

דיני מסים בישראל: הלכה לפני מעשה
(עיונים בתיאוריה של דיני מסים בעקבות ספרו של
יוסף אדרעי מבוא לתורת המסים)
יעקב נוסים*

על רקע פרסום ספרו החדש של פרופ' אדרעי, **מבוא לתורת המסים**, מאמר זה דן בתיאוריה הנורמטיבית בתחום דיני המס. המאמר מסביר באופן כללי מהם היסודות האנליטיים הנדרשים מתיאוריה נורמטיבית של המשפט, ועל בסיסם בוחן את הגישה הנורמטיבית המוצגת בספרו של אדרעי ובספרות המשפטית בתחום דיני מסים בכלל. בחינה זו מעלה כי גישות נורמטיביות אינטואיטיביות או מקובלות בדיני מסים אינן מבססות תיאוריה נורמטיבית (שלמה) של דינים אלה. בהתאם, המאמר מציג את התיאוריה הרווחתית, ומראה כיצד היא עומדת בתנאים האנליטיים הנדרשים מתיאוריה נורמטיבית של המשפט. כמו-כן, המאמר מסביר כיצד קריטריונים נורמטיביים מקובלים לעיצובן ולניתוחן של מערכות מס באים לידי ביטוי תחת התיאוריה הרווחתית, ובמיוחד כיצד הם נובעים מתיאוריה זו ומשתלבים בה.

מבוא. א. מבנה ותוכן. ב. תיאוריה בדיני מסים. ג. תיאוריה נורמטיבית של דיני מסים. ד. תיאורטיזציה חלקית – דרישות "המס הטוב", מדיניות מס ונורמות מס. ה. כלכלת רווחה והתיאוריה הרווחתית (Welfarism). ו. מדדים שימושיים לרווחה חברתית: 1. צדק חלוקתי; 2. יעילות; 3. פשטות; 4. קריטריונים אחרים. ז. סיכום.

* מרצה בכיר, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת בר-אילן. אני מודה לאבי טבח ולאילן סבן על הערותיהם המועילות למאמר זה, וכן ללב גפס על עבודת המחקר. כמו-כן אני מודה לחברי מערכת משפט וממשל על הערותיהם למאמר זה.

מבוא

הספרייה המשפטית הועשרה לאחרונה בספר מעניין מאוד בתחום דיני המסים, פרי-עטו של אחד החוקרים החשובים בתחום המס בישראל – פרופ' יוסף אדרעי. הספר החדש – מבוא לתורת המסים¹ – מספק נדבך נוסף ומתבקש לניתוח דין המס בכלל ולניתוחם של דיני מס הכנסה בישראל בפרט. הוא מצטרף אומנם למספר לא-קטן של ספרים בעברית העוסקים בדיני מסים בישראל, ובמיוחד בדיני מס הכנסה, אולם אין ספק שהוא מוסיף רבות על הקיים: באופן הניתוח של סוגיות מיסוייות, במסקנות הנגזרות לגביהן, בצורת ההצגה של הנושאים הנדונים, בעמדות שהמחבר תומך בהן, בשילוב של תחומים לבר-מיסויים שונים ועוד. בטוחני כי ספר זה יזכה מהר מאוד בהערכה ובתהודה המתאימות בקרב משפטנים, שופטים, קובעי מדיניות ציבורית, חוקרי המשפט, סטודנטים והקהל הרחב.

אדרעי מוכר היטב הן בחוגי האקדמיה והן בקרב משפטנים העוסקים בפרקטיקה המשפטית בתחום דיני מסים. הסיבה העיקרית לכך היא תרומתו הרבה והמגוונת לתחום דיני המסים, ובמיוחד לדיני מס הכנסה. אדרעי ידוע כחוקר פורה במיוחד: באמתחתו האקדמית ארבעה ספרים ועשרות רבות של מאמרים, וידו עוד נטויה. נראה כי קצב המחקר והכתיבה שלו אך הולך וגובר עם השנים, ואנו צפויים ליהנות עוד זמן רב ממעייניו מתגבר זה של תבונה, חוכמה וידע.

מעורבותו האינטנסיבית של אדרעי בחקירת דיני המסים בישראל נתנה את אותותיה בפסיקתם של בתי-המשפט בישראל, אשר מרבה להסתמך על מחקריו, ניתוחיו ודעותיו. כתיבתו הענפה מהווה גם נקודת אחיזה יציבה למשפטנים העוסקים בפרקטיקה הסבוכה של דיני המס בישראל. אכן, אחד המאפיינים הבולטים בכתיבתו של אדרעי הוא הניסיון הבלתי-מתפשר לקשור את המחקר האקדמי עם העשייה המשפטית היומיומית. הוא מקפיד במאמריו לנסות לבנות את הגשר שבין התיאוריה או עקרונות-היסוד או ההיגיון המנחה שבבסיסם של דיני המסים לבין אופן יישומם בדין. מאמריו עוסקים תמיד בדוקטרינה המשפטית, בפרשנות המשפטית ובדין הישראלי הספציפי. אין זה דבר של מה-בכך. מלאכת התיאום והמיזוג בין חשיבה מופשטת ותיאורטית לבין כללים משפטיים קונקרטיים היא לרוב מורכבת עד-מאוד; זו מלאכת-מחשבת אשר לא רבים החוקרים אשר מלאה ידם לעשותה.

גם בספר הנוכחי אנו מוצאים את הידע העשיר והמגוון המאפיין את כתיבתו של פרופ' אדרעי. ניתן למצוא בספר זה שילוב של שיקולים תיאורטיים, פרשנות של דוקטרינות ועיצוב של הסדרי מס. הקורא נחשף למגוון שיקולים נורמטיביים בעלי נפקות משפטית בתחום המסים ולעקרונות חוקתיים המגבילים ותוחמים את דין המס. פרקי הספר פורשים

1 יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים – על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה (2008) (להלן: אדרעי מבוא לתורת המסים).

לפנינו את יסודותיו של משטר מיסוי ההכנסה של היחיד, של המשפחה ושל התאגיד; את תחולתם של דיני מס הכנסה המקומיים לצד תחולתו של הדין הביין-לאומי; ואת הכללים המשפטיים לצד כללי החשבונאות הפיננסית המשמשים אותם. כל אלה ועוד הופכים ספר זה לא רק למעניין ומהנה לקריאה, אלא גם למקור משפטי יסודי ומרכזי בדיני מס הכנסה בישראל.

במאמר זה אבקש להתמקד בפן התיאורטי-הנורמטיבי של דיני המסים על רקע ספרו של אדרעי. בפרט, אציג קריטריונים כלליים לקיומה של תיאוריה נורמטיבית שלמה במשפט בכלל, ואבחן אותם דרך הניתוח התיאורטי של אדרעי בספרו ובאמצעות שיטות תיאורטיות אחרות המוצעות בספרות העוסקת בדיני מסים. בסופו של דבר אציע תיאוריה נורמטיבית לעיצובם ולניתוחם של דיני המס – התיאוריה הרווחתית, אשר מקובלת על-ידי רוב הכלכלנים אך לא זכתה כמעט בתהודה משפטית בישראל, ובוודאי לא בטיפול מפורט כפי שנעשה במאמר זה. התיאוריה הרווחתית אינה מוכרת כמעט בחוגי המשפט בישראל, ולצדדי, מבין אלה המכירים אותה, מעטים מבינים אותה עד תום. אוסיף ואסביר כיצד תיאוריה זו שלמה, וכיצד היא באה לידי ביטוי מעשי ופוטנציאלי במסגרת דיני המס.

המאמר בנוי באופן הבא. הפרק הראשון יסקור ממעוף הציפור את ספרו של אדרעי, תוך מתן מבט כולל על מבנה הספר ותוכנו. הפרק השני יסביר את חשיבותו של הניתוח התיאורטי לפיתוח המשפט, ובכלל זה דיני מסים, והפרק השלישי יתמקד במשמעותה של התיאוריה הנורמטיבית במשפט. הפרק הרביעי יעבור לבחינת השימוש בתיאוריה נורמטיבית בדיני מסים, תוך התמקדות בניתוח התיאורטי של אדרעי בספרו (ובמאמריו) ובצורות החשיבה המקובלות בין משפטנים בתחום דיני המס. פרק זה יסביר את משמעותה וכשלונה של תיאוריה חלקית, וידגים את השימוש הרווח בה בתחום דיני המסים באמצעות דוגמאות רבות. הפרק החמישי יציג תיאוריה נורמטיבית שלמה שאינה לוקה בכשלים האמורים – התיאוריה הרווחתית – ויעמוד על קנקנה. השימוש בתיאוריה הרווחתית בתחום דיני המסים יודגם בפרק השישי, תוך ניתוח מגוון קריטריונים שנעשה בהם שימוש בדיני המס, ובמיוחד שלושת הקריטריונים המרכזיים בעיצובם ובניתוחם של מערכות מס או הסדרי מס: צדק חלוקתי, יעילות ופשטות. הפרק השביעי יסכם ויחתום את המאמר.

א. מבנה ותוכן

הספר מבוא לתורת המסים עוסק בעיקרו בדיני מס הכנסה בישראל, שהם גם מעיקרי מחקרו רב השנים של אדרעי. שני חלקיו הראשונים של הספר, המהווים כרבע מאורכו, מציגים דיון וניתוח כלליים של דיני מסים בישראל. הללו כוללים הצגה של עקרונות בסיסיים בניתוח מערכות מס, סקירה של הסביבה המשפטית של דיני המסים (כגון המשפט החוקתי והמנהלי) וסקירה של מערכת המס בישראל. שני חלקים אלה אמורים לשמש את אדרעי באופן הניתוח ובגזירת המסקנות בחלק השלישי והמרכזי, העוסק בדיני מס הכנסה בישראל.

בחלק השלישי אדרעי מציג את מה שהוא בוחר לכנות "מודל עשרת השלבים". מדובר בשיטה מוצעת לדיון שיטתי בדיני מס הכנסה הנערך בעשרה שלבים עוקבים, אשר כל אחד מהם בוחן פן מסוים של אירוע המס (כגון יחידת המס, כללי המיסוי הבין-לאומי הרלוונטיים או שיעור המס המתאים). ניתן כמובן להתווכח על דרך ההצגה העדיפה של דיני מס הכנסה ועל אופן הדיון והניתוח המיטביים בהם. אולם העיקר בחלק השלישי, לטעמי, אינו הבחירה בשלבים אלה או אחרים או בסדר דיון זה או אחר, אלא כמובן תוכן הדיון והניתוח של אדרעי. עומקן ורוחבו של הדיון בכל אחד מעשרת השלבים הללו משתנים, ואינם מונחים בהכרח על-ידי חשיבותו המשפטית או הלכר-משפטית של פן זה או אחר של אירועי מס.² הדיון בחלק השלישי, על שלביו השונים, מהווה במידה רבה סיכום של מאמרים רבים שכתב אדרעי במשך השנים, והם מובאים כאן באופן מתומצת יותר ופעמים מעודכן, ולפעמים נוספים עליהם דיון וניתוח חדשים ומרעננים.

כחוקר ותיק ופורח, גיבש אדרעי עמדות ברורות ונחושות לגבי סוגיות רבות ומגוונות בדיני המס. דעותיו פרושות על-פני סוגיות מס רבות הנדונות בספר. פעמים אדרעי מציין במפורש את עמדתו בסוגיה הנדונה, ופעמים יש להעמיק חפור בדיון כדי לגלות את עמדתו האישית החבויה בסקירה של הדין והספרות. קיימת חשיבות רבה לזיהוי עמדות ודעות אישיות ולהבדלתן מעובדות (כלכליות, משפטיות או אחרות) או ממוסכמות. ניתן להעז ולומר כי דבר זה נכון במיוחד לגבי אדרעי, אשר לא אחת במהלך הקריירה האקדמית שלו בחר באומץ לנקוט עמדות שאינן מקובלות במשפט הישראלי. ניתן לציין, לדוגמה, את התזה שלו בעניין העדר ההצדקה להבחנה בין הסטטוס של "עובד" לבין הסטטוס של "בעל משלח-יד" לצורכי מס הכנסה. אדרעי הציג עמדה זו לראשונה בעבודת הדוקטורט רחבת-ההיקף והמעמיקה שכתב בשנת 1979,³ ותמך בה במאמרים מאוחרים יותר.⁴ המחוקק הישראלי, כמו מחוקקים במדינות רבות אחרות, בחרו בכל-זאת לערוך את ההבחנה הזו בדיני מס הכנסה. גם בית-המשפט העליון בישראל לא נרתע מהבחנה משפטית זו, ובחר לא לאמץ (לפחות עד כה) את המבחנים שהציע אדרעי בעניין זה.⁵ דוגמה אחרת היא קריאתו

2 כן, לדוגמה, אין כלל בספר דיון בשלב העשירי – עברות מס.
 3 ראו יוסף מ' אדרעי מיסוי הכנסת עבודה (חיבור לשם קבלת התואר "דוקטור", האוניברסיטה העברית בירושלים – הפקולטה למשפטים, 1979).
 4 ראו יוסף מ' אדרעי "הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה" משפטים ח 195 (1977); Joseph M. Edrey, *The Definition of Employee for Income Tax Purposes*, 17 *ISR.*; (1977) L. REV. 290, 291–292, 322 (1982). אדרעי לא התבצר בעמדתו הנורמטיבית, והייתי אומר שהוא אף נסוג מעמדתו, אם כי באופן פרגמטי בלבד, על-מנת לסייע בפיתוח המשפט הישראלי. ראו יוסף מ' אדרעי "מסוי הכנסת מנהל החברה וכללי פרשנות בדיני מסים" הפרקליט לה 68, 69–73 (1983); Edrey, שם, בעמ' 296–314.
 5 ראו, לדוגמה, ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה, פ"ד מח(2) 416, 426–427 (1994). ראו גם יעקב נוסים "בין עובד לעצמאי בדיני מס הכנסה" עיוני משפט לג 135 (2010).

המתמשת של אדרעי לנטישת תורת המקור בדיני מס הכנסה הישראלים ולאמוץ שיטה של "בסיס מס כולל" (comprehensive tax base), הנהוגה לכאורה במערכת מס הכנסה הפדרלית בארצות-הברית.⁶ המחוקק הישראלי לא בחר בינתיים לאמץ את הגישה של "בסיס מס כולל".⁷ אף כעמדה פרשנית היא לא זכתה בתמיכה בקרב מלומדים אחרים, ונדחתה על-ידי בית-המשפט העליון בישראל.⁸ מכל מקום, נפקותה המעשית זניחה ורק הולכת ופוחתת.⁹ דעה מעניינת נוספת של אדרעי נוגעת בפרשנותו של סעיף 28 לפקודת מס הכנסה, העוסק בקיזוז הפסדים. אדרעי מחזיק בעמדה שראוי לפרשו באופן שמתיר קיזוז הפסדים לאחור (בזמן) כתנאים מסוימים.¹⁰ ניתן למצוא דעות מעניינות רבות נוספות של אדרעי המאוגדות יחדיו בספר זה, כגון בדבר היחס בין שתי הגישות הפילוסופיות המרכזיות לחלוקת נטל המס בחברה – גישת ההנאה וגישת היכולת;¹¹ עמדתו ביחס להוצאות מס;¹² האופן שבו הוא מנתח את הסדר מס הכנסה שלילי והצעתו המקורית בעניין זה,¹³ ועוד ועוד. בין כאשר אדרעי בוחר בעמדה המקובלת ובין כאשר הוא בוחר בעמדה ייחודית לו, דעותיו וניתוחיו מעניינים ומאתגרים את הקורא. אף שאני עצמי חולק על חלק לא-קטן מעמדותיו של אדרעי, אני מוצא שזו מלאכה לא-קלה להתמודד עם ההסברים והטיעונים שאדרעי מציג בכתיבתו – כאן בספרו החדש ובמאמריו הרבים.

- 6 ראו, לדוגמה, יוסף מ' אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25, 31 (1987) (להלן: אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך"); יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431 (1982). בספרו הנסקר כאן מציג אדרעי עמדה מרוככת יותר בעניין זה. ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 107–112.
- 7 ראו עוד על נושא זה בטקסט שלידי ה"ש 81–89 להלן.
- 8 ראו ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382 (1993); דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 827–829 (1996). אגב, מוזר שאדרעי מאמין כי עמדה זו לא נדחתה עדיין על-ידי בית-המשפט העליון. ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 111. ראו גם דוד גליקסברג "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר 'הפסקת המקור' – פתרון חלקי לבעיה מדומה" משפטים יח 367 (1988).
- 9 ראו גם: VICTOR THURONYI, COMPARATIVE TAX LAW 231–243 (2003).
- 10 ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 241–243; יוסף מ' אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיפונם?) של דיני מסים בישראל פרק שישי (2007). הסדרים המאפשרים קיזוז הפסדים כנגד הכנסות עבר אומצו בחוקי מס הכנסה של מדינות אחרות. ראו, לדוגמה, בארצות-הברית: I.R.C. § 172(b).
- 11 ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 99–101.
- 12 שם, בעמ' 11, 195–198.
- 13 שם, בעמ' 302–305.

ספר זה מיוחד ושונה בסגנונו מספרים אחרים בתחום דיני המסים ואף מרוב ספרי המשפט בישראל. סגנונו בולט במיוחד בהשוואה לספריהם של חוקרים אחרים באקדמיה.¹⁴ הספר אינו כולל כמעט שום הפניה לביסוס העובדות, הדעות, הטיעונים, הניתוחים והמסקנות המובאים בו. פה ושם פזורים שמות אחדים של חוקרים, אך ללא הפניה ספציפית, ופעמים אף מוזכרים סעיפי חוק ספורים או שמותיהם של פסקי-דין אחדים.¹⁵ במידה רבה יש להצר על בחירה זו של אדרעי, הגורעת ממשקלו המדעי של ספר חשוב זה. עורכי-דין ושופטים העוסקים בדיני מס הכנסה וכן חוקרים בתחום המסים יתקשו להשתכנע מעמדות, מדעות ומטיעונים – או להסתמך עליהם – בהעדר ביסוס ותמיכה. אף שביסוס ותמיכה כאלה מצריכים עבודת מחקר רבה ומפרכת, יש להם ערך רב, לטעמי, לא רק לקורא, אלא בראש ובראשונה לחוקר, באשר הם מחייבים אותו לעמוד בתנאים אקדמיים שמטרתם מיצוי וזיכוכן של הידע. הרף המדעי מחייב את החוקר לאמות-מידה קפדניות, במטרה להניב מוצר מחקרי בעל ערך חברתי. עם זאת, מאחר שספר זה גם מאגד מאמרים אקדמיים רבים שכתב אדרעי בעבר, ניתן לפנות אליהם ולמצוא בהם ביסוס ותמיכה לרבות מן העובדות והטענות שבספר זה, שכן במאמריו מקפיד אדרעי על צורת הכתיבה האקדמית-המדעית. עם זאת, יש להודות שקיים יתרון לא-מבוטל לסגנונו החופשי, נטול המגבלות האקדמיות, של הספר: קריאת הספר פשוטה וקולחת. אני מאמין שזו גם חווייתו של הקורא שאינו מיומן בטקסטים מתחום המס. ככל הנראה זו הייתה גם מטרתו של אדרעי בהוספת מילון המושגים התמציתי בסוף הספר,¹⁶ שאליו הוא מפנה לאורכו של הספר. הפניות אלה מונעות התמקדות בדיון מושגי וקטיעה של הקריאה והדיון או הניתוח התוכני בכל שלב משלבי הספר. על כך יש להוסיף עוד את אופן הכתיבה הבהיר, החד והקולע של אדרעי. התוצאה היא קריאה קלה, פשוטה ומהנה בסוגיות מס אשר תיאורן על-ידי מומחים בוודאי לא יהיה במונחים אלה של "קלות", "פשטות" או "הנאה". לא אתפלא אם זו הייתה כוונתו המרכזית של אדרעי בכתיבת ספר זה. הוויתור על דרישות אקדמיות בכתיבת הספר מאפשר יצירת טקסט שמתאים (ואשר ככל הנראה יועד) לקהל רחב מאוד, ובמיוחד לסטודנטים הנפגשים לראשונה עם תחום המסים¹⁷ וכן לכל אדם שאינו משפטן המוצא עניין בתחום

14 השוו אפילו לספריו האחרים של אדרעי: יוסף מ' אדרעי מיסוי פעילות בינלאומית (1992); יוסף מ' אדרעי חוק יסוד: משק המדינה (2004).

15 אדרעי מצרף אומנם רשימת קריאה בסוף הספר, אך זו רשימת קריאה כללית המתאימה לקורס דיני מס הכנסה הנלמד בכל בתי-הספר למשפטים ואינה מותאמת בשום צורה מיוחדת לספר זה.

16 אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 339–382.

17 אדרעי ידוע כאיש אקדמיה העושה מאמצים מיוחדים לסייע בדרכים שונות לסטודנטים בלימודי המשפטים. ראו, לדוגמה, יוסף מ' אדרעי לקראת לימודי משפטים: חוברת הדרכה לסטודנטים למשפטים (1991); יוסף מ' אדרעי מבוא לדיני מיסים: חוברת עזר ללימוד הקורס (1999).

(מרתק, ארשה לעצמי לומר) זה. נראה לפיכך כי סגנונו של הספר נובע מבחירה מודעת, מתוכננת ומכווננת של אדרעי,¹⁸ ובמידה רבה יש לברך אולי על בחירה סגנונית מיוחדת זו.

ב. תיאוריה בדיני מסים

ספרו של אדרעי עוסק גם בתיאוריה של דיני מסים, ויש לברך על כך. קשה להגזים בחשיבותה של תיאוריה להתפתחות המדע. למעשה, קשה להגדיר מדע או לחשוב על מדע ללא חשיבה תיאורטית. אף שלא ברור אם ניתן להתייחס לתחום המשפט כאל מדע,¹⁹ אין ספק שהוא יפיק תועלת רבה מחשיבה מדעית, ובכלל זה מניתוח תיאורטי.²⁰ אכן, הניתוח התיאורטי אינו נעדר מתחום המשפט. מלומדים רבים ושופטים אחדים עושים שימוש בתיאוריות פוזיטיביות או נורמטיביות לחקירת מוסדות משפטיים. עם זאת, יש המרגישים – ובקהלם אני בא – כי החשיבה התיאורטית והפיתוח של תיאוריה משפטית או חברתית במשפט לוקות בחסר. האקדמיה המשפטית בישראל החלה לעשות צעדים משמעותיים בכיוון המחקר התיאורטי במיוחד בשני העשורים האחרונים.²¹ לדעתי, אף שניתן להבחין

18 בהקדמה לספר אדרעי רומז לגבי כוונותיו בכתיבת הספר, כאשר הוא מציין כי ביקש "להציג ספר מתומצת וקריא גם לקהל הרחב המתעניין...". ראו גם אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 325.

19 ראו, לדוגמה, אוריאל פרוקצ'יה "בועות-משפט – הרצאה לפתיחת שנת הלימודים" משפטים כ 9 (1990); Edward S. Robinson, *Law – An Unscientific Science*, 44 YALE L.J. 235; (1978); Arthur Allen Leff, *Law And*, 87 YALE L.J. 989, 1006–1011 (1978); John Veilleux, *The Scientific Model in Law*, 75 GEO. L.J. 1967 (1987); George L. Priest, *Social Science Theory and Legal Education: The Law School as University*, 33 J. LEGAL EDUC. 437 (1983) (hereinafter: Priest, *Social Science Theory and Legal Education*); George L. Priest, *The Growth of Interdisciplinary Research and the Industrial Structure of the Production of Legal Ideas: A Reply to Judge Edwards*, 91 MICH. L. REV. 1929 (1993) (hereinafter: Priest, *The Growth of Interdisciplinary Research*).

20 ראו, לדוגמה, מנחם מאוטנר "הפקולטה למשפטים: בין האוניברסיטה, לשכת עורכי-הדין ובית-המשפט" ספר השנה של המשפט בישראל 1 (אריאל רוזן-צבי עורך, 1994) (להלן: מאוטנר "הפקולטה למשפטים"); מנחם מאוטנר "מעבר לסובלנות ולפלורליזם: הפקולטה למשפטים כמוסד רב-תרבותי" עיוני משפט כה 253 (2001); רון שפירא "מנחם מאוטנר: על החינוך המשפטי" עיוני משפט כז 821 (2004); Ronald Dworkin, *In Praise of Theory*, 29; (1997) ARIZ. ST. L.J. 353. אומנם, יש מלומדים הגורסים אחרת ודוחים במידה זו או אחרת את הצורך בתיאוריה. מלומדים אלה מחזיקים בעמדות הזוכות בכינויים שונים: אינטואיטיבית, קוואיסיטית, פרגמטית, קונוונציונלית, practical reason ועוד. ראו, לדוגמה: Daniel A. Farber, *Legal Pragmatism and the Constitution*, 72 MINN. L. REV. 1331 (1988); CASS R. SUNSTEIN, *LEGAL REASONING AND POLITICAL CONFLICT* 3–19, 35–61 (1996).

21 ראו מאוטנר "הפקולטה למשפטים", שם.

בתחילתה של השפעה על דורות חדשים של עורכי-דין צעירים, לא ניכרת עדיין השפעה משמעותית בפסיקה הישראלית. קשה למצוא פסקי-דין המאמצים גישה תיאורטית מבוססת ומוגדרת היטב או מסתמכים על גישה כזו.²² אף שניתן למצוא התייחסות רחבה יותר לתיאוריה משפטית או חברתית בפסיקותיו של בית-המשפט העליון, לטעמי התייחסות זו עדיין מעטה מדי ביחס לפיתוח התיאורטי הקיים במחקר המשפטי-האקדמי בבתי-הספר למשפטים.

להערכתי, רוב-רובו של העיסוק המשפטי בקרב משפטנים (מלומדים, עורכי-דין ושופטים) הוא פרשני או דוקטרינרי, ולא תיאורטי. עיקר העיסוק המשפטי הוא באופן פרשנותם של טקסטים משפטיים, בתורת פרשנות או בשיטות פרשנות. עיסוק זה שואף אומנם לעקביות לוגית ול"הרמוניה חקיקתית", ועושה שימוש בכלים מתאימים, כגון גזרה שווה; או בשאר כללים או עקרונות, כגון נאמנות (מסוימת) לתקדים שיפוטי; בכישורים אישיים או מקצועיים מיוחדים, כגון חוש המומחיות של המשפטן; או במושגים עמומים, כגון "שיקולי מדיניות" או אלה המכונים "מושגי-סתום" – כל זאת בשאיפה לעצב ולתחום שיקול-דעת סביר או "שכל ישר" (common sense). אך לעיסוק זה אין הקשר תיאורטי ברור, ולכן גם לא ביסוס ברור. רשימה של עקרונות או כללים כשלעצמה אינה מהווה תיאוריה.²³ שימוש אד-הוקי ב"כלל טבעי" או ב"עקרון-יסוד", או החלטה על בסיס שוויון או הוגנות או צדק כמונחים אמורפיים שאינם מוגדרים היטב, אינו מבסס ניתוח תיאורטי. עיסוק זה בוודאי אין לו דבר עם תיאוריה של מערכות מס, ולמעשה אינו מיוחד לדיני המס.²⁴ איני ממעיט, חלילה, מחשיבות העיסוק בפרשנות של טקסטים משפטיים או מחשיבותו של העיסוק הדוקטרינרי במשפט; אי-אפשר כנראה לתכנן ולתחזק מערכת משפט ללא עיסוק בפרשנות. טענתי היא שאי-אפשר להסתפק בעיסוק הפרשני או הדוקטרינרי.²⁵ העיסוק הפרשני חייב להיות מבוסס על ניתוח תיאורטי שאינו תלוי-פרשנות כלל.²⁶

מרכז-הכובד בפיתוח התיאורטי של הדין ממוקם באקדמיה, שם נעשה חלקו העיקרי של המחקר המשפטי. ללא מחקר משפטי תיאורטי-מדעי הנעשה על-ידי חוקרי המשפט, אי-

22 אך השוו, לדוגמה, עם SUNSTEIN, לעיל ה"ש 20.

23 אף שיש אולי הגורסים כי די לנו בעיסוק בעקרונות משפטיים ללא ניתוח תיאורטי. ראו, לדוגמה, אלכס שטיין "מקורות ותיאוריה בעשיית משפט" משפטים כט 5 (1998).

24 ראו, לדוגמה, אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ראשון – תורת הפרשנות הכללית (1992).

25 ראו גם ה"ש 19 ו-20 לעיל.

26 ניתן אולי לטעון שכל ניתוח תיאורטי כלול מניה וביה בשיטת הפרשנות המכונה "תכליתית" הנוהגת בישראל. אולם מאחר שכמעט כל שיקול וכל טיעון וכל עמדה העולים על הדעת כלולים במובנה הרגיל של השיטה ה"תכליתית" (ראו, לדוגמה, ברק, לעיל ה"ש 24, בעמ' 373–403, 417–423), אין בכך כדי לסייע. יתרה מזו, אין בשיטת הפרשנות התכליתית הנוהגת בישראל כדי לעצב יחסי-גומלין בין השיקולים/טיעונים הרבים המופעלים תחתיה, מלבד מה שמכונה "שיקול-דעת שיפוטי". ראו עוד את הדיון בחלק ד להלן.

אפשר כמובן לעצב את הדין על אדנים תיאורטיים או ליישם אותו (בפסיקה או בחקיקה) בהתאם לחשיבה תיאורטית.²⁷ אף שאין ביכולתי להשוות בין היקף הניתוח והמחקר התיאורטיים בדיני המס לבין היקפם בדינים אחרים, לטעמי ניתן למצוא כמות מועטה מדי של ניתוח ופיתוח תיאורטיים בדיני המסים בישראל. במיוחד, העיסוק התיאורטי בדיני מסים בישראל בגדרה של האקדמיה הוא מצומצם מאוד. אם נסקור, לדוגמה, את מדפי הספרים העוסקים בדיני המס הישראליים, ניתן למצוא בהם מעט מאוד כתיבה תיאורטית. אחד הספרים הראשונים והבסיסיים בדיני המס בישראל, שנכתב על-ידי השופט ויתקון, כלל התייחסות מסוימת ראשונית ותמציתית לשיקולים תיאורטיים ונורמטיביים, אך ללא בנייה של תיאוריה מוגדרת היטב.²⁸ ספרי המסים שנכתבו לאחר-מכן מיעטו אפילו ממעט זה. פרופ' גרוס, פרופ' נמדר וד"ר רפאל כתבו ספרים חשובים ובסיסיים בדיני מס הכנסה, אך התעלמו בספריהם כמעט לחלוטין מניתוח תיאורטי.²⁹ כך גם בספרות הבסיסית העוסקת בדיני מע"מ,³⁰ וכך גם בענפים אחרים של דיני המס.³¹

ספרו של אדרעי ראוי לציון על רקע זה, שכן הוא מתחיל (על בסיס מאמרים שכתב אדרעי בעבר) להשלים את החסר התיאורטי. שני החלקים הראשונים בספרו עוסקים במה שיכול להיחשב ניתוח תיאורטי של דיני מסים, אף שהוא בוחר, אולי בצדק, לכנותם "העקרונות והתובנות הבסיסיים העומדים ביסודם של דיני המס" ו"מגוון המקורות של דיני המס". שני חלקים אלה מכילים גישה נורמטיבית לעיצוב מערכות מס (לכאורה בפרק השלישי), חשיבה פילוסופית על צדק חלוקתי (סעיף 3א בפרק הרביעי) וניתוח כלכלי של יעילות (חלק מסעיף 3ב בפרק הרביעי). אין ספק שאדרעי עושה מאמץ בספרו להשתית ניתוח משפטי בדיני מסים על תיאוריה. הוא טוען במפורש במקומות אחדים בספרו שהוא

27 יש המזהים ניתוח תיאורטי של המשפט עם גישה "בין-תחומית". ראו, לדוגמה, שפירא, לעיל ה"ש 20; מאוטנר "הפקולטה למשפטים", לעיל ה"ש 20; אוריאל פרוקציה "על הרוחני שבמשפט" דין ודברים ג 127 (2007); Priest, *Social Science Theory and Legal Education*, 19 *Harv. L. Rev.* 489, 510, 512-516 (1912); Richard A. Posner, *Legal Scholarship Today*, 115 *Harv. L. Rev.* 1314, 1316-1317 (2002).

28 ראו אלפרד ויתקון מבוא לדיני המסים: מסי הכנסה, עזבון ושבח 17-20 (1956).
29 ראו יוסף גרוס דיני המס החדשים 6-12 (2003); אהרן נמדר מס הכנסה: מס הכנסה, מס חברות, מס ריווחי הון (2010); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ראשון 3-4 (2009).

30 ראו יעקב פוטשבוזקי חוק מס ערך מוסף (2001); אהרן נמדר מס ערך מוסף (2009); יוסף גרוס ואברהם אלתר מס ערך מוסף (1987).

31 קיימים כמה ספרים יוצאי-דופן במידה מסוימת, כגון דוד גליקסברג מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח (1996); אדרעי מיסוי פעילות בינלאומית, לעיל ה"ש 14; צילי דגן מיסוי בינלאומי (2004). כמו-כן ניתן כמובן למצוא מאמרים, אם כי מעטים, המאמצים גישה תיאורטית בדיני מסים. ראו, לדוגמה, יורם מרגליות "הבחירה בין אוניוורסליות לסלקטיביות כשאלה של מודל מס הכנסה אופטימלי" עיוני משפט ל 33 (2006).

מבקש לבסס את הניתוח של כללים משפטיים ושל סוגיות משפטיות בדיני מסים, לאורכו ולעומקו של ספר זה, על אותם אדנים המוצגים בשני החלקים הראשונים של הספר. הוא מנסה באופן מפורש לבנות טיעונים לגבי המשפט (בדיני מסים) על יסוד ניתוח שנראה לכאורה תיאורטי, ולגזור מסקנות משפטיות על בסיס צורת חשיבה זו. כמו במאמרים רבים שכתב בעבר, אדרעי מציב לעצמו בספר זה את המשימה אשר לטעמי היא המורכבת מכל במשפט: לקשור בין תיאוריה לבין דוקטרינה משפטית, בין הלכה לבין מעשה. ספר זה מציג אם כן לקורא שני דיכדנדים שקשה למוצאם בספרות הישראלית: האחד, ניסיון משמעותי יותר להציג תיאוריה של דיני מסים; השני, ניסיון לנתח ולעצב את מערכת מיסוי ההכנסה בישראל על יסודות תיאורטיים.

מבחינה זו, הקריאה השוטפת והקלילה של הספר מטעה למדי. אדרעי צועד בדרך חתחתים ערפילית ומפותלת, הסלולה רק בחלקה. הוא מבקש להציב את אבני-הדרך, לשרטט את המפה ולהובילנו על-פיה אל היעד. זו משימה מורכבת אשר ככל הנראה לא ניתן להשלימה בספר יחיד על דיני מס הכנסה. אכן, לא תמיד ניתן להבין לגמרי כיצד כלל משפטי זה או אחר שהמחבר תומך בו מבוסס על ניתוח תיאורטי, ופעמים ההסקה המשפטית של אדרעי מהיסודות התיאורטיים אינה משכנעת. כפי שניתן לצפות, ניסיון ראשוני זה (בישראל) להציג תיאוריה בדיני מסים ולעשות בה שימוש אינו נקי מבעיות ומקשיים. אך אין בזה כדי לגרוע, לטעמי, מחשיבותו של ספר זה. אדרעי מתחיל לעשות את המהלך התיאורטי שכה חסר בניתוח דיני המס הישראליים באופן משמעותי ורציני ומעניין יותר מזה שאנו מכירים בדרך-כלל בספרות המשפטית-המסית הקיימת בישראל.

ג. תיאוריה נורמטיבית של דיני מסים

אני מבקש להתמקד מכאן והלאה בתיאוריה, ולא ביישומה. במיוחד ארצה להתמקד להלן בניתוח תיאורטי-נורמטיבי של דיני מסים. במונחי ספרו של אדרעי, אתמקד בשני החלקים הראשונים של הספר, המהווים כאמור כרבע מהיקפו.

מטרת התיאוריה הנורמטיבית בתחום מדעי החברה היא לספק תשובה לשאלה מהו ה"טוב" או ה"ראוי" או ה"רצוי" מבחינה חברתית. התיאוריה הנורמטיבית מספקת הצדקה או טעם לקיומם של מוסדות חברתיים. אם ניתן להשיג שליטה מסוימת באירועים שמתרחשים במציאות ואשר משפיעים על הפרטים בחברה, אזי יש סיבה טובה לנסות לנווט ולעצב את האירועים הללו באופן שישגיגו את ה"טוב" מבחינה חברתית או את המוצדק באופן נורמטיבי.

מערכת המשפט, במיוחד, היא מערכת יציר אדם; היא ניתנת לעיצוב, לשינוי ולעיצוב מחדש. מבין הצורות השונות הקיימות והאפשריות למערכת משפט, אנו שואפים לאמץ את מערכת המשפט ה"טובה" ביותר לחברת בני-האדם. מבין הדרכים המגוונות לעיצוב כללים משפטיים – חוקתיים, חוקיים ואחרים – ניתן לבחור במערכת של כללים שהיא המיטיבית לארגון החברתי המכונה "מדינה". מערכת השיקולים או ההנחיות בבחירת מערכת הכללים

המשפטיים המיטבית מכונה "תיאוריה נורמטיבית". מטרת התיאוריה הנורמטיבית של המשפט היא להורות על הכללים המשפטיים המרכיבים מערכת משפט ראויה מבחינה חברתית או להצדיקם. מכאן חשיבותה של התיאוריה הנורמטיבית במשפט, כמו במדעי החברה באופן כללי. אם אנו מעוניינים לעצב כללים משפטיים "טובים" או "ראויים" באופן שיטתי, עקבי וקוהרנטי, אנו זקוקים לדרך חשיבה או ניתוח מתאימה; זו מכונה "תיאוריה נורמטיבית של המשפט". זה דינם של דיני המס, ככל מערכת אחרת של כללים משפטיים. עיצובם הראוי (מראש) של דיני המס וניתוחם של דיני המס הראויים (בדיעבד) יכולים להיעשות באופן שיטתי באמצעות תיאוריה נורמטיבית. בחירה בין כללי מס, הסדרי מיסוי, שיטות מיסוי, בסיסי מס וכיוצא באלה תונחה על-פי ערך (value) או ערכים שבחרנו כחברה לאמץ ואשר יבואו לידי ביטוי בתיאוריה הנורמטיבית.

אין, ולא חייבת להתקיים, הסכמה מלאה לגבי הערך (או הערכים) שיש לאמץ בניתוח הנורמטיבי של המשפט (או בתחומים אחרים של מדעי החברה). פרטים שונים – אזרחים, שופטים, נבחרי ציבור, ביורוקרטים, קובעי מדיניות, מלומדים וכולי – עשויים לאמץ ערכים שונים במסגרת ההתבוננות האישית שלהם על המציאות ועל החברה. ערכים שונים ינביעו תיאוריות נורמטיביות שונות, אשר בתחום המשפט עשויות לבוא לידי ביטוי במערכות שונות של כללים משפטיים. אכן, ניתן להציע תיאוריות או גישות תיאורטיות מגוונות לניתוח המשפט בכלל ודיני המס באופן מיוחד. ניתן לאמץ גישות פלורליסטיות למשפט,³² ביהביוריסטיות,³³ הגמוניות (כגון פמיניזם³⁴), פורמליות ועוד. אפשר להציע תיאוריות פוליטיות, סוציולוגיות, פסיכולוגיות, כלכליות וכיוצא באלה. הבחירה ביניהן תלויה באופן טבעי ב"כולת" שכל תיאוריה מציגה. אם זו תיאוריה פוזיטיבית, "כולת" זו תבוא לידי ביטוי, בין היתר, במידת ההתאמה בין הנחותיה לבין המציאות ובמידת הדיוק של התחזיות התיאורטיות המוסקות ממנה. אם זו תיאוריה נורמטיבית, ובה ענייננו, "כולת" זו תבטא במידה רבה במידת השכנוע של הנחותיה (ויש שיאמרו – אף של מסקנותיה) ובמידת השלמות והקוהרנטיות של הנחותיה.

32 במסגרת דיני מסים ראו, לדוגמה, צילי דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257 (2009).

33 Edward J. McCaffery & Jonathan Baron, *Thinking About Tax*, 12 PSYCHOL. PUB. POL'Y & L. 106-135 (2006); Edward J. McCaffery, *Cognitive Theory and Tax*, 41 U.C.L.A. L. REV. 1861-1947 (1994); BEHAVIORAL PUBLIC FINANCE (Edward J. McCaffery & Joel Slemrod eds., 2006).

34 EDWARD J. McCAFFERY, *TAXING WOMEN* (1997); Anne L. Alstott, *Tax Policy and Feminism: Competing Goals and Institutional Choices*, 96 COLUM. L. REV. 2001 (1996); Marjorie E. Kornhauser, *The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction*, 86 MICH. L. REV. 465 (1987); Marjorie E. Kornhauser, *A Taxing Woman: The Relationship of Feminist Scholarship to Tax*, 6 S. CAL. REV. L. & WOMEN'S STUD. 301 (1997).

איני מתכוון להשוות כאן בין התיאוריות הנורמטיביות השונות המוצעות בספרות. מטרתו של פרק זה היא אך להציג את הגישה הנורמטיבית למשפט ולהבהיר את אופייה ואת חשיבותה לניתוח המשפטי. אם לומר זאת באופן ישיר, אי־אפשר לחשוב על ה"ראוי" או ה"טוב" במערכת של כללים משפטיים ללא תיאוריה נורמטיבית; ובאופן מדויק יותר – ניתוח של ה"ראוי" או ה"טוב" במשפט הוא ניתוח נורמטיבי, וככזה הוא מצריך כאמור תיאורטיזציה.

לפיכך, בשלב הבא, אנסה למצות תיאוריה נורמטיבית של דיני המס או מערכות מס מספרו של אדרעי. אדרעי עוסק כמובן בניתוח נורמטיבי בספרו (וכן במאמריו הרבים), אולם אנסה להסביר מהו ההסר התיאורטי בגישתו. לאחר־מכן אנסה ליצור הכללה מסוימת לצורות חשיבה ולגישות נוספות, מקבילות, שרוב המלומדים בתחום המשפט העוסקים בדיני מסים עושים בהן שימוש, ואסביר מהו ההסר התיאורטי המשותף לטעמי לכולן. בסופו של דבר אציע תיאוריה נורמטיבית למשפט, ובכלל זה לדיני מסים, היא התיאוריה הרווחתית, המבוססת על צורת חשיבה כלכלית־פילוסופית, ואשר גם אדרעי נותן לה, באופנים שונים, משקל חשוב (אם כי לא מרכזי) בכתיבתו. התיאוריה הרווחתית אינה לוקה בהסר התיאורטי המזוהה בקרב התיאוריות האחרות למשפט המפורטות להלן.

ד. תיאורטיזציה חלקית – דרישות "המס הטוב", מדיניות מס ונורמות מס

כאמור, אדרעי אינו מאפיין את הניתוח בחלקים הראשון והשני כתיאורטי, אף שקיימים בהם יסודות תיאורטיים ברורים. מאידך גיסא, אם ננסה לקרוא חלקים אלה כדיון תיאורטי, נמצא כי הוא לוקה באי־סדר מסוים. בפרט, אדרעי אינו מפריד בין ניתוח או שיקולים נורמטיביים לבין הצגה של המשפט הנוהג הקיים בישראל. הללו מעורבים ומעורבבים זה בזה. בחלק הראשון אנו מוצאים דיון בהיבטים החוקתיים של ישראל הקשורים לדיני המס לצד דיון נורמטיבי בדרישות "המס הטוב".³⁵ ההיבט החוקתי מטריד את אדרעי כבר זמן רב. ממאמרים אחדים שכתב בעבר ניתן ללמוד כי אדרעי הקדיש לימוד ומחקר ומחשבה מעמיקים להשקה (או לחיתוך) של הפן החוקתי עם דיני המס.³⁶ אף שלא מצאתי אמירה חותכת של אדרעי בעניין זה, אני מעריך כי הוא אימץ את החשיבה הפוליטית המטילה ספק

35 על היבטים של הסמכות להטיל מסים בישראל הרחיב אדרעי בספרו חוק יסוד: משק המדינה, לעיל ה"ש 14.

36 ראו, לדוגמה, יוסף מ' אדרעי "מי ישמור על אוצר המדינה ורכוש הציבור" ספר שמגר חלק א 155 (2003); יוסף מ' אדרעי "זכויות אדם וזכויות חברתיות" ספר ברנזון כרך שני 45 (2000); יוסף מ' אדרעי "דיני מסים כמשפט ציבורי" משפט וממשל ה' 57 (1999); יוסף מ' אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" מיסים ח(6) 20א (1994) (להלן: אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים").

במניעיהם, במטרותיהם וביכולתם של נציגי הציבור והביורוקרטים,³⁷ ובהתאם משליך את יהבו המשפטי על כללים חוקתיים אשר יכולים להגביל התנהגות פוליטית מעין זו שאינה מיועדת בהכרח לשרת את האינטרס הציבורי.³⁸ מבחינה זו אין ספק שהמחקר החוקתי חשוב ובעל ערך חברתי. אכן, ההיבטים החוקתיים עשויים להשתלב בתיאוריה נורמטיבית של דיני מסים, אלא שאין הם מוצגים באופן זה. ההיבטים החוקתיים מוצגים באופן פוזיטיבי, תיאורי.

באופן דומה, בחלק השני המחבר דן במקורות המשפטיים של דיני המס בישראל, וכן בדינים אחרים הנושקים לדיני המסים או משפיעים עליהם, בד בבד עם דיון במקורות חוץ-משפטיים, כגון גישות פילוסופיות של צדק חלוקתי או גישות כלכליות המבוססות על כלכלה ציבורית. אין ה"מקורות" בדין הישראלי דומים ל"מקורות" החוץ-משפטיים. למעשה, איני רואה את כל אלה כמקורות לדיני המסים. חלקם מייצגים נושאים שונים אשר יש להם השפעה על דיני המסים (במיוחד, חקיקה ישראלית), וחלק אחר מייצג צורת חשיבה או אופן ניתוח נורמטיביים בהקשר של דיני המס.³⁹

לדידי, חציצה והפרדה בין תיאוריה נורמטיבית של דיני המס לבין המשפט הקיים או הנוהג בישראל הינן חיוניות לצורך דיון אנליטי. המשפט הקיים אינו יכול ללמד על הדין הראוי, ואינו יכול אף לשמש מגבלה לניתוח הנורמטיבי. עקרונות חוקתיים ישראליים, הוראות חוק מקומיות וכיוצא באלה כללים משפטיים נוהגים אינם קודמים לניתוח תיאורי; גם הם מחייבים הצדקה. מבחינה תיאורטית, הזכות לשוויון, הזכות להגנה על הקניין או כל זכות אחרת אינן קודמות בהכרח לכל משפטי אחר, כגון כללי המס. אם ניתוח תיאורי-נורמטיבי של דיני המס יורה על עיצוב דין המס בדרך זו או אחרת, לא ייתכן שהמשפט הנוהג בישראל כשלעצמו (בין ברמה החוקתית או החוקית או ההלכתית) יגביל את אימוץ המסקנה הנורמטיבית, שאם לא כן לא ברור מה ערכה של התיאוריה הנורמטיבית. אם אימצנו תיאוריה נורמטיבית כלשהי המאפיינת את הדרך הראויה לעיצוב דיני המס (על בסיס הערך המאומץ באמצעות תיאוריה זו), הכיצד נימנע מללכת בדרך זו בגין שיקולים חיצוניים לתיאוריה הנורמטיבית? אם יש סיבה כלשהי להתעלם ממסקנות התיאוריה, אזי יש להחליף תיאוריה זו באחרת. כל שיקול או ערך או מגבלה אשר יש להם משקל כלשהו בהכרעה

37 ראו, לדוגמה, יוסף מ' אדרעי "על חקיקת מסים: חקיקה ראשית, חקיקה מנהלית וחקיקה שיפוטית בישראל" המשפט ג 319 (1996); אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 32.

38 ראו באופן כללי: JAMES M. BUCHANAN & GORDON TULLOCK, THE CALCULUS OF CONSENT: LOGICAL FOUNDATIONS OF CONSTITUTIONAL DEMOCRACY (1962); GEOFFREY BRENNAN & JAMES M. BUCHANAN, THE POWER TO TAX – ANALYTICAL FOUNDATIONS OF A FISCAL CONSTITUTION (1980).

39 חלוקה וסיווג אלה של הנושאים מתאימים אולי לספר המנסה לפשט את הצגת הנושאים השונים לקהל הרחב.

הציבורית חייבים לבוא לידי ביטוי בתיאוריה הנורמטיבית עצמה, ואינם יכולים להיות חיצוניים לה. עקרונות חוקתיים או דינים אחרים (לבר-מיסויים), בין אם הם קיימים במשפט הפוזיטיבי הישראלי ובין אם לאו, חייבים לקבל ביטוי תיאורטי-נורמטיבי. ההגנה על זכות הקניין, על חופש העיסוק, על הקיום בכבוד או על כל זכות אחרת חייבת הצדקה, דהיינו, חייבת ביסוס תיאורטי-נורמטיבי. הצדקה כזו תבוא לידי ביטוי במסגרת התיאורטית של ניתוח דיני המס או במסגרת תיאורטית כללית של עיצוב המשפט ומוסדות המדינה,⁴⁰ ולא כמגבלה שהדין הישראלי הקיים מציב לעיצוב דיני המס בישראל.⁴¹ ניתן אולי לטעון שזו גם גישתם של בתי-המשפט בישראל במידה מסוימת, כפי שהיא באה לידי ביטוי – אף אם כללי ואמורפי במיוחד – בשיטת ה"איזונים" המאומצת בפסיקה.

אם נחצוץ ונפריד בין השיקולים הפוזיטיביים (המתארים את הדין הקיים בישראל) לבין אלה הנורמטיביים (המתארים את אשר "ראוי" שיהיה) בשני החלקים הראשונים בספרו של אדרעי, כִּי־אז ניתן לאתר את האחרונים בפרק השלישי (דרישות "המס הטוב") ובחלק מן הפרק הרביעי (בסעיף א, העוסק בצדק חלוקתי, ובחלק מסעיף ב, העוסק במיסוי אופטימלי). ברצוני להתמקד להלן בקריטריונים נורמטיביים אלה, ובמסגרת זו אתייחס לכל אחד מפרקים אלה בנפרד.

אדרעי מציג (ומאמץ) בפרק השלישי את דרישות "המס הטוב",⁴² שאותן הוא מייבא מספרו של מי שנחשב אבי הכלכלה – אדם סמית.⁴³ כאשר פנה אדם סמית, לפני יותר ממאתיים שנה, לדון לעומק במערכת המס, הוא פתח באימוץ ארבע מקסימות (maxims), שהן סוג של כללים בעלי אמת פנימית. אלה כללים או עקרונות שאינם מצריכים לכאורה הצדקה או שהצדקתם ברורה או טריוויאלית באופן ששולל לכאורה ויכוח או אי-הסכמה לגביה. אדם סמית דן בקצרה בכל אחת ממקסימות אלה, ולמעשה מנסה להצדיקן במידה מסוימת או להסביר ולשכנע מדוע הן בגדר מקסימות. אכן, המקסימות של סמית אטרקטיביות מאוד; במידה רבה קשה לא להסכים לעקרונות הכלליים שבבסיסן.

40 ראו, לדוגמה, Brennan & Buchanan, לעיל ה"ש 38; Buchanan & Tullock, לעיל ה"ש 38.

41 ודוק: איני מבקש להטיל ספק ביסודות הפוזיטיביים של הדין הישראלי הנוהג או הקיים. אכן, עקרונות חוקתיים הנוהגים בדין הישראלי עשויים להשפיע על דיני המס. זו אכן תוצאה משפטית פוזיטיבית אפשרית. הטענה בטקסט היא שתוצאה פוזיטיבית כלשהי המבוססת על עקרונות חוקתיים נוהגים אינה ראויה בהכרח מבחינה חברתית, קרי, אינה מוצדקת בהכרח באופן נורמטיבי.

42 ראו גם אדרעי "בסיס מס כולל בישראל", לעיל ה"ש 6, בעמ' 432–433; אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים", לעיל ה"ש 36. לאזכור של גישה זו בפסיקה ראו, לדוגמה, ע"א 8570/06 פקיד שומה נ' בז'ה, פס' מו לפסק-דינו של השופט רובינשטיין (פורסם בנבו, 12.3.2009); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה (פורסם בנבו, 5.6.2008). השוו רפאל, לעיל ה"ש 29, בעמ' 3–4.

43 Adam Smith, *The Wealth of Nations* 267 (Bruce Mazlish ed., 2003).

המקסימה הראשונה של סמית גורסת כי יש לחלק את נטל המס בחברה באופן הוגן. חלוקת נטל המס מהווה זה שנים רבות מאוד – עוד מלפני תקופתו של אדם סמית ועד עצם היום הזה – נושא לא רק לדיון ציבורי, אלא אף לוויכוח מתמיד בין מלומדים (במיוחד פילוסופים ותיאורטיקאים פוליטיים), וספק אם תושג בעניין זה הסכמה במועד עתידי הנראה לעין. דווקא הדרך שבה סמית מפרש או מבין את הרעיון של הוגנות נדחתה בעת המודרנית על ידי הרוב המכריע של המלומדים, קובעי המדיניות והציבור. ודוק: לפי אדם סמית, משמעות המקסימה של הוגנות היא ככל הנראה שראוי שכל אדם יתרום לסל הציבורי באופן פרופורציונלי להכנסה שהוא מפיק בזכות קיומה של המדינה. דהיינו, אם מֵאֲמָצִים מערכת מס הכנסה, עליה להיות פרופורציונלית, ולא פרוגרסיבית.⁴⁴ אף שקיימת הסכמה רחבה לגבי הצורך בחלוקה הוגנת של נטל המס, המקסימה של אדם סמית לא הייתה מקובלת בהכרח בעבר,⁴⁵ ואינה זו הרווחת כיום במדינות מפותחות המאמצות מערכת מס הכנסה פרוגרסיבית.⁴⁶ למיטב הבנתי, גם אדרעי מסתייג ממערכת מס הכנסה פרופורציונלית.⁴⁷

המקסימה השנייה שסמית מציג דורשת שחיוב המס יהיה ודאי, פשוט וברור לנישום הנושא בנטל המס. אדרעי אומנם מפרש דרישה זו כסותרת את האפשרות להטיל מס באופן רטרואקטיבי,⁴⁸ אולם כפי שאני מבין את הסברו הקצר של אדם סמית בעניין זה, דרישות הוודאות, הפשטות והבהירות של חיובי המס פונוו רק לשלול את האפשרות להטיל מס באופן שרירותי על הפרטים בחברה, ובמיוחד להגביל את כוחה של הרשות המבצעת (כגון פקיד השומה) בקביעת נטל המס החל על הנישום. זהו קריטריון נורמטיבי אשר נהוג לשייכו כיום לרמה הפוליטית.⁴⁹

המקסימה השלישית של סמית עוסקת בנוחות של תשלום המס. סמית טוען כי המס צריך להיות מוטל על הנישום באופן ובמועד שיקלו עליו לשלמו. היישום המרכזי של מקסימה זו הוא הטלת החובה לתשלום המס במועד שבו הנישום זוכה בתמורה כלכלית כלשהי (במיוחד מזומנים), שממנה הוא יכול להפריש את תשלום המס למדינה. דוגמה בולטת לעיקרון זה ניתן למצוא בהיטל ההשבחה בישראל, אשר החיוב בו קם במועד עלייתו של ערך המקרקעין בגין שינוי שנעשה בתוכנית בניין ערים, אך תשלומו ניתן לדחייה למועד

44 ראו: HAROLD M. GROVES, TAX PHILOSOPHERS: TWO HUNDRED YEARS OF THOUGHT IN GREAT BRITAIN AND THE UNITED STATES 18–20 (1974); RICHARD A. MUSGRAVE, THE THEORY OF PUBLIC FINANCE: A STUDY IN PUBLIC ECONOMY 66–68 (1959).

45 ראו MUSGRAVE, שם, פרקים 4 ו-5.

46 ראו, לדוגמה, מדינות ה-OECD: BERT BRYNS & CHRISTOPHER HEADY, FUNDAMENTAL REFORM OF PERSONAL INCOME TAX IN OECD COUNTRIES: TRENDS AND RECENT EXPERIENCES (OECD Centre for Tax Policy and Administration, 2006).

47 ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 362–363.

48 שם, בעמ' 18–19. אך ראו בג"ץ 4562/92 זנברג נ' רשות השידור, פ"ד נ(2) 793 (1996).

49 ראו, לדוגמה: ROBERT COOTER, THE STRATEGIC CONSTITUTION ch. 4 (2000).

שבו יימכר הנכס⁵⁰ – הוראה זו מקילה על בעלי הנכס לשלם את היטל ההשכחה מתוך התמורה שמתקבלת בעבור הנכס.⁵¹ יש אף הרואים את דחיית המועד של הטלת המס על רווחי הון למועד מכירתו של נכס ההון כדוגמה נוספת של יישום מקסימה זו, אך לא ברור כי נוחות התשלום היא אכן הסיבה העיקרית להסדר משפטי נפוץ זה.⁵² עם זאת, אף שמקסימה זו קורצת לעין, ואף שניתן כאמור למצוא לה כמה דוגמאות, מערכות מס במדינות המפותחות אינן מאמצות אותה בדרך-כלל. כך, לדוגמה, נישומים הכפופים לשיטת דיווח על בסיס מצטבר (שיטה מסחרית) לצורכי מס מתחייבים בתשלומי מס באופן בלתי-תלוי בתמורה כלכלית כלשהי בעבור פעילותם המחויבת במס.⁵³ דהיינו, אי-קבלת מזומנים בעבור פעילותו החייבת במס של הנישום אינה גוררת דחייה במועד חיוב המס או במועד תשלומו.

אציין עוד בקצרה כי אדרעי מותח מקסימה זו ומפיח בה חיים חדשים, נוסף על אלה שניתן למצוא אצל סמית. כך, לדוגמה, אדרעי גורס כי מקסימה זו של התחשבות בנישום גוזרת הגנה חוקתית על כבוד האדם, על קניינו, על חופש העיסוק ועל השוויון.⁵⁴ זאת ועוד, אדרעי לומד ממקסימה זו כי יש לעצב סף מס חיובי. דהיינו, אין להטיל מסים על רמות הכנסה (ואולי אף צריכה) נמוכות או בסיסיות. אחרים נוטים לחשוב על נושא זה תחת הרעיון הכללי של הוגנות.

המקסימה הרביעית של סמית עוסקת במה שמכונה כיום "יעילות" ו"פשטות".⁵⁵ המס משנה את התנהגותם של נישומים, ושינוי זה בהתנהגותם יוצר פגיעה ברווחה החברתית. זה המובן הניתן כיום למושג "יעילות". נוסף על כך, מעצבי מערכת המס חייבים להתחשב בעלויות הגבייה של המס הן בצד של רשות המסים והן בצד של הנישומים, וכן להביא בחשבון את השפעתן של עלויות אלה על הרצון לחמוק מתשלום המס. הללו מייצגות עלויות ריאליות לחברה, אשר מן הראוי לצמצמן. עלויות אלה מכונות כיום "עלויות המורכבות" של מערכת המס (וצמצומן מכונה בהתאם "פשטות").

על מקסימות אלה של סמית, ועל הפרשנות המקורית שאדרעי מעניק להן, אדרעי מגדיל ומוסיף עוד את דרישת הניטרליות (אם כחלק מהרעיון של יעילות או נוסף עליו),⁵⁶ את

50 ראו התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, ס"ח 307.
 51 ראו, לדוגמה, דנ"א 5182/03 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה (פורסם בנבו, 3.7.2003); ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, פ"ד נה(4) 769 (2001).
 52 ראו, לדוגמה: Deborah H. Schenk, *A Positive Account of the Realization Rule*, 57 *Tax L. Rev.* 355 (2004).
 53 ראו, לדוגמה, אצל אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 249–252.
 54 שם, בעמ' 18.
 55 ראו: Christopher Heady, *Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey*, 14 *Fiscal Stud.* 15 (1993).
 56 ראו גם את הדיון ב"ניטרליות מס" להלן בטקסט שליד ה"ש 96 ואילך.

מידת ההתאמה של שיטת המס לשינויים בחברה ובכלכלה,⁵⁷ ואת המטרה של קידום מדיניות פסקלית. אם כן, אדרעי מציג רשימה של קריטריונים מקובלים או מקסימות אשר חייבים להתקיים במערכת המס מאחר שראוי לקיימן במערכת מס. אלה קריטריונים נורמטיביים. אין הם מתארים או מסבירים מערכת מס זו או אחרת, אלא מתייבצים כשומרי-הסף של מערכת המס ה"טובה" או הראויה. מבחינה זו, אדרעי מאמץ גישה נורמטיבית לעיצובן ולניתוחן של מערכות מס.

הטיעון שארצה לפתח כאן הוא שגישה נורמטיבית זו ודומות לה – אשר יוזכרו בהמשך – לוקות בחסר תיאורטי או בתיאורטיזציה חלקית (under-theorized). כאמור, המקסימות של סמית מייצגות קריטריונים נורמטיביים, וגם הקריטריונים שאדרעי מוסיף (ופרשנותו המרחיבה למקסימות של סמית) הינם נורמטיביים. כולם מתארים תכונות ודרישות ממערכת המס הנתפסות כראויות על-ידי התומכים בהן. מקסימות וקריטריונים אלה, אם אנחנו משתכנעים ברצותם מבחינה חברתית, מנחים את עיצובה של מערכת המס. אלה שיקולים תיאורטיים בבניית מערכת מס; גישה תיאורטית אכן עשויה לעשות שימוש בקריטריונים מעין אלה. אלא שרשימה של קריטריונים כשלעצמה – חשובים ומרכזיים ומשכנעים ככל שיהיו – אינה מספקת ליצירת תיאוריה שלמה. יש להגדיר באופן כלשהו – על בסיס שיקולים נורמטיביים – את מערכת יחסי-הגומלין בין מרכיבי הרשימה. אם כל הקריטריונים הנורמטיביים – לדוגמה, כל המקסימות של סמית – יורו על עיצוב מסוים זהה של מערכת המס או של חלקים מסוימים בה, אזי השלמת התיאוריה אינה הכרחית. דהיינו, במצב מעין זה מערכת יחסי-הגומלין בין המקסימות אינה חשובה כל-כך לעיצובה של מערכת המס, שכן כל הקריטריונים יורו כאחד על עיצוב ראוי יחיד. אולם במצב זה הקריטריונים הנורמטיביים השונים אינם מעניינים, מאחר שכולם מייצגים המלצה נורמטיבית זהה; די בקריטריון אחד בלבד לעצב את מערכת המס, ואין בתוספת של קריטריון זה או אחר כדי להוסיף מידע או לשנות את ההכרעה הערכית. הקריטריונים הנורמטיביים מעניינים – כמו בדוגמת המקסימות של סמית – רק אם כל אחד מהם מורה על עיצוב משפטי שונה של כללי המס. א-אז עלינו להכריע בין הקריטריונים הללו או לפשר ביניהם כדי לעצב כללי מס ראויים מבחינה חברתית. לשם כך עלינו ליצור תיאוריה שלמה המגדירה במיוחד את יחסי-הגומלין בין הקריטריונים הנורמטיביים השונים – למשל, בין המקסימות של סמית. לדוגמה, אם מידה מסוימת של פרוגרסיביות במערכת המס הינה ראויה מסיבות של צדק חלוקתי או הוגנות, אך פוגעת ביעילות, עלינו להחליט כיצד להכריע או לפשר בין קריטריונים נורמטיביים אלה. באופן דומה, מערכת מס המתחשבת בתכונות אישיות רבות ומגוונות (כגון הכנסה, נכסים, גודל משפחה, מצב בריאותי, רמת השכלה, גיל, סוג עבודה, שעות עבודה, מקום מגורים, תושבות) תאפשר אולי לשפר את רמת ההוגנות או היעילות,

57 ראו גם, לדוגמה: JOSEPH A. PECHMAN, FEDERAL TAX POLICY ch. 2 (5th ed. 1987).

אך תיצור עלויות יישום רבות (לרשויות המסים ולפרטים). כיצד נכריע או נפשר בין שיקולים נורמטיביים אלה?

חשיבה מעין זו על יחסי-הגומלין בין קריטריונים נורמטיביים שונים אינה זרה לנו, והיא אפילו אינטואיטיבית מאוד וטבעית לכל אחד מאיתנו. כאשר אדם מתכנן לרכוש מכונית חדשה, לדוגמה, הוא עשוי להעדיף כמה תכונות שאינן עולות בהכרח בקנה אחד זו עם זו. נניח שהוא מעדיף מכונית גדולה מספיק למשפחתו, בטיחותית, יפה, זולה ומהירה, שרמת הזיהום שלה נמוכה. כל אלה קריטריונים סבירים לבחירה במכונית ה"ראויה", אלא שבדרך-כלל לא ניתן למצוא מכונית המקיימת את כולם באופן מלא ובלתי-מתפשר. מכונית בטיחותית יותר או גדולה מספיק תהיה זולה ולרוב גם מהירה פחות; מכונית מהירה וגדולה תתאפיין בדרך-כלל ברמת זיהום גבוהה, ואם יצרניה הצליחו בכל-זאת לצמצם את רמת הזיהום שלה, הדבר יבוא ככל הנראה לידי ביטוי במחירה. הבחירה במכונית תתבסס על הליך של פשרה בין הקריטריונים, שבמסגרתו יהא על הרוכש להחליט עד כמה הוא מוכן לוותר על תכונה מסוימת בבחירת המכונית על-מנת לממש תכונות אחרות. במצבים כאלה אנו מגדירים לעצמנו – לרוב באופן בלתי-מודע – את יחסי-הגומלין בין הקריטריונים המנחים את בחירתנו. ללא הגדרת יחסי-הגומלין לא נוכל לבצע בחירה כלל, או לפחות לא נוכל לבצע בחירה שנוכל להשתכנע כי היא נכונה לנו. תהליך חשיבה זה מתממש לגבי כל סוג של בחירה בחיי היומיום. הגדרת יחסי-הגומלין הכרחית לצורך מימוש בחירה המבוססת על יותר מקריטריון החלטה יחיד.

כך גם לגבי ההחלטה הציבורית שלנו על מערכת המשפט שאנו בוחרים, או נכון יותר – בונים ומעצבים. לפיכך רשימת הקריטריונים הנורמטיביים – של סמית, של אדרעי או של אחרים⁵⁸ – מהווה תחילתה של תיאוריה נורמטיבית, אך כשלעצמה היא חסרה; היא אינה שלמה. על בסיס רשימת קריטריונים ללא הגדרת יחסי-הגומלין ביניהם אי-אפשר לבצע בחירות נורמטיביות; אי-אפשר לעצב מערכת של כללים משפטיים, ובענייננו – מערכת מס. ודוק: הבעיה המתוארת כתיאורטיזציה חלקית אינה בעיה יישומית, אלא בעיה לוגית-הגדרתית. אי-הגדרה של יחסי-גומלין בין כמה קריטריונים אינה יוצרת בעיית יישום שאולי היה אפשר להתגבר עליה במאמץ ניכר מסוג כלשהו. הבעיה היא שתיאוריה חלקית כזו אינה מן האפשר כלל. לא ניתן כלל לשפוט דברים במציאות על-פי תיאוריה חלקית. אי-אפשר להגדיר שיטה או פרוצדורה לקבלת הכרעות ערכיות על בסיס תיאוריה חלקית. אם התקבלה הכרעה ערכית כלשהי – כגון עיצוב כללים משפטיים ראויים – על-סמך תיאוריה חלקית, אזי הכרעה זו תבוסס בהכרח רק על חלק מן הקריטריונים, במקרה הטוב, או תהיה

58 ראו, לדוגמה: JOSEPH E. STIGLITZ, ECONOMICS OF THE PUBLIC SECTOR 456–475 (3rd ed. : 1999). אולם סביר להניח כי במקרה של שטיגליץ אין מדובר בכשל תיאורטי, אלא בצורת הצגה של הדברים הנובעת מקהל-היעד של הספר. ראו, לדוגמה: A.B. ATKINSON & JOSEPH STIGLITZ, LECTURES ON PUBLIC ECONOMICS (1980).

שרירותית, במקרה הטוב פחות. הדרך היחידה להימנע מכך היא להגדיר יחסי-גומלין בין הקריטריונים השונים המרכיבים את התיאוריה. מן הראוי שהגדרה כזו לא תיעשה במשתמע ובהיחבא, אלא תקבל ביטוי תיאורטי ברור מפורש. כל אפשרות אחרת, למצער, תגבול בשרירותיות. לכן תיאוריה נורמטיבית שלמה חייבת לא רק להגדיר את יחסי-הגומלין בין קריטריונים שונים, אלא אף להצדיק ולתת טעם להגדרה שנבחרה.

אכן, קשה מאוד למצוא דוגמה של כלל מס המאומץ בחוקיהן של מדינות מפותחות המקיים באופן מלא את כל המקסימות של סמית או את כל הקריטריונים שאדרעי מאמץ. הקורא מוזמן לנסות לאתר כלל מס כזה. תכנון ויישום של מערכת מס – על כלליה המשפטיים המגוונים – מבוססים על המתח שבין הקריטריונים הנורמטיביים הללו. הבחירה במערכת מס מסוימת מייצגת את הפשרה החברתית שנבחרה בין הקריטריונים הנורמטיביים השונים. לכן רשימת הקריטריונים או המקסימות כשלעצמה אינה יכולה לסייע בידינו בעיצובה של מערכת מס או בניתוחה (הנורמטיבי) של מערכת מס, ובכלל זה, כמובן, של מערכת המס הישראלית הקיימת או הראויה.

תיאורטיזציה חלקית באמצעות רשימה של קריטריונים נורמטיביים אינה זרה לדיני מסים, ולמעשה אינה זרה לניתוח המשפטי באופן כללי.⁵⁹ היא מופיעה באופנים שונים בתחומים שונים של המשפט ותחת "תיאוריות" שונות, אך המשותף לכל אותם מופעים הוא העדר ההנחיה התיאורטית להפגת המתח בין השיקולים הנורמטיביים.⁶⁰ בתחום דיני המס שיטה תיאורטית חסרה זו מקבלת כמה ביטויים נוספים, אשר התקבעו עם הזמן ונהפכו לשיטת ניתוח מקובלת של דיני מסים. להלן כמה וכמה דוגמאות שכוחות בתחום המס. מדיניות מס – אחד הביטויים הרווחים ביותר במסגרת ניתוחם או עיצובם של דיני מסים הוא "מדיניות מס". התיאור המשפטי הישראלי המתאים ביותר לביטוי זה הוא "מושג-שסתום". זהו מושג אמורפי וחסר משמעות ברורה. עם זאת, הדוגמאות לשימוש המגוון במושג "מדיניות מס" בספרות, בחקיקה ובפסיקה של דיני מסים רבות מספור.⁶¹ השימוש

59 תימוכין מרכזיים לגישה זו מצויים בטענת ה-incommensurability, על פירושה השונים. ראו, לדוגמה: Ruth Chang ed., 1997); ELIZABETH ANDERSON, VALUE IN ETHICS AND ECONOMICS (1993); Richard Craswell, JOSEPH RAZ, THE MORALITY OF FREEDOM (1986) אף ראו גם: *Incommensurability, Welfare Economics, and the Law*, 146 U. PA. L. REV. 1419 (1998); ראו, לדוגמה, כתיבה פמיניסטית בתחום דיני מסים הלוקה בכשל זה: Alstott, לעיל ה"ש 34; Edward J. McCaffery, *Slouching Towards Equality: Gender Discrimination, Market Efficiency, and Social Change*, 103 YALE L.J. 595 (1993); Edward J. McCaffery, *Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code*, 40 U.C.L.A. L. REV. 983 (1993); Marjorie E. Kornhauser, *Love, Money, and the IRS: Family, Income-Sharing, and the Joint Income Tax Return*, 45 HASTINGS L.J. 63 (1993); ראו, לדוגמה: Stanley S. Surrey, *Federal Tax Policy in the 1960's*, 15 BUFF. L. REV. 477 (1965); J.A. Kay, *Tax Policy: A Survey*, 100 ECON. J. 18 (1965); Pechman (1965); לעיל ה"ש 57; Michael J. Graetz, *Tax Policy Challenges*, 35 OHIO N. U. L. REV. 1 (2009); Sven

המגוון במושג זה אינו הופך אותו לברור יותר, למוצדק יותר או למעניין יותר. אין הגדרה ברורה לביטוי "מדיניות מס"; תוכנו אינו קבוע או מוגבל, והוא משתנה על-פני זמן או בהתאם לסוג השימוש בו או לזהותו של המשתמש בו; גבולות הביטוי אינם ידועים, והוא עשוי לכלול כמעט כל דבר העולה על הדעת שיש לו נפקות ציבורית. בפועל מושג זה כולל יעדים חברתיים – דהיינו, יעדי מדיניות מס – רבים עד-מאוד,⁶² כגון צמיחה,⁶³ השקעה,⁶⁴ תעסוקה,⁶⁵ פריון⁶⁶ ושליטה בכשלי שוק.⁶⁷

Steinmo, *The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century*, 5 BRIT. J. POL. & INT'L REL. 206 (2003); KEN MESSERE, FLIP DE KAM & CHRISTOPHER HEADY, *TAX POLICY: THEORY AND PRACTICE IN OECD COUNTRIES* (2003); Vito Tanzi & Howell H. Zee, *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, 53 NAT'L TAX J. 299 (2000); Sijbren Cnossen, *Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options* (CESifo Working Paper No. 758, 2002).

62 ראו שם.

63 ראו, לדוגמה: Michael Wasylenko et al., *Taxation and Economic Development: The State of the Economic Literature*, N. ENG. ECON. REV. 37 (1997); G.D. Myles, *Taxation and Economic Growth*, 21 FISCAL STUD. 141 (2000); RICHARD M. BIRD, *TAXATION AND ECONOMIC DEVELOPMENT* (1994); Michael J. Boskin, *Tax Policy and Economic Growth: Lessons from the 1980s*, 2 J. ECON. PERSP. 71 (1988).

64 ראו, לדוגמה: Kevin A. Hassett & R. Glenn Hubbard, שם; BIRD, שם; Wasylenko et al., שם; *Tax Policy and Business Investment*, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS ch. 20 (A.J. Auerbach & M. Feldstein eds., 2002); Philip A. Trostel, *The Effect of Taxation on Human Capital*, 101 J. POL. ECON. 327 (1993); James J. Heckman, Lance Lochner & Christopher Taber, *Tax Policy and Human-Capital Formation*, 88 AM. ECON. REV. 293 (1998).

65 ראו, לדוגמה, Alstott, לעיל ה"ש 34, בעמ' 2042–2033; TAX POLICY AND LABOR MARKET PERFORMANCE (Jonas Agell & Peter B. Sorensen eds., 2006); Richard Blundell & Thomas MaCurdy, *Labor Supply: A Review of Alternative Approaches*, in HANDBOOK OF LABOR ECONOMICS ch. 27 (O. Ashenfelter & D. Card eds., 1999); Robert Moffitt, *Welfare Programs and Labor Supply*, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS ch. 34 (A.J. Auerbach & M. Feldstein eds., 2002); Emmanuel Saez, *Optimal Income Transfer Programs: Intensive Versus Extensive Labor Supply Responses*, 117 Q. J. ECON. 1039 (2002); Nada Eissa & Hilary W. Hoynes, *Behavioral Responses to Taxes: Lessons from the EITC and Labor Supply*, 20 TAX POL'Y & ECON. 73 (2006).

66 ראו, לדוגמה: Patricia Apps & Ray Rees, *Fertility, Taxation and Family Policy*, 106 SCAND. J. ECON. 745 (2004); Kevin Milligan, *Subsidizing the Stork: New Evidence on Tax Incentives and Fertility*, 87 REV. ECON. & STAT. 539 (2005); Junsen Zhang, Jason Quan & Peter van Meerbergen, *The Effect of Tax-Transfer Policies on Fertility in Canada, 1921–88*, 29 J. HUM. RES. 181 (1994); Leslie A. Whittington, James Alm & H. Elizabeth Peters, *Fertility and the Personal Exemption: Implicit Pronatalist Policy in the United States*, 80 AM. ECON. REV. 545 (1990).

הבעיה הכוללת ביעדים חברתיים הכלולים במושג "מדיניות מס" היא שאין דרך להעריך את מידת נחיצותם של יעדים אלה, מאחר שאין בנמצא ביסוס נורמטיבי למושג "מדיניות מס". לכאורה, צמיחה או תעסוקה הם יעדים חברתיים רצויים, אך מהי מידתם? היש לעודד צמיחה או תעסוקה או כל יעד חברתי אחר עד כמה שניתן? היש רמה מיטבית ליעדים חברתיים אלה הכלולים במדיניות מס? המושג "מדיניות מס" אינו מאפשר כשלעצמו מתן מענה לשאלות אלה. המושג והיעדים הנגזרים ממנו מוגדרים באופן חלקי מבחינה נורמטיבית.

זאת ועוד, למיטב ידיעתי, אף לא אחד מן המלומדים העוסקים בתחום מציע דרך מבוססת לקביעת יחסי-הגומלין בין יעדי מדיניות המס השונים. טלו, לדוגמה, את סניד (Sneed) – אחד המלומדים האמריקאים החשובים במאה הקודמת. הלה מפרט רשימה של שבעה קריטריונים הכלולים ב"מדיניות מס" ברמת המקרו, ומודה שקיימים עוד קריטריונים רבים ברמת המיקרו.⁶⁸ סניד מודע אומנם לבעיה (התיאורטית) העולה ממימוש רשימה של קריטריונים, לכאורה נורמטיביים, שאינם עולים תמיד בקנה אחד זה עם זה, ומודה כי יש ליצור מערכת של "איזונים" או פשרות ביניהם. אולם הוא מתקשה לפשר בין הקריטריונים הרבים, ונוטה – בעיקר על בסיס אינטואיציה אישית וללא ביסוס תיאורטי – ליצור יחס לקסיקוגרפי בין הקריטריונים הללו.⁶⁹ מקור הבעיה של סניד הוא העדר ביסוס תיאורטי נורמטיבי – להבדיל, אולי, מאינטואיציה – לרציותו החברתית של הביטוי "מדיניות מס", ובהתאם לכך גם לתוכנו.⁷⁰

אין באמור עד כה כדי להוביל בהכרח למסקנה כי העיסוק במדיניות מס הינו חסר משמעות. ייתכן שניתן לתמוך במושג זה, על היעדים הנגזרים ממנו לכאורה, אם נעשה בהם שימוש תיאורי-פוזיטיבי, להבדיל מנורמטיבי. כאמור, אין למושג זה ביסוס תיאורטי

67 ראו, לדוגמה: Louis Kaplow & Steven Shavell, *On the Superiority of Corrective Taxes to Quantity Regulation*, 4 AM. L. & ECON. REV. 1 (2002); Daniel C. Knickerbocker, *Miching Mallecho: The Tax Reformers' Sneak Attack on Conglomerates*, 44 ST. JOHN'S L. REV. 1047 (1969).

68 ראו: Joseph T. Sneed, *The Criteria of Federal Income Tax Policy*, 17 STAN. L. REV. 567, 568–599 (1965).

69 ראו שם, בעמ' 601–604. ודוק: יחס לקסיקוגרפי מגדיר אומנם יחסי-גומלין בין קריטריונים, אלא שהבחירה בו אצל סניד אינה מבוססת תיאורטית. ראו, לדוגמה: Amartya Sen, *Well-Being, Agency and Freedom: The Dewey Lectures 1984*, 82 J. PHIL. 169, 176 (1985) נוסף על כך, רבים ירגישו לא נוח עם דרך זו, הנותנת עדיפות מושלמת ומלאה לקריטריונים מסוימים על אחרים. ראו גם, לדוגמה, את ה"איזון" של בית-המשפט העליון בין צדק לבין יעילות בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001); בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 569 (1997). לעמדה המבכרת אינטואיציה על תיאוריה שלמה ראו SUNSTEIN, לעיל ה"ש 20.

70 ראו גם: Edward Yorio, *The President's Tax Proposals: A Major Step in the Right Direction*, 53 FORDHAM L. REV. 1255, 1256–1264 (1985).

נורמטיבי, אולם ייתכן שלמידע התיאורי הגלום ביעדים השונים הכלולים ב"מדיניות מס" יהיה ערך חברתי. כך, לדוגמה, מידת ההשפעה של הסדר מס זה או אחר על הצמיחה או על ההשקעה עשויה לספק לנו מידע שניתן לעשות בו שימוש לצרכים מסוימים. אולם אין במידע זה כשלעצמו כדי לבסס הכרעות נורמטיביות. הקשר בין מערכת המס לבין רכיבים של מדיניות מס מהווה לכל-היותר מידע חלקי מבחינה נורמטיבית.⁷¹

נורמות מס – העיסוק בדין המס כולל בחובו שימוש רחב בנורמות ובהגדרות אשר מיוחדות לתחום המסים. קיימות נורמות או הגדרות רבות אשר מיוחדות לדיני מסים וזכות בערך חברתי במסגרת ניתוחם או עיצובם של דיני המס. פעמים לא ברי כלל כי יש להעניק בהכרח ערך נורמטיבי לנורמת מס זו או אחרת.⁷² אך הבעיה הנפוצה במיוחד היא המתח שנוצר שוב ושוב בין נורמות מס שונות או בינן לבין קריטריונים נורמטיביים אחרים.⁷³ להלן כמה דוגמאות מרכזיות.

1. נוסחת הייג-סימונס לבסיס מס הכנסה – נוסחת הייג-סימונס הינה הגדרה להכנסה (income) בתקופת זמן נתונה.⁷⁴ מלומדים וקובעי מדיניות מאמצים לרוב את נוסחת הייג-סימונס להגדרת בסיס מס הכנסה. למעשה, נוסחה זו נהפכה לביטוי המובהק של מס הכנסה אידיאלי (ideal).⁷⁵ אולם נורמה (או הגדרה או זהות או נוסחה) זו אינה מבוססת באופן ברור על שיקולים נורמטיביים. דהיינו, לא ברור מדוע ראוי למדוד או להגדיר הכנסה דווקא באופן המצוין בנורמה זו, ולא באופן אחר. יתר על כן, אף אם ניתן לבסס נורמטיבית את נוסחת הייג-סימונס,⁷⁶ לא ברור עד כמה ראוי לאמץ בסיס מס הכנסה על-פי נוסחה זו באופן מלא ובאדיקות.⁷⁷ אכן, בפועל אין מערכת מס הכנסה בעולם המממשת את נוסחת הייג-

71 ראו עוד את הדיון במדיניות מס בחלק 41 להלן.

72 ראו, לדוגמה: Thomas D. Griffith, *Should "Tax Norms" Be Abandoned? Rethinking Tax Policy Analysis and the Taxation of Personal Injury Recoveries*, Wis. L. Rev. 1115 (1993).

73 ראו רשימה של עקרונות או נורמות מס נוספות אצל: Frans Vanistendael, *Legal Framework for Taxation*, in TAX LAW DESIGN AND DRAFTING ch. 2 (Victor Thuronyi ed., 1996).

74 ראו: Robert M. Haig, *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, in THE FEDERAL INCOME TAX (Robert M. Haig ed., 1921); HENRY C. SIMONS, *PERSONAL INCOME TAXATION* (1938).

75 ראו, לדוגמה: RICHARD GOODE, *THE INDIVIDUAL INCOME TAX* (1976); COMPREHENSIVE INCOME TAXATION (Joseph A. Pechman ed., 1977); Louis Kaplow, *Human Capital Under an Ideal Income Tax*, 80 VA. L. REV. 1477 (1994); Joseph Bankman & David A. Weisbach, *The Superiority of an Ideal Consumption Tax Over an Ideal Income Tax*, 58 STAN. L. REV. 1413 (2006). ראו גם אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך", לעיל ה"ש 6; אדרעי "בסיס מס כולל בישראל", לעיל ה"ש 6.

76 ראו, לדוגמה, SIMONS, לעיל ה"ש 74, פרק 2.

77 ראו: Bankman & Weisbach, *Human Capital Under an Ideal Income Tax*, לעיל ה"ש 75; Kaplow, לעיל ה"ש 75; Weisbach, לעיל ה"ש 75.

סימונס באופן מלא ומושלם, ואפילו לא קרוב לכך. הסיבה היא, כמובן, שקיימות נורמות נוספות או שיקולים חברתיים אחרים אשר עשויים להתנגש עם מימוש מלא של נוסחת הייג-סימונס.⁷⁸ דוגמה חשובה לכך היא החתירה לפשטות של מערכת המס, המכוונת לרוב לסטייה מהנוסחה האמורה, כגון בסיטואציה של מיסוי רווחי הון⁷⁹ או מיסוי הכנסה זקופה.⁸⁰ אלא שאין כל הנחיה תיאורטית (או אחרת) ברורה הן בדבר עצם הצורך לסטות בסיטואציה זו או אחרת מנוסחת הייג-סימונס והן בדבר מידת הסטייה הרצויה.

2. בסיס מס מקיף/רחב (*comprehensive tax base*) – נורמה זו אומצה במחצית הראשונה של המאה העשרים בארצות-הברית, ומאז היא רווחת בקרב מלומדים,⁸¹ מחוקקים וביורוקרטים (בתחום המס).⁸² נורמה זו מתארת מטרה כללית של הרחבת בסיס המס – כגון בסיס מס הכנסה או בסיס מס צריכה – וביטול פטורים והקלות ופרצות למיניהן בבסיס המס.⁸³ לכאורה, נורמה זו מבוססת על אדנים נורמטיביים – על יעילות ועל צדק.⁸⁴

- 78 ראו SIMONS, לעיל ה"ש 74, בעמ' 30. ראו עוד, לדוגמה, את הריון בין המלומדים הבאים: Boris I. Bittker, *Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget*, 22 NAT'L TAX J. 244 (1969); Stanley S. Surrey & William F. Hellmuth, *The Tax Expenditure Budget – Response to Professor Bittker*, 22 NAT'L TAX J. 528 (1969).
- 79 ראו, לדוגמה, Schenk, לעיל ה"ש 52; DAVID F. BRADFORD, BLUEPRINTS FOR BASIC TAX; REFORM 75-82 (U.S. Department of the Treasury, 1977).
- 80 ראו, לדוגמה, BRADFORD, שם, בעמ' 85-86, 89-90. ראו גם אצל אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 127-125.
- 81 ראו, לדוגמה: BORIS I. BITTKER ET AL., A COMPREHENSIVE INCOME TAX BASE? A DEBATE (1968); JOSEPH A. PECHMAN, TAX REFORM: THE RICH AND THE POOR 55-64 (1989); Henry Aaron, *What Is a Comprehensive Tax Base Anyway?* 22 NAT'L TAX J. 543 (1969); J. Gregory Ballentine, *Broadening Our Approach to Income Tax Reform*, 5 AM. J. TAX POL'Y 1 (1986); Boris I. Bittker, *Comprehensive Income Taxation: A Response*, 81 HARV. L. REV. 1032 (1968); Charles O. Galvin, *More on Boris Bittker and the Comprehensive Tax Base: The Practicalities of Tax Reform and the ABA's CSTR*, 81 HARV. L. REV. 1016 (1968); R.A. Musgrave, *In Defense of an Income Concept*, 81 HARV. L. REV. 44 (1967); Joseph A. Pechman, *Comprehensive Income Taxation: A Comment*, 81 HARV. L. REV. 63 (1967). גם אדרעי הביע תמיכה בנורמה זו – ראו בטקסט שליד ה"ש 6 לעיל.
- 82 ראו, לדוגמה, BRADFORD, לעיל ה"ש 79; REPORT OF THE ROYAL COMMISSION ON TAXATION (1966); STAFF OF HOUSE COMM. ON WAYS & MEANS, 86TH CONG., TAX REVISION COMPENDIUM: COMPENDIUM OF PAPERS ON BROADENING THE TAX BASE (Comm. Print 1959) (להלן: TAX REVISION COMPENDIUM).
- 83 ראו TAX REVISION COMPENDIUM, שם.
- 84 נורמה זו נתמכת גם בטיעונים פוליטיים. ראו, לדוגמה: Walter J. Blum, *Federal Income Tax Reform – Twenty Questions*, 41 TAXES 672, 679 (1963); William L. Cary, *Pressure Groups and the Revenue Code: A Requiem in Honor of the Departing Uniformity of the Tax Laws*, 68 HARV. L. REV. 745 (1955); Joseph A. Pechman, *Erosion of the Individual Income Tax*, 10 NAT'L TAX J. 1, 2 (1957); Joseph Sneed, *Major Objectives of and*

כאשר פעולות וצורות התנהגות שונות כפופות לטיפול מס שונה, פרטים נוטים לשנות את התנהגותם באופן המנצל את השוני בתוצאות המס, וזו פגיעה ביעילות.⁸⁵ נוסף על כך עולה הטענה כי תופעה זו מייצגת תוצאה לא־צודקת, מאחר שפרטים הבוחרים בצורות התנהגות דומות – אשר השוני ביניהן אינו אמור להיות רלוונטי לצורכי מס – כפופים לנטל מס שונה.⁸⁶

לדוגמה, הענקת פטור ממס (או הקלה בנטל המס) על הכנסות בצורת דמי שכירות מדירות מגורים שקולה, מבחינה כלכלית, למתן פטור ממס על תשואה של השקעה בנדל"ן למגורים. לעומת זאת, צורות השקעה אחרות, כגון השקעה בנדל"ן מסחרי, אינן נהנות מפטור דומה ממס. על־כן עלינו לצפות לתגובה של הפרטים על ה־סדר מס זה, אשר תתבטא, בין היתר, בנטייה להמיר השקעות כלליות (כגון בנדל"ן מסחרי) בהשקעות בנדל"ן למגורים. כאמור, ניתן אולי לטעון שתוצאת מס זו אינה צודקת, מאחר ששני פרטים המשקיעים בשני סוגי נכסים באופן דומה – לדוגמה, נדל"ן למגורים ונדל"ן מסחרי – נושאים בחיוב מס שונה. לא זו אף זו, בהינתן היקף תקציב (מדינתי) מסוים, הרחבה של בסיס המס תוביל להורדת שיעור המס ולכן להפחתת הפגיעה ביעילות הנובעת מהטלת המס.⁸⁷ בנתוני הדוגמה, אם יוטל מס מלא גם על התשואה מנדל"ן למגורים, יהיה אפשר להפחית במידה מסוימת את נטל המס החל על השקעות באופן כללי (או על הכנסות בכלל). אלא שניתוח מקובל אך שטחי זה אינו מדויק. בסיס מס מקיף או רחב אינו מצמצם בהכרח את הפגיעה ביעילות או משפר את הוגנותה של מערכת המס. דיפרנציאציה בטיפול המס עשויה דווקא להיות הוגנת יותר או להביא לידי פגיעה קטנה יותר ביעילותה של מערכת המס.⁸⁸ יתרה מזו, יעילות והוגנות אינן הקריטריונים הנורמטיביים היחידים בבסיסה של מערכת המס. אף התומכים בבסיס מס מקיף/רחב מסכימים שיש להתחשב גם בשיקולי פשטות.⁸⁹ הללו עשויים להוביל לסטייה מנורמה זו של בסיס מס מקיף. לכן, שוב, אנו ניצבים בפני כמה נורמות או מטרות שיש להגדיר את היחס ביניהן. ללא הגדרת יחסי-

Guides for Income Tax Reform, in TAX REVISION COMPENDIUM, לעיל ה"ש 82, בעמ' 61, 64–65.

85 ראו חלק 21 להלן.

86 אף ראו: Boris I. Bittker, *Equity, Efficiency, and Income Tax Theory: Do Misallocations Drive Out Inequities?* 16 SAN DIEGO L. REV. 735 (1979).

87 הפגיעה ברווחה החברתית (בעבור שינויים קטנים בשיעור המס) היא פרופורציונלית בקירוב לריבוע שיעור המס. חוקיות זו ידועה כבר מהמאה התשע-עשרה. ראו: ARSENE JULES ETIENNE JUVENAL DUPUIT, ON THE MEASUREMENT OF THE UTILITY OF PUBLIC WORKS 255 (Kenneth J. Arrow & Tibor Scitovsky eds., 1969).

88 ראו את הדיון ב"ניטרליות מס" להלן בטקסט שליד ה"ש 96 ואילך, וכן בטקסט שליד ה"ש 205 ו-206 להלן.

89 ראו חלק 31 להלן.

הגומלין, הנורמה של בסיס מס מקיף אינה יכולה לשמש הנחיה ערכית לעיצובה או לניתוחה של מערכת מס הכנסה.

3. הוצאות מס (tax expenditures) – מושג זה נטבע בארצות הברית ובגרמניה בסוף שנות השישים של המאה העשרים, ובא לתאר הפחתה בהכנסות המדינה ממסים עקב פטורים, ניכויים, קיזוזים ושאר הקלות מס יוצאות-דופן, דהיינו, הקלות בנטל המס שאינן חלק מבסיס המס ה"נורמלי" או ה"גרעיני".⁹⁰ מושג זה נבט במידה רבה מתוך הקרקע הפורייה של בסיס מס מקיף, וצמח ופרח והעמיק שורשים במדינות רבות.⁹¹ המטרה המקורית של נורמה זו (או הגדרה זו) הייתה להרחיב את בסיס מס הכנסה.⁹² עם הזמן הושם דגש רב יותר באחריות התקציבית כמטרה העומדת ביסוד הצורך להגדיר תקציב הוצאות מס מדינתי, או במידע שניתן להפיק מנסיונות שונים להגדיר תקציב כזה.⁹³ כך או אחרת, כבר מעת לידתה היה ברור שנורמה זו אינה מוגדרת היטב, ולכן נחיצותה או ערכה החברתי מוטלים בספק רב.⁹⁴ אף אם ניתן להתגבר על בעיית ההגדרה של הנורמה, שוב עולה שאלת יחסי-הגומלין בינה לבין קריטריונים נורמטיביים אחרים. למיטב ידיעתי, לא נעשה מעולם ניסיון להגדיר מערכת יחסי-גומלין כזו.⁹⁵

- 90 ראו, לדוגמה: STANLEY S. SURREY, PATHWAYS TO TAX REFORM: THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES (1973); STANLEY S. SURREY & PAUL R. MCDANIEL, TAX EXPENDITURES (1985); Harry A. Shannon, *The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison*, 33 TAX NOTES 201 (1986); Jacob Nussim & David Weisbach, *The Integration of Tax and Spending Programs*, 113 YALE L.J. 955, 972–982 (2004) www.mof.gov.il/BudgetSite/ 2009 לשנת המס הטבות המס – תחזית הטבות המס לשנת 2009
- 91 ראו, לדוגמה: בישראל – תחזית הטבות המס לשנת 2009; בארצות-הברית – ANALYTICAL PERSPECTIVES: BUDGET OF THE U.S. GOVERNMENT, FISCAL YEAR – 2010 297 (2010), available at www.gpoaccess.gov/usbudget/fy10/pdf/spec.pdf OECD, TAX EXPENDITURES IN OECD COUNTRIES (2010); TAX EXPENDITURES – SHEDDING LIGHT ON GOVERNMENT SPENDING THROUGH THE TAX SYSTEM (Hana Polackova Brix, Christian Valenduc & Zhicheng Li Swift eds., 2004) ראו SURREY, לעיל ה"ש 90.
- 92 ראו, לדוגמה: Daniel Shaviro, *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, 57 TAX L. REV. 187 (2004).
- 93 ראו, לדוגמה, Bittker, *Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget*, לעיל ה"ש 78, בעמ' 244–245; Nussim & Weisbach, לעיל ה"ש 90; Douglas A. Kahn & Jeffrey S. Lehman, *Tax Expenditure Budgets: A Critical Review*, 54 TAX NOTES 1661 (1992). אדרעי גורס אחרת. ראו לעיל ה"ש 12 והטקסט שליטה. לעמדה דומה ראו איל שנהב "הטבות מס (Tax Expenditures) במערכת המס בישראל – היבטים משפטיים, היבטים כלכליים וקווים לרפורמה" מיסים יב(2) א-1 (1998).
- 94 ראו, לדוגמה, Nussim & Weisbach, לעיל ה"ש 90, שם המחברים מראים כיצד ניתן לייצר נורמת מס בעייתית זו.

4. ניטרליות מס (tax neutrality) – מושג זה קשור אף היא לשלוש נורמות המס שפורטו זה עתה. הוא בא פעמים לתאר שיקולים של צדק,⁹⁶ אך לרוב הוא מתאר שיקולים הדומים במידה מסוימת למה שמתואר באמצעות המושג הכלכלי "יעילות". אלא שגם כקריטריון של יעילות, נורמה זו נעדרת הגדרה ברורה. על-פי הגדרה אחת של "ניטרליות מס", הוראות מס התואמות מערכת מס מושלמת (ideal) שומרות על ניטרליות מס.⁹⁷ מאחר שמערכת מס הכנסה מושלמת מזוהה באופן רגיל עם נוסחת הייג-סימונס, אין למעשה שום הבדל בין ניטרליות מס לבין נוסחת הייג-סימונס – אלה נורמות זהות. לכן אחת משתיים: ניטרליות מס מהווה נורמת מס מיותרת מאחר שהיא באה לידי ביטוי מלא בנוסחת הייג-סימונס; לחלופין, נוסחת הייג-סימונס מתייתרת, אך הדיון לעיל בעניין נוסחה זו חל במידה שווה על נורמת מס זו.

הגדרה שנייה ל"ניטרליות מס" כנורמה של יעילות, שהיא ההגדרה המקובלת יותר בספרות, היא אי-השפעה של המס על בחירתם של פרטים בחברה מבין כמה צורות התנהגות אפשריות. הוראות מס שאינן ניטרליות יגרמו לכך שלפחות חלק מן הפרטים בחברה יבחרו פעולה/התנהגות שונה מזו שהיו בוחרים בעולם ללא מס.⁹⁸ מס הוא ניטרלי, אם כן, אם הוא אינו משפיע על ההתנהגות. אולם קשה מאוד לחשוב על מס שאינו משפיע על התנהגות הפרטים בחברה, או לעצב מס מסוג זה אשר יזכה בתמיכה פוליטית.⁹⁹ כל סוגי המסים המוכרים לנו בעת המודרנית – ובמיוחד מס הכנסה ומס צריכה – משפיעים על התנהגות הפרטים. אכן, מלומדים המחזיקים בנורמת מס זו מתמקדים תמיד במספר מוגבל

96 Alstott, לעיל ה"ש 34, בעמ' 2011–2016.

97 ראו, לדוגמה: Walter J. Blum, *Accelerated Depreciation: A Proper Allowance for Measuring Net Income?!!* 78 MICH. L. REV. 1172 (1980); Douglas A. Kahn, *The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?* 18 N. KY. L. REV. 1 (1990).

98 ראו, לדוגמה, Kahn, שם, בעמ' 11; Alan J. Auerbach, *Tax Neutrality and the Social Discount Rate: A Suggested Framework*, 17 J. PUB. ECON. 355 (1982); William D. Andrews, *Tax Neutrality between Equity Capital and Debt*, 30 WAYNE L. REV. 1057 (1984). אולי יהיה מדויק יותר להגדיר את הניטרליות לא ביחס לעולם ללא מס, אלא ביחס לעולם שבו הוטל מס בגודל זהה אשר אינו משנה או מעוות את ההתנהגות. ראו את הדיון בנוגע ליעילות בחלק 21 להלן.

99 ראו גם את הספרות בעניין endowment tax. לדוגמה: Daniel Shaviro, *Endowment and Inequality*, in TAX JUSTICE: THE ONGOING DEBATE 123 (Joseph J. Thorndike & Dennis J. Ventry Jr. eds., 2002); Kirk J. Stark, *Enslaving the Beachcomber: Some Thoughts on the Liberty Objection to Endowment Taxation*, 18 CAN. J. L. & JURIS. 47 (2005); Terrence Chorvat, *Taxing Utility*, 35 J. SOCIO-ECON. 1 (2006); Lawrence Zelenak, *Taxing Endowment*, 55 DUKE L.J. 1145 (2006); David Hasen, *Liberalism and Ability Taxation*, 85 TEX. L. REV. 1057 (2007); Kyle D. Logue & Joel B. Slemrod, *Genes as Tags: The Tax Implications of Widely Available Genetic Information*, 61 NAT'L TAX J. 843 (2008).

של צורות התנהגות אפשריות ומנסים לשמור על ניטרליות מס ביניהן¹⁰⁰ – לדוגמה, ניטרליות מס בין השקעה לבין הלוואה¹⁰¹ או ניטרליות מס בין סוגים של השקעות.¹⁰² אולם מרגע שהכרנו בכך שמערכת המס אינה ניטרלית באופן כללי, אי-אפשר לומר אם שמירה על ניטרליות במקום אחד במערכת עדיפה על שמירה על ניטרליות במקום אחר במערכת, ואולי אף יש מקום לוותר כליל על ניטרליות מס בהינתן שאי-אפשר לשמור על ניטרליות על-פני מערכת המס כולה.¹⁰³ יתרה מזו, בסיטואציות רבות – אם לא בכולן – שמירה על ניטרליות בין צורות התנהגות מסוימות תפר ניטרליות מס בין חלק מצורות ההתנהגות האלה לבין צורות התנהגות אחרות. זאת ועוד, ניתן להראות כי קיימות צורות התנהגות אשר ראוי מבחינה חברתית להפר את הניטרליות ביניהן. קבוצה בולטת של דוגמאות הן צורות התנהגות הנתונות ברגולציה תחת מערכת המס, דהיינו, צורות התנהגות אשר ראוי מבחינה חברתית לעודדן או לדכאן ולכן מוטל עליהן נטל מס נמוך יותר או גבוה יותר, בהתאמה. קבוצה אחרת של דוגמאות הן צורות התנהגות אשר עשויות כשלעצמן לצמצם את הפגיעה ביעילות.¹⁰⁴

לבסוף, יש הבוחרים להגדיר "ניטרליות מס" באופן שמזדהה לכאורה עם המושג "יעילות",¹⁰⁵ שבו נעסוק בהמשך. תחת הגדרה כזאת המושגים "יעילות" ו"ניטרליות מס" נהפכים לנרדפים זה לזה, ולכן אין משמעות במי מהם נבחר. מאחר שהמושג "יעילות" נפוץ שבעתיים (במסגרת הניתוח הכלכלי של מערכות מס) מאשר הנורמה של ניטרליות מס,

100 ראו גם, לדוגמה, ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה, פס' 12 לפסק-דינו של השופט ריבלין (פורסם בנבו, 29.3.2009). השופט ריבלין מביא בהסכמה מדבריו של המלומד גליקסברג: "הוא הדין לגבי היעילות הכלכלית: בהתקיים זהות מלאה בין שני האירועים, אזי יצירת נטלי מס שונים פירושה פגיעה ביעילות עקב חוסר ניטרליות." שם.

101 ראו Andrews, לעיל ה"ש 98.

102 ראו Auerbach, לעיל ה"ש 98.

103 J.A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, 38 REV. ECON. STUD. 175 (1971). כלכלנים טוענים טענה זו (ומוכיחים אותה) במסגרת התיאוריה של אופטימליות מסדר שני (second best theory). ראו: R.G. Lipsey & K. Lancaster, *The General Theory of Second Best*, 24 REV. ECON. STUD. 11 (1956).

104 W.J. Corlett & D.C. Hague, *Complementarity and the Excess Burden of Taxation*, 21 REV. ECON. STUD. 21 (1953); Louis Kaplow, *Taxing Leisure Complements*, 48 ECON. INQ. 1065 (2009). ראו גם בטקסט שלידי ה"ש 206 להלן.

105 ראו, לדוגמה: Jason Furman, "The Concept of Neutrality in Tax Policy" – testimony before the U.S. Senate Finance Committee, hearing on "Tax: Fundamentals in Advance of Reform" (April 15, 2008); RICHARD K. VEDDER & LOWELL E. GALLAWAY, SOME UNDERLYING PRINCIPLES OF TAX POLICY 5–6 (prepared for the Joint Economic Committee, 1998); TAX REFORM FOR FAIRNESS, SIMPLICITY, AND ECONOMIC GROWTH 14 (U.S. Department of the Treasury, 1984).

ומאחר שלהבדיל מן הנורמה הזו, המושג "יעילות" מוגדר היטב, יש להשתמש לדעתי בו
ורק בו, וכך אעשה.¹⁰⁶

זאת ועוד, קרוב לוודאי שאי-אפשר ליצור זהות בין ניטרליות לבין יעילות, מאחר
שהמושג הראשון בינרי ואילו השני מתאר רצף של אפשרויות. המושג "ניטרליות", למיטב
הבנתי, מתאר אחד משני מצבים – ניטרלי או לא-ניטרלי. מערכת מס המשפיעה על
ההתנהגות אינה ניטרלית. כאמור, בסיסי המס הנפוצים במדינות המפותחות משפיעים על
ההתנהגות ולכן לעולם אינם ניטרליים, ובמושגי יעילות – הם אינם יעילים. אך בעוד ניתן
לתאר את מידת ההשפעה על ההתנהגות (ולכן על הרווחה החברתית) כמידת הפגיעה
ביעילות, אי-אפשר לתאר מידה כזו באמצעות המושג הבינרי "ניטרליות". אם משתמשים
במושג "ניטרליות", מידת הפגיעה ברווחה החברתית בגין שינוי ההתנהגות תקבל תמיד ערך
יחיד – "לא-ניטרלי". לכן טוב נעשה אם נחדל לעשות שימוש אנליטי במושג "ניטרליות
מס".

קריטריונים של צדק/הוגנות – ניתוח של דיני מסים מונחה פעמים רבות על-פי
קריטריונים מגוונים של צדק חלוקתי או הוגנות. חלק מקריטריונים אלה נהפכו לנורמות מס,
ולכן היה אפשר לכלול אותן גם תחת הדיון לעיל בנורמות מס. בדומה לאמור לעיל, ביסוסם
הנורמטיבי של קריטריונים אלה כשלעצמם מוטל בספק. כמורכב, גם קריטריונים אלה לוקים
בתיאורטיזציה חלקית, מאחר שהם מביאים לידי ביטוי רק חלק מן התצורה של התמונה
החברתית, ללא הנחיה נורמטיבית לגבי אופן השלמתה של תמונה זו.

1. צדק/שוויון אופקי (*horizontal equity*) – זהו אולי העיקרון המקובל והרווח ביותר
בתחום המס. נורמת מס זו, אשר יסודותיה נטועים בעמדה ערכית של צדק או הוגנות,
קובעת כי פרטים אשר זהים במאפיינים הרלוונטיים (או מצויים במצב שווה) יזכו בטיפוח
מס שווה.¹⁰⁷ על פני הדברים, ובמבט ראשון, קשה לא להסכים לנורמה כה כללית של
הוגנות. אולם יש לשים לב שנורמה זו ריקה מתוכן, שהרי עלינו להכריע כמובן תחילה בדבר
המאפיינים הרלוונטיים, שהינם בלתי-תלויים בנורמה זו וחיצוניים לה, ואלה עשויים לערער

106 ראו חלק 21 להלן.

107 ראו, לדוגמה, Musgrave, לעיל ה"ש 44, פרק 8; Atkinson & Stiglitz, לעיל ה"ש 58,
בעמ' 353. גם אדרעי תומך בעיקרון זה – ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ'
21, 30, 99; אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך", לעיל ה"ש 6; אדרעי "בסיס מס כולל
בישראל", לעיל ה"ש 6. ראו גם סימנים לעיקרון זה בפסיקה בישראל: פרשת אלישע, לעיל
ה"ש 100; בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פס' 22 לפסק-דין של הנשיא ברק
(פורסם בנבו, 16.5.2005); ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול
בטון השקעות בתעשייה בע"מ, פס' 15 לפסק-דין של השופט עמית (פורסם בנבו,
21.2.2010); עמ"ה (מחוזי ת"א) 1222/02 שקלרש נ' פקיד שומה, פס' 14 לפסק-דין של
השופט אלטוביה (פורסם בנבו, 12.2.2004); עמ"ה (מחוזי ת"א) 1015/03 חברה בע"מ נ'
פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו, 8.2.2008).

את ההסכמה הרחבה שנורמת מס זו זוכה בה.¹⁰⁸ מכל מקום, עיקרון זה הניב ספרות ענפה אשר פיתחה (ומפתחת עדיין) מדדים מגוונים לשוויון אופקי.¹⁰⁹ עם זאת, מן הראוי לבחון את יסודותיה הערכיים של נורמה זו. בחינה כזו מגלה כי על-אף האטרקטיביות האינטואיטיבית של עיקרון זה, ביסוסו הנורמטיבי מוטל בספק.¹¹⁰ ראשית, עיקרון זה נכשל בגין תלותו במצב המוצא של הפרטים בחברה. טיפול המס השווה, תחת העיקרון של שוויון אופקי, מוחל על פרטים שמצב המוצא שלהם – לפני השינוי או הרפורמה במס – שווה. אולם אין הצדקה מיוחדת להעניק משקל נורמטיבי כלשהו למצב המוצא. מצב המוצא הוא מקרי, ובמידה רבה שרירותי. הוא תוצר, בין היתר, של מערכת מס קיימת, של רפורמות מס קודמות ושל התערבויות מדינתיות אחרות (כגון רגולציה). הללו אינם הוגנים בהכרח. אם מצב המוצא של הפרטים בחברה אינו מוצדק בהכרח, אזי השמירה על השוויון בין פרטים אשר שווים באופן שרירותי במצב המוצא שלהם – לפני רפורמת המס – אינה בהכרח הוגנת.¹¹¹ זאת ועוד, עיקרון המבוסס על מצב המוצא של הפרטים בחברה אינו יכול ליצור דירוג נורמטיבי מלא בין כללים משפטיים (כגון רפורמות מס) שונים. הניחו לשם הפשטות, מבלי

108 עוד שימו לב שמילוי נורמה זו בתוכן מגדיר במשתמע את בסיס המס, ובאופן תואם, הגדרת בסיס המס ממלאת את נורמת הצדק האופקי בתוכן. היחס בין הגדרת בסיס המס לבין הצדק האופקי הוא חד-חד-ערכי.

109 ראו, לדוגמה: Martin Feldstein, *On the Theory of Tax Reform*, 6 J. PUB. ECON. 77 (1976); A.B. Atkinson, *Horizontal Equity and the Distribution of the Tax Burden*, in THE ECONOMICS OF TAXATION 3 (H. Aaron & M.J. Boskin eds., 1980); R. Plotnick, *The Concept and Measurement of Horizontal Equity*, 17 J. PUB. ECON. 373 (1982); M.A. King, *An Index of Inequality: With Applications to Horizontal Equity and Social Mobility*, 51 ECONOMETRICA 99 (1983); Harvey S. Rosen, *An Approach to the Study of Income Utility, and Horizontal Equity*, 92 Q. J. ECON. 307 (1978); Alan J. Auerbach & Kevin A. Hassett, *A New Measure of Horizontal Equity*, 92 AM. ECON. REV. 1116 (2002).

110 ראו, לדוגמה: Louis Kaplow, *Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle*, 42 NAT'L TAX J. 139 (1989); Louis Kaplow, *A Note on Horizontal Equity*, 1 FLA. TAX REV. 191, 191–192 (1992); Louis Kaplow, *Horizontal Equity: New Measures, Unclear Principles*, in INEQUALITY AND TAX POLICY (Kevin A. Hassett & R. Glenn Hubbard eds., 2001); Paul McDaniel & James R. Repetti, *Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow Exchange*, 1 FLA. TAX REV. 607 (1993); LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL, *THE MYTH OF OWNERSHIP: TAXES AND JUSTICE* 37–39 (2002). עם זאת, ניתן עדיין למצוא נסיונות חוזרים לבסס מחדש עיקרון זה. ראו: Brian Galle, *Tax Fairness*, 65 WASH. & LEE L. REV. 1323 (2008); Richard A. Musgrave, *Horizontal Equity: A Further Note*, 1 FLA. TAX REV. 354 (1993); Richard A. Musgrave, *Horizontal Equity, Once More*, 43 NAT'L TAX J. 113 (1990).

111 ראו Kaplow, *Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle*, שם. ראו גם ATKINSON & STIGLITZ, *לעיל ה"ש 58, בעמ' 355*.

לגרוע מכלליות הדיון, כי המאפיין הרלוונטי של פרטים בחברה לעניין הנורמה של שוויון אופקי הוא הכנסה.¹¹² הניחו עוד שהחברה מורכבת מארבעה פרטים בלבד: שני פרטים, שנקרא להם א ו-ב, אשר הכנסתם זהה וגבוהה מהכנסתם הוזה של שני הפרטים האחרים, שנקרא להם ג ו-ד. הניחו כעת רפורמת מס המטילה נטל מס לא-שוויוני הן על הפרטים בעלי הכנסה הגבוהה והן על בעלי הכנסה הנמוכה יותר, באופן שלאחר השינוי הושווה עושרם (או הכנסתם הפנויה) של פרטים א ו-ג, והוא גבוה מזה של פרטים ב ו-ד, אשר נהפכו גם הם לשווים בעושרם.

לדוגמה, נניח שהכנסתם הפנויה של פרטים א ו-ב לפני רפורמת המס היא 100, ואילו זו של ג ו-ד היא 90. רפורמת מס לא-שוויונית עשויה להטיל מס נוסף של 12 על א ו-20 על ב, וכן 2 על ג ו-10 על ד. לאחר הרפורמה הלא-שוויונית האמורה, הכנסותיהם הפנויות של הפרטים הן כדלקמן: א – 88; ב – 80; ג – 88; ד – 80.

רפורמת מס זו מפרה את עקרון השוויון האופקי מאחר שהיא מחילה נטל מס שונה הן על פרטים א ו-ב והן על פרטים ג ו-ד, אשר שווים מלכתחילה במאפיין הרלוונטי – הכנסה. לפיכך, לכאורה, מצב המוצא של הפרטים עדיף על הרפורמה או על מצבם לאחר הרפורמה תחת עקרון השוויון האופקי. אולם אם המצב החדש הוא נקודת המוצא, אזי חזרה למצבם הקודם של הפרטים מהווה אף היא הפרה של עקרון השוויון האופקי.

בנתוני הדוגמה, רפורמת מס הפוכה (או מבטלת) תעניק טיפול מס לא-שוויוני לפרטים א ו-ג, אף שהכנסותיהם הפנויות שוות (88), שכן את הכנסתו של א היא תעלה ל-100 ואילו את זו של ג היא תעלה רק ל-90. הכנסותיהם השוות של פרטים ב ו-ד (80) יטופלו גם הן באופן שונה תחת רפורמת המס החדשה, שכן הכנסותיהם לאחר שינוי המס יהיו ל-100 ל-ב ו-90 ל-ד.

לפנינו אם כן שני מצבי עולם שאי-אפשר ליצור דירוג נורמטיבי ביניהם על בסיס עקרון השוויון האופקי. אלה מצבים שאינם ניתנים להשוואה; אין עדיפות למצב עולם (משפטי) אחד על רעהו תחת עקרון השוויון האופקי.¹¹³

לבסוף, עקרון השוויון האופקי אינו שיקול נורמטיבי יחיד. גם התומכים בעיקרון זה אינם מאמינים כי הוא שולט בדרך בעיצובן של מערכות מס. קיימים כמובן שיקולים נורמטיביים נוספים, כגון יעילות או פשטות, ויש שיצרפו לרשימה שיקולים נוספים. אם כן, יש לקבוע את יחסי-הגומלין בין השיקולים הנורמטיביים הפועלים לצד הנורמה של שוויון אופקי. דא עקא, לא רק שלא נקבעה מערכת יחסים תיאורטית כזו, אלא שלכאורה היא אינה מן האפשר. העיקרון של שוויון אופקי – בניסוחו המקובל – פועל באופן בינרי, ולא רציף.

112 אכן, הכנסה הינה הקריטריון המרכזי במציאות, ובהתאם לכך גם בניתוחיהם של מלומדים. עם זאת, ניתן כמובן להרחיב את הדיון גם לקריטריונים אחרים – כגון מצב בריאותי, גיל ועוד – מבלי לפגוע במסקנות הניתוח בטקסט.

113 בעיה דומה של דירוג לא-מלא של מצבי העולם קיימת גם תחת הקריטריון של יעילות פְּרָטו. ראו בטקסט שליד ה"ש 172 להלן.

דהיינו, רפורמת מס זו אחרת יכולה להיות משני סוגים בלבד תחת עקרון השוויון האופקי: מקיימת את העיקרון או מפירה אותו. לכן, על-מנת לשמור על עקרון השוויון האופקי, מערכת יחסי-הגומלין עם שיקולים נורמטיביים אחרים חייבת להתבטא בהתעלמות מוחלטת מהם, שהרי לכאורה כל פשרה, ולו הקלה ביותר, בגין התנגשות עם עיקרון או שיקול נורמטיבי אחר תוביל להפרת עקרון השוויון האופקי.

ניתן להוסיף עוד כי עקרון השוויון האופקי סותר את כלל פֶּרְטוֹ ולכן יוצר בעיה לקורא המאמין כי כלל זה חשוב.¹¹⁴ זאת ועוד, תוצאות מקריות במערכת המס (בגין מערכת אכיפה הסתברותית או אקראיות מכוונת בחיובי המס) מפרות גם הן עיקרון זה, אף שהן אינן בלתי-רצויות בהכרח.¹¹⁵ דיינו בביקורת עד כאן על עקרון השוויון האופקי.

2. גישה היכולת לשלם (*ability-to-pay approach*) – גישה זו מתארת עקרונות של צדק או הוגנות בעיצוב מערכות מס, ויסודותיה נטועים עמוק בדפי ההיסטוריה, בכתיבתם של פילוסופים ותיאורטיקאים פוליטיים.¹¹⁶ אף שגישה זו רווחת מאוד בקרב משפטנים בתחום המס, כלכלנים רבים מבקרים אותה.¹¹⁷ כשל משמעותי של גישה זו הוא היותה מוגדרת באופן חלקי. לא ברור מהי ה"יכולת" או ה"יכולת לשלם" המתוארת על-ידי גישה זו.¹¹⁸ אף שקיימות פרשנויות מגוונות ל"יכולת" או ל"יכולת לשלם" – כגון הכנסה, עושר, צריכה, יכולת טבועה (endowment) ועוד – אין הן מבוססות מבחינה נורמטיבית.¹¹⁹ ושוב, אף אם היה אפשר להגדיר גישה זו באופן מלא, אם אין היא יחידה בעולם הנורמטיבי של עיצוב מערכות מס, אזי יש להגדיר את יחסי-הגומלין בינה לבין קריטריונים רלוונטיים אחרים, וכמובן להצדיק הגדרה זו.

114 ראו ATKINSON & STIGLITZ, לעיל ה"ש 58, בעמ' 354–355; Kaplow, *Horizontal Equity*; Louis Kaplow & Steven Shavell, *New Measures, Unclear Principles*, לעיל ה"ש 110; *Any Non-Welfarist Method of Policy Assessment Violates the Pareto Principle*, 109 J. POL. ECON. 281 (2001).

115 ראו, לדוגמה: Joseph E. Stiglitz, *Utilitarianism and Horizontal Equity: The Case for Random Taxation*, 18 J. PUB. ECON. 1 (1982); Dagobert L. Brito et al., *Randomization in Optimal Income Tax Schedules*, 56 J. PUB. ECON. 189 (1995); Mitchell A. Polinsky & Steven Shavell, *The Economic Theory of Public Law Enforcement*, 38 J. ECON. LIT. 45 (2000).

116 ראו MUSGRAVE, לעיל ה"ש 44, פרק 5; EDWIN R. SELIGMAN, *PROGRESSIVE TAXATION IN THEORY AND PRACTICE* 204–289 (2nd ed. 1908); Stephen Utz, *Ability to Pay*, 23 WHITTIER L. REV. 867, 878–939 (2002). גם אדרעי תומך בגישה זו. ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 99–101; אדרעי "בסיס מס כולל בישראל", לעיל ה"ש 6, בעמ' 433–435.

117 ראו, לדוגמה, SIMONS, לעיל ה"ש 74, בעמ' 17; WILLIAM VICKREY, *AGENDA FOR PROGRESSIVE TAXATION* 3–4, 374–375 (1947). ראו גם Utz, שם.

118 ראו, לדוגמה, MUSGRAVE, לעיל ה"ש 44, בעמ' 90–98; MURPHY & NAGEL, לעיל ה"ש 110, בעמ' 20–30.

119 ראו דיון אצל Utz, לעיל ה"ש 116.

3. מדדי אי-שוויון – מאז החל העיסוק האמפירי-המדעי בצדק חלוקתי, פותחו מדדים מגוונים שמטרתם לספק הערכה של רמת אי-השוויון בחברה.¹²⁰ מדדים אלה נמדדים באופן אמפירי,¹²¹ ומשמשים לעיצוב מדיניות חברתית, במיוחד בתחום המס (ותשלומי ההעברה). לדוגמה, אחד המדדים הידועים למדידת אי-שוויון, שמדינות רבות בעולם משתמשות בו, הוא מדד ג'יני.¹²² באמצעות השימוש במדד ג'יני, חוקרים וקובעי מדיניות מדרגים מדינות שונות מבחינת רמת אי-השוויון בהן או בוחנים את התפתחותו של אי-השוויון במדינה מסוימת על-פני זמן.¹²³

הבעיה המרכזית עם מדדי אי-שוויון היא שהם מספקים מידע חלקי בלבד על המצב החברתי. מדדי אי-שוויון מספקים תיאור מסוים של הצדק החלוקתי בחברה, וניתן ללמוד מהם על רמת חלוקת העושר או ההוגנות בחברה. אולם הסקת מסקנות נורמטיביות על בסיס מידע זה תהיה מוטעית על-פי-רוב. מה ניתן ללמוד מהעובדה שרמת אי-השוויון הנמדדת במדינה מסוימת גבוהה (מהממוצע או ביחס לכל רף אחר שנבחר)? האם עלינו להגביר בתגובה את המאמץ החברתי לחלק מחדש את העושר? לא בהכרח, ואפילו לא קרוב לוודאי. באופן דומה, תוצאה נמוכה של מדד אי-שוויון אינה מובילה בהכרח למסקנה שיש להפחית את מידת מימושה של החלוקה מחדש בחברה. הסיבה היא, כמובן, שאף-על-פי ששיקולי צדק חלוקתי חשובים, אין להם בלעדיות בהערכת רצותם של מצבים חברתיים. כאמור, קיימים שיקולים נוספים בעלי ערך חברתי, כגון יעילות או פשטות. ללא מערכת

120 ראו, לדוגמה: H. Dalton, *The Measurement of the Inequality of Incomes*, 30 *ECON. J.* 348 (1920); A.B. ATKINSON, *THE ECONOMICS OF INEQUALITY* (2nd ed. 1983); AMARTYA K. SEN, *ON ECONOMIC INEQUALITY* (1973); FRANK A. COWELL, *MEASURING INEQUALITY* (2nd ed. 1995); P.J. LAMBERT, *THE DISTRIBUTION AND REDISTRIBUTION OF INCOME* (3rd ed. 2001).

121 ראו, לדוגמה: HANDBOOK OF INCOME INEQUALITY MEASUREMENT (J. Silber ed., 1999); HANDBOOK OF INCOME DISTRIBUTION (A.B. Atkinson & F. Bourguignon eds., 2000).

122 ראו: SEN, *ON ECONOMIC INEQUALITY*, לעיל ה"ש 120; Anthony B. Atkinson, *On the Measurement of Inequality*, 2 *J. ECON. THEORY* 244 (1970).

123 ראו בישראל, לדוגמה, משרד האוצר תקציב המדינה: הצעה לשנות הכספים 2009–2010 – עיקרי התקציב ותכנית תקציב רב-שנתית 54–55 (2009); ועדת החקירה הפרלמנטרית לנושא הפערים החברתיים בישראל דו"ח ביניים www.knesset.gov.il/committees/heb/docs/gap15-4.htm#4; המוסד לביטוח לאומי, מינהל המחקר והתכנון ממדי העוני והפערים החברתיים – דוח שנתי 2008 25 (2009); קרין תמר שפרמן "חוצים את הקווים: עוני ואי-שוויון בישראל" פרלמנט 63 (2009) www.idi.org.il/Parliament/2009/Pages/2009_63 OECD, *GROWING UNEQUAL? INCOME DISTRIBUTION AND POVERTY IN OECD COUNTRIES*, table 11.1 – Summary of changes in income inequality and poverty (2008); UNDP, *HUMAN DEVELOPMENT REPORT 2009 – OVERCOMING BARRIERS: HUMAN MOBILITY AND DEVELOPMENT* 195 (2009); *WORLD ECONOMIC OUTLOOK: GLOBALIZATION AND INEQUALITY* ch. 4 (International Monetary Fund 2007).

שיקולים המאזנת בין השאיפה החברתית לרמת אי־שוויון נמוכה לבין צמצום הפגיעה ביעילות או הימנעות מעלויות גבוהות מדי של הפעלת המערכת החברתית המחלקת את העושר מחדש (במיוחד מערכת המס ותשלומי ההעברה) אי־אפשר להסיק מסקנות נורמטיביות. מדדי אי־שוויון מספקים מידע חלקי בלבד, אשר עלול בשל כך להיות מטעה. מדדים אלה כשלעצמם הם אם כן חסרי משמעות נורמטיבית.¹²⁴

בהתאם, אי־אפשר להסיק כל מסקנה נורמטיבית מהשוואה של מדדי אי־שוויון של שתי מדינות. אם רמת אי־השוויון במדינה אחת גבוהה יותר, אי־אפשר לדעת על בסיס מידע זה בלבד אם ראוי לצמצם את אי־השוויון במדינה זו או להגביר את אי־השוויון במדינה האחרת. יתרה מזו, ראוי אולי שיהיה הבדל ברמת אי־השוויון בין המדינות מאחר שהן שונות זו מזו. כך, המדינות עשויות להיות שונות זו מזו מבחינת התנהגותם של הפרטים בהן, ולכן הפגיעה ביעילות בגין חלוקה מחדש תהיה שונה בכל אחת מהן. כמו־כן, מוסדות השלטון במדינות שונות עשויים להיות שונים, רמת התשתיות בהן (כגון חינוך) עשויה להיות שונה, וכך גם המצב הבטחוני, ההעדפה החברתית, כמות המשאבים הטבעיים וכיוצא באלה. באופן דומה, גם ההשוואה של מדדי אי־שוויון במדינה אחת על־פני זמן אינה יכולה להפיק מידע מספק או רלוונטי כשלעצמו לצורך הסקת מסקנות נורמטיביות.

4. מדדי עוני – דרך מקובלת נוספת להעריך את הצדק או ההוגנות החברתית היא באמצעות מדדים של עוני.¹²⁵ מלבד שאלת ההגדרה של "עוני", ובהתאם לכך שאלת אופן מדידתו, מדד העוני מספק מידע מצומצם אף יותר ממדדי אי־השוויון.¹²⁶ מדדי עוני מוסרים מידע רק על החלק הנמוך של טווח ההכנסה – לדוגמה, כמה פרטים עניים יש בחברה – ולא על חלוקת ההכנסות בחברה כולה. כמו־כן, מדדי עוני אינם משקללים בדרך־כלל את מידת העוני (או את חומרתו). מעבר לכשלים אלה של מדדי עוני, כל האמור לעיל בעניין מדדי אי־שוויון תקף אף למדדי עוני. מדדי עוני כשלעצמם נעדרים משמעות נורמטיבית מאחר שלא ניתן לדעת אם רמת עוני מסוימת היא גבוהה או נמוכה ללא הגדרת יחסי־הגומלין בין עוני לבין שיקולים נורמטיביים אחרים. ודוק: איני טוען שמדדי עוני, בדומה למדדי אי־שוויון, אינם מוסרים מידע שעשויה להיות לו חשיבות חברתית כלשהי (אשר יש להגדירה); הטענה

124 קיימים מדדי אי־שוויון המעוצבים על בסיס התיאוריה הרווחתית המוצגת בהמשך מאמר זה (ראו חלק 1 להלן). ראו Atkinson, *On the Measurement of Inequality*, לעיל ה"ש 122; FRANK A. COWELL, MEASURING INEQUALITY ch. 3 (2011). אולם מדדים אלה אינם מוסרים מידע מעניין נוסף מעבר לזה המסופק על־ידי התיאוריה הרווחתית שבבסיסם. יתרה מזו, התיאוריה הרווחתית תשמש תמיד כלי החלטה טוב יותר ממדד אי־השוויון הבנוי עליה. ראו: Louis Kaplow, *Why Measure Inequality?* 3 J. ECON. INEQ. 65 (2005).

125 ראו, לדוגמה, Atkinson, *THE ECONOMICS OF INEQUALITY*, לעיל ה"ש 120; LAMBERT, P. RUGGLES, DRAWING THE LINE: ALTERNATIVE POVERTY MEASURES AND ; 120 P. RUGGLES, THEIR IMPLICATIONS FOR PUBLIC POLICY (1990); M. RAVALLION, POVERTY COMPARISONS (1994).

126 ראו Kaplow, *Why Measure Inequality?*, לעיל ה"ש 124.

היא שאין במידע הכלול במדדים אלה כדי לזהות את המדיניות הראויה מבחינה חברתית. מדדים אלה כשלעצמם – במנותק מקריטריונים אחרים וללא הגדרת יחסי-הגומלין שלהם עם קריטריונים אחרים – הינם חסרי נפקות נורמטיבית.

5. מדדי פרוגרסיביות – דרך נוספת שמשמשים בה בספרות למדידת מידת החלוקה מחדש בחברה היא באמצעות מדדים של פרוגרסיביות.¹²⁷ באופן כללי, מערכת מס (ותשלומי העברה) פרוגרסיבית מחלקת את הנטל החברתי באופן שגידול בהכנסה גורר גידול יותר מפרופורציונלי בנטל המס. מדדים אלה עשויים למדוד את מידת הצמצום באי-השוויון בגין מערכת המס וההעברות או את מידת החלוקה מחדש של מערכת המס וההעברות. מכל מקום, הביקורת לעיל לגבי מדדים של אי-שוויון תקפה במידה שווה גם למדדי פרוגרסיביות.¹²⁸ כך, לדוגמה, מערכת מס והעברות פרוגרסיבית יותר אינה ראויה יותר בהכרח מבחינה חברתית. הרמה ה"מיטבית" של פרוגרסיביות תלויה ביחסי-הגומלין בין צדק חלוקתי לבין מטרות חברתיות אחרות, ולכן אי-אפשר להסיק מסקנות נורמטיביות מהמידע הנגלה במדדי פרוגרסיביות לבדם.

אלה הן דוגמאות עיקריות – אם כי לא יחידות – לניתוח מקובל של דיני מסים על בסיס עקרונות או נורמות. חלק מהעקרונות או הנורמות הללו מוגדרים באופן חלקי בלבד, וכולם, בין ביחד ובין לחוד, אינם יכולים להוות בסיס לתיאוריה נורמטיבית של מערכות מס ללא הגדרה (מבוססת נורמטיבית) של יחסי-הגומלין ביניהם. אף שעקרונות או נורמות מס אלה, או חלקם, עשויים לתת תחושה של טעם וריח נורמטיביים, הם מספקים לא יותר מתיאורטיזציה חלקית של המשפט בתחום דיני המס. בהתאם, ההתייחסות הנורמטיבית של אדרעי בספרו לעקרונות אלה היא אומנם חשובה ומעניינת, ובמידה מסוימת אף ראשונית בספרות המס בישראל, אולם יש להוסיף ולתמוך שיקולים נורמטיביים אלה במסגרת תיאורטית שלמה. רק תיאוריה נורמטיבית שלמה של המשפט תוכל לספק בסיס תיאורטי אנליטי מתאים, שממנו יהיה אפשר לנסות לגזור כללים משפטיים.

ה. כלכלת רווחה והתיאוריה הרווחתית (Welfarism)

תיאוריה נורמטיבית שלמה למשפט חייבת אם כן להגדיר, נוסף על שיקולים נורמטיביים רלוונטיים, גם את יחסי-הגומלין ביניהם. ניתן לחשוב על גישות תיאורטיות שונות למשפט,

127 ראו, לדוגמה: Ulf Jacobsson, *On the Measurement of the Degree of Progression*, 5 J. Pub. Econ. 161 (1976); N.C. Kakwani, *Application of Lorenz Curves in Economic Analysis*, 45 *ECONOMETRICA* 719 (1977); N.C. Kakwani, *Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison*, 87 *ECON. J.* 71 (1977); Daniel B. Suits, *Measurement of Tax Progressivity*, 67 *AM. ECON. REV.* 747 (1977). ראו גם LAMBERT, לעיל ה"ש 120.

128 ראו Kaplow, *Why Measure Inequality?*, לעיל ה"ש 124.

ובכלל זה לדיני מסים, המאפשרות ניתוח נורמטיבי מסוג זה. ברצוני להציג להלן גישה תיאורטית שלמה אפשרית אחת לניתוחם ולעיצובם של דיני המס – התיאוריה הרווחתית (welfarism). גישה זו מבוססת על צורת חשיבה כלכלית-פילוסופית, והיא גישה נורמטיבית למשפט הציבורי אשר רווחת במיוחד בקרב כלכלנים. התיאוריה הרווחתית הינה הגישה השלטת במסגרת כלכלת רווחה (במיוחד מהשליש השני של המאה העשרים) – אותו תחום בכלכלה המתמקד במיוחד בניתוח תיאורטי-נורמטיבי של התנהגות הגוף החברתי המכונה "מדינה"¹²⁹. בהתאם, מערכת המשפט (ובכלל זה דיני המס), המהווה צורת התנהגות מובהקת של המדינה, משויכת לתחום זה של ניתוח כלכלי, ונבחנת במסגרת כלכלת רווחה תחת התיאוריה הרווחתית.

שיטה תיאורטית זו אינה זרה לאדרעי. אדרעי מציין בכמה מקומות בספרו (כמו-גם במאמריו) את השיקול של רווחה מצרפית, שהוא מונח התואם במיוחד את התיאוריה הרווחתית.¹³⁰ מקריאת ספרו עולה כי אדרעי מודע לגמרי לגישה תיאורטית זו, ונראה שהוא אף מאמץ את דרך החשיבה הזו, אם כי הוא אינו מתחייב לה באופן בלעדי. על-פי שיטתו של אדרעי, כלכלת רווחה אינה התיאוריה הנורמטיבית שלפיה יש לנתח ולעצב את דיני המס. איני יכול לומר בוודאות מהי שיטתו התיאורטית-הנורמטיבית של אדרעי, מאחר שהוא נמנע כאמור מלעסוק בתיאוריה באופן ישיר ומפורש (שוב, ככל הנראה כדי לשמור על פשטות הדיון בספרו). ניתן למצוא בספרו אזכורים ויישום של גישות תיאורטיות נוספות ושל שיקולים נורמטיביים (אשר חלקם מוזכרים לעיל) שאינם עולים בהכרח בקנה אחד עם הגישה של כלכלת רווחה.¹³¹ נראה כי אדרעי מאמין יותר בגישה פלורליסטית – בגישה תיאורטית פלורליסטית, המאמצת תיאוריות שונות במקביל, או בגישה פלורליסטית של ערכים (values), המאמצת ערכים מגוונים.¹³² כלכלת רווחה, לפי דרך חשיבה זו, מהווה

129 ROBIN W. BOADWAY & NEIL BRUCE, WELFARE ECONOMICS (1984); YEW - ראו, לדוגמה: KWANG NG, WELFARE ECONOMICS: INTRODUCTION AND DEVELOPMENT OF BASIC CONCEPTS (1979); AMARTYA SEN, CHOICE, WELFARE AND MEASUREMENT part III (1982).

130 עם זאת, יש לציין כי אדרעי (בדומה למלומדים רבים אחרים) תופס את המושג "רווחה מצרפית" באופן שונה מהגדרתו הכלכלית. להבנת המושג "רווחה חברתית" או "רווחה מצרפית" ראו את הדיון להלן. להתייחסותו של אדרעי למושג זה ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 21 ו-29.

131 כך, לדוגמה, לגבי תמיכתו בנורמת הצדק האופקי או בעקרון היכולת לשלם. ראו את הטקסט לעיל ליד ה"ש 107-115 וליד ה"ש 116-119, בהתאמה.

132 ראו, לדוגמה, Sen, *Well-Being, Agency and Freedom: The Dewey Lectures 1984*, לעיל ה"ש 69, בעמ' 176.

תיאוריה נורמטיבית אחת מבין מגוון של תיאוריות. לחלופין, הערך של תועלת (well-being) אישית ומצרפית, העומד במרכזה של כלכלת רווחה, מהווה ערך אחד מני רבים.¹³³ אם כן, הגישה הרווחתית אינה זרה לאדרעי, אך גם אינה הדרך התיאורטית שבה בחר. יתרה מזו, אדרעי אינו מפרט או מסביר בספר זה או במאמריו השונים את התיאוריה של כלכלת רווחה. למעשה, אף שמלומדים ספורים בישראל מזכירים את המושג "רווחה מצרפית", אי־אפשר למצוא אצלם הסבר למשמעותה של הגישה התיאורטית העומדת בבסיס מושג זה; אין הם מציעים אותה כגישה תיאורטית לניתוחם ולעיצובם של דיני המסים בישראל, ואין הם מסבירים אף כיצד היא תבוא לידי ביטוי בניתוחם או בעיצובם של דיני המסים בישראל.¹³⁴

מאמר זה יציג להלן את יסודותיה של התיאוריה הרווחתית ואת המבנה שלה, ויסביר כיצד ניתן ליישמה בעיצובן ובניתוחן של מערכות מס. במיוחד אבקש להראות כיצד קריטריונים מקובלים לניתוח מערכות מס – צדק חלוקתי (או הוגנות), יעילות ופשטות – באים לידי ביטוי תחת התיאוריה הרווחתית. כמו־כן אנסה להראות כיצד עקרונות או נורמות מס שהוזכרו לעיל עשויים לקבל ביטוי מסוים – או באופן מדויק יותר, לשמש מדד עקיף – תחת התיאוריה הרווחתית.¹³⁵ נקודת המוצא של מאמר זה תהיה אם כן כלכלת רווחה, ולכן מאמר זה לא יעסוק במקורותיה וביסודותיה של גישה תיאורטית זו.¹³⁶ כמו־כן לא אפרט כאן את יסודותיה הפילוסופיים של הגישה הרווחתית, ולא אדון כאן בהצדקות לה,¹³⁷ בביקורת הקיימת נגדה¹³⁸ או בתגובות האפשריות על ביקורת זו. איני מבקש לטעון שזו הגישה התיאורטית־הנורמטיבית היחידה או החשובה ביותר או ה"נכונה" ביותר או

133 אציין בשוליים כי באופן כללי הביקורת לעיל בדבר תיאורטיזציה חלקית תקפה גם לגבי גישות פלורליסטיות. שימוש במגוון של תיאוריות או ערכים מצריך הגדרה של יחסי-הגומלין ביניהם שתהא מוצדקת כשלעצמה.

134 יוצא־דופן בולט הוא מאמרו של מרגליות, לעיל ה"ש 31. אף שזהו המאמר המשפטי היחיד בעברית שניתן למצוא בו התייחסות מפורשת לתיאוריה הרווחתית, נראה כי שיטה תיאורטית זו מאפיינת את גישתו של מרגליות גם במאמריו האחרים.

135 ראו חלק 41 להלן.

136 ראו, לדוגמה: J.R. Hicks, *The Foundations of Welfare Economics*, 49 *ECON. J.* 696 (1939); J.R. Hicks, *The Scope and Status of Welfare Economics*, 27 *OXFORD ECONOMIC PAPERS* 307 (1975); E.J. Mishan, *A Survey of Welfare Economics, 1939–59*, 70 *ECON. J.* 197 (1960); RAO & BOADWAY, *SEN, CHOICE, WELFARE AND MEASUREMENT*; 129, לעיל ה"ש NG; 129, לעיל ה"ש 129.

137 ראו שם.

138 ראו, לדוגמה: Amartya Sen, *Personal Utilities and Public Judgements: Or What's Wrong with Welfare Economics*, 89 *ECON. J.* 537 (1979); Amartya Sen, *Rational Fools: A Critique of the Behavioral Foundations of Economic Theory*, 6 *PHIL. & PUB. AFF.* 317 (1977); Martha C. Nussbaum, *Flawed Foundations: The Philosophical Critique of (a Particular Type of) Economics*, 64 *U. CHI. L. REV.* 1197 (1997).

ה"טובה" ביותר או המוסרית ביותר וכיוצא באלה. כל רצוני הוא לתאר כאן גישה תיאורטית קיימת, אטרקטיבית, אשר יש מלומדים המחזיקים בה. בחרתי דווקא בגישה תיאורטית זו מהסיבה הטריטוריאלי שלטעמי היא מציגה תיאוריה משכנעת יותר – ולכן "טובה" יותר – לניתוח מערכת המשפט.

התיאוריה הרווחתית היא תיאוריה נורמטיבית, וככזו, ההנחות שבבסיסה והמבנה שלה, כפי שיוצגו להלן, מבוססים על שיפוט ערכי. התיאוריה הרווחתית היא בראש ובראשונה תוצאתנית (consequential). אך ורק תוצאות במציאות מקבלות משקל נורמטיבי כלשהו.¹³⁹ כך, לדוגמה, להליכים (procedures), במנותק מהשפעתם על תוצאות (או מהגדרתם כתוצאה), אין כל משמעות נורמטיבית תחת השיטה הרווחתית. אך התיאוריה הרווחתית אינה זהה לתיאוריה תוצאתנית, אלא מהווה תת-קבוצה שלה. דהיינו, לא כל תוצאה במציאות מקבלת ביטוי נורמטיבי, אלא רק תוצאות הקשורות לרווחתם (well-being) של הפרטים בחברה.¹⁴⁰ התיאוריה היא אינדיווידואליסטית, דהיינו, רק ההשפעה על רווחתם של הפרטים בחברה או השינוי שחל ברווחתם של הפרטים בחברה בגין סיבה זו או אחרת – במיוחד בגין הסדר משפטי זה או אחר – מקבלים ביטוי תחת התיאוריה הרווחתית. כך, לדוגמה, ההשפעה (התוצאתית) כשלעצמה על הסביבה, על המוסר החברתי או על מידת ההסחרה (commodification) של הפרטים או של היחסים ביניהם, במנותק ממשמעותה לגבי רווחתם של הפרטים בחברה, היא חסרת משמעות נורמטיבית תחת התיאוריה הרווחתית. באופן דומה, שיקולים של הוגנות, צדק מתקן או גמול כשלעצמם, אף אם הם מתארים תוצאות במציאות, הם חסרי משמעות נורמטיבית בניתוח של כלכלת רווחה.¹⁴¹ כל אלה יכולים לקבל משקל נורמטיבי אך ורק אם הם משפיעים על רווחתם של הפרטים בחברה. רק אם ההשפעה על הסביבה או על ההוגנות משפיעים באופן כלשהו על רווחתם של הפרטים בחברה, הם יקבלו ביטוי נורמטיבי, וגם אז רק דרך רווחתם של הפרטים בחברה, ולא באופן ישיר כקריטריונים נורמטיביים. לדוגמה, אם הפגיעה בסביבה בגין זיהום גורמת לפגיעה במצבם הבריאותי של חלק מסוים מן הפרטים בחברה, אזי הסדר משפטי המגביל פגיעה סביבתית זו יקבל משקל נורמטיבי, מאחר שהוא יצמצם את הפגיעה בפרטים, וגם זאת רק במידה שבה הוא אכן משפר את רווחתם. בהתאם, זיהום בכמות זהה במקומות גיאוגרפיים שונים (נאמר, במדבר ובמקום מיושב) עשוי לקבל ביטוי נורמטיבי שונה, אף שהפגיעה בסביבה או בטבע כשלעצמה (אם ניתן להגדיר זאת) זהה.

139 אין זה בלתי-סביר לטעון כי כל דבר במציאות עשוי להיחשב או להיות מוגדר תוצאה. אך אין זה המקום לעסוק בגבולותיה של הגישה התוצאתנית.

140 זו כמובן הסיבה לכך שגישה זו מכונה "רווחתית".

141 ראו, לדוגמה: STEVEN SHAVELL & LOUIS KAPLOW, FAIRNESS VERSUS WELFARE (2002).

רווחתו של הפרט הוא מושג מרכזי בכלכלת רווחה, ואכן סביב תוכנו וגבולותיו מתנהלים דיונים מקיפים ומעמיקים בספרות הכלכלית, ובמיוחד הפילוסופית.¹⁴² כלכלנים משתמשים בדרך-כלל במונח "תועלת" (utility) כדי לתאר את רווחתו (well-being) של הפרט, אולם תוכנו של מושג זה אינו תלוי במינוח זה או אחר. באופן כללי, רווחתו של הפרט כוללת, על הצד החיובי, כל דבר שהפרט עשוי להעניק לו ערך חיובי, כגון צריכה של מוצרים או שירותים, רגשות חיוביים (שמחה, אהבה ועוד), מערכות יחסים מספקות, סביבה נקייה ומוגנת, התייחסות הוגנת וכן הלאה; ועל הצד השלילי רווחתו של הפרט כוללת כל דבר שהפרט תופס אותו כשלילי לגביו, כגון נזק לגופו או לנכסיו, רגשות שליליים (עצב, אי-סיפוק), אי-נוחות מכל סוג שהוא וכן הלאה. התועלת או הרווחה של הפרט נובעים לא רק מכסף או מהנאה חומרית, אלא מכל סוג של הנאה או כאב. הללו תלויים, באופן טבעי, בטעמיו או בהעדפותיו של הפרט, ולכן הם סובייקטיביים.¹⁴³ הנחה מובלעת בשיטה זו היא שכל פרט יודע מה "טוב" או בעל ערך לגביו, כלומר, שכל פרט יודע ומבין מהי ההשפעה של דברים שונים במציאות על תועלתו.¹⁴⁴ אם אין זה כך, אזי יש לחשוב על תועלתו של הפרט כזו אשר נובעת או צומחת לו בפועל ולמעשה, להבדיל מזו שהוא העריך לפני שהבין את השפעתה עליו; זו התועלת הצומחת לפרט לאחר שהעמדנו אותו על טעותו והוא הבין היטב את משמעות השפעתם של הדברים במציאות על רווחתו.

רווחתם של הפרטים בחברה מקבלת ביטוי נורמטיבי כולל על-ידי צבירה של רווחתו או תועלתו של כל אחד ואחת מהפרטים בחברה לכלל מדד יחיד כולל המכונה "רווחה חברתית" (social welfare).¹⁴⁵ הרווחה החברתית היא תוצאה של צבירה (אגרגציה) של תועלות הפרטים ושל תועלותיהם בלבד. הרווחה החברתית היא המדד הנורמטיבי במסגרת

142 ראו, לדוגמה: Martha C. : Amartya Sen, *Plural Utility*, 81 PROC. ARIST. SOC. 193 (1981); Nussbaum, *Plato on Commensurability and Desire*, 83 PROC. ARIST. SOC. 50 (1984).

143 קיימות תפיסות אחרות וגישות אחרות להגדרת רווחתם (well-being) של הפרטים בחברה. ראו, לדוגמה: JAMES GRIFFIN, *WELL-BEING: ITS MEANING, MEASUREMENT, AND MORAL IMPORTANCE* (1986); *THE QUALITY OF LIFE* (Martha Nussbaum & Amartya Sen eds., 1993); L. W. SUMNER, *WELFARE, HAPPINESS & ETHICS* (1996).

144 גם תחום זה הניב ספרות רחבה למדי, אשר בשנים האחרונות ניתן לאתר אותה תחת המונחים "כלכלה התנהגותית" (behavioral economics) או "משפט ופסיכולוגיה" או "הטיות פסיכולוגיות" (heuristics and psychological biases). ראו, לדוגמה: Christine Jolls, Cass R. Sunstein & Richard Thaler, *A Behavioral Approach to Law and Economics*, 50 STAN. L. REV. 1471 (1998); *ADVANCES IN BEHAVIORAL ECONOMICS* (Colin F. Camerer, George Loewenstein & Matthew Rabin eds., 2004). לכתובה בנושא זה בתחום דיני המס ראו, לדוגמה, דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 32.

145 חייבים כמובן להגדיר מי הם הפרטים הרלוונטיים לרווחה החברתית, דהיינו, מי הם הפרטים שאת תועלתם צוברים לשם קבלת הכרעות נורמטיביות.

כלכלת רווחה.¹⁴⁶ בפרט, הרווחה החברתית היא הקריטריון הנורמטיבי להערכת כללים משפטיים. לדוגמה, הבחירה בין כמה כללים משפטיים אפשריים תיעשה בהתאם למדד זה: הכלל המשפטי המניב רווחה חברתית גבוהה יותר – קרי, המקבל ערך גבוה יותר במדד צבירתי זה של תועלות הפרטים בחברה – הוא הכלל המשפטי הראוי מביניהם. עוד יש לציין כי הרווחה החברתית משתנה בהתאם לתועלתו של כל אחד מן הפרטים המרכיבים את החברה. דהיינו, אם התועלת של פרט יחיד בחברה גדלה, גם הרווחה החברתית גדלה בהכרח.¹⁴⁷ נוסף על כך, הרווחה החברתית צוברת את תועלות הפרטים באופן אנונימי. דהיינו, במסגרת הליך הצבירה אין משמעות לזהותם של הפרטים (להבדיל מתכונותיהם, כגון מצב בריאותם או עושרם).

אופן הצבירה של רווחתם של הפרטים לכלל מדד של רווחה חברתית אינו אחד ויחיד תחת התיאוריה הרווחתית. קיימות דרכים שונות ומגוונות לצבור תועלות. לדוגמה, השיטה התועלתנית (utilitarianism), שהיא אולי המפורסמת מבין שיטות הצבירה תחת כלכלת רווחה, צוברת את רווחתם של הפרטים באמצעות סכימה פשוטה של ערכי התועלת שלהם.¹⁴⁸ בשיטה זו התועלת של כל אחד ואחת בחברה מקבלת משקל שווה במדד הנורמטיבי של רווחה חברתית. לחלופין, ניתן לאמץ שיטת צבירה המעניקה משקל שונה לפרטים שונים לפי רמת התועלת שלהם (או אפילו לפי תכונות שונות שלהם – כגון צריכה, הכנסה, בריאות, גיל – המשפיעות על תועלתם). סכימה משוקללת זו של תועלות הפרטים בחברה מכונה "תועלתנות כללית" (generalized utilitarianism). שיטת צבירה אפשרית נוספת, הנקראת על-שם רולס, היא ה-maximin.¹⁴⁹ גם שיטה זו משקללת באופן שונה את תועלות הפרטים, אלא שהיא דוגמה קיצונית של שקלול: שיטה זו מעניקה משקל בלעדי לפרט בעל התועלת הנמוכה ביותר בחברה, כך שהרווחה החברתית משתווה לתועלתו של פרט זה.

146 בכלכלה נהוג לתאר את הרווחה החברתית באופן פורמלי באמצעות פונקציית רווחה חברתית. ראו: A. Bergson, *A Reformulation of Certain Aspects of Welfare Economics*, 52 Q. J. ECON. 310 (1938); PAUL A. SAMUELSON, *FOUNDATIONS OF ECONOMIC ANALYSIS* (1947).
147 תכונה זו מציינת אימוץ תנאי או עיקרון פֶּרְטוֹ (בגרסתו ה"חזקה"). השיטה הרווחתית היא פֶּרְטוֹיאנית. ככל הנראה זו השיטה התיאורטית היחידה שמקיימת עיקרון פֶּרְטוֹ. ראו: Kaplow & Shavell, *Any Non-Welfarist Method of Policy Assessment Violates the Pareto Principle*, לעיל ה"ש 114.
148 ראו, לדוגמה: John C. Harsanyi, *Cardinal Utility in Welfare Economics and in the Theory of Risk-Taking*, 61 J. POL. ECON. 434 (1953); John C. Harsanyi, *Cardinal Welfare, Individualistic Ethics, and Interpersonal Comparisons of Utility*, 63 J. POL. ECON. 309 (1955); R.M. HARE, *MORAL THINKING: ITS LEVELS, METHOD, AND POINT* (1981); J.J.C. Smart, *An Outline of a System of Utilitarian Ethics*, in UTILITARIANISM: FOR AND AGAINST (J.J.C. Smart & Bernard Williams eds., 1973).
149 ראו: JOHN RAWLS, *A THEORY OF JUSTICE* (1971); AMARTYA SEN, *COMMODITIES AND CAPABILITIES* (1985).

כל סוג של צבירה של תועלות הפרטים (המקיים כמה תכונות) אפשרי תחת התיאוריה הרווחתית.¹⁵⁰ הבחירה החברתית בין שיטות הצבירה השונות היא חיצונית לתיאוריה הרווחתית, ובמידה רבה תלוית-ערך, דהיינו, נתונה לשיפוט ערכי. בפרט, שיטות צבירה שונות מביאות לידי ביטוי העדפות חברתיות שונות באשר לצדק חלוקתי, כפי שיוסבר בהמשך.¹⁵¹

לסיכום, התיאוריה הרווחתית היא תיאוריה נורמטיבית שמטרתה להכריע בין מצבי עולם שונים – ובענייננו, בין כללי משפט שונים – מבחינה חברתית. ככל תיאוריה נורמטיבית אחרת, הנחותיה והמבנה שלה מבוססים על שיפוט ערכיים. שיפוט ערכיים אלה באים לידי ביטוי בעיקר במדד של הרווחה החברתית, המעוצב באופן שמקיים את שלושת המאפיינים הבאים: (1) הוא תלוי אך ורק בתועלות של הפרטים בחברה; (2) הוא מקיים עיקרון פְּרָטו; (3) הוא צובר את תועלות הפרטים בחברה לכלל מדד יחיד.¹⁵² כך, לדוגמה, בחינה של כללי מס או הסדרי מס אפשריים תתבסס על ניתוח ההשפעה הצפויה שלהם על תועלתם של הפרטים בחברה, ובהתאם – על הרווחה החברתית. מערכת המס או כללי המס הקיימים, או כל כלל או הסדר מס מוצע, ייבחנו ויוערכו על-פי השפעתם על הרווחה החברתית. הצעות להפחית את שיעורי המס על חברות, להעמיק את החלוקה מחדש באמצעות מערכת המס (הגדלת הפרוגרסיביות של מערכת המס) או להתיר לנישומים הוצאות מסוג זה או אחר (דוגמת הוצאות הטיפול בילדים שנדונו לאחרונה בערכאות משפטיות ובהליכי חקיקה) ינותחו בהתאם להשפעתם על תועלות הפרטים, ובהתאם – על הרווחה החברתית. בהינתן צורכי תקציב, רפורמות מס יפגעו בדרך-כלל בתועלתם של חלק מן הפרטים וישפרו את תועלתם של אחרים; אם ניתן להראות שרפורמת מס זו או אחרת מגדילה את סך התועלות של הפרטים בחברה – קרי, את הרווחה החברתית – אזי ראוי לאמצה, בין שהיא פוגעת בפרטים "חלשים" בחברה או בצמיחה או במדיניות מס או בנורמת מס כלשהי או בעקרונות מס וכיוצא באלה. אם רפורמת מס המשיאה את הרווחה החברתית – ואשר על-כן ראוי לאמצה – פגעה בנורמת מס או בעקרון מס או במדיניות מס,

150 עם זאת, קיימים תנאים הכרחיים מבחינה תיאורטית לקיומה של שיטת צבירה של תועלות, אשר קשורים באופן כללי ליכולת ליצור השוואות בין התועלות של פרטים שונים. שיטות צבירה שונות עשויות לחייב תנאים הכרחיים שונים. לא נעסוק בתנאים אלה כאן. לדיון בנושא ראו, לדוגמה: (1970) AMARTYA K. SEN, COLLECTIVE CHOICE AND SOCIAL WELFARE.

151 ראו חלק 11 להלן.

152 כאמור, מטרתו של מאמר זה אינה לחקור את התיאוריה הרווחתית, אלא להציגה באופן שיאפשר את יישומה לדיני מסים. לכן הושמטו נושאים רבים וחשובים אשר אינם נחוצים לדיון במאמר זה, כגון תחימת הפרטים הרלוונטיים לצבירה, הנחיצות של מדידת תועלת, היכולת למדוד תועלת, היכולת להשוות בין תועלות של פרטים שונים, המשקל שיש להעניק להעדפות מסוגים שונים וכיוצא באלה. חלק מנושאים אלה נתונים אף הם לשיפוט ערכי.

אזי ניתן ללמוד מכך פעם נוספת כי למצער הללו אינם יכולים לשמש קריטריונים עצמאיים לניתוח מערכות מס, וכי יש להתעלם מהם אם הם סותרים את התיאוריה הנורמטיבית.¹⁵³ לשם השלמת התמונה יש לציין כי השימוש הרווח או ה"רגיל" של התיאוריה הרווחתית אינו כולל שיקולים פוליטיים (פוזיטיביים). במילים אחרות, במסגרת הניתוח הכלכלי קיימת הפרדה והבחנה, שהינה אנליטית ביסודה, בין כלכלת רווחה לבין כלכלה פוליטית. תחום הכלכלה הפוליטית עוסק בשאלות של בחירה ציבורית, השפעת קבוצות-אינטרס, מוסדות פוליטיים, משטרים פוליטיים וכיוצא באלה.¹⁵⁴ בהתאם, מודלים של כלכלה פוליטית רלוונטיים במיוחד למשפט חוקתי ומנהלי. מאחר שתחומי משפט אלה משפיעים בוודאי על דיני מסים, אי-אפשר להתעלם בענייננו מניתוח כלכלי של הרמה הפוליטית.

ההנחה המרכזית תחת התיאוריה הרווחתית המאפשרת את ההפרדה האנליטית בין כלכלת רווחה לבין כלכלה פוליטית היא לגבי אופי ההליך הפוליטי או אופי ההתנהגות הפוליטית של נציגי הציבור. ובאופן מפורש – ההנחה המובלעת היא שנציגי הציבור (כגון פוליטיקאים נבחרים או ביוורקטים) פועלים: (1) באופן מושלם; (2) למען האינטרס הציבורי (benevolent government). אולם מרגע שמסירים הנחה זו, אשר בדרך-כלל אינה מתארת נכונה את המציאות, שיקולים פוליטיים נהפכים לרלוונטיים, ואולי אף לחשובים, במסגרת הניתוח הנורמטיבי של כלכלת רווחה.

אין מניעה עקרונית להביא לידי ביטוי שיקולים פוליטיים במסגרת הניתוח הנורמטיבי של כלכלת רווחה.¹⁵⁵ אפשר לחשוב על דרכים שונות להסרת ההפרדה בין כלכלת רווחה לבין כלכלה פוליטית. דרך אחת – מתבקשת, לדעת – היא באמצעות הוספת הגבלה (או הגבלות) לגבי אופן מימושה של התיאוריה הרווחתית. לדוגמה, אם הסדרי מיסוי מסוימים אינם מן האפשרויות פוליטיות, יש להסירם מסדר-היום של התיאוריה הרווחתית; אם שיקולים פוליטיים משפיעים על אופן עיצובם של הסדרי מס או על אופן יישומם, וכתוצאה מכך משפיעים על רווחתם של הפרטים בחברה, אזי יש להביא זאת לידי ביטוי תחת התיאוריה הרווחתית. בהתאם, ההכרעה הנורמטיבית של התיאוריה הרווחתית – להבדיל מרכיבי התיאוריה או מהמבנה שלה – עשויה להשתנות כאשר שיקולים (פוזיטיביים) של

153 אך ראו חלק 41 להלן.

154 הספרות בתחום זה רחבה מאוד. ראו, לדוגמה, Brennan & Buchanan, לעיל ה"ש 38; DENNIS C. MUELLER, PUBLIC CHOICE III (2003); TORSTEN PERSSON & GUIDO TABELLINI, POLITICAL ECONOMICS (2000). לגבי היחס בין כלכלה פוליטית לבין כלכלת רווחה ראו, לדוגמה: JAMES M. BUCHANAN & RICHARD A. MUSGRAVE, PUBLIC FINANCE AND PUBLIC CHOICE: TWO CONTRASTING VISIONS OF THE STATE (1999); Torsten Persson & Guido Tabellini, *Political Economics and Public Finance*, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS 1549 (A.J. Auerbach & M. Feldstein eds., 2002).

155 אי-אפשר להסתפק במודלים של כלכלה פוליטית בלבד במסגרת ניתוח רציונלי של כללים משפטיים, מאחר שהללו פוזיטיביים ביסודם, ולא נורמטיביים.

כלכלה פוליטית נכללים בניתוח הנורמטיבי. במאמר זה לא אעסוק בניתוח של כלכלה פוליטית.

ו. מדדים שימושיים לרווחה חברתית

יישום התיאוריה הרווחתית בניתוחם או בעיצובם של כללי מיסוי אינו טריוויאלי; הוא דורש במיוחד מאמץ אמפירי ניכר. אך הקושי היישומי אינו צריך להטרידנו, לפחות כל עוד אין מגיעים למסקנה כי גישה תיאורטית זו מעלה קושי יישומי יוצא-דופן. למעשה, כל גישה תיאורטית מוכרת הזוכה בתמיכה אקדמית – ולפיכך אינה טריוויאלית קרוב לוודאי – מחייבת מאמצים אמפיריים ניכרים לצורך יישומה. מכאן שאף-על-פי שהמעבר מתיאוריה רווחתית ליישומה בכללים משפטיים ספציפיים אינו פשוט וקל, אין זו הצדקה לדחיית גישה זו על הסף.

עם זאת, כמובן, איננו יכולים להתעלם מן הקושי היישומי של תיאוריות נורמטיביות, ולכן עלינו לנסות לחשוב על דרכים ושיטות להתגבר עליו. כך אכן נעשה בתחומים תיאורטיים שונים – מלומדים ופרקטיקאים מקדישים מאמץ חשיבתי ואמפירי לגיבוש דרכים המאפשרות את המרתה של התיאוריה לחיי המעשה, את מימושה של ההלכה במציאות. בתחום של כלכלת רווחה ניתן לציין דרכים אחדות שבהן ניתן לקרב את החשיבה התיאורטית ליישום מעשי בניתוח או בעיצוב של כללים משפטיים, ובענייננו – של כללי מיסוי.

הדרך המקובלת ביותר לפרוט את התיאוריה הרווחתית היא באמצעות שימוש בשלושת קריטריוני-המשנה (proxies) המקובלים עד-מאוד בספרות העוסקת בניתוחן ובעיצובן של מערכות מס: צדק חלוקתי (או הוגנות¹⁵⁶), יעילות ופשטות.¹⁵⁷ מלומדים רבים, ובעקבותיהם קובעי מדיניות, עושים זה שנים רבות שימוש ישיר בקריטריונים אלה.¹⁵⁸ גם

156 הטענה המובלעת כאן היא שתחת התיאוריה הרווחתית אין במונח "הוגנות" (או equity) דבר מעבר לצדק חלוקתי.

157 ראו, לדוגמה, Heady, לעיל ה"ש 55.

158 ראו, לדוגמה, בישראל: הוועדה לרפורמה במסים דין וחשבון – המלצות לשינוי המס הישיר 4 (להלן: דוח ועדת בן-שחר); הוועדה לרפורמה במס הכנסה דין וחשבון 10 (2002); גרוס, לעיל ה"ש 29, בעמ' 6-13; צילי דגן "המיסוי הפרסונלי: נוסחת הקסם של הרפורמה במיסוי בינלאומי" מחקרי משפט כא 351 (2004). ראו גם בארצות-הברית: Bradford, לעיל ה"ש 79, Vedder & Gallaway, לעיל ה"ש 105, בעמ' 4; U.S. JOINT COMMITTEE ON TAXATION, GENERAL EXPLANATION OF THE TAX REFORM ACT OF 1986, 6-11 (1987); Edward Yorio, *Equity, Efficiency, and Tax Reform Act of 1986*, 55 *FORDHAM L. REV.* 395, 435-440 (1987).

אדרעי מדגיש קריטריונים אלה, אם כי לא רק אותם.¹⁵⁹ טענתי כאן היא שיש לחשוב על קריטריונים אלה (או אחרים נוספים) ולהבין אותם כדרך לפשט את יישומה של התיאוריה הרווחתית; הם משמשים כמתווכים בין התיאוריה לבין מימושה במציאות המשפטית-החברתית. דהיינו, קריטריונים אלה הם אומנם מרכזיים וחשובים, אולם אין להם חשיבות עצמאית כלשהי, אין להם חיים נורמטיביים משל עצמם; רציותם החברתית של קריטריונים אלה נובעת מהתיאוריה הרווחתית ותלויה בה. בהתאם, השימוש בקריטריונים אלה ייעשה במידה ובאופן שבהם הם מביאים לידי ביטוי את התיאוריה הרווחתית; ובאופן מפורש יותר – צדק, יעילות ופשטות (כמו גם כל קריטריון מוצע אחר) ראויים וחשובים בניתוחם או בעיצובם של דיני המס במידה ובאופן שבהם הם מביאים לידי השאת הרווחה החברתית. אלה מדדים עקיפים של רווחה חברתית. כך ניתן להסביר את מקור רציותם החברתית של קריטריונים מקובלים אלה לניתוח מערכות מס, את אופן השימוש בהם ואת יחסי-הגומלין ביניהם. בפרט, הבנת קריטריונים אלה על בסיס התיאוריה הרווחתית מאפשרת להגדיר ולתחום את אופן פעולתם והשפעתם על יישומה של התיאוריה הנורמטיבית. בחלקים הבאים אבקש להסביר ביתר פירוט כיצד הקריטריונים צדק חלוקתי, יעילות ופשטות משיאים את הרווחה החברתית.

1. צדק חלוקתי¹⁶⁰

כאמור, הערך החברתי המאומץ על-ידי התיאוריה הרווחתית הוא רווחה חברתית, המוגדרת כצבירה של התועלת הנובעת לכל אחד ואחת מן הפרטים בחברה. צדק חלוקתי במסגרת תיאוריה זו בא לידי ביטוי בשני אופנים בלתי-תלויים (ומצטברים): (א) בתכונות התועלת של בני-אדם; (ב) בשיטת הצבירה של התועלות של כל הפרטים בחברה. א. תכונות התועלת האישית – צפייה בהתנהגות אנושית מגלה כי בדרך-כלל התועלת השולית של בני-אדם מצריכה של מוצרים או שירותים – ולכן גם מהאמצעים למימושה, כגון כסף – הולכת ופוחתת.¹⁶¹ ככל שאנו צורכים יותר ממוצר מסוים או ממגוון של

159 ראו אדרעי מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 17–22; אדרעי "בסיס מס כולל בישראל", לעיל ה"ש 6. מלומדים נוספים גורסים כי יש להתחשב בקריטריונים נורמטיביים נוספים. ראו, לדוגמה, דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 32. ראו גם את הדיון במדיניות מס בחלק ד לעיל.

160 המונח המשפטי הנפוץ ל"צדק חלוקתי" הוא equity או fairness (המתאר מצב). בתחום הכלכלה השימוש הנפוץ בעניין זה הוא במונח distribution (המתאר מצב) או redistribution (המתאר פעולה או שינוי מצב).

161 המשמעות הקורלטיבית של התנהגות אנושית זו היא שנאת סיכון. יש לציין כי קיימות דוגמאות להתנהגות אנושית המייצגת תופעה הפוכה – תועלת שולית גְּלֵה. ראו, לדוגמה: Milton Friedman & L.J. Savage, *The Utility Analysis of Choices Involving Risk*, 56 J. POL. ECON. 279 (1948); Daniel Kahneman & Amos Tversky, *Prospect Theory: An*

מוצרים, ההנאה הכוללת שלנו הולכת ועולה, אולם בד בבד התועלת המיתוספת מצריכה של כל יחידה נוספת של מוצר הולכת וקטנה. דהיינו, כל מוצר נוסף שאנו צורכים מספק לנו תועלת חיובית, אך נמוכה מההנאה שנבעה לנו (ליחידת משאב) מהמוצר שבחרנו לצרוך קודם.¹⁶² אכילת פיצה מספקת לרובנו הנאה רבה, אולם צריכה של כל יחידת נוספת של פיצה (על-פני תקופת זמן מוגדרת כלשהי) מספקת לנו הנאה נמוכה מזו שהפקנו בעת צריכת יחידת הפיצה הקודמת. כך גם לגבי מוצרים השונים זה מזה. הבחירה בצריכת מוצרים מונחית לפי סדרי העדיפויות של הפרט או העדפותיו. לכן מוצר שאנו מייחסים לו חשיבות רבה יותר בצריכה (ללא תלות במועד שבו בחרנו לצרוך אותו) מספק לנו הנאה גדולה יותר (לכל יחידה של משאב או כסף – לדוגמה, לכל שקל). זו המשמעות של העדפות או סדרי עדיפויות. פרטים רציונליים בוחרים לצרוך מוצרים (או באופן כללי – לבחור צורות התנהגות) בהתאם להעדפותיהם, באופן המביא לידי השאת התועלת האישית שלהם מצריכה.

ניתן אם כן לתאר באופן כללי את התנהגותם של בני-האדם כמתאפיינת בתועלת שולית הולכת ופוחתת מצריכה, ולכן גם, לדוגמה, מכסף, המשמש לצריכה. הניחו כעת, אך לרגע, את ההנחה המפשטת (אך הלא-סבירה, כמובן) הבאה: התועלת הנובעת לכל אחד מן הפרטים בחברה מצריכת מוצרים הינה זהה. לפיכך פרט שבתקופה מסוימת צורך מוצרים רבים יותר מפרט אחר מפיק הנאה אישית גדולה יותר מהפרט האחר. במיוחד, הפרט שצורך יותר (אשר באופן לא מדויק לגמרי נקרא לו להלן "עשיר") מפיק תועלת שולית נמוכה יותר מהפרט שצורך פחות (אשר באופן מקביל נכנה אותו להלן "עני"). מאחר שהעשיר צורך מוצרים רבים יותר והתועלת השולית של פרטים פוחתת, תוספת ההנאה/התועלת של העשיר מכל מוצר נוסף מעבר לרמת הצריכה של העני היא חיובית, אך קטנה מזו שהעני מפיק מצריכת כל יחידת מוצר. לכן, אם ניקח מן העשיר יחידת מוצר אחת ונעבירה – או נחלק אותה מחדש – לעני, יאבד העשיר תועלת (שולית) הנמוכה מזו שבה יזכה העני מצריכתה של אותה יחידת מוצר זהה שהועברה אליו. מאחר שתחת התיאוריה הרווחתית הצבירה של תועלות הפרטים היא המנחה את הבחירה החברתית, אפילו סכימה פשוטה של תועלותיהם של שני פרטים אלה – אשר לכאורה אינה מביאה לידי ביטוי שיקולים חלוקתיים – תורה כי העברה כזו של צריכה (או אמצעים לצריכה, כגון כסף) מהעשיר לעני תביא לידי השאת הרווחתית. סכום תועלותיהם של שני פרטים אלה ילך ויגדל ככל שנעביר מוצרים מהעשיר אל העני, מאחר שהרווחת המצרפית תגדל כתוצאה מהצריכה

162 Analysis of Decision Under Risk, 47 ECONOMETRICA 263 (1979). אולם אין מופעים רבים להתנהגות אנושית מסוג זה.

למען המדקדקים בלבד אדייק ואומר כי "קודם" אינו מצייין בהכרח סדר על-פני זמן (אף שלרוב הזמן מהווה גורם מרכזי לירידת התועלת השולית מצריכה). "קודם" מצייין סדר חשיבות, דהיינו, היחידה הנצרכת ה"קודמת" היא היחידה החשובה יותר לפרט בהתאם להעדפותיו.

הנוספת של העני בערך גבוה יותר מערך ההפחתה ברווחה המצרפית בגין ההנאה שאיבד העשיר מהפחתת צריכתו.¹⁶³ חלוקה מחדש מגדילה אם כן את הרווחה החברתית בגין האופי של תועלת הפרטים כשלעצמו.

אף אם נסיר את ההנחה המפשטת לעיל, ונאפשר לפרטים שונים להפיק תועלת מצריכה באופן שונה זה מזה, המסקנה האמורה לא תשתנה קרוב לוודאי באופן כללי. אף אם העשיר והעני בדוגמה הכללית לעיל מפיקים רמות תועלת שונות מצריכת מוצרים, אם נקבל את ההנחה שהעשיר מפיק בדרך-כלל תועלת שולית (ליחידת משאב) נמוכה יותר מן העני, העברה מסוימת של צריכה מהעשיר לעני – דהיינו, חלוקה מסוימת מחדש – תשיא את התועלת המצרפית בחברה. הנחה אחרונה זו זקוקה כמוכח לתמיכה אמפירית, אף שעל פני הדברים קשה להאמין שאין זה כך במציאות.¹⁶⁴

ב. שיטת הצבירה – שיקולים של צדק חלוקתי באים לידי ביטוי חשוב גם באופן הצבירה של תועלותיהם של כל הפרטים בחברה לכלל ערך אחד של רווחה חברתית, שהוא כאמור הממד הנורמטיבי תחת הגישה הרווחתית. הסברתי לעיל שניתן לבחור בשיטות צבירה שונות תחת הגישה הרווחתית, וכי הבחירה ביניהן מבוססת על שיפוט ערכי. שיטת הצבירה הנבחרת מביעה העדפה חברתית לגבי אופן החלוקה או הפיזור של תועלות הפרטים בחברה, אשר ניתן לתיאור במונחים של צדק חלוקתי.

כך, לדוגמה, הביקורת הרווחת כלפי שיטת הצבירה התועלתנית היא שאין היא מעניקה משקל נורמטיבי לשיקולים של צדק חלוקתי באופן הצבירה של תועלות, שכן התועלת של כל פרט מקבלת משקל זהה, בין שזו תועלת גבוהה מאוד (התועלת של ה"חזק" או

163 דוגמה זו מראה שקיימת נטייה לחלוקה מחדש של העושר בחברה גם תחת השיטה התועלתנית. בהינתן ההנחה לעיל בדבר זהות העדפותיהם של הפרטים בחברה, התוצאה הראויה תחת השיטה התועלתנית (בהתעלם מעלויות יישומה ומהתנהגות אסטרטגית של הפרטים בחברה) תהיה שוויון מלא בין הפרטים. רק תחת שוויון מלא תושא הרווחה החברתית.

164 ניתן אולי לחשוב על דוגמאות שעשויות להפריך הנחה אחרונה זו בטקסט. ראו, לדוגמה, משנה תורה, מתנות עניים, פרק ז, הלכה ג, שם נאמר: "לפי מה שחסר העני, אתה מצווה ליתן לו – אם אין לו כסות, מכסין אותו; אין לו כלי בית, קונין לו כלי בית; אין לו אישה, משיאין לו אישה; ואם הייתה אישה, משיאין אותה לאיש; אפילו היה דרכו של זה העני לרכוב על הסוס ועבד רץ לפניו, והעני וירד מנכסיו קונין לו סוס לרכוב עליו ועבד לרוץ לפניו, שנאמר 'די מחסורו, אשר יחסר לו' ומצווה אתה להשלים חסרונו, ואין אתה מצווה לעשרו." ראו גם שולחן ערוך, יורה דעה – הלכות צדקה, סימן רנ, סעיף א. אולם הלכות אלה אינן צריכות להטרידנו ככל הנראה, מאחר שמחקרים אמפיריים מראים כי המציאות שונה מהתיאור האמור. ראו, לדוגמה: Andrew J. Oswald & Nattavudh Powdthavee, *Does Happiness Adapt? A Longitudinal Study of Disability with Implications for Economists and Judges*, 92 J. PUB. ECON. 1061 (2008); Andrew E. Clark et al., *Lags and Leads in Life Satisfaction: A Test of the Baseline Hypothesis*, 118 ECON. J. F222 (2008); Daniel Kahneman & Alan B. Krueger, *Developments in the Measurement of Subjective Well-Being*, 20 J. ECON. PERSP. 3 (2006).

ה"עשיר") או נמוכה מאוד (התועלת של ה"חלש" או ה"עני"). ההצדקה המרכזית לשיטת הצבירה המקסימלית *maximin* מבוססת על שימת דגש חברתי חזק בשיקולים של צדק חלוקתי. אם המדד הנורמטיבי להכרעה חברתית מזדהה עם רווחתו של הפרט בעל התועלת הנמוכה ביותר, אזי ההכרעה תונחה על-פי תועלתו של פרט זה. לפיכך הנטייה תהיה לבחור במצבי עולם – ובענייננו, בכללים משפטיים, ובמיוחד בהסדרי מיסוי (או סובסידיה) – המיטיבים בעיקר עם רווחתו של פרט מסוג זה, גם על-חשבון רווחתם של פרטים אחרים בחברה. מכאן שהבחירה החברתית תחת שיטת ה-*maximin* מגלה נטייה חזקה לשוויון בין תועלות הפרטים בחברה. באופן דומה, שיטת הצבירה הנקראת על-שם ברנולי ונש (Bernoulli-Nash) מגדירה את הרווחה החברתית כמכפלת התועלות של כל הפרטים בחברה. מכפלה כזו מקבלת ערך גבוה יותר ככל שהאיברים המוכפלים – דהיינו, תועלות הפרטים – קרובים יותר זה לזה בערכם.¹⁶⁵ לכן גם שיטת צבירה זו מעניקה משקל לצדק חלוקתי במסגרת ההכרעה החברתית.

לסיכום, שיקולי צדק חלוקתי מקבלים ביטוי כפול תחת התיאוריה הרווחתית. ראשית, ההתנהגות האנושית הבאה לידי ביטוי בתועלת שולית פוחתת מצריכה מצדיקה כשלעצמה חלוקה מחדש של הצריכה (ואולי אף של העושר). ודוק: אף אם שיטת הצבירה של תועלות הפרטים בחברה אינה נותנת משקל או משמעות לחלוקה מחדש – כגון השיטה התועלתנית – עצם התופעה של תועלת שולית פוחתת מצדיקה חלוקה מחדש בחברה. שנית, שיטת הצבירה של תועלות מבטאת, באופן נפרד ובלתי-תלוי, את החשיבות החברתית של צדק חלוקתי.¹⁶⁶ לשון אחר, בניגוד לדעה המוטעית הרווחת בקרב מלומדים רבים שאינם כלכלנים, התיאוריה הנורמטיבית שפותחה ומיושמת במסגרת הניתוח הכלכלי מדגישה באופן ברור וחד-משמעי את החשיבות החברתית של צדק חלוקתי.¹⁶⁷ אכן, קשה מאוד למצוא כתיבה כלכלית בתחום של כלכלת רווחה המתעלמת משיקולי צדק חלוקתי.¹⁶⁸

165 לדוגמה, אם הרווחה החברתית של שני פרטים מוגדרת כמכפלת התועלות שלהם, אזי חלוקת תועלת ביניהם של 10 ו-2 תניב רווחה חברתית פחותה מחלוקה של 7 ו-5, אף שסך התועלות של שני פרטים אלה (12) לא השתנה. החלוקה הראשונה, הלא-שוויונית, תניב רווחה חברתית של $10 \cdot 2 = 20$, ואילו החלוקה השוויונית יותר תניב רווחה חברתית של $7 \cdot 5 = 35$, ולכן היא עדיפה מבחינה חברתית.

166 זה אולי המקום לציין כי קיימת דרך נוספת שבה שיקולים חלוקתיים עשויים לבוא לידי ביטוי תחת התיאוריה הרווחתית. אם התועלת האישית של פרטים מסוימים מושפעת ממידת החלוקה או מאופן החלוקה בחברה, אזי תועלתם תגדל כאשר החלוקה בחברה תיעשה שוויונית יותר. לכן מדד פֶּרְטְיאַנִי של רווחה חברתית יקבל ערך גבוה יותר כאשר החלוקה של תועלות הפרטים בחברה שוויונית יותר אם ובמידה שבה התועלת של פרטים אלה גדלה במצבי עולם אלה. כל זה נכון באופן בלתי-תלוי בשני המקורות האחרים לשיקולי צדק חלוקתי תחת התיאוריה הרווחתית, כמפורט בטקסט.

167 ניתן עדיין לטעון שהמבנה וההנחות של התיאוריה הרווחתית מגבילים את האופן שבו שיקולים של צדק חלוקתי עשויים לקבל ביטוי. ראו, לדוגמה, את גישתו של רולס לגבי "מוצרים בסיסיים" (primary goods) (RAWLS), לעיל ה"ש 149, בעמ' 526–527) או את גישתו

2. יעילות

משמעות המושג הכלכלי "יעילות" (efficiency) שונה מזו המקובלת בשפת היומיום או מהמשמעות שמשפטנים (כגון שופטים ועורכי־דין) מעניקים למושג זה.¹⁶⁹ התפיסה הפשוטה של המושג "יעילות", אשר רווחת בציבור ובקרב משפטנים, היא של חיסכון בעלויות היישום. הסדר מס יעיל, לפי תפיסה זו, הוא הסדר מס החוסך בעלויות כלשהן – בדרך־כלל עלויות אדמיניסטרטיביות, ולפעמים גם עלויות לנישומים.¹⁷⁰ השאיפה לצמצם סוג זה של עלויות זוכה בכינוי אחר בספרות המס – "פשטות" – ונעסוק בכך בהמשך.¹⁷¹ זו לכאורה הערה סמנטית בלבד, אולם אין אני מעניק משקל מיוחד לכותרות או להגדרות. ניתן

של סן לגבי "יכולות" (capabilities) (SEN, COMMODITIES AND CAPABILITIES), לעיל ה"ש" (149).

ניתן אומנם למצוא מחקר משפטי או מחקר העוסק בניתוח כלכלי של המשפט המאמצים מתודולוגיה של כלכלת רווחה אך מתעלמים משיקולי צדק חלוקתי. כיום יש לעמדה זו תימוכין תיאורטיים. ראו SHAVELL & KAPLOW, לעיל ה"ש 141, בעמ' 28–38; Louis Kaplow & Steven Shavell, *Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667 (1994). אולם איני מכיר מחקר רציני כלשהו בתחום דיני המסים המבוסס על מתודולוגיה של כלכלת רווחה אשר מתעלם משיקולים חלוקתיים או כופר בהם.

אף רבים מאנשי האקדמיה טועים בהבנת המושג הכלכלי "יעילות". כך, לדוגמה, ניתוחו של אדרעי בספרו מבוא לתורת המסים, לעיל ה"ש 1, בעמ' 52–55, אינו מדויק, כפי שיעלה מההסבר שלהלן.

ראו, לדוגמה, פרשת בז'ה, לעיל ה"ש 42; ע"א 438/90 פקיד שומה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 683–684 (1997), שם צוטט בהסכמה המלומד ג' עמיר כך: "השיטה יעילה, באשר האפשרות של השתמטות מתשלום המס היא קטנה יחסית, העיכוב בגבייה אפסי ואין כל מקום לחיכוכים אישיים בין מנגנון המס לבין הנישום"; ע"א 1240/00 פקיד שומה נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 611 (2005), שם נאמר: "כך למשל הקושי לזהות עיסקה כמהלך מהותי של פירוק... יגרור את רשויות המס ואת הנישומים להתדיינויות מורכבות... אלו בוודאי יפגעו ביעילות פעולתם של שלטונות המס"; ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף נ' חוסין, פס"ר 18 ר-26 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 12.5.2010); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין נ' פוליטי (פורסם בנבו, 28.5.2008); פרשת סגל, לעיל ה"ש 69; ע"א 6235/98 מדינת ישראל, אגף המכס ומע"מ נ' אגודת הכורמים הקואופרטיבית של יקבי ראשון-לציון וזכרון-יעקב בע"מ, פ"ד נז(1) 787 (2003). ניתן למצוא דוגמאות אחרות שבהן בית-המשפט העליון מתקרב יותר להגדרה הכלכלית של "יעילות" אך עדיין חוטא לה. ראו, לדוגמה, פרשת אלישע, לעיל ה"ש 100; ע"א 1194/03 פקיד שומה נ' מנו, פס"ר 41 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 9.5.2010). בהקשר זה ראו גם אוריאל פרוקצ'יה "מאחורי הקלעים" משפטים לב 303, 306–321 (2002).

171 אין מניעה עקרונית לכלול עלויות אלה – הנמדדות תחת "פשטות" – תחת הכותרת "יעילות", ואכן יש הבוחרים לעשות זאת. אולם אף שאין אולי חשיבות תיאורטית רבה להבחנה ולהפרדה בין פשטות לבין יעילות, יש לה חשיבות אנליטית, לדעתי. הפרדה זו בין המושגים – ולכן בין הדברים במציאות שאותם הם מתארים – מאפשרת לנו להבין טוב יותר ולנתח בצורה מדויקת יותר את ההשפעה של כללים משפטיים על הרווחה החברתית.

לבחור, להגדיר ולכנות כל דבר בכל צורה שהיא, ובאופן רגיל אין בהגדרות כדי לשנות דבר במציאות. הגדרות וכינויים מאפשרים בעיקר יצירה של סדר בדיון או יצירת שפה משותפת. לכן הערה מקדמית זו לא נועדה להעמיד את הציבור ואת המשפטנים על טעות סמנטית, אלא לזהות את החסר הקיים בניתוח של דיני מסים ובדיון בהם: ההשפעה על היעילות, כפי שהכלכלנים מבינים זאת. במילים אחרות, כאשר נוסף על העיסוק בצדק חלוקתי, משפטנים, קובעי מדיניות והציבור עוסקים גם ביעילות, אך במובנה כ"פשטות" (דהיינו, כחיסכון בעלויות היישום של מערכת המס), מוחמץ רכיב חשוב המשפיע על הרווחה החברתית – זו היעילות במובנה הכלכלי. על כך ברצוני לפרט כאן.

המובן הכלכלי של יעילות מכונה "יעילות פָּרֵטוֹ" (Pareto efficiency), או באופן מדויק פחות – "אופטימליות פָּרֵטוֹ" (Pareto optimality), ומשמעותו היא שאי אפשר לשפר את רווחתו של פרט (או פרטים) בחברה מבלי לפגוע בתועלתו של לפחות פרט אחד אחר. משפט הרווחה הבסיסי הראשון (first theorem of welfare economics) מוכיח, תחת הנחות חזקות שאינן חשובות לענייננו, כי לפני התערבות המדינה באמצעות מס (או סובסידיה) התוצאה החברתית היא פָּרֵטוֹ-אופטימלית או יעילה פָּרֵטוֹ.¹⁷² דהיינו, לפני התערבות המדינה באמצעות מיסוי, כל אחד מן הפרטים בחברה בוחר בצורת ההתנהגות – החופשית מנטל מס – אשר משפרת את רווחתו באופן המיטבי מבלי לפגוע בתועלתם של פרטים אחרים. לפיכך כל סטייה ממצב עולם זה – דהיינו, מצורת ההתנהגות שנבחרה על-ידי כל פרט – תוביל לפגיעה בפרטים בחברה. שינוי התנהגות הפרטים יפגע בתועלת שלהם, שהרי מלכתחילה – לפני שינוי ההתנהגות בגין התערבות המדינה – בחרו הפרטים בצורת ההתנהגות המיטבית לגביהם; זו צורת ההתנהגות היעילה פָּרֵטוֹ. זאת ועוד, ככל ששינוי ההתנהגות של הפרטים בחברה – לדוגמה, בגין המס – משמעותי יותר, הפגיעה בתועלת שלהם גדולה יותר, שכן התנהגותם הולכת ומתרחקת מההתנהגות המיטבית המשיאה את תועלתם.

אם כן, השאלה היא אם הטלת מס (או מתן סובסידיה) גוררת שינוי בהתנהגותם של הפרטים בחברה הנושאים בנטל המס (או הנהנים מן הסובסידיה). התשובה לכך חיובית. כל חיוב המוטל על הפרטים בחברה מוביל לשינוי התנהגותם ולכן מפחית מתועלתם. אך יש טעם בהבחנה בין שתי השפעות של המס על התנהגות הפרטים, אשר ניתנות להפרדה באופן אנליטי. הראשונה מכונה "אפקט ההכנסה", והיא מתארת מרכיב מסוים בשינוי התנהגותם של הפרטים הנובע מצמצום המשאבים שבידיהם לאחר תשלום המס. כאשר כמות המשאבים (נאמר, כסף) שהפרט מחזיק בידיו קטנה יותר, הוא ישנה ככל הנראה את

172 ראו, לדוגמה, NG, לעיל ה"ש 129; K.J. ARROW & F.H. HAHN, GENERAL COMPETITIVE ANALYSIS (1971).

התנהגותו באופן כלשהו.¹⁷³ לדוגמה, הוא אולי ינפוש פחות בחוץ-לארץ או יפחית את תכיפות ביקוריו במסעדות. שינוי התנהגות זה פוגע בתועלתו של הפרט, כאמור. אולם שינוי התנהגות זה זהה לכל מס, מכל סוג שהוא, באשר הוא מפחית את משאביו של הפרט. לכן אפקט ההכנסה אינו יכול לסייע בדינו בעיצובן או בניתוחן של מערכות מס, מאחר שהוא לעולם קיים בגודל זהה לגבי גביית מס נתונה מכל פרט. דהיינו, אם נעשה שימוש במערכת מס הכנסה או במערכת מס צריכה (כגון מע"מ) או אפילו במס גולגולת באופן שכל פרט יישא בנטל מס זהה (דהיינו, ללא שינויים חלוקתיים), אפקט ההכנסה תחת כל אחת ממערכות מס אלה יהיה זהה; ההכנסה של כל פרט תפחת באופן זהה בגין נשיאה בנטל מס זהה תחת כל אחת ממערכות המס המוצעות, ולכן ההשפעה על התנהגות הפרטים בגין הפגיעה ברמת המשאבים שלהם תהיה זהה תחת כל מערכת מס. מאחר ששינוי ההתנהגות של הפרטים בחברה – ולכן הפגיעה בתועלתם – בגין אפקט ההכנסה זהה תחת כל מערכת מס היוצרת חיובי מס זהים (דהיינו, שאינה משנה התוצאה החלוקתית), בדרך-כלל אפקט ההכנסה אינו מעניין או אינו רלוונטי בניתוח שינוי ההתנהגות של פרטים בגין המס (או הסובסידיה).¹⁷⁴ כל עוד אפקט ההכנסה אינו משתנה בין מערכות מס שונות או בין כללי מס שונים, הוא אינו יכול לשמש גורם מבדיל ומבחין ביניהם, ולכן ניתן להתעלם ממנו בבחירה בין מערכות מס או בין כללי מס.

רכיב שני של שינוי התנהגות הפרטים בגין המס, אשר ניצב במרכז הניתוח הכלכלי של יעילות מערכות מס, מכונה "אפקט התחלופה". אפקט התחלופה מתאר שינוי בהתנהגות הפרטים בגין שינוי יחס המחירים של פעולות וצורות התנהגות שונות. אפקט התחלופה מתאר את תגובתם של הפרטים בחברה על תג המחיר היחסי החדש שנקבע באמצעות המס. לדוגמה, אם מוטל מס (נאמר, מס נמל) על טיסות לחוץ-לארץ או מוגדל נטל המס הקיים, יחס המחירים שבין טיסות לחוץ-לארץ לבין סוגים אחרים של צריכה משתנה, כך שטיסות לחוץ-לארץ נעשות אטרקטיביות פחות (או יקרות יותר) ביחס למצב העולם לפני הטלת המס (או הגדלתו). לכן אפקט התחלופה יתאר המרה או החלפה מסוימת של התנהגות מסוג אחד – טיסות לחוץ-לארץ – בצורות התנהגות אחרות (ככל הנראה תחליפיות) בגין שינוי זה בנטל המס. באופן דומה, מס המוטל על התנהגות מסוג של צריכת מוצרים – כגון מס ערך מוסף – מוביל לעליית מחיר המוצרים ולכן לשינוי התנהגות הבא לידי ביטוי בצמצום הצריכה (ובמקביל בצמצום המאמץ להשגת המשאבים הנחוצים לשם צריכה, כגון עבודה). מידת השינוי בהתנהגות בגין אפקט התחלופה תלויה ביחסם של הפרטים לשינוי שחל ביחס המחירים בחברה. יחסם של הפרטים נקבע על בסיס גורמים מגוונים, כגון העדפות,

173 באופן דומה, אפקט ההכנסה תחת סובסידיה מתאר את שינוי ההתנהגות של הפרט בגין הגידול במצבת משאביו. מובן שתועלתו של הפרט גדלה כאשר משאביו גדלים בעקבות קבלת סובסידיה.

174 השו"ע: Jacob Nussim, *To Confuse and Protect: Taxes and Consumer Protection*, 1 COLUM. J. TAX L. 218 (2010).

טכנולוגיה ועוד. הנקודה החשובה היא שמידת שינוי זו בהתנהגות הפרטים בגין אפקט התחלופה שונה מסוג מס אחד לרעהו, מהסדר מס או כלל מיסוי אחד לאחר, ובין מערכות מס או בסיסי מס שונים – כל זאת בהינתן נטל מס זהה לפרטים תחת מערכות/כללי המיסוי השונים (דהיינו, בנטרול שיקולים חלוקתיים או במנותק מהם). לפיכך מידת הפגיעה בתועלות הפרטים המתוארת על-ידי אפקט התחלופה שונה בין הסדרי מס שונים.

עד כאן הראינו כי הסדרי מס (או סובסידיה) גורמים לשינוי התנהגותם של הפרטים באופן שמסיט אותם ממצבם היעיל פָּרְטוֹ בעולם ללא מסים, ולכן הם פוגעים בתועלתם. שינוי התנהגות זה ניתן לתיאור ולניתוח אנליטי כמורכב משני חלקים, המכונים "אפקט הכנסה" ו"אפקט תחלופה". אפקט ההכנסה תלוי בגודל המס בלבד, ואילו אפקט התחלופה תלוי בתוכנו ובעיצובו של הסדר המס. מכאן שלגבי תקציב מדינה נתון וחלוקה נתונה של נטל המס בחברה, חיוב המס של כל נישום יהיה נתון, ובהתאם, אפקט ההכנסה לגבי כל פרט יהיה קבוע. אף ששינוי ההתנהגות בגין אפקט ההכנסה משנה את תועלתו של הפרט, אין בו כדי לסייע לנו בבחירה בין הסדרי מס שונים, שכן הוא לעולם זהה. לכן ניתוח כלכלי של הפגיעה בתועלת הפרטים בגין שינוי התנהגותם תחת מערכות/כללי מס שונים מתמקד באפקט התחלופה בלבד, המאפשר הבחנה בין הסדרי מס שונים. אמרו מעתה: ככל ששינוי ההתנהגות של הפרטים בגין הסדר מס זה או אחר (המתואר על-ידי אפקט התחלופה) גדול יותר, הפגיעה בתועלתם גדלה (שכן התנהגותם הולכת ומתרחקת מההתנהגות המיטבית המשיאה את תועלתם). שינוי התנהגות זה, הנובע משינוי שחל ביחס המחירים בחברה, מכונה לרוב "עיוות התנהגות" (distortion), והוא מובחן ומנותק משינוי ההתנהגות בגין צמצום משאביו (או עושרו) של הפרט לאחר תשלום המס, דהיינו, מאפקט ההכנסה.¹⁷⁵ לפיכך נקודת המוצא המעניינת לצורכי ניתוח הפגיעה בתועלת בגין המס (או הסובסידיה) אינה עולם ללא מס, אלא עולם שבו מוטל מס (או סובסידיה) אשר אינו משנה

175 כך גם לגבי סובסידיה. קבלת סובסידיה מגדילה את עושרו של הפרט הזכאי לה ולכן משפרת את רווחתו – זהו אפקט ההכנסה. אך נוסף על כך, אם הסובסידיה משנה את יחס המחירים בחברה, אזי הפרט משנה עוד את התנהגותו (הפָּרְטוֹ-אופטימלית), ותועלתו נפגעת בשל כך. כך, לדוגמה, בעלי הכנסה הנהנים במדינות רווחה מסיוע כלשהו על בסיס הכנסה (נמוכה) משפרים את רווחתם הודות לסיוע. אולם בד בבד מצבם של פרטים אלה מורע, שכן הם בוחרים להפיק הכנסה נמוכה יותר – בדרך-כלל על-ידי רמת תעסוקה נמוכה יותר – בגין סיוע זה. זהו העיוות בהתנהגות הפרטים. ראו, לדוגמה, Moffitt, לעיל ה"ש 65. ודוק: בסך-הכל מצבם של פרטים אלה טוב יותר הודות לסיוע שהם מקבלים מן המדינה (בתקופה נתונה), אולם השיפור ברווחתם בהכרח קטן מזה שאמור לנבוע מהגידול שחל בעושרם הודות לסובסידיה. דהיינו, אפקט ההכנסה יתאר במקרה כללי זה תוספת לתועלתם של הפרטים התלויה בגודל הסובסידיה, אולם אפקט התחלופה יתאר פגיעה בתועלתם בגין שינוי ההתנהגות שהתרחש בעקבות השינוי שחל ביחס המחירים של צורות התנהגות שונות. לפיכך תוספת התועלת הכוללת לפרטים בגין הסובסידיה קטנה מזו הצפויה בגין אפקט ההכנסה (תוספת העושר) בלבד.

את יחס המחירים בחברה, קרי, כזה שאינו מגבש אפקט תחלופה.¹⁷⁶ מצב המוצא מניח מס המשפיע על ההתנהגות רק בגין אפקט ההכנסה,¹⁷⁷ קרי, מס אשר אינו מעוות את התנהגות הפרטים. כל שינוי נוסף בהתנהגות הפרטים מעבר לנקודת מוצא זו הוא המדד הרלוונטי, בניחות מערכות מס, לפגיעה בתועלת הפרטים. המונח "יעילות" – או נכון יותר "אי-יעילות" – מהווה מדד לפגיעה זו בתועלת הפרטים. ככל שהשינוי בהתנהגות הפרטים בגין אפקט התחלופה גדול יותר, הפגיעה בתועלתם גדולה יותר, ואנו נתאר זאת כפגיעה משמעותית יותר ביעילות או כמידה גבוהה יותר של אי-יעילות.¹⁷⁸

מכאן אנו לא רק למדים את משמעותו של המושג "יעילות", במובנו הכלכלי, אלא גם מבינים את החשיבות החברתית של צמצום הפגיעה ביעילות. פגיעה ביעילות משמעותה פגיעה בתועלתם של הפרטים בחברה. פגיעה משמעותית יותר ביעילות פירושה עיוות משמעותי יותר בהתנהגות (הפְּרָטוֹ-אופטימלית) של הפרטים בחברה ולכן פגיעה גדולה יותר בתועלתם. במונחי ההגדרה של יעילות פְּרָטוֹ, המשמעות של עיוות בהתנהגות הפרטים היא שניתן לשפר את מצבם של חלק מן הפרטים בחברה מבלי לפגוע במצבו של כל פרט אחר. דהיינו, אם נתעלם משיקולים חלוקתיים, אשר נדונו בנפרד לעיל,¹⁷⁹ פגיעה ביעילות כשלעצמה מתארת בהכרח הפחתה ברווחה החברתית. מידת הפגיעה ברווחה החברתית, שהיא הקריטריון הנורמטיבי המאומץ בכלכלת רווחה, מתוארת על-ידי מידת הפגיעה ביעילות.¹⁸⁰ לכן, תחת מדד הרווחה החברתית, צמצום הפגיעה ביעילות – דהיינו, צמצום

176 דרך אחרת להציג נקודת מוצא היא באמצעות משפט הרווחה הבסיסי השני (second theorem of welfare economics). ראו ה"ש 172 לעיל.

177 מס (או סובסידיה) היוצר אפקט הכנסה בלבד מכונה lump-sum tax (subsidy). דוגמאות אפשריות למס מסוג זה הן מס על גיל או מס על יכולת טבועה (או באופן כללי – endowment tax). ראו בטקסט שליד ה"ש 99 לעיל.

178 ראו, לדוגמה: Alan J. Auerbach & James R. Hines Jr., *Taxation and Economic Efficiency*, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS 1347 (A.J. Auerbach & M. Feldstein eds., 2002).

179 שיקולים חלוקתיים מנוטרלים בניתוח התיאורטי-הכלכלי באמצעות משפט הרווחה הבסיסי השני. ראו בטקסט שליד ה"ש 172 לעיל.

180 פגיעה זו ברווחה החברתית ניתנת למדידה, ואכן פותחו מדדים אמפיריים לשם כך. ראו, לדוגמה: Arnold C. Harberger, *The Measurement of Waste*, 54 AM. ECON. REV. 58 (1964); Charles L. Ballard, John B. Shoven & John Whalley, *General Equilibrium Computations of the Marginal Welfare Costs of Taxes in the United States*, 75 AM. ECON. REV. 128 (1985); Arnold C. Harberger, *Three Basic Postulates for Applied Welfare Economics*, 9 J. ECON. LIT. 785 (1971); Daniel T. Slesnick, *Empirical Approaches to the Measurement of Welfare*, 36 J. ECON. LIT. 2108 (1998); Lars Hakonsen, *An Investigation into Alternative Representations of the Marginal Cost of Public Funds*, 5 INT'L TAX & PUB. FIN. 329 (1998).

ראו גם: Edgar K. Browning, *On the Marginal Welfare Cost of Taxation*, 77 AM. ECON. REV. 11 (1987); Martin Feldstein, *The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable*

העיוות בהתנהגות הפרטים בגין מערכת המס – נהפך, כשלעצמו, למטרה חברתית מוצדקת.¹⁸¹

אם כן, השאלה המתבקשת לכאורה היא מדוע להטיל מס (או להעניק סובסידיה) אם אנו מבינים שהדבר מוביל לפגיעה ביעילות ולכן לפגיעה ברווחה החברתית. ראשית, אנו מעוניינים כחברה להעביר משאבים מן הציבור אל המדינה (באמצעות מערכת המס) על-מנת לאפשר פעולות שראוי – על-פי התיאוריה הרווחתית – שהמדינה תהיה מעורבת בביצוען. לא כאן המקום לפרט את אופן מימושה של התיאוריה הרווחתית בהתייחס לפעילות המדינה; די אם נציין שברור לכל כי יש סוגים מסוימים של פעולות בעלות ערך חברתי – דהיינו, פעולות שמשיאות את הרווחה החברתית – אשר יכולות להיעשות רק (או בעיקר) על-ידי המדינה. המונח הכלכלי לפעולות אלה הוא הספקת "מוצרים ציבוריים", כגון ביטחון (צבא ומשטרה), מערכת משפט ועוד.¹⁸² מאחר שדרושים למדינה משאבים על-מנת לבצע פעולות אלה, יש ליצור מערכת שתעביר משאבים אלה מן הציבור אל המדינה. זו מערכת המס. לכן, אף שהטלת מס גורמת לפגיעה ברווחה החברתית (המתוארת דרך הפגיעה ביעילות), כל עוד פגיעה זו קטנה מהתוספת לרווחה החברתית הנובעת

Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act, 103 J. POL. ECON. 551 (1995); Louis Kaplow, *The Optimal Supply of Public Goods and the Distortionary Cost of Taxation*, 49 NAT'L TAX J. 513 (1996); Yew-Kwang Ng, *The Optimal Size of Public Spending and the Distortionary Cost of Taxation*, 53 NAT'L TAX J. 253 (2000); Joel Slemrod & Shlomo Yitzhaki, *Integrating Expenditure and Tax Decisions: The Marginal Cost of Funds and the Marginal Benefit of Projects*, 54 NAT'L TAX J. 1891 (2001); Charles L. Ballard & Don Fullerton, *Distortionary Taxes and the Provision of Public Goods*, 6 J. ECON. PERSP. 117 (1992); שלמה יצחקי "על עלותו של שקל מס" רבעון לכלכלה 46 (1999).

181 יש לציין כי מערכת המס (וההעברות) משמשת לא רק להעברת משאבים מהציבור לקופת המדינה לצורך מימון פעולותיה, אלא אף לצורך הסדרה (רגולציה), דהיינו, הקוונה של התנהגות. ניתן לעשות שימוש במערכת המס כדי לעודד התנהגות רצויה מבחינה חברתית או לדכא התנהגות שאינה ראויה מבחינה חברתית. ראו במיוחד PIGOU, לעיל ה"ש 136. דוגמאות לעידוד התנהגות באמצעות מיסוי הן זיכוי מס בגין השקעה במחקר ופיתוח (ראו ס' 20א לפקודת מס הכנסה) או הנחה במס לתושבי הפריפריה או לתושבי קו עימות (ראו ס' 11ב) לפקודת מס הכנסה). דוגמאות לדיכוי התנהגות לא-רצויה הן מיסוי של מוצרי עישון, אלכוהול, דלק וזיהום. במונחים כלכליים, דוגמאות אלה מתארות צורות התנהגות המהוות סטייה מהתנאים הנדרשים תחת משפט הרווחה הבסיסי הראשון להשגת מצב יעיל פְּרֵטוֹ – הן יוצרות החצנה (externality). לכן השאת הרווחה החברתית תחייב שינוי בהתנהגותם של חלק מן הפרטים בחברה, ובהתאם – פגיעה בתועלתם. ראו גם, לדוגמה, Auerbach & Hines, לעיל ה"ש 178.

182 ראו, לדוגמה, STIGLITZ, לעיל ה"ש 58, פרק 6; HARVEY S. ROSEN, PUBLIC FINANCE ch. 4; (2005).

מהספקת מוצרים ציבוריים באמצעות המשאבים שהועברו לידי המדינה, גביית המס נחוצה וראויה.¹⁸³

ההצדקה הנורמטיבית השנייה לגביית מסים מן הציבור תוך פגיעה ביעילות, ולכן ברווחה חברתית, היא צדק חלוקתי. אף שהתוצאה החברתית בלא התערבות המדינה היא יעילה פְּרֵטוֹ, ולכן רווחתו של כל פרט בחברה אינה יכולה להיגרע, התוצאה אינה צודקת בהכרח; חלוקת העושר או המשאבים בחברה ללא התערבות המדינה אינה הוגנת בהכרח. במילים אחרות, הקריטריון יעילות פְּרֵטוֹ הוא בלתי-תלוי בתוצאות חלוקתיות, ולכן בהעדפות חברתיות לצדק חלוקתי. לפיכך ניתן להשיא את הרווחה החברתית המתקבלת במצב יעיל פְּרֵטוֹ באמצעות חלוקה מחדש של העושר/המשאבים בחברה, או באופן מדויק יותר – באמצעות חלוקה מחדש של התועלות של הפרטים בחברה.¹⁸⁴ חלוקה מחדשת זו ניתנת למימוש באמצעות מערכת מס והעברות, ותוצאתה אינה עוד יעילה פְּרֵטוֹ בהכרח.¹⁸⁵ ניתן להצדיק מערכת מיסוי והעברות (או כללים או הסדרים ספציפיים בה) כאשר תרומתה לרווחה החברתית בגין החלוקה מחדש של העושר בחברה עולה על פגיעתה ברווחה החברתית בגין הפגיעה ביעילות.

נקודה אחרונה זו חשובה מאוד. היא מתארת את הקשר או את יחס-הגומלין בין יעילות לבין צדק חלוקתי תחת התיאוריה הרווחתית. הן הערך החברתי של חלוקה מחדש והן זה של יעילות באים לידי ביטוי בהשפעתם על הצבירה של תועלות הפרטים בחברה. בדרך זו – באמצעות הגדרת מכנה משותף והצדקתו באופן נורמטיבי – ניתן לפשר בין שני קריטריונים אלה. הפגיעה ביעילות רצויה אם היא מביאה לידי פיזור שונה של התועלות בחברה אשר משיא את הרווחה החברתית על-אף השינוי בהתנהגות הפרטים. לעומת זאת, הבחירה החברתית בהוגנות או בצדק חלוקתי מוגבלת במידת הפגיעה ברווחה החברתית בגין השינוי בהתנהגות הפרטים. כאשר פגיעה זו ביעילות גדולה מדי במונחים של רווחה חברתית, ראוי להגביל את מידת החלוקה מחדש. הדרך שבה יש "לפשר" בין יעילות לבין צדק חלוקתי, תחת התיאוריה הרווחתית, מוגדרת באופן מלא באמצעות מדד הרווחה החברתית, שכן מדד זה, כאמור בניתוח עד כה, מביא לידי ביטוי הן את השפעת היעילות והן את השפעת הצדק החלוקתי על הרווחה החברתית.

183 למען הדיוק יש לציין כי עצם הצורך החברתי בהספקת מוצרים ציבוריים אינו מספק הצדקה לפגיעה ביעילות אם ניתן להימנע מכך. אכן, ניתן להימנע מפגיעה כזו באמצעות מס המכונה lump-sum tax, כגון (אולי) מס גולגולת. לפיכך יש לומר, ביתר דיוק, כי ההצדקה המרכזית לפגיעה ביעילות באמצעות מערכת המס היא ההצדקה השנייה המצוינת בטקסט.

184 ראו חלק 11 לעיל.

185 הכינוי הכלכלי של תוצאה זו, שאינה פְּרֵטוֹ-אופטימלית, הוא "תוצאה אופטימלית מסדר שני" (second-best optimal). ראו באופן כללי Lipsey & Lancaster, לעיל ה"ש 103; & BOADWAY & BRUCE, לעיל ה"ש 129, בעמ' 131–135.

לסיכום, יעילות (פֶּרְטוֹ) מהווה קריטריון עקיף – אם כי לא יחיד – לרווחה חברתית אשר מתאר את מידת השינוי בהתנהגות המיטבית של הפרטים בחברה. תחת קריטריון זה, כללים וקודים של מיסוי וסובסידיה נבחנים לפי מידת השינוי בהתנהגות הפרטים שהם גורמים. ככל שהשינוי הריאלי הצפוי בהתנהגותם של הפרטים בחברה בגין התערבות המדינה באמצעות מיסוי או סובסידיות גדול יותר, הפגיעה הצפויה ברווחה החברתית – הנמדדת באמצעות הפגיעה ביעילות בלבד – גדולה יותר.

3. פשטות

הקשיים הכרוכים במעבר מן ההלכה אל המעשה מייצגים מורכבות. מימוש של תיאוריה או רעיון במציאות כרוך בעלויות; המעבר מתכנון ליישום צורך משאבים. אלה מתארים מורכבות. מערכות מלאכותיות, יציר אדם, מצריכות השקעת משאבים לשם קיומן והפעלתן. כאשר אנו מתארים כלי או מערכת שיצרנו כפשוטים או כקלים להפעלה או לשימוש, אנו מתכוונים שהם זולים להפעלה או לשימוש. לדוגמה, מחשב או טלפון נייד נתפסים כפשוטים להפעלה ולשימוש אם לא נדרשת מאיתנו השקעה רבה – במיוחד של משאבי זמן – לשם הפעלת המכשיר ושימוש שוטף בו. מערכות או מכשירים המחייבים השקעה רבה של משאבים – בצורת כסף, זמן, מאמץ וכיוצא באלה – נתפסים על-ידינו כלא-פשוטים, כמורכבים או כמסובכים. אכן, המשמעות הכלכלית של מורכבות היא עלויות יישום, והללו הן המדד הכלכלי הכללי למורכבות.¹⁸⁶

כך יש לחשוב גם על מערכת משפטית. מערכת של כללים משפטיים היא מערכת מלאכותית יציר אדם המצריכה השקעת משאבים לשם מימושה במציאות. ככל שהפעלת הכללים המשפטיים ויישומם במציאות היומיומית יקרים יותר (שוב, מבחינת משאבים פיזיים או אנושיים), מערכת כללים זו מורכבת יותר. באופן דומה, מורכבותה של מערכת המס נמדדת באמצעות עלויות יישומה, אשר באות לידי ביטוי מרכזי בעלויות המנהליות ובעלויות הציות של הפרטים (compliance costs).¹⁸⁷ השאיפה הטבעית לפשטות של מערכת המס, כמו של כל מערכת משפטית אחרת ולמעשה כמו של כל מערכת מלאכותית אחרת, היא ביטוי לשאיפה לצמצום העלויות הכרוכות בהפעלת המערכת. בהתאם, עיצובה של מערכת המס מונחה במידה רבה על-ידי שיקולים של פישוט, דהיינו, צמצום בעלויות המנהליות ובעלויות הציות.

186 כאמור, יש הקושרים את המושג "פשטות" עם "יעילות", אם על-ידי ראייתם כרכיבים זהים ואם על-ידי תפיסת הראשון ככלול בשני. כפי שאראה להלן בטקסט, יש חשיבות אנליטית ופונקציונלית להבחנה מושגית זו.

187 ראו, לדוגמה: Joel Slemrod, *Optimal Taxation and Optimal Tax Systems*, 4 J. ECON. PERSP. 157 (1990); ארו אורעד "עלויות הציות לחוקי המס (Compliance Costs) הרבעון הישראלי למיסים 34, 117 (2002).

עם זאת, מערכות של כללים משפטיים אינן פשוטות בדרך-כלל. בפרט, מערכות מס נתפסות – יש לומר, במידה רבה של דיוק – כמורכבות מאוד. מדוע איננו מעצבים את מערכת המס באופן שימזער את העלויות הכרוכות ביישומה? התשובה טריוויאלית: מערכת מס פשוטה לא תשיג את יעדיה. היכולת לפשט מערכות מלאכותיות מוגבלת כאשר אנו מבקשים להשיג מטרות רבות באופן מלא ומדויק. לדוגמה, יש גבול למידת הפשטות בעיצוב התוכנה של טלפון נייד אשר משמש לפונקציות רבות (כגון ניהול שיחות, צילום תמונות וסרטים, גלישה באינטרנט, איכון באמצעות GPS, ביצוע הקלטות, ניהול יומן, הקרנת סרטים ועוד). באופן דומה, קיימת מגבלת-סף למידת הפשטות שניתן להשיג בעיצוב מערכת של כללים משפטיים המבקשת להשיג מטרות רבות ובאופן מדויק (או אפקטיבי). כאמור, המטרות המרכזיות של מערכת המס הן להעביר משאבים מן הציבור אל המדינה באופן הוגן (מבחינה חלוקתית). העברת משאבים מן הציבור אל המדינה היא מטרה קלה למימוש, דהיינו, ניתן להשיגה בעלויות נמוכות יחסית. מערכת מס שמטרתה היחידה היא להעביר משאבים לפעילות המדינה ניתנת למימוש פשוט יחסית באמצעות מס גולגולת, לדוגמה. מס גולגולת פוגע ביעילות במידה מזערית, אם בכלל, וקל מאוד ליישמו, דהיינו, הוא פשוט. כל שדרוש הוא שם הנישום ומספר תעודת-הזהות שלו. מרשם כזה קיים בכל מקרה, ולכן כל שנותר הוא לגבות את התשלום הקבוע ("גולגולת") מכל נישום רשום כזה. המאמצים הנדרשים מן הנישומים תחת מערכת זו (דהיינו, עלויות ציור) ואלה הנדרשים מרשות המסים המדינתית (דהיינו, עלויות מנהליות) הם מצומצמים מאוד.

מימוש המטרה החשובה השנייה של מערכת המס המדינתית יוצר את עלויות היישום הגבוהות של מערכת המס: מימוש העדפות חברתיות לצדק חלוקתי באמצעות מערכת המס יוצר את מורכבותה של המערכת. אם אנו מבקשים לחלק את נטל המס באופן צודק בין הפרטים בחברה, עלינו לערוך הבחנות בין פרטים שונים וכן בין סוגים שונים של פעילויות או התנהגויות שלהם, ובתוך כך להגדיר רמות של התנהגות, אופי של פעולות, כוונות של נישומים ועוד ועוד. לדוגמה, הבחירה בין בסיסי מס שונים מונחית במידה רבה על-ידי שיקולים של צדק חלוקתי. אם שיקולים אלה מובילים להעדפת בסיס מס הכנסה על מס גולגולת, המורכבות הכרוכה במעבר ממערכת מס המטילה מס זהה על כל נישום אל מערכת מס הכנסה נובעת משיקולים של צדק חלוקתי. מערכת מס הכנסה מחייבת הגדרות והבחנות רבות לצורך מימושה המדויק, דהיינו, זה המשיג בעיקר תוצאה חלוקתית הוגנת מבחינה חברתית. לדוגמה, עלינו להגדיר מהי הכנסה – מה היא כוללת ומה היא אינה כוללת; עלינו להגדיר ולזהות הוצאות אשר רלוונטיות לצורכי חישוב הכנסה החייבת במס; עלינו לתת את הדעת לסוגים שונים של הכנסות (כגון רווח הון או דמי שכירות או דיבידנד) ולהבחין ביניהן; עלינו לתת את הדעת לשאלות של עיתוי (הנפתרות בקלות תחת מס גולגולת); ועוד ועוד. מערכות מס הכנסה במדינות מפותחות מבקשות לחלק את נטל המס באופן צודק לפי רמת הכנסה, סוג הכנסה, צורת התנהגות, גודל משפחה, מצב משפחתי, גיל, מצב בריאותי, סוג הפעילות העסקית או האחרת, "סטטוסים" מסוגים שונים (כגון חייל, עולה, סטודנט) ועוד כהנה וכהנה. מערכות מס הכנסה כאלה יסבלו בהכרח מרמת מורכבות גבוהה. כדי לממש באופן מדויק חלוקת נטל מס צודקת, אין מנוס מיצירת מערכת מס מורכבת, קרי,

מערכת מס המחייבת הן את הנישומים והן את רשות המס להשקיע מאמצים ומשאבים רבים לשם יישומה.¹⁸⁸

בהינתן בחירה חברתית בחלוקה מחדש באמצעות מערכת המס, גם שיקולי יעילות משפיעים על רמת מורכבותה של מערכת המס. מאחר שמערכת מס המחלקת מחדש את העושר בחברה פוגעת בדרך-כלל ביעילות, יש אפשר, כאמור בדיון לעיל, בין שיקולים של חלוקה צודקת לבין שיקולי יעילות. עיצוב מערכת המס מונחה על-ידי שני סוגי שיקולים אלה, והאחד נסוג מפני האחר אם תרומתו לרווחה החברתית קטנה יותר. לדוגמה, אנו עשויים לוותר על חלוקה מחדש צודקת באופן מושלם אם הפגיעה ברווחה החברתית בגין הפגיעה ביעילות גדולה מדי. עיצוב "מדויק" של מערכת המס מונחה הן על-ידי שיקולי צדק חלוקתי והן על-ידי שיקולי יעילות. לפיכך רמת המורכבות או הפשטות של מערכת המס מושפעת גם משיקולי יעילות. על-מנת להשיג את הרמה או הסוג האופטימליים (מסדר שני) של יעילות,¹⁸⁹ יש לעצב את מערכת המס באופן עדין ומדויק, והדבר מצריך עלויות יישום גבוהות יותר.¹⁹⁰ לחלופין, פישוט מערכת המס עשוי לבוא לידי ביטוי בעיצוב הסדרי מס הפוגעים ביעילות מעבר לרמה האופטימלית (מסדר שני).¹⁹¹

המרכיב האחרון שיש להוסיף לדיון הוא ההשפעה של מורכבות הדין על הרווחה החברתית. השפעה זו היא טריוויאלית. אם מורכבות באה לידי ביטוי בשימוש במשאבים ריאליים של הפרטים – שאותם כינינו "עלויות ציות" – אזי תועלתם של הפרטים קטנה. אם על-מנת לעמוד בכללי המס הנישומים חייבים להשקיע זמן, מאמץ ואמצעים כספיים (למילוי דוחות, לתיעוד פעולות, לשכירת יועצים, לדיונים מול רשויות המס וכיוצא באלה), תועלתם קטנה אך ורק בגין מורכבותה של מערכת המס. אם מורכבות באה לידי ביטוי בשימוש במשאבים ריאליים מצד רשות המסים – אשר מדד טוב להם הוא העלויות המנהליות – אזי הפרטים בחברה מממנים אותם באמצעות נטל מס גבוה יותר. ככל שהעלויות המנהליות בניהול מערכת המס גדלות, נטל המס המוטל על הפרטים (אשר חלקו מממן כאמור עלויות אלה) חייב להיות גבוה יותר, ולכן תועלתם של הפרטים קטנה, ואיתה

188 אציין בשוליים כי אכיפת חיובי המס כלולה כמובן במדד המורכבות של מערכת המס. אכן, ככל שמערכת המס תלויה במשתנים רבים יותר שקשים לצפייה ולמעקב (כגון הכנסה או מצב בריאותי), עלויות האכיפה – או המורכבות בגין אכיפה – גדלות. עלויות האכיפה מצויות הן בצד המדינה (אכיפת דיווחי-אמת ותשלום חיובי המס) והן בצד הנישומים (הקצאת משאבים להפחתת חיובי המס).

189 ראו ה"ש 103 לעיל.

190 אך יש להדגיש שוב כי אף ששיקולי יעילות משפיעים על רמת מורכבותה של מערכת המס, הגורם המרכזי למורכבותה של מערכת המס הוא השאיפה החברתית לצדק חלוקתי.

191 מכאן, שוב, ניתן להבין מדוע נכון יותר – הן מבחינה אנליטית והן מבחינה פונקציונלית – להתייחס בנפרד למושגים "פשטות" ו"יעילות".

הרווחה החברתית. מכאן שהחשיבות הנורמטיבית של פשטות אינה טבועה בה כשלעצמה, אלא נובעת מהשפעתה על הרווחה החברתית.¹⁹²

מסקנה חשובה נוספת הנובעת מדיון זה היא לגבי יחסי-הגומלין בין שיקולי פשטות לבין שיקולים של צדק חלוקתי ושל יעילות. מערכת מס המפשרת באופן אופטימלי (מסדר שני) בין שיקולים חלוקתיים לבין יעילות תניב רווחה חברתית מרבית בכוח, אך לא בהכרח בפועל, מאחר שהפעלת מערכת מס אופטימלית זו עשויה להתברר כיקרה מאוד, דהיינו, כמורכבת מדי. לכן עלינו לפשר גם בין שיקולי מורכבות – דהיינו, עלויות יישומה של מערכת המס – לבין שיקולי דיוק בהשגת מטרותיה של מערכת המס, הבאים לידי ביטוי בהוגנותה וביעילותה של מערכת המס. אם השפעת מורכבותה של מערכת המס על הרווחה החברתית גדולה מאוד, אנו עשויים להעדיף, מבחינה חברתית, לוותר על מידת הדיוק – דהיינו, על מזעור הפגיעה ביעילות בעבור רמת חלוקה מחדש מיטבית – למען הפשטות.¹⁹³ המדידה של כל המרכיבים הללו – צדק חלוקתי, יעילות ופשטות – נעשית תמיד דרך השפעתם על תועלתם של הפרטים בחברה; זהו המכנה המשותף לקריטריונים עקיפים אלה לרווחה חברתית. מכנה משותף זה הוא היוצר את יחסי-הגומלין בין הקריטריונים הללו תחת התיאוריה הרווחתית, והוא המצדיק אותם. במובן זה, תיאוריה זו שלמה.

לסיכום, ניתן להסביר באמצעות התיאוריה הרווחתית את רציותם של הקריטריונים הרווחים בניתוחן של מערכות מס – יעילות, צדק חלוקתי ופשטות. תיאורתי כמה משמעויות ונפקויות להבניה של קריטריונים אלה תחת התיאוריה הרווחתית. האחת, כל קריטריון או עיקרון או נרמה המוצעים לניתוח נורמטיבי של מערכת כללים משפטית חייבים ביסוס תיאורטי נורמטיבי. עקרונות או נורמות – אינטואיטיביים או מבוססים על "שכל ישר" ככל שיהיו – נעדרים חיים משל עצמם ללא תיאוריה נורמטיבית שלמה המנביעה אותם ותומכת בהם. השנייה, התיאוריה הרווחתית מספקת ביסוס תיאורטי נורמטיבי שלם כזה באופן הבא: (1) התיאוריה הרווחתית מספקת הצדקה – ניתן להסביר על-פיה מדוע ראוי להתחשב בקריטריונים המקובלים של פגיעה ביעילות, צדק חלוקתי ופשטות במסגרת ניתוחן של מערכות מס. תחת התיאוריה הרווחתית הקריטריונים הללו אינם שואבים את רציותם החברתית מתוך הגדרתם, אלא מהקשר שלהם לתיאוריה הנורמטיבית, דהיינו, מהשפעתם על תועלתם של הפרטים ולכן על הרווחה החברתית. (2) התיאוריה הרווחתית היא שלמה במובן זה שהיא יוצרת מערכת מוגדרת היטב של יחסי-גומלין (באמצעות בחינת ההשפעה

192 הניתוח התיאורטי תחת התיאוריה הרווחתית מתפתח גם בכיוון זה של הכללת שיקולי יישום של מערכת המס, דהיינו, מורכבות. ראו, לדוגמה: Joel Slemrod & Shlomo Yitzhaki, *The Costs of Taxation and the Marginal Cost of Funds*, 43 INTERNATIONAL MONETARY FUND STAFF PAPERS 172 (1996); Joram Mayshar, *On Measuring the Marginal Cost of Funds Analytically*, 81 AM. ECON. REV. 1329 (1991); Joram Mayshar, *Taxation with Costly Administration*, 93 SCAND. J. ECON. 75 (1991).

193 ראו ניתוח המבוסס על צורת חשיבה זו אצל נוסים, לעיל ה"ש 5.

על רווחתם של הפרטים בחברה) בין קריטריונים נורמטיביים הנגזרים ממנה, כגון יעילות, צדק חלוקתי ופשטות. התיאוריה הרווחתית יוצרת את הקשר ואת יחסי-הגומלין הנורמטיביים בין הקריטריונים הללו לעיצובן ולניתוחן של מערכות מס. בהתאם, ניתן אולי לתמוך בקריטריונים או בעקרונות או בנורמות נוספים אם הם ניתנים לביסוס ולהגדרה תחת התיאוריה הרווחתית.¹⁹⁴ לבסוף, השימוש בקריטריונים העקיפים הנגזרים מהתיאוריה הרווחתית, במקום השימוש הישיר בתיאוריה עצמה (או נוסף עליו), עשוי לסייע במימוש התיאוריה הלכה למעשה. לפיכך ניתן להצדיק את השימוש הישיר המקובל בקריטריונים הללו (ואולי גם באחרים) על בסיס התיאוריה הרווחתית.

4. קריטריונים אחרים

אף ששלושת הקריטריונים האמורים הם הרווחים בניתוח מערכות מס, נעשה שימוש גם בעקרונות מס או בנורמות מס נוספים, כפי שפירטתי לעיל.¹⁹⁵ הסברתי שם כיצד עקרונות ונורמות אלה לוקים בתיאורטיזציה חלקית ולכן אינם יכולים לשמש, כשלעצמם, בניתוח נורמטיבי. עם זאת, אם נצליח להסבירם, ואולי אפילו להגדירם, על בסיס תיאוריה נורמטיבית (שלמה) – ובעניינינו, התיאוריה הרווחתית – יהיה אפשר להחיותם. להלן אבקש להראות כיצד עקרונות ונורמות אחדים מבין המוזכרים לעיל עשויים לשמש מדד עקיף גם לרווחה החברתית, ולכן ניתן אולי להסביר במידה מסוימת את האינטואיציה של אלה המאמצים אותם.

מדיניות מס – כאמור, אין הגדרה ברורה לביטוי "מדיניות מס". הן להלכה והן למעשה, כל מטרה חברתית עשויה לבוא תחת קורת-הגג של ביטוי "סתומי" פרוץ זה. אכן, תחת הכותרת הכוללת "מדיניות מס" אנו מוצאים כאמור יעדים חברתיים רבים ומגוונים, כגון עידוד צמיחה, השקעה, תעסוקה, פיריון ושליטה בכשלי שוק.¹⁹⁶ כל אחד מיעדים אלה אכן עשוי להיות רצוי במידה מסוימת מבחינה חברתית. אך אין זה משום היותו ראוי כשלעצמו, אלא משום שהוא משיא את הרווחה החברתית, ורק במידה שבה הוא עושה כן. אם ניתן לעצב הסדרי מיסוי המעודדים את הצמיחה או את התעסוקה או את ההשקעה, אזי הללו עשויים להיות ראויים מבחינה חברתית לא בגין עצם הגברתן של הצמיחה או התעסוקה או ההשקעה, אלא מאחר שהם משיאים את הרווחה החברתית ורק במידה שבה הם עושים כן. כך, לדוגמה, מימוש יעד השקעה באמצעות מערכת המס עלול לפגוע ברווחה החברתית

194 ראו חלק 41 להלן.

195 ראו חלק ד לעיל.

196 ראו בטקסט שלידי ה"ש 62–67 לעיל.

באופן שניתן אולי לתיאור באמצעות תוצאות חלוקתיות שאינן רצויות¹⁹⁷ או משום שהוא מצריך רמת מורכבות גבוהה. אם כן, אם ניתן להראות כי יעדים חברתיים מסוימים הבאים בגדר "מדיניות מס" עשויים לשפר את הרווחה החברתית, אזי ניתן לעשות בהם שימוש כמדדים נורמטיביים; הללו יכולים להעיד באופן עקיף על הסדרי מס ראויים המשיאים את הרווחה החברתית.

ניטרליות מס – כאמור לעיל, ניתן להבין או לפרש את המושג "ניטרליות מס" באופן אחר, רחב יותר, מזה המקובל, באופן שאינו מאפשר להבדיל בינו לבין משמעות המושג "יעילות".¹⁹⁸ אם כך, לצד שיקולי יעילות, המושג "ניטרליות מס" מתייחר. לחלופין, אם תוכן הנורמה של ניטרליות מס מזדהה עם יעילות, נורמה זו יכולה לשמש קריטריון (חלופי ליעילות) להשאת הרווחה החברתית.¹⁹⁹

עקרון השוויון האופקי – הסברנו לעיל מדוע עיקרון זה בעייתי כשיקול נורמטיבי כשלעצמו. ניתן אולי להסביר את האטרקטיביות האינטואיטיבית של עיקרון זה מבעד למשקפיה של הגישה הרווחתית. דהיינו, ניתן אולי להסביר כיצד עקרון השוויון האופקי יכול לשמש מדד עקיף (proxy) לרווחה חברתית אף שאין לו הצדקה נורמטיבית עצמאית. דרך אחת לעשות זאת היא לומר שאם בחרנו לכפוף פרט אחד לנטל מס מסוים משום שהגענו למסקנה שכך ניתן להשיא את הרווחה החברתית, אזי ראוי לכפוף לנטל מס זה גם פרט אחר השווה לראשון בכל המאפיינים הרלוונטיים (המשפיעים על התועלת שלו ושל אחרים ולכן על הרווחה החברתית), שכן נטל מס זהו זה שיוטל על אותו פרט אחר ישיא בהכרח גם הוא את הרווחה החברתית. במילים אחרות, השאת הרווחה החברתית באמצעות ההשפעה על תועלות הפרטים בחברה (ובהינתן עקרון האנונימיות) גוררת טיפול מס שווה לפרטים אשר שווים במאפיינים המשפיעים על תועלתם (ועל התועלת של אחרים).²⁰⁰ לכן עקרון השוויון האופקי יכול לשמש מעין כלל-אצבע להשאת הרווחה החברתית – אם עיקרון זה אינו מתקיים, ככל הנראה טעינו בתכנון הרווחתי. אר-אז עקרון השוויון האופקי אינו מוצדק כשלעצמו, אלא משום שהפרתו מהווה עדות אפשרית לאי-השאת הרווחה החברתית ורק במידה שבה הוא מעיד על כך.

אפשרות נוספת להצדקת השימוש בעקרון השוויון האופקי כמדד עקיף לרווחה חברתית היא באמצעות קשירתו לסיכון. תוצאות מס שונות לפרטים אשר שווים במאפיינים

197 ראו, לדוגמה, יורם גבאי "אי שוויון ועוני – 1999" הרבעון הישראלי למיסים 7, 27 (2000); Torsten Persson & Guido Tabellini, *Is Inequality Harmful for Growth?* 84 AM. ECON. REV. 600 (1994).

198 ראו בטקסט שלידי ה"ש 105 ו-106 לעיל.

199 עם זאת, יש להדגיש כי המובן המקובל של ניטרליות מס – ובכלל זה בכתיבה המשפטית בישראל – אינו מזדהה עם המושג "יעילות", וככזה אינו יכול לשמש קריטריון נורמטיבי, כפי שהוסבר לעיל.

200 ראו Kaplow, *Horizontal Equity: New Measures, Unclear Principles*, לעיל ה"ש 110.

הרלוונטיים עשויות לנבוע מאי־ודאות מסוימת במערכת המס. אי־ודאות כזו באה לידי ביטוי בולט באכיפה. אף אם מערכת האכיפה של חובת הנשיאה במס מיושמת באופן שווה על כל הפרטים בחברה – ובפרט, תחת מערכת מס הכנסה, על פרטים בעלי הכנסה שווה – התוצאה בדיעבד אינה זהה בהכרח. דהיינו, פרטים בעלי הכנסה שווה עשויים בדיעבד לשאת בנטל מס שונה משום התממשות שונה של סיכון באכיפה. לדוגמה, שני פרטים בעלי הכנסה שווה אשר מעלימים מס או זכאים להטבת מס באופן שווה יזכו (בדיעבד) בטיפול מס שונה מאחר שזיהוים הסתברותי. עקרון השוויון האופקי יציין כי טיפול המס של פרטים שווים אלה שונה, ולפיכך יעיד על אי־ודאות ולכן על סיכון במערכת המס. סיכון מכל סוג שהוא – ובכלל זה סיכון בתוצאה המשפטית, ובמיוחד המסית – פוגע בתועלתם של הפרטים ולכן ברווחה החברתית.²⁰¹ מכאן, שוב, שהפרת עקרון השוויון האופקי עשויה לשמש מדד עקיף – דרך העדות על סיכון בתוצאות המס – לפגיעה ברווחה החברתית.²⁰² לבסוף, חשוב לציין את הטיעון הפוליטי, אשר באופן כללי אינו נדון במאמר זה. הטלת נטל מס שונה על פרטים אשר שווים במאפיינים הרלוונטיים עשויה להוות אינדיקציה עקיפה לנטייה פוליטית להפליה או לשרירותיות.²⁰³ מובן שהפליה מכוונת או שרירותיות במדיניות ציבורית יניבו בהכרח תוצאות מס שונות לפרטים בעלי הכנסה שווה, לדוגמה, שכן זו מטרת ההפליה, וזו תוצאה סבירה ביותר של שרירותיות. ייתכן שזהו מקור חשוב לנטייה האינטואיטיבית לאמץ את עקרון השוויון האופקי: אי־שוויון אופקי מעיד על בעיה פוליטית; הוא תסמין של בעיה פוליטית. אם יש אכן הפליה או שרירותיות, אזי קרוב לוודאי תיפגע הרווחה החברתית, שכן המטרה הפוליטית אינה השאתה. שוב, אם כן, ניתן להצדיק את עקרון השוויון האופקי על בסיס היותו עדות עקיפה לפגיעה ברווחה החברתית (או לכשל פוליטי או דמוקרטי).²⁰⁴

בסיס מס מקיף/רחב – גישה זו אינה יכולה להניב מסקנות נורמטיביות, כאמור לעיל. אולם ניתן אולי להסביר כיצד בסיס מס רחב עשוי להוות כלל־אצבע גם להשאת הרווחה החברתית. דרך אחת להסביר זאת היא באמצעות בחינה כללית של שיעורי המס והשפעתם על הרווחה החברתית. הנטל העודף – דהיינו, הפגיעה ברווחה החברתית – בגין המס (בין שהוא חיובי ובין שהוא שלילי) גָּדַל באופן ריבועי (בערך). אימוץ הגישה של בסיס מס רחב

201 ראו שם.

202 אך יש לשים לב כי המסקנה במקרה זה (של אי־ודאות בתוצאות המס) אינה בהכרח שמירה על עקרון השוויון האופקי, דהיינו, ביטול אי־הוודאות בתוצאות המס. ייתכן שדווקא אי־ודאות, על־אף פגיעתה ברווחה החברתית, הינה ראויה, שכן מערכת מס ודאית לחלוטין עלולה להיות מורכבת מדי.

203 ראו Musgrave, לעיל ה"ש 44, פרק 8; Atkinson & Stiglitz, לעיל ה"ש 58, בעמ' 355.

204 יש לשים לב, כמובן, שאף־על־פי שכל הפליה או שרירותיות פוליטית תפר ככל הנראה את עקרון השוויון האופקי, לא כל פגיעה בעיקרון זה תעיד בהכרח על הפליה או שרירותיות מצד השלטון. ראו, לדוגמה, את תיאור מערכת האכיפה ההסתברותית בטקסט לעיל. לכן עקרון השוויון האופקי הוא מדד עקיף (proxy) לא־מושלם תחת הטיעון הפוליטי.

יוביל באופן כללי למיסוי צורות רבות ומגוונות יותר של התנהגות ולכן לשיעור מס נמוך יותר על כל אחת מהן (לגבי רמה נתונה של גביית מס).²⁰⁵ לכן המגמה הנובעת מבסיס מס רחב היא הפחתת שיעורי מס גבוהים והעלאת שיעורי מס נמוכים. מגמה זו מתיישבת, באופן כללי, עם השאת הרווחה החברתית על-ידי צמצום הגידול האקספוננציאלי בנטל העודף. אך יש להדגיש שוב כי זהו כלל-אצבע גס. אף אם הנטל העודף גדל באופן ריבועי עם שינויים בשיעור המס, לא ניתן לדעת א-פריורית מהו היחס בין הנטל העודף בגין המס המוטל על התנהגות אחת לבין הנטל העודף בגין המס המוטל על רעותה. לכן ייתכן שקביעת שיעור מס גבוה על התנהגות אחת ושיעור מס נמוך מאוד (עד כדי אפס) על התנהגות אחרת היא רצויה על בסיס שיקולים של רווחה חברתית, מאחר שהיא מצמצמת את הנטל העודף. דוגמה אחת לכך היא סוגי התנהגות או פעולות שהמס אינו משפיע עליהן כמעט, כגון רווחים ממיצאות. נטל מס גבוה על רווחים ממיצאות לא ישפיע כמעט (או כלל) על הפעילות המניבה רווחים אלה, מאחר שהיא אינה ניתנת כמעט לשליטה או להכוונה על-ידי הפרטים. מיסוי כבד של סוגי התנהגות אלה ישפיע באופן קל על הנטל העודף, שכן הוא אינו משפיע כמעט על התנהגותם של הפרטים. לפיכך, לפחות ככל שאנו מתמקדים בשיקול של נטל עודף, אין סיבה להשוות את נטל המס על פעולות מסוג זה ועל סוגי התנהגות אחרים. דוגמה שנייה להשפעות לא-אחידות על הנטל העודף היא סוגי התנהגות המתואמים במידה זו אחרת (או בשפה כלכלית – משלימים או תחליפיים) עם שינויי התנהגות המצמצמים את הנטל העודף.²⁰⁶ לדוגמה, צריכה של תחבורה ציבורית מתואמת ככל הנראה במידה טובה יחסית (דהיינו, משלימה) עם עבודה. לכן, תחת מערכת מס הכנסה היוצרת נטל עודף בדמות צמצום הרצון לעבוד, הקלה במס בגין צריכה של תחבורה ציבורית עשויה לצמצם את הנטל העודף. לכן, שוב, בסיס מס רחב לא יביא במקרה זה בהכרח לידי השאת הרווחה החברתית. הוצאות מס – מגמה נוספת שניתן לאתר במסגרת המחקר והדיון הציבורי על הגישה של בסיס מס מקיף, ואשר קיבלה ביטוי מקביל תחת הגישה של הוצאות מס שצמחה ממנה, היא מגמה פוליטית. כאשר בסיס המס צר או כאשר הוצאות המס רבות ומגוונות, קיימת נטייה פוליטית (ובמקביל קיים לחץ של קבוצות-אינטרס) להחדיר עוד ועוד הטבות אל תוך מערכת המס (וההעברות).²⁰⁷ פטור גורר פטור, זיכוי מס גורר זיכוי מס, הטבת מס גוררת את רעותה. זהו תהליך פוליטי צפוי של זליגת הטבות מס המיועדות להיטיב עם קבוצות-אינטרס, ולא עם הציבור בכללותו. אם כך, בדומה לאמור לעיל בעניין עקרון השוויון האופקי,²⁰⁸ גישה של הוצאות מס (או גישה של בסיס מס מקיף) עשויה לשמש חסם

205 ראו, לדוגמה, דוח ועדת בן-שחר, לעיל ה"ש 158, פרק ב, בעמ' 1, 3. כן ראו בטקסט שליד ה"ש 87 לעיל.

206 ראו Corlett & Hague, לעיל ה"ש 104.

207 ראו את הדיון בבסיס מס מקיף/רחב ובהוצאות מס בחלק ד, ליד ה"ש 81–95.

208 ראו בטקסט שליד ה"ש 203 ו-204 לעיל.

לכשלים פוליטיים הפוגעים ברווחה החברתית.²⁰⁹ אף שאי-אפשר להצדיק גישות אלה מבחינה נורמטיבית, אם לא ניתן למצוא או לעצב מוסדות משפטיים (או אחרים) לשליטה בכשלים פוליטיים ולהגבלתם, אזי גישה של הוצאות מס או גישה של בסיס מס מקיף עשויות לשמש מוסדות (לא-מושלמים) כאלה.

ז. סיכום

הספר מבוא לתורת המסים מהווה סיכום-ביניים חשוב ומעניין בקריירה המחקרית של אדרעי. הספר מאגד שלושה עשורים של מחקר אקדמי, הכולל מאמרים רבים פרי-עטו של אדרעי, הרצאות שנשא בפקולטה למשפטים בקורסים מגוונים, והתייחסות חדשה לנושאים מתחדשים הנדונים בשנים האחרונות בערכאות משפטיות ובקרב הציבור. בספר ניתן למצוא סקירות מקיפות של הדין הישראלי לצד ניתוחים מקוריים ומעניינים של הסדרי מס הכנסה בישראל. הספר עשיר בידע ומקיף בכיווני הניתוח, ומהווה אכסניה לנקודות-מבט ולדרכי חשיבה מגוונות, הכוללות ניתוח פוליטי, חוקתי, מוסרי, כלכלי, חשבונאי, פרוצדורלי ועוד. לקורא המצוי במחקר בתחום דיני המסים בישראל אדרעי מוכר היטב. אין זה אך בגין עושר מחקריו, אלא במידה לא-מבוטלת גם בגין הפן התיאורטי שאינו נעלם ממחקריו האקדמיים של אדרעי. מחקריו של אדרעי בולטים במשפט הישראלי במידה רבה בגין נסיונותיו החוזרים ונשנים לבסס ניתוח משפטי על אדנים תיאורטיים או לפחות על שיקולים נורמטיביים. רבים ממחקריו אינם פותחים ומסיימים בדוקטרינה המשפטית, אלא עוסקים גם בשלב חשיבה מקדמי בסיסי ונורמטיבי, אשר נהוג לכנותו "תיאורטי". הספר מבוא לתורת המסים ממשיך ומיישם צורת מחקר ודרך חשיבה אלה. על חשיבותם החברתית (והאקדמית) של מחקרים מסוג זה אין צורך, כמדומני, להכביר מילים.

בהתאם, במאמר זה בחרתי להתמקד במיוחד בתיאוריה של דיני מסים. ביקשתי לבחון את התיאוריה הנורמטיבית המוצעת (אולי) על-ידי אדרעי בספרו, ולהעריך אותה כמצע נורמטיבי לעיצובם ולניתוחם של דיני מסים. טענתי כי בבניית תיאוריה נורמטיבית לתחום המשפט חשוב להקפיד על שלמות התיאוריה, ובהתאם לכך הצעתי תיאוריה נורמטיבית שלמה אפשרית – התיאוריה הרווחתית, המבוססת על כלכלת רווחה. בפרט, הסברתי כיצד תיאוריה זו מביאה לידי ביטוי קריטריונים נורמטיביים המקובלים בשיח המשפטי בתחום דיני המס (ולכן מספקת הצדקה להם), וכיצד יש ביכולתה לכרוך אותם לכלל תיאוריה אחת שלמה.

209 ראו גם: Edward A. Zelinsky, *James Madison and Public Choice at Gucci Gulch: A Procedural Defense of Tax Expenditures and Tax Institutions*, 102 YALE L.J. 1165 (1993).

בין שבחרנו בדרך תיאורטית זו או אחרת, בין שאימצנו שיקולים נורמטיביים מסוג אחד או מסוג אחר, הניתוח התיאורטי והדיון בתיאוריה חשובים במשפט, והם מקבלים בספר זה ביטוי בולט וכמעט ייחודי בתחום המסים בישראל. על כך יש להוסיף כי זהו ספר מבוא חשוב לסטודנטים הפוגשים לראשונה את התחום של דיני מס הכנסה וכן למשפטנים המבקשים ללמוד תחום זה. במיוחד, יש להדגיש כי ספר מבוא זה מותאם גם לקהל הרחב שאינו מצוי ברזי המשפט. קריאת הספר אינה מצריכה רקע משפטי או חשבונאי מוקדם או היכרות קודמת עם הדין הישראלי, אינה מצריכה מילון מושגים (הכלול בספר), ואינה מחייבת ניסיון במילוי דוחות מס או במשא-ומתן עם פקיד השומה. קריאת הספר קולחת ומהנה עד כדי כך שניתן לטעות ולסבור כי הנושא הנדון בו פשוט בתכלית.