הסתייעה המדינה במומחים זרים – בראש ובראשונה מומחי מס מארצות-הברית, אך גם כאלה שנשלחו מטעם מוסדות שונים של האו"ם ומקרה המטבע הבין-לאומית. לחובסקי מתאר מצב של משבר אמון נרחב בין האזרחים לבין הביורוקרטיה המדינתית בתחום המס בשנות החמישים: מכיוון שמשם ההכנסה השולית הגיע לשיעורים גבוהים מאוד, ומכיוון שמערכת הגבייה פעלה בשנים ההן על בסיס של הוצאת שומות לפי מיטב השפיטה ומשאים-ומתנים עם נישומים ועם ארגונים עסקיים, נתפסה המערכת כשרירותית, כמתעמרת וככוחנית. (כמעט שבנו למערכת גביית המיסים של האימפריה העות'מאנית בעידן שלפני המאה התשע-עשרה!) אולם משבר זה דעך בשנות השישים והשבעים, כאשר המערכת נעשתה מקצועית יותר, ויצרה נורמות אחידות וקבועות מראש. אכן, עדות להצלחת המערכת ניתן למצוא בכך שסיוע החוקן של ישראל הצעירה פעל לא רק בתחום החקלאות, אלא גם בתחום המיסים: כבר בשנות השישים יצאו מומחי מס ישראלים למדינות באפריקה, באסיה ובאמריקה הלטינית כדי ללמד הקמה והפעלה של מערכות מס!

לחובסקי מראה כי נסיונה של מדינת-ישראל להשתית את גביית המיסים שלה על נורמות חברתיות ועל תחושה של השתייכות והשתתפות קהילתית היה קצר – הוא ארך פחות משני עשורים. החל בשנות השישים והשבעים של המאה העשרים הוחלפו היחסים הקהילתיים שבין המדינה לבין אזרחיה משלמי המיסים ביחסים שהיו משפטיים גרידא – כאלה שמקובל לראותם כמאפיינים את יחסי המדינה המודרנית ואזרחיה בכללותם. יתר על כן, אל היחסים שבין המדינה לאזרח משלם המיסים נכנסו בשנים אלה "אנשי-ביניים" מקצוענים: רואי-חשבון, יועצי-מס ועורכי-דין. בנקודה זו לחובסקי פורש את תולדותיו המאלפות של מקצוע ראיית-החשבון בארץ-ישראל המנדטורית ובמדינת-ישראל של העשורים הראשונים (ובכלל זה את ההתחלפות של תפיסת רואי-החשבון כנאמן הציבור בראיתו כמי שחב חובות אמון ללקוחו), ואת סיפורה של הקהילה הקטנה מאוד של עורכי-הדין שהתמחו בתחום המיסים ופעלו בשנות המנדט ובעשורים הראשונים לקיום המדינה. לחובסקי גם מספר כיצד בשנות החמישים החלו בוגרי המחלקה לכלכלה של האוניברסיטה העברית בירושלים ("נערי פטנקין") לאייש את מנגנוני הכנסות המדינה במשרד האוצר, וכן שורה של ועדות מקצועיות לרפורמות בתחום המס (שהידועה מביניהן הייתה "ועדת בן שחר", שפעלה בראשית שנות השבעים, ואשר בין חבריה היה רוב לכלכלנים).

אולם אין זה סוף סיפורו של לחובסקי. בסיום דיונו, בתארו מהלך נוסף של היחסים הנפתלים שבין משפט המדינה לבין הנורמות החברתיות, הוא מצביע על עליית שיח האחריות החברתית של התאגידים בעשורים האחרונים של המאה העשרים. בשיח זה המשפט מאבד את מרכזיותו, משום שהוא מוחלף בנורמות לא-משפטיות שמבקשות להסדיר את דרכי הפעולה של התאגידים, ואשר עוסקות לא רק בהגנה על זכויותיהם של עובדים ובהגנת הסביבה, אלא גם בחובותיהם של תאגידים לשלם מיסים במקומות שבהם הם פועלים.

אין ספק בעיניי שספרו של לחובסקי ייחשב קלסיקה, וזאת לא רק במסגרת הכתיבה המשפטית על ההיסטוריה של דיני המיסים, אלא לא פחות מכך בספרות העוסקת במשפט וחברה, ובמיוחד בספרות העוסקת במקומן של נורמות חברתיות ושל סנקציות חברתיות כאמצעים להבטחת ציות לנורמות. אני משוכנע שאנשי המשפט והחברה יגלו את הספר וינכסו את תובנותיו באשר ליחסים שבין נורמות משפטיות לנורמות חברתיות ובאשר למאפייניה של המודרנה. לא תהיה זו הפעם הראשונה שהם ינהגו כך כלפי כתיבתו של לחובסקי. אחת מביקורות הספרים הרבות (אחת-עשרה!) שנכתבו על ספרו הקודם של לחובסקי, *LAW AND IDENTITY IN MANDATE PALESTINE*, שראה אור בשנת 2006 בהוצאת אוניברסיטת קרוליינה הצפונית, התפרסמה בכתב-העת *LAW AND SOCIAL INQUIRY*.