

הוצאות טיפול בילדים – מיסוי, זמן ומגדר

אילת מגן*

תרבויות שונות מעצבות לעצמן מערכות של מושגים ורעיונות המעניקות פשר וקוהרנטיות לעולם. במערכות אלה יש תפקיד חשוב לתפיסת המושג "זמן". הדרך שבה מושג זה נתפס שונה מאדם לאדם, ונקבעת בהתאם למערכות המושגים והרעיונות של התרבות שהפרט משתייך אליה. על רקע תפיסות הזמן השונות, "זמן" הוא חלק מהזהות האישית והקבוצתית, ויש לו משמעות חשובה של כוח. למרות זאת, המחקר המשפטי, לרבות הניתוח הביקורתי והניתוח הפמיניסטי, ממעט להתייחס למושג "זמן". המאמר מציג ניתוח ביקורתי הנותן מקום של כבוד למושג "זמן" בכלל ולהיבטי "זמן" של נשים בפרט. שיטת ניתוח זו מכונה במאמר "ניתוח טמפורלי".

ניתוח טמפורלי במשפט מבוסס על תפיסת זמן מורכבת, שאינה תפיסת זמן ליניארית-גברית. ניתוח ביקורתי מסוג זה מפנה זרקור לבעייתיות שבתפיסת הזמן הליניארית-הגברית, ומבהיר כי "זמן" אינו בהכרח כסף. בפרט, זמן של נשים אינו כסף.

המאמר יבחן כיצד המושג התרבותי של "זמן" מתבטא בדיני המס בנורמה הנוגעת בהכרה בהוצאות הטיפול בילדים במסגרת החבות במס הכנסה. הניתוח הטמפורלי של נורמה זו מבליט את האופן שבו יוצרי הדין בדיני המס תופסים את המושג "זמן", ואת האופן שבו שינוי תפיסת הזמן המקובלת עשוי לקדם את שלושת עקרונות-היסוד של דיני המס: יעילות, הגינות וצדק חלוקתי. באמצעות ניתוח זה המאמר בוחן את התייחסותו של הדין הפיסקלי לזמן נשי ולזמן של נשים. המאמר מראה כי הניתוח הדיכוטומי המקובל והחלת הזמן הליניארי בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים חוטאים לעקרון הצדק ולעיקרון של

* אבקש להודות לפרופ' אסף לחובסקי על עזרתו הרבה ועל הנחייתו המחכימה בכתיבת עבודת התזה בנושא "זמן" ודיני המס, אשר מאמר זה מבוסס על חלקים ממנה. תודתי נתונה גם לחברי מערכת משפט וממשל על הערותיהם המועילות, אשר סייעו לי רבות בחידוד הטיעונים במאמר.

"מס-אמת". לעומת תפיסת הזמן הליניארית-הגברית המובלעת בדיני המס, החלת תפיסת זמן מורכבת מאפשרת התייחסות לזמן כאל משאב הניתן לחלוקה מחדש – חלוקה שתהיה הוגנת כלפי נשים בכלל וכלפי אימהות בפרט.

מבוא. א. מסגרת תיאורטית ומושגי-יסוד: 1. "זמן" וכוח; 2. תפיסת זמן – זמן נשי וזמן גברי; 3. "זמן" כמשאב חברתי בעולם כלכלי; 4. "זמן" ומשפט – ניתוח טמפורלי בדין הפיסקלי; 5. ניתוח מקובל של דיני הוצאות – ניתוח סיווגי; 6. ניתוח סיווגי וזמן ליניארי. ב. מיסוי הוצאות טיפול בילדים – ניתוח משפטי מקובל ויסודות מקובלים במאבק לשינוי הדין: 1. סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים; 2. התפתחות הדין בישראל כאשר למיסוין של הוצאות הטיפול בילדים; 3. הדיון המקובל בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים; 4. ניתוח כלכלי וגישת ה-CLS ביחס להוצאות הטיפול בילדים; 5. הדיון בישראל. ג. ניתוח טמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים: 1. מאפייניו של זמן הטיפול בילדים; 2. הכרה בהוצאות הטיפול בילדים לפי מבחן ה"אלמלא"; 3. הכרה בהוצאות הטיפול בילדים לפי מבחן האינצידנטליות; 4. יעילות – מיסוי של זמן הטיפול בילדים; 5. זמן של נשים – צדק ושיקול חלוקתי כללי; 6. זמן נשי – הגינות ו"מס-אמת". ד. יישום ניתוח טמפורלי על שיטות למיסוי הוצאות טיפול בילדים: 1. בידי מי ימוסו הוצאות הטיפול בילדים? 2. כיצד ימוסו הוצאות הטיפול בילדים? ה. סיכום ומסקנות.

מבוא

למושג "זמן" יש משמעות מדעית קריטית וחשיבות הגותית, כלכלית ותרבותית. חשיבות ה"זמן" במחקר אקדמי מקבלת משנה תוקף מהגישה הסובייקטיבית לזמן, אשר רואה בזמן תופעה שהיא יחסית ליכולת התפיסה האנושית.¹ לפי גישה זו, האדם מעצב ומקיים את ה"זמן" בתודעתו, ומכאן גם הקשר ההדדי בין "זמן" לבין תרבות. לעומת זאת, החשיבה כי זמן הוא תופעה אובייקטיבית² מסתירה את העובדה שתרבות מבנה את המושג "זמן" ואת האופן שבו חברי אותה תרבות מתייחסים לזמן:

1 הגישה הסובייקטיבית לזמן מיוחסת לגוטפריד וילהלם לייבניץ, שהיה מתמטיקאי, פילוסוף ומשפטן. ראו הערך "לייבניץ, גוטפריד וילהלם" פילוסופיה (ג' א' יורמסון עורך, בן-עמי שרפשטין עורך המהדורה העברית, 1967).

2 הגישה האובייקטיבית לזמן מיוחסת לניוטון, בספרו היסודות המתמטיים של פילוסופיית הטבע, ולכן מכונה גם "הגישה הניוטונית לזמן". ראו Robert Rynasiewicz, *Newton's Views on Space, Time, and Motion*, THE STANFORD ENCYCLOPEDIA OF PHILOSOPHY (Winter 2012), <http://plato.stanford.edu/archives/win2012/entries/newton-stm>.

Cultural beliefs are like the air we breathe... No beliefs are more ingrained and subsequently hidden than those about time.³

המושג התרבותי של "זמן" מזין גם את הקשר המהותי והסמוי קמעה בין משפט לבין "זמן".⁴ תנאי מקדמי להבנת הקשר האמור הוא ההבנה כי המשפט אופף את חיינו מכל עבר, וכי המשפט תורם לכינון יחסים חברתיים, אשר מייצרים בתורם משפט, וחוזר חלילה.⁵ אולם חשיבותו התרבותית של המושג "זמן", והעובדה ש"זמן" נחקר במחקרים רבים בתחומים שונים,⁶ לא השפיעו רבות על המחקר המשפטי, שבו העיסוק ב"זמן" עודנו דל למדי. הדבר נכון במיוחד במחקר בתחום דיני המס.⁷

מאמר זה מדגים ניתוח ביקורתי של נורמות משפטיות-פיסקליות תוך התמקדות בתפיסות הזמן העומדות ביסודן ובמאפייני הזמן שלהן. לכן, לצורך המאמר, יכונה הניתוח הביקורתי האמור "ניתוח טמפורלי".⁸ היות ש"זמן" נחקר רבות בתחומי אקדמיה רבים ושונים, הביטוי "ניתוח טמפורלי" קיים גם בדיסציפלינות אחרות, ומשמש גם שם לתיאור שיטה מחקרית אשר נסמכת על "זמן".⁹ גם בתחום המשפטי יש התייחסות ישירה למושג

- ROBERT LEVINE, A GEOGRAPHY OF TIME: THE TEMPORAL MISADVENTURES OF A SOCIAL PSYCHOLOGIST xv (1997). 3
- האנתרופולוגית Greenhouse היטיבה לתאר את הקשר בין משפט לבין תרבות, דרך המושג "זמן", בדברים הבאים: "[T]emporality and legality are conceptually fused in the West through their mutual implications of a total order in relation to which social life acquires meaning". Carol J. Greenhouse, *Just in Time: Temporality and Cultural Legitimation of Law*, 98 YALE L.J. 1631, 1631 (1989). 4
- ראו מנחם מאוטנר "המשפט הסמוי מן העין" אלפיים 16, 45 (1998). 5
- הסוציולוגית Adam גורסת כי אי-אפשר להתעלם מ"זמן" בניתוח סוציולוגי: האופן שבו זמן נתפס משפיע על פרקטיקות חברתיות ועל חיי היומיום, על בריאות ועל הקשר בין לידה למוות. בספרה TIMEWATCH היא סוקרת עשרות רבות של מאמרים העוסקים ב"זמן" בתחומים שונים של מדעי החברה, כגון ניהול עסקים, כלכלה, אנתרופולוגיה, היסטוריה, מדיניות ציבורית, פסיכולוגיה חברתית, סוציולוגיה, לימודי מגדר וכולי. ראו BARBARA ADAM, TIMEWATCH: THE SOCIAL ANALYSIS OF TIME 84 (1995). 6
- ראו אסף לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה" עיוני משפט כד 205 (2000); צילי דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257 (2009); צילי דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתרות בדיני מיסים" צדק חלוקתי בישראל 261 (מנחם מאוטנר עורך, 2000); Assaf Likhovski, *A Map of Society: Defining Income in British, British-Colonial and American Tax Legislation*, 2005 BRIT. TAX REV. 158. על הקשר החזק בין דיני מיסים לבין תרבות ראו גם ANN MUMFORD, TAXING CULTURE: TOWARDS A THEORY OF TAX COLLECTION LAW (2002); 11(2) THEORETICAL INQ. L. – COMPARATIVE TAX LAW AND CULTURE (2010). 7
- אני משתמשת במונח הלועזי "טמפורלי" היות שהמילה "זמני" משמשת ברגיל במשמעות של חולף או ארעי, ולא לתיאור דבר אשר שייך או קשור לזמן. 8
- לדוגמה, ניתוח טמפורלי בפילוסופיה מהווה כלי להסברת תוכניות ויישומן. לדוגמה, כדי להבין הגינות מהי, היא נבחנת במונחים הקשורים לזמן, כגון עתיד (אקזיסטנציאליסטי או 9

"זמן", אך זאת במספר מצומצם למדי של מחקרים וללא שימוש במונח "ניתוח טמפורלי".¹⁰

הניתוח הטמפורלי מבוסס על ההבנה שזמן עשוי להיות משאב חברתי, וככזה להימצא בסוג מסוים של מחסור, וכן על ההבנה שחויית הזמן של בני אוכלוסיות שונות הינה שונה, ובמיוחד שקיים שוני בין נשים וגברים בחויית הזמן ובצריכת הזמן. היות ששוני זה הוא תוצאה של הבניות תרבותיות ושל דרישות חברתיות, המסקנה המתבקשת מהניתוח הביקורתי האמור היא כי מן הראוי שהיבטי זמן יבואו לידי ביטוי בעיצובן של נורמות משפטיות. בפרט, מן הראוי שהיבטי הזמן יבואו לידי ביטוי במערכת הדינים העיקרית והראשונית המצויה ביחסי-גומלין עם המשאבים הציבוריים והפרטיים – דיני המס. כך, דיני המס יוכלו לפצות, לתקן או לחלק את ה"זמן" באופן שוויוני יותר בין נשים וגברים. הטענה המרכזית העולה מהניתוח הטמפורלי היא כי תפיסת הזמן המובלעת בדיני המס הינה תפיסת זמן ליניארית-גברית, וכי החלתה של תפיסת זמן נשית, שהינה מורכבת יותר, עשויה לתרום לגיבושו של הסדר מס שישרת באופן ראוי יותר את המטרה של שוויון מגדרי, ובכך גם לקדם את יישומם של עקרונות דיני המס. המאמר הינו ביקורת-תיאורטי בעיקרו, אך עולות ממנו גם מסקנות נורמטיביות באשר לאופן שבו ראוי להתייחס ל"זמן" בדין

אוניוורסלי), הרגע הבא, על-זמניות (אמת), עד וכולי. ראו Dov Gabbay, Amir Pnueli, Saharon Shelah & Jonathan Stavi. *On the Temporal Analysis of Fairness*, in PROCEEDINGS OF THE 7TH ACM SIGPLAN-SIGACT SYMPOSIUM ON PRINCIPLES OF PROGRAMMING LANGUAGES 163 (1980). דוגמה נוספת לניתוח טמפורלי בדיסציפלינות אחרות היא ניתוח טמפורלי במחקרים חשבונאיים, שבהם נבחנים שינויים בדוחות כספיים של פירמות על-פני זמן באמצעות נוסחת רגרסיה (המנטרלת השפעות עונתיות). ראו, לדוגמה: Lawrence D. Brown, *A Temporal Analysis of Earnings Surprises: Profits versus Losses*, 39 J. ACCOUNTING RES. 221 (2001).

10 במסגרת זו ניתן לציין את המאמרים והספרים הבאים: Greenhouse, לעיל ה"ש 4; Rebecca R. French, *Time in the Law*, 72 U. COLO. L. REV. 663 (2001); Gerald J. Postema, *Melody and Law's Mindfulness of Time*, 17 RATIO JURIS. 203 (2004); Neil MacCormick, *Time, Narrative, and Law*, in TIME, LAW, AND SOCIETY 111 (Jes Bjarupand & Mogens Blegvad eds., 1995); Bruce G. Peabody, *Reversing Time's Arrow: Law's Reordering of Chronology, Causality and History*, 40 AKRON L. REV. 587 (2007); Liaquat Ali Khan, *Temporality of Law*, 40 MCGEORGE L. REV. 55 (2009); ANTHONY G. AMSTERDAM & JEROME BRUNER, MINDING THE LAW 124–127, 152–153 (2000); JED RUBENFELD, FREEDOM AND TIME: A THEORY OF CONSTITUTIONAL SELF-GOVERNMENT 3–5 (2001); Robert W. Gordon, *Critical Legal Histories*, in CRITICAL LEGAL STUDIES 79 (Allan C. Hutchinson ed., 1989); PAUL PIERSON, POLITICS IN TIME: HISTORY, INSTITUTIONS, AND SOCIAL ANALYSIS 8–9, 134–142 (2004); David M. Engel, *Law, Time and Community*, 21 L. & SOC'Y REV. 605 (1987); Yael Aridor Bar-Ilan, *Justice: When Do We Decide?*, 39 CONN. L. REV. 923 (2007); Vicki C. Jackson, *What's in a Name? Reflections on Timing, Naming, and Constitution-making*, 49 WM. & MARY L. REV. 1249 (2008).

הפיסקלי ובאשר לאופן שבו ראוי לחלק מחדש, באמצעות הדין הפיסקלי, את משאב הזמן. חלוקה מחדש של זמן הינה אפשרית ככל שההתייחסות ל"זמן" נעשית מתוך תפיסת זמן מורכבת. זמן עשוי להיות משאב חברתי בשני מובנים השלובים זה בזה. המובן האחד הוא הצהרתי: קבלת החלטות נורמטיביות על-ידי המחוקק, השופט ופקיד השומה, לצורך העניין, מעידה על תפיסת זמן מסוימת. היות שתפיסת זמן הינה סובייקטיבית ומשתנה בין נישומים שונים, תפיסת הזמן המובלעת בהכרעה הנורמטיבית הפיסקלית מהווה נדבך נוסף בהצהרה בדבר מיהו "הנישום המועדף" – הנישום שבעצמו חי בתפיסת הזמן הזו. "הנישום המועדף" הוא האזרח האידיאלי, ה"נכון", החשוב, זה שיתר הפרטים מושווים אליו.¹¹ המובן האחר של היות ה"זמן" משאב בר-חלוקה הוא מובן יישומי: היות שערכו של הזמן הינו סובייקטיבי ותוצר של הבניות תרבותיות, יש למסות פעולות ואירועים כלכליים בהתאם למאפייני הזמן שלהם ושל נשאייהם.

ניתן להעמיד את חשיבותו של הניתוח הטמפורלי בדיני המס על-ידי קשירת שלושה סוגים של כתיבה: סוג אחד הוא הספרות העוסקת בביקורת רבת-תחומית על דיני המס;¹² סוג נוסף הוא הכתיבה העוסקת בזמן וכלכלה;¹³ והסוג השלישי הוא הכתיבה העוסקת ב"זמן" ומשפט.¹⁴ כתיבה בתחום זה, המצויה עדיין בחיתוליה, היא מעין ענף של אנתרופולוגיה ומשפט, אולם אך לעיתים רחוקות היא מתייחסת ל"זמן" גם כאל כלי אנליטי.

- 11 השוו דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתריות בדיני מיסים", לעיל ה"ש 7.
- 12 ראו, לדוגמה, לעיל ה"ש 7 ו-10; אסף לחובסקי "בתי המשפט והימנעות ממס בשנים הראשונות לאחר קום המדינה: אינטרסים מעמדיים או שיקולים מעשיים?" מחקרי משפט כא 575 (2005); אסף לחובסקי "אימון באזרחות: יצירת הציות לדיני המס בישראל של שנות החמישים" זמנים 98, 46 (2007); צילי דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה" מחקרי משפט כה 889 (2009); Likhovski, לעיל ה"ש 7; Assaf Likhovski, *Tax Law and Public Opinion: Explaining IRC v. Duke of Westminster*, in *STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW* 183 (John Tiley ed., 2007); Assaf Likhovski, *The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication*, 25 *CARDOZO L. REV.* 953 (2004); Tsilly Dagan, *Commuting*, 26 *VA. TAX REV.* 185 (2006); Tsilly Dagan, *Ordinary People, Necessary Choices: A Comparative Study of Childcare Expenses*, 11 *THEORETICAL INQ. L.* 589 (2010) (להלן: *Ordinary People, Necessary Choices*).
- 13 תחילתה של כתיבה מסוג זה מצויה במאמר של Becker משנת 1965, שהינו מאמר מנחה ומרכזי בכתיבה הכלכלית באשר לחשיבותו של ה"זמן" כפרמטר בניתוח כלכלי בכלל ובניתוח כלכלי של צריכה בפרט. Gary S. Becker, *A Theory of the Allocation of Time*, 75 *ECON. J.* 493 (1965). A.C. DeSerpa, *A Theory of the Economics of Time*, 81 *ECON. J.* 828 (1971); Bruno De Borger & Kurt Van Dender, *Transport Tax Reform, Commuting, and Endogenous Values of Time*, 53 *J. URB. ECON.* 510, 511 (2003); Henrik J. Kleven, *Optimum Taxation and the Allocation of Time*, 88 *J. PUB. ECON.* 545, 547 (2004).
- 14 ראו ה"ש 10 לעיל.

מחקר העוסק ב"זמן" בדיני המס מאפשר אם כן דיון רב-תחומי, המשלב בשיח המשפטי הן תובנות חברתיות ותרבותיות והן תובנות כלכליות.¹⁵ קשירת הבנות כלכליות ותרבותיות באמצעות "זמן" חשובה ומעניינת במיוחד בדיני המס, בין היתר משום חשיבותם הכלכלית, החברתית והתרבותית. למרות זאת, הדיון בדיני המס, להבדיל מהדיון בתחומי משפט אחרים, אינו משלב על-פי-רוב הבנות מדיסציפלינות אחרות.¹⁶ כמו-כן, דיני המס מוצגים באופן אובייקטיביסטי, והביקורת הפמיניסטית עליהם מועטה למדי.¹⁷ ייחודו של הניתוח הטמפורלי המוצג כאן טמון גם בשימוש שהוא עושה ב"זמן" ככלי אנליטי משפטי, וכן בעובדה שהוא מיושם על נורמה ספציפית.

הנורמה הספציפית הנדונה במאמר היא זו הנוגעת במיסוי הוצאות הטיפול בילדים. נורמה זו מציבה שלושה אתגרים נורמטיביים מעניינים הכרוכים בזמן. אתגר אחד נובע מכך שבנושא זה של הוצאות הטיפול בילדים, באמצעות תשלום בעבור השגחה על הילדים, בולט במיוחד הצורך הטמפורלי שבהוצאה לשם ייצור הכנסה. במילים פשוטות, אלמלא הטיפול בילדים על-ידי צד שלישי במשך שעות העבודה של ההורה, לא יוכל ההורה להפיק הכנסה. אתגר נוסף נובע מכך שהוצאות הטיפול בילדים מיוחסות בדרך-כלל לאימהות, וזאת מטעמים שונים – היסטוריים, תרבותיים וכלכליים – שאין זה המקום להרחיב בהם.¹⁸ לכן הדיון בסוגיה המיסויית של הכרה בהוצאות הטיפול בילדים עשוי ללמד על תפיסת זמן העומדת מאחורי נורמה מיסויית ועל "התאמתה" לנישום שהנורמה נוגעת בו. האתגר השלישי קושר את שני האתגרים הראשונים, ונובע מהמורכבות הטמפורלית הייחודית של עצם הטיפול בילדים. דיני המס בכלל ודין המס הישראלי בפרט מבחינים בין פרטי לעסקי באופן דיכוטומי. תוצאתו הנפוצה של הניתוח הסיווגי המקובל היא שהוצאות במישור הפרטי לא יובאו בחשבון בחישוב חבות המס של הנישום. אולם הטיפול בילדים על-ידי ההורה הינו פעולה מורכבת מבחינה טמפורלית – זמן הטיפול בילדים הוא זמן פרטי ועסקי גם-יחד ובמקביל. נוסף על כך, זמן הטיפול בילדים עשוי להיות זמן "עבודה ללא שכר" (unpaid labor או unpaid work). עצם העובדה שפעילויות אנושיות עשויות להתאפיין במורכבות טמפורלית כזו מציבה אתגר מעניין לשיטת המס. כתוצאה מכך, ניתוח סוגיית

15 על החשיבות של עצם קשירתן של תובנות חברתיות, תרבותיות וכלכליות בהקשר של תוצאות כספיות – ולכן בהקשר של דיני המס – ניתן ללמוד גם אצל: Tore Ellingsen & Magnus Johannesson, *Time is Not Money*, 72 J. ECON. BEHAV. & ORG. 96, 96 (2009).

16 Michael A. Livingston, *Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists, and the Role of the Legal Academy*, 83 CORNELL L. REV. 365, 383 (1998).

17 ראו, לדוגמה, Nancy E. Shurtz, *Critical Tax Theory: Still Not Taken Seriously*, 76 N.C. L. REV. 1837 (1998).

18 להנמקה מהמישור הכלכלי-המעשי למצב דברים זה ראו, לדוגמה, Wendy Richards, *Comment: An Analysis of Recent Tax Reforms from a Marital-Bias Perspective: It Is Time to Oust Marriage from the Tax Code*, 2008 WIS. L. REV. 611, 631–632.

מיסויין של הוצאות הטיפול בילדים, באופן שחורג מהניתוח הסיווגי-הבינרי, עשוי לחשוף את ההשלכות החלוקתיות של הדין, ובכך לקדם חלוקה הוגנת בין נשים לבין גברים.¹⁹ המאמר מחולק לפרקים כדלקמן: פרק א מציג את המסגרת התיאורטית, מושגי-היסוד והנחות-היסוד החשובים לדיון בתפיסת הזמן העומדת ביסוד הנורמה הנוגעת במיסוי הוצאות הטיפול בילדים. בכלל זה מוצג הקשר בין "זמן" וכוח. כמו-כן, אחרי הצגת תפיסות זמן שונות, הפרק מציג את משמעות הזמן כמשאב חברתי בעולם כלכלי, ומסביר את הקשר בין "זמן" ומשפט בניתוח הטמפורלי בדין הפיסקלי. בסוף הפרק מוצג הניתוח הסיווגי, שהינו הניתוח המקובל בדיני הוצאות, ומוסבר הקשר בין הניתוח הסיווגי לבין תפיסת הזמן הליניארית-הגברית.

פרק ב מציג את הדין המצוי באשר למיסוי הוצאות הטיפול בילדים בישראל ואת התפתחותו של דין זה. פרק זה מצביע על כך שגם התומכים בהכרה בהוצאות הטיפול בילדים עושים זאת משיקולים לבר-פיסקליים, כגון הרצון לתמרץ יציאת נשים לעבודה, תוך שהם מקבלים את הנחת המוצא שלפיה הוצאות הטיפול בילדים הן במהותן הוצאות פרטיות.

בפרק ג המאמר עובר לניתוח טמפורלי של סוגיית מיסויין של הוצאות הטיפול בילדים, באמצעות דיון כללי במאפיינים של זמן הטיפול בילדים ובאמצעות דיון ספציפי בפסקי-הדין בעניין פרי, שבהם נפסק לראשונה כי ההוצאה להשגחה על ילדי הנישומה בזמן עבודתה כעורכת-דין הינה הוצאה המותרת בניכוי לצורכי מס.

בפרק ד מוצג יישום נורמטיבי של הניתוח הטמפורלי. פרק זה מראה כי מן הראוי להתייחס להוצאות אלה בקביעת חבות המס, וכן שרצוי למסות את הוצאות הטיפול בילדים באמצעות ניכוי ההוצאה מהכנסתה של האם.

פרק ה מסכם את המאמר ומציג מסקנות כלליות וספציפיות העולות מן הניתוח הטמפורלי של סוגיית מיסויין של הוצאות הטיפול בילדים.

א. מסגרת תיאורטית ומושגי-יסוד

1. "זמן" וכוח

"זמן" הוא מושג חשוב מבחינה כלכלית, חברתית ותרבותית.²⁰ "זמן" מעצב תרבות, ותרבות מעצבת "זמן". בני קבוצות שונות חיים בזמנים שונים וחווים זמן באופן שונה:

19 המאמר מציע זווית מגדרית-טמפורלית. אולם בעניין זה עשויים להתעורר גם היבטים גילאיים-טמפורליים, המשקפים את אינטרס הצדק החלוקתי ביחס לילדים ובין ילדים למבוגרים. כך, לדוגמה, ניתן לחשוב על פריכותה של ההבחנה בעיני הילדים בין זמן ההשגחה עליהם לבין זמן העשרתם.

Not all people exist in the same Now. They do so only externally, by virtue of the fact that they may all be seen today. But that does not mean that they are living at the same time with others.²¹

צריכת הזמן, חוויית הזמן וערך הזמן משתנים בין פרטים שונים באוכלוסייה, לפי השתייכותם לקבוצה זו או אחרת: נשים צורכות וחוות זמן באופן שונה מגברים; ילדים צורכים וחוות זמן באופן שונה מבוגרים; מובטלים צורכים זמן באופן שונה מעובדים; חקלאים חווים זמן אחרת מאנשי עסקים. לכן "זמן" הינו מאפיין ואינדיקטור תרבותי חשוב. היות ש"זמן" הוא חלק מהזהות ומבחיין בין קבוצות, יש לו משמעות חשובה של כוח. הקשר ההדוק בין "זמן" לבין כוח נלמד משכיחותם של מאבקים חברתיים הקשורים ל"זמן".²² הקשר בין "זמן" לכוח הדוק עד כדי כך שההיסטוריון Rifkin טוען כי המאבקים הפוליטיים הגדולים בהיסטוריה נערכו על בסיס תפיסות זמן מתחרות.²³ עניין זה בולט במיוחד בהתעמקות בזמן נשי ובזמן של נשים כחלק מהמאבק הפמיניסטי.²⁴

- 20 תפקידו של ה"זמן" בתרבויות נרון בהרחבה על-ידי האנתרופולוג Eliade, בין היתר בספרו: MIRCEA ELIADE, *THE MYTH OF THE ETERNAL RETURN: OR COSMOS AND HISTORY* (1954); GEORGES GURVITCH, *THE SPECTRUM OF SOCIAL TIME* (1964); Pitirim A. Sorokin, *RAO גם* & Robert K. Merton, *Social Time: A Methodological and Functional Analysis*, 42 AM. J. SOC. 615 (1937); JANET HOSKINS, *THE PLAY OF TIME: KODI PERSPECTIVES ON CALENDARS, HISTORY AND EXCHANGE* (1993); Ronen Shamir, *Suspended in Space: Bedouins Under the Law of Israel*, 30 LAW & SOC'Y REV. 231 (1996)
- 21 Ernst Bloch, *Nonsynchronism and the Obligation to its Dialectics*, 11 NEW GERMAN CRITIQUE 22, 22 (1977)
- 22 כך, לדוגמה, בשנת 1582, לאחר התייעצות עם פיזיקאים ומתמטיקאים, קיצר האפיפיור את השנה בעשרה ימים. האזרחים התנגדו לקיצור השנה בטענה כי הדבר מקצר את חייהם. ראו ניצה אייל הזמן האמיתי: החוויה האישית של הזמן (1996). כמו-כן ידועים מאבקי עובדים רבים בנושא של משכי זמן. ראו Paul Blyton, *Time and Labor Relation*, in TIME, WORK AND ORGANISATION 105 (Paul Blyton, John Hassard, Stephen Hill & Kenneth Starkey eds., 1989); TOM KEENOY, *INVITATION TO INDUSTRIAL RELATIONS* (1985) הקשר בין המושג התרבותי של "זמן" לבין משפט גם בסוגיות אקטואליות בישראל, דוגמת מאבקים של הרופאים בישראל נגד הנהגת שעות-נוכחות בבתי-החולים או המאבק סביב מועדי שעות-הקיץ.
- 23 ראו JEREMY RIFKIN, *TIME WARS* (1987)
- 24 ראו Julia Kristeva, *Women's Time* (Alice Jardine & Harry Blake trans.), 7 SIGNS 13 (1981). "To deny its [time's – A. M.] centrality is to disregard fundamental truth about women and to make invisible an aspect of our reality which is not only philosophically "authentic" but is critical to our political activity". Frieda J. Forman, *Feminizing Time: An Introduction*, in TAKING OUR TIME: FEMINIST PERSPECTIVE ON TEMPORALITY 1, 9 (Frieda J. Forman & Caoran Sowton eds., 1989)

2. תפיסת זמן – זמן נשי וזמן גברי

קרל מרקס, מקס ובר, אמיל דורקהיים ואחרים הגדירו בסוף המאה התשע-עשרה ארבע תפיסות זמן עיקריות: 25 זמן ליניארי, זמן מעגלי, 26 זמן כמודל אירועים 27 וזמן קוטבי. 28 ארבע תפיסות הזמן האלה פשטניות למדי, משום שהן מתארות "זמן" באופן גיאומטרי וחד-ממדי. פשטנית במיוחד היא תפיסת הזמן הליניארית. תפיסת זמן ליניארית הינה תפיסה של הזמן כתהליך מוחלט, רציף, חד-כיווני ועם התחלה ברורה. 29 היא מתייחסת ל"זמן" על בסיס מדידתו, ומכאן גם כינויו "זמן שעון". 30 תפיסת הזמן הליניארית מבוססת על התפיסה האובייקטיבית של זמן, אשר רואה בזמן תופעת טבע חיצונית לאדם. זמן ליניארי נובע ומנביע "חוק וסדר", מכיוון שלפי תפיסה זו, לזמן יש כיוון ברור, והוא מפורק ליחידות שוות-ערך: כל יחידה שווה לקודמתה ובעלת מעמד אונטולוגי שווה. לכן זמן ליניארי עומד

- 25 ראו French, לעיל ה"ש 10, בעמ' 687.
- 26 בזמן מעגלי או ספירלי ההתחלה והסוף של פרקי-זמן הם מתמשכים אך מתחלפים. בתפיסה מעגלית חייו של הפרט חוזרים על עצמם בכמה מעגלי חיים, והזמן החברתי-התרבותי חוזר על עצמו. ראו ELIADE, לעיל ה"ש 20. בתרבויות המזרח הרחוק תפיסת הזמן היא מחזורית. Peter Young, *The Sociology of Time: Histories and Historians in the Cultures of the West and of China*, 9 LEONARDO 205 (1976); TIME AND THE PHILOSOPHIES (H. Aguessy et al. eds., 1977).
- 27 במודל אירועים ה"זמן" מומשג לרגעים מסוימים, שמהווים מעין סמנים (markers) לכרונולוגיה וגם מיקוד בפני עצמם. בדיסציפלינות סוציולוגיות והיסטוריות מודל זה משמש בדרך-כלל לניתוח אירועים עצמאיים המהווים נקודות-ציון היסטוריות. French, לעיל ה"ש 10, בעמ' 692.
- 28 זמן קוטבי מתאר את מישורי הזמן השונים ותוחם בין קהילה מסורתית לבין קהילה מודרנית. הסוציולוג Giddens מבחין בין חברה מסורתית, המתנהלת בתקשורת פנים-אל-פנים יציבה וחסרת זמן, מצד אחד, לבין חברה מודרנית, המתנהלת בתקשורת למרחוק דינמית ומקציבת זמנים, מצד אחר. ראו: ANTHONY GIDDENS, *CENTRAL PROBLEMS IN SOCIAL THEORY* (1979); ANTHONY GIDDENS, *THE CONSTITUTION OF SOCIETY: OUTLINE OF THE THEORY OF STRUCTURATION* (1984); ANTHONY GIDDENS, *MODERNITY AND SELF-IDENTITY: SELF AND SOCIETY IN THE LATE MODERN AGE* (1991).
- 29 אייזק ברו (Barrow), מורו של ניוטון (אבי תפיסת הזמן האובייקטיבית), היטיב לתאר תפיסה זו בהסברו על מהות ה"זמן": "לזמן אין אלא אורך. כל חלקיו דומים זה לזה וניתן לראותו כמורכב מחיבור פשוט של רגעים עוקבים או כזרימה רציפה של רגע אחד". ז'אק-אלן מילר הארוטיקה של הזמן 24 (סוזי פיצי'וטקה וארנסטו פיצי'וטקה מתרגמים, 2008). השוואה גם לביקורתו של לוינס על תיאור הזמן על-ידי היידגר, שמצא כי הגישה האנושית לזמן מבוססת על מדידתו באמצעות השעון. עמנואל לוינס המוות והזמן 46 (אלי-ג'ורג' שטרית מתרגם, 2007).
- 30 השימוש בשעון אינו מבטא רק יחס למדידה ולזמן החולף, אלא כולל בתוכו גם חוויה תוך-נפשית ובין-אישית. בהתאם לכך, בני אוכלוסיות שונות – נשים וגברים, לדוגמה – מתייחסים באופן שונה לזמן ולשעון. ראו אמיליה פרוני "זמן ליניארי וזמן נצחי: על הקשר בין האדם לשעון" הזמן: מבט מהפסיכואנליזה וממקום אחר 73 (אמיליה פרוני עורכת, 2004).

ביסודה של חשיבה פוזיטיביסטית ושל הגדרות דיכוטומיות ברורות. מבחינה זו, תפיסת זמן ליניארית היא תפיסת זמן גברית, שעוצבה על-ידי גברים כחלק מיצירת מנגנונים של חוק וסדר.³¹ אכן, חוקרים מתחומים שונים מצביעים על כך שהבנת המושג "זמן" וחויית הזמן הגברית היא של זמן ליניארי.³²

ארבע תפיסות הזמן שהוגדרו במאה התשע-עשרה אינן ממצות את תופעת הזמן בתרבות המערבית של המאה העשרים ואחת, ובוודאי לא את חויית הזמן של בני אוכלוסיות שונות שאינן חלק מתיאור האדם כפי שהוא נתפס במאה התשע-עשרה. לכן תפיסות זמן אלה אינן יכולות להיות בסיס מספק לניתוח טמפורלי במשפט, אשר מושפע או אמור להיות מושפע משינויים תרבותיים, חברתיים, פסיכולוגיים ורב-תחומיים.³³ תפיסות זמן מתקדמות ומורכבות יותר רואות בזמן תופעה אלסטית, סובייקטיבית ולא-מוחלטת.³⁴ היות שתפיסות זמן מורכבות הינן גמישות, הן מכילות בתוכן גם תפיסת זמן ליניארית. בין תפיסות זמן אלה ניתן למנות את תפיסות הזמן הבאות: אין-זמן או כל-זמן,³⁵ קווי זמן פתוחים,³⁶ זמן

31 תפיסת הזמן הליניארית הינה תוצר של החלת מנגנונים של חוק וסדר. מבחינה היסטורית, תפיסה זו היא חלק מהתפתחותם של מוסר העבודה הפרוטסטנטי ושל שגרת חייהם של הנזירים, שאורגנה סביב סדר-יום קבוע וקצוב מראש. זמן ליניארי כתפיסת-עולם הגיע לאירופה דרך הנצרות: מקורו של הרעיון הליניארי באמונה היהודית שלפיה תחילת הזמן היא הבריאה וסוף הזמן הוא "יום הדין"; אולם הנצרות היא שמתחה את הקו הגיאומטרי בין שתי הנקודות הללו, וקבעה בכך את הזמן הליניארי כתפיסת-עולם. ראו ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 85, 88–89. כמו-כן, המסדר הבנדיקטי הוא שהעניק למפעל האנושי את תפיסת "זמן השעון". ראו Lewis Mumford, *The Monastery and the Clock*, in THE HUMAN PROSPECT (1956); ראו THE CITY CULTURES READER 121 (Malcolm Miles, Tim Hall & Iain Borden eds., Routledge 2000). ראו גם MIRCEA ELIADE, MYTH AND REALITY 64, 69 (1963), שם גורס Eliade כי המיתולוגיה היהודית-הנוצרית הובילה לחדשנות ראשונה במעלה בתפיסת הזמן כליניארי.

32 ראו הרחבה בהמשך חלק זה, במסגרת הצגתה של תפיסת הזמן הנשית.

33 ניתן לחשוב, לדוגמה, על ההפרדה התודעתית שנוצרה בין זמן למרחב כתוצאה מהשימוש היומיומי במכשיר הטלפון. GIDDENS, MODERNITY AND SELF-IDENTITY, לעיל ה"ש 28, בעמ' 189; ITHIEL DE SOLA POOL, THE SOCIAL IMPACT OF THE TELEPHONE (1977). כמו-כן, מחקרים חדשים מתחום הכלכלה והפסיכולוגיה מראים כי המחשבה שרציונליות מחייבת תפיסת זמן ליניארית והתייחסות שווה ליחידות זמן שוות אינה רלוונטית, מכיוון שאנשים אינם מקבלים החלטות בנוגע לזמנם באופן זה. ראו Amos Tversky & Daniel Kahneman, *The Framing of Decisions and the Rationality of Choice*, 211 SCIENCE 453 (1981); France Leclerc, Bernd H. Schmitt & Laurette Dube, *Decision Making and Waiting Time: Is Time Like Money?*, 22 J. CONSUMER RES. 110 (1995).

34 ראו French, לעיל ה"ש 10; מילר, לעיל ה"ש 29, בעמ' 24; ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 55–60.

35 המונח כל-זמן ("all time") מתאר את הזמן כתופעה אמורפית טרנסצנדנטלית שמתקיימת תמיד (ולכן באותה מידה אינה מתקיימת לעולם). לפי תפיסה זו, "זמן" הוא מרכיב בכל דבר ועניין בעולם, והוא אינו ניתן לתיאור גיאומטרי זה או אחר. Greenhouse מדגימה את המשמעות של כל-זמן במשפט בעקרון התקדים המחייב: המשפט המקובל, המתבסס על

מונומנטלי, 37 זמן שברירי³⁸ וזמן כאוטי. תפיסת הזמן הכאוטית שונה מיתר תפיסות הזמן ה"עדכניות". בעוד האחרונות מנסות לתאר מצב קיים, הראשונה משמשת כלי מחשבתי לאיתרון של תפיסות זמן.³⁹ ניתן לקשר את תורת הכאוס המדעית לעולם המשפט באמצעות שיטת הניתוח של אסכולת ה-Critical Legal Studies (להלן: CLS), המנסה לייחס את אי-המוחלטות של דוקטרינות משפטיות לתבנית חוזרת, וליצור "מורפולוגיה לאמורפי".⁴⁰ תפיסת הזמן הכאוטית עשויה להבליט את הפער בין עושר המשמעויות הקיים בחייו של כל אדם לבין אחידותה הלכאורית של המשמעות המשפטית.⁴¹ כך, תפיסת הזמן הכאוטית מניחה בבסיסה כי "זמן" הוא גם מושג של כוח.

חוקרים רבים מתחומים שונים רואים את תפיסת הזמן הנשית כתפיסת זמן מורכבת (של קווים פתוחים, זמן שברירי או זמן מונומנטלי), וממילא כשונה מתפיסת הזמן הליניארית-הגברית.⁴² כבר כאן חשוב להעיר כי אף-על-פי שהשונות בין תפיסת הזמן הנשית לבין תפיסת הזמן הגברית נובעת (בין היתר) מהבדלים חברתיים, אנטומיים ופסיכולוגיים, כפי שיפורט בהמשך, יש להימנע מהתייחסות דיכוטומית המבחינה באופן חד בין תפיסת זמן נשית לבין תפיסת זמן גברית, שכן סביר להניח כי גם תפיסת זמן זו או אחרת היא עניין של

-
- עקרון התקדים, הוא ליניארי אך גם מעגלי, משום האפשרות לשנותו בכל עת. לפיכך הוא מייצג תפיסת זמן אחרת ואמורפית של כל-זמן. Greenhouse, לעיל ה"ש 4, בעמ' 1642.
- 36 ניתן לחשוב על המודל של קרוי זמן פתוחים כמצב שבו קיימות במקביל ובאופן בו-זמני כמה תנועות זמן, שביניהן עשויה להתקיים גם תפיסת הזמן הליניארית. מודל זה מיטיב לאפיין זמן בתרבות שבה הפרטים מנהלים את חייהם בשיטת ה-multi-tasking. במשפט ניתן לראות את המערכת העובדתית-הנסיבתית, שבית-המשפט בונה כתוצאה מבחירה בין אחריות עובדתית לבין אחריות משפטית, כגרסה של מודל זה. French, לעיל ה"ש 10, בעמ' 727.
- 37 היסטוריה מונומנטלית מוגדרת על-ידי Kristeva במאמר מוקדם שלה כדלקמן: "a plurality of productions that cannot be reduced to one another" Julia Kristeva, *Semiotics: A Theory, and Women's Social Practices: "Women's Time" and Housekeeping*, 14 J. WOMEN CULTURE & SOC'Y 73, 74 (1988).
- 38 צורה שברירית או פרקטלית היא צורה של התפתחות, זרימה והיווצרות אל תוך צורה self-similar. ניתן לראות זמן שברירי כשילוב של זמן ליניארי, מודל אירועים, וזמן מעגלי. בזמן שברירי מתקיימת זהות של אירוע פרטיקולרי ביחידת זמן מסוימת ליחידת זמן גדולה יותר המכילה את אותו האירוע. French, לעיל ה"ש 10, בעמ' 731.
- 39 שם, בעמ' 729.
- 40 ראו גם (1988) 280, 314 JAMES GLEICK, *CHAOS: MAKING A NEW SCIENCE*.
- 41 השוואה מאוטנר "המשפט הסמוי מן העין", לעיל ה"ש 5, בעמ' 45.
- 42 ראו, לדוגמה, ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 94-99; אמיליה פרוני "קולות ומראות של הזמן הפנימי: על הקשר בין האשה לירח" הזמן: מבט מהפסיכואנליזה וממקום אחר 177 (אמיליה פרוני עורכת, 2004).

מידה.⁴³ לכן יש להתייחס לתפיסת הזמן או לחוויית הזמן הנשית כאל תפיסה גמישה ומורכבת יותר מן התפיסה הליניארית הפשטנית.

תפיסת הזמן הנשית-המורכבת אינה מתקיימת בתפיסת-עולם המבוססת על הבחנה דיכוטומית בין זמן עבודה לבין פנאי, בין זמן ציבורי לבין זמן פרטי וכולי. הדגמה טובה לתפיסה המורכבת של זמן היא הביטוי "women's work is never done". ביטוי זה משקף לוגיקה של טיפול בזולת, ההופך את האישה לזמינה כל העת לצרכיו של הזולת, ולכן אי-אפשר למסגר או לתחום זמן של נשים בזמן שעון. חוויית הזמן המתבטאת בביטוי זה אינה של זמן המחולק ליחידות מדידות שניתן להחליפן בכסף, אלא של זמן שקצותיו פתוחים לאינסוף.⁴⁴

המקור לתפיסת הזמן הנשית-המורכבת עשוי להיות פסיכולוגי-תרבותי-חברתי: Rampazi ו- Leccardi חקרו באופן אמפירי את תפיסת הזמן הנשית על-ידי התמקדות בדימוי העתיד בסיפורי נשים לעומת דימוי העתיד בסיפורי גברים. הן מצאו כי העתיד בסיפורי נשים כולל התייחסות רבה לזולת, וכי יש בו גם מקום לזמן רציונלי של עולם העבודה. מסקנת מחקרן היא כי הזמן הנשי שזור יחדיו את הזמן הביולוגי, הכרונולוגי והרציונלי.⁴⁵ מחקר דומה נערך על-ידי Maines ו- Hardesty, אשר חקרו תפיסת זמן לפי סיפורי תוכניות-חיים של גברים ונשים צעירים. הם מצאו כי זמן של גברים הוא ליניארי, מבחינה זו שהוא מתמקד ב"מה" במובן של סימון מטרה, בעוד זמן של נשים הוא זמן מורכב, משום שתוכניות-החיים של נשים התייחסו הן ל"מה", הן ל"איך" והן למסלולי עתיד חלופיים במקרה של שינוי בנסיבות חיצוניות שאינן תלויות בהן.⁴⁶ שני המחקרים האמורים מצאו כי בעוד תפיסת הזמן הגברית נוטה להיות ליניארית, תפיסת הזמן הנשית אינה רק ליניארית או רק מעגלית, אלא תפיסה גמישה הכוללת מסלולים חלופיים ומקבילים. כמו-כן נמצא באותם מחקרים כי הזמן הנשי מושפע מהלוגיקה של טיפול בזולת. מחקר ישראלי של תובל-משיח השווה בין

43 נוסף על כך, תפיסת זמן מורכבת עשויה להכיל בתוכה גם תפיסת זמן ליניארית. דברים מעניינים באשר להבחנה הדיכוטומית לכאורה בין תפיסות הזמן הנשית והגברית מופיעים בהקדמה המובאת בפתח המאמר "על הזמן הנשי" מאת עמיה ליבליך: "בהבחנות הבינאריות בין הגברי לנשי ואפילו בין המוסר הנשי של האכפתיות והדאגה לזולת לבין המוסר הגברי של צדק ומאזן של זכויות וחובות... מקובל היום לטעון כי בכל אדם קיימות שתי האופנויות גם יחד, אולי בפרופורציות שונות... עם זאת, בפתיחת הדיון בזמן הנשי, ובמה שמשתמע ממנו – הזמן הגברי – אנו מובלים, כמו למרות רצוננו, לחשיבה בינארית ולהעמדת... הנשי מול הגברי... יש להיזהר אפוא מהכללות פשוטות לגבי "איש" ו"אשה", וכן לזכור כי ההבחנה הנכונה איננה "סתם" בין גברים לנשים... אלא בין בעלי הכוח והשררה התרבותית העומדים במרכז, לבין החלשים והתלויים הממוקמים בשוליים...". עמיה ליבליך "על הזמן הנשי" הזמן: מבט מהפסיכואנליזה וממקום אחר 182, 183–182 (אמיליה פרוני עורכת, 2004).

44 ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 95.

45 Carmen Leccardi & Marita Rampazi, *Past and Future in Young Women's Experience of Time*, 2 TIME & SOC'Y 353 (1993).

46 David R. Maines & Monica J. Hardesty, *Temporality and Gender: Young Adults' Career and Family Plans*, 66 SOC. FORCES 102 (1987).

סיפורי-חיים של נשים לבין סיפורי-חיים של גברים מבחינת הבניית העבר עד להווה. תובל-משיח מצאה כי בעוד תיאור הקשר בין העבר להווה בסיפורי הנשים התאפיין בשונות גבוהה ובהעדר מודל אחיד, תיאורו של קשר זה בסיפורי הגברים היה קווי-כרונולוגי, והתמקד בהיבט של ההתקדמות המקצועית.⁴⁷ המשמעות העולה מממצאים אלה היא כי לגברים יש נטייה חזקה יותר מאשר לנשים להתייחס לזמן כאל ציר קיים ורציף שניתן להתקדם עליו עקב בצד אגודל.

מקור אפשרי נוסף לחוויית הזמן הנשית-המורכבת נעוץ בזמן הנשי-הביולוגי – לדוגמה, זמן ההיריון, הלידה וההנקה. זמן זה אינו מדיד ובר-חליפין, אלא זמן שנוצר.⁴⁸ גם לאנטומיה הנשית, לעומת הגברית, יש השפעה אפשרית על השונות בתפיסות הזמן.⁴⁹ מקור אפשרי אחר לתפיסת הזמן של נשים הוא היסטורי: גברים הם שיצרו מנגנונים של חוק וסדר באמצעות קציבת זמן, ובאופן זה עיצבו למעשה את תפיסת הזמן הליניארית.⁵⁰ כמו-כן, המצאת השעון השפיעה על העבודה הרחק מהבית, וכתוצאה מכך עיצבה את תפיסת הזמן כתפיסה של "זמן שעון".⁵¹ כך, התפיסה של "זמן שעון", ככל שהיא תוצר השפעתו של השעון על העבודה הרחק מהבית, פסחה על תפיסת הזמן הנשית, מאחר שבעת המצאת השעון נטו נשים לעבוד בתוך הבית או בקרבתו. גם ייחוס עבודות הבית וגידול הילדים לנשים השפיע באופן דומה על תפיסת הזמן הנשית, משום שכתוצאה ממנו נשים נתפסות כמי שחיות במרחב הביתי, בעוד גברים נתפסים כחיים במרחב הציבורי – בשדות הצייד, המלחמה והפוליטיקה. בהתאם לכך, הזמן הנשי כולל גם זמן של ביולוגיה (לדוגמה, הרעבה והאכלה), בעוד זמנו של הגבר הוא של יצירה ארוכת-טווח וליניארית, במובן זה שיש לה מקום גם בעבר וגם בעתיד.⁵²

כמו-כן ייתכן שתפיסת הזמן הנשית-המורכבת היא תוצר של היחס התודעתי של נשים לפעולות רב-משימתיות או רב-תכליתיות.⁵³ ייתכן שהשוני התודעתי ביחס לפעילות רב-

-
- 47 רבקה תובל-משיח זהות, מגדר וסטטוס בסיפורי-חיים של נשים וגברים בישראל (עבודת דוקטורט, האוניברסיטה העברית בירושלים, 2000). ראו גם ליבליך, לעיל ה"ש 43, בעמ' 184.
- 48 השוו Karen Davies, Women, Time, and the Weaving of the Strands of Everyday Life (1990).
- 49 פרויד מתייחס לארוטיקה הגברית של המרחב והזמן, ומאפיין את ההתענגות הפאלית כקצובה וכניתנת למספור. ראו מילר, לעיל ה"ש 29.
- 50 ראו לעיל ה"ש 31.
- 51 לעניין השפעתה של המצאת השעון על העבודה הרחק מהבית ראו David S. Landes, Revolution in Time: Clocks and the Making of the Modern World (1983).
- 52 לעניין ייחוס הספירה הנשית להספקת צורכי מחיה, לעומת ייחוס הספירה הגברית ליצירת ערכים בני-קיימא, השוו Viviana A. Zelizer, The Social Meaning of Money: Pin Money, Paychecks, Poor Relief, and Other Currencies (1997) (להלן: Zelizer, The Social Meaning of Money).
- 53 ראו, לדוגמה, Kristeva, Women's Time, לעיל ה"ש 24; Michael Bittman & Judy Wajcman, The Rush Hour: The Character of Leisure Time and Gender Equity, 97 Soc. Forces 165 (2000).

תכליתית הוא תוצר של דרישה חברתית – נשים בכלל ואימהות בפרט נדרשות לפעילות רב-משימתית, וכתוצאה מכך תודעת הזמן שלהן אינה מתייחסת לזמן כאל ציר שהנקודות המרכיבות אותו הן חד-ערכיות.⁵⁴

לסיום, חשוב לזכור כי תפיסת הזמן המורכבת והלא-ליניארית של נשים היא גם תוצאה של הדרתן מהזמן הליניארי:⁵⁵ המחשבה השלטת היא שנשים אינן מהוות חלק מה"זמן"; האישה נחשבת כמי שחיה ב"מרחב", בעוד הגבר חי ב"זמן".⁵⁶ מתוך כך זמנן של נשים גם אינו מיתרגם לכסף באותו אופן כמו זמנם של גברים.⁵⁷

3. "זמן" כמשאב חברתי בעולם כלכלי

התייחסות לזמן כאל משאב בעולם כלכלי מתאפשרת, לכאורה, לנוכח חלוקת הזמן ליחידות אחרות והקשר שבין זמן לכסף. בעולם המודרני זמן מתורגם לכסף באמצעות עבודה.⁵⁸ עניין זה קשור לתפיסה כלכלית-כמותית של הזמן, המאפיינת בעיקר את החברה התעשייתית המודרנית.⁵⁹ מחקרים רבים עוסקים בקשר שבין הכלכלה התעשייתית-הקפיטליסטית לבין ארגון הזמן וחלוקתו, וכן בקשר שבין זמן וארגונו לבין כלכלה, ובמיוחד כלכלה

54 דוגמה מעניינת למתן ביטוי מעין-משפטי לשוני ביחס התודעתי האמור מצויה בהלכה היהודית: נשים, על-פי ההלכה היהודית, פטורות מ"מצוות שהזמן גרמן", קרי, ממצוות הנדרשות במועד מסוים. נימוקו של הרמב"ם לפטור האמור הוא שמצוות מסוג זה הן תזכורת לאהבת הבורא, ונשים אינן זקוקות לתזכורת כזו, היות שיש להן "חיבה יתרה" לתפקידן בעבודת הבורא, וזאת גם כאשר הן עוסקות בעבודת-חולין, בעוד גברים, שתודעת הזמן שלהם ליניארית, נדרשים להפוגה ממעשה-החולין כדי לעסוק בעבודת האל. דרור פיקסלר "פטור נשים ממצוות עשה שהזמן גרמן במשנת הרמב"ם" סיני קלא, מא (התשס"ג).

55 Kristeva גורסת כי התנועה הפמיניסטית הראשונה ניסתה רק לזכות במקום בזמן הליניארי כחלק מן ההיסטוריה, בעוד כיום חשוב להבין כי האישה מתייחסת לזמן כאל תופעה שאינה קווית. ראו Kristeva, *Women's Time*, לעיל ה"ש 24. ראו גם ענת ישראלי "נשים בימים ההם ובזמן הזה – הרהורים על נשים, יהדות וזמן" דברים 4, 47 (2011).

56 דומה כי בשפה העברית החלוקה הזו בוטה במיוחד: "נקבה" מוגדרת לפי מאפיין צורני – מרחבי; ואילו "זָכָר" מוגדר ב"זמן" כמי שהוזכר בטקסים קדומים, ובמקביל אולי גם ביכולתו להשאיר משהו ממנו לעתיד – זָכַר. ראו גם JULIUS FUERST, A HEBREW AND CHALDEE LEXICON TO THE OLD TESTAMENT (Samuel Davidson trans., 3rd ed. 1867); FRANCIS BROWN, SAMUEL R. DRIVER & CHARLES A. BRIGGS, THE NEW BROWN-DRIVER-BRIGGS-GESENIUS HEBREW AND ENGLISH LEXICON (1979). יצוין כי כיום אין אחדות-דעים בין

בלשנים לגבי הקשר בין המילה "זָכָר" לבין המילים ששורשן במילה "זיכרון" או "זָכַר".
57 יש לציין כי לא רק נשים מודרות מהזמן הליניארי-הכלכלי, אלא גם קבוצות אחרות, כגון ילדים, קשישים ומובטלים. כמו-כן, לא כל הנשים חוות את הזמן ומתייחסות אליו באותו אופן. ראו ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 44.

58 ANTHONY GIDDENS, CONTEMPORARY CRITIQUE OF HISTORICAL MATERIALISM 130–134 (1981).

59 ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 27.

קפיטליסטית.⁶⁰ כחלק מהאפשרות לכמת זמן במונחים כספיים, אפשר לחשוב על כלכלת זמן, כשם שמדברים על כלכלת עבודה.⁶¹ אפשר, לכאורה, לדבר על זמן כמו על כסף – אפשר לבזבז אותו או לחסוך בו, אפשר לנהל אותו, להקצות אותו או להשקיע אותו. ההבנה כי לזמן יש ערך כלכלי, ובעיקר ההבנה כי אי-אפשר להתעלם מן הקשר שבין זמן לבין צריכה, הובילו למחקרים אמפיריים ותיאורטיים רבים בתחום הכלכלה. מחקרים כלכליים אלה עוסקים בהערכת השווי הכלכלי של זמן, ובאופן שבו יש להתחשב בזמן לשם הערכת שוויים של מוצרי שוק.⁶² מודלים כלכליים תיאורטיים המתייחסים לזמן כאל פרמטר בפונקציית תועלת או בפונקציית צריכה עשויים להתייחס לזמן באופן מורכב, ולהבחין בין ערכו של זמן בפעילות מסוימת לבין הערך של חיסכון בזמן. מכל מקום, מודלים כלכליים כאלה מצריכים עדיין מחקרים סטטיסטיים ואמפיריים כדי להנפיק את הערך הכספי של זמן בסיטואציות מסוימות ועל-ידי קבוצות מסוימות.⁶³

עם זאת, וכתוצאה מכך, התייחסות לזמן כאל משאב כלכלי מחייבת – ואף מקדמת – התייחסות סובייקטיבית לזמן, ומכאן נובעת ההפניה הברורה של המחקרים הכלכליים המתחשבים ב"זמן" למחקרים אמפיריים.⁶⁴ כך, ההתייחסות הכלכלית מחייבת התייחסות לקבוצות שחיות מחוץ לזמן הכספי – אותן קבוצות שלגביהן "זמן אינו כסף". ככל שעבודת נשים אינה מתוגמלת ואינה נמדדת באמצעות כסף, גם זמןן של הנשים "נמדד" באופן שונה. הפרקטיקה של דיני המס נטועה עמוק בעולם הכלכלה. כמו-כן, יעילות מנהלית הינה תכלית חשובה בדיני המס, אשר אין להתעלם ממנה. לכן, כדי שיהיה ערך יישומי לביקורת תיאורטית, יש לפנות גם למשמעויות כלכליות המיישמות, במידה זו או אחרת, הנחות של רציונליות וזמן ליניארי.⁶⁵ יתרה מזו, תפיסת זמן מורכבת, העומדת ביסוד הניתוח הטמפורלי, אינה מבטלת לחלוטין את תפיסת הזמן הליניארית, אלא רק גורסת כי זמן ליניארי אינו חזות הכל. בהתאם לכך, אין זה ראוי לשלול באופן קטגורי יישומים הנובעים

60 שם, בעמ' 87–89. מקס ובר, לדוגמה, עסק בקשר שבין מוסר העבודה הפרוטסטנטי והיחס התועלתני-הכלכלי לזמן לבין עקרונות הכלכלה הקפיטליסטית בספרו: MAX WEBER, THE PROTESTANT ETHIC AND THE SPIRIT OF CAPITALISM (introd. by Anthony Giddens, Talcott Parsons trans., Taylor & Francis e-Library 2005) (1930).

61 ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 87.

62 Becker, לעיל ה"ש 13.

63 DeSerpa, לעיל ה"ש 13. ראו גם Andrew S. Harvey & Stephen W. MacDonald, *Time Diaries and Time Data for Extension*, 3 SOC. INDICATORS RES. 21 (1976).

64 Ellingsen & Johannesson, לעיל ה"ש 15.

65 חשוב להבהיר כי אף-על-פי ש"זמן" עשוי להיות פרמטר בפונקציה כלכלית, בין היתר הודות לאפשרות חלוקתו ליחידות שעון, אין לראות בהתייחסות לזמן כאל משאב כלכלי רק תפיסה של "זמן שעון". הזמן הליניארי – "זמן השעון" – אינו יכול להכיל את ה"זמן" כמשאב, משום שלפי גישה זו הזמן הוא תופעה אובייקטיבית שאינה שייכת לאנושות, אלא פשוט מתרחשת.

מתפיסת הזמן הליניארית או נושקים לה, כגון יישום ההבנה שזמן הוא גם משאב כלכלי, שהרי יש להימנע מהתייחסות בינרית ודיכוטומית גם לתפיסות זמן.

4. "זמן" ומשפט – ניתוח טמפורלי בדין הפיסקלי

ניתוח טמפורלי עשוי לדון בביטויי ה"זמן" בדין מנקודות-מבט שונות, המאפיינות את המושג התרבותי של "זמן". בעיית הזמן שתידון במאמר זה מתייחסת להבדלים תרבותיים בהערכת שווי של "זמן", תוך התייחסות ל"זמן" כאל פרמטר או משאב בפני עצמו. היבט זה של זמן מתייחס בעיקר לצריכת זמן, ולהבנה שאופן צריכת הזמן משפיע על ערכו הכלכלי (ולאו דווקא הכספי) של הזמן. צריכת הזמן הינה מורכבת, כשם שהתנהגות אנושית הינה מורכבת. השונות התרבותית בצריכת הזמן דומה ומקבילה לערך השונה שאוכלוסיות שונות מייחסות לכסף. ההסתייגות מן התפיסה הרציונליסטית שכסף הוא בר-חליפין תמיד – במובן זה שדולר בידי א או בסיטואציה A שווה תמיד לדולר בידי ב או בסיטואציה B⁶⁶ – דומה מאוד להסתייגות מן המחשבה שזמן הוא בר-חליפין תמיד, באותו מובן.⁶⁷ Adam הטיבה לתאר את בעיית הזמן הזו:

Not all time is money. Not all humans are exclusively governed by the rationalized time of the clock. Not all times are equal. That is to say, all work relations touched by clock time are tied up with hegemony and power.⁶⁸

השוני והמודעות לשוני בשווי ובערך של זמן צריכים לבוא לידי ביטוי בדין בכלל ובדיני המס בפרט, מאחר שדיני המס הם מערכת הדינים העיקרית והראשונית המצויה ביחסי-גומלין עם הכסף של הפרטים. נוסף על כך, דיני המס הם קרקע מוצלחת להתמודדות עם הבניות תרבותיות.⁶⁹

היות שלדיני המס יש השפעה על מעמדם של הפרטים בחברה, ובעקבות השאיפה לקיומם של כללי מס הוגנים, התפתח מחקר העוסק בפרמטרים למיסוי החורגים מהשיקול

66 Zelizer טוענת כי בעוד הגישה המקובלת עושה רציונליזציה לכסף השוק, הכסף עצמו יכול למעשה לקבל ערכים תרבותיים שונים. כך, דולר בידי אישה אינו שווה לדולר בידי גבר, ודולר שהופק בנסיבות מסוימות – לדוגמה, בעקבות מכירת דירת המגורים – אינו שווה לדולר שהופק בנסיבות אחרות, דוגמת דולר שהתקבל כמתנת חתונה. ראו ZELIZER, לעיל ה"ש 52. 67 ראו Richard H. Thaler, *Mental Accounting Matters*, 12 J. BEHAV. DEC. MAKING 183, 195 (1999).

68 ראו ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 94.

69 ראו גם ההפניות בה"ש 7 לעיל.

הכספי.⁷⁰ במסגרת ההיבט המורחב הזה של הגינות בדיני המס ראוי לשלב גם את השיקול הטמפורלי, שיש לו משמעויות כלכליות, תרבותיות וחברתיות שונות. נוסף על כך, אחד מתפקידי המשפט הוא יצירת צדק חלוקתי. יש אף הטוענים כי צדק כזה ראוי שיושג רק באמצעות דיני המס.⁷¹ בין אם נקבל גישה זו ובין אם לאו, דיני המס מחלקים משאבים ציבוריים בהיותם חלק מהמשפט. זאת, מעבר לעצם העברת העושר הנעשית באמצעותם. בהיבט זה, בחינת הזמן כמשאב חברתי וכלכלי עשויה להאיר באור חדש את האופן שבו דיני המס מקדמים צדק חלוקתי, שהרי שאיפה לקידום צדק חלוקתי צריכה להביא בחשבון מאפיינים המבחינים בין קבוצות,⁷² ו"זמן" הוא מאפיין מבחין בעל חשיבות מיוחדת בעולם הכלכלי, שבו מתקיימים דיני המס.

5. ניתוח מקובל של דיני הוצאות – ניתוח סיווגי

נקודת המוצא של הניתוח המקובל בדיני המס היא שקיים בסיס מס מסוים וראוי.⁷³ בסיס המס יכול להיות שונה בהתאם למטרת הטלתו, וניתן למיין אותו לפי אמות-מידה שונות.⁷⁴ בהתאם לכך, הגישה המקובלת לדיני מיסים מתמקדת בהכללה ובפרטיקולריזציה של "בסיס המס", ובשאלה מהן ההכנסות, ההוצאות או הפעולות שהינן עסקיות ולכן נכללות בבסיס המס בישראל.⁷⁵

-
- 70 ראו דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 7, בעמ' 272.
- 71 ראו Louis Kaplow & Steven Shavell, *Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 LEGAL STUD. 667 (1994).
- 72 ראו גם דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתריות בדיני מיסים", לעיל ה"ש 7, בעמ' 272.
- 73 "בסיס המס" מוגדר באופן הבא: הסחורה, ההכנסה או השירות שעליהם מוטל המס. כלומר, חלק או סוג של התעשרות או של חסרון-כיס שיכולים להיות חייבים במס (כהכנסה חייבת חיובית או שלילית, בהתאמה). על הניתוח המשפטי המקובל בישראל, החסר התייחסות ביקורתית מעמיקה, ראו, לדוגמה, אמיר גל "גירסא דינקותא" בפרשנות דיני המס? מיסים יב(4) א-132 (1998).
- 74 על-פי המקורות המגיעים לידי הפרט (כגון מס הכנסה, מס מתנות, מס עיזבון וכולי), על-פי השימושים שהפרט עושה במקורות העומדים לרשותו (כגון מס קנייה, מס שירותים וכולי) או על בסיס הפעילות הכלכלית.
- 75 ראו לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס הכנסה", לעיל ה"ש 7.

למבחן אם ההוצאה עסקית אם לאו יש שני היבטים בדין הישראלי.⁷⁶ ההיבט האחד דורש שיתקיים קשר סיבתי ישיר בין ייצור ההכנסה לבין ההוצאה.⁷⁷ היבט זה מכונה "מבחן האלמלא", מכיוון שהשאלה הנשאלת לשם בחינת קיומו של הקשר האמור היא: האם אלמלא ההוצאה הייתה מופקת הכנסה? ההיבט האחר דורש שההוצאה תשתלב בתהליכו ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה החייבת במס, והוא מכונה "מבחן האינצידנטליות".⁷⁸ היבט זה מתבטא בשאלה: האם ההוצאה היא אינצידנטלית-אינטגרלית להפקת הכנסה? הניתוח הסיווגי משיב על שתי שאלות אלה בצורה בינרית, המחלקת באופן דיכוטומי כל פעולה או אירוע לאחת משתי קטגוריות. על-פי הספרות המשפטית, הכרעה בינרית על-פי עקרון בסיס המס כאמור שומרת על שוויון אופקי, מכיוון שהיא ממסה באופן זהה את כל הנישומים.⁷⁹ כך, אדרעי גורס כי ההבחנה הדיכוטומית האמורה בין עסקי לפרטי הינה הבחנה ראויה וחשובה לשם שמירה על בסיס המס ומניעת עיוותים.⁸⁰ לפי הגישה הסיווגית, אם כן, הן סיווג ההוצאה והן עצם היכולת לסווג הוצאה כעסקית או כפרטית הם אשר יכריעו אם ההוצאה תוכר לצורכי מס ותפחית את ההכנסה החייבת במס.⁸¹

- 76 הבסיס הנורמטיבי כביכול להכרה בהוצאה על-פי הדין הישראלי תואר היטב בעניין ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד נד(5) 534, 529 (2000), אשר דן בהכרה בהוצאות רכב, כהאי לישנא: "הכלל הבסיסי בדבר ניכוי הוצאות קבוע בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה... הכלל הוא, איפוא, כי הוצאות ששימשו בייצור ההכנסה בשנת המס ולשם כך בלבד, קרי הוצאות עסקיות, יותרו בניכוי ואילו הוצאות פרטיות, דהיינו, הוצאות שלא שימשו בייצור ההכנסה, לא יותרו בניכוי" (ההדגשה הוספה).
- 77 ע"א 42/56 אמינוף נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד יא 763 (1957); ע"א 638/85 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' מלון פלאזה בע"מ, פ"ד מד(4) 309 (1990).
- 78 ראו, לדוגמה, ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד לט(3) 316 (1989). ראו גם ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3, פ"ד מג(4) 45 (1989); עמ"ה (מחוזי ת"א) 226/92 גלעדי נ' פקיד שומה גוש דן, מיסים י(5) ה-16 (1996). בעניין ע"א 284/66 קופילביץ' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966), עמד בית-המשפט העליון על היבט זה: "מבחן האינצידנטליות" פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה... כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור".
- 79 ראו, לדוגמה, William A. Klein, *Income Taxation and Commuting Expenses: Tax Policy and the Need for Nonsimplistic Analysis of "Simple" Problems*, 54 CORNELL L. REV. 871 (1969).
- 80 יוסף אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה בודדת וקיצוץ הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ 283 (1996) (להלן: אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה").
- 81 ביקורת על הגישה הסיווגית בדיני הוצאות תוצג בהמשך.

6. ניתוח סיווגי וזמן ליניארי

הניתוח הסיווגי במשפט הוא חלק ממחשבה רחבה יותר בדבר חלוקה דיכוטומית של תופעות לקטגוריות.⁸² התפיסה העומדת בבסיס הניתוח הסיווגי בדיני המס מבחינה בין קטגוריות באמצעות גבולות ברורים. באופן זה, השיטה הסיווגית מנפיקה תחושה של ודאות – כל שנדרש מהפרשן, כדי לקבוע אם ההוצאה תותר בניכוי, הוא מענה לשאלה אם ניתן להכניס את ההוצאה לאחת הקטגוריות הספציפיות הקבועות בדין. הניתוח הסיווגי בדיני המס הוא פשוטני במיוחד, משום שהחלטה אם וכיצד למסות תופעה מסוימת היא תוצאה של סיווג התופעה לאחת משתי קטגוריות⁸³ (פרטי/עסקי; פירות/הוני; אקטיבי/פסיבי). הניתוח הסיווגי הדיכוטומי הזה הוא שריד של פורמליזם משפטי, אשר מאפיין עדיין במידה רבה את השיח הישראלי בדיני המס.⁸⁴ החשיבה הדיכוטומית שביסוד הניתוח הסיווגי עומדת גם ביסוד הגישה הפורמליסטית למשפט, אשר רואה במשפט מערכת כללים עם היגיון פנימי, ומתמקדת ברובד הלשוני של החקיקה ובחתימה למציאת הפתרון ה"נכון" – הסיווג הדיכוטומי החד-ערכי.⁸⁵ לפי גישה זו, המשפט מבוסס על עובדות, והוא אובייקטיבי וניטרלי.⁸⁶

דומה כי היסודות המחשבתיים שבבסיס הניתוח הסיווגי האמור עומדים גם ביסוד תפיסת הזמן הליניארית, אשר ניזונה מהתפיסה האובייקטיבית של זמן. בדומה לניתוח הסיווגי הפורמליסטי, גם זמן ליניארי כרוך בנטרול של תופעות הנתפסות כאובייקטיביות, כקבועות וכחיצוניות לתרבות. תפיסת הזמן הליניארית כרוכה אף היא בחשיבה דיכוטומית, המחלקת את העולם ואת ההתנהגות האנושית ליחידות נפרדות ולהגדרות סגורות. באופן זה, תפיסת הזמן הליניארית בכלל והניתוח הסיווגי בפרט מנפיקים "חוק וסדר". תפיסת זמן ליניארית, בדומה לניתוח סיווגי דיכוטומי, תצפה לתשובה אחת מוגדרת לשאלות כגון: מה אתה עושה כעת – האם אתה עובד (מייצר הכנסה) או נהנה (צורך זמן פנאי)? חלוקה דיכוטומית ואופן מחשבה אובייקטיביסטי יתקשו להכיל את מורכבות השימוש בזמן האנושי ואת מורכבותן של תופעות כלכליות בכלל.⁸⁷

82 ראו לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה", לעיל ה"ש 7.

83 ראו אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה", לעיל ה"ש 80.

84 לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה", לעיל ה"ש 7.

85 שם. ראו גם מנחם מאוטנר ירידת הפורמליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי 22–23 (1993); רונן שמיר "הפוליטיקה של הסבירות: שיקול-דעת ככוח שיפוטי" תיאוריה וביקורת 7, 5 (1994).

86 ראו מאוטנר ירידת הפורמליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי, שם, בעמ' 13–16; מנחם מאוטנר על החינוך המשפטי 14 (2002).

87 השוו מאוטנר "המשפט הסמוי מן העין", לעיל ה"ש 5.

ב. מיסוי הוצאות טיפול בילדים – ניתוח משפטי מקובל ויסודות מקובלים במאבק לשינוי הדין

1. סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים

האם הוצאה שהוציא אדם במחיר השגחה על ילדיו בעת שהוא יוצא לעבודתו היא הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מן ההכנסה החייבת? זו השאלה המשפטית המונחת בפנינו. נראה כי החוק הקיים מציע לנו תשובה אחת – ואחת בלבד.⁸⁸

כאשר עוסקים בשאלת הוצאות הטיפול בילדים במסגרת דיון בדיני המס, מתייחסים בדרך-כלל לעלויות הכספיות הכרוכות בהשגחה על ילדים קטנים ובחינוכם בשעה ששני הוריהם עובדים מחוץ לבית.⁸⁹ על-פי-רוב הדיון נסב סביב יציאתה של האישה לעבודה כדבר המצריך את השמירה על הילדים על-ידי צד שלישי.⁹⁰ השאלה הנשאלת בהקשר זה היא אם על מערכת המס להתחשב בהוצאות הטיפול בילדים, או במילים אחרות, אם ראוי למסות את הוצאות הטיפול בילדים.

אין חולק כי סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים כרוכה בשיעור התעסוקה של אימהות.⁹¹ לכן, לבקשתה של שדולת הנשים בישראל נערך מחקר הבוחן באופן ישיר את הקשר בין מיסוי הוצאות הטיפול בילדים לבין תעסוקת נשים בישראל.⁹² מן המחקר עלה כי בישראל 34% מהאימהות לילדים עד גיל ארבע אינן עובדות, לעומת 21% מהנשים ללא ילדים שאינן עובדות. כמו-כן, בסקר שערכה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בקרב נשים בגיל העבודה העיקרי שאינן עובדות נמצא כי 67% מהן נימקו את אי-יציאתן לעבודה בכך

88 דברי המשנה לנשיאה ריבלין בפתח פסק-הדין בע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (פורסם בנבו, 30.4.2009) (להלן: עניין פרי בבית-המשפט העליון).

89 הכוונה, בדרך-כלל, לילדים קטנים שחוק לימוד חובה, התש"ט-1949, אינו חל עליהם עדיין, כלומר, ילדים מתחת לגיל שלוש. לעיתים מדובר גם בילדים מתחת לגיל בית-ספר או לילדים בני חמש שנים או פחות.

90 ההתמקדות ביציאתה של האישה דווקא לעבודה מחוץ לבית במסגרת הדיון בסוגיית ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים מוצדקת לעיתים קרובות בכך שנשים הן לרוב המפרנס המשני, כלומר, בכך שהכנסתן של הנשים נמוכה בדרך-כלל מזו של הגברים. אולם ברור כי אין זה הטעם היחיד. טעם נוסף וחשוב למצב דברים זה טמון בעובדה שהטיפול בילדים נחשב עדיין – גם בתרבות המערבית – כתפקידה של האם.

91 הנתונים פורסמו בדוח של הרשות לתכנון כח אדם "סקר תעסוקת נשים ומסגרות תמך לטיפול בילדים: מתודולוגיה" (מאי 2003) - 45FE-870F-02D638027D66/0/metodology.pdf. www.tamas.gov.il/NR/rdonlyres/D9FBE822-8A19-

92 המחקר נערך על-ידי חברת גיזה זינגר-אבן, לבקשתה של שדולת הנשים בישראל. ראו באתר המרשתת של שדולת הנשים בישראל: www.iwn.org.il/?CategoryID=217&ArticleID=200: (להלן: מחקר גיזה).

שהן מטפלות בילדים או במשק-הבית.⁹³ ממחקר שנערך לאחרונה בקרב מדינות ה-OECD עולה כי הטלת מס נמוך יותר על מפרנס שני במשפחה ומתן סובסידיות למסגרות טיפול בילדים מובילים לעלייה בשיעור הנשים העובדות.⁹⁴ כמו-כן נמצא במדינות ה-OECD כי ככל שהסובסידיות נדיבות יותר, שיעור ההשתתפות של נשים בשוק העבודה גבוה יותר.⁹⁵ בהתאם למקבץ הנתונים האמפיריים שלעיל, ארגוני נשים נוקטים צד פעיל בפעילות לקידום שינויי חקיקה שיקלו על הורים לשלם בעבור טיפול בילדיהם. בבסיסה של פעילות זו עומדת המטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה מחוץ לבית. מאמר זה עוסק בחשיבות ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים לצורכי מס מזווית אחרת – זו המתיחסת למאפיינים בסיסיים יותר של אימהות ושל נשים כנישומות, ואשר צומחת מעקרונותיהם הפנימיים של דיני המס, קרי, יעילות, הגינות וצדק.⁹⁶

- 93 להלן התפלגות כל הסיבות שציינו הנשים בגיל העבודה העיקרי שאינן עובדות: טיפול בילדים או במשק-הבית (67%); מחלה או נכות (13%); אחר (8%); לימודים (6%); חיפשו עבודה אך לא מצאו (6%). הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה סקרי כוח אדם 2002 לוח 3.13 (פרסום מיוחד מס' 1218, ירושלים, 2004). להרחבה ראו ליאת רוסו "הכרה בהוצאות טיפול בילדים כהוצאה מוכרת למס הכנסה" (הכנסת – מרכז מחקר ומידע, 9.8.2004). www.knesset.gov.il/mmm/doc.asp?doc=m01073&type=pdf. ממחקר זה עולה גם כי 16.2% מכלל הנשים שעבדו במשרה חלקית ציינו את הטיפול בילדים או את העבודה במשק-הבית כסיבה שבגללה הן עובדות במשרה חלקית בלבד. להלן נתונים ממדינות שונות בדבר שיעור הנשים שדיווחו על הצורך לטפל בילד או במבוגר כסיבה לכך שהן עובדות במשרה חלקית: אוסטרליה – 43.8%; בלגיה – 26.8%; פינלנד – 9.6%; גרמניה – 62.5%; לוקסמבורג – 12.2%; הולנד – 7.5%; פורטוגל – 13.2%; ספרד – 11.7%; שווייץ – 52.1%; בריטניה – 45.7%. ראו Florence Jaumotte, *Female Labor Force Participation: Past Trends and Main Determinants in OECD Countries* (OECD Economics Department Working Paper No. 376, 2003), available at <http://www.oecd.org/eco/labour/femalelabourforceparticipation.pasttrendsandmainedeterminantsinoecdcountries.htm>.
- 94 OECD, *Economic Policy Reforms: Going for Growth* 161–174 (2005), ראו available at http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/economic-policy-reforms-2005_growth-2005-en.
- 95 מיכל טביביאן-מזרחי "חוקי העבודה – האם פוגעים בנשים או מגנים עליהן?" (הכנסת – מרכז מחקר ומידע, 17.5.2005). www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m01219.pdf. על מידת ההשפעה של עלויות הטיפול בילדים על-ידי צד שלישי על שיעור התעסוקה של נשים ראו: Jean Kimmel, *Child Care Costs as a Barrier to Employment for Single and Married Mothers*, 80 REV. ECON. & STAT. 287 (1998).
- 96 על הבעייתיות הנורמטיבית והמעשית בעצם הצבת המטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה מחוץ לבית ראו, לדוגמה, Diane Perrons, *Care, Paid Work, and Leisure: Rounding the Triangle*, 6 FEMINIST ECON. 105 (2000). Perrons מציינת כי ניתן לראות את העדפתן של נשים לעבוד בבית כבחירה הנובעת ממבנים חברתיים מורשיים, מנטייה אישית המושפעת מהערך של דאגה לזולת וכן משיקולים רציונליים-כלכליים (כגון יתרון יחסי). עידוד נשים לעבוד מחוץ לבית במנותק מכל אלה כופה למעשה על נשים מודל עבודה גברי. השוו גם ניה רימלט "בין סגרגציה לאינטגרציה: קריאה לחשיבה פמיניסטית מחודשת על שוויון ומגדר

2. התפתחות הדין בישראל באשר למיסוין של הוצאות הטיפול בילדים

כאמור, הניתוח המקובל בדיני המס בכלל ובדיני ההוצאות בפרט הינו הניתוח הסיווגי. במסגרת זו נהוג לראות את הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות באופן מובהק, בעיקר בשל המאפיין המרחבי של הוצאות אלה – הטיפול בילדים מתרחש בבית ומחוץ למקום העבודה. עד ליום 3.4.2008 לא התירה רשות המיסים בישראל לנכות מההכנסה החייבת במס את הוצאות הטיפול בילדים, משום שהן נתפסו כהוצאות פרטיות, אשר פקודת מס הכנסה אינה מאפשרת כביכול התייחסות אליהן. מצב דברים זה השתנה בעקבות ערעורה של עורכת-הדין ורד פרי על החלטתו של פקיד שומה גוש דן. בשומה שנערכה לפרי קבע פקיד השומה כי הוצאות שבהן נשאה לשם השגחה על ילדיה בזמן שעבדה, כעורכת-דין עצמאית, אינן מותרות בניכוי לצורכי מס ההכנסה. פקיד השומה טען כי הוצאות אלה הן הוצאות פרטיות, אשר אינן מותרות בניכוי.

כבר כעת מן הראוי לשים לב (אם כי אין זה מפתיע) שהנישום הייצוגי שהעלה את סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים היה אישה. הן פסק-הדין שניתן בעניין פרי בבית-המשפט המחוזי והן פסק-הדין שניתן בעניינה בבית-המשפט העליון מציינים את העובדה שפרי הינה אישה נשואה, אשר לה ולבן-זוגה יש שני ילדים קטנים, וכי הוצאות הטיפול בשני ילדיהם של בני-הזוג נדרשו בניכוי מהכנסתה של האישה.⁹⁷ משני פסקי-הדין עולה כי האישה היא שנשאה כביכול בהוצאות הטיפול בילדים, אף-על-פי שמדובר בהוצאות טיפול בילדים אשר שני הוריהם, הנשואים זה לזה, עובדים מחוץ לבית. בפסקי-הדין בעניין פרי לא נדונה העובדה שהערעור הוגש על-ידי האישה ועל שומת המס שלה, והוצאות הטיפול בילדים מתוארות בפסקי-הדין כהוצאות שהאישה היא שנשאה בהן לבדה כביכול.⁹⁸ ייתכן

בשוק העבודה" מחקרי משפט כד 299 (2008). על הבעייתיות בהצבת המטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה ראו גם את הדיון להלן בתת-פרק ב5.

97 להלן תיאור העובדות בעניין פרי על-ידי השופט מגן אלטוביה בבית-המשפט המחוזי: "המערערת מגדלת את שני ילדיה... עם בן זוגה לחיים, אבי הילדים... בתחילה רשמה את ביתה כשהייתה בת שנה ועשרה חודשים למעון... לאחר מכן חיפשה המערערת מסגרת אחרת, אשר תאפשר לה כדבריה, שעות עבודה ארוכות יותר וייתן פתרון במשך ימי עבודה רבים יותר. כך נמצאה מסגרת לשני הילדים אשר פועלת מהשעה 7:30 בבוקר ועד 17:00 אחר הצהריים". עמ"ה 1213/04 (מחוזי ת"א) פרי נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, 3.4.2008) (להלן: עניין פרי בבית-המשפט המחוזי). ולהלן תיאור העובדות בפסקי-הדין בעניין פרי על-ידי המשנה לנשיאה ריבלין בבית-המשפט העליון: "המשיבה (המערערת שכנגד) היא אם לשני ילדים... היא ובן זוגה לחיים, אבי הילדים, מגדלים ביחד את ילדיהם. בשנות המס שבערעור... ביקשה המשיבה לנכות מהכנסתה החייבת... את התשלומים ששילמה בעבור החזקת ילדיה במעון יום ובמועדונית". עניין פרי בבית-המשפט העליון, לעיל ה"ש 88, פס' 1 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין.

כביכול.⁹⁸ ייתכן שבתי-המשפט, ובעיקר בית-המשפט המחוזי, רואים בייחוסן של הוצאות הטיפול בילדים לאישה כעניין טריוויאלי.⁹⁹ גישה טריוויאלית כזו מעידה על זהותו של הנישום שנתפס כנושא בהוצאות הטיפול בילדים – האישה.¹⁰⁰ מכל מקום, ההלכה שנקבעה בעניין פרי היא כי חלק מהוצאות הטיפול בילדים הינן הוצאות הכרחיות בייצור הכנסה, ולכן הן מותרות בניכוי מההכנסה החייבת. הן "הכרחיות" במובן זה שאלמלא הוצאו, לא היה אפשר להפיק הכנסה. בפסיקה זו קידמו בתי-המשפט את מבחן ה"אלמלא" על-פני מבחן האינצידנטליות, כדי לענות על השאלה אם ההוצאה הוצאה בייצור הכנסה, כמצוות הרישא של סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.¹⁰¹ אולם בעקבות פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין פרי שונה סעיף 32(1) לפקודת מס הכנסה בתיקון מס' 170 לפקודה,¹⁰² אשר סתם את הגולל על ניכוי הוצאות הטיפול בילדים בדין הישראלי,

98 חשוב לציין שבתי-המשפט העליון בעניין פרי קובע כי ראוי לזקוף את ההוצאה באופן שווה כנגד הכנסתו של כל אחד מבני-הזוג. כלומר, אף-על-פי שבתי-המשפט אינו מתייחס לעצם הדרישה העקרונית של פרי לניכוי ההוצאה רק משומת המס שלה, הוא מנסה לתת מענה שוויוני לאופן שבו ראוי לדעתו להכיר בהוצאה זו.

99 השוו גם ע"פ 512/92 (מחוזי ת"א) חברת שירותי ניהול אשדוד בע"מ נ' מדינת ישראל, מיסים ז(5) ה-49 (1993), שם הורשע אדם, רואה-חשבון במקצועו, אשר דיווח לצורכי מס על הוצאות הטיפול בבנו כהוצאות של החברה שבשליטתו. אותה נאשם היה נשוי, ורעייתו הייתה מועסקת.

100 ייחוס משימת הטיפול בילדים לאישה אינו עניין חריג בפסיקותיו של בית-המשפט המחוזי בסוגיות מס. כך, לדוגמה, בעניין עמ"ה 108/85 (מחוזי חי"י) הזאן נ' פ.ש. עכו, מיסים א(1) ה-16 (1986), נדון עניינם של בני-זוג מן המגזר הערבי שטענו כי יש לחשב את הכנסותיהם בנפרד, וכי ההכנסות מחנות מוצרי החשמל הרשומה על שם האישה הופקו על-ידיה בלבד. בית-המשפט לא קיבל את טענת המערערים, בין היתר משום שטענת בני-הזוג שלפיה האישה היא היוצאת לעבוד, בעוד הבעל נוטל על עצמו "תפקיד בעל דימוי נשי", לא הייתה סבירה בעיניו.

101 להלן לשון הרישא בס' 17 לפקודת מס הכנסה: "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

102 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170 והוראת שעה), התשס"ט-2009, ס"ח 152 (להלן: תיקון מס' 170 לפקודה). להלן התייחסותו הישירה של המחוקק לעניין פרי בדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171 והוראות שעה), התשס"ט-2009, ה"ח הממשלה 728 (להלן: הצעת החוק לתיקון מס' 171 לפקודה): "...עם זאת, ועל אף המדיניות הפיסקלית שנבנתה על בסיסה של ההנחה כי ההוצאות האמורות אינן מותרות, קבע בית המשפט העליון [בעניין פרי]... כי בהעדר הוראת חוק הקובעת מפורשות שהוצאות השגחה על ילדים אינן מותרות בניכוי, הוצאה זו מותרת בניכוי... נוסף על כך שינה בית המשפט העליון את ההלכה ולפיה תנאי להכרה בהוצאה לצורכי מס הוא שאותה הוצאה משתלבת בתהליך הפקת הכנסה ובמבנה של מקור הכנסה, ומהווה חלק בלתי נפרד מהם (להלן – מבחן האינצידנטליות) וקבע, כי די בזיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור הכנסה".

והכריע כי המבחן העיקרי לסיווג הוצאות הוא מבחן האינצידנטליות.¹⁰³ כמו-כן, בתיקון מס' 170 לפקודה נוסף סעיף 66(ג)(3), אשר מתיר נקודת זיכוי נוספת למשכורתן של נשים בגין כל אחד מילדיהן שטרם מלאו לו חמש שנים. בכך נתן המחוקק את דעתו באשר לתכליתן של נקודות הזיכוי כמחליפות את התרת הוצאות הטיפול בילדים בניכוי וכמעודדות יציאת נשים לעבודה.¹⁰⁴

מדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מס' 171 לפקודה,¹⁰⁵ ומעמדת המדינה כפי שבאה לידי ביטוי בהודעה לעיתונות שפורסמה לאחר פסק-הדין בעניין פרי,¹⁰⁶ עולה בהירות הבסיס היציב של הגישה הסיווגית בדיני המס בישראל. ראשית, מדברי ההסבר ומעמדת המדינה עולה כי הוצאות הטיפול בילדים אינן חלק מבסיס המס. לפי גישה זו, ניתוח מיסוי ההוצאות נעשה לפי הגישה הסיווגית. שנית, עולה כי הוצאות הטיפול בילדים נחשבות הוצאות פרטיות, אשר אין זה ראוי לנכותן מהכנסת הנישום. שלישית, עולה כי התייחסות מיסויית להוצאות הטיפול בילדים נובעת משיקולי מדיניות הנתפסים כשיקולים לבר-

שדולת הנשים בישראל הגישה עתירה לבג"ץ נגד תיקון מס' 170 לפקודה, אך משכה את עתירתה בהמלצת בית-המשפט – בג"ץ 6795/09 שדולת הנשים בישראל נ' שר האוצר (פורסם בנבו, 23.2.2011).

103 ראו גם רשות המסים בישראל "הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 8/2009 – חטיבת השומה: ניתוב שלב א' ושינויים בשידור דוחות ושומות יחידים וחברות לשנת המס 2008" מיסים כג(5) (14.9.2009) www.taxes.gov.il/IncomeTax/Documents/HoraotBitsua/hor0809.pdf (להלן: הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2009).

104 בעניין פרי שלל בית-המשפט המחוזי טענה של פקיד השומה שלפיה נקודות הזיכוי וקצבת הילדים, כפי שהיו קבועות באותה עת, הן החלופה הסטטוטורית לניכוי הוצאות הטיפול בילדים. בית-המשפט המחוזי סבר כי נקודות הזיכוי וקצבות הילדים הן הסדרים בעלי תכלית חיצונית לתכלית הפקודה. בית-המשפט העליון קיבל את עמדתו של בית-המשפט המחוזי בעניין זה.

105 ראו לעיל ה"ש 102.

106 רשות המסים בישראל "הודעה לעיתונות: פרקליטות המדינה פנתה לבית המשפט עליון לקבוע דיון נוסף בפני ההרכב במעמד מנכ"ל משרד האוצר – הבקשה הוגשה בסוגיית התרה בניכוי של הוצאות טיפול בילדים" מיסים כג(1) (22.12.2008): "המדינה נקטה לאורך השנים בשורה של מהלכים לעידוד יציאת נשים לעבודה, בהתחשב בהוצאות של בני זוג עובדים הדואגים להשגחת ילדיהם. יתרה מזאת, טוענת המדינה כי התפישה לגבי הוצאות טיפול בילדים היא שמדובר בהוצאות פרטיות ובהתאם לתפישה זו נבנתה המדיניות המקורית כלכלית של מדינת ישראל. היה אם הוצאות אלו היו מותרות בניכוי, סביר להניח כי מערכת המס היתה שונה, מבחינת סף המס, מדרגות המס, נקודות זיכוי וכיו"ב. לפי משרד האוצר, לא מדובר רק בהתרה בניכוי של הוצאות טיפול בילדים אלא בשינוי המדיניות הכלכלית-פיסקאלית ובשינוי בסיס המס. משרד האוצר מעריך כי העלות התקציבית של פסק הדין עומדת על מיליארדים רבים...".

פיסקליים (עידוד יציאת נשים לעבודה). בהתאם לכך, לשיקולים של יעילות מנהלית ובעיקר לשיקולי תקציב יש משקל מכריע בהחלטה בעניין זה.¹⁰⁷

3. הדיון המקובל בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים

כיום השיח, בעיקר מחוץ לישראל, בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים הוא לרוב שיח פוליטי יותר ממשפטי.¹⁰⁸ זאת, מכיוון שגם התומכים בהתייחסות של דיני המס להוצאה זו מבססים בדרך-כלל את עמדתם לא על הצדקה פיסקלית משפטית, אלא על המטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה, כחריג לעיקרון של אי-התרת הוצאות פרטיות בניכוי. עניין זה נובע מקבלת התפיסה המשפטית באשר לדין של הוצאות הטיפול בילדים כתוצאה מסיווגן למישור הפרטי. עידוד נשים לצאת לעבודה מוצדק בשיח האמור בטעמים שונים, כגון הגדלת התוצר הלאומי, מניעת עוני של משפחות ואף קידום מימושן העצמי של נשים. התפיסה המשפטית המקובלת, אשר מתקבלת כמוכנת מאליה בשיח הפוליטי, מבוססת על שלושה טיעונים משפטיים-פיסקליים שמהם עולה ההצדקה לסיווג הוצאות הטיפול בילדים למישור הפרטי. שלושת הטיעונים, שיוצגו להלן, מתבטאים בעמדותיהם

107 אכן, דומה כי הכרעתם של המחוקק והממשלה אינה רק נורמטיבית תיאורטית, אלא נובעת גם (ואולי בעיקר) משיקולים של יעילות מנהלית ומשיקולי תקציב. ניתן ללמוד על טעם זה לאי-ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים מדבריו של ראש רשות המיסים, יהודה נסרדישי, בהתייחסו לעניין פרי: "נשאלת השאלה מי מנהל את תקציב המדינה, מי צריך להחליט על סדרי העדיפות בהקצאת מיליארדי שקלים מהתקציב? ... מאיפה אני אקח עוד עשרות מיליארדי שקלים בשנה? אם אני צריך היום להקציב 25 מיליארד שקל שוטף פלוס – זה צריך להילקח ממקום אחר, והממשלה צריכה לשבת על המדוכה ולראות מה היא צריכה לעשות... המחוקק כבר נתן דעתו לסוגיית עידוד נשים להשתלבות בשוק העבודה...". הדס מגן "נסרדישי: העלות של הכרה בהוצאות טיפול בילדים – מעל 20 מיליארד שקל" גלובס 2.6.2008 www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1000347907. יצוין כי יעילות מנהלית כשלעצמה הינה שיקול פנים-פיסקלי חשוב, שאין זה ראוי להתעלם ממנו. עם זאת, מתן משקל-יתר לשיקול זה – תוך התעלמות משיקולים פנים-פיסקליים אחרים, כגון צדק, הגינות ויעילות כלכלית (שאינה רק מנהלית) – עלול לגרום להנצחת אי-שוויון.

108 היות שבישראל, במשך שנים רבות, נחשבו הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות שאינן מותרות בניכוי, היה עיסוק אקדמי משפטי מבורך במשמעויות החברתיות של מצב זה. ראו, לדוגמה, לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה", לעיל ה"ש 7; דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 7; יורם מרגליות "על רגרסיביות מדומה בתחום מיסוי המשפחה" מאזני משפט ב 351 (2002). בעקבות פסק-דין של בית-המשפט העליון בעניין פרי אף קיבל הדיון המשפטי התיאורטי משנה תוקף במסגרת הדיונים שנערכו בוועדות הכנסת, ובעיקר בוועדה לקידום מעמד האישה. ראו פרוטוקול ישיבה מס' 2 של הוועדה לקידום מעמד האישה, הכנסת ה-18 (13.5.2009).

של שניים מהמלומדים המרכזיים בתחום דיני המס וכן בפסק־דין אמריקאי אשר עסק לראשונה באופן מקיף ומעמיק בשאלת מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים.¹⁰⁹

(א) Simons¹¹⁰

Simons פוסל את ההכרה המיסויית בהוצאות הטיפול בילדים משום שיש בהכרה כזו משום התערבות בלתי־רצויה של המדינה בחייהם הפרטיים של אזרחיה. ככלל, לדעת Simons, התעלמות מוחלטת או חיוב מוחלט במס של הכנסה זקופה בגין עבודה עצמית, כגון טיפול בגינה במקום שכירת גן, הינם בעייתיים. מבין שתי האפשרויות האמורות, התעלמות מוחלטת מהכנסה זקופה תהא עדיפה. הטעם לכך, כטענתו, טמון בקושי לשים את הגבול להתערבות המדינה בחיי הפרט – גבול אשר ברור, לדידו, כי צריך לשים אותו איפשהו. בטענתו זו מעלה Simons כמה שאלות רטוריות:

Shall one include the value of shaves? Of instruction to children? Of a mother's services as nurse?¹¹¹

בהתאם לכך, לפי Simons, אין להתיר בניכוי הוצאות המהוות את תמונת־הראי, כביכול, של הכנסה זקופה. Simons מדגים את טיעונו באמצעות הרעיות גב' A וגב' B: בעוד גב' A מטפלת בענייני הבית בעצמה, גב' B שוכרת עוזרת, וכך יש לה זמן רב יותר לשחק ברידג' ולקרוא ספרות מודרנית. היות שבחירתן של כל אחת מהרעיות הינה בחירה פרטית (טיפול בענייני הבית / ברידג' וקריאת ספרים), אין להכיר, לדידו, בהוצאות שכירת העוזרת במסגרת חישוב ההכנסה החייבת במס.

(ב) Surrey¹¹²

הניתוח שמציע Surrey למיסוי הוצאות בכלל הוא ניתוח מורכב יותר מזה של Simons, אולם אף הוא מבוסס על סיווג ההוצאה כעסקית או כפרטית. לדעת Surrey, מערכת המס נועדה לספק את שני אלה: מבנה הכרחי לשם יישום המס על הכנסה נטו, והוצאות מס (tax expenditure) במקום תשלום ישיר של המדינה לתושביה, במסגרת קיום אינטרס מדינתי כלשהו. Surrey מתייחס לקושי הכללי שהניתוח הסיווגי יוצר, ובמסגרת זו אף מציין כדוגמה

109 ראו Mary Louise Fellows, *Rocking the Tax Code: A Case Study of Employment-Related Child-Care Expenditures*, 10 YALE J. L. & FEMINISM 307 (1998).

110 HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION: THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF FISCAL POLICY (1938).

111 שם, בעמ' 110–112.

112 ראו STANLEY SURREY, PATHWAYS TO TAX REFORM: THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES (1973).

את הוצאות הטיפול בילדים.¹¹³ למרות זאת, כאשר הוא מתייחס ישירות להוצאות הטיפול בילדים, הוא מתעלם מהקושי שהוא עצמו הצביע עליו, ותומך בניכוי הוצאות הטיפול בילדים כ"הוצאת מס". בכך Surrey מסווג את הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות או למצער כהוצאות לצורכי מס מטעמים לבר-פיסקליים.

(ג) פסק-הדין האמריקאי *Smith v. Commissioner*¹¹⁴

במקרה זה נדון עניינם של בני-הזוג Smith ביחס לשנת המס 1937.¹¹⁵ בני-הזוג, שהיו נשואים ועבדו שניהם מחוץ לבית, עתרו נגד החלטתו של פקיד השומה לא לנכות את הוצאות הטיפול בילדם.¹¹⁶ השופט Opper קבע שם כי הוצאות הטיפול בילדים הן הוצאות פרטיות, במסגרת הפעילות הרגילה של האישה בביתה, ולכן אי-אפשר להכיר בהן.¹¹⁷ ניתן לומר כי הדיון המשפטי המקובל, כפי שהוצג לעיל בדעותיהם של Surrey, Simons, Opper, אינו חולק כלל על סיווגן של הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות של נשים. ממילא, הדיון המשפטי המקובל אינו חולק על הצורך בניתוח הסיווגי.¹¹⁸ עם זאת,

113 כלשונו (שם, בעמ' 19): "[The business/personal distinction raises – A.M] difficulties in the application of agreed income tax structural concepts, such as the proper line between allowable expenses incurred in trade or business or in the acquisition of income and nondeductible personal consumption expenses (e.g., moving expenses or child care expenses)..."

114 *Smith v. Commissioner*, 40 B.T.A. 1038 (1939), *aff'd per curiam*, 113 F.2d 114 (2d Cir. 1940) (להלן: עניין *Smith*).

115 לפני חקיקתם של ס' 21, 125 ו-129 לקוד המס האמריקאי (26 U.S.C. §§ 21, 125, 129) (2008), אשר יידונו להלן בה"ש 124.

116 כלשון העתירה מפסק-הדין בעניין *Smith*, לעיל ה"ש 114: "sums spent by the wife in employing nursemaids to care for petitioners' young child, the wife, as well as the husband, being employed". מעניין שבדומה לעניין פרי, אף בעניין זה העותר הינו עורך-דין במקצועו. כמו-כן, בשני המקרים עצם ההוצאה לטיפול בילדים המשותפים של בני-הזוג מיוחסת לאישה.

117 כך נאמרו הדברים במקור (עניין *Smith*, לעיל ה"ש 114, בעמ' 1039): "The wife's services as custodian of the home and protector of its children are ordinarily rendered without monetary compensation. There results no taxable income from the performance of this service and the correlative expenditure is personal and not susceptible of deduction"

118 חשוב לציין את הדעה שלפיה דין המס האמריקאי אינו מתייחס להוצאות הטיפול בילדים כאל הוצאות במישור הפרטי. פרופ' לחובסקי סובר כי בארצות-הברית הוצאות הטיפול בילדים מסווגות למישור העסקי. עם זאת, הן אינן מותרות בניכוי, בדומה להוצאות נסיעה לעבודה, משום שכל עובד נאלץ לשאת בהוצאות מסוג זה, ולכן התרתן בניכוי תהא שקולה להפחתה גורפת של שיעור המס, באופן שעלול להיות רגרסיבי. ראו לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה", לעיל ה"ש 7. עם זאת, אין מנוס מן המסקנה כי אי-ההכרה

יצוין כי לאחרונה נוצר כרסום פסיקתי בתפיסה הבסיסית בדבר סיווגן של הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות. זאת, לא רק בפסקי-הדין בעניין פרי בישראל, אלא גם בפסיקה קנדית מן העת האחרונה.¹¹⁹

מעבר להצדקות לסיווגן של הוצאות הטיפול בילדים למישור הפרטי, מן הכתיבה בסוגיית מיסוין של הוצאות אלה עולה כי סיווגן כפרטיות אינו מחייב התעלמות מוחלטת מהן לצורכי מס, אך זאת מטעם שאינו פנים-מיסוי.¹²⁰ ככלל, ההצדקה להכרה מיסויית בהוצאות אלה סובבת סביב המטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה. מטרה זו מצדיקה, לדעת התומכים בכך, הכרה בהוצאות הטיפול בילדים למרות היותן מחוץ לבסיס המס, קרי, פרטיות. בהתאם לכך, לצד המדינות הרבות שאינן מכירות בהוצאות הטיפול בילדים בחישוב חבות המס, במדינות כגון אנגליה,¹²¹ ספרד,¹²² קנדה¹²³ וארצות-הברית,¹²⁴ שבהן

- בהוצאות הטיפול בילדים בארצות-הברית נבעה מסיווגן של הוצאות אלה כהוצאות נשיות שאינן מניבות תועלת כספית, גם אם הן אינן מסווגות כפרטיות.
- 119 Symes v. ; 604 בעמ' 12, לעיל ה"ש 12, בעמ' 604 ; Dagan, *Ordinary People, Necessary Choices*, Canada, [1993] 4 S.C.R. 695 (להלן: עניין Symes).
- 120 השווו Surrey, לעיל ה"ש 112, בעמ' 198–202. כן ראו, לדוגמה, Lawrence Zelenak, *The Income Tax and the Costs of Earning a Living*, 56 TAX L. REV. 39 (2002). יצוין כי קידום המטרה הלב-פיסקלית אינו בהכרח פועל יוצא מהכרעה מוקדמת בדבר סיווגן של הוצאות הטיפול בילדים, אלא נועד לעיתים לעקוף את הצורך בסיווג. ראו Dagan, *Ordinary People, Necessary Choices*, לעיל ה"ש 12.
- 121 באנגליה ניתן זיכוי מס למשפחות מסוימות תחת ה-Working Families' Tax Credit. הזיכוי בגין תשלום על טיפול בילדים ניתן בעבור טיפול בילדים במסגרות רשומות, לרבות מטפלות. הזיכוי ניתן במסגרת תוכנית של ממשלת בריטניה למאבק בעוני בקרב ילדים (The National Childcare Strategy), לעידוד הורות ומשפחה ולסיוע במציאת איזון בין עבודה לבין חיי משפחה. להרחבה ראו אתי וייסבלאי "תוכנית ממשלת בריטניה למאבק בעוני בקרב ילדים" (הכנסת – מחלקת מידע ומחקר, 1.8.2006) www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m01583.pdf; ניבי קליין "הרפורמה למשפחות חד הוריות בבריטניה" (הכנסת – מרכז מחקר ומידע, 21.11.2001) www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m00206.pdf; MIKE BREWER & PAUL GREGG, ERADICATING CHILD POVERTY IN BRITAIN: WELFARE REFORM AND CHILDREN SINCE 1997 (2002).
- 122 בספרד ניתנת הטבת מס בצורת זיכוי מס בגין טיפול בילדים. הזיכוי ניתן בסכום קבוע לאם בעבור כל ילד עד גיל שלוש, בתנאי שהאם עובדת לפחות חצי משרה. ראו מחקר גיזה, לעיל ה"ש 92.
- 123 בקנדה קיים חוק לניכוי הוצאות טיפול בילדים: Income Tax Act, R.S.C., ch. 1 (5th Supp.), § 63 (1985), available at <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-78.html>. החוק מתיר ניכוי של הוצאות טיפול בילדים עד גיל שש-עשרה. גובה ההוצאה המותרת בניכוי מוגבל בתקרה. התרת ההוצאה מהווה חריג בדין הקנדי, היות שההוצאה נחשבת פרטית. מטרתה המוצהרת של חקיקה זו בקנדה היא עידוד הורים להשתתף בשוק העבודה ותמיכה באלה העושים זאת.
- 124 בארצות-הברית קיים עיקרון שלפיו רק הוצאות שהן "ordinary and necessary" בייצור הכנסה ינוכו מההכנסה החייבת במס. לפי עיקרון זה, הוצאות טיפול בילדים אינן מותרות בניכוי,

הוצאות הטיפול בילדים מוכרות לצורכי מס באופן זה או אחר, הטעם לכך הינו במפורש ובמוצהר לבר-מיסוי.

4. ניתוח כלכלי וגישת ה-CLS ביחס להוצאות הטיפול בילדים

לעומת הניתוח הסיווגי המקובל, הניתוח הכלכלי של דיני הוצאות מתמקד בקידום יעילות. בניתוח זה המניע ליצירת ההוצאה (פרטי/עסקי) אינו רלוונטי לכאורה, משום שהשאלה היא אם וכיצד התייחסות להוצאות הטיפול בילדים לצורכי מס תתרום ליעילות הכלכלית בהחלטת ההורה לצאת לעבודה. הטענה הנשמעת בהקשר זה היא כי אי-ניכוי הוצאות הטיפול בילדים, מחד גיסא, ואי-הכרה בהכנסה זקופה, מאידך גיסא, מעוותים את השיקול של בני-הזוג ביציאה לעבודה של המפרנס המשני.¹²⁵ כמו-כן ניתן לומר כי התומכים בניכוי הוצאות הטיפול בילדים מתוך גישת הניתוח הכלכלי סוברים כי הניכוי יעיל כלכלית מבחינה זו שהוא יקל יציאת אימהות לעבודה, ויקרב את נקודת האיזון של העדפות הפרטים, בעולם שיש בו מס, לנקודת האיזון שהייתה מתקיימת בעולם ללא מס.¹²⁶ באשר לגישת ה-CLS לנושא, יצוין כי להבדיל מנורמות מס אחרות, סוגיית ניכוי של הוצאות הטיפול בילדים זכתה בהתייחסות ענפה גם של מלומדים מתחום ה-CLS.¹²⁷ הדיון

בהיותן הוצאות פרטיות או הוצאות שאינן רגילות והכרחיות. עם זאת, בקוד המס האמריקאי קבוע זיכוי מס בגין טיפול בילדים במשפחות חד-הוריות ובמשפחות עניות. כמו-כן, קוד המס בארצות-הברית מאפשר שתי חלופות להכרה בהוצאות הטיפול בילדים: זיכוי שווה-ערך לאחוז מסוים מן ההוצאה (26 U.S.C. § 21 (2008)) או פטור ממס לעובד בגין תשלום כספי או תשלום בעין של מעביד בעבור טיפול בילדים (26 U.S.C. § 125 (2008)). בחלופה השנייה המעביד רשאי לנכות את ההוצאה בגין התשלום הנ"ל מהכנסתו החייבת במס (26 U.S.C. § 129 (2008)). קוד המס הפדרלי מתייחס להוצאות הטיפול בילדים לשם עידוד נשים לצאת לעבודה.

¹²⁵ דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12.

¹²⁶ מרגליות, לעיל ה"ש 108. ראו גם Susan L. Averett, H. Elizabeth Peters & Donald M. Waldman, *Tax Credits, Labor Supply, and Child Care*, 79 REV. ECON. & STAT. 125 (1997); Chris M. Herbst, *The Labor Supply Effects of Child Care Costs and Wages in the Presence of Subsidies and the Earned Income Tax Credit*, 8 REV. ECON. HOUSEHOLD (2009) 199.

חשוב לציין כי מנקודת-מבט כלכלית רחבה, מיסוי הוצאות הטיפול אף מאלץ יציאה לעבודה, כתוצאה מהעלאת שיעור המס הכללי: הכרה בהוצאות הטיפול בילדים מפחיתה את הכנסת המדינה ממיסים, ולכן מאלצת את המדינה להעלות את שיעורי המס באופן ששייב את חסרון-הכיס שנוצר למדינה בעקבות ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים. התוצאה היא שנטל המס על משק-הבית יגדל יותר במשפחות שבהן האם אינה יוצאת לעבודה מחוץ לבית. השוו Richard A. Posner, *Conservative Feminism*, 1989 U. CHI. LEGAL F. 191.

¹²⁷ Michael A. Livingston, *Blum and Kalven at 50: Progressive Taxation, "Globalization," and the New Millennium*, 4 FLA. TAX REV. 731 (2000).

הביקורת, המצדד בניכוי של הוצאות הטיפול בילדים, מתייחס לתועלת שתופק הודות ליציאת נשים לעבודה מנקודת-מבט פמיניסטית, וכן לפגיעה הנוצרת בשוויון האופקי כאשר ההוצאה אינה מותרת בניכוי.¹²⁸ מכאן שגם בדיון בגישת ה-CLS, כמו בדיון המקובל ובדיון הכלכלי, השאלה הרלוונטית לבחינת סוגיית מיסוי של הוצאות הטיפול בילדים היא ההשפעה של מיסוי ההוצאה על יציאת נשים לעבודה.

הניתוח הטמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים נשען במידה רבה הן על החשיבה הכלכלית והן על הרעיונות של גישת ה-CLS, תוך שהוא מוסיף עליהם את המושג "זמן" כפרמטר יישומי להכרעה (בהשוואה לניתוח הכלכלי המקובל) וכמשאב חברתי בר-חלוקה (בהשוואה לגישת ה-CLS). באופן זה, שילוב ה"זמן" בשאלה התיאורטית בדבר מיסוי של הוצאות הטיפול בילדים מכוון להכרה בהוצאות אלה מטעמים פנים-פיסקליים, ללא עניין מיוחד בשאלת עידודן של נשים לצאת לעבודה, וזאת להבדיל מהגישה הכלכלית-המשפטית המקובלת ומגישת ה-CLS.

5. הדיון בישראל

כאמור, הדין הפוזיטיבי בישראל מבוסס בהקשרו, במידה רבה, על הניתוח הסיווגי של הוצאות בכלל ועל סיווג הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות בפרט. עניין זה מתבטא היטב בתיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה,¹²⁹ שאותו יזמה רשות המיסים בעקבות פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין פרי, ואשר נובע מעמדתה העקבית שלפיה הוצאות הטיפול בילדים הן הוצאות פרטיות. הניתוח הסיווגי האמור של הוצאות הטיפול בילדים אינו רק נחלתם של המחוקק ושל רשות המיסים, אלא עולה גם מכתבתם של מלומדים ישראלים מתחום המס. לפי גישה זו, ניכוי של הוצאות הטיפול בילדים אינו יכול להיות חלק מבסיס המס, היות שמדובר בהוצאות פרטיות.¹³⁰ בהתאם לכך, לדידם של מלומדים מסוימים, היות שמטרת ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים הינה מטרה לבר-מיסויית (עידוד הילודה, עידוד יציאת נשים לעבודה וכו'), יש להגשים מטרה זו מחוץ למס ההכנסה, אם בכלל.¹³¹

128 ראו, לדוגמה, Beverly I. Moran & William Whitford, *A Black Critique of the Internal Revenue Code*, 1996 WIS. L. REV. 751; Lawrence Zelenak, *Taking Critical Tax Theory Seriously*, 76 N.C. L. REV. 1521 (1998).

129 ראו גם הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2009, לעיל ה"ש 103.

130 ראו, לדוגמה, אבנר עופרי "קונספציית המיסוי הפרוגרסיבי – רגרסיביות בלתי נמנעת?!" מיסים כב(6) א-104, 105 (2008); מאיר קפוטא "מערכת המיסים: פשטות מול סיבוך (חלק שני)" מיסים כג(3) א-67 (2009).

131 אייל שנהב "הטבות מס (Tax Expenditures) במערכת המס בישראל – היבטים משפטיים, היבטים כלכליים וקווים לרפורמה" מיסים יב(2) א-1, 15 (1998); זאב הולנדר "דיני מיסים" ספר השנה של המשפט הישראלי תשנ"ב–תשנ"ג 245 (1994).

כחריג לדעות אלה, אדרעי, בספרו מבוא לתורת המסים, נדרש בהרחבה לסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים, ומתעמת עם "התפיסה המקובלת", שלפיה אין להתיר ניכוי של הוצאות טיפול בילדים מההכנסה לצורכי מס. לדעתו, אי-מיסוי הוצאות אלה מבוסס על הנחות חברתיות שאינן מתאימות עוד לחברה הישראלית השוויונית והמודרנית.¹³² אולם אדרעי אינו מרחיב בטענה זו, ואינו מסביר מדוע אי-ניכוי הוצאות הטיפול בילדים אינו תואם, כטענתו, תפיסות חברתיות מקובלות בישראל כיום. כמו-כן לא עולה מדבריו ביקורת ישירה על הניתוח הסיווגי ועל עצם סיווגן של הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות. סביר להניח כי ביקורתו של אדרעי באשר לאי-ההתאמה לתפיסות החברתיות המקובלות כיום מכוננת לאי-ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים בהיותן הוצאות המשויכות לנשים, אשר פעילותן לא סווגה, באנגליה של לפני מאה שנים, כקשורה להפקת הכנסה עסקית חייבת במס. בהתאם לכך, גם ההוצאות ששויכו לפעילותן של נשים לא הוכרו בניכוי לצורכי מס.¹³³

מכל מקום, ובניגוד לדעותיהם הפנים-פיסקליות לכאורה של מלומדים מסוימים, רבים מסכימים כיום כי יש להתייחס להוצאות הטיפול בילדים במסגרת דיני המס בישראל. לפי הגישה הסיווגית, התייחסותה של פקודת מס הכנסה להוצאה זו צריכה לבוא לידי ביטוי באמצעות כלי של זיכוי מס. בדומה לדיון בעולם בעניין זה, הטעם למתן זיכוי כאמור הינו טעם לבר-פיסקלי – עידוד נשים לצאת לעבודה מחוץ לבית.¹³⁴ במקביל לדיון הפוזיטיבי ולדיון המשפטי המקובל, סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים משמשת קרקע פורייה לכתיבה ביקורתית חשובה על דיני המס בישראל. זאת, לנוכח

132 יוסף אדרעי מבוא לתורת המסים 221–225 (2008).

133 אדרעי מציין כי החלוקה למקורות הכנסה וההכרעה בדבר השיוך לבסיס המס מבוססות על חקיקה אנגלית שחוקקה לפני כמאה שנים. שם.

134 ראו, לדוגמה, אורלי אלמגור-לוטן "הסדרים להגמשת שוק העבודה עבור הורים – סקירה משווה" (הכנסת – מרכז המחקר והמידע, 24.2.2008) www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02002.pdf; רוסו, לעיל ה"ש 93; טביביאן-מזרחי, לעיל ה"ש 95. כן ראו את הצעות החוק בנושא זה, אשר לפי דברי ההסבר תכליתן ליצור תמריץ חיובי לנשים להיות חלק משוק העבודה: הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות טיפול בילדים), התשנ"ט–1999, פ/19; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות טיפול בילדים), התש"ס–2000, פ/1507; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי תשלומים עבור השגחה על ילד בשעות העבודה), התש"ס–2000, פ/1802; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות טיפול בילדים), התשס"ג–2003, פ/2280; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי או ניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ג–2003, פ/1118; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ט–2009, פ/1081/18; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ט–2009, פ/1080/18; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ט–2009, פ/118/18; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים), התשס"ח–2008, פ/3725/17; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הכרה בהוצאות טיפול בילדים), התשס"ח–2008, ה"ח 254.

הזיהוי המובהק של הוצאות הטיפול בילדים עם אוכלוסייה מסוימות, קרי, אימהות לילדים קטנים.¹³⁵ כתיבה זו מבקרת את הניתוח הסיווגי בכלל, ובפרט את סיווגן של הוצאות הטיפול בילדים כהוצאה מן הספרה הפרטית, במסגרת בחינת המשמעויות החברתיות הנסתרות של היחס הממסדי להוצאות הטיפול בילדים כמשקף את היחס לנשים כאל מי שאינן "הנישום הייצוגי" או "הנישום המועדף", אלא החרגי.¹³⁶

עיקר הביקורת על הגישה הסיווגית בדיני הוצאות בכלל נובעת מכך שההכרעה אם להכיר בהוצאה אם לאו מניחה את המבוקש – ההוצאה תותר בניכוי אם היא חלק מבסיס המס, כלומר אם היא "עסקית", וזאת תחת ההצדקה שבסיס המס הוא התעשרות עסקית. כך, ההצדקה למבחן הסיווגי באשר להכרה בהוצאות היא הצדקה מעגלית.¹³⁷ כמו־כן, הגישה הסיווגית מניחה שלכל פרט יש שתי אישיות שונות ונפרדות: האחת מטרתה השגת רווח כספי, והאחרת שואפת למיצוי הנאות אישיות ומשפחתיות.¹³⁸ רק הוצאותיה של האישיות הראשונה של הפרט מותרות בניכוי, משום שרק התועלת של אישיות זו ממוסה. אולם הנחה זו אינה מתיישבת עם המורכבות האנושית,¹³⁹ ועם העובדה שפעילויותיו של אדם שלובות

- 135 כלשונה של ד"ר צילי דגן, במאמרה "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12, בעמ' 896: "...פערי השכר וההטיות החברתיות לגבי תפקידיהם של נשים ושל גברים במשק הבית ובשוק העבודה צובעים את הבעיה בצבעים מגדריים ברורים... נשים נשואות עובדות יותר מתמיד אך משכורותיהן נמוכות בהרבה משל בעליהן. במשפחות רבות רק אחד מבני הזוג (ברוב המכריע של המקרים יהיה זה הגבר) יוצא לעבודה מחוץ לבית, והאחר (בדרך כלל האישה) נושא בנטל הטיפול בילדים ובבית".
- 136 לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה", לעיל ה"ש 7; דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 7.
- 137 במסגרת דיונו בהבחנה הדיכוטומית השגויה, התייחס Weisbach לבעייתיות המובנית של הניתוח המשפטי הסיווגי בדיני המס בנוגע להוצאות בכלל. ראו David A. Weisbach, *Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law*, 84 CORNELL L. REV. 1627, 1633, (1999). השו"ג 1641–1646. Thomas D. Griffith, *Theories of Personal Deductions in the Income Tax*, 40 HASTINGS L.J. 343 (1989).
- 138 השו"ג Daniel I. Halperin, *Business Deduction for Personal Living Expenses: A Uniform Approach to an Unsolved Problem*, 122 U. PA. L. REV. 895 (1974). נראה שגם הפסיקה מתייחסת במקרים רבים לאדם באופן זה. התייחסות זו לאדם כבעל שתי ישויות נפרדות הייתה בוטה במיוחד בפסיקה שניתנה בתקופה שבה ההלכה הייתה שהוצאות מעורבות לא יותרו בניכוי. עם השנים צומצמה הלכה זו, וכיום היא חלה רק על הוצאות שאי-אפשר להבחין בין המרכיב ה"פרטי" שלהן לבין מרכיבן ה"עסקי". לדוגמה ראו ע"א 580/65 א' בן-עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב 7, פ"ד כ(2) 179 (1966). ביטוי נוסף ובוטה להבחנה בין הפרטי לעסקי, ובכך בין האישיות ה"פרטית" לבין האישיות ה"עסקית" של הנישום, ניתן לראות בעמ"ה (מחוזי י-ם) 5/50 א.ז. נ' פקיד שומה, פ"מ ג 456, 459 (1951).
- 139 מעניין שהדין בסוגיית ההכרה בהוצאות מבוסס מבחינה מושגית על עקרונות חשבונאיים לקביעת הכנסה. ראו, לדוגמה, BRIAN J. ARNOLD, *TIMING AND INCOME TAXATION: THE PRINCIPLES OF INCOME MEASUREMENT FOR TAX PURPOSES* 206 (1990). מעצם טיבה,

לעיתים זו בזו.¹⁴⁰ הצגת הסיווג באופן זה כשומר על שוויון (אופקי) או כניטרלי הינה בעייתית במיוחד, היות שניתוח סיווגי מציג פתרונות חד-משמעיים וברורים לכאורה לשאלות שראוי לשאול שוב ושוב ולבחון כל העת.

ביקורת נוספת על הניתוח הסיווגי בדיני הוצאות בכלל מבוססת על ההשפעה החשובה של דיני המס על מעמדם של הפרטים בחברה. לפי ביקורת זו, הניתוח הסיווגי-הטכני מתעלם משיקולים נורמטיביים, אשר יש להעמידם ביסודה של כל נורמה מיסויית. כך, יש להתחשב בנתונים כגון מצב בריאותי, מצב משפחתי, מגדר, מיצב חברתי, איכות חיים ורמת השכלה.¹⁴¹ לפי לחובסקי, לדוגמה, המבחן הסיווגי משמש כלי-עזר להעברת נטל המס אל העובדים השכירים ולשיפור מעמדם של בעלי ההון. לחובסקי מראה כי המבחן הסיווגי אומץ מדיני המס האנגליים, שנשענו על הלוגיקה שלפיה אם אין ממסים הכנסה פרטית, אזי אין מתירים בניכוי הוצאה פרטית. זאת, תחת ההנחה שברור מאליו מהן הוצאות פרטיות ומהן הוצאות עסקיות. אך בפועל הכרעה זו תלויה בתפיסה תרבותית. למשל, סיווג הוצאות הטיפול בילדים כפרטיות בישראל נובע מכך שהוצאות אלה מיוחסות לנשים, המזוהות עם הספרה הביתית.¹⁴² גם מרגליות מבקר את הניתוח הסיווגי בדיני הוצאות, וטוען כי הוא אינו מתיישב עם מיסוי המבוסס על יכולת לשלם. מרגליות מיישם את הניתוח הסיווגי ומשתמש בו כנקודת מוצא לביקורתו על עמדתן של רשויות המס, אשר משווה הוצאות טיפול בילדים להוצאות על ביגוד או מזון.¹⁴³

למרות הביקורת החריפה על הניתוח הסיווגי ועל סיווגן של הוצאות הטיפול בילדים למישור הפרטי, הדין הפוזיטיבי בישראל מתייחס להוצאה זו על-פי סיווגה כפרטית. פסקי-הדין בעניין פרי יצרו הפוגה בתפיסה זו, והם מהווים קפיצת-מדרגה בהתפתחות השיח בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים. זאת, גם מעצם ההפניות שבפסקי-הדין לכתיבה הביקורתית הישראלית באשר למשמעויות המגדריות של אי-התרת הוצאות הטיפול בילדים בניכוי מההכנסה החייבת. יתרה מזו, בתי-המשפט בעניין פרי קבעו כי נקודות הזיכוי, כפי שהוגדרו באותה עת בפקודה, אינן חלופיות להכרה בהוצאות הטיפול בילדים, משום שנקודות הזיכוי, בניגוד להכרה בהוצאה, מטרתן לבר-פיסקלית. בתוך כך קבעו בתי-המשפט כי התרת ניכויין של הוצאות הטיפול בילדים מההכנסה החייבת הינה פנים-פיסקלית וחלק בלתי-נפרד מבסיס המס. עם זאת, למרות הצעד הגדול שנעשה בעניין פרי לניתוק היחס להוצאות הטיפול בילדים כאל הוצאות נשיות ופרטיות שאין זה ראוי להכלילן בבסיס המס, התפיסה הבסיסית והמושרשת של סיווג ההוצאה שולטת עדיין בדיני המס

הכרעה נורמטיבית המבוססת על תפיסה חשבונאית אינה יכולה להכיל מורכבויות אנושיות, תרבותיות או מגדריות.

140 דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12.

141 דגן "הוצאה מוכרת", לעיל ה"ש 7, בעמ' 272.

142 לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס הכנסה", לעיל ה"ש 7.

143 מרגליות, לעיל ה"ש 108.

הישראליים, בעיקר היות שבחינת ההנמקות של פסק-הדין מצביעה על שינוי תפיסה באשר לסיווג ההוצאה מפרטית לעסקית, ולא בשבירת עצם הניתוח הסיווגי.¹⁴⁴ לסיכום חלק זה, הנורמה המיסויית באשר להוצאות הטיפול בילדים מבוססת על הניתוח הסיווגי המסווג אותן כהוצאה פרטית. עם זאת, כתוצאה מכך שההוצאות הללו מזוהות עם נישומים מסוימים – אימהות לילדים קטנים, הדעה הרווחת היא כי דיני המס צריכים להתייחס להוצאות אלה, בעיקר כדי לעודד אימהות (ונשים בכלל) לצאת לעבודה מחוץ לבית. זיהוי הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות נשיות עומד גם ביסודו של ניתוח ביקורתי מפותח ביחס למיסוי הוצאות בכלל, ביחס לגישה הסיווגית בכללותה וביחס למשמעויות החברתיות הסמויות של הנורמה המקובלת בנוגע למיסוי הוצאות הטיפול בילדים.¹⁴⁵ על רקע הניתוח המשפטי המקובל והניתוח הביקורתי כאמור לעיל, ניתן לראות את ייחודם של פסקי-הדין בעניין פרי, אשר מחד גיסא מביעים גישה מתקדמת הרואה בהוצאות הטיפול בילדים הוצאה מותרת בניכוי כחלק משיטת המס, ומאידך גיסא ממשיכים ומנציחים במידה מסוימת את הניתוח הסיווגי.

ג. ניתוח טמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים

בחלק זה יוצג ניתוח טמפורלי של הדין ושל הדיון בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים. הניתוח יתמקד בארבעת ההיבטים הבאים:

1. מאפייניו של זמן הטיפול בילדים;
2. המשמעויות הטמפורליות של הכרה בהוצאות הטיפול בילדים לפי מבחן ה"אלמלא";
3. המשמעויות הטמפורליות של הכרה בהוצאות הטיפול בילדים לפי מבחן האינצידנטליות;
4. מאפייניו של זמן הטיפול בילדים כהוצאה המיוחסת לנשים:
 - א. יעילות – מיסוי זמן הטיפול בילדים;
 - ב. זמן של נשים – צדק ושיקול חלוקתי;
 - ג. תפיסת זמן נשי – הגינות ו"מס-אמת".

144 ראו גם דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש" 12.

145 לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס הכנסה", לעיל ה"ש 7; דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12; דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתריות בדיני מיסים", לעיל ה"ש 7; Dagan, *Ordinary People, Necessary Choices*, לעיל ה"ש 12.

1. מאפייניו של זמן הטיפול בילדים

לזמן הטיפול בילדים יש כמה מאפיינים ייחודיים: ראשית, טיפול בילדים מצריך זמן רב הן בטווח הקצר והן בטווח הארוך. שנית, פעולת הטיפול בילדים מיוחסת לנשים, ובהתאם לכך זמן הטיפול בילדים "נצרך" בעיקר על-ידי אימהות. שלישית, הטיפול בילדים על-ידי ההורה נעשה לרוב תוך כדי ביצוע פעולות נוספות – בין לצורך הפקת הנאה, בין בעבור שכר כספי ובין מפאת הכרח כזה או אחר. רביעית, עצם פעולת הטיפול בילדים על-ידי ההורה נובעת מהכרח, אך עשויה גם להפיק הנאה – מיידית או עתידית. דהיינו, זמן הטיפול בילדים אינו ניתן להגדרה דיכוטומית כזמן פנאי או כזמן עבודה. אם ניאלץ להגדיר זמן זה במונחים של פנאי/עבודה, ההגדרה המתאימה ביותר תהיה שמדובר בזמן שהוא עבודה ופנאי גם-יחד. יצוין כי חלוקת השימוש בזמן המקובלת כיום מדברת על ארבע קטגוריות ראשיות: עבודה בשכר, עבודה ללא שכר כספי (unpaid work), טיפול עצמי (self-care) ופנאי (או פנאי טהור).¹⁴⁶ עם זאת, הדין הסיווגי הבינרי הקיים בדיני המס בישראל (וגם מחוץ לישראל) אינו מכיל את כל הקטגוריות הללו, ועוסק בדרך-כלל בהבחנה בין התחום העסקי (עבודה בשכר) לבין התחום הפרטי (הכולל עבודה ללא שכר כספי, טיפול עצמי ופנאי טהור). כפי שניתן להיווכח מן המאפיינים הייחודיים שלעיל, פעולת הטיפול בילדים, כשלעצמה, הינה פעולה מורכבת מבחינה טמפורלית. המורכבות הטמפורלית של הטיפול בילדים עשויה ללמד על מורכבותו של האדם בכלל ושל אימהות בפרט.

הבנת המאפיינים הטמפורליים הייחודיים של טיפול בילדים על-ידי הוריהם הינה חשובה לדיון בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים משלושה טעמים עיקריים: ראשית, הטיפול בילדים ולכן גם הוצאות הטיפול בילדים משויכים לנשים. על-כן זו הזדמנות טובה לבחון את ההבדלים בתפיסות הזמן בין גברים (הנישומים המועדפים) לבין נשים, ביחס לגישה המשתקפת בדיני מס הכנסה בכלל. שנית, הייחוד הטמפורלי של הטיפול בילדים על-ידי הוריהם נושא משמעות תרבותית. לנוכח חשיבותו של הקשר בין דיני המס לבין תרבות, העובדה שתופעה מסוימת הינה חשובה מבחינה תרבותית מצדיקה דיון מיוחד בתופעה זו בעת קביעת נורמה פיסקלית הנוגעת בה.¹⁴⁷ שלישית, ההשלכות החברתיות של

146 ראו JOHN P. ROBINSON & GEOFFREY GODBEY, TIME FOR LIFE: THE SURPRISING WAYS AMERICANS USE THEIR TIME (1997).

147 ראו Dagan, *Ordinary People, Necessary Choices*, לעיל ה"ש 12, בעמ' 628; Fellows, לעיל ה"ש 109; Allan J. Samansky, *Child Care Expenses and the Income Tax*, 50 FLA. L. REV. 245 (1998); Kimberly J. Morgan, *The "Production" of Child Care: How Labor Markets Shape Social Policy and Vice Versa*, 12 SOCIAL POLITICS 243 (2005). מעניין שבארצות-הברית הכנסה מטיפול בילדים וממשק-בית של אחרים מזוהה עם מהגרות-עבודה או נשים אפרו-אמריקאיות ממעמד חברתי-כלכלי נמוך. כתוצאה מכך קיימת כתיבה ביקורתית על מיסוי הוצאות הטיפול בילדים גם מן ההיבט של קבוצות מוחלשות אחרות. ראו Fellows, לעיל ה"ש 109.

טיפול בילדים על-ידי האם יוצרות הבחנה בכמותו ובאיכותו של זמן הפנאי (או הזמן החופשי) העומד לרשותן של אימהות ושל נשים בכלל.¹⁴⁸

2. הכרה בהוצאות הטיפול בילדים לפי מבחן ה"אלמלא"

ייחודם של פסקי-הדין בעניין פרי הוא בהתרת ניכויין של הוצאות הטיפול בילדים, וזאת על-פי פרשנות של חקיקה שהתקיימה באותה עת, ובפרט של התנאי המצוי בסעיף 17 לפקודה, הקובע כהאי לישנא:

לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד... [ההדגשות הוספו].

הפרשנות המקובלת להתרת הוצאות לפי סעיף זה מבוססת כאמור על שני מבחנים: מבחן ה"אלמלא" ומבחן האינצידנטליות. בפסיקתם קידמו בתי-המשפט בעניין פרי את מבחן ה"אלמלא" על-פני מבחן האינצידנטליות, אשר נחשב עד אז למבחן הראשי להכרה בהוצאות לצורכי מס.¹⁴⁹ בפסקי-הדין ניתן משקל לצורך הטמפורלי שבהוצאות הטיפול בילדים באמצעות מבחן ה"אלמלא": אלמלא שילמה פרי בעבור השגחה על ילדיה בזמן שהיא מחוץ לבית, היא לא הייתה יכולה להפיק הכנסה, ולכן הוצאותיה הותרו בניכוי. יתרה מזו, בעניין פרי דחו בתי-המשפט את טענת פקיד השומה שלפיה הוצאות הטיפול בילדים הן הוצאות שקודמות ליציאה לעבודה, ולא הוצאות בייצור הכנסה, כדרישת סעיף 17 לפקודה. מהכרעה זו בין עמדות הצדדים ניתן להסיק כי בתי-המשפט בעניין פרי, ובעיקר

148 בספרה TIMEWATCH מתייחסת Adam למונח "זמן חופשי", וטוענת כי זהו מוצר שאינו ניתן לשימוש על-ידי מי שמצוי ב"צילה של כלכלת השוק", קרי, לגבי מי שמצוי מחוץ למעגל התעסוקה בתשלום, כגון נשים רבות (ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 8). אולם ניתן לחשוב על המונח "זמן חופשי" כמבטא את מידת גמישותה של הבחירה בשימוש שיעשה בזמן – ככל שהפרט מחויב לפעילויות צורכות זמן רבות יותר (טיפול בילדים, לדוגמה) או ככל שטווח הבחירה שלו בין פעילויות שונות מצטמצם (לדוגמה, כאשר שימוש בזמן לצורך עבודה אינו אפשרי) כן גמישות בחירתו בדבר אופן השימוש בזמן קטנה. ניתן לומר כי לאדם שגמישות השימוש שלו בזמן נמוכה יש פחות זמן חופשי.

149 לעניין משמעותו של מבחן ה"אלמלא" ראו אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך ראשון 662, 438 (מהדורה רביעית, 2010). מבחן האינצידנטליות מוגדר על-ידי בית-המשפט העליון בפסק-דין פרי כדלקמן: "ההוצאה תוכר בניכוי רק אם היא משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של העסק ומהווה חלק בתהליך זה עצמו". עניין פרי בבית-המשפט העליון, לעיל ה"ש 88, פס' 7 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין. היו אף שטענו כי מבחן האינצידנטליות הוא המבחן הישיר והיחיד המקיים את ס' 17 לפקודה, וכי הוא נועד להבחין בין הוצאה שבהן (שאינה מותרת בניכוי) לבין הוצאה שבפירות (המותרת בניכוי). ראו אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים (מהדורה רביעית, 1969).

בית-המשפט העליון, רואים את ההכרח הטמפורלי כצורך בייצור הכנסה, ואת מבחן ה"אלמלא" – כמבחן ראשי לבחינת קיומו של צורך כזה. הכרעה זו, כשלעצמה, מצביעה על מתן משמעות לקשר הטמפורלי בין ההוצאה לבין ההכנסה.

החשיבות של מתן נפקות מיסויית לקשר הטמפורלי בין הוצאה לבין הכנסה באמצעות מבחן ה"אלמלא" נלמדת גם מיחסם של בתי-המשפט בעניין פרי להלכה שנקבעה בשאלה משפטית דומה בעניינו של מרדכי בורק.¹⁵⁰ פסק-הדין בעניין בורק נקבע כחמישה עשורים לפני עניין פרי. באותו עניין דחה בית-המשפט העליון את טענתו של הנישום כי יש להכיר בהוצאות הנסיעה שלו בין שני מקומות עבודה שונים שכן אלמלא הוצאות אלה לא היה לו די זמן לעבוד בשני מקומות העבודה.¹⁵¹ במובן זה, טיעונו של בורק דומה לטיעונו של פרי: שניהם ביקשו להכיר בהוצאה שבה נשאו מתוך נימוק של הכרח טמפורלי. הראשון טען כי אלמלא הנסיעות הוא לא היה יכול לעבוד במקום עבודה נוסף, ואילו השנייה טענה כי אלמלא הטיפול בילדיה במוסדות חינוך במשך השעות שבהן עבדה, היא לא הייתה יכולה לעבוד כלל. למרות זאת, בעניין פרי התקבלה הטענה, ואילו בעניין בורק היא נדחתה. בתי-המשפט בעניין פרי אינם מתייחסים במישרין להיבט הטמפורלי של טענתה של פרי, אולם הן בית-המשפט המחוזי והן בית-המשפט העליון מזכירים את פסק-דין בורק בהקשר של השאלה המשפטית הדומה שהתעוררה. בית-המשפט העליון בעניין פרי מתמודד עם ההלכה בעניין בורק על-ידי הקביעה כי בהלכת בורק נתן בית-המשפט משקל-יתר למבחן האינצידנטליות, והתעלם מכך שאין זה המבחן היחיד להכרה בהוצאה. לעומת זאת, בית-המשפט המחוזי בעניין פרי מרמז כי מבחן האינצידנטליות הוא מבחן ארכאי, אך מראה כי מבחן זה מתקיים באשר להוצאות הטיפול בילדים, ולא באשר להוצאות הנסיעה של בורק. מכל מקום, ניתן לראות כי אף שהדבר לא נעשה במפורש, בעניין פרי קיבל הצורך הטמפורלי של ההוצאה נפקות של ממש. עניין זה מצביע על התפתחות מעניינת בתפיסת הזמן כפרמטר בקביעתן של נורמות מיסוייות.

מן ההשוואה בין עניין בורק לבין עניין פרי עולה גם ניצן של התייחסות מורכבת ל"זמן", ומסתמנת תפיסת זמן שונה במעט מתפיסת זמן ליניארית. תפיסה ליניארית של זמן אינה יכולה לשאת התייחסות לזמן כאל צורך או משאב, ואינה יכולה להסביר הבדלים

150 ע"א 190/61 בורק נ' פקיד השומה, פ"ד טו 1801 (1961).

151 כדברי בית-המשפט שם, בעמ' 1802: "אי-אפשר שלא לרחוש אהדה למערער, שהוא חשמלאי לפי מקצועו, בריבו עם פקיד השומה. הוא עבד כשכיר אצל שני מעבידים, ועמל קשה, משעה 7 בבוקר עד שעה 4 אחר-הצהריים במשרד-הבטחון, ומשעה 5 עד לשעות הערב המאוחרות בבית ציוני אמריקה בתל-אביב. עבודתו הראשונה הביאה אותו לעתים קרובות אל מחוץ לעיר וכדי להגיע בזמן למקום עבודתו השני היה נאלץ להיזקק לאמצעי תחבורה מיוחדים – למוניות מיוחדות או 'שירות' – וכן לאכול ארוחות חמות מחוץ לביתו. כל משאלתו היתה לנכות, לצורך מס הכנסה, את ההוצאות שהוציא על נסיעות וארוחות אלה מהכנסותיו משני מקומות עבודתו" (ההדגשות הוספו).

בצרכים טמפורליים בין נישומים שונים. כך, תפיסת הזמן הליניארית – אשר עמדה, לדעת, ביסודו של פסק-דין בורק – אינה מאפשרת הבחנה בין הוצאות הנסיעה של נישום שיש לו מקום עבודה אחד לבין הוצאות הנסיעה של נישום שיש לו שני מקומות עבודה. פסקי-הדין בעניין פרי, לעומת זאת, מתייחסים לצרכים טמפורליים של נישומים – צרכים שעשויים להיות שונים אצל נישומים שונים.

על פניו, מבחן ה"אלמלא" הוא מבחן ליניארי במהותו, משום שהוא מתייחס לקשר שבין סיבה ותוצאה. אולם מבחן ה"אלמלא" כפי שיושם בעניין פרי עשוי להציג תפיסת זמן מורכבת, שכן אף-על-פי שמבחן ה"אלמלא" עוסק בקשר שבין סיבה ותוצאה, אלה אינן מצויות בהכרח על אותו ציר, ככל שהסיבה או התוצאה אינן רק ההוצאה הכספית או התוצאה הכספית. כך, יישום מבחן ה"אלמלא" בעניין פרי מבטא במידה מסוימת התייחסות לזמן כאל עלות בפני עצמה או כאל משאב, ולא כאל נקודות על-פני ציר. לכן יש בפסקי-הדין האמורים ביטוי לתפיסת זמן מורכבת במסגרת מבחן ה"אלמלא". עניין זה עולה היטב מפסקתו של בית-המשפט המחוזי בעניין פרי, אשר רואה את ההכרח של ההוצאה לשם הפקת הכנסה כנובע מכך שהזמן הוא משאב מוגבל.¹⁵²

3. הכרה בהוצאות הטיפול בילדים לפי מבחן האינצידנטליות

בית-המשפט העליון בעניין פרי סבר כי הוצאות הטיפול בילדים אינן משתלבות בפעילות הפקת הכנסה, ולכן אינן עומדות במבחן האינצידנטליות.¹⁵³ לעומת זאת, בית-המשפט

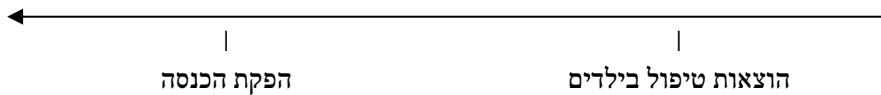
¹⁵² דומה כי הדברים הבאים מפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בעניין פרי (לעיל ה"ש 97, בעמ' 136) משקפים היטב תפיסה מורכבת כזו ל"זמן": "המערערת יכולה הייתה לבצע את מטלות הבית בשעות אחרות שאינן שעות עבודתה במשרד, מה שלא ניתן לעשות בקשר עם השגחה על הילדים. העסק לא יכול להתנהל בלא שהילדים יהיו תחת השגחה בשעות היום... אם כך הוצאת ההשגחה, כולה, היא בגדר הכרח, אחרת לא תוכל המערערת לתפקד בעסקה". מציטוט זה עולה כי הוצאות הטיפול בילדים הכרחיות משום שהעיתוי של זמן הטיפול בילדים הינו מוגבל וקשיח. כמו-כן עולה מהציטוט כי יש פעולות שמועד ביצוען ניתן לבחירה (כגון מטלות הבית), ולעומתן יש פעולות (כגון הטיפול בילדים) שמועד ביצוען מתנגש בהכרח עם זמן העבודה. עולה מכך כי זמן הוא משאב מוגבל.

¹⁵³ ובלשונו של המשנה לנשיאה ריבלין: "אפיונו ומעמדו של מבחן האינצידנטליות צריך שיבחן בראי ההלכות הפרשניות הנוהגות כיום ולאור תכליתה של הוראת סעיף 17 לפקודה... אכן, תתכנה אפשרויות פרשניות שונות לתיבות אלה. "ייצור הכנסה" הוא תהליך שגבולותיו אינם תמיד ברורים... אכן, יש ממש בטענה כי יישום זה של מבחן האינצידנטליות [היישום שנעשה על-ידי בית-המשפט המחוזי – א' מ' מאולץ במידת מה. ספק אם הוצאת השגחה על ילדים "משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי" של מקור ייצור הכנסה. אלא שבכך אין כדי להכריע את גורלה של ההוצאה". עניין פרי בבית-המשפט העליון, לעיל ה"ש 88, פס' 17, 21 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין. בהמשך נאמרו הדברים הבאים מפי השופטת חיות: "תמימת דעים

המחוזי בעניין פרי, קבע כי הוצאות הטיפול בילדים הינן חלק בלתי-נפרד מהליך ייצור ההכנסה של האם העובדת:

המערערת דכאן נשאה בנטל לשכנע כי הוצאות ההשגחה על ילדיה, במובן האמור, הן בעלות זיקה ליצירת ההכנסה. האינצידנטליות שלהן ברורה מעליה [כך במקור] שעה שבלא השגחה ראויה לא יכולה הייתה המערערת להפיק הכנסה כלל, לא רק כתנאי תחילי לעצם יציאתה לעבודתה [כטענת פקיד השומה – א' מ'], אלא שעה שעה במהלך הפקת ההכנסה.¹⁵⁴

עמדתו של פקיד השומה, כפי שהיא מובאת לעיל על-ידי בית-המשפט המחוזי, רואה את עלות הטיפול בילדים כתנאי מקדמי ליציאה לעבודה. בכך פקיד השומה מתעלם מן ההיבט הטמפורלי של הוצאה זו, ומביע תפיסת זמן ליניארית שלפיה הוצאות הטיפול בילדים והפקת ההכנסה על-ידי נשים עובדות הינן תופעות שונות ומנותקות, המתקיימות זו אחר זו על-פני ציר הזמן. הניתוק בין שתי תופעות אלה נובע במידה רבה מהניתוק המרחבי שלהן – הטיפול בילדים נעשה הרחק ממקום העבודה, ולכן הוצאות הטיפול בילדים אינן אינטגרליות כביכול להפקת ההכנסה. לפיכך ניתן לתאר את ההיבט הטמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים בעיני פקיד השומה באופן הבא: תחילה האם נושאת בהוצאות הטיפול בילדים ואחר כך היא מפיקה הכנסה. בהתאם לכך ניתן לתאר באופן סכמטי את תפיסת הזמן של פקיד השומה ביחס להוצאות הטיפול בילדים על-פני ציר זמן אחד:

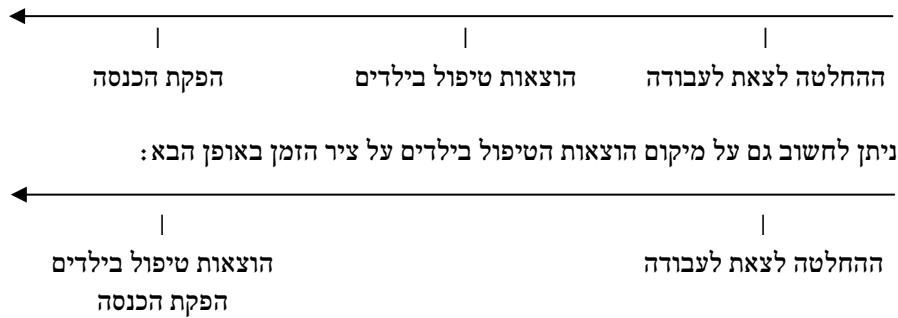


המועד שבו פקיד השומה (ובמידה מסוימת גם בית-המשפט העליון) בוחן את הוצאות הטיפול בילדים הוא המועד שבו בחרה הנישומה להוציא את הוצאות הטיפול בילדים. ההבדל בין עמדתו של בית-המשפט העליון לבין עמדתו של פקיד השומה בנקודה זו הוא שעל ציר הזמן האמור בית-המשפט העליון ממקם את ההחלטה לצאת לעבודה לפני ההחלטה לשאת בהוצאות הטיפול בילדים. את תפיסת הזמן של בית-המשפט העליון ביחס להוצאות הטיפול בילדים ניתן לתאר על-פני הציר הזמן באופן הבא:¹⁵⁵

אני עם דברי חברי... כי הניסיון ליישם את מבחן האינצידנטליות על המקרה דנן הוא מאולץ במידת מה."

¹⁵⁴ עניין פרי בבית-המשפט המחוזי, לעיל ה"ש 97.

¹⁵⁵ וכפי שנוסחו הדברים בפסק-הדין בעניין פרי בבית-המשפט העליון, לעיל ה"ש 88, פס' 15 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין: "אין מחלוקת כי אלמלא יציאתה של המשיבה לעבודתה לא היו ילדיה נזקקים למסגרות השגחה מסוימות... וכי לפחות חלק מההוצאות שהוציאה המשיבה היו נחסכות. בכך, לא למותר לציין, טמון השוני העקרוני והמהותי, אף כי



לכאורה, ההצגה הגרפית האחרונה עשויה לתאר את תפיסתו של בית-המשפט המחוזי, אשר רואה את הוצאות הטיפול בילדים כמוצאות בו-זמנית להפקת הכנסה. אולם לדעתי, אי-אפשר לתאר באופן הוגן את עמדתו של בית-המשפט המחוזי בעניין פרי על-פני ציר זמן אחד, משום שפסיקתו של בית-המשפט המחוזי מושתתת על התקיימות מבחן ה"אלמלא" לצד מבחן האינצידנטליות. כלומר, היא מושתתת על ההבנה שהוצאות הטיפול בילדים מתקיימות במקביל להפקת הכנסה אך גם מאפשרות אותה. מכאן שניתן לומר כי בית-המשפט המחוזי מחיל תפיסת זמן שאינה תפיסה הזמן הליניארית, ואולי ניתן אף לדבר על החלת תפיסת זמן של קווים פתוחים.¹⁵⁶ תפיסה זו משקפת לדעתי את מורכבותו האנושית של האדם, מעבר להיותו נישום ומעבר להיותו יצרן או צרכן ברגע נתון. תפיסת זמן זו משקפת את האדם המודרני, ולמעשה את האם המודרנית, הפועלת בעולם של ריבוי משימות. בית-המשפט המחוזי בעניין פרי, ובמידה פחותה גם בית-המשפט העליון באותו עניין, הביעו בפסיקתם הבנה מורכבת של הזמן האנושי, ושל הזמן הנשי בפרט, בעולם של multi-tasking.¹⁵⁷ לפי תפיסה זו, הליך ייצור הכנסה מתרחש במקביל להוצאות הטיפול בילדים, ולא בניגוד להן. הוצאות הטיפול בילדים מאפשרות באופן בו-זמני את הפקת הכנסה. דומה כי תפיסת הזמן אשר רואה את הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות

לא היחיד, בין הוצאות השגחה על ילדים לבין הוצאות על מזון או תרופות – שאם אלה האחרונות מוצאות בין אם עובד אדם ובין אם לאו, אלה הראשונות אינן נדרשות במקום שבו אין אדם עובד ומטפל בעצמו בילדיו...".

156 מודל הקווים הפתוחים מחיל תפיסה גמישה של זמן, והוא עשוי להוות נקודה מעניינת למחשבה כאשר יש צורך בקביעת נורמה המתייחסת למשמעותם המשפטית של פעולה או אירוע מורכבים מבחינה טמפורלית.

157 בית-המשפט העליון בעניין פרי מבטא הבנה שהביטוי "ייצור הכנסה" אינו מושג בעל גבולות ברורים וחד-משמעיים. עם זאת, אמירתו זו אינה מקבלת תוקף לעניין הוצאות הטיפול בילדים, שכן בית-המשפט קובע, ללא כל נימוק, כי הוצאה זו אינה משתלבת בתהליך ובמבנה הטבעי של הפקת הכנסה.

אינצידנטליות לייצור ההכנסה אינה תפיסת זמן ליניארית. לכן גם קשה לתאר אותה על ציר זמן אחד, וממילא אי-אפשר לתאר אותה כנקודה על-פני ציר הזמן. עם זאת, חשוב לציין כי תפיסת הזמן הליניארית אינה נעלמת לחלוטין מפסקי-הדין בעניין פרי. היא עולה ביישום המבחן הסינוגי – לדוגמה, כאשר ההוצאה מחולקת למרכיב עסקי (הוצאה בעבור השגחה על הילדים) ולמרכיב פרטי (הוצאה בעבור טיפוח הילדים). תפיסת הזמן הליניארית עולה בפסקי-הדין בעניין פרי גם מכך שההלכה הקבועה בהם מוכרעת במידה מסוימת על-פי מבחן המטרה של ההוצאה.¹⁵⁸

4. יעילות – מיסוי של זמן הטיפול בילדים

משטר מס אידיאלי – מבחינת ניתוח משפטי-כלכלי – יעודד הוצאות מועילות ויבקש לצמצם הוצאות חסרות תועלת. לכן ניתוח כלכלי מתקדם מתייחס לבעייתיות שבמיסוי הוצאות הטיפול בילדים כחלק מהבעיה של העדר מס על תועלות שאינן כספיות.¹⁵⁹ במסגרת התמודדותו עם בעיה זו, מציע Kleven לתרגם את הזמן לתועלת ולמסות את התועלת.¹⁶⁰ מציע למסות זמן באמצעות מס צריכה שיותאם לזמן שהמוצר מצריך.¹⁶¹ מיסוי מיטבי, לדידו, יושג באמצעות "כלל ההופכי של חלק העלות" (Inverse "Factor Share Rule"): שיעור המס המיטבי על כל מוצר ומוצר עומד ביחס הפוך לחלק העלות בצריכתו. ככל שהמוצר מצריך זמן רב יותר כן יש להעלות את המס עליו.¹⁶² באופן זה, מוצר שמצריך זמן מועט או אפילו חוסך בזמן צריך להיות ממוסה בשיעור מס נמוך.

158 בתי-המשפט בעניין פרי מבססים את הכרעתם בדבר סכום הוצאות הטיפול שיותר בניכוי מההכנסה לפי השאלה אם הוצאות אלה מיועדות לטיפוח הילד או להשגחה עליו.

159 ראו דיון בתת-פרק 4 לעיל. ראו גם, לדוגמה, Weisbach, לעיל ה"ש 137, בעמ' 1646; Griffith, לעיל ה"ש 137; Joseph Bankman & Thomas D. Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 CAL. L. REV. 1905 (1987); Louis Kaplow, *The Income Tax as Insurance: The Casualty Loss and Medical Expense Deductions and the Exclusion of Medical Insurance Premiums*, 79 CAL. L. REV. 1485 (1991).

160 ראו Kleven, לעיל ה"ש 13.

161 שם, בעמ' 546: "The optimal policy ensures that household activities are taxed at a uniform rate, thereby imitating a tax on the fixed time endowment which is first best" יצוין כי העובדה שהמודל של Kleven מתייחס למס צריכה אינה משמעותית לדיון בחלק זה, המתמקד במס הכנסה, מכיוון שבעולם של מס הכנסה יש ביטוי למס צריכה מן הסוג ש-Kleven עוסק בו גם דרך מס ההכנסה.

162 ראו גם את מסקנתם של Yang ו-Gahvari כאשר מניחים שהיצע הזמן לעבודה קשיח לחלוטין. Firouz Gahvari & C.C. Yang, *Optimal Commodity Taxation and Household Consumption Activities*, 21 PUB. FIN. Q. 479 (1993).

לפיכך על רכישת שירותים של מטפלת בילדים יש לקבוע מס נמוך בהשוואה לרכישת מוצרים הצורכים זמן.¹⁶³ מבחינה זו ניתן לומר כי היות ששמירה על ילדים היא פעולה שצורכת זמן רב, ככל שניתן לשלם לאיש-מקצוע בעבור טיפול בילדים ושמירה עליהם, על המדינה לעודד זאת באמצעות דיני המס, כדי לעודד "ייצור" זמן להורים, וזאת בין שהזמן ישמש אותם לעבודה ובין שהוא ישמש אותם לפנאי טהור. נוסף על כך, התעלמות מהצורך לכאורה לסווג את ההוצאה כפרטית או כעסקית, מחד גיסא, ומהמטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה, מאידך גיסא, מאפשרת התייחסות כלכלית למאפייני הטמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים.¹⁶⁴ היות שכך, ניתן לחשוב על מיסוי הוצאות הטיפול בילדים כעל החזר חברתי בכסף לנשים בגין הפגיעה בזמןן. כך אכן מסיק Andrews ממודל Haig-Simons:¹⁶⁵

[T]he reason for allowing the deduction has to do with the working mother's loss of time to devote to household tasks as compared with the nonworking mother, which is precisely the kind of household difference that ought to be taken into account in allocating personal tax burdens.¹⁶⁶

תיאור זה של Andrews מניח כי זמןן של נשים מורכב מעבודה ומטיפול בילדים. למרות הצגת הדברים הסטריאוטיפית-משהו, עולה ממנה גישה מורכבת לזמן כאל משאב או נכס שניתן לפצות על חסרונם אצל אוכלוסיית נישומים מסוימת באמצעות מערכת המס וכחלק אינהרנטי ממנה.

5. זמן של נשים – צדק ושיקול חלוקתי כללי

נטל הטיפול בילדים מונח בעיקרו על אם המשפחה. עובדה חברתית זו הובילה לטענה כי זמן הפנאי של אימהות עובדות נמוך משל גברים, בשל מה שמכונה לעיתים "המשמרת השנייה" שלהן. עובדה זו משפיעה גם על מידת הניידות התעסוקתית של אימהות ושל נשים

163 ראו גם Henrik J. Kleven, Wolfram F. Richter & Peter B. Sorensen, *Optimal Taxation with Household Production*, 52 OXFORD ECON. PAPERS 584 (2000).

164 על הקשיים הנורמטיביים שבהצבת המטרה של עידוד יציאת נשים לעבודה מחוץ לבית ראו גם ה"ש 96 לעיל וה"ש 182 להלן.

165 לפי מודל זה, יש למסות כל התעשרות כלכלית.

166 ראו William D. Andrews, *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 HARV. L. REV. 309, 382 (1972).

בכלל, ועל מידת האטרקטיביות שלהן כעובדות.¹⁶⁷ היות שמצב דברים זה הינו תוצאה של הבניות תרבותיות וחברתיות,¹⁶⁸ גם מבחינה זו זמן הינו משאב, וככזה יש לחלקו מחדש גם באמצעות דיני המס.¹⁶⁹

בספרה NO EXIT: WHAT PARENTS OWE THEIR CHILDREN AND WHAT SOCIETY OWES **מסבירה** Alstott כי מדיניות ציבורית צריכה לתמוך בהורים – ובעיקר באימהות – בעבודה הקשה של גידול ילדים, בשל החובה והאינטרס החברתיים להבטיח את המשכיות הטיפול של ההורים בילדיהם (continuity of care), שהיא אחריות ללא "יציאה".¹⁷⁰ טיפול בילדים מצריך השקעת כמות זמן גדולה – זמן של אימהות בעיקר. בהתחשב בזמן הנדרש לשם טיפול בילדים, ניהול משק בית ועבודה בתשלום, אימהות, לדידה של Alstott, הן האוכלוסייה ששעות העבודה שלה הן הרבות ביותר.¹⁷¹ לעובדים שהם גברים, לעומת זאת, יש משאב שלאימהות חסר – ניידות תעסוקתית וגמישות זמן. מדובר במשאב חברתי, משום שהוא תוצר של נורמות והצדקות חברתיות מקדמיות, כשם שהמשכיות הטיפול (חובת ה-continuity of care) הינה חובה שבבסיסה נורמות חברתיות ואינטרס מדינתי. הבחנה בין גברים לבין אימהות תהא הוגנת במקרה זה, ראשית, משום שהיא "מתקזזת" עם העובדה שגברים הינם עובדים אטרקטיביים יותר, ושנית, משום שעובדים גברים אוחזים במשאב של

167 העובדה שנטל הילדים מונח בדרך-כלל על כתפיה של האם משפיעה גם על הגמישות התעסוקתית של נשים צעירות שאינן אימהות, כתוצאה מהצפי של מעבידים כי בעתיד הן יהיו אימהות ויידרשו להשקיע זמן בטיפול בילדיהן.

168 השוו נוי רימלט "אמא טובה, אמא רעה, אמא לא רלוונטית: הורות במשפט בין אידאל השוויון למציאות האימהית" משפטים לט 573 (2010).

169 חלוקה צודקת נחשבת אחד העקרונות האינהרנטיים במיסוי, ולכן יש לחשוב על חלוקה הוגנת גם של "זמן" במסגרת דיני המס. ראו, לדוגמה, דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" מיסים כג (4) א-1, 9 (2009); אבי נוב "עקרונות הצדק במערכת המס ויישומם במיסוי הבינלאומי" מיסים טז (6) א-76 (2002); יוסף אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431 (1982); יוסף אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" מיסים ח (6) א-20 (1994); ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS, book V, ch. II, part II (R.H. Campbell & A.S. Skinner eds., Liberty Classics 1981) (1776).

170 ANNE ALSTOTT, NO EXIT: WHAT PARENTS OWE THEIR CHILDREN AND WHAT SOCIETY OWES PARENTS 3-12 (2004). טוענת כי תמיכה בהורים אינה צריכה להיעשות על-ידי הגדלת ההכנסה הפנויה שלהם, אלא על-ידי ייחוס הסיוע המדינתי ישירות למשימת הטיפול בילדים. שם, בעמ' 75-101, 171-197.

171 EVA FEDER KITTAY, LOVE'S LABOR: ESSAYS ON WOMEN, EQUALITY, AND DEPENDENCY 67 (1999); Ofelia Schutte, *Dependency Work, Women, and the Global Economy*, in THE SUBJECT OF CARE: FEMINIST PERSPECTIVES ON DEPENDENCY 138 (Eva Feder Kittay & Ellen K. Feder eds., 2002).

ניידות וגמישות זמן יותר מאשר אימהות. אלה מהווים יתרונות כלכליים, שהם כאמור חברתיים בעיקרם.¹⁷²

נוסף על כך, יש הסוברים כי נשים בכלל סובלות מעוני בזמן.¹⁷³ אומנם, Becker טוען כי אין הבדל בזמן הפנאי בין גברים לנשים,¹⁷⁴ והדבר אף אושש במחקר אמפירי "נאיבי" שבדק את מספר שעות הפנאי העומדות לרשותם של גברים לעומת מספר שעות הפנאי העומדות לרשותן של נשים.¹⁷⁵ אולם מחקרים מעמיקים, הבוחנים את היקף שעות העבודה של נשים ושל גברים, מראים כי נשים אכן עובדות בסך-הכל שעות רבות יותר מגברים.¹⁷⁶ ההסבר לממצאים שלפיהם היקף שעות העבודה (בעבודה ללא תשלום ובעבודה בתשלום) של גברים ושל נשים דומה הוא שבמחקרים אלה לא נעשתה הבחנה בין קבוצות שונות (קבוצות אתניות, מצב חברתי-כלכלי וכולי), והם גם לא הביאו בחשבון את ה-multi-tasking. מעבר לכך, אף אם מספרי שעות הפנאי של גברים ונשים עשויים להיות דומים, קיים הבדל ניכר באיכותו של זמן הפנאי בין גברים ונשים,¹⁷⁷ וזאת בשלושה היבטים:¹⁷⁸ ראשית, זמן הפנאי המעורב עם עבודה ללא שכר הינו רב יותר אצל נשים בהשוואה לגברים, כלומר, גברים נהנים משעות רבות יותר של פנאי טהור; שנית, זמן הפנאי של נשים "מוטרד" (harried) יותר משל גברים; שלישית, שעות הפנאי של נשים מפוצלות יותר משעות הפנאי של גברים, קרי, גברים נהנים מרצף ארוך יותר של זמן פנאי בהשוואה לנשים.

172 לכאורה, נכון יותר להתייחס להבחנה בין עובדים ללא ילדים לבין עובדים שהם הורים לילדים, ולא להבחנה בין עובדים גברים לבין עובדות שהן אימהות. הבחנה בנוסח הראשון לעיל היא גם "פוליטיקלי-קורקט" יותר. אולם סביר להניח כי בפועל הניידות התעסוקתית של נשים צעירות היא שברירית יותר מזו של גברים שהם הורים לילדים, בגלל אותו צפי של מעסיקים – המבוסס על הציפייה החברתית – שאישה צעירה תהיה ביום מן הימים אם, אשר תשקיע שעות רבות בטיפול בילדיה.

173 ראו ARLIE R. HOCHSCHILD, *THE TIME BIND: WHEN WORK BECOMES HOME AND HOME BECOMES WORK* (1997); ARLIE R. HOCHSCHILD & ANNE MACHUNG, *THE SECOND SHIFT: WORKING FAMILIES AND THE REVOLUTION AT HOME* (1989); JULIET B. SCHOR, *THE OVERWORKED AMERICAN: THE UNEXPECTED DECLINE OF LEISURE* (1991); Clair Vickery, *The Time-Poor: A New Look at Poverty*, 12 J. HUM. RESOURCES 27 (1977).

174 ראו Gary S. Becker, *Human Capital, Effort, and the Sexual Division of Labor*, 3 J. LAB. & ECON. 33 (1985).

175 במחקר שנערך בישראל על-ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה נמצא כי עומס העבודה (כולל עבודה ללא שכר) של גברים ושל נשים דומה. ראו ג'וסלין גרוס וברברה סבירסקי סקרי תקצוב זמן ושוויון בין-מגדרי (2002); הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה "דפוסי השימוש בזמן בישראל – סקר תקצוב זמן 1991/92" (פ"מ 996, 1995).

176 Craig Lyn, *Is There Really a Second Shift, and If So, Who Does It? A Time-Diary Investigation*, 86 FEMINIST REV. 149, 158–164 (2007) (המחקר נערך באוסטרליה).

177 וההבדלים משמעותיים יותר בין אימהות לבין אבות.

178 ראו Bittman & Wajeman, לעיל ה"ש 53.

כלכלנים ינסו להסביר את העובדה שנשים עובדות בעבודה בשכר כספי ובעבודה ללא שכר כספי במשך שעות רבות יותר מגברים כתוצאה של יתרון יחסי של גברים או כתוצאה רציונלית מהמצב בשוק העבודה, שבו נשים הן בדרך-כלל המפרנס המשוני (בעיקר משום שהן משתכרות פחות מגברים). לעומת זאת, ניתוח פמיניסטי גורס כי הסיבה למצב זה אינה שיקולי יעילות רציונליים, אלא העדפה מגדרית.¹⁷⁹ תהא הסיבה לכך אשר תהא, על מערכת המס להתחשב במצב הנתון, שבו נשים, ואימהות בפרט, הן עניות בזמן.

לדעת Fraser, מערכת חברתית הוגנת צריכה להתייחס לתחום העבודה והמשפחה, ולשאול כיצד על חברה הגונה להתייחס לחבריה.¹⁸⁰ לכן, לדעתה, מערכת חברתית צודקת והומנית הינה מערכת אשר מושרשת בתובנות של הפמיניזם ומבוססת על ההכרה שיחסי תלות ודאגה לזולת הם חלק נורמלי מהחיים. מערכת אידיאלית כזו, לדידה, כוללת חמישה מרכיבים, אשר אחד מהם הוא השוויון בין המינים.¹⁸¹ ב"שוויון" הכוונה היא לא רק להפחתת פערי השכר הממוצעים בין גברים לבין נשים, אלא גם לשוויון בזמן. בעניין זה טוענת Fraser כי מדיניות חברתית צריכה לקדם חלוקה שוויונית של זמן – בהתחשב בכך שנשים רבות ואך גברים מעטים עוסקים גם בעבודה בתשלום וגם בעבודה ללא תשלום כספי בטיפול בילדים, בבני-זוג ובקרובים – וכי יש להתחשב בכך שנשים סובלות מעוני בזמן באופן לא-פרופורציונלי.¹⁸² חלוקה חברתית צודקת של זמן כמשאב חברתי תצדיק מיסוי המתחשב יותר בנשים בכלל ובאימהות בפרט, על-מנת לקדם שוויון אמיתי בין נשים וגברים.¹⁸³

לפיכך ניתוח טמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים מלמד כי התייחסות ל"זמן" כאל מרכיב בשיקולים המנחים את קביעת הנורמות הפיסקליות מחייבת התייחסות לשוני בזמנם

179 ש.ס.

180 ראו Nancy Fraser, *After the Family Wage: Gender Equity and the Welfare State*, 22 POL. THEORY 591 (1994). כמו מרבית הכתיבה בעניין שוויון בזמן, אף Fraser אינה מתייחסת במישורין לדיני המס, אלא לתחום של דיני הרווחה.

181 להלן חמשת המרכיבים ש-Fraser מציגה: (1) מניעת עוני בקרב נשים; (2) מניעת ניצול נשים (בהיותן עובדות פגיעות); (3) שוויון בין גברים לנשים (שוויון בהכנסות, בזמן ובכבוד); (4) הוצאת פעילותן של הנשים מהשוליים; (5) anti-androcentrism – נשים אינן צריכות לחיות בעולם אשר עוצב על-ידי גברים ונועד לגברים. מדיניות חברתית צריכה לדאוג לכך שבני-אנוש המסוגלים ללדת ולדאוג לבני משפחה ולחברים לא ייחשבו שונים מהנורמה, אלא משתתפים שווים. ש.ס.

182 מבחינה זו ניתן לחשוב על קושי נורמטיבי נוסף הטמון בהצבת המטרה של עידוד נשים לצאת לעבודה, שכן ספק עד כמה מטרה זו מקדמת שוויון. בפרט, ככל שקידום שוויון מגדרי בזמן הינו מטרה חשובה, הצבת המטרה של עידוד עבודה מחוץ לבית אינה רצויה, משום שעידוד כזה אינו מקדם שוויון מגדרי בזמן, ואף עלול לפגוע בו, בעיקר ככל שמתעלמים מהפן המקביל החיוני לקידום שוויון בזמן, והוא עידוד גברים לעבוד גם בתוך הבית. ראו Fraser, לעיל ה"ש 180; Perrons, לעיל ה"ש 96.

183 ראו Fraser, לעיל ה"ש 180.

של נישומים שונים. כך, לדוגמה, כאשר שוקלים כיצד יש למסות את הוצאות הטיפול בילדים או הוצאה אחרת שמורכבת מעלות זמן משמעותית (או במילים אחרות, כאשר שוקלים מיסוי פעולה שצורכת זמן רב), כגון הוצאות נסיעה לעבודה, יש לשקול גם את גמישות הזמן של הנישום כחלק מקבוצה. המסקנה הישירה היא שיש למסות נשים באופן שונה מאשר גברים: הכרה בהוצאות של נישומות לצורכי מס ראוי שתהיה בשיעור גבוה יותר מן ההכרה באותן הוצאות אצל גברים, משום שבידי נשים הוצאות אלה משקפות עלות זמן גבוהה יותר באופן יחסי. יש להחיל עיקרון זה ביתר שאת ככל שמדובר בהוצאות המשקפות עלות זמן גבוהה יותר, דוגמת הוצאות נסיעה לעבודה והוצאות טיפול בילדים.

6. זמן נשי – הגינות ו"מס-אמת"

עקרון ההגינות מחייב את המחוקק ואת המדינה לקבוע וליישם נורמות מיסוי העומדות בעיקרון של "מס-אמת".¹⁸⁴ לכן גם ראוי שמערכת המס תתייחס למאפייני "זמן" אשר שונים אצל נישומים שונים. מבחינת התיאוריה הפמיניסטית, ניתן לראות את הדרישה ל"מס-אמת" בהקשר של הניתוח הטמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים כחלק מתפיסה תרבותית פמיניסטית של "יחס שווה לשונים".¹⁸⁵ זאת, משני היבטים שונים: האחד – השונות של נשים היא תוצר של הבניות תרבותיות וגם של בחירה של נשים רבות לדבוק בדפוסי התנהגות "נשיים" (זמן של נשים); והאחר – השונות הנשית שיש להתייחס אליה במסגרת דיני המס היא גם בסיסית יותר, וטבועה בתפיסת זמן שונה מתפיסת הזמן הליניארית הגברית (זמן נשי). אם כן, "מס-אמת" לעניין זה הינו מס המשקף את אופייה האמיתי של הפעילות הנדונה גם מבחינה טמפורלית בעיני הנישום עצמו.¹⁸⁶ ההגינות מחייבת אם כן התייחסות למאפיינים בזהותו של הנישום במסגרת דיני המס:

The scheme of equality that we choose draws on some image of an archetypal taxpayer, and shapes it at the same time. When we ignore certain differences while acknowledging others, we rely on (and

184 ראו, לדוגמה, ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות נ' פקיד השומה, אשקלון, מיסים כד(3) ה-133, 140 (2010).

185 השו"ר ימלט "בין סגריה לאינטגרציה: קריאה לחשיבה פמיניסטית מחודשת על שוויון ומגדר בשוק העבודה", לעיל ה"ש 96.

186 יובהר כי אין הכוונה למס-אמת במובן המיוחס לו על-ידי מרגליות במאמרו לעיל ה"ש 108, קרי, מבחינת היכולת האמיתית לשלם.

reinforce) a certain conception of a taxpayer and undermine alternatives.¹⁸⁷

היות שכך, תפיסת הזמן של הנישומים היא חלק מן ה"מציאות" וחלק מהזהות אשר מערכת מס הוגנת צריכה לשקף. אכן, מחקרים מתחומים שונים מראים כי תפיסת הזמן של נשים שונה מזו של גברים. עובדה זו נלמדת היטב מסוגיית הטיפול בילדים, ומקבלת ביטוי מעשי בבחינת המאפיינים הטמפורליים של הוצאות הטיפול בילדים. הרקע לאותו שוני בתפיסות הזמן בין נשים לגברים עשוי להיות היסטורי, פסיכולוגי, תרבותי, תודעתי או כלכלי.¹⁸⁸ כדי לסבר את האוזן, ניתן לחשוב על פעילותן של נשים בתוך מסגרת זמן מסוימת כפעילות שהיא במקרים רבים "multi-tasking". טיפול בילדים הוא דוגמה חזקה לסוג כזה של פעילות, אולם "multi-tasking" אמיתי אינו מתקיים בתוך תפיסת זמן ליניארית-גברית.¹⁸⁹ אף במחקרים אמפיריים נמצאו הבדלים בין נשים לגברים מבחינת האופן שבו הם חווים זמן. כך, ביחס לעלויות הזמן בטיפול בילדים נמצא כי זמן נשי הוא זמן מורכב, בעוד הזמן שגברים חווים הוא זמן ליניארי.¹⁹⁰ נמצא כי אבות חווים את זמן ה"טיפול" בילדים כזמן משחק ובילוי, בעוד חוויית זמן הטיפול של אימהות מורכבת גם מעבודה ללא שכר כספי.¹⁹¹

היות שנשים אינן חוות זמן כליניארי, ובפרט אינן חוות את זמן הטיפול בילדים ככזה, הכפפתן לתפיסת הזמן הליניארית הינה בעייתית, שכן זמן ליניארי-גברי מנפיק את ההבנה הכלכלית כי זמן הוא הגורם שבאמצעותו עבודה מתורגמת לערך שהוא מטבע עובר לסוחר.¹⁹² אולם זמן של נשים הוא דוגמה בולטת לזמן שאינו מתורגם לכסף, וזאת בעולם שבו כלכלת השוק תלויה בסטנדרטיזציה, בדה-טקסטואליזציה ובקומודיפיקציה של "זמן".¹⁹³ לכן Adam מאפיינת את זמןן של נשים כמצוי ב"צילה של כלכלת השוק".¹⁹⁴

187 Dagan, *Ordinary People, Necessary Choices*, לעיל ה"ש 12, בעמ' 604. ראו גם עניין Symes, לעיל ה"ש 119. שיקול הזהות שבו עוסקת דגן במאמרה ובציטוט שלעיל הוא הורות כחלק מזהותו של הנישום. כאן הכוונה להתחשבות במסגרת דיני המס בתפיסת זמן ובמאפיינים טמפורליים של נישומים כחלק מזהותם וכחלק ממאפייניהם התרבותיים.

188 ראו לעיל ה"ש 31 וכן ליד ה"ש 45–53.

189 השו. Lyn, לעיל ה"ש 176.

190 ראו Bittman & Wajcman, לעיל ה"ש 53, בעמ' 168–169. המחקר נערך באמצעות ניתוח "יומני זמן" של גברים ונשים בכמה מדינות (אוסטרליה, קנדה, דנמרק, פינלנד, איטליה, הולנד, נורווגיה, שוודיה, בריטניה וארצות-הברית). פרמטרים אחדים הראו שונות גדולה בין המדינות, אולם התוצאה באשר למשמעות של זמן הטיפול בילדים נשארה דומה.

191 שם, בעמ' 184.

192 GIDDENS, *CONTEMPORARY CRITIQUE OF HISTORICAL MATERIALISM*, לעיל ה"ש 58, בעמ' 134–130.

193 ראו ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 89–95. על רקע עניין זה ניתן להבין את דרישתם של ארגונים פמיניסטיים להכליל את עבודתן של נשים במרחב הביתי כחלק מהתל"ג של מדינות. ראו ניצה

נוסף על כך, Kristeva¹⁹⁵ גורסת כי אימהות היא פרקטיקה חברתית, וכאשר נוצר קונפליקט בינה לבין תרבות דומיננטית, היא גם פרקטיקה עם כוח תרבותי.¹⁹⁶ בהקשר זה מוסיף Foster כי הפגיעה בנשים על רקע ההתעלמות מהזמן הנשי נובעת מנצלנות של עבודת נשים על-ידי מערכת כלכלית אשר מעדיפה תחלופת ערכים ומושגות על אידיאולוגיה שבה הבית הוא ספֵרה נפרדת ופרטית.¹⁹⁷

כפי שהוסבר לעיל, תפיסת הזמן הליניארית-הגברית היא שעומדת ביסוד הגישה הסיווגית. תפיסת הזמן הנשית, כשלעצמה, אינה תפיסה סיווגית. בפרט, זמן הטיפול בילדים אינו ליניארי, ואינו ניתן לסיווג דיכוטומי.¹⁹⁸ משום כך אין זה ראוי להחיל על זמן נשי נורמות סיווגיות המושגות על תפיסת הזמן הליניארית. לענייננו, אין זה ראוי להכריע את מעמדן המיסוי של הוצאות הטיפול בילדים לפי סיווג ההוצאה כפרטית או כעסקית או לפי תשובה בינרית למבחן ה"אלמלא" ולמבחן האינצידנטליות.

כאמור, אחת מתכליותיהם של דיני המס היא "מס-אמת". בית המשפט העליון בעניין פרי פירש את סעיף 17 לפקודת מס הכנסה לאור תכלית זו, ולפיכך קבע כי התרת ניכוי של הוצאות הטיפול בילדים מההכנסה החייבת תקדם מיסוי של ההכנסה האמיתית. העיקרון של

ברקוביץ' על 'עקרת הבית והחשבונאות הלאומית' תיאוריה וביקורת 9, 189 (1996). אולם אקט זה עלול להיות מן השפה ולחוץ בלבד, משום שהוא מתעלם מחוויית הזמן השונה של נשים, ומשום שהוא מנסה לעשות קומודיפיקציה לזמן. לדעתי, הכללת עבודה ללא שכר של נשים בחישוב התל"ג שבויה בתפיסת הזמן הליניארית-הגברית. יתרה מזו, מבחינה מעשית, לרישום חשבונאי מסוג זה עלולות להיות השלכות מזיקות על נשים, שהרי אם עבודות הבית הן חלק מהכלכלה הלאומית, מדוע שלא ישולם מס בגינן? ! זוהי דוגמה חזקה להבדל בין גישה פמיניסטית מקובלת לניתוח פעילותן של נשים לבין הניתוח הטמפורלי, אשר מתייחס להבדלים מגדריים מובנים ומבקש לתת ביטוי לייחודיותה של התפיסה הנשית מתוך הדין. מעניין זלזר-Zelizer מתייחס לטענה דומה בדבר היותן של נשים ב"צילה של כלכלת השוק",¹⁹⁴ וזאת במסגרת הטענה שהיא מעלה באשר לערכו הנמוך יותר של כסף המצוי בידי נשים. לדירה, מלבד העובדה שהכנסות והוצאות נשיות אינן ממוסות, ובכך מוצאות מהציבוריות, גם ערכו החברתי והתרבותי של הכסף שלהן נמוך מזה של כספי הגברים. ראו Viviana A. Zelizer, *The Social Meaning of Money: "Special Monies"*, 95 Am. J. Soc. 342 (1989) (להלן: Zelizer, *The Social Meaning of Money*).

Kristeva עסקה בתפיסת הזמן הנשית תוך תיאור היסטורי של התפתחות התנועה הפמיניסטית.¹⁹⁵ ראו Kristeva, *Women's Time*, לעיל ה"ש 24. חוקרי מגדר וכותבים פמיניסטיים, אשר Kristeva בראשם, מיקרו בשנים האחרונות את תשומת-הלב בתפקידו המכונן של ה"זמן" בתודעה, בשפה, בהיסטוריה ובהבניה של תרבות. ראו ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 44.

לעניין הכוח שיש בהשלטת תפיסת זמן מסוימת בניתוח פמיניסטי ראו גם את דבריה של Forman המצוטטים לעיל בה"ש 24. לעניין הקונפליקט והכוח שיש בשימוש ב"זמן" ראו גם Mary O'Brien, "Periods", in TAKING OUR TIME: FEMINIST PERSPECTIVES ON TEMPORALITY 11, 14 (Frieda J. Forman & Caoran Sowton eds., 1989).

Tomas Foster, *History, Critical Theory, and Women's Social Practices: "Women's Time" and Housekeeping*, 14 J. WOMEN CULTURE & SOC'Y 73, 77 (1988)¹⁹⁷

ראו גם ADAM, לעיל ה"ש 6, בעמ' 95.¹⁹⁸

"מס־אמת" מתיישב גם עם החלת נורמה מיסויית המשקפת את המשמעויות הטמפורליות האמיתיות של הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות של נשים: כשם שזמןן של נשים בכלל, וזמן הטיפול שלהן בילדים בפרט, הינו זמן מורכב שאינו פנאי טהור, כך גם מיסוי של הוצאות נשיות בכלל, ושל הוצאות הטיפול בילדים בפרט, אינו צריך להסתמך על סיווג בינרי. אכן, קביעת בית־המשפט המחוזי בעניין פרי כי הוצאות הטיפול בילדים עומדות במבחן האינצידנטליות, מביעה הבנה החורגת מתפיסת הזמן הליניארית הסיווגית. יתר על כן, ההלכה שנפסקה בעניין פרי בשני בתי־המשפט משקפת במידה מסוימת את מורכבותן הטמפורלית של הוצאות הטיפול בילדים. ההלכה קובעת כי חלק מעלות הטיפול בילדים הוא הוצאה במישור העסקי (משום שהיא נדרשת כדי לאפשר יציאה לעבודה) וחלק מהעלות היא הוצאה במישור הפרטי (משום שהיא משמשת לטיפוחו של הילד). לפיכך מעניין פרי עולה המסקנה כי הוצאות הטיפול בילדים, ולמעשה, בעקיפין, גם זמן הטיפול בילדים, אינם בהכרח חד־תכליתיים. זאת גם מעצם הכרעת בית־המשפט שם, שאינה הכרעה בינרית. עם זאת, כאמור לעיל, עצם ההבחנה שנעשתה על־ידי בתי־המשפט בין הוצאה פרטית לבין הוצאה עסקית על־פי מטרת ההוצאה מעידה כי החשיבה הדיכוטומית הליניארית עודנה דומיננטית. מכל מקום, מפסקי־הדין עולה תחילתה של גישה מורכבת לזמן, המביאה לידי ביטוי מסוים את ההתייחסות התרבותית לשימוש בזמן. כך, באופן חלקי וראשוני, הכרעות בתי־המשפט בעניין פרי הופכות את ההבדלים בתפיסת הזמן לגבי התנהגויות מסוימות או לגבי נישומים מסוימים לעניין מעשי.

לסיכום, המאפיינים הטמפורליים הייחודיים של הטיפול בילדים, וההיבט הטמפורלי של עלויות הזמן של אימהות ושל נשים בכלל, מובילים לארבע מסקנות באשר לשיקולים בנוגע למיסוי הוצאות טיפול בילדים כהוצאות המשויכות לנשים:

- א. התחשבות במאפיינים הייחודיים של זמן הטיפול בילדים בהכרעות נורמטיביות, ואף במסגרת המבחנים המקובלים למיסוי הוצאות (מבחן ה"אלמלא" ומבחן האינצידנטליות), עשויה לפתוח את הניתוח הסיווגי המקובל לניתוח מורכב יותר, המביע גם את המאפיינים המיוחדים לנישום הנבחן.
- ב. השלת תפיסת זמן ליניארית מאפשרת התבוננות על זמן הטיפול בילדים כחלק מעלות הטיפול בילדים. התייחסות זו להוצאות הטיפול בילדים עשויה להצדיק – מבחינת יעילות לפי ניתוח כלכלי טמפורלי – הכרה מלאה ואף סבסוד של הוצאות הטיפול בילדים, על־מנת לעודד "ייצור" נוסף של זמן ולהגדיל את התועלת החברתית המצרפית. זאת, ללא קשר לשאלה למה ישמש הזמן הנוסף הזה – לפנאי טהור או לעבודה.
- ג. זמן של נשים וצדק חלוקתי – נשים סובלות מעוני כמותי ובעיקר איכותי בזמן ביחס לגברים. זאת, בין היתר, כתוצאה מנורמות חברתיות מושרשות ומאינטרסים מדינתיים. ככל ש"זמן" הינו משאב חברתי, ניתן להשלים לנשים את מחסורן בזמן או לכל־הפחות לפצותן בגינו באמצעות דיני המס. זאת, באמצעות מיסוי הוצאות הטיפול בילדים ובאמצעות מיסוי מוגבר (הכרה מוגברת לצורכי מס) של הוצאות אחרות בידי נישומות, ככל שהוצאות אלה הן "אינטנסיביות בזמן" (קרי, ככל שהוצאות אלה מוצאות על מוצרים שהשימוש בהם מצריך זמן רב או על פעילויות שצורכות זמן רב).

ד. זמן נשי, הגינות ו"מס-אמת" – הדיון בזמן הטיפול בילדים בהקשר המיסוי מראה כי החלת תפיסת זמן ליניארית על פעילותן הכלכלית של נשים אינה ראויה. אימהות ונשים בכלל אינן חיות בזמן ליניארי-גברי. פעילות הטיפול בילדים מחדדת ומוכיחה את חוויית הזמן הנשית-המורכבת. ניתוח סיווגי, המושתת על תפיסת זמן ליניארית, אינו יכול לבטא באופן אמיתי והוגן את התועלות והעלויות של נשים. לכן אין זה ראוי להכריע בדין של הוצאות בכלל, ושל הוצאות "נשיות" בפרט, באמצעות ניתוח סיווגי בינרי. בעיקר אין זה ראוי להחיל ניתוח סיווגי על הוצאות הטיפול בילדים.

ד. יישום ניתוח טמפורלי על שיטות למיסוי הוצאות טיפול בילדים

דומה כי אף בישראל שורר כיום כמעט קונסנזוס בנוגע לעמדה כי מן הראוי שדיני המס יתייחסו להוצאות הטיפול בילדים.¹⁹⁹ הטעם העיקרי לגישה זו, כאמור, הוא עידוד יציאת נשים לעבודה. לאותה מסקנה מכוון גם הניתוח הטמפורלי, אך מטעמים פנים-פיסקליים, כפי שעולה מהמסקנות הראשונה והשנייה של הניתוח הטמפורלי, כפי שהוצגו בסוף הפרק הקודם. היות שכך, השאלה הנשאלת בדרך-כלל אינה אם יש למסות את הוצאות הטיפול בילדים, אלא כיצד יש לעשות זאת. שאלה זו מעלה שלוש ת-שאלות השלובות זו בזו:

1. מי הנישום שבידיו תמוסה ההוצאה?²⁰⁰ האם יש למסות את ההוצאה בידי האישה, בידי "בן-הזוג הרשום"²⁰¹ או שמא בידי שני ההורים באופן שווה?²⁰²
2. מה היקף ההוצאה שתמוסה? האם תמוסה כל ההוצאה או שמא ימוסה רק מרכיב ההשגחה על הילדים, ולא מרכיב העשרתם?²⁰³ האם ראוי לקבוע תקרה להוצאה שתמוסה או שמא יש לקבוע מיסוי של ההוצאה בסכום פיקטיבי?²⁰⁴

199 אכן, במקביל לתיקון ס' 32 לפקודה, אשר אוסר את ניכויין של הוצאות הטיפול בילדים מההכנסה החייבת, תוקן גם ס' 66, אשר קובע בתנאים מסוימים זיכוי מס בגין הוצאה זו.

200 מיסוי הוצאה בהקשר זה הוא הכרה מיסויית בהוצאה באמצעות זיכוי מס או הכרה בניכוי ההוצאה מההכנסה החייבת במס.

201 "בן-הזוג הרשום" הוא בדרך-כלל בן-הזוג שהכנסתו היא הגבוהה מבין שני בני-הזוג. ראו ס' 64 לפקודת מס הכנסה.

202 אפשרות נוספת למיהות ההכרה בהוצאה היא מיסוי הוצאות הטיפול בילדים בידי מעבידים אשר מעניקים לעובדיהם ההורים לילדים הטבה בתחום זה, כגון סיוע במימון גן-ילדים או מעון המוצע על-ידי מקום העבודה. אפשרות מיסויין של הוצאות הטיפול בילדים בידי המעביד במקרים אלה מובילה לשאלה הדומה לזו שהוצגה לעיל בטקסט הסמוך להערה, והיא אם ההטבה המיסויית תינתן למעסיק של האם, למעסיק של האב או לשניהם. מכל מקום, ממחקרים שנערכו לגבי אפשרות זו נמצא כי מעבידים מעטים מאוד מעניקים הטבות מסוג זה לעובדיהם, וזאת גם כאשר עומדת לזכותם ההקלה המיסויית. ראו Claire Young, *Taxing Times for Women: Feminism Confronts Tax Policy*, 21 SYDNEY L. REV. 487 (1999).

203 כפי שנקבע בפסקי-הדין בעניין פרי.

3. באיזה אופן ימוסו הוצאות הטיפול בילדים – האם באמצעות ניכוי מההכנסה החייבת במס או באמצעות זיכוי מחבות המס?²⁰⁵
 כפי שעולה ממסקנות הניתוח הטמפורלי של סוגיית מיסוי של הוצאות הטיפול בילדים, הפרמטרים שבאמצעותם יש לבחון את אופן המיסוי הראוי של הוצאות הטיפול בילדים הם אלה: האם השיטה המוצעת משרתת עקרונות של צדק חלוקתי, במובן של חלוקת הזמן כמשאב בין המגדרים? האם השיטה המוצעת משרתת עקרונות של הגינות ו"מס־אמת", מבחינה זו שהיא תואמת את תפיסת הזמן הנשית? ובאיזו מידה השיטה המוצעת מעודדת חיסכון בזמן? בהתאם לפרמטרים אלה ייבחנו להלן החלופות המוצגות בשאלות שלעיל.²⁰⁶

1. בידי מי ימוסו הוצאות הטיפול בילדים?

לכאורה, היות שמשימת הטיפול בילדים מוטלת לרוב בעיקר על כתפי האם, התשובה לשאלה שבכותרת הינה פשוטה – יש להכיר בהוצאה בידי מי שמוציא אותה, קרי, בידי אימהות. ייתכן שזה הטעם העומד ביסוד החלטתו של המחוקק לייחס את ההכרה בהוצאות הטיפול בילדים בראש ובראשונה לאם,²⁰⁷ כפי שעשה כאשר קבע, בעקבות פסק־הדין של בית־המשפט העליון בעניין פרי, זיכוי המיוחס באופן ספציפי לאימהות.²⁰⁸
 החיסרון הבולט בייחוס ההוצאה לאימהות מצוי בתוצאה הכספית של ייחוס כזה, משום שככלל הכנסתן של נשים נמוכה מהכנסתם של גברים. לכן ברוב המקרים ייחוס ההוצאה ל"בן־הזוג הרשום" – בדרך־כלל האב – יניב תוספת גדולה יותר להכנסה נטו של התא

204 כפי שנקבע בס' 36 לפקודת מס הכנסה באשר להכרה בהוצאות נסיעה לעבודה. ההוצאה מוכרת כביכול באמצעות זיכוי בגובה 1/4 נקודה, קרי, מיסוי ההוצאה בסכום פיקטיבי של כ-210 ש"ח לשנה.

205 אפשרויות נוספות למיסוי כאמור הן מחוץ למס ההכנסה, כגון מתן סובסידיה או הפחתת מיסוי עקיף (מע"מ) על תשלום בעבור שירותי טיפול בילדים. אפשרויות אלה רלוונטיות פחות לניתוח הטמפורלי המוצג כאן. כמו־כן, מבחינה כלכלית רחבה, ההבדל בין אפשרויות אלה לבין מיסוי דרך מס הכנסה הוא סמנטי בלבד.

206 התת־שאלות השנייה והשלישית יידונו להלן באופן משולב, היות שלתת־שאלה השנייה כשלעצמה אין משמעות מיוחדת בניתוח טמפורלי.

207 טעם אחר לייחוס ההכרה בהוצאה לאימהות עשוי להיות הנטל הכספי הקטן יותר למדינה במקרה זה, כתוצאה מכך ששיעור המס השולי הממוצע של נשים נמוך מזה של גברים, וכן כתוצאה מכך ששיעור הנשים שאינן מגיעות אל סף המס גבוה משיעור הגברים שאינם מגיעים אליו.

208 בתיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה הוספה פס' (ג) לס' (ג)66(4) לפקודה: "(4) האשה תהא זכאית ל-1/2 נקודת זיכוי לפי סעיף 36א, ובנוסף וכנגד המס החל על הכנסתה מיגיעה אישית – לנקודות זיכוי בעד ילדיה כלהלן: ... (ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים".

המשפחתי.²⁰⁹ על רקע עובדה זו, ניתן להבין את תיקון מס' 187 לפקודת מס הכנסה, אשר תוקן במסגרת החוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב–2011, שבמסגרתו נקבעה נקודת זיכוי לאבות בגין הוצאות הטיפול בפעוטות. זאת, לפי דברי ההסבר להצעת החוק, כדי להקל את נטל המס הרובץ על משפחות צעירות. כמו-כן, לפי דברי ההסבר, מכיוון שגברים מגיעים אל סף המס יותר מנשים, ניצול ההטבה בידי אבות יהיה מיטבי.²¹⁰

הקישור הישיר בין מיהות הנישום מוציא ההוצאה לבין מיהות הנישום שבידיו תקבל ההוצאה ביטוי מיסוי נושא בחובו קשיים גם במישור העקרוני, כגון הנצחת האמירה החברתית שלפיה הטיפול בילדים אמור להיות תפקידה של האישה. כמו-כן, הקישור הישיר בין מיהות מוציא ההוצאה לבין מי שבידיו היא תוכר לצורכי מס אינו חד-משמעי כאשר התא המשפחתי ממוסה, במידה זו או אחרת, כנישום אחד.²¹¹ נוסף על כך, ייחוס ההוצאה לאימהות עלול להוביל לתוצאות שאינן הוגנות כלפי משפחות חד-הוריות אשר אב בראשן.²¹² לכן, לפי דגן, יש לקבל פתרון שלא ייחס את ההוצאה לנשים, על-מנת שהוא יחול גם לגבי משפחות שבהן הגבר הוא מפרנס יחיד או משפחות חד-הוריות אשר אב בראשן.²¹³ למסקנה דומה הגיע בית-המשפט העליון בעניין פרי, כאשר קבע כי מטעמי שוויון מגדרי יש לחלק את ההכרה המיסויית בהוצאות הטיפול בילדים באופן שווה בין בני-הזוג.²¹⁴ קביעה זו של בית-המשפט העליון בעניין פרי מצהירה כי האחריות להשגחה על הילדים זהה לגבי כל אחד מן ההורים, ולכן מהווה חלק בלתי-נפרד מהפקת ההכנסה של כל אחד מהם.²¹⁵ הרעיון העומד מאחורי קביעה זו הוא שוויון מגדרי פורמלי, המתעלם (במכוון) מחוסר השוויון בפועל בנשיאה בנטל הטיפול בילדים. מחד גיסא, בקביעתו של בית-המשפט העליון יש ערך חיובי, מבחינה זו שהיא מבקשת להצהיר כי נטל הטיפול

209 כאשר מדובר בזיכוי, היות שגברים מגיעים אל סף המס יותר מנשים, מספר הגברים שלגביהם תהיה לזיכוי משמעות גדול ממספר הנשים שלגביהן תהיה לו משמעות. כאשר לזיכוי, היות ששיעור המס השולי של גברים גבוה בממוצע משיעור המס השולי של נשים, ניכוי הוצאות הטיפול בילדים מהכנסתם יוביל להכרה בשיעור גבוה יותר מן ההוצאה.

210 דברי ההסבר להצעת חוק לשינוי חברתי-כלכלי (מסים) (תיקוני חקיקה), התשע"ב–2011, ה"ח הממשלה 144 (להלן: הצעת החוק לשינוי חברתי-כלכלי (מסים)).

211 ראו ס' 66 לפקודת מס הכנסה.

212 בהקשר זה יצוין כי ס' 40 לפקודת מס הכנסה מתייחס לנקודות זיכוי בגין ילדים בידי משפחות חד-הוריות. לפי דברי ההסבר להצעות החוק העוסקות בעניין זה (ולפי עמדת פקיד השומה בפסקי-הדין בעניין פרי), אף הזיכויים הקבועים בס' 40 האמור ניתנים כנגד הוצאות הטיפול בילדים. ראו הצעת החוק לתיקון מס' 171 לפקודה; הצעת החוק לשינוי חברתי-כלכלי (מסים). דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12.

213 ראו את פסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין בעניין פרי בבית-המשפט העליון, לעיל ה"ש 88, בפס' 31–32 לפסק-דינו.

215 ראו גם את דבריו של השופט רובינשטיין, שם, פס' י' לפסק-דינו: "חברי המשנה לנשיאה ציין אל נכון, כי פועל הכרעתנו אינו חד-מיני, אלא דו-מיני. אף זה חלק מאותה מהפכה חברתית-תפיסתית שפסק דין זה מעוגן ומושרש בה, הבאה כנגד זיהוי האשה עם הפעילות הפרטית...".

בילדים צריך להיות משותף לשני הוריהם במידה שווה. מאידך גיסא, שאיפתו של בית-המשפט העליון לניטרליות מיסויית פורמלית עלולה למסך באופן מטעה את אי-השוויון המגדרי הקיים.²¹⁶ לכן אין זה ראוי לראות בניטרליות מיסויית פורמלית מטרה בפני עצמה. בחינת השאלה בדבר מיהות הנישום שבידיו תוכר ההוצאה מנקודת-מבט המתחשבת בתפיסת הזמן עשויה להצדיק את מיסוי ההוצאה בידי אימהות, בדומה לעמדתה של רשות המיסים ולעמדת המחוקק, כפי שיפורט בהמשך. את התוצאות השליליות מבחינה חלוקתית כספית ניתן וחשוב לאזן באמצעות עיצוב קפדני של אופן המיסוי או באמצעים ספציפיים.²¹⁷ כמו-כן ניתן לאזן את התוצאות הכספיות השליליות הנובעות מכך שמשכורת האם נמוכה בממוצע ממשכורתו של האב.²¹⁸ עם זאת, החיסרון במישור הדקלרטיבי, הנעוץ בהצהרה המשתמעת בדבר היות האם האחראית העיקרית לטיפול בילדים, נותר בעינו. אם כן, ההכרעה בין מיסוי האם, אשר נתמך על-ידי הניתוח הטמפורלי, לבין מיסוי שווה של שני בני-הזוג צריכה להתבסס על הכרעה נורמטיבית-חברתית בין מיסוי המבוסס על מצב דברים מצוי (העדר שוויון מגדרי בזמן) לבין מיסוי המבוסס על מצב דברים ראוי (שוויון מגדרי פורמלי).

מנקודת-המבט של הניתוח הטמפורלי, מיסוי ההוצאה בידי אימהות מניב יתרונות לפחות בשניים מבין שלושת הפרמטרים שהוצגו לעיל.²¹⁹ להלן נפרט.

(א) קידום שוויון חלוקתי בזמן

כפי שהוסבר לעיל, זמנן של נשים מועט יותר מזמנן של גברים. כמו-כן, פעולת הטיפול בילדים היא פעולה שצורכת זמן רב, קרי, זמן הטיפול בילדים על-ידי אימהות משקף עלות זמן גבוהה יותר באופן יחסי. לכן מן הראוי למסות נשים בהוצאה זו. לכאורה, ניתן לטעון כי פיצוי נשים על זמנן האבוד יכול להיעשות באמצעות מיסוי הכנסתן של בן-זוגן, כחלק

216 ככלל, ניטרליות מיסויית פורמלית מתעלמת ממצב דברים חברתי כלכלי קיים, ולכן עלולה להנציח או אף ליצור אי-שוויון בתוצאה. לדוגמה, נמצא כי הפחתה כוללת של נטל מס ההכנסה נוטה להיטיב יותר עם גברים, בעוד העלאת ההוצאות הציבוריות מיטיבה יותר עם נשים. ראו Shurtz, לעיל ה"ש 17; Young; לעיל ה"ש 202; Susan Himmelweit, *Making Visible the Hidden Economy: The Case for Gender-Impact Analysis of Economic Policy*, 8 FEMINIST ECON. 49 (2002).

217 לדוגמה, אפשר לקבוע כי מיסוי הוצאות הטיפול בילדים יהיה בידי האם, אלא אם כן מדובר באב יחידני.

218 לדוגמה, ניתן לקבוע זיכוי מס או ניכוי מס שהוא בר-החזר (refundable), כנהוג במערכות המיסוי המדינתיות של מדינות רבות בארצות-הברית. ראו Paul Wilson, *Tax Implications of Welfare Reform: The Minnesota Experience*, 53 NAT'L TAX J. 417 (2000).

219 ראו לעיל ליד ה"ש 206.

ממיסוי התא המשפחתי, אולם מיסוי הוצאות הטיפול בילדים בידי האישה מפצה אותה יותר על זמנה המועט, משום שהוא מתבטא בהכנסתה שלה, ללא תלות בהכנסה של בן-זוגה. נוסף על כך, ערכו של הכסף הנובע ממיסוי ההוצאה בידי נשים שונה מערכו בידי גברים.²²⁰ בהקשר זה חשוב לציין כי מחקרים תיאורטיים ואמפיריים מראים כי תוספת של כסף להכנסת האם משפיעה על התא המשפחתי בצורה שונה מתוספת זהה במשכורתו של האב.²²¹ בפרט, נמצא כי תוספת כספית להכנסת האם מובילה להשקעה גדולה יותר של זמן וכסף באם ובילדי המשפחה מאשר אותה תוספת להכנסת האב.²²²

(ב) קידום הגינות, "מס-אמת" וביטוי לזמן נשי

במציאות האימהות הן המטפלות העיקריות בילדים, ולכן ההכנסה שהן מפיקות מעבודתן בשכר היא אשר מתערבבת (הן במובן של מבחן ה"אלמלא" והן במובן של מבחן האינצידנטליות) במשימת הטיפול בילדים. נוסף על כך, זמן הטיפול בילדים כשלעצמו אינו ניתן להגדרה ברורה כזמן עבודה או כזמן פנאי. במיסוי הוצאות הטיפול בילדים בידי האם יש משמעות אקספרסיבית למצב דברים זה שבו אימהות הן המטפלות העיקריות בילדים. יתר על כן, במיסוי הוצאות הטיפול בילדים בידי האם יש משמעות אקספרסיבית לכך שזמנן של אימהות ושל נשים בכלל אינו ליניארי, שכן הוצאתן של הוצאות אלה אינה ניתנת למיקום בצורה ליניארית על ציר הזמן; היא אינה ניתנת לסיווג דיכוטומי, והיא מתערבבת בהכנסתן של האימהות. במובן זה, מיסוי ההוצאה בידי האם מבטא היטב את תפיסת הזמן הנשית כתפיסת זמן מורכבת.

(ג) עידוד החיסכון בזמן

ככלל, כל הכרה מיסויית בהוצאות לרכישת שירותים המחליפים עבודה ללא שכר תואמת את המטרה של עידוד החיסכון בזמן, ולכן אין משמעות מיוחדת למיהות הנישום שבידיו תוכר ההוצאה. עם זאת, ניתן לטעון כי ככל שלפרט יש גמישות רבה יותר בבחירה בין שימוש בזמן לצורך עבודה ללא שכר לבין שימוש בו לצורך פעילות המניבה תועלת אחרת (פנאי / עבודה בשכר) כן עידוד החיסכון באמצעות הכרה מיסויית בהוצאה לרכישת

220 השווו *ZELIZER, THE SOCIAL MEANING OF MONEY*, לעיל ה"ש 52; *Zelizer, The Social Meaning of Money*, לעיל ה"ש 194; *Himmelweit*; לעיל ה"ש 216; *Shurtz*; לעיל ה"ש 17.

221 ראו *Himmelweit*, לעיל ה"ש 216; *Bina Agarwal, "Bargaining" and Gender Relations: Within and Beyond the Household*, 3 FEMINIST ECON. 1 (1997).

222 *Shelly J. Lundberg, Robert A. Pollak & Terence J. Wales, Do Husbands and Wives Pool Their Resources? Evidence from the UK Child Benefit*, 32 J. HUM. RESOURCES 463 (1997). כמו-כן, מחקרים מראים כי הוספת זמן וכסף לאישה עשויה לשפר את איכות הטיפול בילדים. ראו *Himmelweit*, לעיל ה"ש 216.

שירותים כאמור יהיה אפקטיבי יותר. כפי שצוין לעיל, נשים עוסקות יותר מגברים הן בטיפול בילדים והן בעבודה ללא שכר, כך שבמציאות מידת הגמישות שיש להן בבחירת האופן שבו הן מחלקות את זמנן פחותה מזו של גברים. למעשה, נמצא כי נשים המוסיות שעות עבודה בשכר מפחיתות רק במעט את שעות העבודה ללא שכר שלהן.²²³ לכן, לכאורה, היות ששימוש בזמן על-ידי גברים הינו גמיש יותר, מיסוי ההוצאה בעבור שירותים המחליפים עבודה ללא שכר בידם יהיה אפקטיבי יותר מבחינת התועלת המצרפית מעידוד שכירת שירותים כאמור.

אולם יש לשים לב לשתי הסתייגויות חשובות, אשר מצדיקות בכל-זאת את מיסוי ההוצאה בידי נשים בניתוח טמפורלי: ראשית, גמישות הבחירה באשר לשימוש בזמן הטיפול בילדים אינה זהה לגמישות הבחירה באשר לשימוש בזמן עבודה ללא שכר. שכירת אדם שיטפל בילדים בזמן הפקת הכנסה מחליפה באופן חזק יותר את זמן הטיפול בילדים, אשר צריך להיעשות בשעות מסוימות של היום. בניגוד לזמן עבודה ללא שכר דוגמת נקיון הבית, אשר תוספת שעות עבודה לא תשפיע עליו באופן חד-חד-ערכי, זמן הטיפול בילדים קטן במידה דומה לגידול בזמן העבודה בשכר.²²⁴ שנית, הכרעה המבוססת על קשיחות הבחירה של נשים בין זמן עבודה ללא שכר לבין זמן שיוקדש להפקת תועלת אחרת מעוררת תחושה של חוסר הגינות, והיא מבוססת על הבחנה דיכוטומית בלתי-ראויה באשר לזמן של נשים בכלל ובאשר לזמן הטיפול בילדים בפרט.²²⁵

2. כיצד ימוסו הוצאות הטיפול בילדים ?

בחלק זה יוצגו האפשרויות השונות של מתן זיכוי בגין הוצאות הטיפול בילדים או התרת ניכוי, ומשמעויותיהן מבחינת הניתוח הטמפורלי, תוך התייחסות למידת ההכרה בהוצאה.²²⁶ ניתן לחלק את החלופות הדוקטרינריות של מיסוי הוצאות הטיפול בילדים

223 במחקר שנערך באנגליה נמצא כי נשים שהגדילו את זמן העבודה בשכר ב-100 דקות ביום הפחיתו את זמן עבודתן ללא שכר ב-28 דקות ביום בלבד. ראו Jonathan Gershuny & John Robinson, *Historical Changes in the Household Division of Labor*, 25 DEMOGRAPHY 537 (1988).

224 ראו Himmelweit, לעיל ה"ש 216.

225 כמו-כן, היות שזמן הטיפול בילדים אינו ניתן להגדרה דיכוטומית, שכירת שירותי טיפול בילדים אינה מהווה אך ורק רכישת שירותים כתחליף לביצוע עבודה ללא שכר.

226 היות שזמן נשי וזמן של נשים מצויים במידה רבה מחוץ לכלכלת השוק, קיימת בעייתיות אינהרנטית במיסוי נשים לפי כללים פיסקליים פוזיטיביים, דוגמת כללי הזיכוי והניכוי שיוצגו להלן. הבעייתיות האינהרנטית הזו נובעת מכך שמיסוי ככלל מבוסס על חליפיות רציונליות לכסף. ניתוח טמפורלי השואף להציע תשובות ישימות אינו יכול לאיין את הבעייתיות האינהרנטית הזו, אך הוא יכול לרכך אותה ולצמצם את תוצאותיה המפלות, באמצעות שילוב

לשני סוגים עיקריים – ניכוי וזיכוי, ולתת-חלופות המציעות אפשרויות שונות של ניכוי/זיכוי.²²⁷ מטרתן של התת-חלופות היא בעיקר מזעור תוצאות רגרסיביות מבחינה כספית.²²⁸ ככל שנשים מוקירות מיסוי פרוגרסיבי יותר מאשר גברים, ראוי לצמצם תוצאות רגרסיביות גם מטעמים של שילוב רעיונות פמיניסטיים בשיטת המס.²²⁹ את הדוקטרינות השונות ניתן לתאר בטבלה הבאה:

מיסוי הוצאות הטיפול בילדים	
זיכוי מס ²³⁰	ניכוי כהוצאה מההכנסה החייבת במס ²³¹
<ul style="list-style-type: none"> • נקודות זיכוי בסכום קבוע • זיכוי לפי אחוז קבוע מסכום ההוצאה • זיכוי ביחס הפוך לרמת ההכנסה²³² 	<ul style="list-style-type: none"> • ניכוי מלא של ההוצאה • ניכוי רכיב ההשגחה בלבד²³³ • ניכוי מוגבל בתקרה • ניכוי מראש בהפקדה לחשבון מיוחד²³⁴

השיקול הטמפורלי והאפשרות להתייחס ל"זמן" כאל משאב ב-חלוקה. באשר ליישומים הכלכליים של "זמן" בדיני המס ראו גם לעיל את הדיון בחלק א.3.

227 החלופות הדוקטרינריות במסגרת התרת ניכוי של הוצאות הטיפול בילדים מההכנסה החייבת במס ובמסגרת מתן זיכוי מס בגינן מנויות במאמרה של דגן. ראו דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12, בעמ' 904-912.

228 תוצאות רגרסיביות כספיות של מיסוי הוצאות הטיפול בילדים נובעות משתי סיבות: האחת – הבדל בשיעורי המס השוליים של הנישומות; והאחרת – הבדל בגובה ההוצאה על טיפול בילדים עקב הבדל ביכולתן הכלכלית של הנישומות.

229 באשר לטענה כי מדיניות מס פרוגרסיבית חשובה יותר בעיני נשים מאשר בעיני גברים ראו Marjorie E. Kornhauser, *What Do Women Want: Feminism and*; 202, *Young*, לעיל ה"ש 202, *the Progressive Income Tax*, 47 AM. U. L. REV. 151 (1997).

230 הזיכוי יכול להיות עם החזר של מס בסכום שהוא מעבר לניכוי האפשרי באותה שנת מס או ללא החזר כזה.

231 גם הניכוי יכול להיות עם החזר מס או ללא החזר כזה.

232 כנהוג בארצות-הברית לפי ס' 21 בקוד המס (2008) (26 U.S.C. § 21), אשר קובע אחוז זיכוי בין 20% לבעלי הכנסה גבוהה לבין 35% לבעלי הכנסה נמוכה.

233 הבחנה זו בין מרכיב ההשגחה לבין מרכיב הטיפוח, כפי שנקבע על-ידי בית-המשפט העליון בעניין פרי, הינו מלאכותי ובעייתי הן מבחינה מעשית והן מבחינה תיאורטית. כמו-כן, עצם הצורך בהבחנה דיכוטומית משקף תפיסת זמן שעודנה ליניארית ופשטנית.

234 לפי ס' 125 בקוד המס האמריקאי (2008) (26 U.S.C. § 125), מעסיקים רשאים לאפשר לעובדיהם ניכוי מס מראש של הסכום המוערך להוצאות הטיפול בילדים (עד גיל שלוש-עשרה) על-ידי הפקדת חלק מההכנסה בחשבון מסוים המכונה Flexible Spending Account (FSA). מעסיקים רבים בארצות-הברית פועלים לפי אפשרות זו, ומאפשרים לעובדיהם הפקדה כזו של כספים המיועדים להוצאות טיפול בילדים (המעסיקים נהנים בעקבות זאת מהקלה בתשלומי הביטוח הלאומי של המעביד בעבור העובד). הסכום המופקד בחשבון מפחית את ההכנסה החייבת של העובד. כספים המוצאים מהחשבון לא ימוסו ככל שהם ישמשו לטיפול

(א) זיכוי מס

זיכוי הינו סכום המקוזז כנגד חבות המס.²³⁵ היות שזיכוי, בניגוד לניכוי, מופחת מחבות המס הכוללת ואינו מושפע משיעור המס השולי של הנישום, זיכוי עשוי להקטין את ההטיה החלוקתית הכספית הנובעת משוני בשיעור המס השולי של נישומות. עם זאת, זיכוי שאינו ניתן יחד עם החזר מוביל עדיין למיסוי רגרסיבי, מכיוון שגובה הזיכוי מוגבל על-ידי חבות המס הכוללת.²³⁶ כך, נישומות שחבות המס הכוללת שלהן היא 0 לא יקבלו זיכוי כלל. החיסרון המרכזי של הזיכוי הוא במישור הדקלרטיבי, בעיקר כתוצאה מכך שבניגוד לניכוי מס, המשמעות המיוחסת לזיכוי מס היא בדרך-כלל של הטבה לבר-פיסקלית.²³⁷ שיטת הזיכוי יוצרת לפיכך הצהרה נסתרת שלפיה ההוצאה בעבור טיפול בילדים היא הוצאה פרטית, שאינה חלק מבסיס המס.²³⁸ השתתפות בשוק העבודה מהווה במידה רבה כרטיס כניסה להשתתפות אזרחית. לכן נורמות המעוצבות בדרך של הבחנה בין עבודה בשכר לבין עבודה ללא שכר, דוגמת קביעה של זיכוי מס, מדגישות את החשיבות החברתית של עבודה בשכר, ובכך מפחיתות את הערך החברתי של מקור הזיכוי, ובמקרה שלנו – של עבודת הטיפול בילדים. במונחים של מדיניות ציבורית, התחשבות מיסויית בהוצאות הטיפול בילדים בדרך של זיכוי מס תגדיל את העלות ההזדמנותית²³⁹ של עבודת הטיפול בילדים.²⁴⁰

- בילדים, כהגדרתה של רשות המיסים בארצות-הברית. ההפקדה מוגבלת בתקרה לכל משפחה (5,000 דולר), והיא אפשרית רק אם שני בני-הזוג עובדים או אם אחד מהם עובד והאחר הוא סטודנט או לוקה במוגבלות פיזית. על העובד להעריך בתחילת השנה את הוצאות הטיפול בילדים שאותן הוא צופה, ואם ההפקדה השנתית עולה על הוצאות הטיפול בפועל בשנת מס מסוימת, אי-אפשר למשוך את היתרה (מדיניות זו מכונה על-ידי רשות המיסים האמריקאית – "use it or lose it"). מבחינה דוקטרינרית, אפשרות זו מקבילה לניכוי בדיעבד.
- 235 השו"ס' 33 לפקודת מס הכנסה.
- 236 חשוב להבהיר כי תוצאות רגרסיביות מבחינה כספית אינן מובילות בהכרח לתוצאות רגרסיביות מבחינה טמפורלית, שהרי זמן אינו בהכרח כסף. כמו-כן, אימהות שהכנסתן הכספית גבוהה יותר עלולות להיות עניות יותר בזמן מאשר אימהות שהכנסתן נמוכה יותר או שאינן עובדות מחוץ לבית.
- 237 ראו גם את התייחסותם של בית-המשפט המחוזי ובית-המשפט העליון בעניין פרי לטענתו של פקיד השומה כי הוצאות הטיפול בילדים כבר מוכרות לכאורה בפקודה לנוכח קיומן של נקודות הזיכוי – ראו לעיל ה"ש 104.
- 238 השו"ס גום: Lawrence Zelenak, *Rethinking Redistribution: Tax Policy in an Era of Rising Inequality: Tax or Welfare? The Administration of the Earned Income Tax Credit*, 52 UCL L. Rev. 1867 (2005).
- 239 עלות הזדמנותית (opportunity cost) הינה ערך הכספים הציבוריים המושקעים בצורה הטובה ביותר מבין כמה אפשרויות. העלות ההזדמנותית כוללת את ערך הוויתור, קרי, את אובדן ההישגים הבלתי-ממומשים של החלופות שעליהן ויתרו כאשר בחרו בחלופה מסוימת.
- 240 ראו Katherine Rake, *Gender and New Labor's Social Policies*, 30 J. Soc. Pol'y 209 (2001).

מבחינת ניתוח טמפורלי, זיכוי מס אינו מבטא לדעתי את בעיית "הזמן הנשי", משום שהוא מתעלם מייחודיותו הטמפורלית של זמן הטיפול בילדים, כזמן שאינו ניתן לקטגוריזציה כעסקי או כפרטי. עם זאת, יש בשיטת הזיכוי ביטוי אופרטיבי ל"זמן של נשים", ככל שהוא מעניק נקודת פתיחה טובה יותר לאימהות לילדים קטנים, בהיותן עניות בזמן ביחס לנישומים אחרים. כמו־כן, ככל שזיכוי המס אינו ניתן בסכום קבוע (כנקודת זיכוי), אלא כחלק מן ההוצאה בפועל, יש בכך ביטוי מסוים גם להיבט של "הזמן הנשי". זאת, משום שגובה הזיכוי נובע מהתייחסות לעובדה שהוצאות הטיפול בילדים אינן ניתנות לסיווג דיכוטומי, ושהן עשויות להיות גם חלק אינטגרלי מהפקת הכנסה.²⁴¹ יצוין כי מעצם ההכרה הפיסקלית בהוצאות הטיפול בילדים, הן שיטת הזיכוי והן שיטת הניכוי, שתוצג להלן, מקיימות את התובנה של מיסוי אשר מתגמל ומעודד חיסכון בזמן.

(ב) ניכוי מס

בעניין פרי פסקו בתי-המשפט כי יש להכיר במרכיב ההוצאה המיוחס להשגחה על הילדים כהוצאה המותרת בניכוי מההכנסה החייבת במס. הביקורת העיקרית נגד ניכוי הוצאות הטיפול בילדים ונגד השלכותיהם החלוקתיות של פסקי-הדין בעניין פרי היא כי הניכוי בעייתי מבחינה חלוקתית־כספית, הואיל והוא מיטיב יותר עם אימהות בעלות הכנסה גבוהה מאשר עם אימהות בעלות הכנסה נמוכה.²⁴² כדי לצמצם את ההשלכות החלוקתיות הכספיות האמורות, ניתן לחשוב על איזונים אפשריים שונים, כגון: ניכוי מוגבל בתקרה, אשר עשוי להתחשב במוצע או בחציון של הוצאות הטיפול בילדים;²⁴³ חישוב הניכוי מחלק ההכנסה המצוי במדרגת המס הנמוכה ביותר הקבועה בפקודה;²⁴⁴ או אפשרות של החזר מס בעבור מרכיב ההוצאה שלא הופחת כתוצאה מכך שהכנסת הנישומה אינה מגיעה אל סף המס.

241 השיטה של מתן זיכוי מס כחלק מן ההוצאה בפועל נוהגת בארצות-הברית. ראו ה"ש 124 לעיל.

242 דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12.

243 ניכוי מוגבל בתקרה מקובל בקנדה. ראו ה"ש 123 לעיל. הצעות לאופן הקביעה של גובה התקרה ראו, לדוגמה, אצל Deborah A. Geier, *The Taxation of Income Available for Discretionary Use*, 25 VA. TAX REV. 765 (2006).

244 לפי שיטה זו, ככל שההוצאה שהוציאו נישומות שונות זהה, סכום "הטבת המס" הגלום בהכרה בהוצאה יהא שווה, אף אם הכנסתן של שתי הנישומות מצויה במדרגת מס שונה. באופן זה, ההכרה בניכוי ההוצאה ממרכיב ההכנסה המצוי במדרגת המס הנמוכה ביותר מגבירה את הפרוגרסיביות שבמיסוי. ראו עופרי "קונספציית המיסוי הפרוגרסיבי – רגרסיביות בלתי נמנעת?!", לעיל ה"ש 130. יצוין כי אפשרות זו אינה מבטלת את הרגרסיביות הנובעת מגובה ההוצאה, אשר מושפעת מגובה ההכנסה.

להתרת הוצאות הטיפול בילדים בניכוי מההכנסה החייבת יש משמעות אקספרסיבית חיובית, שכן גלומה בה אמירה כי הורות הינה הבדל רלוונטי למיסוי.²⁴⁵ יתרה מזו, התרת הוצאות הטיפול בילדים בניכוי לצורכי מס טומנת בחובה הצהרה כי הוצאות הטיפול בילדים, שהן הוצאות המיוחסות לנשים, אינן הוצאות פרטיות גרידא. בכך יש הצהרה מסוימת גם על זהותו של "הנישום המועדף", ועל כך שזמן של נשים אינו מצוי בהכרח ב"צילה של כלכלת השוק".²⁴⁶ נוסף על כך, שיטת הניכוי מתאפיינת ב"עמידות" פוליטית גדולה, וכן בפשטות רבה יותר, מכיוון שהיא נחשבת חלק ממבנה המס, ולא חריג לו.²⁴⁷ מבחינת השיקול הטמפורלי, ניכוי הוצאות הטיפול בילדים הינו שיטה מוצלחת, משום שניכוי באופן שנקבע בהלכת פרי, לדוגמה, מבטא תפיסת זמן מורכבת שאינה אך ליניארית.²⁴⁸ שיטת הניכוי מבטאת את מורכבות ההוצאה – הן כהוצאה המאפשרת הפקת הכנסה והן כהוצאה אינטגרלית להפקת הכנסה. תפיסת הזמן המורכבת הזו מתאימה במיוחד להוצאות טיפול בילדים, אך גם להוצאות המיוחסות לנשים בכלל. מתן משמעות אופרטיבית לתפיסת זמן מורכבת, כפי שבאה לידי ביטוי בשיטת הניכוי, מבטא לדעתי תובנה חשובה בדבר מיסוי הוגן המתחשב במאפיינים הטמפורליים הייחודיים של נישומות. כמו כן, שיטת הניכוי מתיישבת עם אפשרות ליצירת שוויון ב"זמן" באמצעות הבנה כי זמן

245 השוו דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12.

246 השוו גם Nancy C. Staudt, *Taxing Housework*, 84 GEO. L.J. 1571 (1996).
 247 דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה", לעיל ה"ש 12, בעמ' 906. השוו גם קפוטא "מערכת המיסים: פשטות מול סיבוך (חלק שני)", לעיל ה"ש 130, בעמ' 76.

248 התרת ניכוי של הוצאות הטיפול בילדים מהכנסתה של פרי נובעת מכך שלפחות חלק מזמנה מהווה זמן של כלכלת השוק, להבדיל מאימהות שאינן עובדות מחוץ לבית. לכן, לכאורה, ניכוי המס בגין הוצאות הטיפול בילדים לוקה ברגרסיביות של זמן, כמו ברגרסיביות של כסף. אולם התבוננות כזו על זמן הטיפול בילדים עושה קומודיפיקציה לזמן ורציונליזציה מזמן לכסף ובחזרה (זאת, בדומה לדרישה להכליל עבודת נשים במרחב הביתי כחלק מהתל"ג של מדינות – השוו לעיל ה"ש 193). אכן, מיסוי הוצאות הטיפול בילדים בכלל (הן בשיטת הזיכוי והן בשיטת הניכוי) מיטיב יותר עם נשים שהזמן שלהן הוא גם חלק מכלכלת השוק, אך אין בכך כדי להוביל בהכרח לרגרסיביות בחלוקת הזמן כמשאב, משום שאימהות שעובדות שעות רבות מחוץ למרחב הביתי עלולות להיות עניות יותר בזמן (וכו-בזמן נשים שאינן חלק מכלכלת השוק או שעובדות אך שעות מעטות ביום מחוץ לבית עלולות להיות עניות יותר בכסף), וכן עלות הזמן של נשים העובדות שעות רבות יותר מחוץ לבית עשויה להיות גבוהה יותר (ככל שמרווח הבחירה שלהן קשיח יותר). נוסף על כך, ככל שמדובר במיסוי הוצאות הטיפול בילדים בידי אימהות, קשה לדבר על רגרסיביות של זמן הנובעת מהעובדה שמיסוי הוצאות הטיפול בילדים מוחל רק על אימהות שזמןן הוא חלק מזמן השוק, משום שמבחינה אינהרנטית שאלת מיסוי של הוצאות הטיפול בילדים רלוונטית יותר לגבי נישומים, כדי שאופן הטלת המס וחישובו יפצו/יתקנו/יעצבו מחדש את חלוקת הזמן בין נישומים, קרי, בין פרטים שזמנם עשוי להיות חלק מכלכלת השוק. ראו גם לעיל ה"ש 226.

עשוי להיות גם משאב בר-חלוקה. שיטת הניכוי מבטאת, אם כן, הן תובנה של "זמן של נשים" והן תובנה של "זמן נשי".

ה. סיכום ומסקנות

ל"זמן" יש חשיבות חברתית ותרבותית, אשר הופכת אותו הן למושג של כוח והן לכלי לקידום שוויון מגדרי וצדק חלוקתי. די בחשיבות זו להפוך את ה"זמן" לשחקן מרכזי במשפט בכלל ובדיני המס בפרט. למרות זאת, דיני המס הפוזיטיביים נוטים במיוחד לניתוחים קטגוריים ופורמליסטיים. בהתאם לכך מובלעת בדיני המס תפיסת זמן ליניארית, שהינה תפיסת זמן גברית הרואה את ה"זמן" כתופעה אובייקטיבית. אף הניתוחים הביקורתיים והפמיניסטיים אינם מתעמתים ישירות עם קושי זה, ומציעים בדרך-כלל התמודדות לבר-פיסקלית עם הצורך בקידום שוויון מגדרי בדיני המס. ניתוח טמפורלי מעשיר את הדיון בתחום דיני המס, ומספק בחינה ביקורתית של הדין וההדיון הקיימים, תוך הצגה שונה של שאלות מוכרות, כגון מהו שוויון מגדרי וכיצד ניתן לקדמו באמצעות דיני המס.

ניתוח הנותן מקום של כבוד ל"זמן" בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים מדגים כיצד ניתוח טמפורלי של נורמה מתחום דיני ההוצאות עשוי לתרום להבנה של מהות ההוצאה, ולהבנה כיצד מיסוי ההוצאה עשוי להיות רגיש הן למהותה של ההוצאה והן למיהותו של המוציא אותה. באופן זה הניתוח הטמפורלי עשוי לספק זווית חדשה למאבק על מקומן של נשים כנישומות.

סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים התפתחה באופן משמעותי בתקופה האחרונה, עקב פסקי-הדין בעניין פרי. לפני פסקי-דין אלה לא הותרו הוצאות הטיפול בילדים בניכוי מההכנסה החייבת במס, משום שהן נתפסו – במסגרת ניתוח סיווגי-טכני – כהוצאות פרטיות, אשר ככאלה אי-אפשר לנכותן מההכנסה החייבת במס. בהלכה שנקבעה בעניין פרי הותרו הוצאות הטיפול בניכוי, בהיותן הוצאות בייצור הכנסה. כפי שעולה מהדיון שנערך כהמשך ישיר לעניין פרי, ומהכרעתו של המחוקק בסוגיה, הדין הפוזיטיבי בישראל מתייחס עדיין להוצאות הטיפול בילדים כאל הוצאה פרטית. עם זאת, קיימת הסכמה רחבה למדי כי יש למסות הוצאות אלה, כלומר, יש לתת זיכוי או להתיר ניכוי מס בגינן. זאת, על-פי-רוב, מתוך מטרה לבר-פיסקלית, והיא עידוד יציאת נשים לעבודה מחוץ לבית.

הניתוח הטמפורלי של פסקי-הדין בעניין פרי ושל הדיון בסוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים מציג זווית התבוננות שונה וחדשה על הבעיות המתעוררות במסגרת סוגיה זו. הניתוח הטמפורלי האמור משמש בעיקר כלי אנליטי להתייחסות להוצאות הטיפול בילדים ולשורשיה הבעייתיים של הדיכוטומיה בין פרטי לעסקי. ניתוח זה מצביע על הנזקים החברתיים של הדיכוטומיה ועל אי-ההגינות האינהרנטית הטבועה בה (הוצאה של מי שלא מתקיימת בעיניו דיכוטומיה בין פרטי לעסקי, ואשר ה"זמן" שלו אינו חלק מכלכלת השוק).

כמו־כן, הניתוח הטמפורלי משמש בסיס תיאורטי לדין הראוי בנוגע להוצאות הטיפול בילדים, בהתבסס על שיקולים של יעילות (מיסוי "זמן"), צדק חלוקתי (המקדם שוויון מגדרי בזמן) והגינות ("מס־אמת"). באופן זה, עצם ההתייחסות ל"זמן" ויישום ההבנה שזמן בכלל וזמן של נשים בפרט הינו דבר מורכב, ולא ליניארי, מאפשרים דיון חדש בשאלות פיסקליות מוכרות, וכן קידום של עקרונות־היסוד של דיני המס מתוך המערכת הפיסקלית עצמה.

כמה מסקנות ותובנות עולות מניתוח טמפורלי של הדיון ושל הדין בנוגע למיסוי הוצאות הטיפול בילדים. ראשית, התחשבות במאפיינים הטמפורליים הייחודיים של הפעילות והנישום הנבחנים עשויה לפתוח את הניתוח הסיווגי לניתוח מורכב והוגן יותר. שנית, יישום מבחן ה"אלמלא", באופן שבו עשו זאת בית־המשפט בעניין פרי, עשוי להעיד על תפיסת זמן מורכבת (שאינה ליניארית־גברית) – תפיסה אשר רואה את הזמן כמשאב. התייחסות כזו לזמן מאפשרת ביסוס תיאורטי לקידום שוויון בזמן בין נישומים באמצעות דיני המס. שלישית, יישום מבחן האינצידנטליות על הוצאות הטיפול בילדים עשוי לבטא תפיסת זמן מורכבת. כך, בית־המשפט המחוזי בעניין פרי מצא כי הטיפול בילדים על־ידי צד שלישי משתלב בהפקת ההכנסה, לנוכח המאפיין הטמפורלי של הוצאות הטיפול בילדים (להבדיל מהמאפיין המרחבי שלהן).²⁴⁹ מבחינה זו, באופן שבו יישם בית־המשפט המחוזי את מבחן האינצידנטליות טמונה הבנה עמוקה של חוויית הזמן המורכבת של נשים כנשאות הוצאה. הערך המשמעותי של יישום מורכב של מבחן האינצידנטליות מתעצם ככל שהוא מופעל יחד עם יישום מורכב של מבחן ה"אלמלא", בדומה לפסק־הדין של בית־המשפט המחוזי בעניין פרי. רביעית, תפיסת הזמן של הנישומים היא ה"מציאות" אשר מערכת מס הוגנת, השואפת ל"מס־אמת", צריכה לשקף. פעולת הטיפול בילדים, כשלעצמה, הינה פעולה מורכבת מבחינה טמפורלית. פעולה זו מהווה דוגמה טובה לזמן שנשים חיות בו, אשר אינו זמן ליניארי, אלא זמן מורכב. מכאן נובע כי אין זה ראוי להחיל על פעילות כלכלית של נשים נורמות המושתתות על תפיסת זמן ליניארית, ובהתאם לכך אין זה ראוי שהדין העוסק בהוצאה מסוג זה יהא נטוע בתפיסת זמן ליניארית־גברית ובסיווג דיכוטומי וטכני. חמישית, התייחסות רצינית ל"זמן" בניתוח ביקורתי של הדין הפיסקלי מאפשרת להתייחס להוצאות הטיפול בילדים כאל הוצאה שחוסכת בזמן. לכן, לפי תיאוריה כלכלית־טמפורלית, אשר מביאה בחשבון "זמן" ומתעלמת מסיווג הוצאות, יש להטיל על הוצאות אלה מס צריכה נמוך יותר או לחלופין להקטין את חבות מס ההכנסה באמצעותן. שישיית, התחשבות בעובדה שנשים הן עניות בזמן בשל מבנים חברתיים ומדינתיים מושרשים, וזיקוק הדיון בהוצאות הטיפול בילדים מהניתוח הסיווגי ומהמטרה של עידוד

249 הכוונה היא לקביעה כי הוצאות הטיפול בילדים הן אינצידנטליות להפקת ההכנסה אף־על־פי שהטיפול בילדים נעשה מחוץ למרחב של מקום העבודה, וזאת משום שההוצאות מוצאות תוך כדי הפקת ההכנסה ובמטרה לאפשר אותה.

נשים לצאת לעבודה, מאפשרים לחשוב על מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים כעל החזר חברתי בכסף לנשים בגין הפגיעה בזמנן. בהתאם לכך, ניתן לחשוב על יצירת שוויון מגדרי ב"זמן" באמצעות מיסוי שונה של נשים ביחס לגברים: הכרה בשיעור גדול יותר מהוצאותיהן בכלל (לא רק הוצאות טיפול בילדים) ככל שהוצאה היא "אינטנסיבית בזמן" (כלומר, ככל שמדובר בהוצאות על מוצרים שהשימוש בהם מצריך זמן רב או על פעילויות הצורכות זמן רב). לסיום, מן הניתוח הטמפורלי של סוגיית מיסוין של הוצאות הטיפול בילדים, ומן המסקנות העולות ממנו, ניתן ללמוד כי השיטה של ניכוי הוצאות הטיפול בילדים מהכנסתן החייבת במס של אימהות עדיפה על שיטת הזיכוי ועל מיסוי ההוצאה בידי האב, ובלבד שישולבו איזונים לצמצום התוצאות הרגרסיביות מבחינה כספית של שיטה זו.