

במהלך כתיבתו של מאמר זה הלכו שני ידידים טובים לעולמם:  
שמואל קניאל ז"ל, פרופ' למתמטיקה, לוחם זכויות הציבור  
פרופ' משה נגבי ז"ל, מגן שלטון החוק, טוהר המידות והיושרה  
לזכרם מוקדש מאמר זה

## פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית

מאת

יוסף מ' אדרעי\*

המחבר מצביע על נטייה כלל-עולמית, שעל פיה בתי המשפט נרתעים מלשלב שיקולים חוקתיים בפירושם של חוקי מס ומביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית. מטרת המאמר להציע דרך לשינוי נטייה זו באמצעות מודל המבוסס על הבחנה, (שעיונה הלשוני בסעיף 1א) לחוק-יסוד: משק המדינה), בין חקיקה המטילה "מס טהור" לבין חקיקה פיסקלית העוסקת ב"תשלומי חובה אחרים", שעיקרם, בחיבור זה, מיסים פיגואניים והקלות מס.

המודל מוצג בשלבים. בתחילה הכותב מבקש לאתר את הגורמים לרתיעה האמורה. בהמשך, המחבר מפרט את הנחות היסוד שעומדות לדעתו בבסיס חוקי המס השונים. מכאן הוא ממשיך בהצגת המונחים וההגדרות המשמשים לו לצורך המודל האמור. ההבחנה האמורה, בין מס לתשלומי חובה אחרים, מובילה לטיעון הבא: הרתיעה מביקורת שיפוטית על חוקי "מס" טהור מובנת וסבירה, אם כי גם חוקים אלה אינם חסינים מביקורת שיפוטית מקובלת. לעומת זאת "תשלומי חובה אחרים" המפירים כללים חוקתיים, כגון שוויון, זכות הקניין וחופש העיסוק מכיוון שתשלומים כאלה מיועדים למטרות מוגדרות הניתנות לאומדן ולכימות, ניתן לבקורם בהתאם למבחניה של פסקת ההגבלה.

המחבר מפרט את הנחות היסוד שעומדות לדעתו בבסיס חוקי המס השונים. מכאן הוא ממשיך בהצגת המונחים וההגדרות המשמשים לו לצורך המודל האמור. ההבחנה האמורה, בין מס לתשלומי חובה אחרים, מובילה לטיעון הבא: הרתיעה מביקורת שיפוטית על חוקי "מס" טהור מובנת וסבירה, אם כי חוקים אלה אינם חסינים מביקורת שיפוטית מקובלת. המאמר ממשיך

\* פרופ' אמריטוס, אוניברסיטת חיפה. בוגר, מוסמך ודוקטראט, הפקולטה למשפטים האוניברסיטה העברית. תודת המחבר למשתתפי הסמינר המחלקתי בפקולטה למשפטים באוניברסיטת חיפה ולמשפטני שולחן עגול על הערותיהם ושאלותיהם. תודה למערכת דין ודברים על שיתוף הפעולה ועל הסבלנות.

ומתאר את מטרתם של המיסים הפיגואניים: הם לא נועדו לממן את הוצאות הממשלה הנבחרת והם גם לא אמצעי הרתעה או ענישה, כי אם כלי המאפשר לממשל להעביר את מחיר ההחצנות השליליות שפעילויות מסוימות יוצרות מהנהנים מהן לכלל הציבור הסובל מהן. רוצה לומר: מיסים פיגואניים הם חלק ממנגנון של הסדרת מערכת מחירים נכונה שנועדה לאיין את עלותן החברתית של החצנות שליליות.

באשר להטבות מס המשולבות בכל שיטת מס מוכרת לנו, המחבר מציע לסווגן לשלושה סוגים: "הקלות מס", "הנחות מס" ו"תמריצי מס". את "הקלות המס" מכנה המחבר גם "מיסים פיגואניים שליליים"; גם הן חלק ממנגנון הסדרת מחירים נכונים במשק. מטרתן – לגלגל את עלות ההחצנות החיוביות מהציבור, שנהנה מהן, לפירמות שיוצרות אותן. "הנחות-מס" משמשות את הממשלה כאשר מתברר לה שהיא נכשלת באופן ארעי לספק את מכלול הסחורות והשירותים לתושבי אזור מסוים, ועל כן לא ראוי לחייבם במלוא המס המשתלם כרגיל על ידי יתר התושבים הנהנים ממכלול הסחורות והשירותים. "תמריצי מס" הם מכשיר שנועד לעודד פעילות מסוימת או נישומים מסוימים

לפעול למטרות חברתיות או כלכליות שהממשלה רוצה לקדם. חקיקתם של מיסים פיגואניים והטבות מס מיועדת אם כן למטרות ברורות, וחייבת לנקוט באמצעים מדידים. אם המטרות לא מושגות, או שהאמצעים מגייסים סכומים שאינם הולמים את ההערכות העומדות ביסוד הסדרת המחירים וגלגול ההחצנות ואת המטרות להן נועדו הטבות המס, ראוי שיעמדו בביקורת שיפוטית ובדרישותיה של פסקת ההגבלה. הפרשנות החוקתית והביקורת השיפוטית של תשלומי חובה אלה יכול שתיבחנה את ההערכות והשפעותיהן הצפויות והמדידות, או שתעריכן בהתבסס על ממצאים שהצטברו בעבר. ביקורת שיפוטית שתבחן את ההלימה של מטרת החקיקה לבין תשלומי החובה תביא בהכרח לייעול ולשיפור עבודת המנהל הציבורי והמחוקק, שיידרשו להצדיק את הפגיעות החוקתיות באמצעות עבודות מטה ראיות, במחקרים ובנתונים כמותיים.

באשר לפרשנות חוקתית, המאמר מצביע על כך שבפסקי דין מסוימים הגיע בית המשפט לתוצאות שהביאו לפגיעה קשה בעקרונות חוקתיים ובזכויותיהם החוקתיות של נישומים שונים.

המאמר מחולק למבוא וחמישה פרקים. המבוא מציג את מטרות המאמר, את עיקרי הבעיה ואת הנחות המוצא של המחבר, העומדות בבסיסו של המאמר. בסוף המבוא מציג המחבר ניתוח טרמינולוגי מדוקדק של מושגי החקיקה הפיסקלית, את ההבחנה שהוא מציע בין מס "טהור" לבין "תשלומי-חובה-אחרים", את המונח "מס פיגואני" וכן את ההבחנות בין סוגים שונים של הטבות מס, קרי, הקלות מס, הנחות מס ותמריצי מס.

הפרק הראשון מציג ארבעה הסברים אפשריים לרתיעת בתי המשפט מהפעלת ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית: (1) החשש, המוצדק, מחציית הגבול בין ביקורת שיפוטית מוצדקת לבין ביקורת על מדיניות הממשלה; (2)

מורכבותם של חוקי המס ומקורותיהם; (3) ישומה של חזקת חוקיות/תקינות המנהל; (4) החשש מפגיעה במקורות הכספיים שבתקציב המדינה. הפרק השני ממחיש את התופעה של היעדר שיקולים חוקתיים בפרשנותם של חוקים פיסקליים באמצעות ניתוח שני פסקי דין של בית המשפט העליון. הפרק השלישי ממחיש את הרתיעה מביקורת שיפוטית חוקתית באמצעות שני פסקי דין נוספים. עם זאת, המאמר מציע לראות בהערה של הנשיא ברק כבג"ץ קניאל מתווה אפשרי לביקורת שיפוטית ראויה ונכונה, ועומד על האפשרות שפסק הדין בעניין נסר ימשיך את המגמה. הפרק הרביעי מציג דוגמאות לרתיעתם של בתי המשפט בארצות הברית מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית. דגש מיוחד מושם על פסק הדין של השופטת גינסבורג בעניין *Sebelius*, שיש בו תמיכה מעניינת, אם כי עקיפה, לגישה המוצעת במאמר. כמו כן מציג המחבר בפרק זה מנגנון חדש שאומץ בדין האמריקאי, המחייב את הממשל שם להעריך את עלותה הצפויה של כל הטבת מס שהממשל מבקש לחוקק ואת יעילותה. הפרק החמישי מציג דרכים ליישום המודל המוצע כאן באמצעות כמה דוגמאות של חקיקת תשלומי חובה בישראל: הקלות המס המוענקות בחוק עידוד השקעות הון: היטל על מוצרי טבק, ותמריצי מס הכנסה לתושבים חדשים ו"תושבים ותיקים חוזרים". בסוף המאמר מופיע סיכום.

**מבוא.** 1. מטרת המאמר והגדרת הבעיה; 2. הנחות מוצא; 3. מינוח; (א) מס ותשלומי חובה: מס פיגואני, הטבות מס, הקלות מס, תמריצי מס והנחות מס; (ב) תשלומי חובה: מיסים פיגואניים ושלושה סוגים של הטבות מס. **א. הסבר אפשרי לתופעת הרתיעה מפרשנות חוקתית ומביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית;** 1. החשש מחציית הגבול בין ביקורת שיפוטית מוצדקת לבין ביקורת על מדיניות הממשלה; 2. מורכבותם של חוקי המס ומקורותיהם; 3. ישומה של חזקת חוקיות/תקינות המנהל; 4. החשש מפגיעה במקורות הכספיים בתקציב המדינה. **ב. המחשת התופעה – היעדר שיקולים חוקתיים בפרשנות חוקים פיסקליים;** 1. תביעה ייצוגית: עניין **זרביב וסגרון**; 2. ערעור מס הכנסה – דמארי והירשזון; (א) התוצאה על פי גישתו של פקיד השומה; (ב) תפיסה אחרת: ניתוח כלכלי וחוקתי; (ג) סיכום פרשת **דמארי והירשזון** – רתיעה מפרשנות חוקתית בענייני מיסים. **ג. המחשת התופעה – הירתעות מביקורת שיפוטית בתקיפה ישירה;** 1. תקיפה ישירה ומהותית על תוכנם של חוקי המס – עניין קניאל; 2. המגמה הקודמת: דחיית עתירות כנגד ביטול הטבות בטרם העידן החוקתי; 3. סממנים ראשונים לעידן חדש?: עניין **גרבאן נסר**; 4. חוקי ההסדרים, ביקורת הליכית והיעדר ביקורת מהותית על מס לא חוקתי – בג"ץ קוונטינסקי; (א) ה"צורך" בכריכת חוקי ההסדרים עם חקיקת חוק התקציב; (ב) מס ריבוי דירות; (ג) הצורך בביקורת שיפוטית מהותית; 5. הרתיעה מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית והשפעתה על רשות המיסים, על משרד האוצר ועל המנהל הציבורי; **ד. הרתיעה מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית – לא רק אצלנו;** 1. ביקורת שיפוטית בארצות הברית בתחילת הדרך; (א) המקור

להטלת מיסים; (ב) עניין *Pollock* והתיקון ה-16; (ג) עניין *Eisner v. Macomber* ודרישת המימוש; 2. המשך או שינוי במגמה? (א) עניין *Murphy* ובית המשפט לערעורים של מחוז הבירה וושינגטון; (ב) רתיעה מביקורת שיפוטית גם כשמדובר בנושאי דת ומדינה; זכות עמידה מצומצמת למשלמי מס; 3. "מס פיגואני" אינו "מס" – פרשת *SEBELIUS*; 4. הסברים אפשריים לרתיעה של בתי המשפט בארצות הברית מביקורת שיפוטית על חקיקת מס; 5. סיכום הרתיעה בארצות הברית; 6. בחינת יעילותן של הקלות מס בארצות הברית. **ה. חזרה הביתה – המודל המוצע: הרחבת הפרשנות החוקתית והביקורת השיפוטית על חקיקה פיסקלית**; 1. פרשנות חוקתית של חוקים פיסקליים; 2. ביקורת שיפוטית על מס ועל תשלומי חובה אחרים – קריטריונים שונים; (א) ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית – הנחות מוצא; (ב) ביקורת שיפוטית מוגבלת על חקיקת "מס" ורחבה על חקיקת "תשלומי חובה"; (ג) יישום המודל המוצע; 3. מס פיגואני – תשלום חובה שנועד להעביר את העלות של נזקי ההחצנה השלילית מהניזוק למזיק; (א) ביקורת שיפוטית על תשלום חובה – מס על חטא העישון; 4. ביקורת שיפוטית על תשלום חובה "שלילי" – הטבות מס; (א) בחינתן של הקלות מס בחוק עידוד השקעות הון; (ב) הנחות מס; (ג) תמריצי מס – תמריץ לעידוד עלייה ולהחזרת יורדים לארץ. **סיכום.**

## מבוא

### 1. מטרת המאמר והגדרת הבעיה

אחת התופעות המעניינות והמסקרנות אותי היא רתיעתם של בתי המשפט מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית בכלל ועל חקיקת מיסים במיוחד, והתעלמות מסוימת משיקולים חוקתיים,<sup>1</sup> לצורך פרשנות דיני מיסים;<sup>2</sup> רתיעה והימנעות, ולא איפוק או

1 קיימות כמובן דוגמאות הפוכות, שבהן עשו בתי המשפט שימוש בעקרונות חוקתיים מייד לאחר התרחשותה של ה"מהפכה החוקתית", ראו בין היתר: ע"א 1527/97 **אינטרביילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1**, פ"ד נג(1) 699 (1999); ע"א 976/06 **מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע** (פורסם בנבו, 2008) (להלן: עניין **מרום**); ע"א 5359/92 **שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651, 656** (1996) (להלן: עניין **שכטר**); ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' פרי** (פורסם בנבו, 2009) (להלן: עניין **פרי**); ע"א 900/01 **קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4**, פ"ד נד(3) 750 (2003); בג"ץ 9333/03 **קניאל נ' ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 2005) (להלן: עניין **קניאל**). וראו בהמשך פרק ה' פסקה 1. בטקסט הנלווה להערה 363 ואילך.

2 מעניין כי בע"א 1240/00 **פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון**, פ"ד נט(4) 588 (2005) (להלן: עניין **סיוון**) המשנה לנשיא השופט מצא מפרט בהרחבה רבה מאוד את מכלול השיקולים שיש להתחשב בהם (המהות הכלכלית האמיתית של העסקה; התחשבות בהגיון הכלכלי-פיסקלי; מהות כלכלית; איזון בין שיקולי יעילות, ודאות ויציבות של דיני המס לבין תכליתה הכלכלית של הוראת המס הספציפית; איזון בין התכלית שבשליחם של

ריסון.<sup>3</sup> זו תופעה מעניינת. מס, בחברה לא דמוקרטית, הוא ביטוי לעריצות, העומדת בניגוד לערכים שוויוניים, כפי שהזהיר הנביא שמואל במשפט המלך: "וְאֶת־שְׂדוֹתֵיכֶם וְאֶת־פְּרָמִיֶּכֶם וְזִיתֵיכֶם, הַטּוֹבִים--יָקַח; וְנָתַן, לְעַבְדָּיו. וְזָרְעֵיכֶם וְכַרְמֵיכֶם, יַעֲשֶׂר; וְנָתַן לְסָרִיסָיו, וְלְעַבְדָּיו. וְאֶת־עַבְדֵיכֶם וְאֶת־שִׁפְחוֹתֵיכֶם וְאֶת־בְּחֹרֵיכֶם הַטּוֹבִים, וְאֶת־חֲמוֹרֵיכֶם--יָקַח; וְעָשָׂה, לְמִלְאכָתוֹ. צֹאנְכֶם, יַעֲשֶׂר; וְאֶתֶּם, תְּהִי־לוֹ לְעַבְדִים".<sup>4</sup> בעידן המודרני, ביטוי בולט הקשור לזכויות האדם בחברה דמוקרטית הוא אותה סיסמה שטבעו האבות המייסדים בארצות הברית: "אין מיסים ללא ייצוג", לאמור אין מיסים ללא הסכמה קולקטיבית.<sup>5</sup> מס הוא אכן הביטוי המוחשי ביותר לממד הכלכלי של האמנה החברתית. הוא מושגת על הסכמה קולקטיבית של הציבור, הבוחר את הממשלה בהתאם למצעה ולמדיניותה הפיסקלית. הממשלה חייבת לקבל מדי שנה את אישור הציבור לפעילותה הכלכלית באמצעות הצבעה בכנסת על אישור התקציב, שהיא כידוע מעין הצבעת אָמוֹן של הכנסת בממשלה וביטוי של הפיקוח של הציבור, באמצעות נציגיו בכנסת, על הממשלה.<sup>6</sup> אף על פי כן לא מצאתי אצלנו דיון שיפוטי מעמיק בסוגיה. הנשיא ברק העיר כי סמכות המיסוי "[...] מתירה לשלטון לפגוע בקניינו של הפרט, ואף מקנה לו סמכויות מרחיקות-לכת של חקירה ואכיפה, לשם השגת מטרה זו".<sup>7</sup> השופט ריבלין העיר כי מס

תכנוני מס בלתי-לגיטימיים לבין התכלית שבהיצמדות ללשונה של הוראת המס; איזון בין התכלית שבקיום הרמוניה חקיקתית בין דין המס לבין הדין הכללי, ובין התכלית שבהטלת מס המשקף את מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה). עם זאת המשנה לנשיא אינו מונה שיקולים ועקרונות חוקתיים. בבג"ץ 6824/07 **מנאע נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 2010) נפסל הנוהג שעל פיו נגבו כספים מחייבים לרשויות המס וביטוח לאומי במחסומי דרכים. בית המשפט מצא כי נוהג זה פגע בזכויות חוקתיות, אך העדיף לפוסלו בגין היעדר סמכות מפורשת לכך בחוק.

3 ראו בעניין: בג"ץ 10662/04 **חסן נ' המוסד לביטוח לאומי**, פ"ד סה(1) 782 (2012) (להלן: עניין **חסן**) שם גילה בית המשפט העליון להיטות-יתר, לדעת, בפסילת חוק, כאשר היה יכול להגיע לתוצאה נכונה וראויה, על פי תפיסתו, באמצעות פרשנות והלכות פסוקות ותיקות; ראו יוסף מ' אדרעי, "בג"ץ חסן: על (היעדר) מתודולוגיה שיפוטית, על חוק יסודות המשפט ועל התעלמות מהלכות פסוקות והלכות שנפסקו", **ספר שטרסברג-כהן**, (אהרן ברק, יצחק זמיר, אבנר כהן, מורן סבוראי ואלעד עפארי – עורכים, תשע"ז-תשע"ח) 65 (להלן: אדרעי, "בג"ץ חסן").

4 שמואל א, ח יד-יח.  
5 על ההנחה בדבר קיומה של הסכמה קולקטיבית לשלם מס אם הוא עומד בדרישות המס הטוב ראו: יוסף מ' אדרעי, **מבוא לתורת המסים: על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגינה** (תשס"ט) בעמ' 15-17, 27-40 (להלן: אדרעי, **מבוא לתורת המסים**).

6 דיון בסעיף 36 לחוק יסוד: הכנסת ובמשמעותו בהמשך, להלן, הערות 263-266 והטקסט הנלווה להן.

7 רע"א 291/99 ד.ג.ד. **אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים**, פ"ד נד(4) 221, בעמ' 231-232 (2004).

פוגע בזכות הקניין;<sup>8</sup> גם פרופ' יורן המנוח סבר כך.<sup>9</sup> בפסק הדין הראשון,<sup>10</sup> שדן במישרין בשאלת הביקורת השיפוטית על חקיקת מס מפלה,<sup>11</sup> נמנע בית המשפט מלהכריע אם קביעת שיעורי מס שונים על הכנסה מעבודה ועל הכנסה מהון, לרבות רווחי הון, פוגעים בעקרונות חוקתיים. בית המשפט היה מוכן להניח, לצורך יעילות הדיון, כי שיעורי המס הנמוכים שהוטלו על הכנסות הוניות פגעו בעקרונות חוקתיים, אך לא שוכנע כי דרישותיה של פסקת ההגבלה התקיימו, לאור הנסיבות שהובאו לידיעתו באותה עת.<sup>12</sup>

זמן רב יזמו הממשלות השונות והעניקו הטבות-מס-הכנסה לתושבים של יישובים שונים, בעיקר יהודיים. במהלך השנים נדחו עתירות כנגד האפליה,<sup>13</sup> עד לדיון הממושך מאוד בעניין **נסר**.<sup>14</sup> בהחלטת ביניים התרה בג"ץ בממשלה ובכנסת והתריע כנגד הפגיעות הקשות בעקרון השוויון. משעבר זמן לא מועט והממשלה נמנעה מלהביא את הנושא לדיון בכנסת, מצאו שופטי בג"ץ את עצמם נאלצים, כדבריהם, להורות על ביטולן של ההוראות הסטטוטוריות המפלגות.

בעניין **קוונטינסקי**,<sup>15</sup> נדונה שאלת חוקתיותו של החוק שהטיל מס על ריבוי דירות. שם נמנע בג"ץ מדיון מהותי-חוקתי בדבר פגיעה בעקרון השוויון, בזכות הקניין ובחופש העיסוק, והוא פסל את החוק מן הטעם שנפל פגם מהותי בדרך חקיקתו. פסק דין זה ממחיש ביתר שאת את טענתי בדבר רתיעתו של בית המשפט מביקורת מהותית, שכן בעבר נדחו מיניה וביה עתירות לביטול חוקים שבהליך חקיקתם נפלו פגמים קשים מאוד.<sup>16</sup> לדעת השופט מזוז, בדעת המיעוט, פגמים קשים יותר.<sup>17</sup>

- 8 ע"א 10608/02 **הזימה נ' אגף המכס ומע"מ**, פ"ד נח(3) 663 (2004): "אין חולקין כי המס מבטא פגיעה בזכות הקניין, המעוגנת בסעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, אותה משיתים השלטונות על הפרט".
- 9 אהרן יורן, "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל" **משפטים** כג (תשנ"ד) 55 (להלן: יורן, "המהפכה החוקתית").
- 10 עניין **קניאל** (לעיל, הערה 1).
- 11 יש לזכור כי עוד לפני העידן החוקתי נדרש בית המשפט לדון בשאלות בדבר סיווג תשלומי חובה שונים, ראו, בין היתר: אהרון יורן, "הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים", **משפטים** ז (תשל"ז) 310; וכן: יורן, "המהפכה החוקתית" (לעיל, הערה 9).
- 12 עניין **קניאל** (לעיל, הערה 1) פסקאות 16, 15–29 לפסק דינו של הנשיא ברק; על הספק שבהנחה ועל האפשרות שמש על הכנסות הון אינו בהכרח מהווה אפליה ראו בהמשך, הטקסט הנלווה להערות 223–232.
- 13 ראו הדיון בהמשך, פרק ג' פסקאות 2 ו-3. הערות 242–254 והטקסט הנלווה.
- 14 בג"ץ 8300/02 **נסר נ' ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 2012) (להלן: עניין **נסר**); על הדיון בו ראו: להלן, הערה 250 והטקסט הנלווה.
- 15 בג"ץ 10042/16 **קוונטינסקי נ' כנסת ישראל** (פורסם בנבו, 2017) (להלן: עניין **קוונטינסקי**).
- 16 ראו בעיקר: בג"ץ 4885/03 **ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' ממשלת ישראל**, פ"ד נט(2) 14 (2004) (להלן: עניין **מגדלי העופות**); בג"ץ 5131/03 **ליצמן**

גם כשביית המשפט עוסק בפרשנות של חקיקה פיסקלית, נראה שלאחרונה גוברת רתיעתו מדיון חוקתי.<sup>18</sup> בעניין זרביב,<sup>19</sup> דחה בית המשפט העליון בקשה לתביעה ייצוגית כנגד המדינה בגין הפקעה של מחצית מדמי הבראה רק של עובדי ציבור. בית המשפט נמנע שם מדיון חוקתי בשאלת תוקפו המהותי של החוק המפקיע.<sup>20</sup> בעניין **דמארי והירשזון**,<sup>21</sup> הגיע בית המשפט העליון לתוצאה שהשלכותיה הביאו לפגיעה בקניינם של הנישומים והם נענשו פעמיים על עבירה אחת.<sup>22</sup> רתיעתה של הרשות השופטת מביקורת שיפוטית על חוקי מס אינה מיוחדת רק לישראל. תופעה דומה נמצא במדינות מערביות אחרות. עם זאת מצאתי כי בגרמניה ובמספר מדינות נוספות, הרתיעה פחותה. בית המשפט החוקתי בגרמניה בולט באקטיביות שיפוטית גבוהה ביחס לחוקי מס.<sup>23</sup> במאמר זה אבחן רק את המצב בישראל ובארצות הברית.

**נ' יושב ראש הכנסת**, פ"ד נט(1) 57 (2004); בג"ץ 1139/06 **ארדן נ' יושב ראש ועדת הכספים** (פורסם בנבו, 2006).

17 דיון בעניין זה ראו בהמשך בטקסט שליד הערה 258 ואילך.

18 וראו לעיל, הערה 1.

19 בר"מ 6372/15 **זרביב נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 2017) (להלן: עניין זרביב).

20 דיון בעניין זה ראו בהמשך בטקסט ליד הערה 95 ואילך.

21 ע"א 4157/13 **דמארי נ' פקיד שומה רחובות** (פורסם בנבו, 2005) (להלן: ערעור דמארי והירשזון); וכן: דנ"א 2308/15 **פקיד השומה רחובות נ' דמארי** (פורסם בנבו, 2017) (להלן: דנ"א דמארי והירשזון).

22 דיון בעניין זה ראו בהמשך ליד הערה 145 ואילך.

23 נראה כי בית המשפט לחוקה בגרמניה מגלה אקטיביות רבה בביקורת השיפוטית על חקיקה פיסקלית שם. ראו כדוגמה: Oliver Lepsius, "Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax", 16 *German L.J.* (2015) 1191, p. 1192: "In the last twenty years or so, decisions from the German Federal Constitutional Court concerning tax law became a major source for new jurisprudential approaches to the general doctrine of basic rights in Germany. In the last decades many fresh approaches to the German basic rights theory derive from cases dealing with tax law. One can state that tax cases have become a major stimulus for the further development of basic rights in Germany. This is a remarkable development in itself because one would not expect a rather technical field like tax law to exercise such a general role in civil rights cases: It seems to be becoming a trend-setter or a reform-thrusting area in constitutional law. One reason for this stunning role in constitutional law is the fact that taxes constitute the most frequent and most proliferated infringements of the state in individual rights: Basically, everybody must pay taxes. Taxation limits personal funds that otherwise could be spent in order to pursue individual goals. Limiting funds by taxation therefore means limiting the range of personal autonomy by spending one's money according to one's preferences. Since it is a well-established doctrine in German constitutional law that any intrusion of the state in the private sphere constitutes an infringement in basic rights, taxation must be

מטרתו של מאמר זה היא משולשת: הצגת התופעה באמצעות כמה פסקי דין; איתור הסיבות לה; הצעת מודל שיעזור לפוגג את הרתיעה האמורה, מודל שיגביר את מגוון האפשרויות לביקורת שיפוטית על סוגים שונים של חקיקה פיסקלית ופרשנותה, ומן הסתם ישפר את עבודת הממשלה וייעלה.

העיגון הלשוני בישראל למודל המוצע כאן מצוי בסעיף 1(א) בחוק-יסוד: משק המדינה, העוסק גם במונח "מס" וגם במונח "תשלומי חובה אחרים". לצורך קידום המטרה להפגת הרתיעה האמורה אציע הגדרה צרה ומדויקת למונח "מס": "תשלום שחובה לשלמו, המוטל בחוק על ידי הממשל הנבחר, על ציבור בלתי מסוים, לצורך אחד בלבד: מימון המדיניות שהוא מבקש להנהיג ולממש". למונח "תשלומי חובה אחרים" אציע משמעות אחרת: במאמר זה אתייחס רק לתשלומי חובה, חיוביים או שליליים (לאמור תשלומים שהמנהל מקבל או מוותר עליהם), הנקבעים בהוראות סטטוטוריות. המשותף לתשלומי החובה הוא שמטרתם אינה מימון הוצאותיה של הממשלה הנבחרת. תשלום החובה החיובי העיקרי שבו אדון הוא מנגנון להעברת העלות של ההחצנות השליליות ממי שנושא בהן בפועל אל מי שנהנה מהן.<sup>24</sup> מנגנון זה ידוע כמס פיגואני,<sup>25</sup> כגון היטל על מוצרי טבק שנועד להעביר את נזקי העישון מכלל הציבור הניזוק אל מי

"treated as a violation of basic rights that requires a constitutional justification" בעין שטחי בשיטות משפט זרות אחרות ניתן לזהות ביקורת שיפוטית, בדרגות שונות, על חקיקה פיסקלית. כך בהודו, ראו לדוגמה Kunnath Thathunni Moopil Nair vs The State Of Kerala And – indiankanoon.org/doc/1660833 SENTENZA N. 6 REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO www.ilsole24ore.com/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/ILSOLE24ORE/Online/\_Oggetti\_Correlati/D .ocumenti/Norme%20e%20Tributi/2014/01/6-2014.pdf

24 "החצנה" פירושה השפעה חיצונית הבאה לידי ביטוי בעלות או תועלת שנגרמות מעסקה כלכלית ומוטלת על אנשים או פירמות שאינם מעורבים בעסקה במישרין. החצנה שלילית פירושה עלות או מחיר המוטלים על צד ג – בדרך כלל ציבור מסוים או כלל הציבור – שאינו מעורב בעסקה במישרין. החצנה חיובית פירושה תועלת שנוצרת לצד ג בלי שהוא נדרש לשלם עבורה.

25 מס על שמו של הכלכלן הבריטי פיגו (A.C.Pigou), אשר נועד להתמודד עם החצנות שליליות (לעיל, הערה 24). זהו מעין "מס מתקן". המס מוטל על מי שיוצר את החצנה בלי שהוא נושא במלוא העלויות שלה. גובה המס יהיה כגובה העלויות. רונלד קאוז, כלכלן ומשפטן מאוניברסיטת שיקגו, הציע גישה אחרת. לדעתו, השוק החופשי יכול להציע הסדר יעיל יותר אם נאפשר למזיק לנהל משא ומתן עם הניזוקים ולהגיע להסכם אופטימלי שיגדיל את רווחת שניהם (המפעל ימשיך לייצר וישלם פיצויים לדייגים שפעילותו דחקה מגדות הנהר). על מהותו של המס הפיגואני, מעלותיו וחסרונותיו ועל קריאה למחוקק לעשות בו שימוש נרחב, ראו לדוגמה: Jonathan Masur & Eric A. Posner, "Toward a Pigovian State", 164 U. Pa. L. Rev. (2015) 93 שנועדו להתמודד עם החצנות שליליות וחיוביות ראו: להלן, הערות 281 ואילך והטקסט שלידן.

שנהנה מהם, קרי המעשן או היצרן. תשלומי חובה שליליים הנדונים כאן הם הטבות מס. הטבת המס העיקרית היא תמונת ראי למס הפיגואני. זוהי הקלת מס שהינה מנגנון להעברת החצנות חיוביות, שנועד להעביר את היתרון הכלכלי שיוצרת ההחצנה החיובית מהציבור הנהנה ממנה לנישום שיוצר אותה. דוגמה לכך היא הקלת מס שמקבל מי שמקים מפעל באזור פיתוח כשהוא מקבל על עצמו סיכון כלכלי, אך מגדיל את התעסוקה והרווחה של תושבי המקום ובכך תורם לרווחתם ולכלכלת המדינה. הטבות מס אחרות הן תמריצי מס שנועדו להכוונת התנהגות של נישומים לצורך השגת מטרות שונות שהממשלה רוצה ביקרן. הנחות ממס הן הוראות סטטוטוריות המוענקות לנישומים תושבי אזורים מסוימים, שאינם יכולים ליהנות מכל הסחורות והשירותים הציבוריים שהממשלה מספקת.

הבחנה כזאת בין "מס" ל"תשלומי חובה" עומדת בבסיסו של המודל המוצע כאן. המודל נועד כאמור לסייע לבתי המשפט לפתח ביקורת שיפוטית באמצעות מתיחת קו בין חקיקת מס ("טהור"), כהגדרתו המוצעת כאן, לבין חקיקתם של תשלומי חובה אחרים (בין חיוביים בין שליליים) המוטלים על ידי הממשל הנבחר. תשלומים אלה ניתנים לביקורת, מכיוון שלתשלומי חובה יש מטרה מוגדרת, מפורשת וייחודית, והם מדידים, בעיקר כמותית, ועל כן ניתנים לבחינה, לבדיקה, להערכות ולאומדן מדויק ברמה המאפשרת ביקורת שיפוטית.<sup>26</sup> לאור הגדרות והבחנות אלה, אציע כי הרתיעה מהביקורת השיפוטית מובנת, אולי גם מוצדקת, כשמדובר בחקיקה המטילה מס "טהור", שנועד לממן את מדיניות הממשלה הנבחרת. ביקורת שיפוטית על מס כהגדרתו המוצעת כאן עלולה להפוך לביקורת שיפוטית על עצם המדיניות של הממשלה. לעומת זאת, אבקש להראות שהביקורת השיפוטית על תשלומי חובה המדידים, שמעצם טבעם פוגעים בעקרונות חוקתיים של שוויון, חופש העיסוק והקניין הפרטי, היא אפשרית, ראויה ולעיתים הכרחית.

## 2. הנחות מוצא

הנחות המוצא המשמשות אותי כאן הן אלה:<sup>27</sup> המשפט חייב לעסוק בהגדרות מדויקות. להליך המשפטי, לפסקי דין ולמאמרים משפטיים יש מתודולוגיה מיוחדת, וגם בתי

26 ראו בין היתר: בג"ץ 59/88 צבן נ' שר האוצר, פ"ד מב(4) 705 (1989) (להלן: עניין צבן); ובהמשך, להלן, הערה 44.

27 הנחות אלה פורטו בהרחבה בין היתר: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 40-17; יוסף אדרעי, "דיני מסים כמשפט ציבורי", **משפט וממשל** ה (תש"ס) 57; יוסף אדרעי, "בסיס מס כולל בישראל", **משפטים** יב (תשמ"ג) 431; יוסף אדרעי, **אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל** (תשס"ז-תשס"ח) (להלן: אדרעי, **אירועי מס**); וכן: Yoseph M. Edrey, "What are 'Capital Gains' and 'Capital Losses' Anyway?", 24 *Virginia Tax Rev.* (2004) 141; יוסף אדרעי, "על חקיקת מסים: חקיקה ראשית, חקיקה מינהלית וחקיקה שיפוטית בישראל", **המשפט** ג (1996) 319 (להלן: אדרעי, "על חקיקת

המשפט אינם רשאים לסטות ממנה בלי משים וללא נימוקים.<sup>28</sup> תורת המיסים היא אינטגרציה של דיסציפלינות – כלכלה, מימון, מימון ציבורי, חשבונאות, פילוסופיה מדינית וחברתית, תורת המשפט, משפט מסחרי ודיני המס. נקודת המוצא שלי באשר לשאלה אם חקיקת המס פוגעת בזכות הקניין שונה במקצת מהגישות שהוזכרו לעיל.<sup>29</sup> חקיקת מס ראוייה העומדת בקריטריונים ידועים, שעיקרם הוא בארבעת הקונונים של ה"מס הטוב",<sup>30</sup> אינה פוגעת בזכויות ובעקרונות חוקתיים. חקיקה כזאת מושתתת על הסכמה קולקטיבית לשלם את המס.<sup>31</sup> משלמי המס הטוב מקבלים תמורה הולמת ומוסכמת למס שהם משלמים.<sup>32</sup> המס הטוב שמוטל על פירמות,<sup>33</sup> הוא התמורה שהפירמה משלמת למדינה או לציבור עבור השימוש בהון החברתי שנוצר על ידי המדינה;<sup>34</sup> הוא בעצם מנגנון לחלוקת רווחים בין הבעלים של שלושת גורמי הייצור – הון אנושי, הון פיסקלי והון חברתי – בפרויקט המשותף המייצר את ההכנסות במשק.<sup>35</sup> המס הטוב שמוטל על משקי בית הוא המחיר שמשקי הבית מוכנים לשלם עבור צריכת

מסים"; אדרעי, "בג"ץ חסן" (לעיל, הערה 3); Yoseph M. Edrey, "The Israeli Constitutional Revolution/Evolution, Models of Constitutions, and A lesson from Mistakes and Achievements" 53 *Am. J. Comp. L.* (2005) 77; Yoseph M. Edrey, "Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework", 56 *Am. U. L. Rev.* (2007) 1187.

ראו: אדרעי, "בג"ץ חסן" (לעיל, הערה 3) בעמ' 122–165.

28 לעיל, הערות 7–9.

30 ואלה הם כפי שפורטו בספרו של אדם סמית על עושר העמים: (1) המס צריך להתחשב בנישום; (2) המס צריך להיות ודאי, ידוע מראש ולא שרירותי; (3) המס צריך להיות הוגן; (4) המס צריך להיות יעיל. ראו: Adam Smith, *An Inquiry Into the Nature and Causes of* (1925) *the Wealth of Nations* (Edward Cannan ed.); על דרישות אלה ועל התאמתן לימינו אלה ראו: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 17–21.

31 שם, בעמ' 32.

32 על תאוריית הפירמה ועל זיהוי החברים בה ראו בין היתר: Franco Modigliani & Merton H. Miller, "the Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment", 48 *American Economic Rev.* (1958) 71; Eugene F. Fama, "Agency Problems and the Theory of the Firm", 88 *Journal of Political Economy* (1980) 288.

33 שם.

34 על רעיון הפרויקט המשותף ראו בין היתר: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 61; יוסף מ' אדרעי "על חוקה דקלרטיבית וחוקה קונסטיטיוטיבית: מעמדה של זכות הקניין החוקתית במדרג זכויות האדם" **משפטים** כח (תשנ"ז–תשנ"ח) 461, בעמ' 515–518 (להלן: אדרעי, "על חוקה דקלרטיבית"); Edrey (לעיל, הערה 27); וראו בהמשך: להלן, הערה 36 והטקסט הנלווה לה.

35 על רעיון הפרויקט המשותף ראו בין היתר: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 61; אדרעי, "על חוקה דקלרטיבית" (לעיל, הערה 34) בעמ' 515–518; Edrey (לעיל, הערה 27).

הסחורות והשירותים הציבוריים שהם צורכים והאפשרות לחיות בחברה ראויה.<sup>36</sup> המס הטוב הוא אפוא המחיר עבור ההנאה שמשלמי מס ומשלמות מס מפיקים מהסחורות ומהשירותים הציבוריים שהממשל מספק.<sup>37</sup> מס טוב כזה אינו פוגע בכבוד האדם ובחירותו של אדם, בזכויות הקניין, בשוויון,<sup>38</sup> בחופש האמונה והדת,<sup>39</sup> ובחופש העיסוק.<sup>40</sup> לעומת זאת, מיסים ותשלומי חובה שאינם עומדים בקריטריונים של המס הטוב, לא מתקיימת בהם חזקת ההסכמה,<sup>41</sup> ממשית או משתמעת, ויכול שייחשבו כמפרים עקרונות וזכויות חוקתיות או פוגעים בהם, ועליהם לעמוד בביקורת שיפוטית ובתנאיה של פסקת ההגבלה. מלאכת איתור ההסכמה אינה קלה, ולעיתים היא מורכבת ומסובכת.<sup>42</sup>

כפי שלמדנו כבר גם מאדם סמית, יכולת כלכלית משמשת מדד מוחשי למידת ההנאה של משלמי המס מהסחורות והשירותים הציבוריים. שהרי בעלי היכולת הגבוהה מפיקים הנאה גבוהה יותר מעיקר הסחורות והשירותים הציבוריים (הגנה על החירות, הכרה והגנה על זכות הקניין, חוק וסדר, חופש העיסוק וחופש החוים – בהנחה שמידת ההנאה מהזכויות האישיות כמו חיים וכבוד האדם, שווה לכל בני אנוש); על כן בעלי יכולת גבוהה חייבים בתשלומי מס גבוהים.<sup>43</sup> ראוי לשוב ולהדגיש את הנחת היסוד הבסיסית בחיבור זה: מטרתו של "מס", כהגדרתו המוצעת כאן, מצומצמת רק למימון ההוצאות

36 כביטוי המפורסם של השופט האמריקאי אוליבר וונדל הולמס: "Taxes are what we pay for civilized society, including the chance to insure" *for civilized society, including the chance to insure*, *Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100 (1927). מאז השתמש בביטוי זה בהזדמנויות שונות. ביטוי זה חרות על הכניסה למשרדי IRS בושינגטון הבירה בארצות הברית.

37 אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 46–48.

38 שם, בעמ' 32–39.

39 ראו לדוגמה בארצות הברית, שם העניק המחוקק פטור ממס הכנסה על שווי מגורי חיים שקיבלו כוהני דת מהכנסייה, והעתירה נדחתה על ידי בית המשפט העליון בטענת היעדר זכות המדינה של הארגון שביקש להכריז על הפטור כבטל; וראו בהמשך בעיקר הערות 333–335 והטקסט הנלווה.

40 בג"ץ 2618/00 **חברת פארות בע"מ נ' שר הבריאות**, פ"ד נה(5) 49, בעמ' 56–57 (2001); בג"ץ 1703/92 **ק.א.ל. קוי אויר למטען בע"מ נ' ראש-הממשלה**, פ"ד נב(4) 193 (1998) (להלן: עניין **ק.א.ל.**).

41 אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 18–35.

42 ראו לעיל, הערה 5. דוגמה למצב שבו ניתן להניח שהנחת ההסכמה אינה מתקיימת היא מצב שבו תושבי אזור מסוים נתונים באופן מתמשך למתקפות צבאיות או טרוריסטיות של גורמים עוינים. הם אינם מקבלים חלק ניכר מהסחורות והשירותים הציבוריים – ביטחון, חופש העיסוק – ומן הסתם לא יסכימו לשלם את מלוא הסכום שמשלמים תושבי שאר האזורים במדינה. תגובתו של המחוקק הישראלי באה לידי ביטוי בסעיף 11(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה/ פקודת מס הכנסה), המעניק הנחות מס (זיכוי של 20% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית מוגבלת בתקרה) לתושב אזור קו עימות דרומי.

43 ראו בין היתר: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 99–101; Smith; (לעיל, הערה 30) בעמ' 310–311.

של הממשלה הנבחרת ולא לחלוקה מחדש של העושר, לצדק חלוקתי וגם לא להכוננת התנהגות. השגת מטרת חברתיות או כלכליות ראוי שתבצע באמצעות הוצאות הממשל הנבחר, שתמומנה על ידי המס.<sup>44</sup> כפי שאראה בהמשך המאמר,<sup>45</sup> הממשלות אינן נוהגות על פי כלל זה, והן נוטות להשיג מטרת חברתיות או כלכליות גם באמצעות מערכת של תשלומי חובה אחרים.

המונח "תשלומי חובה אחרים" מיועד בחיבור זה למיסים ייעודיים, למיסים פיגואניים ולהטבות מס. במונח "הטבות מס" אכלול הקלות מס, תמריצי מס והנחות ממס (מונחים שיובהרו בהמשך). תשלומי חובה אחרים פוגעים לכאורה בזכויות חוקתיות. מטרתם חייבת להיות ברורה, ממוקדת וניתנת לכימות. משנמצא שתשלומי חובה פוגעים בעקרונות חוקתיים, ניתן לבחון בקלות יחסית אם הם עומדים בדרישותיה של פסקת ההגבלה.

אין צריך לומר שביקורת שיפוטית על תשלומי חובה תגביר את הסיכוי לעבודת מטה רצינית ומעמיקה של הממשל ולשיפור המנהל הציבורי, כיוון שנטל הראיה של הצדקת הפגיעה מוטל עליהם.<sup>46</sup>

44 היתרונות הבולטים של מענקים ישירים על פני הקלות מס הם: שקיפות המענקים, הצורך לאשרם כל שנה בחוק התקציב השנתי, באופן שוויוני ובהקצאה מפורשת בחוק התקציב השנתי, החייב באישורה של הכנסת על פי קריטריונים ברורים, ענייניים ושווים. המענקים הישירים חייבים להיקבע על פי קריטריונים ברורים וגלויים, שעל פיהם תיעשה ההחלטה באשר לתמיכה הכספית, תוך קביעת מנגנוני בקרה, כי הכספים משמשים את תעודתם; ראו בין היתר: בג"ץ 175/71 פסטיבל למוסיקה אבר-גוש קרית-יערים נ' שר החינוך והתרבות, פ"ד כה(2) 821 (1971); בג"ץ 780/83 ישיבת תומכי תמימים מרכזית נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(2) 273 (1984); בג"ץ 59/88 צבן נ' שר האוצר, לעיל הערה 26; בג"ץ 4124/00 ארנן יקותיאלי ז"ל נ' השר לענייני דתות (פורסם בנבו, 2010) לעומת זאת, הקלות מס מעניקות מדי שנה, באופן עקיף, סכומי כסף לנישומים הנהנים מהם, כל שנה, ללא בקרה אפקטיבית עד שהמחוקק מתפנה לבטלן בחקיקה מיועדת ומפורשת, ראו בהמשך הערות 396–399 ובמיוחד הערה 466 והטקסט הנלווה לה.

45 על גישתו של פרופ' סרי ראו בין היתר ראו בעיקר את ספרו Stanley S. Surrey, *Pathways to Tax Reform: the Concept of Tax Expenditures* (1973).

46 אהרן ברק, *מידתיות במשפט* (2010) בעמ' 541–543. בספרו *מידתיות במשפט*, בפרק 16 מציג פרופ' ברק את ההבחנה המקובלת בין נטל השכנוע לבין נטל הבאת הראיות. על פי הבחנה זו נראה כי אין מחלוקת כי נטל השכנוע שדרישותיה של פסקת ההגבלה מוטל על המשיבים, שהם על פי רוב המדינה והרשויות האחרות; וכן פסק הדין המכונן: בג"ץ 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שחופי, פ"ד מט(2) 221 (1995) (להלן: עניין בנק המזרחי), המחלוקת התעוררה רק ביחס לנטל הבאת הראיות. הנשיא ברק סבור כי גם נטל זה מוטל על מי שמבקש להצדיק את הפגיעה. בהמשך הדברים הוא מביא דעות אחרות, כגון של השופטים כץ וגולדברג וכן את גישתו המורכבת יותר של הנשיא שמגר בעניין בנק המזרחי, בעמ' 348. וראו גם: בג"ץ 8886/15 רפובליקנים מחו"ל בישראל (ע"ר) נ' ממשלת ישראל, בפסקה 48 לפסק דינו של השופט מלצר (פורסם בנבו, 2018) (להלן: עניין רפובליקנים מחו"ל בישראל) וראו לאחרונה אהרן ברק "הזכות החוקתית והפגיעה בה: תורת שלושת השלבים", *משפט וממשל יט* (אפריל 2018) 119.

### 3. מינוח

כאמור, מטרת המאמר לעודד ביקורת שיפוטית ופרשנות שתתחשב בעקרונות החוקתיים שלנו על חקיקה פיסקלית, ביקורת שתביא מן הסתם לשיפור, שיכלול ושיפור עבודת המנהל הציבורי. לצורך זה ראוי להציג תחילה את המינוח המשמש אותי בחיבור זה, אשר יאפשר מטרה זו או יקדמה. מינוח מדויק שמבחין בין המונח "מס" לבין המונח "תשלומי חובה אחרים" על רכיביו.

#### (א) מס ותשלומי חובה

שאלה היא, מדוע מנסחו של סעיף 1(א) בחוק-יסוד: משק המדינה טרח לפרט הן "מס", הן "מלוות חובה", הן "אגרות" והן "תשלומי חובה"? שהרי לכאורה מיסים, מלוות חובה ואגרות הם בבחינת "תשלומי חובה", ועל כן למה לבזבז מילים לריק? נראה שפירוט מונחים אלה מלמד שאין הם זהים בהכרח ואפשר להחיל עליהם כללים שונים. פירוט זה מאפשר, אולי גם מחייב, הגדרות מדויקות המבדילות בין המונחים הללו. לדוגמה, אין דין הטלת מס, שהוא בבחינת הסדר ראשוני, כדין הטלת אגרה או היטל, שעל פי רוב אינם בבחינת הסדר ראשוני. הראשון חייב בחקיקה ראשית,<sup>47</sup> והאחרים מוטלים בדרך כלל באמצעות חקיקת משנה.<sup>48</sup>

אחזור ואדגיש: המונח מס, בין ישיר ובין עקיף,<sup>49</sup> הוא כאמור רק תשלום כללי המוטל בחוק על כלל הציבור, ויעודו מימון הסחורות והשירותים הציבוריים שהממשל הנבחר מבקש לספק לציבור. בכך הוא נבדל, כאמור, מתשלומי חובה אחרים. הבדל זה, שבו אני משתמש בחיבור זה, נובע מהמטרות השונות שנועדו לתשלומים השונים.

#### (ב) תשלומי חובה: מיסים פיגואניים ושלושה סוגים של הטבות מס

המחוקק, הפסיקה והספרות הציעו מגוון רחב של כינויים לתשלומים המוטלים על הציבור על ידי המנהל המרכזי והמקומי.<sup>50</sup> ברובם אלה תשלומי חובה ייעודיים וממוקדים, שנועדו למימון מטרה ספציפית, ולא אעמוד עליהם כאן במישורין.

47 בג"ץ 3267/97 רובינשטיין נ' שר הבטחון פ"ד נב(5) 481, בעמ' 504-505 (1998); בג"ץ 10203/03 המפקד הלאומי בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה (פורסם בנבו, 2008).

48 ראו בין היתר: יוסף מ' אדרעי, פירוש לחוק יסוד: משק המדינה (יצחק זמיר עורך, תשס"ה), בעמ' 66-72 (להלן: אדרעי, "פירוש לחוק יסוד").

49 על ההבחנה בין מס ישיר ומס עקיף, ראו להלן, הערה 320.

50 כגון: תשלומי כפייה; היטלים (ע"א 7316/97 עריית ראשון לציון נ' חב' לוינשטיין (פורסם בנבו, 1999); בלו (סעיף 2 לחוק הבלו על דלק, תשי"ח-1985 ס"ח 160); דמי השתתפות (ראו בין היתר: אלפרד ויתקון ויעקב נאמן, דיני מיסים, מסי הכנסה, עיזבון ושבח (מהדורה רביעית, תשכ"ט) בעמ' 8 ואילך); תרומה (contribution), בג"ץ 198/75 מנהל עיזבון המנוח פייביש מושקוביץ נ' ראש עיריית בת-ים, פ"ד ל(1) 281, בעמ' 297-298 (1975);

המונח "תשלום חובה" מכוון בחיבור זה לתשלום המיועד לממשל,<sup>51</sup> וגם להוראה המשחררת נישומים מסוימים מחובת התשלום, בהתאם למונח שקבע בזמנו פרופ' ס' סרי: "מענקי מס".<sup>52</sup> במונח "תשלומי חובה" אכלול במאמר זה ארבעה סוגים המיועדים לממשל: הסוג האחד הידוע בספרות כ"מס פיגואני", ושלושה סוגים נוספים הנכללים במונח "הטבות מס": "הקלות מס", "הנחות מס" ו"תמריצי מס". מטרתם של שני הסוגים הראשונים – מס פיגואני והקלת מס – היא הסדרת מחירם של סחורות ושירותים

"דמי היתר" (ראו למשל: ע"א 6518/98 הוד אביב בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נה(4) 28 (2001)); היטל השבחה (ראו למשל: ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ נ' הועדה המקומית, פ"ד נה(4) 796 (2001)). אעיר כי נושא ההיטלים שהשלטון המקומי הוסמך להטיל הוא מסובך, מורכב ואינו נעדר בעיות מתחום דיני הקניין, המשפט המנהלי והמשפט החוקי. ראו לדוגמה ע"א 889/01 עיריית ירושלים נ' אל עמי ייחום השקעות ובניה בע"מ, פ"ד נו(1) 340, פסקה 14 לפסק דינו של השופט אנגלרד (2002) המצטט את דבריו של השופט שמגר בפרשת בג"ץ 198/75 מנהל עזבון פייביש מושקוביץ נ' ראש עיריית בת-ים: "המס האמור [מס השבחה] איננו בחינת מקור הכנסה רגיל נוסף של הרשות המקומית, המזרים משאבים כספיים לקופתה, כדי שתיעזר בהם לכיסוי תקציבה לפי שיקוליה הכלליים וליעדים ככל העולה על רוחה ואינו גם בגדר מס רווחי הון גרידא. אפיו של המס, בדומה לאגרות ולתשלומים הנגבים על-ידי רשויות מקומיות עבור פעולות פיתוח (כבישים, ביוב וכו'), הוא כפי ששמו מעיד עליו – היינו תשלום הבא לכסות חלק של הוצאות מוגדרות. הקשר הוא קשר של סיבה ומסובב: ראשית, באין הוצאות עקב התכנית גם לא ניתן לגבות מס השבחה מעיקרו. שנית, אין לגבות את המס אלא אם כן מוכחת הסיבתיות הישירה בין התכנית לעליית ערכו של הנכס. שלישית, ההכנסות, הנובעות מן המס בו אנו עוסקים, יכולות להיות מיועדות רק לכיסוי הוצאות הנובעות מתכנית בנין עיר כאמור, ולא למטרותיה הכלליות של הרשות המקומית". וראו גם את סעיף 119 ד לחוק התכנון והבנייה, שיצר תסבוכת משפטית מורכבת כאשר יזם מגיש תוכנית פיתוח לרשות המקומית העלולה לגרום נזקים לבעלי הקרקעות. כיוון שבמקרה כזה שינוי תוכנית המתאר יביא רווח ניכר, אך עלול לגרום הפסדים לבעלי הקרקעות, והרשות המקומית עלולה להיתבע על ידי בעלי הקרקעות, היא הייתה זקוקה לאמצעי שיבטיח את תשלום הנזקים על ידי היזמים. לצורך זה היא דרשה מהיזמים לחתום על מכתב שיפוי. בית המשפט העליון ראה בכתב השיפוי הזה בבחינת מס שהוטל באופן לא חוקי ופסל את הדרישה האמורה. ראו: ע"א 5958/15 פרחי ביקל בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה – ראשון לציון (פורסם בנבו, 2016). בעיות נוספות מתעוררות עקב תוכניות לפיתוח התיישנות עירונית. כאמור נושא זה ראוי לרשימה נפרדת ומפורטת יותר.

51 בזמנו הצעתי כי המונח "תשלומי חובה אחרים" כולל גם תשלום לגוף פרטי, המחזיק בפלח שוק גבוה במיוחד והוא מספק סחורות ושירותים פרטיים שהם חיוניים לאדם ולכבודו, אדרעי, "פירוש לחוק יסוד" (לעיל, הערה 48). בעניין לוי נטו שופטי הרוב לאמץ גישה זו, אלא שלגישתם ההכרעה לא הייתה נחוצה באותו מקרה. בעמ"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל צבא הגנה לישראל מדור תשלומים, פסקאות 38–40 לפסק דינו של השופט זילברטל (פורסם בנבו, 2012). בחיבור זה אני עוסק רק בתשלומים המוטלים על ידי הממשל. שאלת סיווגם המדויק של דמי הביטוח הלאומי כ"אגרה", "מחיר" או "תשלום חובה אחר" לא תידון בחיבור זה.

52 לעיל, הערה 45.

שיוצרות החצנות, לאמור העברה הוגנת ויעילה של עלות ההחצנות שפעילויות מסוימות יוצרות.<sup>53</sup> המס פיגואני נועד להעביר את עלות הנוקים שהנישום יוצר – החצנות שליליות – מהציבור אל יוצר ההחצנות השליליות, כגון היטל מיוחד על טבק ומוצריו.<sup>54</sup> השני, "הקלת מס", הנכלל תחת השם הכולל "הטבות מס", הוא תמונת ראי למס הפיגואני: הוא נועד להעביר את התועלת של יוצר החצנות חיוביות מכלל הציבור, שנהנה מהן, אל יוצר ההחצנה החיובית, כגון עלות הסיכונים שלוקח יצרן בהקמת מפעל באזור מוכה אבטלה.<sup>55</sup> אמצעי זה אפשר לכנות גם "מס פיגואני שלילי". עם הסוג השלישי נמנית הטבת מס נוספת, שאותה אכנה "הנחה ממס", אשר לה זכאים נישומים מסוימים שאינם נהנים ממלוא הסחורות והשירותים הציבוריים, כגון הנחות המס לתושבי "עוטף עזה".<sup>56</sup> הסוג הרביעי, הנכלל אף הוא תחת השם הכולל "הטבות מס", הוא "תמריץ מס", לאמור הוראת מס סטטוטורית שנועדה להכוונת התנהגות של פעילויות או נישומים מסוימים, כגון תמריץ מס שנועד לעודד עלייה לארץ והשבת יורדים.<sup>57</sup> המכנה המשותף לתשלומי חובה (חיוביים או שליליים) בחיבור זה הוא שמטרתם אינה מימון ההוצאות של הממשלה.

#### א. הסבר אפשרי לתופעת הרתיעה מפרשנות חוקתית ומביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית

כפי שנראה, אכן ניתן לאתר רתיעה של בתי המשפט משימוש בקני מידה חוקתיים בדיונים על חקיקה פיסקלית.<sup>58</sup> הסיבות לכך הן מגוונות ולעיתים משולבות. דומה שאפשר למנות כמה סיבות אפשריות. הראשונה היא החשש המוצדק של הרשות השופטת מחציית הגבול שבין ביקורת שיפוטית מוצדקת לבין ביקורת על עצם המדיניות

53 על הקשיים לקבוע את שיעור המס הפיגואני במדויק ראו, בין היתר אצל: Masur & Posner (לעיל, הערה 25); וכן Ruchira Boss & Dikshita Baid, "Pigouvian Tax And Rethinking the Role of State", 4 *International Journal of Scientific & Engineering Research* (2013) 1294.

54 ראו בהמשך, הערה 390 ואילך.

55 ראו בהמשך הדיון בהקלות המס המוענקות מכוח חוק עידוד השקעות הון, הערות 401–438 והטקסט הנלווה.

56 זאת מכיוון שקרוב לוודאי שבתושבים כאלה לא מתקיימת הנחת ההסכמה, לעיל, הערה 42; דיון בהנחות המס ראו סעיף 11 לפקודה, וראו בהמשך, הטקסט הנלווה להערות 242–249 ולהערות 439–448.

57 ראו בהמשך, הערה 451 ואילך.

58 מעניינת הערתו של השופט עמית בע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, פסקה 31 (פורסם בנבו, 2016) (להלן: עניין ברנע): "לדעתי ניתן לפתור את הקושיה המשפטית בערעורים שלפנינו באמצעות ארגו הכלים שמספקים לנו דיני המיסים, מבלי להיזקק לדוקטרינות הלקוחות מתחומי המשפט החוקתי ומשפט העבודה".

של הממשל הנבחר. השנייה, מורכבותם של חוקי המס וחוסר הידע הדרוש של השופטים והשופטות בתחום שמקורותיו כה מרובים. השלישית נובעת מיישום, שגוי לדעתי, של הנחת חוקיות/תקינות המנהל כשמדובר בהחלטות שיפוטיות של רשויות המס. רביעית, החשש מפגיעה במקורות כספיים של הממשלה הנבחרת והשפעות מרחיקות לכת של החלטות שיפוטיות על כלכלה המצויה במצב רגיש ופגיע.

## 1. החשש מחציית הגבול בין ביקורת שיפוטית מוצדקת לבין ביקורת על מדיניות הממשלה

מס, כמוצע כאן, נועד כאמור לממן את הוצאות הממשלה הכרוכות במימוש מדיניותה. תפיסה אינטואיטיבית תקשור בין ביקורת שיפוטית על חוק מס לבין המדיניות הממשלתית. מכאן החשש המוצדק של הרשות השופטת מחציית הגבול שבין ביקורת שיפוטית ראויה לבין התערבות שיפוטית לא ראויה בהחלטות של מדיניות פסקלית של הממשלה הנבחרת.<sup>59</sup> על חשש זה הצביע הנשיא שמגר כבר בפסק דינו המכונן של בית המשפט העליון בעניין **בנק המזרחי**.<sup>60</sup>

59 כך, בבג"ץ 240/98 **עדאלה – המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' השר לענייני דתות**, פ"ד נב(5) 167, 187 (1998) (להלן: **עניין עדאלה**); וכך לאחרונה בעניין **רפובליקנים מחו"ל בישראל** (לעיל, הערה 46) – המשנה לנשיאה מלצר חוזר ומצטט מבג"ץ 4769/95 **מנחם נ' שר התחבורה**, פ"ד נו(1) 235, 263 (2002) (להלן: **עניין מנחם**): "[...] הודגש בפסיקתו של בית משפט זה פעמים רבות כי בישמו את המבחנים החוקתיים הקבועים בפסיקת ההגבלה על חקיקת הכנסת, יפעל בית המשפט באיפוק שיפוטי, בזירות ובריסון. במיוחד כך הדבר כאשר עניינה של החקיקה העומדת לביקורת חוקתית הוא בתחומי משק וכלכלה שכרוכים בהם היבטים חברתיים וכלכליים רחבי היקף. בתחומים אלה ייתכנו לעתים קרובות כמה מטרות ודרכי פעולה אפשריות; ההכרעה ביניהן מבוססת לא פעם על הערכה שטמונה בה אי-ודאות, והיא כרוכה בתחזיות ובשיקולים מקצועיים שאינם תמיד בתחום מומחיותו של בית המשפט. הערכה שגויה של המצב עלולה להוביל לחוסר יציבות ואף לזעזועים במשק המדינה, על-כן יש ליתן לרשויות המופקדות על המדיניות הכלכלית – הרשות המבצעת והרשות המחוקקת – מרחב בחירה רחב בהיותן קובעות את המדיניות הכלכלית, ונושאות באחריות הציבורית והלאומית למשק המדינה ולכלכלתה. זאת ועוד, הבחירה בין המטרות ודרכי הפעולה השונות בתחומי משק וכלכלה עשויה להיגזר מהשקפות חברתיות-כלכליות אשר על-אף היותן שונות זו מזו ואף מנוגדות – הן עשויות כולן להתקיים במסגרת חוקי היסוד דברים אלה צריכים להנחות אותנו אף בבואנו לבחון את חוקיותו של תיקון 227 לפקודת מס הכנסה".

60 **עניין בנק המזרחי** (לעיל, הערה 46) בעמ' 335: "אין כוונה לכך שבית המשפט יפעיל את סמכויותיו החוקתיות לגבי הטלת כל אגרה או חובת ביול שאין בהם הכבדה, רק בשל כך שיש בהם כמובן, לפי טבע העניין, חיוב בתשלום כלשהו. אם כל נושא שולי כאמור יועבר לבדיקה לפי סעיף 8, יעסקו בתי המשפט בכל מקרה של שינוי בלתי משמעותי של אחוזי המס בדיונים ארוכים ומייגעים, שבהם תצטרך המדינה להביא ראיות להצדקת המס, ובתי המשפט יהפכו למעשה לנותני חתימת האישור או הביטול של כל אקט פסקאלי. התפתחות כזאת אינה רצויה"; ובהמשך, בדבריו על רכיביה של פסקת ההגבלה: "מבחן (ג) הנ"ל הוא לטעמי יותר בגדר מסקנה מאשר אמת מידה. בכל מקרה, הוא מעורר, לטעמי,

וכך גם השופט בך.<sup>61</sup>

## 2. מורכבותם של חוקי המס ומקורותיהם

סיבה נוספת התורמת לרתיעה האמורה היא אי-הכרה מספקת של השופטים והשופטות בתורות המיסים והמימון הציבורי ומורכבותם של חוקי המס. כך בדבריו של השופט בך בעניין **בנק המזרחי**.<sup>62</sup>

כך גם הערה של השופט עציוני במקרה **ארנסט מיכאל**,<sup>63</sup> שם נדונה זכאותו של הנישום ליהנות מהנחת מס מסוימת על פי חוק עידוד השקעות הון. באותו מקרה הציע השופט ויתקון פירוש מסוים לחוק. גם פקיד השומה וגם המערער דחו אותו, ובית המשפט החליט מה שהחליט. השופט עציוני, שהצטרף לדעתו של השופט ויתקון, הביע את תחושת חוסר הנוחות שלו, הנובעת מכך שחוק המס הנדון הינו לבירינט וחוקי המס אינם ברורים בעיניו.<sup>64</sup>

שאלות קשות בתחום הביקורת השיפוטית על חקיקה כלכלית: האם בית המשפט יחליט, למשל, כי המיסוי המוצע גבוה מדיי על-מנת לשמש להשגת תכלית פלונית שנמצאה ראויה, ויבטל אותו לחלוטין? או שמא יקבע תקרת מס נמוכה יותר?."

61 שם, בעמ' 693: "החשש כי בביקורת החוקתית יתחלפו התפקידים בין בית המשפט לבין בית המחוקקים, והצורך להעמיד את גבול ההתערבות כמוצע לעיל, באים לידי ביטוי מיוחד בחוקי מיסוי ובחוקים המתווים מדיניות כלכלית (בהם חל המובן השני של 'הנדרש', שעליו עמדנו). אם בחינת חוקתיות המינון תיעשה באלה בדרך של בדיקה קפדנית של החלופות האפשריות, יקשה למצוא חקיקה כלכלית שתעמוד במבחן המידתיות" (הדגשה הוספה).

62 שם: "בחוקי מיסוי ובחוקים כלכליים גם מצטרפת העובדה כי אין בידי בית המשפט הכלים והמכשירים לעמוד על הדקויות וההבדלים במידתיות שבין האפשרויות השונות (ראה בג"צ 311/60 י' מילר, (סוכנות ויבוא) בע"מ נ' שר-התחבורה ואח' [76], בעמ' 1996).

63 ע"א 634/73 ארנסט נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"מ כט(1) 517 (1974).

64 שם, בעמ' 524: "אני מסכים לפסק-דינו של חברי הנכבד השופט ויתקון אשר כיד הבנקאות הטובה עליו מוצא את דרכו ב'לבירינט' החוקי שבו אנו דנים בערעור זה. כנראה שזו דרכם של חוקים פיסקליים שעליהם 'להצטיין' באי-בהירות, בניסוח מסורבל, כאשר הוראה אחת רודפת שניה, לעתים מתנגשת אתה ולעתים חופפת אותה (ראה ע"א 245/73, 246/73 – פקיד השומה, תל-אביב 5 נגד תכנון המיס לישראל בע"מ וערעור שכנגד, פד"י, כרך כט (1), ע' 172). ואין פלא שהאזרח הקטן, ולא דוקא העני, מחפש לו דרכים כדי לנצל את ה'חורים' וה'פרצות' שבחוק, כפי שאין פלא שהמחוקק נאלץ להיעזר בהוראות, כמו שבסעיף 86 לפקודת מס ההכנסה, על-מנת להילחם בעיסקאות שהוא קורא אותן מלאכותיות באמצעים שהם למעשה גם-כן מלאכותיים והבאים למלא או לתקן מה שהחסיר, או קלקל המחוקק בעצמו [...] בסבך זה של החקיקה לא רק שהאזרח הרגיל יתקשה להתמצא, אלא גם אדם המנוסה בחקיקה פיסקלית לא קל יהיה לו לרדת לסוף דעתו של המחוקק ולהבין את משמעות המונחים וההגדרות שבהם הוא משתמש. כך גם אנו נתקלנו כאן בסעיפים שונים הדנים בפטור ממס והמתייחסים למפעלים מאושרים, 'מאושרים בחלקם', ב'השקעות מאושרות' וכו', כאשר אין התאמה ברורה ביניהם."

השופט ויתקון עצמו הלין בעקיפין ובנימוס גם על "תרומתם" של עורכי הדין, והביע משאלה:

מידע ובקיאות מניין? בעיני כל המקורות כשרים והלוואי שהיו הפרקליטים באים לבית המשפט, כשהם מצוידים בכל החומר הכלכלי הדרוש להבנת החוק.<sup>65</sup>

דוגמה נוספת שמקורה במורכבותם המגוונת של מקורותיהם של חוקי המס ניתן למצוא בהשתלשלות הדברים בעניין **רמון ביטוח ופיננסים בע"מ**.<sup>66</sup> הנישומה, סוכנות ביטוח, העניקה שירותים לחברת ביטוח. היא החזיקה בידיה סכומים גבוהים שהיו שייכים לחברת הביטוח ולא נדרשה לשלם עליהם ריבית. מבחינה משפטית נקבע כי היה מדובר למעשה בהלוואה ללא ריבית. בכספי ההלוואה היא רכשה השקעה פיננסית (תפ"ס) שהניבה לה ריבית. פקיד השומה טעה וחייבה במס, פעמיים: פעם על הריבית בשווה כסף שקיבלה מחברת הביטוח – בגובה הריבית המקובלת במשק בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה – ופעם נוספת הוא חייבה במס על התשואה שקיבלה בפועל מההשקעה. כל הסבריה של הנישומה, שבאופן כזה היא תתחייב במס פעמיים על הכנסה כלכלית אחת, לא הועילו. היא ערערה לבית המשפט המחוזי. גם שם לא הצליחה להבהיר את טענתה, וערעורה נדחה. הנישומה שבה וערערה, הפעם לבית המשפט העליון, וצירפה לצוות המשפטי שלה איש אקדמיה (ד"ר אהרן יורן), אשר העלה טענה חדשה ונכונה: לנישומה אכן היו שתי הכנסות, האחת ריבית בשווה כסף שהנישומה המערערת קיבלה מחברת הביטוח בתמורה לשירותים המסחריים שהעניקה לה. האחרת – הריבית שקיבלה בפועל על השקעתה בתפ"ס. מנגד הייתה לה הוצאת ריבית בשווה כסף, שאותה היא זכאית לנכות כנגד הכנסה בפועל מהתפ"ס. בזמן שהצדדים המתינו לקבלת פסק הדין השתכנעה פרקליטות המדינה בצדקת טענתה של הנישומה המערערת בדבר המיסוי הכפול וביקשה מבית המשפט לקבל את הערעור.<sup>67</sup> הבקשה נדחתה, ובית המשפט העליון פרסם את החלטתו המנומקת לקבלת הערעור.

65 אלפרד ויתקון, "בעיית הפרשנות בדיני מיסים", **משפטים** ג (1971) 10.  
66 ע"א 32/86 **רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1**, פ"ד מו(1) 573 (1992) (להלן: **עניין רמון**).

67 שם, בעמ' 585 פסקה 12 לפסק דינה של השופטת נתניהו: "לאחר כתיבת חוות-דעתי נתקבלה הודעה מטעם המשיב, כי הוא השתכנע שאין להפעיל את סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה [...] כאשר הפעלתו של הסעיף גורמת לחיוב כפול במס' והוא מסכים לקבלת הערעור, מבלי שנכריע בטענות האחרות שהועלו על-ידי הצדדים. לא מצאנו בכך סיבה להימנע ממתן פסק-דיננו, מה גם שבא-כוח המערערת מבקש, כי יינתן פסק-דין שיכריע בשאלות שבמחלוקת".

דא עקא, ששלוש חוות הדעת שנכתבו על ידי השופטים והשופטת היו, עם כל הכבוד וההוקרה, שגויות.<sup>68</sup> הניתוח הנכון היה צריך להראות שלנישומה אכן היו שתי הכנסות, אך היו לה גם הוצאות ריבית (בגובה הריבית הסטטוטורית שחויבה במס על פי סעיף 3(ט) לפקודה), שאותן הייתה זכאית לנכות כנגד ההכנסה מההשקעה. על הטענה בנוגע לניכוי הוצאת הריבית בשווה כסף הגיבה השופטת נתניהו כי יש בה גם היבט משפטי וגם היבט כלכלי, והיא החליטה להשאיר הדיון בה בצריך עיון.

עברו שנים, וסוגיה דומה הגיעה שוב לבית המשפט העליון. תחילה, בעניין **מגדל הזהב**,<sup>69</sup> עדיין נמצא הערה שממנה אפשר להבין שבית המשפט לא ראה לנגד עיניו את הניתוח הנכון.<sup>70</sup> רק מאוחר יותר, בעניין **מגדלי הים התיכון**,<sup>71</sup> הציג השופט ברק את הניתוח הנכון והמדויק.<sup>72</sup>

סימן נוסף למורכבות מקורותיהם של דיני המיסים ולעובדה שבית המשפט אינו מכיר אותם במידה מספקת נמצא בתפיסתו – המוטעית, עם כל הכבוד – של בית המשפט לעניין הרציונל העיקרי המצוי בבסיס ההוראה בחוק מע"מ המטילה שיעור מס אפס על יצוא. מס ערך מוסף נועד בעיקר להשגת **ניטרליות מס בסחר בין-לאומי**, זאת באמצעות המאפיין העיקרי של השיטה, קרי חיוב היבוא במע"מ מלא במדינת היעד ושיעור מס

68 לדעת השופטת נתניהו "אין לחייב נישום במס גם על ה'חיסכון' בריבית, שרואים אותו לפי סעיף 3(ט) כהכנסה חייבת מס, וגם על ההכנסה בריבית בפועל מקום שהוכח שהופקה הכנסה בפועל, היא תישום במס על-פי שיעורה בפועל. בהיעדר ראיה משכנעת, תיקבע ההכנסה על-פי האמור בסעיף 3(ט)". הנשיא מ' שמגר: "אני מסכים לדברי חברתי הנכבדה, השופטת נתניהו, בכפופות להדגשה אחת: לעניין השומה, הרי לדידי יוצבו זו לצד זו ההכנסה הרעיונית שלפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] וההכנסה בפועל, אם יש ראיה לגביה, והמס יוטל לפי הגבוהה מבין השתיים". השופט אור: "מסכים אני לפסק-דינה של חברתי הנכבדה, השופטת נתניהו, בכל הנוגע לקביעתה שהמדובר בענייננו במיסוי כפול. נראית לי, לעומת זאת, מסקנת חברי הנכבד, הנשיא, לעניין קביעת גובה ההכנסה, דהיינו, שיש לחשב את המס לפי ההכנסה הגבוהה מבין השתיים".

69 ע"א 9105/96 **מגדל הזהב בע"מ נ' מע"מ י-ם**, פ"ד נו(5) 608 (2002).  
70 מדובר היה בעוסקת שקיבלה מלקוחותיה הקשישים פיקדון, שלא נשא ריבית שוק. העוסקת חויבה במע"מ על סכומי הריבית הסטטוטורית על הפיקדון. גם היא טענה למיסוי כפול ולקיומו הריבית הסטטוטורית שהיא "שילמה" ללקוחותיה. בית המשפט העליון דחה את טענתה בנימוק שמדובר ב"ריבית דמיונית". הניתוח הנכון היה מגלה שהעובדה שהעוסקת לא יכלה לקזז את הריבית האמורה נבעה, לאמיתו של דבר, מהטעם הפשוט שהלקוחות לא היו "עוסקים" לצורך חוק מע"מ, ולכן לא יכלו להעניק לעוסקת חשבונת מס המותרת לעוסקת בקיזוז כנגד חיובי המע"מ שלה.

71 ע"א 6722/99 **מנהל מע"מ ת"א נ' מגדלי הים התיכון בע"מ**, פ"ד נח(3) 341 (2004). ניתוח מדויק זה אושר שוב בעניין ע"א 8131/06 **אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה** (פורסם בנבו, 2006).

72 גם למחוקק האמריקאי לקח זמן עד שחוקק את המודל הנכון בסוגיה. ראו לדוגמה גם 26 U.S. Code § 7872 (להלן: קוד המיסים האמריקאי); וכן: אדרעי **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 121–124. לדיון מקיף בסוגיית הכנסה והוצאה בשווה כסף ראו בין היתר: אדרעי, **אירועי מס** (לעיל, הערה 27), בעמ' 105–145.

אפס ליצוא.<sup>73</sup> אף על פי כן חוזר בית המשפט ומניח כי שיעור מס אפס על יצוא נועד לעודד יצוא.<sup>74</sup>

גם ההערה הבאה של השופט גרוניס בעניין פוליטי,<sup>75</sup> מחזקת את הרושם האמור:

**דיני המס סבוכים** דיים בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו.<sup>76</sup> (ההדגשה הוספה)

ד"ר עזאם מסכים עם אבחנתו של השופט גרוניס, אך חולק על מסקנתו:

בסופו של דבר מקובלים עליי דבריו של השופט גרוניס בפרשת פוליטי כי דיני המיסים מסובכים דיים, אך מסקנתי שונה לחלוטין: דווקא בגלל המסובכות והמורכבות של דיני המיסים אין בכוחה של הפרשנות המילולית להתמודד עימם, והתמודדות היא פשטנית מדי. יש צורך בשיטה פרשנית מפותחת יותר עם ארגז כלים עשיר יותר להתמודדות עם מורכבותם של דיני המיסים. זאת בדיוק השיטה הפרשנית התכליתית אשר

73 או בין היתר: Mohan Prasad Shrivastava, Singh, Satyendra Kumar Gupta, Economics of Value Added Tax (VAT) (2004) p.139; Thomas Ecker, A VAT/GST Model Convention; Tax Treaties as Solution for Value Added Tax and Goods and Services Tax Double Taxation (2013) pp.103–106; Maria Januskova, "The Principles of neutrality: VAT and Direct taxes", Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation (Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl eds. 2015), 137.

74 ג"ץ 95/4140 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49 (1999). מעניין לציין כי באחד מפסקי הדין הראשונים שעסקו בחוקתו של חוק מע"מ חש השופט זוסמן כי טענות המדינה בדבר התמריץ לעידוד יצוא היו שגויות, והעתירה כנגד חיובן במס של חברות ספנות זרות התקבלה: בג"ץ 326/76 לשכת הספנות הישראלית נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לא(1) 444 (1977). בבג"ץ 6845/13 גיא אופיר נ' שר האוצר (פורסם בנבו, 11.3.2014), נדחתה על הסף עתירה שביקשה לעדכן את מדיניות רשות המיסים ביחס לעסקאות דיגיטליות בנימוק הבא: "דינה [של העתירה] להידחות על הסף בהיותה מוקדמת. אכן, אופן יישומו של חוק מס ערך מוסף על תאגידיים רב לאומיים – ככל שמדובר בעסקאות או בפעילות המבוצעות דרך רשת האינטרנט – עלול לעורר שאלות מורכבות שעשויה להיות להן השלכה רחבה. מתשובת המדינה למדנו כי הגורמים האמונים על אכיפת החוק עמלים על גיבוש חוזר מקצועי בנושא זה שיפורסם בתקופה הקרובה". למיטב ידיעתי, תהליך העדכון על ידי רשות המיסים, טרם הושלם עד משלוח מאמר זה לדפוס.

75 ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280 (2008) (להלן: עניין פוליטי).

76 שם, בפסקה 5.

מביאה בחשבון גם היבטים מיוחדים ותכליות מיוחדות ומורכבות של דיני המיסים.<sup>77</sup>

אסיים בהערה שהקושי הנדון כאן, קרי מורכבותם של דיני המס והקשיים של בתי המשפט בניתוח מדויק של הסוגיות המורכבות, מתעצם נוכח העובדה שבישראל לא נוהגים להזמין "עד מטעם בית המשפט" (Amicus Curiae).<sup>78</sup>

### 3. יישומה של חזקת חוקיות/תקינות המנהל

עדות נוספת לקשיים שבתי המשפט נתקלים בהם בעת שהם נדרשים לנתח סוגיות מס מורכבות באה לידי ביטוי במקרים שבהם בית המשפט יישם את דוקטרינת חזקת חוקיות/תקינות המנהל גם על החלטות שיפוטיות של רשויות המס. בעניין **אביעד פרל** נדונה סוגיה מורכבת של אופן סיווגו, לצורכי מס, של דיבידנד שחולק על בסיס שערך נכסי הון של החברה. בית המשפט התלבט קשות בין דוקטרינות שונות ובסופו של דבר קבע:<sup>79</sup>

משלא הוכיחו המערערים כי מדובר בהכנסה של החברה שמוסתה במסלול החד שלבי, וכן לא הוכיחו כי מדובר בהון העצמי של החברה, לא עמדו המערערים בנטל ההוכחה בו עליהם לעמוד כדי לסתור את **חזקת התקינות של השומה** שנערכה להם. על כן, יש לקבוע לגישתי כי לא

77 רפעת עזאם, "פרשנות דיני המיסים: מסי אמת וזכויות אדם בפסיקת בית-המשפט העליון" **משפט ועסקים** יח (2014) 401, בעמ' 461.

78 ראו: *Paulsen v. Commissioner*, 469 U.S. 131 (1985), שם דן בית המשפט העליון בסוגיה שנחשבה קשה ומורכבת. השופטת אוקונור מציינת כי בית המשפט הזמין, כעד מטעם בית המשפט, את פרופ' ארנסט בראון מבית הספר למשפטים של אוניברסיטת סטנפורד כדי להבהיר את הסוגיה. על השימוש בעדי בית משפט בארצות הברית ראו: Michael E. Solimine, "The SOLICITOR General unbound: Amicus Curiae Activism and Deference in the Supreme Court", 45 *Ariz. St. L.J.* (2014) 1183; על הדרך שבה מחליטים מספר רב של מומחים אקדמאיים בתחום דיני מיסים לפנות לבית משפט ולהגיש לו חוות דעת ראו למשל בערעור שהוגש לבית המשפט לערעורים באזור השביעי על פסק דין בעניין *Gaylor* (להלן, הערה 343): AMICUS CURIAE BRIEF OF TAX LAW PROFESSORS IN SUPPORT OF APPELLEES, <https://bit.ly/2LDvMCu>. עם זאת, אולי ניתן לראות בהערה להלן שינוי מגמה: "בנוסף לכך, הגישה העותרת חוות דעת משפטית מטעם פרופ' אדריי מאוניברסיטת חיפה (אותה הוסכם לראות בדיון על פה מיום 28.12.2015 כמאמר משפטי)", בג"ץ 8749/13 **חח"כ סתיו שפיר נ' שר האוצר**, בפסקה 7 בפסק דינה של הנשיאה נאור (פורסם בנבו, 2017).  
79 ע"א 8500/10 **פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים** (פורסם בנבו, 2012).

נפל פגם בשומה שהוצאה למערערים, וכי סכום החלוקה ימוסה כדיבידנד מכוח סעיף 2(4) לפקודה.<sup>80</sup> (ההדגשה הוספה)

נטייה מרוככת יותר הפגין בית המשפט העליון בעניין **אקסלברד**.<sup>81</sup>

השופט דנציגר מביע דעה שונה הנראית, עם כל הכבוד, נכונה יותר:<sup>82</sup>

חשובה לא פחות בעיני היא החזקה לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה. דהיינו, כאשר לאחר מיצוי הניתוח הפרשני של הוראת המס לא ניתן להגיע לכלל הכרעה וזו נשארת סתומה, כי אז יש לפרשה **לטובת הנישום** [ראו: ברק, עמ' 437; ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); רע"א 10643/02 **חבס ת.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה** (פורסם בנבו), 14.5.2006] פסקה 15 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל; ולאחרונה דעת הרוב בע"א 9453/06 **מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ** (פורסם בנבו), 11.8.2008] פסקה 13 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין ועמדתו של הח"מ].

80 שם, בפסקה 61 בפסק דינו של השופט ג'וברן. השופטת חיות והשופט עמית הסכימו.

81 ברע"א 3527/96 **אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה**, פ"ד נב(5) 385 (2005) ברע"א 3527/96 **אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה**, פ"ד נב(5) 385 (2005) (להלן: עניין **אקסלברד**): "אכן מלאכת הפרשנות היא בידי בית-המשפט ובידיו בלבד, אך בנסיבות מסוימות ייתן בית-המשפט משקל לפרשנות הנקוטה בידי המנהל". ובהמשך הדברים: "בענייננו, אין בפרשנותו של המשיב [מנהל מס רכוש – אזור חדרה – י"ד] כדי להטות את הכף או להוות שיקול מכריע, אך יש בה כדי לתרום למסקנה שיוזמת החקיקה לתיקון 25 נועדה להבהיר ולתת ביטוי לפרשנותו של המשיב שנהגה כבר לפני התיקון ושימשה נושא להתדייניות משפטיות ממושכות שלא הגיעו להכרעה בבית-משפט זה", עניין **אקסלברד** (לעיל, הערה 81) בעמ' 407–408; וראו גם בעניין אחר: בע"א 6557/01 **פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, פ"ד סא(3) 413, פס' 81 לפסק דינה של השופטת ארבל (2006): "[...] אף בית-המשפט המחוזי סבר שלו היתה פז גז תוקפת את תקנות הפחת עצמן בהיותן בלתי סבירות אפשר והיה הדבר צולח בידה'. איני סבורה כי פרשנות זו תביא להתדייניות אינסופיות כפי שחושש המשיב. יש לזכור כי נטל ההוכחה מצוי על כתפי הנישום ולכן לא סביר כי פרשנות זו תטיל משא כבד מדי על שכמו של פקיד השומה [...]" דעת הרוב – הנשיא ברק והשופטת חיות – לא התייחסה במפורש להערת אגב זו, אך דחתה את מסקנתה של השופטת ארבל. גישה דומה נמצא גם בבית המשפט המחוזי בעת שדן בדחיית בקשה לתביעה ייצוגית (ולא בערעור ישיר על שומה) שהוגשה כנגד רשות המיסים. ת"צ (מחוזי מרכז) 15-05-1901 **עגמי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 2016), בפסקה 44 לפסק דינו אומר השופט ד"ר בורנשטיין: "הגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך. לטובת הרשות עומדת חזקת החוקיות/התקינות, ולפיה ניתן להניח ככלל שמעשה הגביה של הרשות הציבורית נעשה כדין". בהמשך דבריו הוא גם מזכיר את שיקולי התקציב.

82 עניין **מרום** (לעיל, הערה 1), בפסקה לפני אחרונה של הערתו של השופט דנציגר.

כשלעצמי אני סבור כי בכוא בית המשפט לפרש הוראת מס אל לו לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה ("חבק") או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המיסים מתוך כוונה ללמוד מהי תפישתה הפרשנית של רשות המיסים בהתייחס להוראת המס שיצאה תחת ידו של המחוקק.<sup>83</sup> (ההדגשה הוספה)

גישה אחרונה זו נסמכת גם על הוראות מפורשות בפקודה, שמהן עולה כי כאשר הנישום עומד בדרישות הפורמליות של ניהול חשבונות והמצאת מסמכים, נטל הראיה שהשומה מוצדקת הוא על פקיד השומה.<sup>84</sup> אם נטל הראיה במקרים הללו הוא על פקיד שומה, נראה כי חזקת חוקיות/תקינות המנהל אינה צריכה לחול על סמכויותו השיפוטיות של פקיד השומה.

#### 4. החשש מפגיעה במקורות הכספיים בתקציב המדינה

הכלל הבסיסי, כפי שביטאו אותו בתי המשפט שלנו, הוא לכאורה ברור:

[...] חברה האמונה על ברכי כבוד האדם, החירות והשוויון מוכנה לשלם את המחיר הנדרש [...] <sup>85</sup>.

בבג"ץ אליס מילר הזכור לטוב מצאנו מדבריו של שופט הרוב מצא:

על כל פנים, כשעל הפרק ניצבת תביעה למימוש זכות יסוד – וכזה הוא המקרה שלפנינו – משקלם היחסי של השיקולים התקציביים אינו יכול להיות גדול. שכן: 'הרטוריקה של זכויות אדם צריכה להיות מכוסה במציאות המעמידה זכויות אלו בראש סולם העדיפויות הלאומי. הגנה על

83 על הקושי שמתעורר נוכח העובדה שרשויות המס משמשות גם כרשות הממונה על הוצאת שומה ועל פעולות גבייה מחד גיסא וגם כאחראית על חקיקת המס ועל מצבים שבהם רשויות המיסים מנצלות עובדה זו כדי לזכות בסוגיות משפטיות המתעוררות בערעורי מיסים בפני בתי המשפט ראו: אדרעי, "על חקיקת מיסים" (לעיל, הערה 27).

84 ראו, בין היתר, את סעיף 85א(ג) לפקודה: "(2) מסר הנישום מסמכים כאמור בפסקה (1) ומסמכים שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים". וסעיף 155 הקובע באופן גורף וחד-משמעי: "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחובת המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם". (ההדגשה הוספה). השאלה אם הסיפא של הסעיף חלה גם על נישום שאינו חייב בניהול ספרים לא נדונה בפסיקה. להערכתנו, תכלית החקיקה של הסעיף ושל עקרונות השיטה מובילה למסקנה חיובית.

85 בבג"ץ 7081/93 שחר ברצר נ' מועצה מקומית מכבים-רעות, פ"ד נ(1) 337 (1996).

זכויות אדם עולה כסף, וחברה המכבדת זכויות אדם צריכה להיות נכונה לשאת במעמסה הכספית'. (ברק, בספרו הנ"ל, כרך ג, פרשנות חוקתית (נבו, תשנ"ד) 528).<sup>86</sup>

גם השופט טל בדעת המיעוט שם, מצטרף לגישה זו, אך מציין כי אם יש התנגשות בין שיקולי תקציב שמטרתם הגנה על חיי אדם – שאף היא ערך מערכי היסוד – לבין הכרה בערך השוויון, גוברים הראשונים.<sup>87</sup>

בעניין **עדאללה**,<sup>88</sup> מפרט בג"ץ את נימוקיו לדחיית עתירה של מוסדות דת לא יהודיים כנגד הוראות בחוקי התקציב המפלגות אותם לרעה. מסקנתו של בית המשפט הייתה שהעתירה הייתה כללית וסתמית מכדי שיינתן סעד בצידה. עם זאת השופט חשין מעיר כי חוק התקציב חייב לשקף את מדיניותה של ממשלה לשנה אחת, ורק במקרים נדירים, שבהם ישתכנע בית המשפט שהוראה בחוק התקציב "פוצעת אנושות בזכויות היחיד" ורק אם אין אפשרות אחרת, "במקרה מעין זה החוק כמו יזעק מתוכו כי לא קנה זכות קיום".<sup>89</sup>

והוא ממשיך ומצטט מספרו של ברק:

לעומת זאת נלעומת שיקולים של מדיניות משפטית בנושאי זכויות היחיד, כגון חופש הביטוי, חופש ההפגנה, כבוד האדם, חופש העיסוק וכיו"ב – מ' ח' שיקולים סבוכים של מדיניות כלכלית או חברתית, אשר לעתים קרובות אף שנויים הם במחלוקת, הדורשים מומחיות ומידע, ואשר עשויים לחייב הנחת הנחות והיפותיזות, שהן מצידן מחייבות הנחות נוספות, רצוי לו לשופט להזהר מהפעלתם. הדרך הבטוחה והסבירה תהיה לרוב להשאיר את הסוגיה למחוקק, אשר יוכל לקבל מידע מלא מפי מומחים ולגבש מדיניות משפטית התואמת את הסוגיה בכל היקפה.<sup>90</sup>

בעניין **פוליטי**,<sup>91</sup> השתמש בית המשפט העליון בדברי הרקע לתיקון בחוק פיסקלי, שהדגישו את הממד התקציבי של התיקון. שם נדונה הוראת מעבר סטטוטורית שקבעה נוסחה נוקשה ("נוסחת החישוב הליניארי") לחישוב **שיעורי המס** של שבח מקרקעין על

86 בג"ץ 4541/94 אלס מילר נ' שר הבטחון, פ"ד מט(4) 94, 115 (1995).

87 שם, בעמ' 129.

88 לעיל, הערה 59.

89 שם, בעמ' 191.

90 שם, בעמ' 191 המצטט מתוך א' ברק "שיקול דעת שיפוטי"; ראו גם: דנג"ץ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן, סוף פסקה 19 לפסק דינו של הנשיא גרוניס (פורסם בנבו, 2013).

91 לעיל, הערה 75, וראו גם עמ"ה (מחוזי י-ם) 131/08 עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 2011).

מכירת נכס שנרכש בעבר – בתקופה ששיעורי המס על שבח מקרקעין היו גבוהים – ונמכר מאוחר יותר כששיעורי המס הופחתו באופן ניכר. הנישום טען כי הנוסחה האמורה היא רק בבחינת הנחה הניתנת להפרכה, שכן ביכולתו להוכיח את המועד המדויק שבו נוצר הרווח, ולפיכך הנוסחה הסטטוטורית צריכה להידחות מפני המצב העובדתי.<sup>92</sup> בית המשפט העליון דחה את הטענה בנימוקים שונים (היעדר עיגון לשוני

92 חוקים פיסקליים משופעים בהוראות המניחות חזקות מסוימות. במהלך השנים התגבשה הלכה שעל פיה יש לראות בהנחות או חזקות אלה חזקות לא חלוטות וכי ניתן לסתור אותן באמצעות הוכחות מספקות, זאת בהתאם לתכליתם של חוקי המס, דהיינו גביית מס אמת מהנישום. ראו בין היתר בע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1**, פ"ד נג(1) 699 (1999), נפסק כי נוסחה סטטוטורית לייחוס הוצאות ריבית בפרויקטים של בנייה קובעת חזקה שאינה חלוטה, והיא חלה רק כאשר לא ניתן לייחס הוצאות לכל פרויקט ופרויקט. בעניין **שכטר** (לעיל, הערה 1), שעסק בחוק מיסוי מקרקעין, קבע בית המשפט העליון כי ניתן להפריך את הנוסחה הסטטוטורית של קביעת מועד השבחת נכס מקרקעין, לצורך חישובו של רווח אינפלציוני, ולאפשר לנישום להוכיח את המועדים המדויקים. מאוחר יותר, בע"א 3988/00 **מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון**, פ"ד נט(4) 867 (2004), הוזתרה השופטת חיות מפני נטייה גורפת להתעלם מלשון החוק, ואף על פי כן סיכמה את הגישה השלטת: "יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק". בע"א 2343/05 **בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב** (פורסם בנבו, 2010) "התהפכו היוצרות". מנהל מס שבח הוא שבח להעדיף את המציאות ולתאם את הוצאותיה של הנישומה על פי חישוב מדויק ולא על פי הנוסחה הסטטוטורית. בית המשפט הסכים: "יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק [...]". הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת". ועוד נמצא שם הערה משמעותית: "אין להעניק לשיקולי יעילות הגבייה מעמד בכורה באופן העשוי לפגוע בהגשמת התכלית העיקרית של החוק – גביית מס אמת מן האזרח". עניין **בנק קונטיננטל**, פסקאות 25–26 לפסק דינה של השופטת פרוקצ'יה. בהתאם למגמה זו המשיך בית המשפט העליון ופסק בשנת 2003, בעניין **קלס**, לעיל הערה 1. ראוי לציין כי בעניין דנ"א 2103/12 **מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון** (פורסם בנבו, 2012) דחה הנשיא גרוניס בקשה לדיון נוסף וקבע שהלכת **קלס** לא השתנתה – כי החזקות שנקבעו בסעיף 66 לפקודה (הקובעות אימתי ייחשבו הכנסות בני זוג כתלויות זו בזו) אינן חלוטות וניתן להפריכן, אם יצליחו בני הזוג הנישומים להרים את נטל השכנוע שהכנסותיהם אכן נפרדות ואינן תלויות זו בזו. כך גם ע"א 3178/12 **שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו, 2014) נפסק כי החזקה הסטטוטורית שבחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג–1963, ס"ח 156, שלפיה רואים בני זוג כ"מוכר אחד" לצורך פטור ממס שבח, גם היא ניתנת לסתירה. המחלוקת בין השופטים הייתה בנוגע לסוג הראיות הנחוצות לסתירה. גם בתי המשפט המחוזיים אימצו גישה זו ויישמו אותה על חזקות סטטוטוריות נוספות, לרבות על הגבלות סטטוטוריות שהוטלו בתקנות על ניכוי הוצאות בגין החזקת רכב, ע"מ (מחוזי חי') 872/06 **עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו**, פס' 28–29 לפסק הדין (פורסם בנבו, 2009); ראו גם: עמ"ה (מחוזי י-ם) 131/08 **עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים** (פורסם בנבו, 2011). חריג בולט להלכה זו נמצא בעניין **חסן** (לעיל, הערה 3), שבו נדונה חזקה סטטוטורית שנקבעה בחוק הבטחת הכנסה, שקבעה כי ההכנסה הזקופה משימוש ברכב פרטי שוללת את הזכאות לקבלת גמלה. במקום ליישם את ההלכה ולראות את החזקה האמורה כלא חלוטה העדיף בית המשפט להניח, ללא כל דיון, כי

לפירוש של הנישום, הצורך להעדיף לעיתים גם תכליות כלליות הניצבות ביסודם של דיני המס: תכלית של פשטות, ודאות ויעילות) וכן כי יש לשקול שיקולים הנוגעים לתקציב המדינה, שיקולים שהוזכרו בהמלצות הוועדה שהמליצה על התיקון האמור.<sup>93</sup> עד כאן פירוט הגורמים והשיקולים שעומדים להערכת ביסוד הירתעותם של בתי המשפט מפרשנות חוקתית ומביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית.

## ב. המחשת התופעה – היעדר שיקולים חוקתיים בפרשנות חוקים פיסקליים

### 1. תביעה ייצוגית: עניין זרביב וסגרון<sup>94</sup>

דוגמה לרתיעתו של בית המשפט העליון לשקול שיקולים חוקתיים – ואם תמצי לומר להעביר תחת שבט ביקורתו חקיקה פיסקלית באמצעות תקיפה עקיפה – נמצא בענייניו של **זרביב וסגרון** (להלן: התובעות המשיבות).<sup>95</sup> לכאורה, הנושא הנדון שם לא עסק במישרין בדיני מיסים. הניתוח שהוצג בפסק הדין, שעניינו תביעה ייצוגית כנגד הממשלה, התעלם מההיבט החוקתי של הטלת מס. במרכז הדיון עמדה חקיקה שהביאה לכך שרק עובדי ציבור נאלצו לוותר על רכיב בהכנסתם. חלקו האחד יועד לתקציב השוטף וחלקו האחר – להקמת קרן מיוחדת. כפי שאנסה להראות, ניתוח מדויק מחייב את המסקנה שהחלק האחד עסק הלכה למעשה בחקיקת מס והחלק האחר – בחקיקת תשלומי חובה.

התובעות המשיבות עבדו כשכירות במוסדות שנתמכו על ידי כספי המדינה. כתוצאה של השתלשלות הדברים שיפורטו להלן, נוכח משכרן סכום חד-פעמי השווה למחצית דמי ההבראה השנתיים שלהם היו זכאיות מכוח הסכמי העבודה שלהן. לאחר שהבקשה להחזר הסכום נדחתה, הן הגישו תביעה ייצוגית. בית המשפט המחוזי אישר את הבקשה, ובית המשפט העליון אישר את בקשת המדינה לערער על ההחלטה, ראה בבקשה ערעור, קיבל את הערעור וקבע שיש לדחות את בקשתן לתביעה ייצוגית. הרקע להשתלשלות הדברים מצוי בדברי ההסבר להצעת התזכיר לחוק שמכוחו נוכח משכרן של התובעות המשיבות סכום מסוים:

החוקה היא חלוטה ופסל אותה בנימוק שהיא עומדת בסתירה לא מוצדקת לכבוד האדם. ביקורת על פסק דין זה ראו: אדרעי, "בג"ץ חסן" (לעיל, הערה 3).

93 עניין **פוליטי** (לעיל, הערה 75) סוף פסקה 3 לפסק דינה של השופטת נאור, וכן בסיכום מסקנתה בפסקה 35.

94 גילוי נאות: מחבר המאמר ייעץ לבאי כוח התובעות בתביעתן.

95 עניין **זרביב** (לעיל, הערה 19).

בשנת 2007 חווה המשק הגלובלי משבר כלכלי, שמצא ביטויו הן בסקטור הפיננסי הן בכלכלה הריאלית. במהלך שנת 2008 חלחל המשבר העולמי למשק הישראלי ונרשמה האטה עקבית בצמיחה. בשל השפעת המשבר על המשק הישראלי, ונוכח ההכרח להבטיח את חוסנה הכלכלי של המדינה, התכנס פורום "שולחן עגול" – פורום מייעץ לממשלת ישראל בדבר המדיניות החברתית-הכלכלית שהייתה צריכה לאותה עת, בהשתתפות נציגי הממשלה, המעסיקים והסתדרות העובדים הכללית החדשה (להלן – ההסתדרות), לשם גיבוש חבילת צעדים, שמטרתם קידום פני הרעה פרי המשבר הכלכלי הגלובלי, שהייתה צפויה אותה עת. במסגרת פורום השולחן העגול הוסכם, כי לצורך פינוי מקורות מתקציב המדינה, מחיר יום הבראה, שלפיו מחושבים דמי הבראה שיש לשלם בשירות הציבורי במהלך השנים 2009 ו-2010, יפחת בשיעור של חמישים אחוזים ובשל כך יפחת סכום דמי הבראה שישלם המעביד לעובד בתקופה הקובעת במחצית.<sup>96</sup>

מאוחר יותר חוקק פרק י"א בחוק ההסדרים לשנת 2009.<sup>97</sup> פרק י"א לחוק, שכותרתו "סיוע לעסקים במצוקה – הוראת שעה", קבע חובה להקטין בשנים 2009 ו-2010 במחצית את דמי הבראה השנתיים שהעובדים במשק זכאים להם. משהתברר שהמשבר פסח על ישראל ולא נוצר הצורך בהקמת הקרן הזאת,<sup>98</sup> חוקקה הכנסת הוראת שעה שעל פיה אין לבצע יותר את ניכוי מחצית דמי הבראה בשנת 2010.<sup>99</sup> הכספים נוכו בשנת 2009 רק משכרם של עובדי ציבור (עובדי מדינה, עובדים במוסדות ציבור ועובדים של מוסדות נתמכים מתקציב המדינה), בעוד עובדי הסקטור הפרטי ומעבידיהם הופטרו בסופו של דבר מחובת ההשתתפות. בפועל לא נעשה שימוש בכספים שנוכו משכר עובדי הציבור ושיועדו לקרן האמורה. חלקם נשאר כאבן שאין לה הופכין בידי המעבידים, חלק הגיע למוסד לביטוח הלאומי. החלק שנגבה מעובדי המדינה הועבר כנראה לתקציב השוטף. משחלף זמן, הקרן האמורה לא הוקמה ולא נעשה כל שימוש בכספים שיועדו לה, דרשו העובדים במוסדות ציבור לקבל את כספם בחזרה. בעת הדיון

96 ראו: תזכיר חוק לשינוי תשלום חלקי של דמי הבראה במגזר הציבורי בשנת 2010 (הוראת שעה), תשע"א-2011.

97 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) תשס"ט-2009, ס"ח 196.

98 ראו בדברי ההסבר להצעת חוק לביטול תשלום חלקי של דמי הבראה בשירות הציבורי בשנת 2010 (הוראת שעה), תשע"א-2010, ה"ח 944: "בזיקה לשיפור יחסי במצב הכלכלי של המשק הישראלי והסתמנות ניצנים ראשונים של צמיחה לעומת המצב ששרר כאשר חוקק החוק לתשלום חלקי של דמי הבראה".

99 חוק לביטול תשלום חלקי של דמי הבראה בשירות הציבורי בשנת 2010 (הוראת שעה) תשע"א-2011, ס"ח 944.

בוועדת הכספים של הכנסת בהוראת השעה שהפסיקה את ההסדר לשנת 2010 רעשה הוועדה. כך לדוגמה התבטא יו"ר הוועדה (חבר הקואליציה):

עכשיו אני רוצה להגיד לממשלה על כל שלוחותיה, מראש הממשלה, שר האוצר, הפקידות, כולם. לקחו מהעובדים כסף **גזול. גזול. גזול**. אמרו מהעובדים 600 מיליון שקלים. **שיקרו ורימו** את ועדת הכספים. אמרו שהכסף הזה הולך להקמת קרן לסיוע לעסקים במצוקה ואנחנו ברוב תמימותנו קנינו את הלוקש הזה ואישרנו [...] לקחו את הכסף הזה, **גזלו אותו**, לא הקימו קרן לסיוע לעסקים במצוקה. אני התחייבתי שאני אעביר את זה כי אני מכיר את הממשלה הזאת ויודע שאם לא הייתי מתחייב על זה, גם את דמי ההבראה של 2010 הם לא היו מחזירים. אם כן, קודם כל, בואו נציל את מה שיש. **חצי מדמי ההבראה יוחזרו לאלה שכן גבו מהם**. אני רוצה להעביר את זה היום במליאה. אני לא אשנה ממילתי. גם במליאת הכנסת אני אומר שהממשלה היא **גנבה והיא גנבה** מהעובדים 600 מיליון שקלים.<sup>100</sup> (כל ההדגשות הוספו).

האוצר לא נענה. הכנסת לא תיקנה. הכספים לא הוחזרו לעובדות ולעובדים שמדמי ההבראה שלהם נוכו הסכומים בשנת 2009, והקרן לא הוקמה גם בחלוף שש שנים מיום חקיקתו של החוק האמור. בסופו של דבר הגישו שתי עובדות ציבור תובענה ייצוגית כנגד מדינת ישראל בתביעה להשבת הכספים. בית המשפט לעניינים מנהליים נעתר לבקשה לאשר תובענה ייצוגית שבה נדרשה המדינה להשיב כ-600 מיליון ש"ח. עם הגשת התביעה מיהר שר האוצר (החדש) והקים קרן כלשהי, זאת באיחור של כשבע שנים. המדינה ביקשה לערער על ההחלטה. בית המשפט העליון דן בבקשת המדינה כבערעור. הערעור התקבל מנימוקים שונים שאינם מעניינים כאן.<sup>101</sup> כאן מעניינת רתיעתו של בית המשפט העליון לדון בהיבטים החוקתיים של תביעת העובדים. וכך מעיר השופט פוגלמן בפסקה 9 סיפא בפסק דינו:

100 פרוטוקול ישיבה 499 של ועדת הכספים, הכנסת השמונה עשרה (27 ביוני 2011) בעמ' 14.  
101 עניין **זרביב** (לעיל, הערה 19), השופט פוגלמן קבע כי הכספים לא היו אמורים להגיע בסופו של דבר למדינה. מכיוון שלדעתו בית המשפט קמא ביסס את אישור התביעה על עילת עשיית עושר ולא במשפט, וכאמור הכספים לא היו אמורים להגיע למדינה, המדינה לא התעשרה ועל כן הנימוק לאישור התובענה נופל. השופטת דפנה ברק-ארז ביססה את מסקנתה על כך שהחוק לא קבע ברחל בתך הקטנה שהכספים שנוכו משכר העובדים יועברו לקרן. לפיכך, "המסקנה כי למשיבות לא קמה עילת תביעה אישית נגד המדינה מכוח חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979 מתחייבת כבר מן ההכרה בכך שהחקיקה הרלוונטית שללה את זכאותם של העובדים לכספים שהופחתו מדמי ההבראה, ללא תנאים. על כן, אפילו הייתה מתקבלת הטענה להתעשרות של המדינה, הרי שלא העובדים הם הזכאים לקבל סעד בגין אותה התעשרות". השופטת לא פירטה מי היה זכאי לקבל את הכספים. וראו בהמשך הטקסט ליד הערות 114-126.

אציין כבר בנקודה זו כי הטיעון החוקתי לא נזכר בהחלטת בית משפט קמא והוא נזנח במידה רבה בטיעונים שלפנינו ולפיכך לא נדרש אליו.<sup>102</sup>

זו מסקנה המעלה, עם כל הכבוד, תמיהות. לעומת הערה זו, בתיאורו של השופט פוגלמן אפשר למצוא את מהות טענותיהן של התובעות-המשיבות בדברים הבאים, כמצוטט בפסקה 9 רישא בפסק דינו:

על הרקע האמור הוגשה הבקשה לאישור התובענה הייצוגית נושא ההליך דנן. בחלקה הראשון של הבקשה טענו המבקשות לעניין חוקתיות הפחתת דמי ההבראה, וככל שניתן להבין, טיעונן כוון בעיקר להוראת סעיף 48 לחוק ההתייעלות. בתמצית, טענתן הייתה כי זכותן הקניינית וחכויות יתר עובדי המגזר הציבורי "הופקעו" ללא תכלית או הצדקה, וזאת תוך פגיעה בלתי מידתית בזכויות לקניין, לחופש העיסוק ולשוויון. לפיכך דינה בטלות, ועל המדינה "להשיב למבקשות את דמי ההבראה שהופקעו מהן.<sup>103</sup> (הדגשה הוספה)

ולקראת סיום חוות דעתו:

42. למול זאת ביקשו המבקשות להוסיף לדיוננו את ערך השוויון. לטענתן, פרשנותן היא זו שמגשימה את הערך האמור, שכן פרשנות אחרת משמעה הטלת מס רק על עובדי המגזר הציבורי ולא על כלל העובדים במשק. אין ספק כי חזקה היא שתכליתו של כל חוק לקדם ולשמור ערך יסודי זה (ראו למשל ע"א 4030/03 מפעלי גרנות – אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה – פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 32 (2.7.2007)). ברם בענייננו אין הדבר מסייע. אכן, אפשר שניתן היה להרהר אחר מידת השוויון הגלומה בחקיקה אשר מטילה אך על עובדי השירות הציבורי "להשתתף" בצעדים להתמודדות עם המשבר הכלכלי. אולם, ראשית, לא עלה בידי המבקשות לשכנע שאלה הם פני הדברים בענייננו משחוק ההתייעלות הטיל, כאמור, גם על המגזר הפרטי להעביר כספים לטובת קרן הסיוע בדמות תשלום סכום חד-פעמי בשווי יום חופשתו של כל אחד מעובדיו (ראו סעיפים 48(א) ו-48(ב) לחוק ההתייעלות). שנית, וחשוב מכך, אין לכך דבר עם השאלה הפרשנית בדבר מקורות הקרן. במקרה דנן, אין עסקינן בבחינה חוקתית; בעניינינו עומדות לדיון שתי אפשרויות פרשניות: זו שלה טוענת המדינה (רק גופים שאינם מתוקצבים צריכים להעביר את הכספים המופחתים

102 שם, בסוף פסקה 9.

103 שם.

לקרן), וזו שלה טוענות המבקשות (כל המעבידים הציבוריים כאמור בסעיף 2 לחוק לתשלום חלקי מחויבים בהעברת הכספים המופחתים לקרן). האם אחת משתי האפשרויות האמורות מקדמת טוב יותר את ערך השוויון? לדעתי התשובה לכך שלילית. ממה נפשך: אם נקבע, כשיטת המבקשות, כי כלל הסכומים המופחתים, אצל כל המעבידים הציבוריים, צריכים להיות מועברים לקרן הסיוע – דמי ההבראה לא יהיו עוד בכיס הגופים המתוקצבים, ולא "יושוה" מצבם לעובדי המגזר הפרטי; ואם נקבע, כשיטת המדינה, כי גופים מתוקצבים יכולים להותיר בידיהם את הסכומים המופחתים, מן הטעם שאלה לא קיבלו במועד הרלוונטי מימון מהמדינה – גם אז לא ייהנו מכך עובדי הגופים המתוקצבים. משעה שדמי ההבראה הופחתו, לפי שתי החלופות הם לא ישובו עוד לכיס העובדים: או מפני שיועברו לקרן, או מפני שיוותרו בכיסי המעסיקים.

43. ואחרון בהקשר זה: לא מצאתי כי טיעונן של המבקשות שלפיו פרשנות המדינה אינה מתיישבת עם תכלית אובייקטיבית של "חקיקה צודקת ושוויונית" (סעיף 90 לתגובתה לבקשת הרשות לערער מטעם המדינה) יש בה כדי לשנות את התמונה הפרשנית. הטענות האמורות לא עמדו בלב הבקשה לאישור התובענה שנדונה לפני בית המשפט קמא, לא נבחנו בהחלטתו ואף לא התלבנו בטיעון המשיבות לפנינו. משכך אף אני איני רואה להידרש לכך.

44. יוצא אפוא כי התכלית האובייקטיבית של החוק לתשלום חלקי וחוק ההתייעלות היא מתן כלים גמישים בידי המדינה להתמודדות עם המשבר הכלכלי, בין היתר באמצעות פינוי מקורות בתקציבה במועדים הרלוונטיים.<sup>104</sup> (הדגשות הוספו).

קשה ליישב בין הקטע הראשון שצוטט (פסקה 9 סיפא), המדבר על זניחת הטיעונים החוקתיים, לבין הקטע השני המצוטט לעיל (פסקה 9 רישא), כמו גם את הקטע השלישי (פסקאות 42–44), המדבר, בין היתר, על בקשת התובעות-המשיבות,<sup>105</sup> "להוסיף לדינונו את ערך השוויון". גם קשה להבין מדוע "במקרה דנן, אין עסקינן בבחינה חוקתית". עיון קפדני בכתב התשובה של התובעות-המשיבות,<sup>106</sup> ובפרוטוקול הדיון

104 שם, פסקאות 42–44.

105 בית המשפט התייחס לתובעות בבית המשפט קמא והמשיבות בערעור כ"מבקשות", ולמבקשת רשות ערעור כ"מדינה".

106 נוסף על טענות המשיבות-התובעות בבית המשפט המחוזי, גם בכתב תשובתן לבית המשפט העליון, שהוגש ב' טבת תשע"ו, 22 דצמבר 2015, נמצאות טענות חוקתיות מרובות: כך בסעיף א.3: "במציאות נורמלית ובמדינת חוק מתוקנת, הצעד המתבקש

בנסיבות שנוצרו היה שהמשיבה תורה מיוזמתה על השבת הכספים. **כספים שנגבו באופן לא שיוני, תוך פגיעה בעקרונות חוקתיים, ובמוצהר לטובת קרן, שלא הוקמה.** [...] מס כזה המוטל רק על עובדי המגזר הציבורי הוא מס מפלה. הוא לא הוטל על כלל המשק (לא על עצמאים ולא על פירמות); הוא לא הוטל על כלל העובדים במשק (לא על עובדי הסקטור הפרטי). מס כזה, שהיה מושגת לכאורה על הסכמה, שבסיסה לא קיימים יותר, הוא מס הפוגע בעקרונות יסוד של חקיקת-מס; בעקרון היושר האופקי ובעקרון היושר האנכי. הוא יהיה מושגת כל כולו על הפליה בין משלמי המס השווים ראו: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 15–17, 27–40, והאסמכתאות שם"; בפסקה 118: "לסיום, נציין, שאם תתקבל טענת המדינה על פיה עיקר הפחתת דמי ההבראה נועדה 'לפנות מקורות בתקציב המדינה', מדובר בסכומים שנגבו לטובת התקציב הכללי כדי לשמש את המדינה בפעילותה השוטפת. זהו בהגדרתו מס, ונדרשת הסמכה חוקית להטלתו. דהיינו, על טענתה הפרשנית של המדינה סותרת את טענתה בעניין היותה של ההפחתה 'הסכמית'. יתר על כן, קבלת טענתה הפרשנית של המדינה תביא לצורך לפסול חוק לא חוקתי שכן על פיה רק מקצת מהכספים שנועדו, על פי המוצהר, למימון הקרן, אכן ישמשו לתכלית זו. מנגד, קבלת הפרשנות של המבקשות תבטל את ההשפעה הלא שוויונית של החוק"; בפסקה 132: "כלל פרשני מרכזי קובע, כי מבין הפרשנויות האפשריות להוראת חוק, יש להעדיף תמיד פרשנות שאינה מכירה בפגיעה ובהפרה של עקרונות וזכויות חוקתיות" (למשל: בג"ץ 1438/98 **התנועה המסורתית נ' השר לענייני דתות**, פ"ד נג" (5) 337 (1999); בג"ץ 1113/99 **עדאלה – המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' השר לענייני דתות**, פ"ד נד" (2) 164 (2000), פסקה 133): "העובדים במגזר הציבורי הסכימו לתרום לקרן סיוע כדי להציל את מקומות העבודה שלהם, לא כדי לפתור למשיבה בעיות תקציב. הטלת מס רגרסיבי רק על עובדי המגזר הציבורי לצרכי התקציב הכללי, היא לא מידתית ולא לתכלית ראויה"; פסקה 148: "שנית, המשיבה נתבעת כרשות ולא כמעביד. היא נתבעת בגין הפעלת הפונקציה השלטונית שלה. בקשת האישור אינה מגלה כל מחלוקת או טענה לא נגד המעסיק ולא נגד ההסכם הקיבוצי כשלעצמו ואף לא נגד עצם הגבייה כשלעצמה. בענייננו מדובר בכספים שנגבו מלכתחילה כדין – על פי החוק לתשלום חלקי של דמי הבראה – אולם הם לא שימשו ליעדם – משכך המדינה לא מילאה את חובתה על פי חוק ההתייעלות הכלכלית ונמצאת כמי שהתעשרה שלא כדין. **לחילופין, המדינה פגעה בזכויות חוקתיות של חברי הקבוצה, ומשלא נעשה שימוש בכספים בהתאם ליעודם לא ייתכן שהפגיעה עומדת בדרישותיה של פסקת ההגבלה**" (הדגשה הוספה); בפרק ו' סעיפים 182–185: "לסיום: 182. בקשת האישור עוסקת באחד המקרים החמורים ביותר בו הטילה המדינה תשלום חובה של כספים בהיקפים של מאות מיליוני שקלים על ציבור מסוים, במסגרת הוראת שעה ולתכלית מסויימת ומוגדרת. 183. המדינה, לרבות שר האוצר וראש הממשלה הילכו אימים על נציגי כלל העובדים במשק, על עוצמתו של המשבר הצפוי למשק. הם הצליחו לשכנע את נציגי העובדים לתת כתף להצלת המשק. ההסכמה ניתנת תוך הבהרה מפורשת של יו"ר ההסתדרות שתרומת העובדים תופנה לקרן הנדונה. כתוצאה מהסכמת נציגי העובדים נחקק חוק בלתי חוקתי המפר את כל הכללים החוקתיים המקובלים בחקיקה פיסקלית ואת סדרי המנהל התקין. חוק מס המפלה לרעה רק חלק קטן מהמפרנסים במשק. לא את בעלי ההכנסות מהון, לא את הסקטור הפרטי ולא את המעבידים; רק את העובדים. 184. משמתברר שהמשבר אינו מגיע ואין צורך בקרן, יוצרים אפליה נוספת, ופוטרים את הסקטור הפרטי. חולף זמן, הקרן לא הוקמה. במקום לבטל את הפגיעה האנושה של חוק ההתייעלות הכלכלית בעקרונות השוויון, הסולידריות והיעילות הכלכלית ולהשיב את הכספים לעובדים הציבוריים בסקטור הציבורי, מחליטה המדינה

בעל פה בעניין **זרביב**,<sup>107</sup> מחזק להערכתי את ההשערה שגם הפעם נרתע בית המשפט מביקורת שיפוטית חוקתית על חקיקה פיסקלית. קשה לדעת אם רתיעה זו גרמה לבית המשפט להניח עובדה שגויה, שעל פיה גם עובדי הסקטור הפרטי יישאו בנטל. עד היום לא נקבע כל הסדר שמחייב את עובדי הסקטור הפרטי להשתתף בנטל. כך בפועל, כך גם עולה מתצהירו של נציג המדינה,<sup>108</sup> ממכתב התשובה של התובעות-המשיבות לבית המשפט העליון,<sup>109</sup> וכך גם מהערה של ב"כ התובעות-המשיבות.<sup>110</sup>

להכשיר את השרץ האנטי חוקתי. 185. אם חטאים אלה אינם בבחינת ניצול לרעה של סמכות וניסיון להכשיל את הרשות השופטת ולפגוע פגיעה אנושה הן בעקרונות המשפט החוקתי, המשפט המנהלי הן בכללי מינהל תקין, מה כן ייחשב בעתיד לפעולה נפסדת של המדינה?"

107 פרוטוקול הדיון בעל פה בעניין **זרביב** בפני בית המשפט העליון, מיום ד' בתשרי, התשע"ז, 6.10.2016) בעמ' 1-7.

108 ראו סעיף 9 לתצהירו של מר יונתן רזניק שהוגש לבית המשפט המחוזי לעניינים מנהליים מטעם המדינה כתצהיר משלים מטעמה מיום 22.5.2014: "9. כמו כן, משרד האוצר פעל מול המוסד לביטוח לאומי, אשר אמור על פי החלטת הממשלה לגבות את הכספים מהמעסיקים, על מנת לגבש את אופן גביית הכספים על ידו, הן מהמגזר הציבורי והן מהמגזר הפרטי. ביחס לכך הסתבר כי לטענת המוסד לביטוח לאומי קיים קושי לבצע את הגביה, ויתכן שיידרשו תיקוני חקיקה על מנת לאפשר את הגביה בפועל. נושא זה טרם מוצה".

109 לעניין האפליה ולעובדה שבפועל עובדי הסקטור הפרטי לא שילמו את המס הנדון ראו את כתב התשובה האמור, לעיל הערה 106, סעיפים 42-43 ובעיקר 41: "41. במקביל לשיפור במצב הכלכלי, ופקיעת התכלית שלשמה נגבו הכספים לצורך הקמת הקרן, גם המועד להעברת השתתפות **המגזר הפרטי** נדחה ע"י שר האוצר מתוקף סמכותו בסעיף 50 לחוק ההתייעלות הכלכלית, מספר פעמים כדלקמן: בצו התייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009-2010) (דחיית מועד) תש"ע-2009 נדחה מועד התשלום מחודש 10/2009 לחודש 11/2009 (ק"ת 6817). מועד זה נדחה בשנית מחודש 11/2009 - לחודש 12/2009. (ק"ת 6824). המועד נדחה בשלישית מחודש 12/2009 לחודש פברואר 2010. (ק"ת 6855). הדחייה הרביעית והאחרונה הייתה בצו מס' 4 - בה נדחה המועד לחודש יוני 2010 (ק"ת 6883 מיום 6.4.2010 עמ' 996). אף שהמועד האחרון חלף זה מכבר, שר האוצר לא הפעיל את סמכותו זו כך שהמעבידים והעובדים במגזר הפרטי, עדיין נמצאים ללא כל הנחייה לעניין ביצוע התשלום שהוטל עליהם בחוק ההתייעלות הכלכלית ולעניין העברת הכספים למוסד לביטוח לאומי. כתוצאה מכך, ההוראות הקבועות בחוק ההתייעלות הכלכלית אשר הטילו על המגזר הפרטי חובת השתתפות במימון הקרן, נותרו למעשה כאות מתה בספר החוקים והמגזר הפרטי לא נשא בכל תשלום. התוצאה, אם כן, היא זו: בפועל, רק עובדי המגזר הציבורי נשאו בנטל ההתמודדות עם המשבר. סך של כ-600 מיליון ש"ח הופקעו אך ורק מעובדי המגזר הציבורי (שאינם המדינה), כמס גרסיבי לטובת תכלית שלא התקיימה, קרן הסיוע, והשבתם נתבעת במסגרת הליך זה. סכום נוסף, בהיקף דומה, נגבה מעובדי המדינה, והמבקשות אינן מביעות עמדה לגביו. התכלית להפקעת הכספים לטובת הקרן, לא קוימה; העובדים והמעבידים במגזר הפרטי לא נשאו בחלקם בגין שווי יום חופשה; המדינה לא מילאה אף לא אחת מהתחייבויותיה בחקיקה ובהסכמים עליהם חתמה, לא דאגה להקים את הקרן בהתאם להוראות החקיקה, ממילא לא הפקידה כספים באמצעות תוספת תקציב לטובת

עוד ראוי לציין כי באת כוח המדינה ניסתה להפנות את הדיון לשאלה חוקתית ("אף אם נקבל את התזה של חברי [ב"כ המשיבות] לפיה זו הפחתה שלא יכולה להיות בהסכם וכדי שהיא תקבל תוקף חוקי צריך שהחוק יאשר אותה. נניח כי זה המצב המשפטי אך עדיין זה לא הופך את זה למס"). על כך הגיבה השופטת ברק-ארז: "ספק אם כדאי שגבירתי תגיע עד לשם כי שם הקרקע פחות יציבה"<sup>111</sup> ובמקום אחר של הפרוטוקול נמצאה ההערה הבאה: "זו היתה עילה לבג"צ אם הייתם מגישים בג"ץ, ניחא, אך לא עשיתם זאת. אך סמכותו של שר האוצר לא פקעה כל עוד סמכותו לא הופעלה אי אפשר היה להעביר את הכסף"<sup>112</sup>.

תמיהה נוספת עולה לנוכח העובדה שהדיון בבית המשפט העליון היה במסגרת בקשת רשות ערעור על החלטה לאשר תביעה ייצוגית. אם אכן לא מצא בית המשפט בבקשה לרשות ערעור כי: "טיעונן של המבקשות שלפיו פרשנות המדינה אינה מתיישבת עם תכלית אובייקטיבית של 'חקיקה צודקת ושוויונית [...] יש בה כדי לשנות את התמונה הפרשנית. הטענות האמורות לא עמדו בלב הבקשה לאישור התובענה שנדונה לפני בית המשפט קמא, לא נבחנו בהחלטתו ואף לא התלבנו בטיעון המשיבות לפנינו"<sup>113</sup> במקרה כזה דומני כי מתבקש שבית המשפט העליון, בבקשת רשות ערעור של המדינה, יכול היה – ואולי חייב – לדחות את בקשת הערעור של המדינה ולהחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי לעניינים מנהליים, כדי שילבן את הטיעונים החוקתיים ויפסוק בהם.<sup>114</sup>

הקרן שלא הוקמה, ובפועל קיימת בוקה ומבולקה בשלל החוקים וההתחייבויות שנקטו ע"י המדינה בשנת 2009".

110 ראו פרוטוקול הדיון בטיעון בע"פ בעניין זרביב (לעיל, הערה 107) בעמ' 9: "אני מדבר עכשיו כעת כאדם. אני עצמאי אני לא נפגע. ממני לא יקחו את הכסף. ממי שלקחו זה מעובדי מדינה שבד"כ לא בצמרת של המשתכרים במשק וכך גם אלה עובדי המנהל הציבורי. אני חושב שאנו צריכים למצוא דרך להחזיר להם".

111 פרוטוקול הדיון בעל פה, לעיל הערה 107, בסוף עמ' 12 ובתחילת עמ' 13. וכן, להלן, הערה 112.

112 שם, עמ' 7 בפרוטוקול. על כך עונה ב"כ התובעות: "עו"ד אברהם: זה לא מדויק. אפנה לסעיף 48 הצו היה צריך להיות ב-31.10 כי אז יש צורך להעביר את הכסף". על התמיהות העולות נוכח ההשקפה העולה לכאורה מהערה זו, שעל פיה עתירה לבג"ץ היא דרך המלך לליבון תביעות כספיות כנגד המדינה ולא תביעה ייצוגית או תביעת השבה בבתי המשפט, ראו בהמשך הטקסט אחרי הערה 134.

113 עניין זרביב (לעיל, הערה 19) פסקה 43 לפסק דינו של השופט פוגלמן.

114 בע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 (2006) (להלן: עניין רשות העתיקות), דחה בית המשפט העליון את ערעורה של רשות העתיקות מבחינה מהותית וקבע שגם טעות בתום לב של רשות שגבתה כספים בהיעדר סמכות אינה פוטרת אותה מחובת השבת הכספים. עם זאת הורה בית המשפט העליון, בהרכב של חמישה שופטים, להשיב את הדיון לבית המשפט המחוזי כדי לאפשר לרשות להשמיע את טענותיה לעניין סעיף 2 לחוק עשיית עושר שלא במשפט ("נסיונות [...] העושות את ההשבה בלתי צודקת"). וראו בהמשך הטקסט ליד הערות 124–126.

התמונה הכוללת העולה מהדברים שנסקרו עד כה בעניין זרביב ובחוק הנדון היא לאמיתו של דבר פשוטה. בעת שהתרגש המשבר הכלכלי בעולם המערבי חשה הממשלה, בלא שביצעה הערכת מצב ראוייה וללא עבודת מטה נכונה,<sup>115</sup> שהמשבר העולמי יגיע גם אלינו ויפגע בעסקים רבים. הממשלה שכנעה את הסתדרות העובדים ונציגיה כי מצב כזה יפגע קשות גם בכלכלת המדינה וגם בציבור העובדים, שסכנת פיטורים או קיצוץ בשכרם תבוא עליהם. נציגות העובדים נתנה את הסכמתה לויתור על מחצית דמי ההבראה של העובדים למשך שנתיים, בהתבסס על הנחות ותנאים ברורים: שאכן יש צורך אמיתי בהקמת הקרן ושכל העובדים והמעסיקים במשק יתרמו את חלקם.<sup>116</sup> חלק מהסכומים שהממשלה אמורה הייתה לקבל יועדו לשמש "כלים גמישים בידי המדינה להתמודדות עם המשבר הכלכלי, בין היתר באמצעות פינוי מקורות

115 תחילתו והמשכו של המשבר ("סב־פריים") נבע מהעובדה שהפיקוח על הבנקים בארצות הברית לקה בחסר, שוק המשכנתאות שם תפח באופן מסוכן, הבנקים המלווים "איגרו" את ההלוואות ומכרו אותן ללא כל פיקוח לציבור המשקיעים ולמוסדות פיננסיים אחרים. כשמחירי המקרקעין הפסיקו לעלות, ובחלקם אף ירדו, הפכו בתי השקעות רבים ובנק גדולים לחדלי פרעון. לעומת זאת, משבר דומה חל בישראל כבר בשנות השמונים של המאה הקודמת (משבר "ויסות מניות הבנקים"). הממשלה פתרה אותו בדרכים שונות ודאגה להקים ועדה מיוחדת שתקבע דרכי פיקוח יעילות על הבורסה ועל הבנקים. הוועדה, "ועדת בייסקי", עשתה עבודה יסודית ביותר, ועיקר המלצותיה התקבלו ויושמו ראו: דברי הכנסת, הישיבה המאתיים-ושבע של הכנסת האחת-עשרה מיום שני, כ"ד באייר התשמ"ו, 2 ביוני 1986 פרק ג' שעסק ב"דין-וחשבון ועדת החקירה לעניין ויסות מניות הבנקים", ניתן לצפייה באתר: [knesset.gov.il/tql/knesset\\_new/knesset11/HTML\\_27\\_03\\_2012\\_05\\_knesset.org.il/he/NewsAnd\\_Publications/LecturesSpeechesAndPresentations/Pages/neumim\\_neum136h.aspx](http://knesset.gov.il/tql/knesset_new/knesset11/HTML_27_03_2012_05_knesset.org.il/he/NewsAnd_Publications/LecturesSpeechesAndPresentations/Pages/neumim_neum136h.aspx); ראו גם: [59-19-PM@19860602@19860602003@003.html](mailto:59-19-PM@19860602@19860602003@003.html); דוד קליין, "משבר מניות הבנקים ב-1993 על רקע תפיסת הניהול המקרו-כלכלית והשינויים בשווקים הפיננסיים: אז והיום" (2003), ניתן לצפייה באתר בנק ישראל: [www.boi.org.il/he/NewsAnd\\_Publications/LecturesSpeechesAndPresentations/Pages/neumim\\_neum136h.aspx](http://www.boi.org.il/he/NewsAnd_Publications/LecturesSpeechesAndPresentations/Pages/neumim_neum136h.aspx); וראו גם: איתן אבריאלי, "איך ישראל לא נפלה במשבר הפיננסי – ולמה היא עלולה ליפול במשבר הבא", **דה-מרקר** (8.2.2016) <https://www.themarket.com/markets/1.2559425>; (מחברו של המאמר מאזכר את הפיקוח על הבנקים, אך נמנע משום מה לקושרו לוועדת בייסקי). כיוון שכך, הפיקוח על מערכת הבנקאות בישראל היה יעיל ומערכת הבנקאות הישראלית, ובעקבותיה המשק הישראלי, צלחו את המשבר.

116 ראו את דבריו של יו"ר הסתדרות כעולה מפרוטוקול ועדת הכספים מיום 15.6.2009 בעמ' 11: "עופר עיני: [...] אין עסקת חבילה, נכון לרגע זה. הרי לכל המשחק הזה נכנסנו במטרה אחת, אני לפחות – למנוע את הפיטורים בעיריות הפיתוח, לסייע לעסקים כדי שלא יפטרו עובדים. בגלל זה נכנסנו. אחרת למה אני תורם? מה, אני תורם בשביל לפתור לשר האוצר את בעיית תקציב המדינה? שיפתור אותה לבד. לא אתי. ועשינו עסקת חבילה, שיש את המעסיקים, שהם סגרו מספר דברים כדי שיוכלו לעמוד בזה, שהם לא יפטרו עובדים, ויש החלק שלנו. ונכון לרגע זה, אין עסקת חבילה. שימו לב על מה רצים – על ההבראה גומרים קריאה שנייה ושלישית. כל השאר בערפל. ושלא תטעו – אם אין עסקת חבילה, אין הבראה. אין כלום. לא נתן כלום". ניתן לצפייה באתר: [www.google.com/url?sa=t&rect=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjFiNq2jb3dAhXMD8AKHV43Cj4QFjAAegQIABAC&url=http%3A%2F%2Ffs.knesset.gov.il%2F%255C18%255CC.ommittees%255C18\\_ptv\\_138605.doc&usg=AOvVaw2gOE01WZaz\\_dMinc8baNE1](http://www.google.com/url?sa=t&rect=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjFiNq2jb3dAhXMD8AKHV43Cj4QFjAAegQIABAC&url=http%3A%2F%2Ffs.knesset.gov.il%2F%255C18%255CC.ommittees%255C18_ptv_138605.doc&usg=AOvVaw2gOE01WZaz_dMinc8baNE1)

בתקציבה במועדים הרלוונטיים", קרי הם יועדו לתקציב ההוצאות השוטף;<sup>117</sup> חלק אחר יועד להקמת הקרן לסיוע לעסקים במצוקה.

באשר לחלק מן הכספים שנגבו מעובדי הציבור שיועדו לתקציב השוטף: כספים כאלה הם בבחינת מס, על פי כל הגדרה מוכרת, למעט העובדה שחובת התשלום שלהם הוטלה על ציבור מסוים. נראה לי כי אין צורך להרבות במילים כדי להסיק כי מס שנגבה רק מציבור מסוים – עובדי הסקטור הציבורי – אינו עומד בדרישות המס הטוב:<sup>118</sup> הוא מפר את עקרון השוויון בין נישומים שווים;<sup>119</sup> הוא פוגע בקניינם של העובדים שרק הם נדרשו לשלמו; הוא פוגע בחופש העיסוק של העובדים הללו,<sup>120</sup> וייתכן שהוא גם פוגע ביעילות במשק.<sup>121</sup>

אומנם המס האמור הוטל לכאורה בהסכמת נציגות העובדים, אך בבסיס ההסכמה עמדו כמה תנאים, הנחות והשערות,<sup>122</sup> שבסופו של דבר לא התקיימו. נראה לי ברמה

117 "מתן כלים גמישים בידי המדינה להתמודדות עם המשבר הכלכלי, בין היתר באמצעות פינוי מקורות בתקציבה במועדים הרלוונטיים", ראו: עניין **זרביב** (לעיל, הערה 19) פסקה 44 לפסק הדין של השופט פוגלמן.

118 ראו בין היתר: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 15–17, 27–40.

119 כאמור, כל הסכומים שנוכו משכרם של עובדי הציבור – ומהם בלבד – אומנם הוטלו בהסכמה של נציגי העובדים, אך היא הייתה מותנית בקיומו של משבר כלכלי ובכך שכל העובדים במשק וכל המעסיקים יישאו בנטל כדי להתמודד עם המשבר. התשלומים היו אמורים לתרום להתמודדות עימו. כיוון שהמשבר לא הגיע, והתברר לממשלה כי אין צורך בקרן האמורה, היא החליטה כי אין להמשיך ולנכות בשנת 2010 את הסכומים מעובדי הציבור וכן לא הקימה מנגנון לגביית הסכומים מעובדי הסקטור הפרטי. ראו בין היתר: עניין **מרום** (לעיל, הערה 1); עניין **קניאל** (לעיל, הערה 1) בעיקר פסקה 13 מלמד כי היו ספקות אם אכן נפגע עקרון השוויון, כיוון שלא ברור כלל שהמס על הכנסות מהון אינו מס כפול, ועל כן שיעור המס הנמוך לא זו בלבד שאינו מפלה לטובה את בעלי ההון, אלא שיתכן שהאפליה היא לרעתם. כמו כן, השיעור הנמוך יועד לכל הנישומים בישראל. לא כן בעניין הנדון כאן. קשה לראות הברלים המצדיקים מיסוי שונה לשני עובדים בעלי תפקיד זהה והכנסה זהה, כאשר האחד עובד במוסד ציבורי והאחר במוסד בסקטור הפרטי.

120 כידוע כל אפליה כלכלית היא לכאורה פגיעה בחופש העיסוק, ראו לעיל הערה 40 ובהמשך הערה 298.

121 כיוון שרק עובדי ציבור, ששכרם מפוקח, שילמו את המס האמור – לא עובדי הסקטור הפרטי ולא מעבידים – ניתן להניח כי במהותו מס כזה מביא להרחבת הפערים החברתיים במשק. הגדלת הפערים החברתיים מביאה, בהתאם למחקרים אמפיריים שהתפרסמו בעשור האחרון, לפגיעה בצמיחה כלכלית בת קיימא; ראו, בין היתר, Joseph Stiglitz, *the Price of Inequality: how today's divided society endangers our future* (paperback ed. 2014); Thomas Piketty, *Capital in the 21st Century* (2014); Jonathan D. Ostry, Andrew Berg & Charalambos G. Tsangarides, *Redistribution, Inequality, and Growth* (Imf Staff Discussion Note, 2014); ביקורת על המצב בישראל ראו בין היתר: יוסף מ' אדרעי, "מיסוי ועידוד השקעות הון פיננסי, הון חברתי והון אנושי" **משפטים** מ (תשע"א–תשע"ב) 437 (להלן: אדרעי, "מיסוי ועידוד השקעות").

122 לעיל, הערה 116.

גבוהה של ודאות שמש כזה לא היה עומד בביקורת שיפוטית ישירה.<sup>123</sup> עד כאן באשר לכספם שנגבו מעובדי ציבור שנועדו לתקציב המדינה השוטף. אשר לסכומים שיועדו להקמת הקרן: נראה לי שהם בבחינת "תשלום חובה", דהיינו מס ייעודי שלא נועד לממן את הוצאות הממשלה הכלליות, אלא לטפל בכשלי שוק, במשבר הכלכלי ובתוצאותיו. משמרתו המקורית של תשלום החובה הייעודי הזה לא התגשמה, מאחר שלא היה בו צורך, דומני שאין ספק כי הרציונל וההיגיון המשפטי והחוקתי העומדים ביסודה של ההלכה שהתגבשה בבית המשפט העליון היו מחייבים את המדינה להחזיר לעובדים את הכספים שיועדו להקמת הקרן. בעניין **רשות העתיקות**,<sup>124</sup> גבתה רשות העתיקות כספים מבעלת מקרקעין תוך שיצאה מתוך הנחה שגויה שהייתה לה סמכות לגבות הכספים. בעלת המקרקעין תבעה את השבת הכספים, ובית המשפט המחוזי קיבל את תביעתה.<sup>125</sup> לענייננו, בית המשפט העליון דחה את ערעורה המהותי של הרשות, אם כי החזיר את הדיון לבית המשפט דלמטה כדי לאפשר לרשות להעלות טענות הגנה כהוראת סעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979. עם זאת, בית המשפט העליון, בהרכב של חמישה שופטים, קבע בין היתר:

שיקולי הצדק והיושר המהווים את התשתית של דיני עשיית עושר מאפשרים להזרים אל תוכם של אותם דינים שיקולים מתחום המשפט הציבורי שמקורם בעקרונות של שלטון החוק וחוקיות המינהל, וכן שיקולים כלליים ובהם שיקולים של שוויון ושל צדק חלוקתי [...] טעות מצידו של מקבל התשלום – גם טעות שבתום לב – אין בה כדי לשלול חובת השבה.<sup>126</sup>

- 123 בשלב מסוים של הדיון מעיר בית המשפט: "זו היתה עילה לבג"צ אם הייתם מגישים בג"ץ, ניחא, אך לא עשיתם זאת. אך סמכותו של שר האוצר לא פקעה כל עוד סמכותו לא הופעלה אי אפשר היה להעביר את הכסף". ראו פרוטוקול הדיון (לעיל, הערה 111) בעמ' 7.
- 124 עניין **רשות העתיקות** (לעיל, הערה 114) פסקאות 25–31 לפסק דינו של השופט חשין.
- 125 ת"א (מחוזי ת"א) 2308/00 **מפעלי תחנות בע"מ נ' רשות העתיקות** (פורסם בנבו, 2002) (להלן: עניין **רשות העתיקות** מחוזי) מעניינת ההנמקה המנהלית תקציבית ששימשה את בית המשפט המחוזי: "כיצד אפוא תמלא רשות העתיקות את תפקידה אם תימנע ממנה ההכנסה שמקורה בתשלומים ממקורות חיצוניים בעבור הבדיקות שהיא מבצעת? את התשובה נותן חוק רשות העתיקות [...]". סעיף 46 לחוק העתיקות, תשל"ח-1978 קובע כי השר הממונה על ביצוע החוק רשאי להתקין תקנות, בין היתר, בנוגע ל"גביית אגרות בעד רשיונות, אישורים, היתרים או שירותים הניתנים לפי חוק זה", וסעיף 46 לחוק זה קובע כי "אגרות ותשלומים אחרים, למעט קנסות, הנגבים לפי חוק זה ישולמו לקופת הרשות". אכן, אפשר שהכנסות רשות העתיקות מאגרות ותשלומים אחרים לא יספיקו כדי לממן את עלות הבדיקות באתרי עתיקות. אולם אפשר, כמובן, להגדיל את המימון מאוצר המדינה. אין זה אלא עניין של סדר עדיפות מבחינת הממשלה והכנסת".
- 126 לעיל הערה 114, בעיקר פסקאות 25–31 לפסק דינו של המשנה לנשיא, השופט מ' חשין; וראו גם: ע"א 2761/09 **הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים** (פורסם בנבו, 2012) שם נקבע כי היטל השבחה שנגבה במועדו כדין ומאוחר יותר תוכנית המתאר, שבגינה הוטל ההיטל, פקעה, מוטלת על הרשות חובה

גם הלכת **קריסיק**,<sup>127</sup> הקרובה יותר לענייננו, הייתה צריכה, בבחינת קל וחומר, להדריך את בית המשפט בעניין **זרביב**. שם קבע בית המשפט העליון פה אחד ובהרכב של תשעה שופטות ושופטים את דוקטרינת הזיקה. מהדברים שם עולה כי מאז חקיקתו של סעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו השתנתה נקודת האיזון שנקבעה בעבר, ועל כן מקרקעין שהופקעו לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי הצבור), 1943 – זכותו של בעליהם להשבתם אליו, כאשר המטרה הציבורית אשר שימשה בסיס להפקעה חדלה להתקיים. במקרה **זרביב**, התעקשותה של הממשלה שלא להחזיר לעובדי הציבור את הכספים שנגבו מהם, לאחר שהמטרה המקורית להקמת הקרן התפוגגה והקרן לא הוקמה, מטילה ספק גדול בתום הלב וההגינות של המדינה:<sup>128</sup> הן ביחסה לעובדים הללו, הן ביחסה לנציגותם והן ביחסה לחברי הכנסת.<sup>129</sup>

עינינו הרואות, השאלות שהתעוררו בעניין **זרביב** אינן פשוטות. הן עומדות במרכזו של המשפט החוקתי והמנהלי. כאשר לרכיב המס שבהפקעת דמי ההבראה, מתעוררת שאלה חוקתית מרכזית: האם ניתן להטיל מס, שנועד לתקציב הכללי, רק על סקטור מסוים, גם אם ניתנה הסכמה לכך על ידי נציגי הסקטור?<sup>130</sup> משאלה זו נגזרות שאלות משנה נוספות: מה אם ההסכמה לתרום את חלקם של העובדים ל"מאמץ הלאומי" הותנתה בתנאים מסוימים – התרגשותו של משבר כלכלי חריף – שבסופו של דבר לא התקיימו? האם ההנחה בדבר ההסכמה לשלם מס גם אם אינו עומד בדרישות ה"מס

להשיבו, בין היתר מכוח כללי עשיית עושר ולא במשפט ומכוחו של סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979, שאותו יש לפרש בהרחבה, כך שנכללת בו גם עילה שנכשלה בשלב מאוחר יותר.

127 בג"ץ 2390/96 **קריסיק נ' מדינת ישראל, מינהל מקרקעי ישראל**, פ"ד נה(2) 625 (2001). הדיון בשאלה אם תחולתה של הדוקטרינה שאומצה שם הוא רטרואקטיבי או שמא מאז מתן ההחלטה ואילך נדחה לשלב מאוחר יותר.

128 לחובת ההגינות של המדינה ראו, בין היתר, בדברי השופט זמיר, בבג"ץ 164/97 **קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ**, פ"ד נב(1) 289, בעמ' 331–332 (1998): "מבחינה מעשית, אם כן, אפשר לומר כי הרשות המינהלית כפופה לחובת ההגינות בכל אשר תעשה, הן בתחום המשפט הציבורי והן בתחום המשפט הפרטי, ואין צורך להכפיף אותה לחובת תום הלב". הנשיא ברק והשופט מ' חשין לא חלקו על חלק זה בפסק הדין; ראו גם: ע"א 7204/15 **פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל**, פסקאות 87–90 לפסק דינו של השופט מינץ (פורסם בנבו, 2018) (להלן: **לשם**); דפנה ברק-ארז **משפט מינהלי** (כרך א, 2010) בעמ' 386–394; ע"א 8150/11 **ש.י סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשרוד** (פורסם בנבו, 2015).

129 ראו לעיל את הביטויים הקשים שהשמיעו חברי ועדת הכספים והיו"ר שלה, לעיל, הערה 100.

130 שאלות מעניינות מתעוררות גם בדיני עבודה. האם לנציגי של העובדים יש סמכות לוותר על זכות מוקנית של העובד? יש לזכור כי כלל הוא בדיני עבודה, בחוקי מגן – כי עובד או עובדת אינם יכולים לוותר על זכויות שהוקנו להם בחוקי מגן ראו לדוגמה: ע"ע (ארצי) 1144/04 **מרחיב נ' מוקד אמן סביון (1981) בע"מ** (פורסם בנבו, 2006). מה אם שכרו של עובד או עובדת ציבוריים היה שכר מינימום וכתוצאה מאובדן המענק האמור השכר ירד מתחת למינימום? (ראו: סעיפים 3(ב), 12 לחוק שכר מינימום, תשמ"ז-1987, ס"ח 68).

הטוב",<sup>131</sup> עדיין מתקיימת? האם בהיעדר הסכמה כזאת המס או תשלום החובה פוגעים בזכות קניינם של הנאלצים לשלם? האם מס המוטל רק על סקטור מצומצם ומזוהה, פוגע בשוויון? בחופש העיסוק?

אשר לחלק מהכספים שהופקעו ויועדו להקמת הקרן שלא הוקמה: משהתברר שכספים אלה לא יגיעו לקרן המקורית האמורה, מן הראוי היה לבחון אם על הסכומים שנלקחו מהעובדים חלים דיני הפקעה. מאחר שהמטרה המקורית להפקעה לא הוגשמה והיעוד המקורי לא התממש תוך זמן סביר ובתום לב, יש להחזירם לתובעות,<sup>132</sup> למרות העובדה שדמי ההבראה הופקעו בזמנו על פי חוק.<sup>133</sup>

שאלות קשות נוספות מתעוררות ביחס למדיניות השפיטה והמתודולוגיה השיפוטית כפי שהוצגה בפסק הדין של בית המשפט העליון. להערכתנו, נכון ורצוי לתקוף את חוקתיותו של מס או תשלום חובה גם בתקיפה עקיפה באמצעות בירור תובענה ייצוגית, שהרי אחת ממטרותיו של חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו–2006 היא להנגיש את בתי המשפט "לאורח הקטן", בעוד בג"ץ הוא הערכאה השיוויונית לקבלת סיוע מהרשות השופטת.<sup>134</sup> נראה לי גם ראוי שבית המשפט העליון יהיה רגיש יותר לפגיעות בזכויות חוקתיות ולא יחסום את הדיון כשמתעורר חשש ממשי לפגיעות כאלה. תחת זאת ראינו כי בדיון בפניו בעל פה דחה בית המשפט את בקשת בא כוח התובעות להגיש תוספת טיעונים בכתב.<sup>135</sup> יתרה מזו, ראינו את ההערות וההכוונות הבאות של השופטים במהלך הדיון. לבא כוח המדינה: להתרחק מהטיעון החוקתי "כי שם הקרקע פחות יציבה",<sup>136</sup> ולב"כ התובעות: "זו היתה עילה לבג"צ אם הייתם מגישים בג"ץ, ניחא, אך לא עשיתם

131 על דרישות המס הטוב ראו לעיל הערות 5 וכן הערות 27–30.

132 בשנה שבה נדונה בקשת הערעור הנדונה פורסם כי גביית המיסים הייתה גבוהה מהאומדן וכי נשאר עודפי גבייה. ראו לדוגמה, עמרי מילמן, "עודף גבייה של 4 מיליארד שקל במחצית הראשונה של השנה", **כלכליסט** (7.6.2016) <https://www.calcalist.co.il/local/articles/0,7340,L-3692570,00.html>. בהמשך הכתבה נמצא: "בעוד שבתקציב לשנת 2016 מתוכנן גירעון שנתי בסך 35 מיליארד שקל שהם 2.9% מהתוצר, הגירעון המצטבר ב-12 החודשים האחרונים (יולי 2015–יוני 2016) עומד על 2.1% מהתמ"ג".

133 ראו: עניין **רשות העתיקות** (לעיל, הערה 114); עניין **רשות העתיקות** מחוזי (לעיל, הערה 125).

134 סעיף 15(ג) לחוק-יסוד: השפיטה, ס"ח תשמ"ד 78, מתנה את סמכותו של בג"ץ לדון בעניינים אשר הוא "רואה צורך לתת בהם סעד למען הצדק ואשר אינם בסמכותו של בית משפט או בית דין אחר" (הדגשה הוספה). לכאורה נראה שעל פי סעיף זה, אילו הגישו התובעות עתירה לבג"ץ, ייתכן שהיה ניתן לדחות אותה ולהפנות את תשומת ליבן לסמכותו של בית המשפט העוסק בתובענות ייצוגיות. ההערה האמורה בטקסט הופכת, כך נראה לי, את סדר הדברים.

135 ראו להלן, הערה 142.

136 ראו לעיל, הערה 111 והטקסט שלידה.

זאת.<sup>137</sup> וכך, בסופו של דבר נמצא בפסק הדין קביעה לקונית, להערכת לא מבוססת עם כל הכבוד וההערכה, כי: "הטיעון החוקתי נזנח".<sup>138</sup>

התלבטותו של בית המשפט בין האפשרויות בדבר ייעודם של הכספים שהופקעו רק מעובדי הציבור לא הייתה צריכה לאפשר לו להתחמק מהדיון החוקתי.<sup>139</sup> ממך נפשך, אם הכספים יועדו לקרן (המקורית) וזו לא הוקמה, בין היתר מכיוון שהמשבר לא הגיע, הרי שעל פי הלכת קרסיק היה על המדינה להשיבם, והקמת קרן מלאכותית שנועדה ל"צרכים חדשים" אינה משנה דבר; ואם הכספים יועדו לגמישות תקציבית, קרי להזרמה לתקציב השוטף, הרי לפנינו מס טהור שהוטל בניגוד לכללים החוקתיים. מכאן שההפקעה הוטלה, בדיעבד, שלא כדין.<sup>140</sup>

יש לזכור כי פסק הדין שנדון כאן עסק בשאלה מקדמית – אם התביעה יכולה להתברר כתביעה ייצוגית. אילו נדחתה בקשת רשות הערעור של המדינה והמשך הדיון היה מתקיים בבית המשפט דלמטה,<sup>141</sup> היו השאלות הללו מתבררות, קרוב לוודאי, שם. תחת זאת, במקום להחזיר אותן לבית המשפט לעניינים אזרחיים או לדון בהן, מנע בית המשפט את הדיון החוקתי,<sup>142</sup> וגרם לאי-אישורה של בקשת התביעה הייצוגית. בכך

137 לעיל, הערה 112.

138 לעיל, הערה 102. מעניין לציין כי במהלך הדיון התגלעה מחלוקת אם ההפקעה שנדונה שם הייתה בבחינת תשלום חובה כמשמעותו בחוק-יסוד: משק המדינה, ס"ח תשל"ה 206. ב"כ התובעות מציין: "נכון שדי בחוק ולא צריך את ההסכם [הקיבוצי] אך אני מוסיף כי לא די בהסכם ויש צורך בחוק". [...] על כך מגיבה כבוד השופטת ד' ברק-ארז: "יש לאדוני אסמכתאות על כך? ועו"ד אברהם משיב: "אין היא בידי עכשיו. אם תינתן לי אפשרות אשמח להגיש את האסמכתאות בקרוב. טענות אלה הועלו בביהמ"ש קמא והתקבלו על ידו". ראו לעיל הערה 107, בעמ' 6 לפרוטוקול הדיון.

139 ראו: עניין זרביב (לעיל, הערה 19) פסקה 44 לפסק דינו של השופט פוגלמן.  
140 בית המשפט דחה כאמור אפשרות זו. וראו: עניין זרביב (לעיל, הערה 19) הנמקתה של השופטת דפנה ברק-ארז בפסקה 3: "מבחינה משפטית, להבדיל מאשר מבחינה ציבורית או ערכית, ההתעשרות כאמור היא אינה על חשבון העובדים. דמי ההבראה הופחתו מהעובדים כדין מכוחו של החוק לתשלום חלקי. בזאת נותק הקשר בין הכספים המופחתים לבין העובדים. כספים אלה יועדו כבר למוטבים אחרים, בהתאם לסעיף 47 לחוק ההתייעלות. משום כך המבקשות אינן הגורם ה'מזכה' כמוכנו של מונח זה בסעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא קמה להן עילת תביעה כנגד המדינה מכוח חוק עשיית עושר". ראו גם סיכומו של השופט פוגלמן בפסקה 48: "סיכומו של עניין: ביחס לגופים שלגביהם הפחתת דמי ההבראה לא גרמה לחסכון כספי של המדינה – גופים שאינם מתוקצבים – אין לומר כי המדינה 'התעשרה' בשל אי הקמת הקרן. ביחס לגופים מתוקצבים – המדינה אמנם התעשרה, אך התעשרותה היא כדין. אין אפוא עילה של עשיית עושר ולא במשפט נגד המדינה".

141 כפי שעשה, לדוגמה, בעניין רשות העתיקות (לעיל, הערה 114).

142 כאמור, בית המשפט הסתפק במסקנתו, הלא מדויקת בכל הכבוד, שעל פיה הטיעון החוקתי נזנח במידה רבה. לעיל, הערה 102, ואף דחה כאמור בקשתם של באי כוח התובעות-המשיבות להגיש תוספת לטיעונים בכתב, בפרוטוקול הדיון בעל פה, לעיל, הערה 107, בעמ' 8: ("עו"ד אברהם: אני הייתי מבקש ב-2 הסוגיות להגיש טיעון קצר בכתב, אם זה אפשרי? כבוד השופט פוגלמן: אנו לא פותחים את זה להשלמת טיעון [...])

נסתם הגולל על דיון חוקתי חשוב זה, ומתחזקת הטענה שבית המשפט אכן נרתע מביקורת חוקתית על חקיקה פיסקלית.

## 2. ערעור מס הכנסה – דמארי והירשזון<sup>143</sup>

גם פסק הדין בעניינם של הירשזון ודמארי מעיד על היעדרם של שיקולים חוקתיים כשבית המשפט התפנה לפרש הוראת חוק פיסקלית; במקרה זה נדונו פירוש המונח "הכנסה" בפקודת מס הכנסה ופירושה הוראתו של סעיף 28 בפקודת מס הכנסה, העוסק באפשרות לקזז הפסדים. גם כאן ניכרת הירתעות מביקורת חוקתית עקיפה על מעשיה של הרשות המבצעת, קרי רשות המיסים ופקידי השומה. ממילא גישה זו מנעה מבית המשפט גם ביקורת שיפוטית על מעשי המנהל הציבורי.<sup>144</sup>

שאלה כפולה התעוררה שם. הראשונה, האם כספים שהגיעו לעבריין והוחזרו לקורבן הם בבחינת הכנסה חבת מס? השנייה, בהנחה שהתשובה לשאלה הראשונה חיובית, האם נישום כזה, שהסיכוי שיזכה להכנסות בעתיד קלוש, זכאי לקזז את הסכום שהשיב לבעלים בשנת המס שבה ביצע את זממו? או שמא רק בשנה שבה השיב את השלל לקורבן, אף על פי שבאותה שנה ריצה עונש מאסר ולא הייתה לו כל הכנסה? בית המשפט העליון טרח ועסק בפרשה פעמיים. תחילה בערעור ובהמשך בדיון נוסף. התוצאה המצטברת מהדיון הכפול הזה,<sup>145</sup> ומהפירוש שהעניק בית המשפט לפקודת מס הכנסה ביחס לשתי השאלות הביאה, כפי שנראה בהמשך, לפגיעה בעקרונות חוקתיים, ובעיקר לפגיעה בזכות לקניין פרטי ולזכות הבסיסית שלא להיענש (פעמיים) ללא הליך פלילי תקין. לעניין פירוש המונח הכנסה: בעניין הורוויץ,<sup>146</sup> הגדיר בית המשפט העליון את בסיס מס הכנסה בישראל כמאופיין בשלושה רכיבים: "[1] התעשרות [2] ממומשת [3] ממקור". זו ההגדרה המדויקת והממצה ביותר למונח "הכנסה" לצורכי מס הכנסה בישראל.

אנו לא רוצים עוד כתבי טענות. התיקים הללו מספיק מלאים בחומר". ואף המליץ לבא כוח המדינה שלא להתקרב לדון בשאלה אם אכן מדובר במס, לעיל, הערה 111.

143 ערעור דמארי והירשזון (לעיל, הערה 21).

144 ראו בהמשך: להלן, הערה 210.

145 לא רק עצם הרתיעה מהביקורת השיפוטית אלא גם הדרך שבה הדיון בביקורת השיפוטית נמנע בשני מהלכים. הראשון, על ידי הנשיאה נאור, שכאשר אישרה את הבקשה לדיון נוסף הגבילה את הדיון רק לשאלה אחת: אם ניתן, בנסיבות מסוימות, לקזז הפסדים כנגד הכנסות משנים קודמות ("קיוזו לאחור"). המהלך השני נובע מהראשון, וניכר, לדעתי, שכמה מן השופטים הרגישו חוסר נוחות מהתוצאה שאליה הגיעו, אך נמנעו מהפרת ההגבלה שהנשיאה הטילה. וראו בהמשך: לעיל הערות 193–194, 216–219 והטקסט שלידן.

146 הנשיא ברק בע"א 9715/03 הורוויץ נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נט(4) 354, בעמ' 360 (2005) (להלן: עניין הורוויץ).

ההתעשרות באה לידי ביטוי בגידול בנכסיו של הנישום או בצריכתם.<sup>147</sup> אין מקום שארחיב את הדיבור כאן ביחס לדרישת המקור.<sup>148</sup> גם ביחס לכלל הקובע שהכנסה לא חוקית חייבת במס אין צורך להרחיב כאן.<sup>149</sup> באשר לדרישת ה"מימוש", קיימים הסברים רבים וגישות מגוונות להגדרת מהותה והיקפה, וגם בכך אין צורך להרחיב כאן. עם זאת, השאלה המשלבת שני רכיבים, לאמור מתי קיימת התעשרות ואימתי היא ממומשת, אינה תמיד פשוטה, והיא נוגעת בחלקה לענייננו. היא תלויה, בסופו של דבר, בפירוש תכליתו של החוק המטיל את המס ומטרותיו. הגישה המקובלת היא שהתעשרות ממומשת מתרחשת בעת שהנישום יכול להשתמש בהכנסה לפי שיקול דעתו וללא מגבלות, בין אם הוא משתמש בה לצריכתו העכשווית ובין לחיסכון (צריכה עתידית), לאמור כאשר ההכנסה, בכסף או בשווה כסף, תעבור לנישום, נקייה מהתחייבויות ועומדת לשימושו הבלעדי.<sup>150</sup> ניתן להמחיש את הדברים באמצעות דוגמה פשוטה:<sup>151</sup> אדם גונב 1,000,000 ש"ח בשנת 2015. בשנת 2017 הוא נתפס ועומד לדין פלילי. בשנת 2018 הוא מורשע ונשלח לתקופת מאסר של חמש שנים. בה בעת הוא מנהל באותה שנה מו"מ עם קורבן העבירה ומחזיר לו 600,000 ש"ח תמורת הסכמת הקורבן לוותר על יתרת הסכום. העובדות מגיעות לידיעת פקידת השומה כבר בשנת 2018. היא מוציאה לנישום הודעת שומה לשנת המס 2015 על סך 1,000,000 ש"ח ומתעלמת מהעובדה שהנישום החזיר לקורבן 600,000 ש"ח. מאז הגנבה הנישום לא עבד.<sup>152</sup> הנכס היחיד שהיה לו בשנת 2015 הוא חשבון ניי"ע על סך 300,000 ש"ח, המניב לו מדי שנה רווחים בסכום של 12,000 ש"ח. עוד נניח כי

147 להרחבה ראו: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 99–128.

148 שם, בעמ' 128.

149 בערעור **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21) התבצע דיון מאוחד של שני ערעורים של שני העבריינים. שם נמצא דיון ממצה בעניין ההצדקות למיסוי הכנסות לא חוקיות. בדיון הנוסף דן בית המשפט העליון, כאמור בהערה 145, בשאלה מצומצמת והיא: אם ניתן לקזז הפסדים לאחור בנסיבות מסוימות.

150 בארצות הברית התבססה דוקטרינה הידועה כ־Claim of right, a – על פיה נישום חייב לדווח על הכנסה אם הוא קיבלה לחזקתו, גם אין היא ממש בבעלותו, *North American Oil Consolidated v. Burnet decision 286 U.S. 417 (1932)*. תפיסה זו נשחקה שם, מכיוון שהיא מבלבלת בין שתי דוקטרינות שונות. האחת עוסקת בשאלת המימוש והאחרת עוסקת בשיטות דיווח. מעבר לזאת, הדין האמריקאי (סעיף 1341 לקוד המיסים האמריקאי) מאפשר ניכוי באותה שנת מס שבה הוחזרה ההכנסה על ידי הנישום, או זיכוי ממס בגובה חבות המס שהייתה לו בשנת המס שבה התקבלה ההכנסה בידו. נוסף על כך, הדין האמריקאי מתיר קיזוז הפסדים לאחור לתקופה מוגבלת. הדין הסטטוטרי בישראל לא קבע הוראות דומות. בעניין דמארי והירשזון (לעיל, הערה 21) הסכים פקיד השומה "לפנים משורת הדין" לאפשר לנישומים לנכות את סכומי ההחזר כנגד הכנסתם בשנה שבה בוצע ההחזר. ראו: אדרעי, "בג"ץ חסן" (לעיל, הערה 3); וראו בהמשך החל מהערה 194 והטקסט הנלווה.

151 דוגמה מורכבת קצת יותר ניתן למצוא ב: ע"א 9187/06 **מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה** (פורסם בנבו, 2009) (להלן: **עניין מגיד**); וראו בהמשך החל מהערה 194 והטקסט הנלווה.

152 לשאלה אם היו לו הכנסות פסיביות ממקורות נוספים אין חשיבות, כיוון שהזכות לקזז הפסדים ממשלח יד בשנים הבאות אפשרית רק אם ההכנסות בשנים הבאות נובעות רק מעסק או משלח יד. ראו: סעיף 28(ב) לפקודה.

הריבית השנתית במשק היא כ-4%, והנישום החזיק בידו את סכום השלל בסך 1,000,000 ש"ח משך ארבע שנים. לצורך ההמחשה נניח (באופן שרירותי ולא מדויק) כי שיעור המס הממוצע שלו הוא 30% על הכנסות מיגיעה אישית ו-25% על הכנסת ריבית. חישוב התעשרותו הממומשת ממקור על פני ארבע השנים 2015–2018 יכול להתבצע בהתאם לשתי גישות. האחת, לפי גישתו של פקיד השומה, שעל פיה ייחשב הנישום כבעל הכנסה בסכום של 1,000,000 כבר בשנת 2015, והחזר הסכום שהוחזר יותר בניכוי, "לפנים משורת הדין", רק בשנת 2018. על פי גישה נוקשה זו, כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ולכן יש להקפיד עם הנישום ועל ייחוס מדויק ונוקשה של ההכנסות וההוצאות של כל נישום **באותה שנת מס**. על פי הגישה האחרת, המדויקת יותר והמתחשבת גם בעקרונות חוקתיים ובכללי המס הטוב, הנישום יחויב במס רק על הסכום שנותר בידו בתוספת הסכום שצרך, קרי על סכום התעשרותו. לתוצאה כזאת ניתן להגיע בשתי דרכים חילופיות שתפורטנה בהמשך הדברים.

בסופו של דבר, בית המשפט העליון אימץ את גישתו של פקיד השומה וקבע פה אחד, בהדרגתיות ובשני שלבים, שההכנסה כולה, בסך 1,000,000 ש"ח בדוגמתנו, היא בבחינת הכנסה חבת מס בשנה שבה בוצעה הגנבה. דעת הרוב **בערעור** פסקה שבנסבות העניין המיוחד ניתן לאפשר למערערים לגרור מחצית מהפסדיהם לאחור ולקזוזם כנגד ההכנסה הבלתי חוקית.<sup>153</sup> **בדין הנוסף** ביטל בית המשפט את האפשרות להעביר את ההפסד לשנים קודמות. התוצאה הסופית, המצטברת, של הערעור ושל הדין הנוסף

153 ההסבר שנתן המשנה לנשיאה רובינשטיין למקור סמכותו לאפשר רק מחצית ההפסד היא: "וראוי לאזן את מתן אפשרות הקיזוז בשל הרצון למנוע אי צדק, עם הרקע הלא חיובי בענייננו; העובדה היא, שהמערערים גנבו כספים ונהגו בהם מנהג בעלים למשך תקופות משמעותיות, בהן לא יכלו הבעלים ליהנות מכספם ולהשתמש בו כחפצם, ואילו המערערים יכלו – למשל, כאמור – להשקיע באופן שיעשיר את כיסם, כגון בנכס נדל"ן בתקופה של עליית מחירים וכיוצא בזה. משכך, בנסיבות העניין יש לדעתי לאפשר למערערים לקזז מחצית מן הסכומים שהשיבו כהפסד כנגד הכנסתם בשנות המס הרלבנטיות, ולא את הסכום המלא. דהיינו, כל אחד מן המערערים יוכל לקזז מחצית מתשלומי ההשבה כהפסד נגד הכנסותיו – כזכור, מדובר בהכנסות מעסק או משלח יד (ואשר למערערת ראו פסקה ע"ח למעלה) – בשנות המס שבעבורן הוצאו השומות נשוא הערעור. בעיני דומה הדבר להטלת אשם תורם שיסודה בדיני נזיקין והוסבה גם לדיני החוזים, אשר יש בה לעתים כדי לסייע להגיע תוצאה ראויה לעשיית צדק (ראו, אומנם בהקשר אחר: ע"א 1156/10 האס נ' חברת הבונים בקרית משה בע"מ, פסקה ל"ז לחוות דעתי (פורסם בנבו, 2012); ע"א 11120/07 שמחוני נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקאות כ"ח-ל' לחוות דעתי (פורסם בנבו, 2009); בענייננו, בגניבת הכספים ובאי-השבתם למשך פרקי זמן משמעותיים יש לראות את המערערים כנושאים במחצית מן האשמה, ועל כן ניתנת להם האפשרות לקזז רק מחצית מן הסכום". עם כל הכבוד, קשה להבין כיצד נכנסים שיקולים של "אשם תורם" ושל "אשמה" לדיני מיסים; האם גם בעניין זה עולה המסקנה שכיוון שמדובר בעבריינים יש לקנוס אותם, ללא דיון פלילי וללא הרשעה? ותהיות נוספות. על פי גישת הנאמנות הקונסטרוקטיבית, אם העבריינים רכשו נכסים שעלו בערכם, הנכסים, או למצער הרווח, שייכים לקורבן/הנהנה, ואילו אם כספי הגנבה נצרכו, מיסוי הריבית בשווה כסף מביא מיסוי נכון וראוי, לפחות על פי הוראת סעיף 3(ט) לפקודה.

הייתה שהנישום שילם מס על הכנסה שלא הביאה לו כל התעשרות כלכלית ריאלית בסך של 600,000 ש"ח.

**(א) התוצאה על פי גישתו של פקיד השומה**

גישתו של פקיד השומה מובילה לתוצאה עגומה. הנישום חויב במס הכנסה על מלוא הסכום של 1,000,000 ש"ח (מס בשיעור 30%, בסכום של 300,000 ש"ח), אף על פי שהחזיר 600,000 ש"ח לקורבן ועל כן התעשר רק ב-400,000 ש"ח. על פי גישה זו, הנישום התחייב במס על סכומים שלא הביאו לו כל התעשרות והביאו לשיעורי מס גבוהים ביותר,<sup>154</sup> בניגוד לדרישתו של סעיף 1(א) לחוק-יסוד: משק המדינה. עקב כך נפגע קניינו שלא כדין,<sup>155</sup> אלא אם כן נסכים שאפשר להעניש את הגנב פעמיים.<sup>156</sup>

154 אם נמשיך את הדוגמה שהוצגה בטקסט לעיל, הערה 151: (חשבון ני"ע בסך 300,000 ש"ח. החשבון מייצר הכנסת ריבית שנתית בשיעור ממוצע של 4%, לאמור כל שנה 12,000 ש"ח; סכום הגנבה בשנת 2015 הוא 1,000,000 ש"ח. ההחזר בשנת 2018 בסכום של 600,000 ש"ח. על פי גישת פקיד השומה נוצרו לו הכנסה חייבת של 1,000,000 ש"ח בשנת 2015 והפסד של 600,000 ש"ח בשנת 2018. סך כל המס שיידרש לשלם על פני כל התקופה הוא כמפורט (בהנחה ששיעור המס הממוצע שלו הוא 30% ושיעור המס על ריבית, כקבוע בסעיף 125ג לפקודה, הוא 25%, ובהתעלם מחישובים של "ערך נוכחי"):

<b>שנת 2015:</b>			
מס 30% – 300,000 ש"ח	1,000,000 ש"ח	הכנסה מגנבה:	12,000 ש"ח
מס 25% – 3,000 ש"ח	12,000 ש"ח	הכנסת ריבית:	
<b>שנים 2016–2017:</b>			
מס – 0 ש"ח	0	הכנסה ממשלח יד:	24,000 ש"ח
מס 25% – 6,000 ש"ח	24,000 ש"ח	הכנסת ריבית לשנתיים:	
<b>שנת 2018:</b>			
מס – 0 ש"ח	600,000 ש"ח	הפסד ממשלח יד: *	0
מס – 0 ש"ח	0	הכנסת ריבית	
309,000 ש"ח	<b>סך כל תשלומי מס בשנים: 2015–2018</b>		
*(הפסד ממשלח יד מקוזז "לפנים משורת הדין" כנגד הכנסת הריבית)			

מדוגמה פשטנית זו עולה כי שיעור המס המצטבר של הנישום העבריין הגיע בפועל לכ-63%:

סך כל הכנסתו הכלכלית מהגנבה (לאחר שהשיב 600,000 ש"ח לקורבן) 400,000 ש"ח  
 הכנסה מני"ע משך ארבע שנים 48,000 ש"ח  
 הכנסה רעיונית מהחזקת סכום הגנבה (צריכה/חיסכון)  $(1,000,000 * 0.04) = 40,000$  ש"ח  
 מס (25%) \*0

מכאן שכלל התעשרותו של הנישום ממקור (משלח יד וני"ע) עמדה על 488,000 ש"ח על פני ארבע שנים. סך סכומי המס ששילם על פי גישתו של פקיד השומה: 309,000 ש"ח ושיעור המס האפקטיבי שלו הגיע ל  $\frac{309,000}{488,000} = 63.3\%$ . שיעור הגבוה – בדוגמה זו – יותר מכפל שיעור המס הסטטוטורי. שיעור זה עומד גם בניגוד לדרישותיו של סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה, המעיד גם על פגיעה בקניינו של הנישום שלא על פי חוק.

\* כיוון שכל סכום הגנבה התחייב במס כבר בשנת 2015, אין לחייב את הנישום בהכנסה רעיונית.

155 ניתן לראות כיצד קניינה של הנישומה, קרי הונה העצמי, נשחק, אך ורק בגלל גישתו של פקיד השומה וכתוצאה של פסק הדין. נניח שהנתונים הם כמו בדוגמה לעיל, הערה 151: (חשבון ני"ע בסך 300,000 ש"ח. החשבון מייצר הכנסת ריבית שנתית בשיעור ממוצע של 4%, לאמור כל שנה 12,000 ש"ח; סכום הגנבה בשנת 2015 הוא 1,000,000 ש"ח). עכשיו נניח שהנישומה, כמו הגב' דמארי בפסק הדין, מחזירה בשנת 2018 את כל הסכומים שגנבה ממעבידתה בערכם הריאלי, קרי בתוספת ריבית והפרשי הצמדה בסכום של 50,000. על פי גישת פקיד השומה נוצרה לה הכנסה חייבת של 1,000,000 ש"ח בשנת 2015 והפסד של 1,050,000 ש"ח בשנת 2018. סך כל המס שתידרש לשלם על פני כל התקופה הוא כמפורט (בהנחה ששיעור המס הממוצע שלו הוא 30% ושיעור המס על ריבית, כקבוע בסעיף 1125ג לפקודה, הוא 25%, ובהתעלם מחישובי ע"ג):

<b>שנת 2015:</b>			
הכנסה מגנבה:	1,000,000 ש"ח	מס 30% –	300,000 ש"ח
הכנסת ריבית מני"ע:	12,000 ש"ח	מס 25% –	3,000 ש"ח
<b>שנים 2016–2017:</b>			
הכנסה ממשלח יד:	0	מס –	0 ש"ח
הכנסת ריבית מני"ע לשנתיים:	24,000 ש"ח	מס 25% –	6,000 ש"ח
<b>שנת 2018</b>			
הפסד ממשלח יד: *	1,050,000 ש"ח	מס –	0 ש"ח
הכנסת ריבית מני"ע	*0	מס –	0 ש"ח
<b>סך כל תשלומי מס בשנים: 2015–2018</b>			
*(הפסד ממשלח יד מקוּוּז "לפנים משורת הדין" כנגד הכנסת הריבית)			

אם נניח שאלה היו הפעולות הכלכליות היחידות שהיו לנישומה משך ארבע השנים, נמצא כי הונה המקורי (300,000 ש"ח) נשחק משמעותית:

יתרת הונה העצמי בסוף 2018 (ההפרש בין סך הונה העצמי בתוספת הכנסה נקייה מני"ע ומהשימוש בכספי הגנבה משך ארבע שנים, לבין סך כל תשלומי המס שלה) יהיה כמפורט: סך כל התעשרותה מהגנבה (לאחר שהשיבה את כל הסכום בערכו הריאלי לקורבן)

0 ש"ח	מס (30%) –	300,000 ש"ח
48,000 ש"ח	מס (25%) –	9,000 ש"ח*
הכנסה מני"ע משך ארבע שנים:		
40,000 ש"ח	מס (25%) –	**0

התעשרות: 88,000 ש"ח סכומי המס 309,000 ש"ח. סך הכול: התעשרות: 88,000 ש"ח סכומי המס 309,000 ש"ח. אם נניח שלצורך מימון תשלומי המס שהיא חויבה בהם על פי גישת פקיד השומה היא תיאלץ למשוך כספים מחשבון ני"ע שלה, חשבון ני"ע בסוף התהליך יהיה 79,000 ש"ח (=388,000–309,000). מכאן שנמצא פגיעה בקניינה של הנישומה, שספק אם תעמוד במבחניה של פסקת ההגבלה.

\* יש לזכור שהכנסותיה מני"ע בשנה הרביעית התקווו כנגד ההפסד, ולכן סכום המס הוא רק על שלוש השנים 2015–2017.

\*\* כיוון שכל סכום הגנבה התחייב במס כבר בשנת 2015, אין לחייב את הנישומה במס גם על ההכנסה רעיונית. ניתן לעשות כן בתנאי שהיא תוכל לקזז את תשלומי הריבית והפרשי

**(ב) תפיסה אחרת: ניתוח כלכלי וחוקתי**

נקודת המוצא של התפיסה האחרת היא שהמס אינו קנס, שאין להעניש אדם ללא הרשעה ושאין להעמידו לדין פלילי על אותו מעשה יותר מפעם אחת;<sup>157</sup> שהמס צריך לעמוד בקני המידה המוכרים של ה"מס הטוב"; שהמס הטוב אינו פוגע בקניינו של אדם.<sup>158</sup> כדי להגיע לתוצאה הראויה בהתאם לנקודת מוצא זו הוצעו שתי גישות,<sup>159</sup> שבסופו של דבר נדחו על ידי בית המשפט העליון בשני שלבים, תחילה בערעור ולאחר מכן בדין הנוסף.

הגישה האחת נסמכת על דוקטרינת הנאמנות הקונסטרוקטיבית, שהוכרה כבר מזמן בדין הישראלי. על פי דוקטרינה זו ניתן לראות את הגנב המחזיק בנכסי הקורבן כמי שמחזיק בהם בנאמנות קונסטרוקטיבית.<sup>160</sup> אם ייתפס ואין ביכולתו להחזיר את כל הסכום (כיוון שצרך אותו), סכום צריכתו חייב במס הכנסה, שהרי יתרת הסכום שלא הוחזרה כמוה כמחילת חוב החייבת במס.<sup>161</sup> לעומת זאת, אם ייתפס ויחזיר את כל שללו בערכו הריאלי, הרי שסכומי הגנבה שהוחזרו אינם בבחינת התעשרות ועל כן אינם מהווים הכנסה. הנישום הגנב לא התעשר, הוא גם לא צרך את כספי הגנבה. אם עלה שווי הנכסים בזמן שהנכסים הוחזקו על ידי הגנב, הרווח אף הוא שייך לקורבן. אם החזיר הגנב את סכומי הגנבה בערכם הנומינלי, הרי שיש לראותו כמי שקיבל הלוואה ללא ריבית,<sup>162</sup> והוא יחויב במס על צריכתו בשווי הריבית הנחסכת, בהתאם למתווה הקבוע בסעיף 3(ט) לפקודה.<sup>163</sup>

- ההצמדה ששילמה למעבידתה; שאם לא כן נחייבה במס כפול. וראו עניין **רמון**, לעיל (הערה 66).
- 156 על האיטור לענישה כפולה בדין הפלילי ראו בין היתר: ע"פ 6474/03 **מלכה נ' מדינת ישראל**, פ"ד נח(3) 721 (2004); ע"פ 2910/94 **יפת נ' מדינת ישראל**, פ"ד נ(2) 221 (1996); וכן בהמשך: להלן, הערות 206–208.
- 157 השאלה אם גנב שלא דיווח על הכנסתו הבלתי חוקית עלול לעמוד לדין פעמיים, פעם על עצם הגנבה ופעם על עבירת אי-דיווח על הכנסתו, לא תידון כאן.
- 158 על דרישות המס הטוב ראו לעיל, הערה 30.
- 159 ראו פירוט ההצעה אצל: יוסף מ' אדרעי, "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי חבות במס לבין ניכוי הוצאות", **ספר אריה לפידות** (עורך דוד גליקסברג (2015) 19 (להלן: אדרעי, "על הכנסה גולמית").
- 160 **שם**, בעמ' 44–48, 54.
- 161 כידוע, הכנסה בצד המקורות שווה לצריכה + חיסכון בצד השימושים, וראו בין היתר: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 109–114; על הכלל שעל פיו מחילת חוב כמוה כהכנסה חבת מס ראו, בין היתר, סעיף 3(ב) לפקודה; אדרעי, **מבוא לתורת המסים**, שם, בעמ' 114–116; עניין **הורוביץ** (לעיל, הערה 146).
- 162 על פירוש רחב של המונח "הלוואה לצורך פירושו של סעיף 3(ט) לפקודה ראו בין היתר: עניין **רמון** (לעיל, הערה 66).
- 163 ראו: לעיל, הערות 67–68.

על פי גישה זו, יש לראות את כל סכום הגנבה, בדוגמה המספרית שלנו,<sup>164</sup> 1,000,000 ש"ח – כהלוואה ללא ריבית שהנישום נטל מהקורבן ושנפרעה בחלקה בתום ארבע שנים.<sup>165</sup> במקרה כזה יחולו כללי מיסוי ההכנסה בשווה כסף בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה, והריבית ה"רעיונית" בשווה כסף (בשיעור של 4% כפי שהנחנו בדוגמה לעיל) תיווסף להכנסתו של הנישום – כל שנה 400,000 ש"ח – שתתחייב במס בשיעור 25%<sup>166</sup>. נוסף על כך, כיוון שבהסדר עם הקורבן הוא החזיר רק 600,000 ש"ח, משמעות הדבר שסכום חוב של 400,000 ש"ח נמחל. מחילת החוב הביאה לו התעשרות בסכום זה, והסכום יכלל בהכנסתו.<sup>167</sup> התוצאה שהייתה מתקבלת ממתווה זה היא שהונו בתום שנת 2018 היה מבטא את המציאות הקניינית הכלכלית שלו. הדוגמה למטה,<sup>168</sup> אכן

164 לעיל, ובמיוחד הערות 151–155.

165 זו הייתה אחת מהטענות אצל אדרעי, "על הכנסה גולמית" (לעיל, הערה 159) בעמ' 60–62. קשה לאתר במדויק את הנימוק ששכנע את המשנה לנשיאה רובינשטיין לדחות אנלוגיה זו (החזקת כספי העבירה כהלוואה שנפרעה) בפסק דינו בניין **דמארי והירשון**: "בעמ"ה (מחוזי חי') 13/82 **פרומקין נ' פקיד השומה חיפה**, פ"מ תשמ"ג (א) 410 (1983) (להלן: עניין **פרומקין**), בו נקבע כי כספי שוחד מהווים הכנסה החייבת במס, חרף חובת הנישום להשיבם למדינה. בענין זה נטען גם, כי אין לסווג באופן מלאכותי את כספי הגניבה כהלוואה כאשר בפועל מימש המערער את הכספים במגוון דרכים, כפי שנקבע בהרשעתו. ואולם, ראוי להדגיש כי בעניין **פרומקין** הובהר כי העברין **לא יחזיר את כספי עולתו**. אדגיש עוד כי לאורך כל פסק דינו מדבר המשנה לנשיאה על מצבים שבהם הייתה קיימת חובה להשיב הכספים, ולא במקרים שבהם **הוחזרו כספי העבירות בפועל**.

166 ייתכן כי הריבית בשווה כסף צריכה להתחייב במס בשיעור רגיל, ולא אעסוק כאן בשאלה זו. גם לא אבצע כאן חישוב של ערך נוכחי, כיוון שאם הנישום חייב היה לשלם את המס על ההכנסה השנתית והוא לא עמד בחובה זו, פקיד השומה יכול להוסיף לסכום החוב ריבית והפרשי הצמדה מכוח סעיף 187 לפקודה.

167 לעיל הערה 161.

168 החישוב על פי גישה זו ובהסתמך על הדוגמה לעיל וללא חישוב מדויק של ערך נוכחי, יהיה כמפורט:

#### הכנסה בשנים 2015-2017:

מפעילות עבריינית:	0	המס (30%)* – 0
הכנסה מני"ע: (3 X 12,000 שנים)	36,000 ש"ח	המס (25%) – 9,000 ש"ח
הכנסה בשווה כסף (ריבית רעיונית):	120,000 ש"ח (3 X 40,000 ש"ח)	המס (25%)* – 30,000 ש"ח

#### הכנסה בשנת 2018

הכנסה עבריינית:	400,000 ש"ח	המס (30%)* – 120,000 ש"ח
הכנסה מני"ע:	12,000 ש"ח	המס (25%)* – 3,000 ש"ח
הכנסה בשווה כסף (ריבית רעיונית):	40,000 ש"ח (=0.04*1,000,000)	מס (25%)* – 10,000 ש"ח
סך כל משך כל התקופה –	608,000 ש"ח	מס*** – 172,000 ש"ח

\* בדוגמה זו השתמשנו בהנחה לא מדויקת. על פי שיעורי המס המנויים בסעיף 121 לפקודה שיעור המס על הכנסה יחידה מיגיעה אישית היתה חייבת בשיעור מס שולי נמוך מ-30%.

ממחישה כי מתווה זה משיג תוצאות ראויות בהתאם לתכלית החקיקה של הדין הישראלי, העונשי, החוקתי והמיסי: ראשית, לא הושת עליו קנס, עונש ללא הרשעה; שנית, קניינו לא נפגע שלא כדין; שלישית, רק התעשרותו של הנישום חויבה במס; רביעית, שיעור המס הממוצע הולם את שיעורי המס הסטטוטורי. תוצאות אלה היו מתקבלות גם על פי הגישה על פיה יש להתיר לנישום לגרור הפסדים "לאחור, קרי לשנות מס קודמות, במקרים מיוחדים". לאמור יש לפרש את שתיקתו של סעיף 28 לפקודה בדבר אפשרות קיזוז לאחור כלקונה. מכאן שבהתקיים תנאים מיוחדים המונעים ניצול לרעה ותכנון מס לא ראוי, ניתן לגרור את הסכומים שהושבו לאחור,<sup>169</sup> לשנת המס שבה הגיעו כספי הגנבה לחזקת הנישום, ולקזום כנגד ההכנסה הבלתי חוקית באותה שנת מס שבה בוצעה העבירה. גישה זו התחייבה בנסיבות העניין. ראשית, האפשרות שהציע פקיד השומה ברוב נדיבותו, אם כי בהיעדר סמכות, להתיר לקזז את סכום ההחזר במלואו כהפסד בשנות המס הבאות, אינו מעשי, כי אין סיכוי ממשי שלנישום יהיו הכנסות חבות מס בעתיד. שנית, לא מדובר כאן בתכנון מס בלתי נאות. שלישית, גם הפתרון שפקיד השומה הסכים לו היה בניגוד להוראות הפקודה. סעיף 28(ב) לפקודה אינו מאפשר קיזוז הפסדים מעסק או משלח יד (בהנחה שגנבה ממעביד יכולה להיחשב הכנסה מעסק או משלח יד) כנגד הכנסות שאינן מעסק או משלח יד, לרבות הכנסות מהשקעות. מכאן שגישתו של פקיד השומה הייתה בבחינת הקלה האסורה על פי סעיף 245 לפקודת מס הכנסה! ואכן, בכמה מקרים שבהם הודו פקידי שומה בכך שהעניקו הקלה "לפנים משורת הדין", נטו בתי המשפט שלנו כנראה להתעלם מהפרת חוק זו.<sup>170</sup>

\*\* הנחה נוספת שאינה מדויקת היא ששיעור המס על הריבית בכל מקרה 25%, אם כי ייתכן ששיעור המס על הריבית הרעיונית הוא כשיעור המס מיגיעה אישית של הנישום. \*\*\* חישוב חבות המס בהתאם לגישה זו מראה כי סך שיעור המס הממוצע של הנישום משך ארבעת השנים הוא  $172,000 / 608,000 = 28\%$  שהוא ממוצע בין שני שיעורי המס (25% ו-30%) שהנחנו כאן.

נסכם את המסקנה העולה מהגישה המוצעת המדויקת: סך כל התעשרותו הממומשת ממקור במשך ארבע שנים על פי גישה המדויקת: 608,000 ש"ח; סך כל המס 172,000. שיעור המס הוא כ-28% ( $172,000 / 608,000$ ), שהוא ממוצע סביר בין שיעור המס הסטטוטורי של הנישום על הכנסה מיגיעה אישית – בדוגמה זו 30% – לשיעור המס על ריבית (25%). יתרה מזו, כיוון שכלל התעשרותו (כאמור, צריכה וחיסכון) בדוגמה זו עמד על 608,000 ש"ח וסך כל תשלומי המס שלו עמדו על 172,000 ש"ח, משמע שהונו העצמי עלה בסכום ההפרש, קרי 436,000 ש"ח. וראו: לעיל, הערה 155.

169 לפירוט גישה זו ראו: אדרעי, "על הכנסה גולמית" (לעיל, הערה 159); וכן: אדרעי, **אירועי מס** (לעיל, הערה 27).

170 ראו בין היתר: עמ"ה (מחוזי ת"א) 1323/08 **כהן נ' פקיד שומה כפר-סבא** (פורסם בנבו, 2012); עניין **מגיד** (לעיל, הערה 151). עצם ההכרזה שפקיד השומה פועל לפנים משורת הדין מעוררת קשיים לא מבוטלים במישור המנהל הציבורי. פעולה כזאת עומדת בניגוד

לעומת זאת, גישה המאפשרת קיזוז הפסדים לאחור במקרים נדירים הייתה מביאה לחיוב במס רק של התעשרותו הממומשת ממקור של הנישום-הגנב. תוצאה זו דומה לתוצאה שהייתה מתקבלת בהתאם להצעה לראות את העבריינין מחזיק בשללו בנאמנות קונסטרוקטיבית.

במילים אחרות, אם מתעלמים מחישובי ערך נוכחי, התוצאה הייתה זהה על פי כל אחת מהגישות הללו (נאמנות קונסטרוקטיבית או קיזוז ההפסד לאחור בנסיבות המיוחדות). אילו התקבלה כל אחת משתי הגישות הללו על ידי בית המשפט,<sup>171</sup> לא היה קניינו של הנישום מופקע, ושיעור המס שלו היה בהתאם לשיעורים הקבועים בפקודה;<sup>172</sup> הוא לא היה נדרש לשלם "קנס" ללא הרשעה. הוא היה משלם מס הכנסה רק על "התעשרותו הממומשת במקור", קרי רק על יתרת כספי הגנבה שלא הושבו לקורבן. נוסף על כך הייתה נשללת – או לפחות נבחנת בקפדנות – החירות שפקיד השומה נוטל לעצמו להעניק, שלא כדין ובניגוד להוראה מפורשת בפקודה, "ניכויים או קיזוזים, [...] ופטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק", כקבוע בסעיף 245 לפקודה.<sup>173</sup>

להוראת סעיף 245 לפקודת מס הכנסה הקובע במפורש: "לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק". ולא בכדי, סעיף 245 מבטא עיקרון גדול המבטא את אחת מארבע הדרישות למס טוב – לאמור שהמס צריך להיות ודאי, לעיל הערה 30. מס שאינו ודאי ונתון לשקול דעתו של המנהל הציבורי עומד בניגוד לסעיף 1(א) לחוק-יסוד: משק המדינה, שלא לדבר על הפתח לשחיתות שהוא פותח. בתי המשפט, לא המחוזי וגם לא העליון, לא התייחסו כלל לנושא זה, למרבה הצער. דיון קצר על התמיהות מכך שבתי משפט אכן עוברים לסדר היום על הפרותיו של סעיף 245 לפקודה ועל משמעותו הקשה לכללי המשפט המנהלי שלנו ודיניו ראו: אדרעי, "על הכנסה גולמית" (לעיל, הערה 159) בעיקר בעמ' 29, 34, ועמ' 54; בערעור **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21) התייחס בית המשפט במפורש למאמר כשדחה את שתי הגישות שהוצעו שם, אך התעלם פעם נוספת מנושא ההקלות לפנים משורת הדין, המהווה סכנה לשרירות לב של פקידי השומה ותומך בחששו של פרופ' יוסף אגסי, שעל פיו קיים חשש שמדינת ישראל הופכת ממדינת חוק למדינת הסדר. וראו גם: יוסף אגסי, "חברה ופוליטיקה בישראל: ישראל – מדינת חוק או מדינת הסדר", **מדינת ישראל: בין יהדות לדמוקרטיה – קובץ ראיונות ומאמרים** (עורך יוסף דוד 2000), בעמ' 211 ואילך. על הדעה שעל פיה סעיף 245 לפקודה מבטא עיקרון חוקתי המצוי בסעיף 2 לחוק-יסוד: משק המדינה ראו: אדרעי, "פירוש לחוק יסוד" (לעיל, הערה 48) בעמ' 285–288.

171 אם כי יש גם דרך שלישית, דינית, כאשר בית המשפט סבור כי המנהל הציבורי, ובכלל זה פקיד השומה, פעל בחוסר תום לב (להלן, הערה 210) או שהתוצאה של גישתו הרסנית, הוא יכול, בהסכמת **פרקליטות המדינה**, לוותר על עמדתו הלא מקובלת, ראו: להלן, הערה 216.

172 לעיל, הערה 168.

173 לעיל, הערה 170.

לעומת זאת, כל הפגמים שהזכרנו לעיל נמצאים בגישתם של פקידי השומה, כפי שבאה לידי ביטוי בעניין דמארי והירשזון.<sup>174</sup> זו גישה קשוחה ולדעתי שגויה, ואולי גם נגועה בחוסר תום לב, כפי שהעירו שני שופטים בבית המשפט העליון.<sup>175</sup> במקרה של הירשזון פעל פקיד השומה גם בצנינות. הוא הודיע לבית המשפט כי כל הסכום שנגב – בדוגמה שלנו 1,000,000 ש"ח – הוא הכנסה חייבת במס בשנה שבה בוצעה העבירה, והוא, פקיד שומה, באופן יוצא מן הכלל ולפנים משורת הדין, יתיר לנישום לנכות את החזר הסכום של 600,000 ש"ח כנגד הכנסותיו העתידיות של הנישום. אין אנו יודעים איזה שכר יקבל הנישום בעת שהותו בבית הסוהר ואיזה מעביד יעסיק קשיש מורשע לאחר יציאתו מבית האסורים. ברור שבנתונים העגומים שהונחו כאן, לנישום לא תהא כל הזדמנות לנכות את הסכום כנגד הכנסותיו בעתיד. כפי שהוזכר כבר, הפסד מועבר לשנים העוקבות מותר בקיזוז רק כנגד הכנסות עתידיות מעסק, ממשלח יד ומעבודה. אומנם גישתם של פקידי השומה אושרה בסופו של דבר על ידי בית המשפט העליון, אם כי בשני שלבים מצטברים, אך ראוי למתוח עליה ביקורת. בגישתם, לא ראו פקידי השומה לנגד עיניהם את תכליתה של פקודת מס הכנסה, את הצורך להניח שהיא נועדה להטיל מס צודק שעומד בדרישות המס הטוב,<sup>176</sup> ואת העובדה שהרכיב המרכזי בהכנסה לצורכי מס הכנסה הוא התעשרות אמיתית ולא ארעית; האם לא ידעו, או התעלמו מכך, ששיטות מס נאורות כוללות גם הוראות המאפשרות קיזוז הפסדים מועברים לאחור והוראות סטטוטוריות המאפשרות פריסת הכנסות אקראיות על פני שנים מספר?<sup>177</sup> ששיטת המס בארצות הברית, שהעניקה השראה לבית המשפט העליון שלנו בפרשת דמארי והירשזון, אומנם הכירה בדוקטרינת claim of right, אך דוקטרינה זו רוככה שם בכך שהיא מאפשרת קיזוז הפסדים לאחור,<sup>178</sup> כמו גם קיזוז הפסדים אקראיים פרטיים,<sup>179</sup> וכן מאפשרת לא רק ניכוי הסכום שהתחייב במס בשנים קודמות אלא גם זיכוי מלוא המס ששולם?<sup>180</sup> שאותה שיטה בארצות הברית סיפקה שנים רבות מנגנון סטטוטורי ל"מיצוע/פריסת" הכנסות על פני שנים מספר?<sup>181</sup> כל אלה מעידים על כך שההתעשרות הנמדדת לצורכי בסיס מס הכנסה היא התעשרות אמיתית המתבהרת על פני כמה שנים, ולא התעשרות אקראית בשנה אחת, שמתפוגגת בשנים אחרות. נקודת מוצא זו באה לידי

174 לעיל, הערה 21.

175 להלן הערה 213 והטקסט שלידה.

176 על דרישות המס הטוב ראו: לעיל, הערה 30.

177 או, בין היתר, סעיף 8 בפקודה.

178 26 U.S. Code § 1212 (a)(1)(A); r IRC § 172(b)(1)

179 26 U.S. Code § 165(h).

180 ראו סעיף 1341 לקוד המיסים האמריקאי.

181 I.R.C. סעיף 1301–1305 לקוד המיסים האמריקאי משנת 1982, שנחקקו בשנת 1964; התברר שפעולות המיצוע היו בלתי יעילות, והן בוטלו ברפורמת המס של שנת 1986; ראו Richard Schmalbeck, "Income averaging after twenty years: a failed experiment in horizontal equity" *Duke L.J.* (1984) 509.

ביטוי גם בשיטתנו, באחת ההלכות עתיקות היומין של בית המשפט העליון בעניין **תל רונן קבלנים**.<sup>182</sup>

בעניין **תל רונן** נדון ערעורה של חברה שפעלה רק שנה אחת (להלן: "שנה 1"). במהלך שנה זו היא רכשה קרקעות ומכרה אותן ברווח נאה. באותה שנה 1, שתי יורשות הגישו נגדה תביעה כספית שעילתה הייתה באותה רכישה. החברה כפרה בחוב, אך יועציה המשפטיים חיוו דעה שלתביעה יש סיכוי והחברה עלולה לשלם לתובעות את הסכומים שנתבעו, כולם או חלקם. בעקבות זאת ביקשה החברה לנכות כ"חוב תלוי" את מלוא הסכום שנתבע בשנה 1, ואילו פקיד השומה דחה לחלוטין ובאופן גורף את תביעת החברה לנכות כל סכום. במהלך השנים, כשהחברה לא הייתה פעילה וכבר לא היו לה הכנסות, שונו הערכות ביחס לגובה הסכום שהחברה תשלם ליורשות. עד שהגיע הדיון בערעורה של החברה על שומתה בשנה 1 לבית המשפט העליון חלפו כמה שנים והתברר מהו הסכום שהחברה תשלם בפועל לתובעות. פקיד השומה המשיך וסירב להקטין את הכנסת החברה בשנה 1. בית המשפט העליון קיבל את ערעורה של החברה והתיר לה להקטין את ההכנסה בשנה 1 בסכומים שהתגבשו לחוב הסופי והשתלמו רק בשנה 4. בית המשפט העליון, מפיו של השופט ויתקון, שנחשב כמומחה הגדול בדיני מיסים בתקופתו,<sup>183</sup> דחה את עמדת פקיד השומה ולא חסך מילים בדברי ביקורתו:

כאן ודאי אין טעם להסיח דעתנו מידיעתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגששים אנו באפלה [...] הייתי רואה **בדאגה** הלכה מחייבת נישום לבחור בין זכותו לחלוק על תביעה שהוגשה נגדו, ובין זכותו לטעון לפני פקיד השומה שהתביעה, כולה או מקצתה, היא רצינית ושעליו להפריש מהכנסתו את האמצעים הדרושים לסילוקה. אין להעמיד נישום **בדילמה** כזו [...] אין גם לקבל את הנימוק שבשעת עשיית ההפרשה טרם הוגשה תביעת היורשות לבית המשפט ושכל עוד לא הוגשה, אין לדבר על 'חוב תלוי' [...] אך במקרים אחרים לא יתכן ספק בכך שאם אין מתירים בהם הפרשה לחוב תלוי, **ייגרם לנישום עול משווע**. טול לדוגמה את המקרה שלפנינו שבו הוקמה הנישומה לשם רכישת קרקע, פיתוחה ומכירתה, ונניח שבכך תסתיים פעולתה המסחרית. היא מכרה את מגרשיה בשנה אחת והיו לה רווחים נאים. אך אליה וקוץ בה. אותה שנה קמו לה עוררין, והיא ידעה שעליה לפייסם בכסף רב. בינתיים בא פקיד השומה ונפרע ממנה את חלק הארי מרווחיה, בלי להתחשב בחוב התלוי. לימים, עם הסתיים המשפט והתגבשות החוב, תשאל הנישומה, מניין לה הכסף לתשלום החוב? את רוב רווחיה לקח האוצר והיא עומדת לפני שוקת

182 ע"א 600/75 **תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב**, פ"ד (א) 763 (2) (1977).

183 ראו, בין היתר, את הערתו של השופט עציוני לעיל, הערה 64 והטקסט שליידה.

שבורה [...] אילו אמרה החברה שהיא רשאית לראות ברווחיה רווחים, אף בלי להביא בחשבון את תביעת היורשות, היינו רואים בכך **קלות-דעת וחוסר אחריות, ואינני מאמין שהאוצר מעוניין לעודד התנהגות כזאת.**<sup>184</sup> (ההדגשות הוספו)

קשה להבין, עם כל הכבוד, כיצד תקדים זה, והתפישות המבוארת בציטוט דלעיל, נדחו מיניה וביה על ידי בית המשפט העליון בעניינם של **דמארי והירשזון**.<sup>185</sup> בדיון הנוסף,<sup>186</sup> שכאמור הוגבל רק לשאלת האפשרות לקזז הפסדים לאחור, התייחס השופט סולברג להלכת **תל רונן קבלנים**, וקשה, עם כל הכבוד, לעקוב אחרי מסקנתו. תחילה הוא מודה:

התוצאה אינה טובה; אין כאן מס אמת. אדם נאלץ לשלם מס על מה שאינו בידו בסיטואציה הנתונה.

אך מייד בהמשך דבריו נראה שהוא מוותר על כללי הפרשנות התכליתית:

ברם, תוצאה זו נגזרת משיטת החישוב השנתי שבבסיס דיני המס בישראל, שלצד תכליותיה ויתרוניותיה, **גורמת מצדה לעיוותי מס שונים. מן הראוי לצמצם ככל האפשר את התרחשותם**, ואולם משעה שהכרנו ברווחי הגניבה כהכנסה, והגדרנו את השבתם כהפסד, **אין מנוס מן הקביעה שהפסד זה יכול להתקזז במבט צופה פני עתיד**, בשנים הבאות; אך קיזוזו לא יעשה על שנים עברו.<sup>187</sup> (ההדגשות הוספו).

ובהמשך הדברים:

יתכן, אם כן, שיש מקום לקבוע שעל אף שמנגנון קיזוז ההפסדים אינו מאפשר קיזוז לאחור, הרי שבמצבים מסוימים, כאשר פקיד השומה מטיל שומה בשלב מאוחר, כשידוע לו על הפסד שארע, **יהא זה חוסר תום לב מצדו**. ביחס לענייננו, כאשר לפקיד השומה נודע על אירוע של גניבה – וכך בכך נודע לו שהגניבה הושבה, הרי שהטלת מס על אותה גניבה

184 שם, בעמ' 766–768, וההפניות שם לדין האנגלי.

185 וכך מצאנו בפסקה ע"א של פסק דינו של המשנה לנשיאה בערעור **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21): "אשר לנאמר בענין תל רונן, אין בו כדי להשפיע בנידון דידן. באותו מקרה, דובר בחברה שנתבעה וביקשה לנכות כהוצאה של חוב תלוי ועומד את סכום התביעה; פקיד השומה התנגד לכך. נקבע, כי מקום שבית המשפט יודע את המצב העובדתי לאשורו, ניתן לאפשר הפרשה של חוב תלוי ועומד; סכום התביעה שם היה ידוע, ובית המשפט קבע שניתן לאפשר את ההפרשה. אך הדברים אמורים ביחס לאפשרות הפרשתה של הוצאה עתידית, ואילו בענייננו אין הידיעה כי המערערים השיבו את הכספים לבעליהם החוקיים משנה מן העובדה שמדובר בהכנסה החייבת במס באותה שנה".

186 ערעור **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21).

187 דנ"א **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21) פסקה 4 לפסק דינו של השופט סולברג.

עשויה להיות בלתי ראויה, וכמוה, אולי, **כשימוש בסמכות מינהלית בחוסר תום לב**. כלומר, יש להשקיף על הסיטואציה לא מצדו של הנישום (שאינו יכול לקזז את הפסדו), אלא מצדו של פקיד השומה (המודע להפסד זה). יש יסוד לדעה שחובה מעין זו מוטלת גם על פקיד השומה. עליו להטיל על הנישום מס אמת, לפי מיטב ידיעתו ושיפוטו. אל לו להסתתר מאחורי שיטת החישוב השנתי שבדיני המס, שעלולה לגרום לעיוותים בדיעבד, באופן שיוצר עיוות בידועין מלכתחילה.

מחשבה זו, כאמור, עניינה לעתיד לבוא, ולא לעניינינו-שלנו. בו, כאמור, **איני רואה מנוס** מלשנות מעמדתי שבראשונה, ולהצטרף לעמדתה של חברתי, הנשיאה מ' נאור – לפיה דין העתירה לדיון נוסף להתקבל.<sup>188</sup> (הדגשות הוספו).

קשה להבין מדוע מחשבה זו "לא לעניינינו-שלנו"; מדוע "אין מנוס מלהגיע" לתוצאה לא טובה, למסקנה העומדת בניגוד לתכליתה של פקודת מס הכנסה ושהיא תומכת בחוסר תום לב של פקידי השומה. עוד קשה להבין מי הוא זה שעל פי תורת המשפט הישראלי ממונה על החובה "לצמצם ככל האפשר את התרחשותם" של עיוותי מס [שונים], אם לא בית המשפט בדרך של פרשנות, השלמת חסר ופיתוח המשפט.<sup>189</sup> אלא אם כן עידן הפרשנות התכליתית עומד אכן לחלוף משיטתנו.

נראה כי גם המשנה לנשיאה השופט רובינשטיין לא היה שלם עם התוצאה הסופית המצטברת<sup>190</sup> משני פסקי הדין, בערעור<sup>191</sup> ובדיון הנוסף, ועל כן, כנראה, נשאר בדעתו

188 דנ"א **דמארי והירשון** (לעיל, הערה 21) פסקאות 6–7 לפסק דינו של השופט סולברג.  
 189 ראו בין היתר: אהרן ברק, "היצירה השיפוטית לסוגיה: פרשנות, השלמת החסר ופיתוח המשפט", **הפרקליט** לט (תש"ן) 267; אהרן ברק "על השקפת עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטי", **עיוני משפט** יז (תשנ"ג) 475; אהרן ברק "תפקידו של בית המשפט העליון בחברה דמוקרטית", **הפרקליט** מא (תשנ"ג) 5; אהרן ברק, "פרשנות ושיפוט: יסודות לתורת פרשנות ישראלית", **עיוני משפט** י (תשמ"ה) 467; אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", **משפטים** כח (תשנ"ז) 425; וכן אהרון ברק **פרשנות תכליתית במשפט** (תשס"ג). שורה ארוכה של פסקי דין העידו שמודל זה אומץ בדיני מיסים; ראו בין היתר: ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70 (1985), שנפסק לפני העידן החוקתי; עניין **קלס** (לעיל, הערה 1) ופסקי הדין בעניין **מרום** (לעיל, הערה 1); עניין **שכטר** (לעיל, הערה 1); עניין **פרי** (לעיל, הערה 1); עניין **קניאל** (לעיל, הערה 1); עניין **סיוון** (לעיל, הערה 2) ועוד.

190 קשה לאתר בדבריו של המשנה לנשיאה רובינשטיין נימוק ברור מדוע יישומה של דוקטרינת הנאמנות הקונסטרוקטיבית נדחה. בפסק דינו הארוך, הכולל פרק השוואתי (ארצות הברית, אנגליה, ניו זילנד, אוסטרליה והמשפט העברי) לא מצאתי, עם כל הכבוד, נימוק משכנע, וראו בפסק דינו פסקאות ס"א–ס"ה. המשנה לנשיאה מסתמך גם על דוקטרינת ה-claim of right, שהתפתחה בארצות הברית. הקושי הוא שהמשנה לנשיאה מתעלם משחיקתה של דוקטרינה זו. הוא אינו מזכיר את העובדה שעל פי השיטה הנוהגת בארצות הברית נישום יכול לקזז הפסדים לאחור למשך שנתיים, שסעיף 1341 לקוד

גם בדיון הנוסף. הוא חוזר ומדגיש את חובת ההגינות המוגברת החלה על המדינה, מצר על כך שהצדדים לא הגיעו לפשרה, מזכיר את זכות הקניין של הנישום, גם אם עברייני הוא. הוא מדגיש כי התוצאה הסופית שאליה הגיעה דעת הרוב: "חותרת תחת עיקרון המידתיות; זאת כיון שאינה עולה בקנה אחד עם העיקרון של מס אמת העומד בבסיס פקודת מס הכנסה – 'נשמת החוק ותכליתו'".<sup>192</sup>

התוצאה הסופית קשה. העבריינים שילמו מס על מלוא סכומי הגנבות, ללא כל התחשבות בסכומים שהושבו לקורבנות. המשנה לנשיאה, מפרט בקיצור בפסק דינו את טענתה של הגב' דמארי,<sup>193</sup> שעל פיה התנהגותו של פקיד השומה בעניינה הייתה לא הוגנת ומנוגדת לכללי המשפט המנהלי. לטענתה, "התעקשותו" של המשיב להטיל עליה מס על מאות אלפי השקלים שגנבה, הגם שהשיבה את כולם, בתוספת ריבית והצמדה, לבעליהם המקוריים, הינה התנהלות חסרת תום לב שאין בה כל היגיון, היא נוגדת את הרציונל של דיני המס לחיוב במס אמת ויש בה התעמרות שלא לצורך באזרח הקטן. המערערת טענה גם לאפליה אסורה, בהפנותה לפרשת **מגיד**.<sup>194</sup>

אכן, גם פרשת רפאל מגיד מעוררת תמיהות וקשיים רבים הן ביחס לעמדתן של רשויות המס והן ביחס לגישתו של בית המשפט העליון והתנכרותו לקשיים שהיא מעוררת בדבר התנהגותן של רשויות המס. מגיד, מומחה בשוק ההון, מעל בכספי מעבידתו ויצר לעצמו הכנסה לא חוקית בסכום של כ-1,800,000 ש"ח. משנתפס, הורשע בעבירות חמורות ונדון למאסר בפועל ל-15 חודש, 18 חודשים על תנאי וקנס של 45,000 ש"ח.<sup>195</sup> פקיד השומה סבר שההכנסה הלא חוקית חייבת במס. עם זאת הסכים פקיד השומה, גם כאן "לפנים משורת הדין", להפחית מההכנסה הלא חוקית את הסכומים שהחזיר למעבידתו בפועל וכן את סכומי **עלותה** של דירה שמגיד רכש לאחר הגנבה והעביר לבעלותה של מעבידתו. פקיד השומה סירב לאפשר למגיד לנכות את שווי הדירה

האמריקאי נועד לתת מענה לבעיית תשלום מס על הכנסה בשנה מוקדמת כשהתברר בשנים מאוחרות יותר שלא היה מקום למסותה – וראו לעיל, הערות 183–186 והטקסט שלידן. עוד בולטת העובדה שלאורך כל הדיון בדינים הזורים הוא מדגיש כי באותם דינים המחייבים הכנסה מותנית מדובר במקרים שבהם יש לנישום **חובה** להחזיר בעתיד, בעוד בעניין דמארי והירשזון לא דובר רק בחובה תאורטית אלא בהחזר בפועל.

191 למען האמת קשה לאתר מקור לקביעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין לפסוק, כבמשפט שלמה, כי מחצית מסכום ההפסד תקוזז לאחור.

192 דנ"א **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21) פסקה ג' לפסק דינו של המשנה לנשיאה רובינשטיין.

193 ראו: ערעור **דמארי והירשזון** (לעיל, הערה 21) פסקה יא לפסק דינו של המשנה לנשיאה רובינשטיין.

194 עניין **מגיד** (לעיל, הערה 151).

195 ת"פ (שלום ת"א) 2592/97 **מדינת ישראל נ' מגיד** (פורסם בנבו, 2010) (להלן: ת"פ **מגיד**).

ביום שהועברה למעבירה.<sup>196</sup> מגיד, שייצג את עצמו, ערער לבית המשפט המחוזי ונדחה. גם ערעורו לבית המשפט העליון, שם כבר היה מיוצג, נדחה. השאלה העקרונית – אם נישום עבריין זכאי לנכות כנגד הכנסתו החוקית את הסכומים שהחזיר לקורבנו – לא התעוררה שם, כיוון שפקיד השומה הסכים לעצם הניכוי, אך לא לסכומים שמגיד ביקש לנכות. בית המשפט העליון דחה את ערעורו של מגיד ואישר את הניכוי שפקיד השומה התיר לו לפני משורת הדין.<sup>197</sup> דא עקא, שכאשר בית המשפט העליון התייחס לטענתה של הגברת דמארי ביחס להפלייתה לרעה לעומת היחס המועדף שקיבל מגיד, נראה שנפלה שגגה בדבריו. כך מסביר המשנה לנשיאה רובינשטיין בדחותו את טענת האפליה:

כזכור, טענה נוספת שעלתה בפני המערערים היא, כי הופלו לרעה נוכח עמדת המשיב בענין מגיד ובענין עמי כהן, בהם הסכים להכיר, לפני משורת הדין, בהוצאות שהוציאו הנישומים ככאלה המותרות בניכוי. ראשית, וכפי שנאמר בבתי המשפט המחוזיים, לא ניתן ללמוד ממקרים אלה, שכן **בענין מגיד, אותה הוצאה שהוכרה בניכוי הוצאה בשנת המס בה התקבלה ההכנסה**; אשר לענין עמי כהן, כאמור פקיד השומה הבהיר כי הסכמתו באותו מקרה לאפשר ניכוי הוצאות בשנת מס שקדמה לשנת ההוצאה ניתנה בטעות, וצדקו בתי המשפט בקבעם כי אין לחייב את הרשות להמשיך ולהנציח טעות.<sup>198</sup> (הדגשה הוספה)

השתלשלות הדברים בעניינו של מגיד מעלה ספקות עובדתיים באשר למסקנה שהכספים שמגיד השיב למעבידתו אכן הושבו באותה שנת מס (1993) שבה חויב במס על ההכנסה הבלתי חוקית. על פי העובדות שהצלחתי לדלות מפסקי הדין,<sup>199</sup> בעניינו של מגיד עולה

196 ניתוח מדויק היה צריך להוביל לאחת משתי המסקנות הבאות: הראשונה, מגיד החזיק בדירה בנאמנות עבור המעבידה. על כן סכום הניכוי שהוא היא רשאי לנכות היה אכן המחיר ששילם ולא שווייה ביום העברתה למעבידה. המחיר המקורי של הדירה בידי המעבידה היה צריך להיות כמובן עלותה בידי מגיד, הן לצורך חישוב השבח כאשר המעבידה תמכור את הדירה, הן לענין חישוב הפחת אם המעבידה תהפוך את הדירה לנכס הון ותשתמש בה לעסקיה. המסקנה השנייה, על פי ניתוח מדויק, הייתה לאפשר למגיד לנכות את מלוא שווי הדירה ביום ההעברה למעבידה, ולחייבו במס (שבח או במס הכנסה) כמי שביצע עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כאמור בסעיף (1)2 לפקודה, על ההפרש שבין המחיר ששילם עבור הדירה לבין שווייה ביום שהעבירה (מכר) למעבידה.

197 ראו: לעיל, הערה 170.  
198 ערעור **דמארי והירשון** (לעיל, הערה 21) פסקה י' לפסק דינו של המשנה לנשיאה. ההערה ביחס ל"טעות" בעניינו של כהן לא טופלה לפי מיטב ידיעתי על ידי רשויות המס או מבקר המדינה.

199 ייתכן כי היה ראוי שאכתת את רגליי למזכירות בתי המשפט ואוודא את העובדות לאשורן, אלא שאני סבור שראוי יותר שהמתמחים, המתמחות, העוזרים והעוזרות המשפטיים של השופטים היו עושים זאת בעצמם.

תמונה שונה: בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בערעור על השומה צוין כי הנישום מגיד עבד "כמנהל מחלקת השקעות באררט חברה לביטוח בשנים 1992–1994". בפסק הדין הפלילי פורט כי החקירה התחילה רק בשנת 1994 וכי הוא פוטר מעבודתו רק בחודש יולי 1994. הוא הועמד לדין בשנת 1997 והורשע בחודש ספטמבר 2000.<sup>200</sup> הדעת נותנת כי הוא לא החזיר את השלל – סכומי כסף והדירה שרכש מכספי הגנבות – לפני שנתפס, אם עבד גם בשנת 1994, מן הסתם הוא נתפס מאוחר יותר. יתרה מזו, נקבע כי רכש את הדירה בסכום של כ-435,000 ש"ח ושווייה בעת העברתה למעבידה עמד על כ-1,000,000 ש"ח. לפיכך סביר שעברו כמה שנים מיום הרכישה ליום ההעברה למעבידה. מכאן שקרוב לוודאי שהחזר כספי הגנבה לא בוצע באותה שנת מס שבה בוצעה המעילה אלא מאוחר יותר. מכאן שמבחינה עובדתית, הנימוק שבית המשפט המחוזי והעליון נתנו בעניין זה אינו נראה מספק.<sup>201</sup> יתר על כן, אם סבר פקיד השומה, כמו בית המשפט העליון, כי מגיד יוכל לנכות כנגד הכנסתו מפעילותו העבריינית רק את הסכום הנומינלי ששילם עבור הדירה שהועברה לקורבן ולא את שווייה ביום העברתה לקורבן, הרי שמבחינה משפטית מדובר פה אכן בנאמנות קונסטרוקטיבית<sup>202</sup> – דוקטרינה שיישומה נדחה כאמור על ידי בית המשפט העליון בערעור דמארי והירשזון ושבית המשפט סירב לדון בה בדיון הנוסף.

אם כך, מה דינה של טענת האפליה שהעלתה גב' דמארי? כאמור, עד כמה שחיפשתי, בכל פסקי הדין שעסקו בענייניו של מר רפאל מגיד, האזרחי והפלילי, אין בנמצא קביעה ישירה באשר לשנה שבה השיב למעבידתו את הסכומים. אם בית המשפט העליון, בעניינם של דמארי והירשזון, הוטעה על ידי פקיד השומה או נציג הפרקליטות לחשוב שמגיד גנב את הכספים והחזירם באותה שנת מס, הדבר מטריד במיוחד. סופו של דבר, לעניין מאמר זה: יש כמה מסקנות אפשריות לכל השתלשלות הדברים שפורטו כאן לעניין פרשת דמארי והירשזון. הראשונה היא שהמס הפך להיות עונש על מעשה הגנבה, נוסף על העונש שנפסק לנישומים העבריינים בהליך הפלילי.<sup>203</sup> השנייה, שהמס פגע בקניינם, אולי מכוח הגישה שעל פיה סמכות המיסוי מתירה לשלטון לפגוע בקניינו של הפרט.<sup>204</sup> אפשרות שלישית משתמעת: עקב פעולות הגנבה, שיעור המס

200 ת"פ מגיד (לעיל, הערה 195).

201 מעניין לציין כי גם במקרה של דמארי וגם של הירשזון לא נערך חישוב מדויק של לוחות הזמנים. תקופת הגנבה של דמארי התפרסה על פני שנתיים – שבין חודשי יוני 2007 ליוני 2008 ובמקרה של הירשזון תקופת הגנבות התפרסה על פני חמש שנים. סכום הגנבה המצטבר, בסך של כ-1,730,000 ש"ח חולק לחמישה חלקים, ובכל שנה משנים אלה הוספה להכנסתו חמישית מסך כל הגנבה.

202 ראו: לעיל, הערה 196.

203 ת"פ (מחוזי ת"א) 40138/08 מדינת ישראל נ' הירשזון (פורסם בנבו, 2009) פקיד השומה החליט גם לקנוס את הנישום הירשזון על כי לא ניהל ספרים כדין ביחס לכספי הגנבה. בית המשפט המחוזי ביטל קנס זה.

204 לעיל, הערה 7.

הסטטוטורי על רווחי ני"ע עלה בפועל מהשיעור הסטטוטורי של 25%, ושיעור המס הכולל עלה על השיעור הסטטוטורי.<sup>205</sup> הרביעית, שהחלטות של רשויות המס לנהוג במקרים מסוימים "לפנים משורת הדין", המתרחשות בניגוד להוראה מפורשת בפקודה ולרוחו ותכליתו של סעיף 3 לחוק-יסוד: משק המדינה, ולעמוד על קוצו של יוד במקרים אחרים, עוברות ללא הבעת ביקורת משמעותית של בתי המשפט.

המסקנות הללו קשות. הראשונה מובילה לתוצאה שהדין הישראלי מעניש ענישה כפולה על מעשה פלילי. מסקנה זו עומדת בניגוד לכלל הבסיסי של "סיכון כפול" ובניגוד להוראות סדר הדין הפלילי.<sup>206</sup> להערכתו, אין ספק שעונש כפול, או עונש ללא הרשעה מפורשת בעבירה של העלמת הכנסות,<sup>207</sup> פוגע גם בכבוד האדם החוקתי.<sup>208</sup>

205 ראו לעיל, הדוגמה בהערה 154. על הפגם במתן הקלות לפנים משורת הדין ראו גם לעיל, הערה 170. על אי-הנחת שמגלה בית המשפט כאשר החלטותיו של פקיד השומה משנות בפועל את שיעורי המס הסטטוטוריים ראו ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (פורסם בנבו, 2010), שם חזר בית המשפט העליון ואישרר הלכה עתיקת יומין מפיו של השופט ויתקון – ע"א 2/69 לה נסיונל, חברה ישראלית לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 7, פ"ד כג(1) 673 (1969) – שעל פיה עמדת פקיד השומה, שלפיה על הנישומה לקזז הפסד מפעילות שהכנסותיה היו מתחייבות במס נמוך כנגד הכנסות ששיעור המס שלהן היה רגיל, עושה פלסתר את כוונת המחוקק ליתן פטור ממס, בכך שהיא הופכת בעקיפין הכנסה מועדפת להכנסה רגילה.

206 לעיל, הערה 156; להלן, הערה 208. סעיף 186 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982, ס"ח 170, קובע: "בית המשפט רשאי להרשיע נאשם בשל כל אחת מן העבירות שאשמתו בהן נתגלתה מן העובדות שהוכחו לפניו, אך לא יענישונו יותר מפעם אחת בשל אותו מעשה". וראו גם סעיף 5 לחוק סדר הדין הפלילי.

207 ניתן היה להגיש אישום פלילי נוסף על עבירת הגנבה כנגד הנישום, אם לא דיווח על הכנסתו מגנבה בשנת 2014, בין בהתאם לסעיף 212 לפקודת מס הכנסה או אפילו על פי סעיף 415 לחוק העונשין, תשל"ז-1977, ס"ח 226. ואולם, ברור שלא דיון בעבירות אלה וללא הרשעה אין להטיל על הנישום כל עונש באמצעות השומה בהליך האזרחי. השאלה אם אפשר להגיש תביעה פלילית כפולה על מי שעבר עבירת מס גם בגין השגת דבר במרמה ולהטיל עליו עונש כפול חורגת כמובן מדיונו כאן.

208 זאת על אף העובדה שאין אצלנו הוראה חוקתית מפורשת, בניגוד לתיקון החמישי בארצות הברית, שממנו נגזרה ההגנה על זכות הקניין והקובע, בין היתר, *nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.* על הקשר בין ענישה כבדה לפגיעה בכבוד האדם ראו לדוגמה: ע"פ 8010/07 חזיה נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 2009) שם הבהיר בית המשפט העליון כי עקרון הסיכון הכפול, שהוכר על ידי הפסיקה הישראלית, רחב יותר מהעיקרון "כבר נשפטתי" (הנסמך על "מעשה בית דין"); מקורה של דוקטרינת הסיכון הכפול "בחובתה המוסרית של החברה להגן על נאשם אשר כבר נשפט בהליך פלילי, ולא לשוב ולהטרידו בהליך נוסף בגין אותו מעשה שבגיניו כבר נשפט [...] [היא] אחד המאפיינים החשובים של ההגנה על זכויות היסוד של נאשם במשפט הפלילי. הרצינות לכלל זה טמון באיסור לחשוף נאשם יותר מפעם אחת למבוכה ובושת פנים, למאבק

גם המסקנה השנייה קשה. המס פוגע בזכות החוקתית של הנישום לקניין אישי. על אף העובדה שמדובר בעברייך שנוא נפשנו, הרי שהפגיעה שלא על פי דין ושאיך בצידה כל פיצוי הולם מפירה את הוראות סעיף 3 בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. המסקנה השלישית עומדת בניגוד לסעיף 1(א) לחוק-יסוד: משק המדינה, הקובע כזכור כי: "מיסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו".

המסקנה הרביעית מביאה לתוצאות החותרות, להערכתי, תחת עקרון שלטון החוק, לפגיעה בעקרון השוויון ובאחת הדרישות הבסיסיות ל"מס טוב", קרי הצורך בוודאות המס ובהיעדר שרירות שלטונית.<sup>209</sup> יתרה מזו, פעולת המנהל הציבורי, כאן – פקיד השומה, נראית לכאורה כפעולה שלפחות שני שופטים בבית המשפט העליון סברו שיייתכן שהיא נגועה בחוסר תום לב.<sup>210</sup> הייתכן שרשויות המס נוטות לשכוח כי הן נועדו לשרת את הציבור, ולא את הממשלה, ואף לא את הצורך להגביר את גביית המס בכל מקרה, אלא רק בהתאם לעקרונותיה של שיטת המשפט הישראלית?<sup>211</sup>

#### (ג) סיכום פרשת דמארי והירשזון – רתיעה מפרשנות חוקתית בענייני מיסים

לעניין הנושא העיקרי שנדון כאן: נראה לי שגם פרשת דמארי והירשזון מעידה על רתיעתו של בית המשפט מפני פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית. צאנה וראנה, צאו וראו, כיצד חסם בית המשפט העליון את דרכם של הנישומים העבריינים למנוע פגיעה חוקתית בזכות הקניין שלהם, בזכותם שלא להיענש ללא הרשעה,<sup>212</sup> בעקרון השוויון ובהגנת הציבור מפני התנהגות חסרת תום לב של המנהל הציבורי.<sup>213</sup> בפסק דינו בערעור דחה בית המשפט העליון את הניתוח המדויק של המונח

ולהוצאות הכרוכים בהתדיינות נוספת, ולחיים בצל דאגה, אי וודאות, ואי בטחון. תכלית דוקטרינה זו לקדם את האינטרס הציבורי בקיום משפט צדק".  
 209 על ארבע הדרישות למס טוב ועל דרישות הוודאות והיעדר שרירות שלטונית ראו: לעיל, הערה 30.  
 210 בדנ"א דמארי והירשזון (לעיל, הערה 21) מעיר השופט סולברג בפסקה 6: "יתכן, אם כן, שיש מקום לקבוע שעל אף שמנגנון קיזוז ההפסדים אינו מאפשר קיזוז לאחור, הרי שבמצבים מסוימים, כאשר פקיד השומה מטיל שומה בשלב מאוחר, כשידוע לו על הפסד שארע, יהא זה חוסר תום לב מצדו [...]"; השופט מלצר הצטרף להערה בעניין חוסר תום הלב של פקיד השומה: "בצד האמור לעיל, ובשל חשיבותה של הסוגיה העומדת לפתחנו, השלכותיה, ונסיבות המקרה בו אנו דנים – מצטרף אני גם להערותיו של חברי, השופט נ' סולברג (בפסקה 6 לחוות דעתו), באשר לחוסר תום לב שעלול להתעורר בהטלת שומה בשלב מאוחר, באופן שעשוי ליצור עיוות".  
 211 ביקורת על רשות המיסים ראו: להלן, הערה 310, והטקסט הנלווה לה.  
 212 לעיל, הערות 206–207.  
 213 לעיל, הערה 210.

"הכנסה" חבת מס ואת יישומה של דוקטרינת הנאמנות הקונסטרוקטיבית, שהיה מביא לפתרון הולם לבעיה הקשה שפקיד השומה יצר. כדי להימנע מתוצאה זו המשיך בית המשפט בערעור וקיבל, בדעת הרוב, באופן חלקי את ההצעה לאפשר לנישום לקזז את ההפסד "לאחור". תוצאה זו לא נראתה למדינה, והיא ביקשה דיון נוסף בסוגיה זו. בהחלטתה לאישור הבקשה של המדינה צמצמה הנשיאה את המחלוקת בדיון הנוסף רק לנושא של קיזוז ההפסדים "לאחור". משנותרה, בדיון הנוסף, רק שאלה זו, הגיעה דעת הרוב למסקנה שסעיף 28 לפקודה מהווה הסדר שלילי (ולא לקונה) שאינו מאפשר לנישומים לקזז "לאחור" את הסכומים שהעבריינים החזירו לקורבנותיהם. עם זאת, הוא דחה את בקשת הנישומים לדון מחדש גם בשאלת קיומה של הכנסה חבת מס.<sup>214</sup> כך נסגרה הדלת בפני הנישומים, כמו גם בפני שיטת המשפט הישראלית, האפשרות, או הסיכוי, לבחון מחדש את כל הסוגיה ולמצוא פתרון לתוצאה הבלתי חוקתית (שייטכן שמקורה בחוסר תום לב של המנהל),<sup>215</sup> ולכך שהאדם הקטן, הגם שהוא עברייני, נגרס.<sup>216</sup>

214 בדנ"א דמארי והירשזון (לעיל, הערה 21) פירטה הנשיאה בפסק דינה: "יש להבהיר כי בכך דחיתי את טענתם החלופית של המשיבים, שביקשו בתגובתם שכל שיוורה בית-המשפט על קיומו של דיון נוסף, יתייחס זה לא רק לשאלת קיזוז ההפסדים אלא גם לשאלה אם כספי גנבה שהושבו מהווים הכנסה – שאלה שבה הכריע כזכור בית-המשפט פה אחד"; כאילו מדובר בגזרת גורל, ולבית המשפט אין כל קשר או אחריות לתוצאותיה. סעיף 30 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984, ס"ח 98 אינו קובע כל מגבלה על אישור בקשה לדיון נוסף על פסק דין שהוכרע פה אחד: "30. (א) ענין שפסק בו בית המשפט העליון בשלושה, רשאי הוא להחליט, עם מתן פסק דינו, שבית המשפט העליון ידון בו דיון נוסף בחמישה או יותר. (ב) לא החליט בית המשפט העליון כאמור בסעיף קטן (א), רשאי כל בעל דין לבקש דיון נוסף כאמור; נשיא בית המשפט העליון או שופט אחר או שופטים שיקבע לכך, רשאים להיענות לבקשה אם ההלכה שנפסקה בבית המשפט העליון עומדת בסתירה להלכה קודמת של בית המשפט העליון, או שמפאת חשיבותה, קשורתה או חידושה של הלכה שנפסקה בענין, יש, לדעתם, מקום לדיון נוסף". ס"ק (ג) קובע: "בהחלטה שניתנה לפי סעיף קטן (א) או (ב) רשאי בית המשפט או השופט לקבוע את הבעיה שתעמוד לדיון נוסף, ומשעשה כן, לא יקויים הדיון הנוסף אלא באותה בעיה". עם זאת אין כל מניעה לשנות החלטה כאמור אם אחד הצדדים ביקש להרחיב הדיון, בעיקר אם התוצאה של צמצום הדיון מביאה לתוצאות קשות (ראו להלן הערה 216), כפי שניסיתי להראות.

215 לעיל, הערה 210.

216 נסיבות המקרה הזכירו לי את אחד מפסקי הדין הלא שגרתיים מפיו של מ"מ הנשיא, השופט זוסמן, ע"פ 536/70 קסיר נ' מדינת ישראל, פ"ד כה(1) 281 (1971). שם נמצאה, בהסכמת פרקליטות המדינה, דרך פתלתלה כדי למנוע מקשיש עברייני לשאת בעונש לא מידתי: "מאחר שאין בידינו הסמכות להאריך את תקופת המאסר-על-תנאי, החלטנו בהסכמת סגן פרקליט המדינה, לנקוט צעד בלתי-רגיל, אשר אין בו כדי לשמש תקדים לגבי העתיד. מכוח סעיף 182 לחוק סדר הדין הפלילי, תשכ"ה-1965, אנו מאריכים את מועד הערעור על פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בחיפה, תי"פ 409/67 בו נידון המערער לשלוש שנות מאסר-על-תנאי כאמור, ורואים את הערעור שלפנינו כערעור על פסק-הדין הנ"ל ועל פסק-הדין מיום 4.12.70, בתי"פ 276/70 גם יחד. אנו מקבלים את הערעור".

## ג. המחשת התופעה – הירתעות מביקורת שיפוטית בתקיפה ישירה

### 1. תקיפה ישירה ומהותית של תוכנם של חוקי המס – עניין קניאל

בשנת 2003 בוצעה רפורמה במס הכנסה. בין היתר, בוטל הפטור שהיה קיים מימים ימימה על רווחי הון שמקורם בהשקעות בבורסה. מנגד, שיעור המס על רווחי הון ממכירת נכסי הון אחרים הורד משיעור המס ה"רגיל", שנקבע גם להכנסות שוטפות, לשיעור מס מרבי נמוך. עקב כך נמצאה אפליה לכאורה בין נישומים שיכולתם שווה, שהתחייבו בשיעורי מס שונים (לעיתים יותר מפי שניים) רק בגלל ההבדל בסיווג הכנסתם. בעלי הכנסות מהון או רווחי הון חויבו במס מרבי של 20% (מאוחר יותר הועלה השיעור ל-25%), בעוד בעלי הכנסה מעבודה – שכירים ועצמאים – היו חייבים במס הכנסה בשיעור מרבי של 50% וכן בתוספת לדמי הביטוח הלאומי, ובהמשך הדרך גם במס בריאות. פרופ' שמואל קניאל, אגודת אומ"ץ ומר עמיר שלהבת עתרו לבג"ץ.<sup>217</sup> טענתם העיקרית הייתה שהפער בשיעורי המס הוא בלתי חוקתי, לאור פגיעתו בזכות השוויון בין נישומים בעלי יכולת שווה, וכי המס אינו עומד בדרישותיה של פסקת ההגבלה. עוד נטען כי המס המצטבר על רווחי החברה ובעלי מניותיה חייב בשיעורים נמוכים משיעור המס המרבי החל על בעלי עסקים לא מאוגדים,<sup>218</sup> וכן כי הכנסות החברה ובעלי מניותיה אינן מתחייבות בנטלים נוספים, כגון דמי ביטוח לאומי ומס בריאות, המוטלים על בעלי הכנסות מעבודה. יתרה מכך, לנישומים הפועלים באמצעות חברה בע"מ עומדות הזדמנויות מרובות לתכנון מס, המבוסס בעיקרו על דחיית מס ומימון צריכתם הפרטית באמצעות משיכת כספים במסווה של הלוואות מהחברה שבשליטתם.<sup>219</sup> כיוון שכך, וכיוון שיתכן שהעיקרון של "משחק סכום אפס" חל גם בתחום המיסים,<sup>220</sup> נמצא כי קניינם של העותרים – שהכנסתם איננה מהוה – נפגע.

לימים העיד פרופ' זמיר כי השופט זוסמן אמר לו כי פסק דין זה הביא לו סיפוק וגאווה יותר מכל פסק דין אחר שכתב, יצחק זמיר, "השופט יואל זוסמן – עם פרישתו מבית המשפט העליון", **משפטים** י (תש"ם) 187, בעמ' 189.

217 עניין קניאל (לעיל, הערה 1).

218 מס בשיעור נמוך – על פי רוב 25% על רווחי החברה ומס נוסף על רווחי החברה המחולקים לבעלי מניותיה כדיבידנדים – על פי רוב בשיעור של 25%, ו-30% אם בעל המניות הוא בעל שליטה בחברה. בסך הכול, ובהצגה פשטנית במקצת, שיעור המס המצטבר על רווחי חברה מחולקים הוא  $25\% + [75 * 25\%] = 43.75\%$ .

219 להצגה מסודרת של המודל בדיון הישראלי ראו לדוגמה אצל: דוד אלקינס, **מיסוי חברות ובעלי מניותיהם** (2010). יש לזכור כי המיסוי הדו-שלבי החל על רווחי חברה בישראל אינו חל על תקבולי ריבית שמקבל הנישום, כיוון שתשלומי הריבית מותרים בדרך כלל בניכוי לצורך חישוב הכנסתו החייבת של המשלם, בהתאם לסעיף 17(1) לפקודה.

220 ראו: עניין לשם (לעיל, הערה 128) פסקה 89 לפסק דינו של השופט מינץ: "כמו כן, ענף משפטי זה מאופיין במעין 'משחק סכום אפס', במובן זה שמתן הטבת מס לנישום אחד

המשיבים – ממשלת ישראל, שר האוצר והיועץ המשפטי לממשלה – העלו טענה כפולה: גם שהחוק אינו מפלה וגם כי הוא עומד בתנאיה של פסקת ההגבלה. באשר לטענה הראשונה, המשיבים ביקשו לדחות את טענת האפליה מכמה נימוקים. ראשית, כשמדובר בהכנסות הון שמקורן ברווחי חברה בע"מ ובבעלי מניותיה, הרי ששיטת מס החברות הנהוגה בישראל היא בהתאם למודל המיסוי הדו-שלבי, דהיינו רווחי חברה בע"מ מתחייבים בשלב הראשון ברמת החברה במס חברות ששיעורו קבוע. השלב השני חל בעת שבעלי המניות היחידים,<sup>221</sup> מקבלים את הרווחים באמצעות דיבידנדים,<sup>222</sup> או שעה שהם מוכרים את המניות ברווח שמקורו ברווחי החברה שנצברו בידיה.<sup>223</sup> אילו לא נקבעו הסדרים סטטוטוריים מיוחדים, הכנסות החברה היו עלולות להתחייב במס משולש.<sup>224</sup>

טענה נוספת, החביבה על המצדיקים מס נמוך על רווח הון, היא, שכל מס על רווחים מהון, בין אם הוא בא בלבוש רווח הון ובין אם בלבוש של הכנסה שוטפת פסיבית הנובעת מהון, הוא מס כפול מכוח ההגדרה, שכן השקעה הונית מקורה בהכנסות מעבודה שמוסו כבר בעבר. מיסוי נוסף על פירות ההשקעה מביא למיסוי כפול.

מגדילה מיניה וביה את נטל המס בו יישאו יתר הנישומים (בעניין ע"א 4525/13 **אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים** (פורסם בנבו, 2016); ע"א 165/64 **עיריית תל-אביב-יפו נ' כהן**, פ"ד יח(3) 302 (1967)). עם זאת אדגיש כי טענה המועלת על ידי מי שתומך בהטבות המס הללו, שאינה מגובה במחקרים או נתונים רציניים, היא שההטבות הללו אכן מגדילות את ההשקעות, יוצרות מקומות עבודה וממילא מגדילות את סך כל תקבולי המס של המדינה. יתרה מזו, כך הטענה, ללא הטבות אלה המשקיעים לא יגיעו, לא ייצרו הכנסות וממילא לא יכניסו לאוצר המדינה כל סכום מס. מכאן ששכרן של הנחות המס יוצא ברווח של אוצר המדינה ושל יתר הנישומים. על היעדר מחקרים המאששים טענות אלה ועל ממצאים מטרידים כנגד יעילותו של חוק עידוד השקעות הון ראו להלן, הערות 409–424 והטקסט הנלווה.

221 בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה דיבידנד המתקבל בידי חברה תושבת ישראל אינו מתחייב במס.

222 סעיף 2(4) לפקודה.

223 המס ה"ראשון" הוא מס חברות, השני – מס רווח הון על הרווח שנוצר לבעל המניות בעת שהוא מוכר את המניות ברווח שמקורו ברווחי החברה שהתחייבו כבר במס חברות, והמס השלישי מוטל על הדיבידנד שמקבלת מי שרכשה את המניות, שמקורו ברווחי החברה.

224 בשונה ממדינות שונות, לרבות ארצות הברית, המחוקק הישראלי איין את המס המשולש עד שנת 2002 באמצעות הוראת סעיף 94 לפקודה, אשר הטיל על רווח ההון, שמקורו ברווחים הראויים לחלוקה, שיעור מס מרבי של 10%. ראו: יוסף אדרעי ויורם עדן "פירושו של סעיף 94 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] בתקופת אינפלציה", **מחקרי משפט** ו (1988) 76. החל משנת 2003 אינן המס השלישי הושג על ידי הוראת סעיף 93 לפקודה המאפשר לבעלת המניות לקזז כנגד רווח ההון האמור כל הפסד הון שנוצר לה כתוצאה של מכירת נכס הון פיננסי ואף כנגד הכנסות פסיביות מהון. הסדר האיון לוקה בפגמים ניכרים, שכולם נוטים לטובת בעלי ההון, ואין זה המקום לפרטם.

נוסף על כך טענה המדינה כי כיוון שכל רווחי ההון וההכנסות הפסיביות של כל הנישומים כפופים לאותם שיעורי מס, אין מדובר באפליה. כל הטענות הללו הן כבדות משקל בתורת המיסים. שאלת המיסוי של חברות בע"מ ושל בעלי המניות שלהן מעסיקה את העולם המערבי זה יותר מ-100 שנה, ופתרון אופטימלי מוסכם טרם נמצא.<sup>225</sup> טענת המיסוי הכפול על הכנסות פסיביות המופקות מהשקעות הון של משקי בית שמקורן בהכנסות מעבודה שכבר מוסו בעבר, הועלתה כבר על ידי ג'והן סטיוארט מיל,<sup>226</sup> וגם בנושא זה אין אחדות דעים חד-משמעית ביחס אליה.<sup>227</sup> ההשקפה המקובלת היא שרק התשואה מהשקעות הון בגובה הריבית המקובלת במשק כפופה למיסוי הכפול. כל תשואה מעבר לשיעור זה צריכה להיכלל בהכנסתו של הנישום.<sup>228</sup> כידוע, ההבדל היסודי בין מס הכנסה לבין מס צריכה הוא שעל פי הראשון, הכנסה מהון (פסיבית) ורווח הון נכללים בבסיס המס, בעוד האחרון אינו כולל את התשואה המקובלת על ההון בבסיס המס.<sup>229</sup> נראה ברור כי בחירת בסיס המס היא עניין שבמדיניות וספק רב אם נועדה להיות מוכרעת על ידי בית המשפט.<sup>230</sup> סעיף 1(א) לחוק יסוד משק המדינה אינו קובע מהו

225 על עיקרי הגישות השונות, על השאלה אם ראוי להטיל מס נוסף על חברות בגין הפריבילגיות שהחוק מעניק לבעלי המניות שלהן ראו, בין היתר, באדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 272–287; Reuven Aviyonah, "Why Was the U.S. Corporate Tax Enacted in 1909?", 2 *Studies in the History of Tax Law* (edited by J. Tiley, 2007) 92; Reuven Aviyonah, "The Cyclical Transformations of the Corporate Form: A Historical Perspective on Corporate Social Responsibility", 30 *Del. J. Corp. L.* (2005) 767; Mark P. Keightley & Molly F. Sherlock "The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform", *Congressional Research Service* (2014), available at: [fas.org/sgp/crs/misc/R42726.pdf](http://fas.org/sgp/crs/misc/R42726.pdf).

226 John Stuart Mill, *Principles of Political Economy*, ch. II, § 4 (Jonathan Riley ed., 1998) (1848) pp.179–180.

227 Edward J. McCaffery, "A New Understanding of Tax", 103 *Mich. L. Rev.* (2005) 807; אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 103–107.

228 William D. Andrews, "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax", 87 *Harv. L. Rev.* 1113 (1974); Edward J. McCaffery, "Tax Policy Under a Hybrid Income-Consumption Tax", 70 *Tex. L. Rev.* (1991–1992) 1145; David Bradford, *Untangling the Income Tax* (1986); David F. Bradford, "The X Tax in the World Economy", NBER, CESifo CEPS Working Paper No. 93 August 2003 [www.princeton.edu/ceps/workingpapers/93bradford.pdf](http://www.princeton.edu/ceps/workingpapers/93bradford.pdf).

229 McCaffery (לעיל, הערה 227).

230 שאלה מעניינת תתעורר אם המחוקק יחליט להטיל מס גולגולת שאינו מתחשב בכל גורם שהוא: ה"העשיר לא-יִרְבֶּה, וְהַדָּל לֹא יִמְעִיט, מִמְחֲצִית, הַשֶּׁקֶל--לְתַת אֶת-תְּרוּמַת יְהוָה, לְכַפֵּר עַל-נַפְשֵׁיכֶם"; שמות ל' 15. בעידן המודרני הוטל מס כזה על ידי ממשלתה של מרגריט תאצ'ר בשנת 1989, כמס רכוש מקומי שחושב בהתאם למספר הנפשות שהתגוררו בדירות ובבתים. ויש הסוברים שהוא גרם להסתלקותה הפוליטית בעקבות הפגנות המונים כנגד המס. המס בוטל שם בשנת 1990.

בסיס המס שהמחוקק חייב לאמץ. המחוקק רשאי ומוסמך להחליט על מדיניות המפשרת בין שני בסיסי המס ולאמץ מס הכנסה "מעורב", שהוא בעל סממנים של מס הכנסה ושל מס על הצריכה: מחד גיסא, לכלול בבסיס מס ההכנסה גם רווחים מהון, ומאידך גיסא, וכפשרה, לקבוע להם שיעורי מס נמוכים.

בסופו של דבר נמנע בית המשפט מלהיכנס לשאלות כבודות משקל אלה ודחה את העתירה בעת שקיבל את טענות המדינה בדבר התקיימותם של התנאים המנויים בפסקת ההגבלה, דהיינו אם הייתה פגיעה, היא מוצדקת מהטעמים הבאים: ראשית, המיסוי הנמוך על הכנסות הון נועד לשמור על התחרותיות בתחרות המיסים הבין-לאומית במשיכת השקעות הון בין-לאומיות לישראל;<sup>231</sup> שנית, ביטול הפטור ממס על רווחי הון בבורסה מחייב הדרגתיות והחלת שיעורי מס נמוכים,<sup>232</sup> זאת כדי למנוע זעזועים בשוק ההון בכלל ובבורסה בפרט; שלישית, שיעור המס הנמוך נועד למנוע פגיעה בתעשייה הישראלית, בכושר התחרות שלה ולאפשר לה להתמודד עם החשש מפני זעזועים במשק. להערכתנו, ההחלטה הסופית של בית המשפט לדחות את העתירה נראית סבירה, וזאת לא רק מהטעמים שבית המשפט ציין, קרי שאם הייתה פגיעה חוקתית בעותרים היא עמדה בדרישותיה של פסקת ההגבלה, כי אם גם לאור הספק בדבר טענתם המהותית של העותרים לעצם הפגיעה בזכויותיהם החוקתיות.

עם זאת אעיר כי דרך דיון זו – קרי ויתור על הדיון בשאלה אם זכות חוקתית נפגעה ומעבר לדיון בשאלת הצדקה לפגיעה – היא לכאורה יעילה וחוסכת הן את זמנו של בית המשפט, הן את זמנם של המתדיינים והן את זמנו של הציבור המבקש לדעת מהי ההלכה המחייבת. ואולם, סדר דיון כזה מעורר קושי מתודולוגי ומהותי. דיון מסודר בסוגיות חוקתיות צריך לחייב את הטוען לפגיעה חוקתית להרים את נטל השכנוע.<sup>233</sup> אם בית המשפט משתכנע בעצם התרחשותה של הפרה חוקתית, והמדינה טוענת כי ההפרה מוצדקת, נטל השכנוע עובר עליה, קרי שהתנאים בפסקת ההגבלה מתקיימים. המתווה האמור כזה מוביל את בית המשפט לדון ראשית בשאלה הראשונה, קרי אם הופרה זכות חוקתית. אם העותר נכשל בניסיונו לשכנע את בית המשפט, דין העתירה היה להידחות. לעומת זאת, אילו עמד העותר בנטל זה, היה על בית המשפט לאפשר למדינה לנסות ולשכנע כי תנאיה של פסקת ההגבלה התקיימו. אם נשאר ספק ("לא שוכנעתי כי לא מתקיים יחס ראוי"<sup>234</sup>) ובית המשפט היה הולך במתווה האמור ומגיע למסקנה שלא שוכנע שתנאיה של פסקת ההגבלה התקיימו, פשיטא שהמדינה לא הצליחה להרים את

231 על תחרות המיסים הבין-לאומית, שמכונה לעיתים "מרוץ לתחתית", על יתרונויותיה וחסרונותיה ראו: אדרעי, "מיסוי ועידוד השקעות" (לעיל, הערה 121) ואסמכתאות שם.

232 ואכן בעת שהעתירה נדונה עמדו השיעורים על 10%, מאוחר יותר הם הועלו ל-20% והיום הם עומדים על 25%, ראו סעיפים 91 ו-125 ב לפקודה.

233 לעיל, הערה 46.

234 כדברי בית המשפט בעניין קניאל (לעיל, הערה 1); וראו להלן, הערה 239 והציטוט בטקסט הצמוד לה.

נטל השכנוע והעתירה הייתה צריכה, לכאורה, להתקבל. עם זאת, אם בית המשפט היה הולך במתווה הסדור והיה בוחן קודם אם העותרים הצליחו לשכנעו בכך שבשיעורי המס הנמוכים יש משום פגיעה בעקרונות חוקתיים, סביר להניח שהיה מסיק כי העותרים היו נכשלים. ואכן קיים ספק גדול אם שיעורי המס הללו פוגעים בזכויות חוקתיות ובעיקר בעקרון השוויון. ראשית, גם העותרים כמו כל תושב ישראלי אחר, היו חייבים באותם שיעורי המס על הכנסות ההון שלהם. שנית, חילוקי הדעות באקדמיה ובספרות המקצועית שפורטו לעיל בדבר עצם ההצדקות למיסוי הון מצביעים על כך שאין תשובה אחת מוסכמת בדבר מס "נכון" של הון ורווחי הון. ייתכן בהחלט ששיעורי המס הנמוכים על רווחי הון ועל הכנסות שוטפות מנכסי הון הם מוצדקים ואינם יוצרים אפליה, לא פגיעה בקניין ולא בחופש העיסוק.<sup>235</sup> ייתכן שהמס הנמוך עליהן הינו פשרה ראויה בין טענת המיסוי הכפול על הכנסה הונית לבין הגישה המחייבת מס שווה על יכולת שווה. וכאמור, אין זה בסמכותו של בית המשפט לפסול מדיניות או להכריע מהו בסיס המס הראוי כל עוד לא הצליחו הטוענים להראות הפרה חוקתית. אין, לפי מיטב ידיעתי, טענה שעל פיה שיטת מס ההכנסה הטהורה היא השיטה היחידה שעומדת בדרישות חוקתיות; כך, כדוגמה, קשה ואולי בלתי אפשרי להעניק הצדקה חד־משמעית למיסוי פרוגרסיבי,<sup>236</sup> ואף על פי כן אין לצפות לכך שבית משפט יאשר או ידחה מיסוי כזה מנימוקים חוקתיים. שאלות אלה הן מחוץ לתחום הביקורת השיפוטית החוקתית,<sup>237</sup>

235 לעיל, הערה 225; על הפגיעה בחופש העיסוק עקב הטלת סובסידיה או מיסוי לא שוויוני ראו בין היתר: עניין ק.א.ל. (לעיל, הערה 40); וכן ארעזי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 36.

236 ראוי להדגיש כי הגישה המקובלת היא שלמס נועד גם תפקיד מרכזי בקידום מדיניות של צדק חלוקתי, בחלוקה צודקת של ההכנסה הלאומית או בצמצום פערים וכי הביטוי העיקרי לכך הוא המיסוי הפרוגרסיבי. ראו בין היתר דוד גליקסברג "המשפטיות של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" **ספר ברק – עיונים בעשייתו השיפוטית של אהרן ברק** 595, 605–606 (איל זמיר, ברק מדינה וסיליה פסברג עורכים, 2009) ואסמכתאות שם. על ההצדקות למיסוי פרוגרסיבי ראו, בין היתר, את ספרם הקלסי של W.J. Blum & H. Kalven, *The Uneasy Case for Progressive Taxation* (1963); את גישתו המתמטית של Mirrlees & Peter Diamond, "Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules", 61 *Am. Econ. Rev.* (1971) 261. על מחקרים מעניינים בדבר תפיסתו של הציבור ביחס לשאלת שיעורי המס הרצויים ראו, בין היתר, אצל: Joel Slemord & Jon Bakja, *Taxing ourselves: the debate over taxation* (3<sup>rd</sup> ed. 2004).

237 ראו בין היתר: עניין **מגדלי העופות** (לעיל, הערה 16) בעמ' 60; בג"ץ 3434/96 **הופנונג נ' יו"ר הכנסת**, פ"ד נ(3) 57, פס' 9 לפסק דינו של השופט זמיר (1996): "עד שבית המשפט פוסל חוק הוא חייב לשבת שבעה נקיים: לבדוק היטב את לשון החוק ואת תכליתה ולהקפיד מאוד עם עצמו, עד שיהיה משוכנע לחלוטין כי תקלה היא שאין לה תקנה" עניין **מנחם** (לעיל, הערה 59); בג"ץ 6407/06 **דורון נ' שר האוצר**, פס' 66 לפסק דינה של השופטת ארבל (פורסם בנבו, 2007); בג"ץ 2279/12 **דודיאן נ' כנסת ישראל** (פורסם בנבו, 2012); גיא דוידוב, "ביקורת חוקתית בעניינים בעלי השלכה תקציבית", **הפרקליט מט** (תשס"ז–תשס"ח) 345, המדגיש בעיקר את נושא האחריות: בעוד מי שממונה על

אלא אם כן דרכי יישומן מביאות לפגיעה בזכויות ועקרונות חוקתיים. כאמור. ספקות אלה,<sup>238</sup> היו מביאים את בית המשפט למסקנה, כי העותר נכשל לשכנעו שזכותו לשוויון וזכות הקניין שלו נפגעו או הופרו.

אף על פי כן, אני רואה בפסק הדין פריצת דרך אפשרית לביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית. הנשיא ברק מציג בעקביות את גישתו, שעל פיה לחוקי מס אין דין שונה מזה של כל דין אחר ואף לא מעמד חוקתי שונה. את ההחלטה לדחיית העתירה הנשיא מנמק כך:

**לעת הזאת, לא שוכנעתי כי לא מתקיים יחס ראוי כאמור. נראה כי שיעורי המס שנקבעו בתיקון 132 אינם חורגים מהאיזון הראוי בין הפגיעה בשוויון מחד ובין התכליות העומדות בבסיסם מאידך (תחרותיות בינלאומית ויציבות הבורסה). הם מקיימים יחס ראוי בין הנזק לפרט (הממוסה באופן בלתי שוויוני) ובין התועלת לציבור (עקב ההשקעות הבינלאומיות בישראל, יציבות הבורסה). אמרתי "לעת הזאת", שכן חלף זמן קצר מאז תיקון 132 וטרם הצטבר נסיון מספיק להערכתו. ייתכן, איפוא, כי עם חלוף הזמן תיווצר מציאות חדשה שבעקבותיה היחס בין הפגיעה בשוויון לבין המטרות החברתיות הראויות שוב לא יהא ראוי. במצב הדברים כפי שהוא כיום, אין בידינו לומר כי יחס זה חורג מהמידה הראויה.<sup>239</sup> (הדגשות הוספו).**

בכך הנשיא ברק הולך צעד חשוב נוסף ומשאיר את דלת בית המשפט פתוחה לביקורת שיפוטית גם על חוקי המס. הוא משרטט את קווי המתאר של ביקורת שיפוטית לעתיד לבוא, בכך שהוא מצפה כי כאשר "ני[חלוף] הזמן [נ]תיווצר מציאות חדשה שבעקבותיה היחס בין הפגיעה בשוויון לבין המטרות החברתיות הראויות שוב לא יהא ראוי", או אז ידרוש בית המשפט מהמדינה, המבקשת להצדיק פגיעות בעקרונות חוקתיים באמצעות חוקי מס, להצדיק את הפגיעה, בין בהתבסס על ניסיון העבר ובין בביסוס ההצדקות על קרקע מוצקה.

קביעת המדיניות הנבחרת הם נבחרי ציבור ועומדים לבחירה מחדש בתכיפות של כארבע שנים, השופטים אינם עומדים למבחן פורמלי של אמון הציבור. נימוק דומה מזכירה השופטת ארבל בעניין דורון.

<sup>238</sup> כשם שבעל רווח הון לא היה מצליח בטענה שגם מס נמוך על רווח הון מפלה אותו לרעה בכך שהוא משלם מס כפול, מאותם הנימוקים שפורטו לעיל, ראו: הערות 193–197, 201, 203–204, והטקסט הנלווה. להערכתו, הנשיא ברק הניח את היסודות להמשך ביקורת חוקתית על חקיקת מיסים, כפי שיומחש בהמשך המאמר.

<sup>239</sup> עניין קניאל (לעיל, הערה 1) פס' 29 בפסק דינו של הנשיא ברק.

לסיכום: בעניין קניאל ניצל בית המשפט, כך נראה לי, את ההזדמנות לסמן את כיוון ההתפתחות של ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית. דיני מיסים אינם חסינים בפניה. אומנם הביקורת אינה אמורה להכריע בין דרכים שונות של מדיניות, במיוחד כאשר קיימת אי-הסכמה אקדמית ופוליטית בדבר המדיניות הנכונה, אך זאת כל עוד תהליך יישומה של המדיניות הנבחרת אינו פוגע בבירור בזכויות ובעקרונות חוקתיים. רק כאשר ניתן לזהות בבירור פגיעה בעיקרון חוקתי עובר נטל השכנוע למדינה. המדינה חייבת להצדיק את הפגיעה, ובישראל – בהתאם לתנאים שנקבעו בפסקת ההגבלה. אם לא תצליח המדינה להרים את נטל השכנוע, או ניתן יהיה להפריך את טענותיה בנתונים אמפיריים ובתשתית עובדתית,<sup>240</sup> או אז חקיקת המס לא תעמוד בביקורת השיפוטית. הביקורת השיפוטית ובחינת ההצדקות לפגיעה בעקרונות חוקתיים יכול שתהיה מראש, קרי שהממשלה תתבקש להמציא נתונים ומחקרים הצופים פני עתיד ואשר מצדיקים את הפגיעה הצפויה; ייתכן שהממשל יתבקש להמציא את ההצדקות הללו בדיעבד, לאור הניסיון שהצטבר, ולהצדיק את המשכה של הפגיעה בבחינת השאלה אם הושגו מטרות הפגיעה.<sup>241</sup>

כפי שאראה בהמשך הדברים, גישה זו תומכת, אם כי לא במישרין, במודל המוצע במאמר זה.

## 2. המגמה הקודמת: דחיית עתירות כנגד ביטול הטבות בטרם העידן החוקתי

סעיף 11 לפקודת מס הכנסה כולל שורה של הקלות מס שהוענקו לתושבים של יישובים שונים. כך גם סעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), תשמ"ה–1985<sup>242</sup> שהעניק, בין היתר, זיכוי מס הכנסה מיוחד לתושבי אזור אילת. סעיפים אלה עוררו בעיות קשות.

240 ראו, בין היתר, יצחק זמיר, "דוח המועצה המשפטית של אנגליה על הביקורת השיפוטית" **משפט וממשל** ג (1994) 221, חלק ד, המציע לאפשר לבג"ץ בנסיבות מסוימות להחליט בעתירות שהן בעלות חשיבות ציבורית גבוהה ושהן צופות פני עתיד, ובלבד שתהיה לפני בית המשפט תשתית של נתונים המספיקה להכרעה במקרה הנדון. וראו: להלן, הערה 241 וכן הדיון בתיקון 168 לפקודת המס.

241 עניין **קניאל** (לעיל, הערה 1) סוף פסקה 29 בבפסק דינו של הנשיא ברק כמצוטט בטקסט, לעיל ליד הערה 239. המציאות החדשה, שעליה מדבר הנשיא, יכול גם שתתגבש באמצעות מחקרים ונתונים אמפיריים שילמדו אם המטרה הושגה, כולה או חלקה. דוגמה, יש לומר עגומה, אפשר לאתר בעניין חקיקתו של תיקון 168 לפקודת מס הכנסה, שהקנה תמריצי מס מפליגים לקבוצה קטנה של אנשים. שם, בדיון בוועדת הקליטה של הכנסת מבקש יושב הראש ממנכ"ל משרד הקליטה נתונים והערכות מלוות מחקר ונדחה. התיקון התקבל, וגם היום, כעשר שנים לאחר חקיקתו, לא השכיל משרד הקליטה לבצע מחקרים התומכים בהצדקות לאפליה שיצר התיקון; וראו: להלן, הערה 467 וכן: לעיל, הערה 44.

242 חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), תשמ"ה–1985, ס"ח 204.

בנוסחו המקורי, סעיף 11 לפקודת מס הכנסה רק הסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות הוראות בדבר הנחה ממס על הכנסות שונות שהופקו בשטח התיישבות חדשה או בשטח פיתוח, שהוגדרו באותן תקנות. תקנות הותקנו, ועוד לפני העידן החוקתי הוגשו עתירות כנגדן, בעילות מתחום המשפט המנהלי. מרבית העתירות נדחו.<sup>243</sup> עברו ימים, ועדות מומחים הוקמו והמליצו על שינויים בחוק, בעיקרם לקביעת קריטריונים ברורים. לא כל ההמלצות יושמו.<sup>244</sup> גם לאחר העידן החוקתי, חלק מההטבות הבעייתיות נשארו. חוק ההסדרים של שנת 2003 ביצע,<sup>245</sup> בין היתר, שורה של שינויים הן בסעיף 11 לפקודה הן בסעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת, וחלק מההקלות בוטלו. שלוש עתירות הוגשו כנגד הביטול, והדיון בהן אוחד.<sup>246</sup> עיקר טענותיהן של העותרות היה, כי ביטול ההטבות לתושבי היישובים הללו (רהט, כסיפה, באר שבע ואילת) פגע בזכות הקניין שלהם.<sup>247</sup> עוד נטען כי הביטול רק לתושבי יישובים אלה פגע גם בעקרון השוויון החוקתי, שכן ההטבות ליישובים אחרים בנגב לא בוטלו.

בג"ץ דחה את שתי הטענות. באשר לפגיעה בזכות הקניין אמרה השופטת ביניש:

243 בג"ץ 678/88 **כפר ורדים נ' שר האוצר**, פ"ד מג(2) 501 (1989) (להלן: **עניין כפר ורדים**), שם דן בית המשפט בשתי עתירות שהדיון בהן אוחד. עתירה אחת, של היישוב כפר ורדים, התקבלה מן הטעם שגם יישוב זה עמד בקריטריונים שעל פיהם הוענקו ההנחות במס ליישוב מעונה. העתירה האחרת נדחתה מן הטעם שהעותרים לא הביאו ראיות לכך שיישובם הופלה לרעה בהתאם לקריטריונים שנקבעו על פי מידע ושיקול דעת של גורמי ביטחון בצה"ל; בג"ץ 4472/90 **מועצה מקומית אורנית נ' שר האוצר**, פ"ד מו(1) 95 (1992), העתירה נדחתה מן הטעם שהתקנות המפלות פקעו ושר האוצר הבטיח כי "התקנות לא תוארכנה במתכונתן הנוכחית" וכי "הקלות ממס תעשנה רק בהסתמך על קריטריונים ענייניים"; בג"ץ 4164/94 **נוה דקלים – אגודה קהילתית כפרית של הפועל המזרחי בע"מ נ' נציב מס הכנסה**, פ"ד מח(5) 194 (1994), העתירה נדחתה מן הטעם שבית המשפט הגיע למסקנה שנציב מס הכנסה פעל מכוח סמכותו כאשר החליט לא להעניק הנחות במס ליישוב העותר. עם זאת, בית המשפט ציין את אי-הנחת המתעוררת מהאפליה שנוצרה שם ועל כן דחה את העתירה ללא מתן צו להוצאות.

244 על השתלשלות הדברים ראו בפסק דינה של הנשיאה ביניש בבג"ץ 8300/02 **נסר נ' ממשלת ישראל**, (לעיל, הערה 14); על הדיון בו ראו: להלן, הערה 250 והטקסט הנלווה.

245 חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003, ס"ח 386.

246 בג"ץ 4947/03 **עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 2006) (להלן: **עניין באר שבע**).

247 העותרות בעניין **באר שבע** (שם) (עיריית רהט, מועצה מקומית כסיפה, עיריית באר שבע, הסתדרות העובדים הכללית החדשה במרחב אילת והחברה הכלכלית לאילת (חכ"א) בע"מ) טענו גם כנגד הליך החקיקה של החוק האמור, שהיה במהותו חוק הסדרים. לאחר שבג"ץ פרסם את החלטתו בעניין ארגון מגדלי העופות, נדחתה טענה זו בעניין **עיריית באר שבע** ואח' מיניה וביה. עניין **מגדלי העופות** (לעיל, הערה 16); וכן: הערה 237, והטקסט הנלווה.

ברי כי עצם העובדה כי חקיקת הכנסת הינה חקיקת מס איננה פוטרת את הוראות החוק מעמידה בדרישת החוקתיות, כך בדרך כלל וכך גם ביחס להוראות חוק התכנית הכלכלית, שביטלו את הטבות המס העומדות לבחינתנו. מקובל עלינו, כי חוקי מס בדומה לחוקים אחרים שמחוקקת הכנסת, נדרשים לעמוד במבחני החוקתיות הקבועים בחוקי היסוד. כפי שציין הנשיא א' ברק: "לחוקי המיסים אין משפט חוקתי משלהם. המשפט החוקתי החל על כלל החקיקה חל גם על חקיקת המיסים. חוק מס, כמו כל חוק אחר, כפוף לבחינה חוקתית" (ראו עניין קניאל, פסקה 13 לפסק הדין). כאמור, **השאלה מתי יש בחקיקת מס משום פגיעה בזכות הקניין היא שאלה מורכבת הנתונה במחלוקת בקרב מלומדים וחכמי משפט, אך נוכח התוצאה אליה הגענו בעניין שלפנינו, אף אנו נשאיר את ההכרעה בה לעת מצוא.**<sup>248</sup> (הדגשה הוספה).

כיוון שכך בית המשפט היה מוכן להניח, "מבלי להכריע בעניין, כי ביטול הטבות המס מהן נהנו תושבי באר-שבע, רהט, כסייפה ואילת, שהביא לכך שאותם תושבים נדרשו לשלם מס בשיעור גבוה יותר בהשוואה למצב קודם, אמנם פגע בזכותם החוקתית לקניין". מכאן עבר בית המשפט לבחון אם הפגיעה (לכאורה) עמדה במבחניה של פסקת ההגבלה שבחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. מסקנתו הייתה שהמצב הכלכלי הקשה שבו היה שרוי המשק הישראלי, המיתון הקשה שהחל עוד בשנת 2000, המצב הביטחוני בארץ, ההאטה הכלכלית הכלל-עולמית והמשבר החריף בתעשיית הטכנולוגיה העילית, הביאו לירידה ניכרת בהכנסות המדינה ממיסים מחד גיסא, והיה צורך להגדיל את תקציב הביטחון מאידך גיסא. כל אלה הביאו, לטענת המדינה, לחשש שהגירעון הממשלתי יגדל באופן שיסכן את היציבות במשק ולמשבר פיננסי וכלכלי. מכאן הצורך בקיצוץ הטבות המס לתושבי היישובים הללו. לאור הדברים הללו הגיע בית המשפט למסקנה שהתכלית של ביטול הטבות המס הינה תכלית ראויה. יש להדגיש כי בית המשפט לא ציין כי הובאו בפניו הוכחות, הערכות ומחקרים שתמכו במציאות שתוארה.

בהמשך פסק הדין בחן בית המשפט אם התקיימו שלושה מבחני משנה שעליהם מבוססת דרישת המידתיות. באשר למבחן המשנה הראשון, בית המשפט מצא שאין ספק שנמצאה התאמה בין האמצעי – דבר החקיקה הפוגע בזכות החוקתית – לבין התכלית שאותה נועד דבר החקיקה להגשים. כך גם באשר למבחן המשנה השני, בית המשפט שוכנע שהמשלה והכנסת לא חרגו מ"מרחב התמרון החוקתי" הנתון להן, כאשר בחרו להשתמש באמצעי של ביטול הטבות מס ליישובים מסוימים בנגב על מנת להשיג את המטרות של חיסכון בתקציב המדינה ומניעת משבר כלכלי: "מכל מקום, אין בידי בית המשפט לקבוע מהם אמצעים פחותים המתאימים לתכלית מבחן האמצעי שפגיעתו

248 שם, עניין עיריית באר שבע, בסוף פסקה 7 של פסק דינה של השופטת ביניש.

פחותה [...] ואף איננו שמים שיקול דעתנו במקום שיקולי הרשות המופקדת על קיום התכלית". לכך נוספה העובדה שהממשלה והכנסת נקטו צעדי מניעה נוספים. גם מבחן המשנה השלישי, שבוחן, בין היתר, את התועלת שיפיק הציבור מדבר החקיקה הפוגע בהשוואה לפגיעה בזכות החוקתית של הפרט, התקיים לדעת בית המשפט: התועלת העשויה לצמוח לכלל תושבי המדינה (ובכלל זה לתושבי היישובים שבעניינם עוסקות העתירות דנן) ממניעתו של משבר כלכלי חמור. נוסף על כך, חלק מההטבות עמדו לפקוע בתום שנת המס.

באשר לפגיעה בשוויון מצא בית המשפט:

במקרה שלפנינו, אף אם נניח כי הפלייה בין יישובים לעניין הטבות מס אכן עשויה לזכות את הנפגעים בסעד חוקתי, אין מקום להתערבות לטובת העותרים, שכן הללו כלל לא עמדו בנטל שהוטל עליהם להוכיח פגיעה בזכות לשוויון [...] לא מצאנו בסיס כלשהו לטענה בדבר הפליית היישובים והט וכסייפה על רקע לאומי, שכן באת-כח המדינה הצביעה בפנינו על כך שהישובים הבדואיים הללו לא יוחדו מיישובים אחרים שבוטלו הטבות המס, שניתנו להם קודם לכן. אף לטענה בדבר הפליית יישובים שונים בשל השתייכותם הפוליטית של ראשי הרשויות המקומיות באותם יישובים לא מצאנו כל יסוד.

נוסף על כך, הגם שבית המשפט מצא כי חלק מהקריטריונים שנקבעו בחוק לזכאות להקלות המס לא היו ברורים דיים, הוא קובע:

לא הובהר לנו מה היו השיקולים לקביעת קריטריון זה דווקא, **ודומה כי המשיבים לא הקפידו עליו בכל מקרה ומקרה**. עם זאת, הגדרת קריטריונים מעין אלה נמצאת באופן מובהק בתוך 'מתחם התמרון החוקתי' ממנו נהנות הרשות המבצעת והרשות המחוקקת בקביעת סדרי העדיפויות הכלכליים. על כן אף אם נפל פגם כלשהו בהגדרת הקריטריונים או ביישומם לא יביא הדבר בהכרח להתערבותו של בית משפט זה לביטול חקיקת הכנסת.<sup>249</sup> (הדגשה הוספה).

### 3. סממנים ראשוניים לעידן חדש? עניין גדבאן נסר<sup>250</sup>

כאמור, סעיף 11 לפקודת מס הכנסה עבר כמה שינויים ותיקונים.<sup>251</sup> לאחר העידן החוקתי בוצעו שינויים נוספים, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 146),

249 עניין באר שבע (לעיל, הערה 246) סוף פסקה 15 לפסק דינה של השופטת ביניש.  
250 בעניין נסר (לעיל, הערה 14) נתנו שני פסקי דין, הראשון ביום 15.9.2010 (להלן: עניין נסר, החלטת ביניים) והשני כעבור כשנה וחצי (22.5.2012) (להלן: עניין נסר, פס"ד סופי).

תשנ"ה–2005 (להלן: תיקון 146). סוג הקלות המס ושיעורן נקבע בגוף הסעיף, ואילו רשימת היישובים המזכים באזורים שונים בארץ נקבעה אף היא בחקיקה ראשית, חלקה בסעיף 11(ב) לפקודה וחלקה בתוספות לסעיף 11 לפקודה. כנגד שינויים אלה הוגשו עתירות מספר, שהטענות בהן סווגו לשלושה סוגים עיקריים. הסוג הראשון כלל טענה של יישובים לא יהודיים שטענו כי הם קרובים לגבול הצפון יותר מיישובים יהודיים שזכו להטבות. הטענה מהסוג השני הייתה שבניגוד לכוונה המקורית להעניק הטבות רק ליישובים ב"עוטף עזה", הוספו יישובים יהודיים נוספים שאין להם כל קשר לאזור "עוטף עזה". עם הסוג השלישי של הטענות נמנית טענה כללית של כמה רשויות מקומיות שטענו כי גם תושביהן זכאיות להקלות, בין אם בגלל ריחוקן ממרכזים עירוניים, בין אם בגלל קרבתן לגבול ולטווח הנפילה של קטיושות וטילים ובין אם בגלל מיקומן בשטח שבו המצב הביטחוני קשה.

בעקבות הוצאת צו על תנאי הודיעה הממשלה לבית המשפט על הקמת ועדות מומחים, תחילה ועדת טל ואחריה ועדת סופר. זו האחרונה קבעה, בין היתר, מודל חדש להענקת הטבות מס. מודל זה כלל שלושה קריטריונים אובייקטיביים, שוויוניים וברורים, ולכל אחד מהם הוגדר משקל יחסי באופן הבא: קריטריון דמוגרפי-גאוגרפי (40%), קריטריון חברתי-כלכלי (40%) וכן קריטריון של קרבה לגבול (20%). רשימת היישובים הזכאים להטבות מס הייתה אמורה להתקבל כתוצאה ישירה ואוטומטית של הפעלת הנוסחה, ובמנותק מאילוצים פוליטיים. דא עקא, שהמלצות הוועדה לא אומצו בחקיקה ואף לא יושמו. שבעה דיונים התקיימו בבית המשפט בעניין. באופן לא שגרתי פרסם בית המשפט העליון גם החלטת ביניים וגם פסק דין סופי. בהחלטת הביניים מיום 15 בספטמבר 2010, קבע בג"ץ:

251 ראו: חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 121) (הוראת שעה), תש"ס–2000, ס"ח 149, שבמסגרתו הוסף לפקודה סעיף 11א, ובו נקבעה זכאותה של העיר עכו; וכן תיקונים 125–127 לפקודה ("חוקי הנגב", שבמסגרתם הוסף סעיף 11ב, שמכוחו ניתנה הטבת מס לשורת יישובים בנגב, רובם הגדול יישובים יהודיים ומקצתם יישובים בדואיים). התיקון שנדרש בפסק הדין בוצע באמצעות שני תיקונים: החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 146), תשס"ה–2005, ס"ח 658; חוק סיוע לשרדות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), תשס"ז–2007, ס"ח 459; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 144), תשס"ה–2005, ס"ח 766, שבו נקבע כי יישובי עוטף עזה – והם בלבד – יתווספו לרשימת היישובים הזכאים להטבות מס במסגרת חלק ב של התוספת הראשונה. עיון בדברי ההסבר מלמד היטב כי יישובי עוטף עזה הוגדרו להיות יישובים "המצויים בטווח של 7 ק"מ מגבול רצועת עזה" (הצעות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 144), תשס"ה–2005, ה"ח 562). החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 146), תשס"ה–2005, ס"ח 658; פירוט התיקונים, השינויים והמלצות ועדות המומחים השונות ראו: עניין נסר, פס"ד סופי (לעיל, הערה 250) פסקאות 8–14 לפסק דינה של הנשיאה ביניש.

עולה בבירור כי החקיקה בעניינינו הינה בלתי שוויונית, ואין לה אחיזה בקריטריונים ברורים. אף לא הייתה מחלוקת בפנינו כי פגיעה בעיקרון השוויון מעוררת קשיים מן ההיבט החוקתי, במיוחד לאור העובדה כי בין הישובים שנוספו בתיקון 146 לא נכלל אף לא יישוב ערבי אחד, וזאת למרות ששמו של הישוב מזרעה עלה במהלך הדיון בוועדת הכספים [...].

9. בהתחשב בהימנעות הממשלה והכנסת מתיקון החקיקה באופן עצמאי, ונוכח הימשכות פגיעת תיקון 146 לפקודה בעיקרון השוויון, באנו לכלל מסקנה כי לא יהיה מנוס מלידת צו מוחלט שיורה לממשלה למלא אחר חובתה ולפעול לתיקון סעיף 11 לפקודת מס הכנסה, כך שיכלול קריטריונים אחידים ושוויוניים למתן הטבות מס הכנסה. על בסיס קריטריונים אלה יהיה צורך לקבוע רשימה מעודכנת של יישובים הזכאים להטבות מס [...].

הבחירה בין החלופות האפשריות, הן לעניין אופן החקיקה והן לעניין הקריטריונים עצמם, [שישימו קץ למצב שלכאורה מפר את עקרון השוויון באופן שאינו עולה בקנה אחד עם עקרונות היסוד החוקתיים] היא עניין לממשלה ולכנסת. נראה כי עד כה משכו האחרונות ידן ממלאכה זו. היה וכך יותר המצב בתום חקיקת חוק התקציב לשנים 2011–2012 לא יהיה מנוס מהתערבותו של בית משפט זה על דרך הוצאתו של צו מוחלט.<sup>252</sup>

עברו ימים וחקיקה כמצוּנה בהחלטת הביניים לא התרחשה. גם נציגי הרשויות של המדינה הודו, כמפורט בפסק הדין הסופי, כי קיימות בעיות קשות של העדר שוויון וקריטריונים ברורים, ללא כל הצדקה חוקתית ברורה. כיוון שכך, ביום 22 במאי 2012 הוצא צו מוחלט סופי כנגד תיקון 146. הנשיאה ביניש פירטה את הדרכים שעל הממשלה והכנסת לנקוט כדי להתאים את הוראות סעיף 11 לפקודה לעידן החוקתי. דומה כי סיכומו של הנשיא גרוניס מבטא את התחושה ש"אילצה" את בית המשפט לבטל את הוראותיו של תיקון 146 לפקודה שנגעו לעניין הנדון:

במקרה הנוכחי **נאליץ** בית המשפט להתערב בחקיקה ראשית, שעה שהן הרשות המחוקקת והן הרשות המבצעת מכירות בפגמים שבחוק. עם זאת, אותן רשויות אינן מביאות בעצמן לתיקון הפגמים שבחקיקה אלא מפנות הן, למעשה, את התפוח הלוהט למגרשה של הרשות השופטת. כפי שכתב חברי המשנה לנשיא א' ריבלין, "שוב נדרשים אנו להוציא, עבור אחרים [...] ערמונים מן האש הפוליטית". אילו פעלו הרשויות האחרות ואילו

252 פסקה 8 בפסק דינה של הנשיאה ביניש בהחלטת הביניים עניין נסר (לעיל, הערה 250).

תיקנו את הטעון תיקון, לא היה בית משפט זה מתערב בחקיקה של הכנסת.<sup>253</sup> (הדגשה הוספה).

לסיכום, קשה לדעת אם פסק הדין הסופי אכן מבטא שינוי מגמה, או שמא ההתנהגות הקשה של הממשלה ושל הכנסת הן שדחפו את בית המשפט העליון, כמתואר בהערתו של הנשיא גרוניס, להתגבר על רתיעתו מהתערבות בחקיקה פיסקלית ולבטל את הוראתו של סעיף 11 לפקודה. אוסיף ואעיר כי בית המשפט לא עמד על ההבחנה, המוצעת כאן, ולא ייחד את דבריו רק לחקיקה שעוסקת בהקלות מס. ימים יגידו אם בית המשפט שלנו יפסיק להירתע מדיון בסוגיות פיסקליות מורכבות, או שמא ימשיך במגמה שאותה ביטא בג"ץ לפני העידן החוקתי:

כשמתבקש בית המשפט להתערב בשיקול-דעתה של הרשות, רתיעתו מלעשות כך תגבר באותם מקרים בהם דנו בעניין מומחים מטעם הרשות המוסמכת. בית המשפט יהסס לשים את דעתו הבלי מומחית תחת דעת המומחים.<sup>254</sup>

#### 4. חוקי ההסדרים, ביקורת הליכית והיעדר ביקורת מהותית על מס לא חוקתי – בג"ץ קוונטינסקי

מצבו הקשה של המשק הישראלי בתחילת שנות השמונים של המאה הקודמת חייב תוכנית חירום שסתרה בחלקה חוקים והסכמים קיימים בתחומים מרכזיים, כגון, יחסי עבודה, שכר ומיסוי.<sup>255</sup> כך בא לעולם מנהג חדש. תחילתו בחוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תשמ"ו–1985,<sup>256</sup> שהוצמד לדיוניה של הכנסת בחוק התקציב באותה שנה. כיוון שאי-אישור של חוק התקציב השנתי מחייב את התפטרותם של חברי הכנסת,<sup>257</sup> כל הממשלות מאז ועד ימינו מצאו דרך יעילה לאלץ את חברי הכנסת להצביע גם על אישור חוק התקציב וגם על החוק שנלווה לו – "חוק ההסדרים", על שמותיו השונים: חוק ההתייעלות הכלכלית, חוק התכנית הכלכלית ועוד. כאן אתייחס לכולם בשם הכללי "חוק ההסדרים".

253 דבריו הקצרים של הנשיא גרוניס בהחלטה הסופית בעניין נסר, שם.  
 254 עניין כפר ורדים (לעיל, הערה 243) עמ' 507, בצטטו את בג"ץ 70/50 מיכלין נ' שר האספקה והקיצוב, פ"ד ד 319 (1950).  
 255 על ההיסטוריה ועל התפתחותם של חוקי ההסדרים (בשמות מגוונים) שנולדו בשנת 1985 כאשר ממשלת האחדות הלאומית ביקשה לחסל את תופעת האינפלציה, ראו, בין היתר, עניין מגדלי העופות (לעיל, הערה 16) בעמ' 34 ואילך; אדרעי, "פירוש לחוק יסוד" (לעיל, הערה 48) בעמ' 439 ואילך.  
 256 חוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תשמ"ו–1985, ס"ח 15.  
 257 ראו סעיף 36א (א) לחוק-יסוד: הכנסת. וראו בהמשך הערת אנב בה"ש 262.

נוסף על הרתיעה של בתי המשפט מפני ביקורת שיפוטית על חקיקת מיסים נגלה בפסקה זו גם הימנעות מביקורת שיפוטית מהותית על חקיקת "חוקי ההסדרים" השונים, שאף הם, בעיקרם, בבחינת חוקים פיסקליים.

#### (א) ה"צורך" בכריכת חוקי ההסדרים עם חקיקת חוק התקציב

רבות נכתב ונאמר על מאפייניו, יתרונותיו וחסרונותיו של חוק ההסדרים,<sup>258</sup> המוצמד לדינוי הכנסת בעת שהיא דנה בחוק התקציב השנתי. חלק מהביקורת הופנה גם כנגד הניצול לרעה שהממשלות השונות עשו בו.<sup>259</sup> בהזדמנויות השונות שהנושא הובא לדיון מתח בית המשפט העליון ביקורת חריפה על הליכי החקיקה של חוקי ההסדרים.<sup>260</sup> שורש הבעיה מצוי, כאמור,<sup>261</sup> בעובדה

258 הדברים ידועים ופורסמו גם במחקרם של ערן קליין ודוד נחמיאס, **חוק ההסדרים: בין כלכלה לפוליטיקה** (מחקרי מדיניות 17, תש"ס); אדרעי, "פירוש לחוק יסוד" (לעיל, הערה 48) בעמ' 440–446, אך בעיקר בביקורת הקשה שמתח בג"ץ על הנוהג שהשתרש בישראל בנושא זה, ראו בין היתר, עניין **מגדלי העופות** (לעיל, הערה 16); בג"ץ 7557/13 **לשכת רואי חשבון נ' הכנסת** (פורסם בנבו, 2014); ולאחרונה בג"ץ 8612/15 **התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' הכנסת** (פורסם בנבו, 2016); בג"ץ 4128/02 **אדם טבע ודין – אגודה ישראלית להגנת הסביבה נ' ראש-ממשלת ישראל**, פ"ד נח(3) 503 (2004).

259 דוגמה בולטת ניתן למצוא בסעיף 31 בחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג–1992 ס"ח 10, אשר הכניס תיקון בחוק לשכת עורכי הדין (תיקון מס' 20) שתיקן את סעיף 81 בחוק לשכת עורכי הדין.

260 עניין **מגדלי העופות** (לעיל, הערה 16); ראו, בין היתר, את דבריה של השופטת ביניש בעמ' 35: "אין ספק כי מבקר המדינה והיועצים המשפטיים לממשלה ולכנסת צודקים בביקורתם על מנגנון חקיקה חפוז זה. אכן, מדובר בהליך חקיקה שמקשה מאוד על קיומו של דיון מעמיק וממצה, ואשר פוגע ביכולתם של מקבלי ההחלטות בממשלה ובכנסת לגבש עמדה מבוססת לגבי כל אחד מהנושאים המופיעים בהצעת החוק [...]". וראו גם דברי השופט חשין בעמ' 85: "ואולם ביקשתי לַפְּוֹת את הליך החקיקה, הליך שהעמיד את הכנסת – מחוקק ישראל – ככלי ריק [...] והשאלה שאלה: לעת שהלך העם לבחירות ובחר בניציגיו לכנסת, האם אמר להסמיך אותם נציגים לחקוק חוקים כדרך שנחקק חוק התכנית הכלכלית? השאלה שאלה והתשובה בה: לא כן. העם בחר בנבחריו כדי שידונו לעומקן בהצעות חוק המונחות לפניהם, כדי שיהרהרו בתוכנן, כדי שישוחחו ביניהם, כדי שיחליפו דעות, כדי שיתווכחו, ועל דרך זו יפקחו כראוי על התנהלותה של הממשלה. [...] נתבונן בהליך החקיקה למתחילתו ועד סופו, וידענו כי הלכה למעשה הייתה זו הממשלה שחקקה את חוק התכנית הכלכלית. הכנסת כמו נתפרקה את סמכותה הראשונית לחקוק והעבירה סמכותה לממשלה. הכנסת – מרצונה – ענתה אמן אחרי החלטת הממשלה, ויתרה מרצונה על סמכותה – על סמכותו העילאה של מחוקק – לקבוע סדרי חיים למדינה [...] כמו נשכחו כל העיקרים העושים את הדמוקרטיה בישראל: הפרדת הרשויות, ביזור הסמכויות, שקיפות, פומביות, שיתוף העם בחקיקה. מה היה לה לכנסת – שמא נאמר: מה היה לה לממשלה – שכך נחפזה, ובהליך כה מזורז הַאֲבִידָה בחוק התכנית הכלכלית את ההסדרים הישנים? וכי לא היה ראוי לה למהפכה שביקשה הצעת החוק לחולל כי תינתן אפשרות לבעלי עניין להביע דעתם בפומבי? [...]". (עמ' 85–86).

261 ראו לעיל הערה 257.

שהממשלה, בשיתוף פעולה לא מכובד, לא ראוי ואף לא חוקתי של נשיאות הכנסת, כורכת את חקיקת חוק ההסדרים עם חוק התקציב השנתי.<sup>262</sup> עקב כך, חברי הקואליציה חפציה החיים הפרלמנטריים נאלצים לאשרו.<sup>263</sup> בעניין ארגון מגדלי העופות,<sup>264</sup> ביקרו שופטי בג"ץ, בלשון חריפה מאוד,<sup>265</sup> את התנהלות הכנסת על חבריה וחברותיה, אך נמנעו מלבטל את הפרק שהעותרים ביקשו לבטל, מן הטעם שלדעתם לא נפל פגם היורד לשורשו של עקרון ההשתתפות בהליכי חקיקה; בפועל לא נשללה מחברי הכנסת אפשרות אובייקטיבית להשתתף בהליכי החקיקה. היו שראו בפסק דין זה אזהרה ברורה לכנסת שלא לעולם חוסן, ועצה עדינה (מדי?), שאל לה לחזור על הליכי החקיקה הגרועים הללו.<sup>266</sup>

### (ב) מס ריבוי דירות

עברו ימים והממשלה המשיכה בדרכה. מנגד, יו"ר הכנסת חש שיש לשמור על עקרון הפרדת הרשויות ועל סמכותה לקבוע את הליכי החקיקה בכנסת, ואף פרסם הודעה רשמית על פנייתו לשר האוצר באזהרה שהליך הדיון בכנסת בחוק ההסדרים לא יעמוד בביקורת שיפוטית.<sup>267</sup> אף על פי כן הממשלה לא הרפתה, והכנסת לא עמדה בלחץ וחוקקה את המס על ריבוי דירות בחוק ההסדרים לשנים 2017 ו-2018. הרקע ללחץ ידוע. בתקופה שבין ינואר 2008 לאפריל 2016 חלה עלייה דרמטית במחירי הדירות בישראל. שר האוצר התחייב לציבור כי יפעל להקטנת הביקוש של משקיעים לדירות ולהורדת מחיריהן. הוא החליט להפעיל גם מדיניות פיסקלית. אחד האמצעים שנבחרו היה הטלת מס רכוש מיוחד על תושבים שבבעלותם כמה דירות. ביום 11.8.2016 התקבלה החלטת ממשלה ששרטטה עקרונות ל"מס ריבוי נכסים".<sup>268</sup> כחלוף

<sup>262</sup> הטענה שעל פיה כריכתו של חוק ההסדרים, שאין לו כל משמעות חוקתית מיוחדת, עם הליך חקיקתו של חוק התקציב, שהוא בעל משמעות חוקתית מיוחדת במינה בגלל סעיף 36 לחוק-יסוד: הכנסת (להלן, הערה 257) וכי אין לא לממשלה ולא ליו"ר הכנסת סמכות לכרוך את הדיון בשניהם – ועל ידי כך להעניק לחוק ההסדרים משמעות חוקתית – טענה זו ראויה לדיון נפרד.

<sup>263</sup> לעיל הערה 257 והטקסט הנלווה.

<sup>264</sup> לעיל, הערה 237.

<sup>265</sup> לעיל, הערה 260.

<sup>266</sup> עניין מגדלי העופות (לעיל, הערה 16); לעיל, הערה 260 בעמ' 85; וכך מסכם השופט חשין את פסק דינו: "נקרא אפוא לכנסת כי תהיה כנסת, כי תשמיע קולה, כי תפקח ותבקר כמצופה ממנה. ובכבודה של הכנסת נתכבד כולנו. התתעשת הכנסת ותתקן דרכה? לכנסת וליושב ראש הכנסת פתרונים".

<sup>267</sup> עניין קוונטינסקי (לעיל, הערה 15), פסקאות 3, 5 ו-10 לפסק דינו של השופט סולברג, פסקה 3 לפסק דינה של השופטת נאור. תוכן המכתב פורסם גם בהודעה לעיתונות, ניתן לצפייה באתר: [main.knesset.gov.il/News/PressReleases/pages/press30816.aspx](http://main.knesset.gov.il/News/PressReleases/pages/press30816.aspx).

<sup>268</sup> החלטה מס' 1892 של הממשלה ה-34, "מס ריבוי נכסים" מיום 11.8.2016, ראו באתר הממשלה: [www.pmo.gov.il/Secretary/GovDecisions/2016/Pages/dec1892.aspx](http://www.pmo.gov.il/Secretary/GovDecisions/2016/Pages/dec1892.aspx).

חודשיים וחצי הונחה על שולחן הכנסת הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית, שכללה גם את ההצעה למס ריבוי דירות.<sup>269</sup> ההצעה המקורית, שהתקבלה כאמור בהחלטת הממשלה, עברה גלגולים שונים ושינויים משמעותיים עד שהגיעה להצבעה במליאה. הנוסח הסופי הוגש לחברי הכנסת כמה שעות לפני ההצבעה בקריאה השלישית, האחרונה. ביום 21.12.2016 אישרה הכנסת את חוק ההסדרים תחת הכותרת: חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016.<sup>270</sup> פרק י"ב לחוק זה נועד להטיל אותו מס מיוחד ("מס ריבוי דירות") על בעלי דירות שבבעלותם יותר משתי דירות (להלן: "חוק מס ריבוי דירות"). מטרת מס ריבוי דירות היא כמפורט בהצעת החוק:

כדי להתמודד עם העלייה במחירי הדירות, מוצע להטיל מס על מי שהוא בעלים של שלוש דירות או יותר (להלן – מס ריבוי דירות).<sup>271</sup> המס נועד בעיקרו לתמרץ את מי שמחזיק בכמה דירות לשם השקעה, למכור דירות אלה או את חלקן ובכך לצמצם את ההחצנות השליליות הנובעות מאחזקה של כמה דירות בידי בעלים אחד. בכך יוגדל היצע הדירות בשוק המשני באופן שיתמוך בירידה של רמת מחירי הדיור. בחישוב גובה המס מוצע להתחשב בערך המקורב של דירה לפי אזור, וזאת מאחר שחישוב המס באופן הזה, יוביל להכוונת התנהגות יעילה יותר.<sup>272</sup> (הדגשות הוספו).

החצנה שלילית גוררת כידוע כשל שוק.<sup>273</sup> כשל שוק אכן מצריך התערבות ממשלתית. דא עקא, שהצעת החוק אינה מפרטת מהו כשל השוק בשוק הדירות וכיצד נוצר. אין בהצעת החוק כל אזכור לכשל השוק שהמדינה עצמה הכניסה למערכת, קרי מערכת הטבות מס נדיבות ביותר להשקעות בדירות מגורים: פטור ממס על דמי שכירות על דירת

269 הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016, ה"ח 519, אשר כללה סימן ד' שכותרתו מס ריבוי דירות, בסעיף 102 ואילך.

270 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016 ס"ח 217 (להלן: חוק ההתייעלות הכלכלית).

271 בנוסח הסופי המס הוטל בשיעור של 1% משווי מסוים של כל דירה על בעלי כמה דירות ששיעור החזקתם בהן יעמוד על 249% או יותר.

272 לעיל, הערה 269. במאמר מוסגר אעיר כי מהסבר המצוטט לעיל עולה כי את הוראותיו של החוק לריבוי דירות ניתן לסווג כמס פיגואני, שנועד להסדיר את מחירי הדירות בישראל ולהעביר את עלות ההחצנה השלילית, שיוצרים משקיעים המחזיקים בשלוש דירות או יותר, מחסרי הדיור – הנתקלים במחירים גבוהים – למשקיעים. דרך אחרת, שאיני מצדד בה, היא לראות בקטע המצוטט כאילו הוראת החוק מהווה תמריץ שלילי. בהסבר כזה יש קושי לא מבוטל, שהרי תמריץ שלילי אינו אלא הרתעה ועלול להיחשב כקנס עונשי כללי למי שנדרש לשלמו, קנס המוטל ללא הליך פלילי ופגיעה בחופש העיסוק.

273 לעיל, הערות 24-25 והטקסט הנלווה.

מגורים בתנאים מסוימים,<sup>274</sup> מס בשיעור נמוך במיוחד (10%) על דמי שכירות שאינם עומדים בתקרת הפטור,<sup>275</sup> וכן מס בשיעור מרבי של 15% על הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל;<sup>276</sup> שיעורי מס מיוחדים שנקבעו גם לרווח שנוצר ממכירת דמי מפתח,<sup>277</sup> וכן לרווח ממכירת זכויות שחוק הגנת הדייר חל עליהם.<sup>278</sup> נוסף על כך יש לזכור את הפטור ממס על רווח ההון – הקרוי אצלנו "שבח מקרקעין" – שנוצר ליחיד המוכר דירת מגורים שהיא "דירה מזכה".<sup>279</sup> פטורים ושיעורי מס נמוכים אלה ודאי תרמו לכשל השוק האמור ואולי אפילו יצרו אותו.<sup>280</sup> קשה לדעת מדוע לא טרחה הממשלה לבטלם לפני שהביאה לכנסת את הצעתה לחוק מס ריבוי דירות, שבמהותו הוא מס פיגואני, הפוגע בעקרונות חוקתיים ועליו לעמוד בדרישותיה של פסקת ההגבלה.<sup>281</sup> בעניין **קוונטינסקי**,<sup>282</sup> טענותיהם של העותרים נגד חוק מס ריבוי דירות התרכזו בשני מישורים. הראשון עסק בביקורת המהותית, ביחס לתוכנו של המס, קרי כי **תוכנו** פוגע בזכויות ובעקרונות חוקתיים ועל כן יש לבטלו בהיותו בלתי חוקתי. השני עסק בשאלה **ההליכית**, קרי הליך הדיון בהצעת החוק וההצבעה עליה היה פגום וכי עקרון ההשתתפות בדיון בכנסת נפגע באופן המצדיק את ביטולו של החוק. בית המשפט התרכז רק בשאלה השנייה, ההליכית. הפעם, בניגוד להלכת **מגדלי העופות**, העתירה התקבלה בדעת רוב של ארבעה שופטות ושופטים (נאור, חיות, הנדל ומלצר) נגד דעתו החולקת של השופט

- 274 חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן–1990, ס"ח 148.
- 275 סעיף 122 לפקודה. שיעור המס הנמוך מוטל על ההכנסה הגולמית הפסיבית, ללא אפשרות לנכות פחת, ריבית והוצאות אחרת. הנישום זכאי לבחור שלא ליהנות מהוראת הסעיף, ובמקרה כזה יהיה זכאי לנכות את מלוא הוצאותיו, כאשר שיעור המס ההתחלתי הוא 35% ושיעור המס המרבי מחושב על פי סעיף 121 לפקודה.
- 276 סעיף 122א לפקודה. נישום בעל הכנסה פסיבית זו שבחר בסעיף זה זכאי לנכות פחת אך לא ריבית והוצאות אחרות, וכן אינו זכאי לקבל זיכוי עבור המס הזר ששילם במקום הימצאות המקרקעין. קשה לדעת מה מקור ההוראה ולא יזו מטרם נועדה.
- 277 סעיף 124 לפקודה.
- 278 סעיף 124א לפקודה.
- 279 ראו סעיף 49א–49ח לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).
- 280 נזכיר כי במסגרת מאמצי האוצר לצמצם את הביקוש לדירות מגורים נקבע מס רכישה גבוה, בשיעורים של 8% משווי הרכישה, ו-10% על דירות ששווין עולה על 4,800,605 ש"ח, המוטל על רוכש שיש בבעלותו דירת מגורים אחת, וכן לרוכש שהוא תושב זר. גם מס זה הוא מס פיגואני במהותו. ראו: חוק לשינוי סדרי עדיפויות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013–2014), תשע"ג–2013, ס"ח 116; וכן סעיף 9(א1) ו-9(ב) (2013) (לה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).
- 281 ראו את דברי ההסבר להצעת החוק, לעיל, הערות 269–272. על משמעות המס הפיגואני ועל חשיבות סיווגו של תשלום חובה כפיגואני לצורך הביקורת השיפוטית ראו לעיל, הערות 24–25 ובהמשך הדברים, בעיקר הערות 389 ואילך. והערות אגב נוספת: ראוי היה שהממשלה תשקול להפנות את התקבולים מהמס הפיגואני, המצוי בבסיסו של חוק מיסוי ריבוי דירות, לסעיף תקציבי מיוחד שנועד להוריד את מחירי הדירות למחוסרי דירה.
- 282 עניין **קוונטינסקי** (לעיל, הערה 15).

מזון. חוק מס ריבוי דירות הוכרו כבטל, כאמור לא בגלל תוכנו, אלא בגלל הפגמים שנפלו בהליך חקיקתו. ארבעת השופטים והשופטות שהיו בדעת הרוב הגיעו למסקנה שנמנע מחברי הכנסת לקיים דיון מספק, ובכך נפל פגם היורד לשורשו של עקרון ההשתתפות.

ייתאמר מייד, החוק למס ריבוי דירות אינו טוב. מטרתו – הורדת מחירי הדירות – מתקבלת על הדעת.<sup>283</sup> עם זאת, האמצעי שנבחר גרוע, מסורבל, יוצר עיוותי שוק ופוגע בזכויות חוקתיות באופן שאינו עומד, לדעתי, במבחן המידתיות.<sup>284</sup>

הקושי שאני מוצא בפסק הדין הוא ברמה המתודולוגית המשפטית וברתיעתו של בג"ץ מביקורת מהותית על תוכנו של החוק הפיסקלי הנדון. אכן, אם בית המשפט מסיק שהוא יכול להגיע לתוצאה הנכונה בלי להפעיל את נשק הביקורת השיפוטית החוקתית המהותית בנימוקים אחרים, דרמטיים פחות ומאופקים יותר, נראה ראוי, סביר ויעיל כי מוטב שילך בדרך זו. עם זאת, אם הנימוקים האחרים אינם משכנעים, ראוי שבית המשפט יפנה לבחון גם את השאלה המהותית. כיוון שדעת הרוב הגיעה למסקנה שאפשר לבטל את החוק מהטעם ההליכתי, הוא נמנע מלחוות דעה, לפחות באופן ישיר ומחייב, ביחס לשאלה המהותית.

הדיון בביקורת ההליכית שבית המשפט מתח על חקיקתו של חוק מס ריבוי דירות באמצעות חוק ההסדרים ראוי לדיון נפרד. הוא עורר שאלות לא פשוטות בסוגיות חשובות של הגבולות הראויים לסטייתו של בית המשפט העליון מתקדימיו, של זיהוי ההלכה וההבחנה בין מלאכת הזיהוי של ההלכה לבין המבחנים המשמשים ליישומה,<sup>285</sup> ולא אעסוק בכך כאן. כאמור, פסק דינם של כל חמשת השופטים עסק במישרין רק בביקורת ההליכית של חקיקת החוק ולא בטענה המהותית. הטעם לכך מצוי (שוב),<sup>286</sup> בצו על תנאי שהוציא בית המשפט כמתואר בפסק הדין, בדבריו של השופט סולברג:

הוצא "צו על-תנאי" המורה למשיבים להתייצב וליתן טעם: מדוע לא יבוטל פרק י"ב לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 שעניינו מס ריבוי דירות, וזאת בשל פגם מהותי שנפל בהליך החקיקה הנוגע אליו והיורד לשורש ההליך. כמו כן, הוחלט כי "נוכח השאלות העקרוניות המתעוררות בהליך זה [...] הדיון בהתנגדות לצו על-תנאי

283 השאלה האם הורדת מחירי הדירה ראוי שתבצע באמצעות מדיניות פיסקלית בכלל ובתמריצי מס בפרט, חורגת מהיקפו של חיבור זה.

284 ראו: לעיל, הערות 274–280 והטקסט שלידן; ובהמשך: להלן, הערות 295–307 והטקסט שלידן.

285 ראו: לעיל, הערות 292–293 והטקסט שלידן.

286 כפי שמסגרת הדיון הוגבלה באופן משמעותי בעניין דמארי והירשזון, ראו: לעיל הערה 214.

יידון לפני מותב מורחב של בית משפט זה כפי שתקבע הנשיאה". ביום 9.5.2017 התקיים דיון לפני הרכב מורחב של חמישה שופטים. **משהוצא הצו על-תנאי רק לגבי הפגמים שנפלו לכאורה בהליך החקיקה, התמקד הדיון בנושא זה.**<sup>287</sup> (הדגשה הוספה).

נראה לי שהגבלת הדיון רק "לפגם המהותי שנפל בהליך החקיקה" לא הניחה את דעתם של השופטים סולברג והנדל. השופט סולברג מציין כי הטענות המקוריות בעתירה עסקו גם בתוכן החוק:

כמו כן, ולמעט בבג"ץ 10046/16, מועלות טענות נוספות לגבי תוכנו של פרק י"ב לחוק ההתייעלות הכלכלית, והעותרים טוענים כי יש לבטלו **בהיותו בלתי-חוקתי.**<sup>288</sup> (הדגשה הוספה).

השופט הנדל מפנה בפסק דינו הארוך גם לכללים ולתאוריות המצדיקים בדיקה ערכית-נורמטיבית של החוקים. תחילה הוא מעיר:

יחד עם זאת, יש להדגיש כי בנאומו של משה החוק מזוהה עם **הנורמטיבי והראוי**: "חֻקִים וּמִשְׁפָּטִים צְדִיקִים" (דברים ד, ח).

ובהמשך דבריו, לאחר שהוא מצטט מדבריהם של חנוך דגן,<sup>289</sup> וולדרון,<sup>290</sup> ואחרים, הוא מרמז, כך נראה לי,<sup>291</sup> כי גם תוכן החוק לא היה עומד, לדעתו, בביקורת חוקתית מהותית. מכל מקום, הוא עוצר. במקום לקשור את הדברים הללו המתייחסים לתוכן החוק הנדון ולביקורת החוקתית המהותית, הוא מבצע תפנית ומתרכז, בהתאם לצו על תנאי, בביקורת ההליכית ובפגמים בהליך החקיקה.<sup>292</sup>

287 עניין קוונטינסקי (לעיל, הערה 15) פסקה 15 לפסק דינו של השופט סולברג.

288 שם.

289 חנוך דגן, "התפיסה הריאליסטית של המשפט" ספר דליה דורנר (שולמית אלמוג, דורית ביניש, יעד רותם עורכים, תשס"ט-תש"ע) 333.

290 Jeremy Waldron, *The Dignity Of Legislation* 2 (1999).

291 עניין קוונטינסקי (לעיל, הערה 15) פסקה 6 לפסק דינו של השופט הנדל: "עמדה זו מכירה בפן המעשי של המשפט ויצירתו, אך אינה מתעלמת מכך שהפן הערכי הוא המסגרת שתוחמת את מעשה המשפט. לשיטתו [של וולדרון], כבודו של החוק והמחוקק נעוצים בפרויקט החברתי המשותף שמשותף ביצירת חוק. היצירה המשותפת, המאזנת את ערכיהם של כל חלקי החברה, היא הישג בעל משמעות שאינו מובן מאליו, המשווה לחוק מעמד מיוחד ומעורר יחס של כבוד".

292 שם: "אם נשוב כעת לשאלה העקרונית בה פתחנו, מנין יונק החוק את תוקפו הנורמטיבי? דומה שתשובה לשאלה זו יש למצוא דווקא באופיו הייחודי של הליך החקיקה מרובה המתחים והקולות [...] רקע זה רלוונטי לענייננו כדי להדגיש את מקומם של בית המחוקקים ושל מלאכת החקיקה בעיצוב החוק. הוא יסייע במלאכת האיתור של עקרונות היסוד של המשטר. מלאכה זו, בתורה, תסייע לבית המשפט בבואו לקבוע מהו פגם היורד לשורשו של הליך החקיקה, המאפשר ביטול חוק במקרה הקצה".

הנשיאה נאור, השופטת חיות והשופט מזוז התייחסו כאמור רק לסוגיה ההליכית.

### (ג) הצורך בביקורת שיפוטית מהותית

הדיון כאן, בעניין **קוונטינסקי**, נועד להצביע על אותה תופעה, שהיא במרכזו של חיבור זה: רתיעתו של בית המשפט מביקורת חוקתית על חקיקה פיסקלית. כאמור, בחיבור זה לא אעסוק בביקורת ההליכית ובסוגיות שונות שפסק דין זה מעלה.<sup>293</sup> כיוון שהשופטים סולברג והנדל חשו שלא בנוח לנוכח המגבלות שהוטלו על היקף הדיון, ייתכן שהיה ראוי שהם יסמנו את עמדתם העקרונית לעותרים פוטנציאליים באשר לשאלה אם חוק כאמור היה עומד בביקורת שיפוטית מהותית אם היה עובר בכנסת ללא הפגמים ההליכיים.

מכל מקום, גם עניין **קוונטינסקי** תומך בטענה שבית המשפט נרתע מביקורת שיפוטית (מהותית) על חקיקה פיסקלית. ראוי אפוא לחזור ולטעון כי על פי המודל המוצע, חוק מס ריבוי דירות אינו חוק שהטיל "מס" על פי הגדרתו המוצעת כאן. הוא לא נועד לגבות כספים מהציבור, כי אם להסדיר את מחירי הדירות בישראל באמצעות העברת ההחצנות השליליות שיוצרים המשקיעים בדירות, או לכוון ("תמריץ שלילי") את התנהגות המשקיעים.<sup>294</sup> על כן הוא בבחינת מס פיגואני, שנועד לצמצם את הביקוש להשקעה בדירות. זהו חוק הנגוע בהפרות קשות של עקרון השוויון ובפגיעות בקניין הפרטי ובחופש העיסוק. נראה שהחוק מפר את כל ארבעת המאפיינים של מס טוב.<sup>295</sup> הוא אינו מתחשב בנישומים המשקיעים בדירות מגורים, כיוון שהוא עלול לשנות מצבם לרעה אם

<sup>293</sup> לרבות השאלה עד כמה מחויב בית המשפט העליון בתקדימיו? כיצד מזהים את התקדים? והאם הנסיבות העובדתיות הן חלק מהתקדים או שמא משמשות רק ליישומו של התקדים? ראו לעיל, הערות 292–293 והטקסט שלידן. ייתכן שהמפתח לסוגיה זו מצוי בכך שדעת הרוב הבחינה בין עיקר ההלכה לבין יישומה. נראה שדעת הרוב סברה שההלכה היא שבית המשפט יתערב בהליכי החקיקה רק כאשר נפל פגם מהותי בעקרון ההשתתפות. לדעת הרוב, הנסיבות המצביעות על כך שהתנהגות פקידי האוצר, חברי וחברות הכנסת, יו"ר ועדת הכספים מחד גיסא, ודחיית טענותיהם של חברי האופוזיציה, מיניה וביה, על ידי יו"ר הוועדה מאידך גיסא, חצו את הקווים האדומים ומכאן הפגם המהותי הנדרש. השופט מזוז בדעת המיעוט סבר שכיוון שבמקרים קודמים התגלו נסיבות אחרות, חמורות לא פחות, ואף על פי כן הגיע בהם בית המשפט למסקנה שלא נפל פגם מהותי בהליך החוקתי, הרי שדעת הרוב שינתה למעשה את ההלכה. נראה אפוא שעיקר המחלוקת בין דעת הרוב לדעת המיעוט היא בשאלה אימתי מתקיימות נסיבות של חציית הקווים האדומים. אכן, קשה כנראה לקבוע הלכה תאורטית שתקבע אימתי נחצים קווים אדומים, אך אפשר לזהות מצב שבו מתרחשת חצייה כאמור.

<sup>294</sup> לעיל, הערה 272.

<sup>295</sup> על ארבעת המאפיינים למס טוב, על התאמתם לעידן המודרני ועל הסברה שהפרתם מהווה גם פגיעה בזכויות חוקתיות ובעקרון ההסכמה המצוי ביסודה של כל שיטת מס בחברה דמוקרטית ראו: לעיל, הערה 30; וכן אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעיקר בעמ' 32 ואילך.

ימהרו למכור את הדירות שבגינן יידרשו לשלם את המס הנדון.<sup>296</sup> המס פוגע גם בקניינים,<sup>297</sup> ובחופש העיסוק שלהם ומפלה אותם לרעה ביחס למשקיעים בנכסים אחרים.<sup>298</sup> הוא גם פוגע בוודאות.<sup>299</sup> הוא גם אינו יעיל, הן מכיוון שהוא מטיל נטל מנהלי מורכב וקשה על המשקיעים ועל מנהל המס,<sup>300</sup> והן משום שהוא יוצר, כמו כל מס אחר,<sup>301</sup> עודף נטל (excess burden) המקטין את הרווחה המצרפית בלי שהתועלת לכלל הנישומים ברורה ותהא לפחות שוות ערך לעודף הנטל. גם מידת ההוגנות שבו אינה ברורה, על אף המאמצים והתיקונים הרבים שהוכנסו בהצעת החוק המקורית.<sup>302</sup> כיוון שכך, נראה שהביקורת השיפוטית המהותית הייתה מגלה שהחוק אכן פוגע בזכויות חוקתיות.

המשך המתווה של הביקורת השיפוטית המהותית על חוק זה היה מחייב את בית המשפט לבחון אם ההצדקות להפרות הזכויות ולעקרונות החוקתיים מתקיימות בחוק. הדיון היה צריך לעבור לבחינת האמצעים שהחוק נקט כדי להשיג את המטרה הראויה בעיני הממשל. נטל השכנוע, שהחוק הנדון עמד בדרישותיה של פסקת ההגבלה, היה עובר לממשלה. הדרכים שהממשלה הייתה צריכה לנקוט לצורך זה היו עבודת מטה ראויה, מגובה במחקרים רציניים וראויים, המאששים את השערתה שהחוק הוא האמצעי המידתי ההולם והעדיף להשגת המטרה של צמצום הביקוש. לכאורה נראה שהחוק לא

296 וזאת ביחס למצב שבו בעת רכישת הדירות לא היו המשקיעים חשופים למס כזה. עם זאת, ראוי לציין שאין מדובר בחקיקה רטרואקטיבית ואין לנישום זכות קנויה שחקיקה עתידית לא תשנה את מערכת המס ותטיל עליו מס חדש. ראו לדוגמה: בג"ץ 6/82 "אגיס" סוכנויות מסחריות בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד לו(3) 18, בעמ' 22 (1982).

297 החוק למיסוי ריבוי דירות אינו מתנה את המס בהכנסה כלשהי, כך שמי שבבעלותו יותר מ-249% של דירות חייב בתשלומו גם אם אין לו הכנסות מדמי שכירות ואף לא הכנסה זקופה מהשימוש העצמי בדירה. על הכנסה זקופה משימוש עצמי בדירה ראו: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 125–127.

298 על הפגיעה בחופש העיסוק עקב הטלת סובסידיה או מיסוי לא שוויוני ראו בין היתר: עניין ק.א.ל (לעיל, הערה 40); וכן אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 36.

299 מועד תחולתו של המס על ריבוי דירות אינו קבוע. ראו סעיפים 146 ו-164 לחוק. גם חישוב המס אינו דבר של מה בכך, ועל כן נקבע סעיף 145 לחוק: "145. המנהל יפעיל ויתחזק, באתר האינטרנט של רשות המיסים, מערכת ממוחשבת המאפשרת למשתמש בה לחשב את סכום מס ריבוי הדירות שעשוי לחול לגבי דירת מגורים בהתאם לפרטים שיוזין". ראו את ההגדרות הרבות והסבוכות המשמשות את הנוסחאות לחישוב המס כמופיע בתוספת לפרק י"ב של חוק זה.

300 שם.

301 על פירוש הביטוי "עודף נטל מס" (deadweight loss, excess-burden) ועל ההצעה לראות במקרה זה מקרה נדיר, שבו ניתן להוכיח כי כאשר הרווחה שנישום או קבוצת נישומים מפיקים מהמס אינו עולה על עודף הנטל, המס המוטל לא יעמוד בביקורת שיפוטית חוקתית, ראו: אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 52–61.

302 המס מוטל בשיעור אחד – 1% כאשר שווי הדירות מוערך בנוסחה מורכבת ומסובכת ויש האומרים כמעט לא ישימה, לעיל, הערה 260.

היה עומד בתנאיה של פסקת ההגבלה, ודאי לא במבחן האמצעי הפוגעני פחות,<sup>303</sup> שעל פיו הממשלה צריכה לשכנע שפגיעתו מעטה או פחותה מאמצעי חלופי. האמצעי החלופי שעמד בפני הממשלה הוא ביטול הקלות המס המרובות שהוענקו להשקעות בדירות מגורים.<sup>304</sup> אמצעי זה מתבקש בגלל פשטותו וביתרונות שהוא מביא. ביטול ההטבות יביא לביטולו של העיוות הסטטוטורי שהמחוקק יצר כמו ידיו ושהגביר את רצון המשקיעים לפנות להשקיע דווקא בדירות מגורים. זהו אמצעי מידתי יותר ודרסטי פחות,<sup>305</sup> בשונה מהאמצעי שנקבע בחוק מס ריבוי דירות. ביטול ההקלות הללו לא זו בלבד שאינו פוגע בשוויון, בהוגנות, ביעילות המשקית והמנהלית,<sup>306</sup> בוודאות ובהתחשבות בנישום, אלא שהוא מאיין אותן. ביטול ההטבות הקיימות היה יוצר שיטת מס עדיפה, ההולמת את דרישות ה"מס הטוב".<sup>307</sup>

## 5. הרתיעה מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית והשפעתה על רשות המיסים, על משרד האוצר ועל המנהל הציבורי

כאמור לעיל, להערכת הרתיעה מפרשנות חוקתית ומביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית נובעת מטעמים שונים: הן מחשש מטשטוש הגבולות בין ביקורת שיפוטית ראויה לבין ביקורת לא ראויה על מדיניות הממשלה, הן מטעמים של היעדר מומחיות של בתי המשפט בשאלות מס סבוכות ומורכבות, הן מנטייתו של בית המשפט ליישם את חזקת חוקיות/תקינות המנהל גם בערעורי מס, וזאת בניגוד להוראה מפורשת בפקודת מס הכנסה.<sup>308</sup> במהלך מחקר זה, ועוד קודם לכן, גיליתי תופעה מנהלית לא ראויה. נראה לי כי רשות המיסים מנצלת את הרתיעה של בית המשפט מפרשנות חוקתית ומביקורת

303 כאמור לעיל, הערות 273, 281 והטקסט הנלווה, קשה לדעת מדוע הממשלה מתעקשת שלא לבטל את אחד מכשלי השוק שהמחוקק הישראלי יצר כמו ידיו: הפטור ממס על דמי שכירות, כמו גם שיעורי המס הנמוכים שפורטו לעיל – הערות 274–279 – מעלים, קרוב לוודאי, את הביקוש לדירות להשקעה וגורמים לעליית מחיריהן של הדירות והשכירות ולהעלמות מס.

304 ראו: לעיל, הערות 273–279.

305 ראו לדוגמה דבריה של השופטת שטרסברג כהן עניין קלס (לעיל, הערה 1) בעמ' 761. באותו מקרה העדיף בית המשפט לפרש הוראה בפקודת מס הכנסה כקובעת חזקה הניתנת לסתירה מפירוש אחר, שהיה מביא למסקנה שהסעיף יצר פגיעה בעקרון השוויון.

306 אחת הבעיות הקשות שהתעוררו עקב הקלות המס להכנסה מדמי שכירות של דירות מגורים היא שרבים מבעלי הדירות שאינם עומדים בתנאי הפטור אינם מדווחים על ההכנסות. יתרה מזו, בע"מ (מחוזי י-ם) 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1 (פורסם בנבו, 2016) נקבע כי גם השכרת 20 דירות על ידי אדם אחד אינן בהכרח עסק ועל כן הוא זכאי לשלם מס מרבי של 10%. בערעור התקבלה עמדתה של הרשות ונקבע כי היקף השכרת הדירות מחייב פעילות ויגיעה אישית של הנישומים, ועל כן ההכנסה נובעת מעסק ולפיכך חייבת במס הכנסה בשיעורים הרגילים; עניין לשם (לעיל, הערה 128).

307 על דרישות המס הטוב ראו: לעיל, הערה 30.

308 ראו סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, לעיל, הערה 84.

שיפוטית על חקיקה פיסקלית. עקב כך נמצא אצל רשויות המס ומשרד האוצר החלטות שגויות, יצירת נורמות משפטיות לא ראויות המעוותות את שיטת המס שלנו ופוגעות בעיקר בנישומים שהכנסתם מעבודה, בין כשכירים ובין כעצמאים.<sup>309</sup> בה בעת נוקטת רשות המיסים, שלא באמצעות המחוקק, מדיניות לא מוצהרת שנועדה לסייע בעיקר לבעלי הון.<sup>310</sup> בכך נמצא כי שיטת מס ההכנסה, שנועדה באופן מסורתי לצמצם פערים חברתיים, מביאה דווקא לגידול בפערים ופוגעת ביעילות המשקית.<sup>311</sup> הרתיעה האמורה של בתי המשפט מביאה כאמור להיעדרן של פרשנות חוקתית לחוקי מס ושל הביקורת השיפוטית על חקיקת מס. רתיעה זו מאפשרת, כנראה, לרשויות המס לפעול לעיתים בחוסר תום לב ובצורה מפלה ולהעניק הטבות "לפנים משורת הדין".<sup>312</sup> יש חשש שמשרד האוצר, לרבות רשויות המס, אינם זוכרים תמיד כי תפקידם הוא לשרת את הציבור, והם מתרכזים בעיקר בהגברת הגבייה, גם על חשבון עיוות שיטת

309 ראו בעיקר תוצאות הדיונים בעניין **זרביב וסגרון** (לעיל, הערות 140–142); עניין **דמארי והירשון** (לעיל, הערות 153–156 ו-192), וכן דוגמה נוספת שלא נדונה כאן היא ע"א 2640/11 **פקיד שומה חיפה נ' ניסים** (פורסם בנבו, 2014), שבה טענה רשות המס – וטענתה התקבלה על ידי הנשיאה נאור כנגד דעתם החולקת של השופטים פוגלמן וחיות – כי קיימת הנחה חלוטה שעל פיה כל תשלום או טובת הנאה שמקבלים עובדים ממעבידיהם הם בהכרח הכנסת עבודה, גם כאשר הם מוכרים נכסי הון, ולכן אין הם זכאים לשיעורי המס הנמוכים שלהם זכאים מוכרים של נכסי הון. שני שופטי הרוב הגיעו למסקנה שאכן ניתן להניח הנחה כאמור, אך באפשרות הנישומים-העובדים להפריך הנחה זו. באותו מקרה קבע בית המשפט שהנישומים לא עמדו בנטל ההוכחה. וראו גם את עמדת רשות המיסים בעניין **ברנע** (לעיל, הערה 58), שבו דחה בית המשפט העליון פה אחד את גישתו של פקיד השומה שכל תקבול שמקבל עובד ממעבידו הוא בהכרח הכנסת עבודה ולא רווח הון. התמיהות ביחס לנטיית של רשות המיסים גוברת לנוכח הפטורים שהיא מעניקה ביד רחבה לבעלי הון, כאשר הביסוס החוקי והסטטוטורי לכך אינו ברור לחלוטין. על מגמה שונה ראו הלכה שנקבעה לפני יותר מ-50 שנה (ע"א 412/65 **פקיד השומה, חיפה נ' לייזר**, פ"ד כ(2) 75 (1966)), שבה קבע השופט ויתקון כי אין זה נכון לבחון את פעולות העובד השכיר ומשמעותן לצורכי מס רק דרך משקפיו של המעביד.

310 ראו בעיקר ממצאי מבקר המדינה בעניין חוק עידוד השקעות הון, דוח מבקר המדינה מס' 64 א (2013) לעניין משרד האוצר. בפרק על הטבות המס הניתנות מכוח החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט–1959 עמ' 177 ואילך, [www.mevaker.gov.il/he/Reports/Pages/113.aspx?AspxAutoDetectCookieSupport=1](http://www.mevaker.gov.il/he/Reports/Pages/113.aspx?AspxAutoDetectCookieSupport=1); על ביקורת נוספת של בנק ישראל ושל מכוני מחקר נוספים ראו בהמשך: להלן, הערות 401–450 והטקסט הנלווה להן. כך גם בעניין ההטבות שהוענקו לקרנות הון פרטיות, ראו דוח מבקר המדינה 68 א, בפרק הכלכלי "רשות המסים – מיסוי קרנות הון"; וכן הדיון בוועדה לביקורת המדינה של הכנסת מיום 29.11.2017: [main.knesset.gov.il/News/PressReleases/Pages/press29.11.17p.aspx](http://main.knesset.gov.il/News/PressReleases/Pages/press29.11.17p.aspx). שונה בממצאים של מבקר המדינה על הענקת פטורים גורפים וכנראה ללא סמכות לקרנות הון פרטיות, כשיושבת ראש הוועדה מציינת: "רשות המיסים העניקה הטבות מס לקרנות שמזיקות למשק הישראלי, בלא סמכות לעשות כך, ובלי ללמוד את לקחי אייפאקס", ראו [main.knesset.gov.il/News/PressReleases/Pages/press29.11.17p.aspx](http://main.knesset.gov.il/News/PressReleases/Pages/press29.11.17p.aspx).

311 ראו, בין היתר, המקורות המנויים לעיל, הערה 121.

312 ראו בעיקר הדיונים הנלווים להערה 195–211 לעיל.

מס נכונה, צודקת, יעילה, לא שרירותית ושוויונית, המכבדת את העקרונות החוקתיים שלנו ואת כללי המשפט המנהלי. אומנם נראה שמדובר במקרים בודדים, אך אלה פוגעניים במיוחד, עד כדי כך שיו"ר ועדת הכספים של הכנסת התבטא, ביחס להתנהגות הממשלה בדיון בהפקעת מחצית דמי ההכרעה רק של עובדי ציבור, בצורה חריפה ולא מקובלת, בדברו על גזל, שוד, שקרים ורמייה.<sup>313</sup> בעניין **דמארי והירשזון** דובר על חששם של כמה שופטים מחוסר תום לב של פקידי השומה,<sup>314</sup> ובעניין מס ריבוי דירות עמד בית המשפט על התנהגותם האגרסיבית של פקידי ממשלה כנגד חברי כנסת.<sup>315</sup> סבורני שנטייתן הבלתי ראויה של רשויות המס גוברת במהלך השנים, וראוי שבית המשפט יעצור מגמה זו. להערכתי, ויתור על חזקת-חוקיות/תקינות המנהל על החלטות שיפוטיות של פקידי השומה, הגברת פרשנות חוקתית, ביקורת שיפוטית ופיקוח אפקטיבי יותר של הרשות השופטת על החלטות ופעולות המנהל הציבורי יביאו לצמצום המגמה, לשיפור עבודתו של המנהל הציבורי והחלטותיו, ייעלו את המשק הישראלי ויסייעו לפיתוחה של תורת המשפט הישראלית.

לסיכום פרק זה, וכפי שיפורט בפרק ה' שלהלן, סבורני כי המודל המוצע כאן, המבחין בין חקיקה פיסקלית המטילה מס טהור לבין חקיקה פיסקלית העוסקת בתשלומי חובה אחרים, תסייע לקדם את המגמה הראויה. במילים אחרות, אימוץ המודל יגביר את האפשרויות של פרשנות חוקתית וביקורת השיפוטית בעיקר על חקיקתם של תשלומי חובה. בכך תשופר תורת המשפט הישראלית ותתייעל עבודתו של המנהל הציבורי. שהרי מטרתם של תשלומי חובה אחרים היא, כאמור, תיקון כשלי שוק, הכרה בצורך להעניק הנחות מס לנישומים, שעקב נסיבות שאינן תלויות בהם אינם נהנים ממכלול הסחורות והשירותים הציבוריים, או תמרוץ פעילות מסוימת. לכל אלה מכנה משותף ברור: המטרות השונות ניתנות להערכה ולאומדן באמצעות עבודת מטה נכונה של ממשלה. ביקורת שיפוטית על חקיקתם של תשלומי חובה תחייב עבודת מטה ראויה, כפי שאכן קרה בעקבות צו הביניים שהוצא בענייני **נסר**. בכך – דינו.

313 ראו, בין היתר: לעיל, הערה 100 והקסט הנלווה.

314 ראו, בין היתר, הערות 184 ו-210.

315 בביקורות ההליכית של בית המשפט בעניין **קוונטינסקי** (לעיל, הערה 15) מציין השופט סולברג בפסקה 90 בפסק דינו: "לקראת סיום הדיון אמר חבר כנסת שמילא את מקומו של יו"ר הוועדה: 'חברים, אני רוצה להודיע לכולם: בשעה 6:30 אני מסיים את הדיון. אתם רוצים חוק? תתחילו להתיישר', 'לא אין שאלות! שלוש דקות נגמר הדיון'. נציג משרד האוצר הרהיב עוז, ובמסגרת ויכוח עם חברי הכנסת אמר: 'בואו נבטל את החוק נלך הביתה. לא הביתה מהכנסת, הולכים הביתה לבחירות. זאת הכוונה'. על האווירה בוועדה ועל המגמה נלמד גם מאמירות כגון: 'מה אתם רוצים, שנדבר על זה? יבואו האופוזיציה, יתחילו לשים לנו אלפי הסתייגויות', 'איזה מזל שהאופוזיציה לא פה'. ועוד קריאות בערב ההצבעה (כמצוטט בפסקה 3 בפסק הדין של הנשיאה נאור, שם): "הכל בסדר, תרוץ. הכל בסדר. יאללה, רוצו [...]".

## ד. הרתיעה מביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית – לא רק אצלנו

תקצר היריעה לביצוע מחקר מעמיק בשיטות משפט אחרות. סכנה גדולה יש בהצגה שטחית של משפט משווה בתחום דיני מיסים. שיטות המס מסובכות ומורכבות בכל העולם. הן מהוות, בדרך כלל, מארג מאוזן של הוראות שונות שאימוץ אחת מהן והתעלמות מהוראות אחרות פוגעים בתמונה הכוללת ומביאה לכשלים רבים.<sup>316</sup> חוקי המס הלאומיים בכל מדינה מייצגים מדיניות שונה בעלת סממנים ומאפיינים שונים. על כן אסתפק בהצגת הדברים בשיטה הזרה המוכרת לנו ביותר, הלוא היא שיטת מס ההכנסה הפדרלי שבארצות הברית. אציין עוד כי על פי הידוע לי משיחות עם עמיתים מגרמניה, מהודו, ומאיטליה נראה שהביקורת השיפוטית במדינות אלה על חקיקה פיסקלית היא מרשימה ומפאתחת.<sup>317</sup> עם זאת לא אעמוד על עיקריהן ואסתפק רק בדוגמאות מספר מארצות הברית, המלמדות על רתיעה דומה של בית המשפט שם מביקורת שיפוטית על חוקי מס.

### 1. ביקורת שיפוטית בארצות הברית בתחילת הדרך

#### (א) המקור להטלת מיסים

החוקה האמריקאית כוללת שתי הוראות עיקריות המתירות לממשל להטיל מיסים. פרק 1 סעיף 8.1 לחוקה האמריקאית קובע את סמכותו של הקונגרס למסות ולהוציא כספים (tax and spend):

Article 1. Section 8. Clause 1. The Congress shall have Power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States. (הדגשה הוספה)

נראה כי הסעיף מגביל את סמכות המיסוי רק לשירותים הציבוריים, שמטרתם the common defense and general welfare. עם זאת מונחים אלה אינם ברורים והיקפם לא נקבע.

<sup>316</sup> כך לדוגמה אימוץ הגישה האמריקאית בנושא claim of right בלי להתייחס ליתר ההוראות בדין האמריקאי, כגון סטייתו מתורת המקור הנהוגה אצלנו, לאפשרות שהוא מקנה לנישומים למצע את הכנסותיהם או לקזז הפסדים פרטיים ולגרור הפסדים עסקיים לאחור והפתרון הסטטוטורי שבסעיף 1341 לקוד האמריקאי עלול להטעות גם את בית המשפט שלנו; וראו לעיל, הערה 191 בחלקה התחתון.

<sup>317</sup> ראו לעיל, הערה 23.

ההוראה השנייה מצויה בסעיף 1.9.4 לחוקה והוא עוסק, כפי שנראה מיד בהמשך, בסמכות להטלת מס על הכנסה. יש בארצות הברית הסכמה על נקודת המוצא: הכוח להטיל מיסים איננו בלתי מוגבל, אם כי ממדי ההגבלות אינם ברורים.<sup>318</sup> כפי שנראה להלן, הביקורת השיפוטית על חקיקת מיסים התחילה בקול תרועה גדולה. בית המשפט העליון ביטל בשנת 1895 את חוק מס ההכנסה הפדרלי הראשון בפסק דין *Pollock*,<sup>319</sup> אך הביקורת שם עוסקת בעיקר בענייני סמכותו של הקונגרס לחוקק חוקי מס ולא בביקורת מהותית על תוכנם.

#### (א) עניין *Pollock* והתיקון ה-16

בעניין *Pollock* עסק בית המשפט העליון בסמכות החקיקה של הקונגרס לחוקק את חוק מס ההכנסה הפדרלי הראשון אשר הטיל מס הכנסה על הכנסות מהון. כיוון שבית המשפט העליון מצא שהחוק החדש הטיל "מס ישיר" שלא נקבע בהתאם לגודל האוכלוסייה במדינות השונות,<sup>320</sup> הגיע בית המשפט למסקנה שהקונגרס חרג מהסמכות שבסעיף 1.9.4 ופסל את החוק. כתוצאה של פסילת החוק נחקק בשנת 1909 התיקון ה-16, והוא אושרר בשנת 1913. הדרישה להטלת מס הכנסה בהתאם לגודל האוכלוסייה הוסרה, והסעיף קובע את סמכותו המפורשת של הקונגרס להטיל מיסים על הכנסה "מכל מקור שהוא ללא התחשבות בגודל האוכלוסייה בכל מדינה ומדינה".<sup>321</sup>

318 ראו, בין היתר, את דבריו של ראש השופטים רוברטס בעניין *Sebelius* (להלן, הערה 347) וראו גם Kyle D. Logue, *NFIB v. Sebelius and the Individual Mandate: Thoughts on the Tax/Regulation Distinction*, 5 *Mich. Bus. & Entrepreneurial L. Rev.* 173 (2016).

319 *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company*, 157 U.S. 429 (1895), affirmed on rehearing, 158 U.S. 601 (1895).

320 בספרות המסורתית הייתה מקובלת ההבחנה בין מס ישיר, קרי מס המוטל על הנישום, כגון מס הכנסה, לבין מס עקיף, המוטל על נכסים או פעולות שהנישום מבצע, כגון מס רכוש ומס צריכה. היו שנעזרו בהבחנה זו לצורך דיון בשאלה, או בהנחה, אם הנישום יכול לגלגל את המס לאחרים. ככל שהתפתחה תורת המימון הציבורי הלכה הבחנה זו ואיבדה מחשיבותה. היום אנו יודעים כי ההבדל בין מס רכוש לבין מס הכנסה הוא בעייתי – מס הכנסה מוטל על ההכנסה העכשווית, הממומשת בעוד מס רכוש מוטל על הון זרם ההכנסות העתידיות השווה לשווי הנכס; כמו כן ידוע שמס הכנסה שווה למעשה למס צריכה – לצריכה העכשווית ולצריכה העתידית שתמומן בחיסכון עכשווי. גישתו של הכלכלן האמריקאי יו דלטון מקובלת היום, ועל פיה משלם המס מגלגל את המס לאחרים בהתאם לעקומת ההיצע והביקוש לסחורות ולשירותים שהוא מספק: Hugh Dalton, *Principles of Public Finance* (1954).

321 הסעיף האמור בחוקה – Article 1, Section 9, clause 4 - קבע לפני תיקונו: "No Capitation, or other direct, Tax shall be laid, unless in Proportion to the Census or Enumeration herein before directed to be taken". לאחר תיקונו ב-1913 הוא קובע: "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration".



המקוריות עלה. התעשרות שמתבטאת בעליית ערכו של נכס ללא מימוש אינה מהווה הכנסה בלשון המקובלת. אילו חולק דיבידנד במזומן, הרווחים היו נפרדים מהמניות. כיוון שהחברה לא חילקה מזומנים לבעלי מניותיה אלא מסרה להם "ניירות נוספים", הרווחים לא מומשו. כך סיכמה דעת הרוב, ששבה והתרכזה, כך נראה לי, בשאלת הסמכות ונמנעה לבחון באופן מעמיק את משמעות החלטתם, שקבלת מניות הטבה אינה בבחינת הכנסה כיוון שלא מתקיימים בה שני הרכיבים הנ"ל:<sup>327</sup>

השופט הולמס, בדעת מיעוט קצרה, איליו הצטרף השופט דיי, נקט בפרשנות מילולית והגיע למסקנה שהמונח "הכנסה" כולל גם מניות הטבה.

השופט ברנדייס, גם הוא בדעת המיעוט, שאליו הצטרף השופט קלרק, הביע את הדעה שהמשמעות המשפטית של חלוקת מניות הטבה חייבת להתרכז **במהות ובתוצאה הכלכלית** ולא בהצגה הטכנית-חשבונאית. על פי גישתו, יש להניח כי בעצם חלוקת הדיבידנד התרחשו למעשה שתי פעולות כלכליות. הראשונה מניחה שהנישומה קיבלה דיבידנד במזומן, החייב במס כהכנסה מהשקעה ההונית בהון החברה. הפעולה השנייה היא רכישת המניות שהוקצו לה באמצעות הדיבידנד ש"קיבלה". רכישה זו היא בבחינת פעולה של השקעה בהון, שאינה מותרת בניכוי כנגד ההכנסה השוטפת.<sup>328</sup>

327 עניין *Eisner* (לעיל, הערה 324) פסק דינו של השופט פיטני; שם, בעמ' 218: "Thus, from every point of view, we are brought irresistibly to the conclusion that neither under the Sixteenth Amendment nor otherwise has Congress power to tax without apportionment a true stock dividend made lawfully and in good faith, or the accumulated profits behind it, as income of the stockholder. The Revenue Act of 1916, in so far as it imposes a tax upon the stockholder because of such dividend, contravenes the provisions of Article I, § 2, cl. 3, and Article I, § 9, cl. 4, of the Constitution, and to this extent is invalid notwithstanding the Sixteenth Amendment" ואילו השופט הולמס, שם, בעמ' 219. הסתפק בנימוק הבא: "I think that the word 'incomes' in the Sixteenth Amendment should be read in a sense most obvious to the common understanding at the time of its adoption". *Bishop v. State*, 149 Ind. 223, 230; *State v. Butler*, 70 Fla. 102, 133. For it was for public adoption that it was proposed. *McCulloch v. Maryland*, 4 Wheat. 316, 17 U. S. 407. The known purpose of this Amendment was to get rid of nice questions as to what might be direct taxes, and I cannot doubt that most people not lawyers would suppose when they voted for it that they put a question like the present to rest. I am of opinion that the Amendment justifies the tax. See *Tax Commissioner v. Putnam*, 227 Mass. 522, 532, 533

328 "It seems to me clear, therefore, that Congress possesses the power, which it exercised to make dividends representing profits taxable as income whether the medium in which the dividend is paid be cash or stock, and that it may define, as it has done, what dividends representing profits shall be deemed income. It surely is not clear that the enactment exceeds the power granted by the Sixteenth Amendment. And, as this Court has so often said, the high prerogative of declaring an act of Congress invalid should never be exercised except in a clear case"

הנה כי כן, דעת הרוב נרתעה מניתוח מעמיק, מהותי וכלכלי של האירוע והתרכזה בשאלת סמכותו של הקונגרס במסגרת ההגבלות שפורטו בסעיף 1.9.4 המצוטט לעיל. לעומתה, דעת המיעוט של השופט ברנדייס נכנסה לעובי הקורה, ביצעה ניתוח כלכלי מדויק, העניקה פרשנות משפטית מדויקת יותר ולפיכך הגיעה למסקנה שהקונגרס לא חרג מסמכות החקיקה שלו.

## 1. המשך או שינוי במגמה?

### (א) עניין *Murphy* ובית המשפט לערעורים של מחוז הבירה וושינגטון

בעניין *Murphy* קיבלה הנישומה פיצויים על נזקים שנגרמו לה כתוצאה של מועקה רגשית. לטענתה, פיצויים אלה אינם בבחינת הכנסה, מכיוון שהם לא יצרו לה כל רווח או השתכרות, שהרי מטרת הפיצויים הייתה להשיב את המצב לקדמותו. נוסף על כך טענה כי הפיצויים שקיבלה חסו תחת הפטור הסטוטורי שהיה קיים בעבר בקוד המיסים האמריקאי, בסעיף 104. על פי סעיף זה, פיצויים שקיבל נישום על פגיעה בו או בגופו פטורים ממס הכנסה. סעיף הפטור תוקן בשנת 1996, ומהגדרת המונח "פיצויים הפטורים ממס" הוצאו במפורש "פיצויים בגין מצוקה נפשית, פגיעה מנטלית או עבור גרימת לחץ רגשי". לטענת הנישומה, יש להכריז על תיקון זה כבטל, כיוון שבפועל הוא שינה את המונח "הכנסה" במובנו החוקתי. השתלשלות העניינים בבית המשפט לערעורים במחוז וושינגטון הייתה, לפחות בעיניי, מוזרה. בתחילה קיבל בית המשפט את עמדת הנישומה.<sup>329</sup> בחלוף כמה חודשים, בדיון מחודש (rehearing) שיום,<sup>330</sup> ובהרכב מלא של כל שופטיו, חזר בו בית המשפט באותו מחוז וקבע, יש לומר באופן מוזר, כי אף על פי שקבלת פיצויים אינה נכללת במפורש בסעיף 61 לקוד המיסים האמריקאי,<sup>331</sup> הרי שלקונגרס יש סמכות לכנות "הכנסה" כל פריט שנראה לו ככזה, ובכך די כדי למסות פריט זה כהכנסה.<sup>332</sup>

<sup>329</sup> *Murphy v. IRS*, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006).

<sup>330</sup> *Murphy v. IRS*, 493 F.3d 170 (D.C. Cir. 2007).

<sup>331</sup> יש לומר כי סעיף 61(a) לקוד המיסים האמריקאי מנוסח בלשון דומה למדי לסעיף 2 של פקודת מס הכנסה. בפסק דין מכונן, *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U.S. 426 (1955) (להלן: עניין *Glenshaw*), זנח בית המשפט העליון האמריקאי את תורת המקור, שריחפה מעל שיטת מס ההכנסה האמריקאית, וקבע כי פיצויים עונשיים נכללים בגדר המונח "הכנסה" לצורכי מס הכנסה, אף על פי שלא הגיעו לנישומה ממקור ברור, זאת לנוכח הוראתו של סעיף העוללות שבקוד הכולל גם הכנסה שהיא: "gains or profits and income derived from any source whatever". בכך קבע בית המשפט העליון שהמחוקק האמריקאי אימץ את התפיסה שכל הכנסה חייבת במס אלא אם כן נקבע לה פטור מיוחד. מכאן שהמונח "הכנסה" לצורך מס הכנסה אינו מוגבל רק להכנסה מהון, מעבודה או ממקור משולב (ובכך הסביר בית המשפט כי בעניין *Eisner* (לעיל, הערה 324) לא התכוון בית המשפט להגביל את המונח "הכנסה" כנובע רק משלושת המקורות הללו). בעניין *Glenshaw* קבע בית המשפט כי הפיצויים העונשיים שקיבלה הנישומה הם דוגמה

ראוי לציין כי בית המשפט העליון דחה בקשה לדון בנושא,<sup>333</sup> ופסק הדין של בית המשפט לערעורים נשאר על כנו.

**(ב) רתיעה מביקורת שיפוטית גם כשמדובר בנושאי דת ומדינה; זכות עמידה מצומצמת למשלמי מס**

גם לשאלה אם למשלם מס, ככזה, יש זכות עמידה בדיונים משפטיים עדיין אין כנראה תשובה ברורה בארצות הברית.<sup>334</sup> בשנת 1923 דחה בית המשפט העליון את תביעתם של אזרחית ומדינת מסצ'וסטס, שביקשו למנוע הוצאת כספים פדרליים שהפרו את

---

מובהקת של הכנסה ממומשת לצורכי מס: "instances of undeniable accessions to wealth, clearly realized, and over which the taxpayers have complete dominion"

332 עניין *Murphy* (לעיל, הערה 330) בעמ' 170–180: "Principles of statutory interpretation" could show § 61(a) includes Murphy's award in her gross income regardless whether it was an 'accession to wealth,' as Glenshaw Glass requires. For example, if § 61(a) were amended specifically to include in gross income '\$100,000 in addition to all other gross income,' then that additional sum would be a part of gross income under § 61 even though no actual gain was associated with it. In other words, although the 'Congress cannot make a thing income which is not so in fact,' *Burk-Waggoner Oil Ass'n v. Hopkins*, 269 U.S. 110, 114 (1925), it can label a thing income and tax it, so long as it acts within its constitutional authority, which includes not only the Sixteenth Amendment but also Article I, Sections 8 and 9. See *Penn Mut. Indem. Co. v. Comm'r*, 277 F.2d 16, 20 (3d Cir.1960) ('Congress has the power to impose taxes generally, and if the particular imposition does not run afoul of any constitutional restrictions then the tax is lawful, call it what you will') (footnote omitted). Accordingly, rather than ask whether Murphy's award was an accession to her wealth, we go to the heart of the matter, which is whether her award is properly included within the definition of gross income in § 61(a), to wit, 'all income from whatever source derived. Looking at § 61(a) by itself, one sees no indication that it covers Murphy's award unless the award is 'income' as defined by Glenshaw Glass and later cases. Damages received for emotional distress are not listed among the examples of income in § 61 and, as Murphy points out, an ambiguity in the meaning of a revenue-raising statute should be resolved in favor of the taxpayer. See, e.g., *Hassett v. Welch*, 303 U.S. 303, 314 (1938); *Gould v. Gould*, 245 U.S. 151, 153 (1917); ... A statute is to be read as a whole, however [...], and reading § 61 in combination with § 104(a)(2) of the Internal Revenue Code presents a very different picture – a picture so clear that we have no occasion to apply the canon favoring the interpretation of ambiguous revenue-raising statutes in favor of the taxpayer"

333 Order List, Monday, April 21, 2008, 553 U.S., Certiorari Denied, *Murphy, Marrita v. IRS, et al.* no 07-802

334 על שאלה דומה בישראל ראו מאמרו של יעקב צמח, "זכות העמידה של משלם המיסים", **משפטים** ד (תשל"ג) 611.

הוראות התיקון העשירי לחוקה (התיקון הקובע כי לממשל הפדרלי נתונות רק הסמכויות אשר ניתנו לו במסגרת החוקה). התביעה נדחתה בנימוק שלשתי העותרות לא הייתה זכות עמידה.<sup>335</sup> בית המשפט קבע כי על התובעים להצביע על נזק ממשי וישיר שנגרם להם. נזק בלתי מוגדר שהתובע יסבול רק בהיותו נמנה עם ציבור מסוים לא הספיק כדי לפתוח לעותרות את שערי בית המשפט.

בשנת 1968 ביקש בית המשפט העליון, בהנהגתו של ראש השופטים ארל וורן, להגמיש את ההלכה. בעניין *Flast v. Cohen*,<sup>336</sup> הצטרפה אזרחית משלמת מס לקבוצה של אנשים והגישה תביעה נגד שר הבריאות, החינוך והרווחה בטענה שהוצאת כספים של משלמי המיסים למימון בתי ספר דתיים מפירה את העיקרון בדבר הפרדת הדת מהמדינה ("establishment clause") שבתיקון הראשון בחוקה. תביעתה בבית המשפט דלמטה נדחתה עקב היעדר זכות עמידה. הערעור לבית המשפט העליון התקבל. ראש השופטים וורן הנמיך את רף "זכות העמידה" וקבע מבחן כפול שעל משלמת המיסים לעבור, ומצא ששניהם התקיימו:

The taxpayer-appellants in this case have satisfied both nexuses to support their claim of standing under the test we announce today. Their constitutional challenge is made to an exercise by Congress of its power under Art. I, 8, to spend for the general welfare, and the challenged program involves a substantial expenditure of federal tax funds [Footnote 23] Almost \$1,000,000,000 was appropriated to implement the Elementary and Secondary Education Act in 1965. 79 Stat. 832]. In addition, appellants have alleged that the challenged expenditures violate the Establishment and Free Exercise Clauses of the First Amendment. Our history vividly illustrates that one of the specific evils feared by those who drafted the Establishment Clause and fought for its adoption was that the taxing and spending power would be used to favor one religion over another or to support religion in general.<sup>337</sup>

בכך לא הסתיים הדיון והשאלה אינה יורדת שם מסדר היום החוקתי. הרשות השופטת בארצות הברית חזרה לעסוק בהטבת מס מדינתי מיוחדת שהעניקה מדינת אריזונה לתושביה: זיכוי ממס הכנסה מדינתי על סכומים שתרמו לקרנות שיועדו למימון מלגות לתלמידי בתי ספר פרטיים ודתיים.<sup>338</sup> העותרים טענו כי זיכוי מס כזה פגע בהוראה

335 פסק הדין של שתי העותרות, מדינת מסצ'וסטס ואזרחית בשם פורטינגטון אוחד *Frothingham v. Mellon; Massachusetts v. Mellon* 262 U.S. 447 (1923)

336 *Flast v. Cohen*, 392 U.S. 83 (1968)

337 שם, בעמ' 102.

338 *Arizona Christian School Tuition Organization v. Winn*, 563 U.S. 125 (2011)

שבתיקון הראשון לחוקה הפדרלית, האוסרת מימון ממשלתי של מוסדות דת (Establishment Clause). בית המשפט המחוזי דחה את העתירה בנימוק של היעדר זכות עמידה. בית המשפט לערעורים קיבל את ערעור האזרחים וקבע כי בהתאם להלכת *Flast. Cohen* הצליחו העותרים לבסס זכות עמידה. בית המשפט העליון לא קיבל תוצאה זו. ברוב של חמישה נגד ארבעה הפך בית המשפט העליון את התוצאה וקבע, בשנת 2011, כי לקבוצת העותרים המתנגדים לתמיכה ממשלתית במוסדות דת לא נמצאה זכות עמידה. לדעת הרוב, הוצאת כספי המס על ידי הממשלה למטרות דת גורמת לכך שמשלמי מס משתתפים במימון מוסדות דת, לרבות משלמי מס המתנגדים למימון של מוסדות דת. במקרה כזה מצפונם של המתנגדים ייפגע ועל כן יש להם זכות עמידה, אך זאת כאמור רק כשמדובר במענקים ובהוצאות ממשלתיים. שופטי הרוב סברו כי במקרה הנדון לא היה מדובר במענקים שהממשלה הוציאה, אלא בזיכוי מס. השימוש בזיכוי מס המוענקים רק לתושבים התורמים למוסדות האמורים מרצונם החופשי מאפשר למתנגדים לתרום מכספם בהתאם לרצונם ולמצפונם, ועל תרומה זו הם מקבלים את זיכוי המס. העותרים לא תרמו מכספם, לא קיבלו את הזיכוי ועל כן הם אינם מסוגלים להראות כיצד הזיכוי האמור פגע בהם במישרין.<sup>339</sup>

דעת המיעוט הדגישה כי בהתאם לגישה המקובלת, שאומצה גם על ידי הממשל והוכרה כבר על ידי בית המשפט בעבר (tax expenditure budget), הטבות מס כמוהן כהוצאת כספי הממשל, ועל כן יש להחיל עליהן את אותם כללים החלים על מענקים ישירים.

גם בכך לא הסתיים העניין. אנשי דת מקבלים לעיתים ממעסיקהם הטבות במגורים. לעיתים ההטבה מתבטאת במגורים חינם בדירות השייכות למעסיק, לעיתים הם מקבלים קצובת מגורים בגובה דמי השכירות שהם משלמים לצד ג'. מטבע הדברים שגם עובדים בסקטורים אחרים, שאינם אנשי דת, מקבלים לעיתים הטבות כאלה, הנחשבות כטובות הנאה החייבות במס.<sup>340</sup> דא עקא, שסעיף 107 בקוד המיסים האמריקאי פוטר ממס הכנסה על הטבות אלה רק את אנשי הדת. סעיף 107(1) פוטר ממס את שוויים של מגורי החינם, ואילו סעיף 107(2) פוטר ממס את קצובת המגורים. בשנת 2013 קיבלה השופטת Barbara Crabb, מבית המשפט המחוזי במחוז מערב ויסקונסין, את עתירתם של ארגון Freedom From Religion Foundation (FFRF) להלן הארגון) ושל אחדים ממיסדיו, שביקשו להכריז על שני הסעיפים הללו כבלתי חוקתיים. היא דחתה את הבקשה באשר

339 וראו בהמשך המאמר, הדיון בפרק ה' פסקה 3, להלן, הערות 394–396.  
 340 אם המגורים מסופקים לעובד רק לצורך ביצוע עבודתו ולנוחות המעביד, סעיף 119 לקוד המיסים האמריקאי פוטר את שווי המגורים. ראו בין היתר את פסק הדין שעסק במנהל מנהל התגורר וסעד דרך קבע במלון מפואר. בית המשפט קיבל את טענתו שתנאים אלה היו חלק ממחויבותיו ועל כן שווי המגורים והארוחות היו פטורים ממס *Benaglia v. Commissioer* 36 B.T.A 838 (1937).

לסעיף 107(1) בנימוק של היעדר זכות עמידה. עם זאת היא נעתרה לעתירה ביחס לסעיף 107(2) והכריזה עליו כבר ביטול.<sup>341</sup> הערעור שהגיש משרד המשפטים הפדרלי על ההחלטה התקבל. בית המשפט לערעורים במחוז השביעי ביטל את ההחלטה של השופטת Crabb, וקבע שגם ביחס לסעיף 107(2) לא הצליחו הארגון ועובדיו לבסס זכות עמידה.<sup>342</sup> עם זאת, בית המשפט לערעורים התווה את הדרך לעתירות דומות בעתיד, כשנימק את דחיית העתירה בכך שהעותרים לא סורבו מעולם לדרוש פטור על קצובת המגורים שקיבלו ממעבידם.

הארגון לא ויתר ופעל בהתאם. כמה מעובדיו קיבלו ממעבידם קצובת מגורים. הארגון ניכה מהקצובה את המס בהתאם להוראות הסטוטוריות. בסוף שנת המס הגישו העובדים את דוח מס ההכנסה שלהם וביקשו החזרי מס בגין הסכומים שנוכו מהם. חלק מהעובדים, שדוחות המס שלהם התקבלו ללא בדיקה, אכן קיבלו החזר. העובדים שדוחותיהם נבחנו על ידי רשויות המס, סורבו. העובדים הנישומים שסורבו הגישו את תביעתם לאותו בית משפט במערב ויסקונסין, והשופטת Crabb אכן קיבלה את תביעתם. בפסק דינה, בדצמבר 2017,<sup>343</sup> היא מצאה שבנסיבות שפורטו הצליחו העותרים לבסס את זכות העמידה שלהם וכי לסעיף 107(2) אין כל מטרה חילונית אלא דתית. הממשלה הגישה ערעור על החלטה זו, והדיון בו טרם התקיים.<sup>344</sup>

יודגש כי הדיון בפרק זה לא נועד לצורך ליבון הסוגיה של הפרדת הדת מהמדינה, לא אצלנו ולא בארצות הברית. תכליתו להמחיש את רתיעתם של בתי המשפט שם מביקורת שיפוטית על חקיקת מיסים, רתיעה שבאה לידי ביטוי בהימנעות מדיון מהותי ומעמיק באמתלה של היעדר זכות עמידה (ואולי גם להתגאות במקצת בכך שבית המשפט הגבוה לצדק שלנו נפטר מדרישת זכות העמידה לפני כמה עשרות שנים).<sup>345</sup>

*Freedom From Religion Found., Inc. v. Lew*, 983 F. Supp. 2d 1051 (W.D. Wis. 2013) 341  
*Freedom From Religion Foundation v. Lew*, 773 F.3d 815 (2014), 821 342  
 “To obtain a determination on the merits in federal court, parties seeking relief ; (FFRF) must show that they have standing under Article III of the Constitution... *This Court has rejected the general proposition that an individual who has paid taxes has a continuing, legally cognizable interest in ensuring that those funds are not used by the Government in a way that violates the Constitution*” (הדגשות הוספו).  
 United States District Court, Western District of Wisconsin – Case: 343  
 3:16-cv-00215-bbc Document #: 53 Filed: 03/08/17 – *Annie Laurie Gaylor et al v. Jacob Lew*, Secretary of the United States Department of Treasury et al;  
 s3.amazonaws.com/becketnewsite/Int-Def-MSJ-Brief.pdf  
 Nos. 18-1277 and 18-1280, *Gaylor et al. v. Menuchin et al.*, in the United States 344  
 Court Of Appeals For The Seventh Circuit וראו לעיל הערה 78 בסופה.  
 ראו: עניין FFRF (לעיל, הערה 342) בתחילת דבריו של השופט Plaum : “We conclude 345  
 that the plaintiffs lack standing to challenge §107(2). We therefore do not reach the issue of the constitutionality of the parsonage exemption”

### 3. "מס פיגואני" אינו "מס" – פרשת Sebelius

בית המשפט העליון בארצות הברית נדרש לדון שוב בסוגיית הסיווג או התיוג (labeling),<sup>346</sup> הפעם בעתירה שהוגשה נגד חוקתיותו של חוק הבריאות הממלכתי שהציג הנשיא אובמה (Patient Protection and Affordable Care Act) או בשמו הפופולרי – "Obamacare", בעניין *Sebelius*.<sup>347</sup> החוק כלל הוראות שונות, ובית המשפט עסק ברכיביו השונים. אעסוק כאן רק בשאלה שהתעוררה עקב הוראה בחוק שקבעה תשלום חובה שהוטל על אזרחי ארצות הברית ותושבי הקבע שלה, שנמנעו מלרכוש ביטוח רפואי: האם תשלום החובה האמור הפר זכויות חוקתיות ועל כן יש להכריז עליו כבטל? השאלה התעוררה מכיוון שנוסחו של החוק השתמש במונח "קנס עונשי" (Penalty) לאותו היטל.<sup>348</sup> ה"קנס" נקבע בהתאם להכנסתו של ה"סרבן" וגודל משפחתו, והוא משולם לרשות המיסים כחלק מתשלומיו למס הכנסה. בית המשפט העליון נדרש להכריע אם תשלום החובה הזה עומד בדרישות החוקה. בהחלטה של חמישה נגד ארבעה (כאשר השמועות מספרות שראש השופטים רוברטס הצטרף לדעת הרוב בערב יום הקראתו של פסק הדין) אישר בית המשפט העליון את התשלום הנדון. דעת המיעוט (השופטים סקליה, קנדי, תומאס וואליטו) הגיעה למסקנה שתשלום החובה הנדון עומד בניגוד לדרישות החוקתיות, כיוון שאכן מדובר בקנס, ולא במס, וכי פיקוח ממשלתי על פעילות כלכלית מהסוג הנדון בחוק הוא מעבר לכוחות שהחוקה העניקה לקונגרס תחת ה-<sup>349</sup>Commerce Clause.

דעת הרוב (ראש השופטים רוברטס, גינסבורג, בריאר, סוטומאייר וקגן) החליטה לתמוך בחוק, מנימוקים שונים. ראש השופטים רוברטס פסק כי מדובר במס העומד בדרישות החוקה. עם זאת נראה, בכל הכבוד, כי גישתו איננה עקבית. תחילה הוא מציינ:

A tax on going without health insurance does not fall within any recognized category of direct tax [...].<sup>350</sup>

- 346 ראו: עניין *Murphy* (לעיל, הערה 330) והפניות שם.  
 347 *National Federation of Independent Business v. Sebelius*, 567 U.S. 519 (2012) (להלן: עניין *Sebelius*).  
 348 הוראת החוק שנדונה שם היא סעיף 5000A § 26 U.S. Code. ס"ק (a) כותרתו של ס"ק (a) Requirement to maintain minimum essential coverage. הקושי התעורר למוכח ס"ק (b) Shared responsibility payment. הקושי התעורר נוכח תת-סעיף (1): "If a taxpayer [...] fails to meet the requirement of subsection (a) [...] there is hereby imposed on the taxpayer a penalty with respect to such failures [...]"  
 349 העוסק בכוח של הקונגרס: Article I, Section 8, Clause 3. העוסק בכוח שהוענק לקונגרס: "to regulate commerce with foreign nations, and among the several states, and with the Indian tribes"  
 350 עניין *Sebelius* (לעיל, הערה 347) בעמ' 41.

עם זאת עולה מהמשך דבריו כי הוא רואה קשר הדוק בין התשלום הנדון לבין מס הכנסה:

The Affordable Care Act's requirement that certain individuals pay a financial penalty for not obtaining health insurance may reasonably be characterized as a tax. Because the Constitution permits such a tax, it is not our role to forbid it, or to pass upon its wisdom or fairness.<sup>351</sup>

ובהמשך:

Congress has done as increasing taxes on those who have a certain amount of income, but choose to go without health insurance. Such legislation is within Congress's power to tax.<sup>352</sup>

לגישתו של ראש השופטים רוברטס, ההיטל המדובר הוא אפוא בבחינת מס, והסמכות של הקונגרס לחוקק חוקי מס היא כמעט בלתי מוגבלת. השופטת גינסבורג הסכימה עם התוצאה שאליה ראש השופטים רוברטס, שאין לבטל את ההוראה שקבעה את ההיטל האמור, אך חלקה עליו בנימוקיו ובסיווגו את ההיטל כמס. פסק דינה בנושא זה, שאליו הצטרפו השופטים קגן ובריאר, מורכב, עקבי ומעורר השראה:<sup>353</sup> היא מבססת את חוות דעתה זו על ניתוח משפטי-כלכלי. היא מדגישה את העובדה שהחוק הנדון לא הטיל חובה על כל אזרח ותושב קבע בארצות הברית לרכוש ביטוח בריאות. תחת זאת, החוק הניח כי בשוק הביטוח הסוציאלי והחברתי קיים כשל שוק שנגרם מתופעה הידועה כ"בחירה הפוכה" (Adverse selection),<sup>354</sup> המביאה אזרחים ותושבים להימנע מלהצטרף לרכישת ביטוח רפואי. הימנעות זו יוצרת החצנה

351 שם, בעמ' 44.

352 שם, בעמ' 58.

353 ראו בין היתר: Mark Tushnet, "The Dissent in National Federation of Independent Business v. Sebelius, in Essays in Honor of Justice Ruth Bader Ginsburg" (2013) (on file with the Harvard Law School Library) <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:10582563>. ייתכן גם לראות בפסק דינה של השופטת גינסבורג השראה לפסק דינו של ראש השופטים רוברטס בפסק דין מאוחר יותר, שדן בחוקתיות של הוראה אחרת ב-Obamacare: *King et al. v. Burwell*, Secretary of Health and Human Services, בעניין *King et al.*, (June, 2015) No.14-114; [https://www.oyez.org/cases/2014/14-114?\\_escaped\\_fragment\\_=&\\_escaped\\_fragment\\_="](https://www.oyez.org/cases/2014/14-114?_escaped_fragment_=&_escaped_fragment_=) למונח established by a State פירוש שכולו מבוסס, למעשה ולהלכה, על עיקריה של תורת הפרשנות התכליתית עד ששופט המיעוט סקאליה העיר: "Words no longer have meaning if an Exchange that is not established by a State is 'established by the State'".  
354 הסבר קצר על תופעה זו ראו אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 68 ו-340; Harvey S. Rosen, *Public Finance* (6<sup>th</sup> ed. 2002), pp.179-180, 201. וכן גם בפסק דינו של ראש השופטים רוברטס בעניין *King*, שם.

שלילית, לאמור תעריפי הביטוח של יתר התושבים והאזרחים עולים באופן ניכר על התעריפים שהיו נקבעים בשוק החופשי ללא כשל השוק הזה. כיוון שכך, מטרת החוק הייתה לקבוע כי אלה שאינם רוכשים ביטוח רפואי חייבים לפצות את הציבור על הנזק שהם גורמים. לפיכך, לדעת השופטת גינסבורג, התשלום האמור אינו מס, והסמכות של הקונגרס לחוקק את החובה לשלמו אינה נובעת מהסמכות המצומצמת לחוקק חוקי מס (סעיף 1.1.8 בחוקה), אלא מסמכות הרחבה להסדרת חיי המסחר (Commerce clause – שבסעיף 1.8.3). נוסף על כך, השופטת גינסבורג מפנה לתופעת ה"רוכב החופשי", המבקש ליהנות מסחורות ושירותים ציבוריים בלי לשאת בעלותם. וכך היא מסכמת:

Not only do those without insurance consume a large amount of health care each year; critically, as earlier explained, their inability to pay for a significant portion of that consumption drives up market prices, foists costs on other consumers, and reduces market efficiency and stability. See supra, at 5–7. Given these far-reaching effects on interstate commerce, the decision to forgo insurance is hardly inconsequential or equivalent to “doing nothing,” ante, at 20; it is, instead, an economic decision Congress has the authority to address under the Commerce Clause. See supra, at 14–16. See also Wickard, 317 U. S., at 128 (“It is well established by decisions of this Court that the power to regulate commerce includes the power to regulate the prices at which commodities in that commerce are dealt in and practices affecting such prices. [...] the Commerce Clause authorizes Congress to enact the minimum coverage provision.”<sup>355</sup>

לאמיתו של דבר, אפשר למצוא בגישתה של השופטת גינסבורג ביטוי לגישה המבחינה בין מס, כהגדרתו המדויקת והצרה המוצעת בחיבור זה, קרי תשלום המוטל על ידי הממשל שנועד לממן את הסחורות והשירותים הציבוריים שהממשל הנבחר מבקש לספק לציבור, לבין מיסים פיגואניים,<sup>356</sup> שאינם בבחינת מס אלא תשלום חובה שנועד כאמור לפקח על המסחר (ולא לממן את הוצאות הממשלה).

#### **4. הסברים אפשריים לרתיעה של בתי המשפט בארצות הברית מביקורת שיפוטית על חקיקת מס**

עמדתי כבר על החשש שמא בית המשפט ייחשב כמתערב בנושאי מדיניות. הסבר נוסף לרתיעה, שמקורו בלשון הלאקונית של סעיף 1.8.1, הוא פשוט, אולי פשטני. בית

355 עניין *Sebelius* (לעיל, הערה 347) פסק דינה של השופטת גינסבורג בעמ' 17–16.  
356 לעיל, הערות 24–25 והטקסט הנלווה.

המשפט סבור כי משהעניקה ההחוקה לקונגרס את הסמכות להטיל מיסים לצורך שתי מטרות רחבות כל כך (ביטחון הציבור ורווחתו), ולאחר שהתיקון ה-16 הרחיב את הסמכות, הרי שהמגבלות על הכוח למסות הן צרות ושיקול דעתו של הקונגרס רחב ביותר.

הסבר אפשרי נוסף מצוי בתיקונים החמישי וה-14 לחוקה, המאפשרים לממשל להפקיע קניין בתנאי שיפצה את קורבן ההפקעה. על פי גישה זו, אין חשיבות לשאלה אם המס אכן פוגע בקניין הנישומים, כל עוד הממשל משתמש בהכנסותיו מהמס לצורך ציבורי, קרי מעניק פיצוי למשלם המיסים, באמצעות הסחורות והשירותים הציבוריים. הסבר נוסף לרתיעה האמורה מצוי, אולי, ב"טראומת לוכנר",<sup>357</sup> שנחרתה בהיסטוריה המשפטית האמריקאית בין השנים 1890 ל-1937.<sup>358</sup> במהלך תקופה זו נטה בית המשפט האמריקאי לבטל חוקי עבודה של מדינות שונות שנועדו להבטיח תנאי עבודה בכלל ושל ילדים וילדות בפרט, וכן שכר הולם, לרבות הגבלת שעות עבודה, בנימוק שחוקים אלה עומדים בניגוד לתיקון ה-14. נטייה זה הגיע לקיצה רק בשנת 1937.<sup>359</sup>

הצדקה נוספת, וייתכן כי זהו תירוץ בלבד של השופטים כדי להימנע מהביקורת השיפוטית המהותית על חקיקת מיסים, היא היצמדות בתי המשפט האמריקאיים לדרישת "זכות העמידה" (Locus standi), שהיא בהחלט מצומצמת, לפחות בהשוואה לשיטתנו. עוד צוין כי הקו המסתמן הוא שבתי המשפט האמריקאים נוטים להגביל את הביקורת השיפוטית שלהם על חוקי מס רק לבחינת קיומה של סמכות חקיקה של הקונגרס או אי-קיומה של סמכות כזאת. משנמצאה סמכות חוקתית בתחום המס, בתי המשפט אינם ממשיכים לבחון את מהות המס ומידת פגיעתו בזכויות חוקתיות. יוצא מן הכלל בולט הוא פסק הדין של השופט גינסבורג בעניין *Sebelius*, אם כי חריפותו של פסק הדין והישגו הם דווקא בהחלטה שלא הביאה לביטולו של החוק שנדון שם.

## 2. סיכום הרתיעה בארצות הברית

הדיון בדין האמריקאי נועד במקורו למטרה אחת: להצביע על כך שהרתיעה מפרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית מהותית אינה רק נחלתם של בתי המשפט שלנו, אלא גם של בתי המשפט בארצות הברית. גם פסקי הדין שעסקו בביקורת חוקתית, ואף ביטלו – ויש לומר בתחילת הדרך – חקיקת מס, נטו יותר לעסוק בשאלת הסמכות באופן פורמלי. במקרים בודדים ניסו כמה מהשופטים – ראש השופטים וורן, בעניין *Flast v. Cohen*, השופט ברנדייס בעניין *Eisner v. Macomber*, השופטת קראב בעניין *FFRF* ואולי גם

357 על שם פסק דין מרכזי בתחום זה, *Lochner v. New York*, 198 U.S. 45 (1905)  
 358 Cass Sunstein, "Lochner's Legacy", 87 *Colu. L. Rev.* (1987) 873  
 359 *West Coast Hotel Co. v. Parrish*, 300 U.S. 379 (1937)

השופט פלאם בבית המשפט לערעורים במחוז השביעי בעניין *FFRF v. Lew* – להתוות את הדרך לביקורת שיפוטית מהותית.

למגמה זו מצטרף פסק הדין של השופטת גינסבורג בעניין סיבליוס. עמדתי בקצרה רק על גישת הרוב, שהחליטה שלא להכריז על בטלותו של אחד הסעיפים בחוק הבריאות הלאומי שהנהיג הנשיא האמריקאי אובמה. ההבדל בין גישתו של ראש השופטים רוברטס לבין גישתה של השופטת גינסבורג (שאליה הצטרפו כאמור שני שופטים נוספים), הוא שהראשון מוצא עיגון חוקתי לתשלום האמור, בסעיף המעניק לקונגרס סמכות להטיל מיסים (סעיף 1.8(1) לחוקה), בעוד גינסבורג נמנעת מסיווג התשלום כמס, אלא רואה בו כאמור סמכות פיקוח והסדרה (רגולטורית), המוענקה לקונגרס בפסקת המסחר (סעיף 1.8(3) לחוקה). פסק הדין של השופטת גינסבורג מעורר השראה. דווקא הניתוח המהותי שהציעה לסעיף הנדון שימש לה כטיעון להימנע מביטולו של ההיטל הנדון, וזאת לא באמתלות פורמליות ולא בהיעדר ניתוח כלכלי-משפטי לחקיקת המס, כי אם בהצעה למינוח מדויק ל"מס". תשלום למדינה, שבמהותו הוא פיגואני, שנועד להתגבר על כשל השוק שנוצר בשוק הביטוח הרפואי על ידי תופעת הבחירה ההפוכה (adverse selection) איננו מס ואינו קנס, כי אם מכשיר רגולטורי שנועד לסייע לממשלה לצורך הסדרת המסחר.<sup>360</sup> במילים אחרות, התשלום הנדון הוא, אם נשאל מחוק-יסוד: משק המדינה שלנו, "תשלום חובה אחר".

### 3. בחינת יעילותן של הקלות מס בארצות הברית

התפתחות מעניינת חלה לאחרונה בדין האמריקאי. משרד האוצר ורשות המס מעוניינים ליצור מערכת שתוכל להעריך את יעילותם של חוקים ותקנות בתחום המיסים: האם מס חדש, או תמריצי מס חדשים, הם יעילים, לאמור האם תוצאותיהן יגדילו את הרווחה המצרפית של מושאי החקיקה או של כלל הציבור, או שמא יפחיתו אותה?<sup>361</sup> האתגר שבביצוע חישובים כאלה הוא גבוה, והחל להתלהט שם דיון שנסב על שאלת הכימות של ההנאה לציבור. הועלתה טענה כי כאשר מדובר במיסים, ערכו של דולר שנמצא בידי הנישום שווה לערכו של הדולר כשהוא עובר לאוצר המדינה. זו עמדה של המצדדים בהתערבות מועטה של הממשל בחיי הכלכלה והחברה, שהרי אם המשוואה הזאת נכונה, הסיכוי שהנישומים יסכימו לשלם כסף לממשל כשתשלום כזה אינו מגדיל את רווחתם

360 לעיל, הערה 349.

361 Daniel Hemel, Hemel, Nou & Weisbach: "Cost-Benefit Analysis Of Tax Regulations - A Case Study", **TaxProf Blog**, [taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/2018/07/cost-benefit-analysis-of-tax-regulations-a-case-study.html](http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2018/07/cost-benefit-analysis-of-tax-regulations-a-case-study.html)

הוא קלוש ביותר. המתנגדים למשוואה זו,<sup>362</sup> מצביעים על כך שהגישה האמורה תפתח התנגדות לתשלום מיסים. להשקפתם, גישה זו מתעלמת מעקרון ה"יתרון לגודל", שמבטיח שעלותם של שירותים מסוימים שמספק גוף גדול מאוד – הממשלה – נמוכה מאותם שירותים שיסופקו על ידי הנישומים עצמם ועל כן הגידול ברווחה של משלמי המס גבוה מ"עודף נטל המס" שהמס יוצר. עוד טוענים המתנגדים שאם גביית המס אינם מגדילה את רווחת הציבור, ספק אם מיסים כאלה עומדים בדרישת החוקה האמריקאית, המסמיכה את הקונגרס להטיל רק מיסים שנועדו לרווחה הכללית ולביטחון הלאומי. ימים יגידו איך נושא זה יתפתח בארצות הברית. לענייננו, הוא מחזק את הטענה שתשלומי חובה אחרים יכולים וצריכים לעמוד בביקורת מנהלית, ציבורית ושיפוטית.

## ה. חזרה הביתה – יישום המודל המוצע: הרחבת הפרשנות החוקתית והביקורת השיפוטית על חקיקה פיסקלית

### 1. פרשנות חוקתית של חוקים פיסקליים

המהפכה הפרשנית לא פסחה על דיני מיסים.<sup>363</sup> בעניין חצור,<sup>364</sup> כעשור לפני תחילתו של העידן החוקתי, השופט ברק הביא לידי סיום את ההתפישה המסורתית של פרשנות דוקטרינלית ומילולית בתחום זה. פרשנות שהשתקפה בדין האנגלי בביטוי "לא קיים שום 'יושר' לגבי מס" ("there is no equity about a tax"), והכניס שיקולים חוקתיים לפרשנותם של דיני מיסים:

כמובן, אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות נשארת ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן אותו פירוש, שאין בו חיוב האזרח להיפרד מהחופש האישי שלו או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מזיגה ראויה בין הצורך לקיים את צורכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט.<sup>365</sup>

בכך הותוותה הדרך לקראת פרשנות חוקתית בדיני מיסים. ואכן, עם תחילתו של העידן החוקתי בית המשפט העליון לא היסס לפרוץ דרכים ולפסוק הלכות חדשות המבוססות

362 Reuven S. Avi-Yonah & Yoseph M. Edrey, "Putting The Public Benefit in Cost Benefit Analysis of Tax Regulations: A Response to Hemel, Nou and Weisbach" [papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3228379](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3228379)

363 ראו בין היתר את כתיבתו של א' ברק, בהערה 189 לעיל: "פרשנות ושפיטה: יסודות תורת פרשנות ישראלית"; א' ברק **פרשנות תכליתית במשפט**; א' ברק "היצירה השיפוטית לסוגיה: פרשנות, השלמת החסר ופיתוח המשפט"; א' ברק "על השקפת עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטי".

364 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ"פ"ש רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985).

365 שם, בעמ' 76.

על עקרונות חוקתיים. החשש מפני פגיעתו של המס בקניין הפרטי,<sup>366</sup> הביא את בית המשפט לקבוע, בהמשך להלכת **חצור**, כי ספק בפירושה של הוראה בחוק מס יפעל לטובת הנישום.<sup>367</sup> בעניין **קלס** עמד עיקרון השוויון המגדרי לנגד עיניו של בית המשפט.<sup>368</sup> כך גם בעניין **ורד פרי**.<sup>369</sup>

ואולם, נראה שמגמה זו נחלשה לאחרונה. כפי ביקשתי להראות, בתי המשפט נרתעו מלדון בעקרונות וזכויות חוקתיים בפרשנותם של דיני מיסים, בין כשמדובר בחוק מס (טהור) ובין בתשלומי חובה. כך היה הדבר בעניין **דמארי והירזשון**,<sup>370</sup> ובעניין **זרביב**.<sup>371</sup> בשני מקרים אלה רתיעתם של רשויות המס ושל בית המשפט משיקולים חוקתיים הביאה, הלכה למעשה, לפגיעה קשה בזכויות חוקתיות. הנישומים דמארי והירזשון נענשו פעם שניה, לא בהליך פלילי. הם אולצו לשלם קנסות, כשנדרשו לשלם מס הכנסה למרות שלא התקיימה בהם הדרישה הבסיסית לקיומה של הכנסה – קרי התעשרות. בעניין **זרביב** בית המשפט התחמק מדיון חוקתי והשאיר על כנו את הפגיעות בעקרון השוויון, בחופש העיסוק ובזכות קניינם של עובדי ציבור. בעניין **נסר**, התריע בית המשפט מספר פעמים בכנסת, ופרסם שני פסקי דין באותה עתירה. משהתמהמהה, נאלץ

366 אזכיר כי על פי גישה, שאינה נראית לי בכל הכבוד, חוקי המס מהווים פגיעה בקניינו של הנישום. ראו בין היתר א' ברק **פרשנות תכליתית במשפט** (לעיל, הערה 189) וכן ראו הערות 7–9 והפניות שם.

367 ראו לדוגמה את הערתו של השופט דנציגר בעניין **מרום** (לעיל, הערה 1).  
368 עניין **קלס** (לעיל, הערה 1) בעמ' 762 אומרת השופטת שטרסברג-כהן: "חזקה היא כי תכליתה של כל הוראת חוק (וסעיף 66(ד) לפקודה בכלל זה) היא להגשים את זכויות היסוד של השיטה, וזכות השוויון בכלל זה... [הפניות הושמטו]. 'השוויון הוא מ'משמת אפו של המשטר החוקתי שלנו כולו'. חזקה היא כי תכליתו של כל חוק לקדם ולשמר ערך-יסוד זה'.... חזקה היא כי תכליתו של החוק להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים. חזקה זו מוצאת ביטוי – בין השאר – בדברי הנשיא שמגר בדונו בשאלת מיסוי בני-זוג, באומרו: 'מן הבחינה העקרונית, יש לשאוף למימושה של הזכות לשוויון גם בתחום הפיסקאלי שלפנינו', ענין **קלס**, עמ' 762 פסקה 15. וראו גם הערתו של השופט דנציגר בעניין **מרום** (לעיל, הערה 1).

369 ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי** (פורסם בנבו, 2009). כך אומר השופט ריבלין בסופה של פסקה 31 של פסק דינו: "ואכן, זוהי שאלת השוויון הרלבנטית לענייננו – שוויון בהחלתם של דיני המס ושוויון בהטלת מס על ההכנסה האמיתית והתרה בניכוי של הוצאה המשמשת בייצור ההכנסה. כאשר דיני המס מוחלים באופן שוויוני יש בכך כדי להסיר עיוותי החלטה שונים, הנובעים מהמיסוי ביתר". והשופט רובינשטיין בפסקה יא בפסק דינו: "זכותו של האדם אם לכבוד האדם (חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו) ואם לחופש העיסוק (חוק יסוד: חופש העיסוק), זכות האדם להגשמתו העצמית, צריך וראוי שתקבל ביטוי באפשרות המעשית של אדם להגשמה זו! לא במלים רמות עסקינן אלא ב'רכיבי המזון הבסיסיים', במשוואה הפשוטה, שאם לא יוכל אדם לצאת לעבודתו כיוון שמחיר ההשגחה על ילדיו (שבודאי 'פרידתו היומית' מהם קשה עליו כשלעצמה) יאכל את פרי עמלו, אותו חלק של הגשמתו העצמית הכרוך ביציאה מחוץ לבית יפגע קשות".

370 לעיל, הערה 21.

371 לעיל, הערה 19.

בג"ץ "להוציא, עבור אחרים, מכוח חובתנו להגן על זכויות היסוד, ערמונים מן האש הפוליטית" ולהכריז על הוראה סטוטורית בפקודה מס הכנסה כבטלה.

## 2. ביקורת שיפוטית על מס ועל תשלומי חובה אחרים – קריטריונים שונים

כאמור, פיתוחה של ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית אפשרית יותר, הלכה ומעשה, על חקיקתם של תשלומי חובה אחרים, בהתאם למינוח שהוצג לעיל במבוא.<sup>372</sup>

### (א) ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית – הנחות מוצא

הגישה הגורסת שאם למחוקק נתון הכוח להטיל מס, אין מקום להעביר את חקיקת המס תחת ביקורת שיפוטית, היא גישה כוללנית וגורפת מדי. כפי שהמשפט המנהלי אינו מסתפק רק בבדיקת קיומה של הסמכות לפעולותיו אלא בוחן גם את טיב הפעלתה של הסמכות,<sup>373</sup> כך גם ביקורת חוקתית לא מסתפקת רק בשאלת הסמכות אלא גם בוחנת אם דרך הפעלת הסמכות איננה מפירה זכויות ועקרונות חוקתיים. גם הדעה שעל פיה סמכות המיסוי מתירה לשלטון לפגוע בקניינו של הפרט נראית מרחיקת לכת וקשה לקבלה,<sup>374</sup> אם הכוונה לכך שהיא מאפשרת פגיעה גדולה יותר מכל סמכות החקיקה בכל נושא או תחומי משפט אחרים.

כידוע, אין זכויות מוחלטות. לצורך זה נקבעה פסקת ההגבלה. באשר לסמכות החקיקה הפיסקלית, היא הוענקה למחוקק במפורש ובהרחבה בסעיף 1(א) לחוק-יסוד: משק המדינה, דהיינו אין בעיה חוקתית באשר לעצם הסמכות של הרשות המחוקקת להטיל מס ותשלומי חובה אחרים בחוק.<sup>375</sup> מאמר זה התרכז אפוא בעיקר בביקורת שיפוטית מהותית על תוכנם של חוקים פיסקליים.

כאמור, ה"מס" (כהגדרתו המוצעת כאן) צריך לעמוד בדרישות המס הטוב.<sup>376</sup> מס טוב מושגת על הסכמה משתמעת של הציבור לשלמו.<sup>377</sup> מס טוב הינו מנגנון לחלוקת רווחים של פירמות בין המשקיעים באמצעי ייצור – ההון הפיזי, ההון האנושי וההון

372 לעיל, הערות 48–55.

373 ראו לדוגמה, 6893/05 לוי נ' ממשלת ישראל, פ"ד נט(2) 876, 885–887 (2005); יצחק זמיר, **הסמכות המינהלית** (כרך ד, 2017) בעמ' 2553–2560; וכן יצחק זמיר, **הסמכות המינהלית** (כרך ג, 2017) בעמ' 1128–1130.

374 לעיל, הערה 7.

375 עם זאת מתעוררות שאלות משנה לעניין הסמכות, כגון: מה היקף הסמכות? אימתי מוקנית הסמכות רק לרשות המחוקקת, ומתי היא מוסמכת להאציל סמכויות למתקין התקנות? שאלות אלה אינן נדונות בחיבור זה. להצעה לשרטט כללים ברורים לסמכות החקיקה המטילה מס, לשינוי שיעורי המס ולחקיקת משנה בתחומי ההיטלים והאגרות למינהן ראו אדרעי, "פירוש לחוק יסוד" (לעיל, הערה 48) בעמ' 66–83.

376 על דרישות המס הטוב ראו לעיל, הערה 30.

377 לעיל, הערה 5.

הציבורי;<sup>378</sup> הוא גם התמורה שמשקי בית משלמים עבור צריכת הסחורות והשירותים הציבוריים.<sup>379</sup> ייתכנו מקרים שבהם העותר כנגד חוקתיותו של המס מצליח לשכנע שהמס אינו עומד בדרישות החוקתיות. במקרה כזה המדינה חייבת לשכנע כי הפגיעה עומדת בהצדקות המנויות בפסקת ההגבלה.

המקרה שנדון בעניין **קניאל** יכול לשמש דוגמה מוצלחת להמחשת הדברים. מדובר, כזכור, בחקיקה שקבעה שיעורי מס נמוכים להכנסות מהון ולרווחי הון. על פי המתווה הנכון, כדי להצליח בעתירתם נגד שיעורי המס הנמוכים הללו ביחס לשיעורי המס הגבוהים שנקבעו להכנסה מעבודה, על העותרים היה נטל השכנוע שמדובר באפליה, בפגיעה בשוויון או בזכות קניינם. ואולם, לנוכח הטיעונים שהוזכרו לעיל,<sup>380</sup> התשובה לשאלה אם מס מופחת על הכנסות כאלה הוא מס מפלה אינה ברורה. כך גם בחירה בבסיס המס כמס הכנסה "מעורב", שיש בו סממנים של מס על הכנסה ומס על צריכה, היא בגדר קביעת מדיניות.<sup>381</sup> נראה אפוא שהעותרים לא היו עומדים במשימה זו והדיון בעתירה היה מסתיים. רק אם בית המשפט היה משתכנע שאכן מדובר בהפרה של זכויות או עקרונות חוקתיים, הנטל היה צריך לעבור למדינה ועליה היה לשכנע שההפרה עומדת בתנאיה של פסקת ההגבלה, שהיא מוצדקת. עם זאת, ניתוח מדויק יכול להראות כי המתווה שהנשיא ברק בחר בו בעניין **קניאל** יכול להוביל למסקנה ששיעור המס הנמוך שנקבע להכנסות מהון ולרווחי הון היה "תשלום חובה אחר", לאמור מס פיגואני שלילי שנועד להעניק עידוד למשקיעים בנכסי הון כדי לחזק את כלכלת המדינה. אם כן, על פי ניתוח זה, הדיון שם עסק ב"תשלומי חובה" ולא ב"מס", בהתאם לסיווג המוצע כאן.<sup>382</sup> גם עניין **נסר** הוא סימן מעודד. שם פסל בג"ץ את הוראות החוק שהיו אמורות להעניק לתושבים של יישובים מסוימים הנחות ממס, המסווגות על ידינו כתשלומי חובה אחרים, באופן מפלה וללא קריטריונים ברורים.<sup>383</sup>

#### (ב) ביקורת שיפוטית מוגבלת על חקיקת "מס" ורחבה על חקיקת "תשלומי חובה"

כאמור, כלל ידוע הוא שבית המשפט לא יתערב בשאלות של מדיניות ראויה, אלא אם כן פעולות יישומה פוגעות בזכויות חוקתיות. לענייננו, חקיקת מס ראויה אינה מהווה פגיעה

378 לעיל, הערות 31–35.

379 לעיל, הערה 36.

380 לעיל, הערות 225–230 והטקסט הנלווה.

381 לעיל, הערות 236–238 והטקסט הנלווה.

382 אעיר כי להערכת קביעת שיעורי המס ביחס להכנסות הון ורווחי הון – שאין הסכמה בדבר מהותם וביחס לשאלה אם הינם הקלת מס או שמא דווקא הכבדת מס – היא עניין שבמדיניות, וכל עוד לא הוכח ששיעורי המס הללו אכן מפלים בין נישומים שווים, נראה שהטוען לפגיעה בזכויות חוקתיות לא יצליח להרים את הנטל. וראו לעיל הטקסט הנלווה להערות 223–321.

383 עם זאת ראינו כי שופטי בג"ץ ונשיאו הדגישו כי נאלצו לעשות כן עקב גרירת הרגליים של הממשלה ושל הכנסת, וראו לעיל הערות 14 ו-253.

חוקתית. חקיקת מס ראויה פירושה שהמס עומד בדרישות ה"מס הטוב"<sup>384</sup>, שההנחה בדבר קיומה של ההסכמה המשתמעת לשלם את המס מתקיימת.<sup>385</sup> חקיקת מס לא ראויה פירושה: שהמס הנבחן אינו הוגן ואינו מושתת על עקרונות ידועים של יושר אנכי ואופקי; שאינו מתחשב בנישום כיוון שהוא גורם לנישום להתפשט מנכסיו, או שהוא מעניק לרשויות המס שיקול דעת רחב המוביל לשרירות; או שהוא מוטל גם כשהרכיב העיקרי בבסיסו נעדר, קרי בהיעדר התעשרות כשמדובר במס הכנסה, או בלא עסקה בישראל כשמדובר במע"מ. בלשון חוקתית, חקיקתו של מס שפוגע בשוויון, בחופש העיסוק או בקניינו של הנישום יש בה משום פגיעה חוקתית.

לא כך הדבר כשמדובר בתשלומי חובה. כאמור, מטרתם של חלק מתשלומי חובה היא להתמודד עם החצנות ולהעביר את הנטל שהם מטילים על הנהנה; מיסים פיגואניים ("חיוביים") מעבירים את העלות של הציבור אל כתפי המזיקים. הקלות מס ("מיסים פיגואניים שליליים") נועדו להעביר את ההנאה שכלל הציבור נהנה אל משלמי המס היוצרים את ההנאה בעצם פעילותם הכלכלית, או להעניק הנחות ממס לנישומים שאינם נהנים ממכלול הסחורות והשירותים הציבוריים. כל אלה יוצרים לכאורה מערכת מס לא שוויונית: מס פיגואני מוטל כמס ייעודי, על ציבור מסוים, שלכאורה נראה כמופלה לרעה; הנחות מס ותמריצי מס פוגעים בזכויות חוקתיות כיוון שהם יוצרים אפליה, פוגעים בחופש העיסוק ובקניינם של יתר משלמי המס הנאלצים לשלם שיעורי מס גבוהים יותר. על כן, ושוב לכאורה, חייו של הטוען כנגד מס פיגואני או כנגד הקלות מס קלים יותר. די לו להראות כי המס הפיגואני או ההקלה חורגים מעקרונות המס הטוב ומעניקים יתרון לנישום אחד ולא לאחרת כדי שיעביר את הנטל אל מטיל התשלום, וזה יהיה צריך לשכנע שתשלום החובה מוצדק.

כאמור, המונח תשלום חובה כולל גם הטבות מס, ובהן נכלל גם תמריץ מס. אם כן, תמריץ מס אינו "הקלת מס" ואינו מס פיגואני. הוא אינו עוסק בהסדרת מחירים ראויים בהתקיים כשל שוק, כי אם בהכוונת התנהגות, בעידוד או תמרוץ של סוג מסוים ומזוהה של פעילות של נישומים לפעול בדרך שהממשל מבקש ללכת בה.

סוג נוסף של תשלום חובה הנכלל במונח הטבת מס הוא הנחת מס. בהנחת המס יש לכאורה אפליה בין נישומים שווים. עם זאת היא נועדה, כאמור, דווקא לסלק אפליה. מטרתה לקבוע מחיר נאות לסחורות ולשירותים הציבוריים שהזכאים לה נהנים מהם באופן מוגבל.

#### (ג) יישום המודל המוצע

בפרקים הקודמים הראיתי כיצד בית המשפט העליון נמנע בכמה מקרים לנתח ולפרש הוראות שונות בחוקים פיסקליים על פי אמות מידה חוקתיות.<sup>386</sup> בפסקה זו אני מבקש

384 על דרישות המס הטוב ראו לעיל, הערה 30.

385 לעיל, הערות 5, 6 ו-31 והטקסטים הנלווים.

386 ראו לעיל פרקים ב' ו'ג', החל מהערה 98 ואילך.

להמחיש באמצעות שלוש דוגמאות כיצד יישום המודל המוצע על ביקורת שיפוטית על תשלומי חובה יכול לסייע לבתי המשפט להגיע לתוצאה ראויה. הראשונה, מס פיגואני, המטיל תשלום חובה מיוחד על מוצרי טבק ועישון, שנועד להעביר את נזקי ההחצנות השליליות מהציבור ליוצרי ההחצנות. הדוגמה השנייה היא הנחות מס המוענקות על פי חוק עידוד השקעות הון, שמטרתן להעביר את העלויות, שיש לנישום המיטיב, אל כתפי הציבור הנהנה. הדוגמה השלישית עוסקת בתמריץ מס שניתן לעולים חדשים ולתושבים ותיקים חוזרים. בתוך כך אזכיר גם את הנחות המס שמקורן בקביעת מס נמוך לנישומים שאינם נהנים ממלוא הסחורות והשירותים הציבוריים.

## 2. מס פיגואני – תשלום חובה שנועד להעביר את העלות של נזקי ההחצנה השלילית מהניזוק למזיק

(א) ביקורת שיפוטית על תשלום חובה – מס על חטא העישון<sup>387</sup>

על פי מידע שנמסר לציבור,<sup>388</sup> משרד הבריאות מעריך את העלות השנתית לכלל המשק מעישון, פסיבי ואקטיבי, כמפורט:

הערכות העלות הישירה והעקיפה של נזקי העישון למערכת הבריאות הן בסביבות 1.7 מיליארד ש"ח בשנה, עלויות עקיפות נוספות הנגרמות כתוצאה מהפסדי פרודוקטיביות של אובדן כושר עבודה וימי מחלה מוערכים בכ-1.9 מיליארד ש"ח.

לחישוב ההשפעות החיצוניות של השימוש בטבק, מקובל לשקלל את אובדן חיי אדם הנגרמים מעישון פאסיבי (818 איש בשנה) ומשריפות מגורים בשל סיגריות (18 איש בשנה), עלות זו מוערכת בכ-9 מיליארד ש"ח בשנה. (לשקלול העלויות החיצוניות לא הוכנסו 7,247 מקרי מוות הנגרמים כתוצאה מעישון אקטיבי. עלויות אלו מוגדרות כעלויות פנימיות).

העלות הכוללת למשק כתוצאה מעישון מסתכמת בכ-12.85 מיליארד ש"ח או 1.49% מהתל"ג.<sup>389</sup>

387 תרגום המילולי המקובל בספרות המקצועית למונח sin tax, מס המוטל על ידי הממשל על מוצרים מזיקים כגון טבק, אלכוהול ולאחרונה גם על מזון לא בריא: Webster's New World College Dictionary, 4th Edition.

388 המחלקה לחינוך וקידום בריאות, "דו"ח שר הבריאות על העישון בישראל 2017", (מאי 2017). פורסם באתר משרד הבריאות: [www.health.gov.il/PublicationsFiles/smoking\\_2016.pdf](http://www.health.gov.il/PublicationsFiles/smoking_2016.pdf).

389 שם, בעמ' 13.

האמצעי המתבקש לצורך העברת הנזקים הללו מהציבור לגורמי הנזק, קרי ציבור המעשנים,<sup>390</sup> הוא תשלום חובה – מס פיגואני – בסכום דומה (12.85 מיליארד ש"ח) על מוצרי טבק הנצרכים בישראל.<sup>391</sup>

תשלום חובה כזה פוגע לכאורה בעקרונות חוקתיים כגון בחירותו של אדם, בשוויון, בחופש העיסוק ובקניינם של היצרנים והמעשנים. על כן, בהתאם לגישה המוצעת כאן, הביקורת השיפוטית תתרכז בהצדקות לפגיעות אלה בהתאם לפסקת ההגבלה. כיוון שמדובר במס פיגואני שמטרתו ברורה – העברת עלות ההחצנה השלילית שיוצר העישון למעשנים, השלב הראשון בבדיקת ההצדקות יהיה אם אכן עלות הנזקים שיוצר העישון שווה לסכומים שהמס האמור מעביר מהמעשנים ומהיצרנים לציבור. אם יימצא שהכנסות המדינה מהמס המיוחד על הסיגריות עולה באופן ניכר על אומדן העלות הכוללת למשק כתוצאה של צריכת סיגריות, תתקשה המדינה להרים את נטל השכנוע ולהצדיק את המס הזה בנימוקים של גלגול ההחצנה השלילית שהוא יוצר, מהציבור עליו.<sup>392</sup> החלק העודף הולך מן הסתם לתקציב השוטף, ומכאן שחלק זה, בהתאם לסיווג המוצע כאן, הוא "מס טהור", המפר את עקרונות המס הטוב, כיוון שאינו מוטל על כלל הציבור, אלא רק על ציבור המעשנים והיצרנים. אם יטען הממשל כי העודף האמור נועד להרתעת המעשנים, הרי שהרתעה כזאת הינה ענישה ללא משפט,<sup>393</sup> ועומדת בניגוד לכללים הבסיסיים של חקיקת מס ראויה: הוא מפלה לרעה את המעשן ופוגע בקניינו ובחירותו, ואף פוגע בחופש העיסוק של היצרן. הסוגיה החוקתית תעבור במקרה זה לבחינת ההצדקות לפגיעה החוקתית, בהתאם לרכיביה של פסקת ההגבלה. כאמור, אין לראות בהרתעה או בעונש כהצדקה חוקתית, אלא ב"גלגול" של עלות ההחצנה השלילית מהציבור למעשנים וליצרנים. מכאן ואילך המדינה תצטרך להוכיח כי ביצעה עבודת מטה מספקת, המבוססת על הערכות ונתונים מדויקים ככל האפשר. הערכות אישיות, שאינן מגובות בנתונים ובמחקרים רציניים, או ניחושים בעלמא לא יספיקו. אם יתברר שסכומי הגבייה גבוהים מאומדן הנזק, משמע שהחלק העודף של תשלום החובה הפך למס כללי, או חמור מזה – לקנס, לענישה ללא הרשעה או להפקעה ללא הליך הולם.

390 ניתן לטעון כי הנהגה העיקרי הוא דווקא היצרן. לא אכנס כאן לניתוח סוגיה זו. אסתפק בהנחה שאין לכך חשיבות באשר לשאלה מי נושא בנטל המס הפיגואני ואיניח כי היצרן מצליח לגלגל את מלוא המס לצרכן, וראו לעיל, הערה 320.

391 מודל כלכלי מושלם יותר היה מביא להעברת תקבולי המיסים הללו לתקציב הבריאות, לפיתוח שירותי בריאות, להוספת מיטות לבתי חולים ולסל הבריאות. כאן לא אדקדק בדברים אלה.

392 לא אכנס כאן לשאלות לא פשוטות שהמס הפיגואני מעורר, כגון אם דינו של מי שמעשן מספר קטן של סיגריות ושאינו גורם לעישון פסיבי זהה לזה של מי שמעשן הרבה ובמקומות ציבוריים, שבהם הוא גורם לעישון פסיבי; על פי הדין הקיים שניהם משלמים מס זהה על כל סיגריה. דיון בשאלות מעניינות אלה יסיט אותנו מהנקודה המרכזית של הנטען כאן. לדיון בנושאים אלה ראו, בין היתר, את המקורות בהערות 25, 53.

393 לעיל, הערות 206–208.

עודף זה לא ייחשב כתשלום חובה אלא כמס הפוגע בעקרונות חוקתיים ללא הצדקה מקובלת, ולכן קרוב לוודאי שלא יעמוד בביקורת שיפוטית. לעומת זאת הסכומים השווים, בקירוב הגיוני, לעלות ההחצנות יעמדו קרוב לוודאי בתנאיה של פסקת ההגבלה.

נראה כי עדיין יש יד מכוונת בעבודות הממשלה. מהנתונים הקיימים מתברר שלא יקשה על הממשלה לעמוד בדרישותיה של פסקת ההגבלה. כך מתאר משרד הבריאות את סך התקבולים מההיטל על מוצרי הטבק:

על-פי ההערכות, עמדו הכנסות המדינה ממס קנייה על סיגריות בלבד בשנת 2016 על כ-6,032 מל' ש"ח, מהם כ-5,462 מל' ש"ח מיבוא וכ-570 מל' ש"ח מייצור מקומי.

לסכום זה יש להוסיף עוד כ-310 מיליון ש"ח ממיסי קנייה על טבק לגלגול המשמש להכנת סיגריות, וכן תקבולים נוספים המגיעים מהמיסוי המוטל על מוצרי הטבק האחרים, כגון טבק לנרגילה/טומבק, סיגרים, סיגריות ועוד.<sup>394</sup>

הווי אומרת, סכום ההיטל – מס הקנייה על הסיגריות – נמוך מסך כל הנזקים שהעישון יוצר. לאמור אין כאן מס כללי כהגדרתו המוצעת, לא עונש ולא קנס. יש כאן ניסיון להעביר (רק חלק) מעלות הנזק שנגרם לציבור אל המעשנים והיצרנים.<sup>395</sup> הנקודה שביקשתי להדגיש בדוגמה זו היא שכאשר הממשלה מחליטה להטיל תשלום חובה היא מסוגלת, וחייבת, לבצע עבודת מטה, להשתמש בהערכות מדידות ולכוון את גובה תשלום החובה כך שיהיה, קרוב ככל האפשר, אמצעי להעברת מחירן של ההחצנות השליליות מיוצרן לציבור הניזוק.

### 3. ביקורת שיפוטית על תשלום חובה "שלילי" – הטבות מס

כל שיטת מס מוכרת לי כוללת הטבות מס. בשנות השישים של המאה הקודמת הציע פרופ' סטנלי סרי מבית ספר למשפטים של אוניברסיטת הרווארד הבחנה בין הוראות בחוק המפחיתות את נטל המס שהן חלק מהגדרה מדויקת של בסיס מס ההכנסה (Net income) לבין הטבות מס. האחרונות הן בעצם תחליף למענקים ממשלתיים ישירים, ועל

394 דו"ח שר הבריאות על העישון בישראל, 2007 (לעיל, הערה 388) בעמ' 12.  
395 האפשרויות הן שעותרת תתבע מהמדינה להגן על האינטרס הציבורי להפעיל את מלוא סמכותה לחלוקה צודקת של הנזקים הנגרמים ממוצרי הטבק באמצעות העלאת סכומי ההיטל, או שמא באמצעות תביעה ייצוגית כנגד היצרנים; האם עותר יכול לדרוש, בהליך משפטי, שהממשל יפעיל את סמכותו להסדרת מחיריהם של מוצרי העישון ויגדיל את שיעור ההיטל הפיגואני לרמה שבה מלוא ההחצנות השליליות יועברו מהציבור לנהנים? זו שאלה מרתקת, ולא אדון בה במישרין בחיבור זה.

כן יש להתייחס אליהן בהתאם ולהציגן בתקציב הוצאות הממשלה. עם מינויו של פרופ' סרי לסגן שר האוצר האמריקאי לענייני מדיניות מיסים, אימץ הממשל את תפיסתו ומאז כולל התקציב הלאומי שם פרק הנקרא "Tax expenditure budget".<sup>396</sup> תפיסה זו אומצה גם בארץ, וחוק התקציב השנתי כולל סעיף מיוחד המפרט את אופן ההכנסות ממיסים כתוצאה של הקלות המס.<sup>397</sup> קיים ויכוח עתיק יומין סביב השאלה אם מענקים ישירים עדיפים מהטבות מס,<sup>398</sup> ולא אפרט אותו כאן.<sup>399</sup>

#### (א) בחינתן של הקלות מס בחוק עידוד השקעות הון

כאמור, הקלת מס היא "תמונת ראי" למס פיגואני. אם פירמה מבקשת לבצע פעילות מסוימת שתעלה לה בסכום או בסיכון ניכרים והיא תצליח במשימתה, גם היא וגם הציבור ירוויחו. במילים אחרות, הקלת המס נועדה להסדרת מחירים כאשר נישום יוצר החצנה חיובית שממנה נהנה כלל הציבור. הקלת מס נועדה להעביר חלק מהעלות שיצרה ההחצנה מהנישום לציבור, זאת באמצעות הפחתת נטל המס של נישומים מסוימים או של פעולות מסוימות. הקלות מס יכול שיבואו באמצעות שיעורי מס נמוכים, ניכויים מיוחדים, פטורים (חלקיים או מלאים) ממס או זיכויים ממס.<sup>400</sup> מטבע הדברים שהקלות המס מוענקות רק לסוגים שונים של נישומים או פעילויות, ועל כן הן פוגעות לכאורה בזכויות ובעקרונות חוקתיים. בהמשך הדברים אתרכו בבחינת ההצדקות לפגיעות אלה. הקלת מס שתוענק לפירמה, אם כומתה נכון, יכול שתיחשב מוצדקת מטעם כפול: ראשית, אם הפירמה מבצעת פעולה שבלעדיה הממשלה הייתה צריכה לבצע ולהוציא כספי ציבור הממומנים על ידי המס שכלל הציבור משלם, הרי שבמקום שהציבור ישלם, הפירמה היא הנושאת בעלות הפעולה. אם תשלם גם מס מלא כמו יתר הנישומים, נמצא שהיא תשלם פעמיים למימון מימושה של מדיניות הממשלה. כדי למנוע כפל תשלומים, ראוי להעניק לפירמה הקלת מס. שנית, פעולת הפירמה יצרה החצנה חיובית שהציבור

396 על סיכום גישתו ראו בעיקר את ספרו Stanley S. Surrey, *Pathways to Tax Reform: the Concept of Tax Expenditures* (1973).

397 על הדין הישראלי בארץ, על יתרונותיו וחסרונותיו ראו בפירוט לחוק: **משק המדינה** (לעיל, הערה 48) בעמ' 399–400.

398 על החסרונות ראו לעיל, הערה 44. עם זאת ראוי להזכיר גם כאן את היתרונות של מענקים ישירים, ראו לדוגמה, David Weisbach & Jacob Nussim, "The integration of tax and spending programs", 113 *Yale L.J.* (2004) 955.

399 וראו לדוגמה את ספרו של SURREY (לעיל, הערה 396); מאמרם של Weisbach ו-Nussim, שם; דיון מפורט המסכם את היתרונות ובעיקר את החסרונות בשימוש במערכת המס לצורך הענקת הקלות הנחות ותמריצי מס ראו, בין היתר, אדרעי, "מיסוי ועידוד השקעות" (לעיל, הערה 121) בעיקר פרק ג' בעמ' 444–451.

400 על משמעות מונחים אלה ראו, בין היתר, אדרעי, **מבוא לתורת המסים** (לעיל, הערה 5) בעמ' 195–199 ובלקסיקון האלפביתי בסוף הספר.

נהנה ממנה, ועל כן הציבור מחזיר לה כגמולה באמצעות הקלת המס. הציבור משלם את מלוא המס, ואילו הפירמה המיטיבה נהנית מהטבת מס. הדוגמה שתשמש כאן לבחינתן של החצנות חיוביות המזכות בהנחות מס ליוצרן היא הקלות המס המוענקות במסגרת חוק עידוד השקעות הון.<sup>401</sup> מטרתו של חוק עידוד השקעות הון מפורטות בלשון גורפת וכללית בסעיף הראשון לו:

1. מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית, באופן שבו תינתן עדיפות לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם –
  - (1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה;
  - (2) שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים;
  - (3) יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא.

החוק מעניק סוגים שונים של הטבות, חלקם מענקים, חלקם הטבות מס. אתרכז רק בחלק מהקלות המס, לא בכולן ולא במענקים ישירים.<sup>402</sup> על פי המדווח בהצעת חוק התקציב, בשנת 2018 יסתכמו כלל ההטבות המדווחות במס הכנסה ובמיסי נדל"ן ב-52.9 מיליארד ש"ח. סך כל הטבות המס להשקעות בהון ובתעשייה הוא 6.6 מיליארד ש"ח, שהם 13% מסך כל הטבות המס במשק.<sup>403</sup> מדובר אפוא בסכומים נכבדים. בלעדי הקלות מס אלה ייתכן שכלל הציבור היה נדרש לשלם פחות מיסים, ייתכן שהיה נהנה מכמות גדולה יותר, או מאיכות גבוהה יותר, של סחורות ושירותים ציבוריים. מנגד, ייתכן שללא הקלות המס יימנע הנישום מהשקעות ההון, ובעקבות זאת תגדל האבטלה, שיעור המועסקים ירד, תחול האטה בפעילות הכלכלית המשק והכנסות המדינה ממיסים תרדנה. לענייננו, הקלות מס אלה פוגעות לכאורה בשוויון,<sup>404</sup> בחופש העיסוק ואולי גם בקניינם של נישומים, הנאלצים, בהתאם להנחה בדבר משחק סכום אפס,<sup>405</sup> לשלם מס גבוה יותר. אם כך, השאלה הבאה על פי המודל המוצע ברשימה זו היא: האם הפגיעות הללו בעקרונות ובזכויות חוקתיים מוצדקות? העומדות הן בתנאיה של פסקת ההגבלה?

401 חוק עידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, ס"ח 388 (להלן: חוק העידוד).

402 ראו לעיל, הערה 396.

403 ראו משרד האוצר, תקציב המדינה, הצעה לשנות הכספים 2017 ו-2018 ירושלים – תשרי תשע"ז – אוקטובר 2016 עיקרי התקציב, ותכנית התקציב הרב-שנתית – תשע"ז – אוקטובר 2016 עיקרי התקציב, [http://mof.gov.il/BudgetSite/statebudget/BUDGET2017\\_2018/Documents/BudgetMain\\_1.pdf](http://mof.gov.il/BudgetSite/statebudget/BUDGET2017_2018/Documents/BudgetMain_1.pdf), עמ' 299.

404 ראו בין היתר הערות 225 וכן 236.

405 לעיל, הערה 220.

נניח כי הציבור מבקש לחזק את הפריפריה, לעודד שם צמיחה כלכלית ותעסוקה. בפני הממשלה עומדות שתי אפשרויות. הראשונה – להשקיע בפריפריה בתשתיות פיזיות, בהכשרות מקצועיות, בהון האנושי והציבורי ובהכנות תשתיות מפתות לקליטת מפעלים. אלה השקעות שברובן מיועדות לטווח ארוך.<sup>406</sup> פוליטיקאים תאבי הישגים בטווח קצר אינם נוטים לחשוב על תוכניות ארוכות טווח, לתכנן ולבצען. לכן הם מעדיפים את האפשרות השנייה: לוותר על ביצוען של השקעות ממשלתיות בתשתיות, הן פיזיות והן לא מוחשיות, ולהציע לבעלי הון ולפירמות הטבות ומענקים כדי לעודדם להשקיע בפריפריה. את דעתי המשפטית, החברתית והכלכלית על אפשרות זו הבעתי כבר בעבר, ולא אחזור על הדברים.<sup>407</sup> רק אעיר כי מאז נכתבו הדברים, התמיהות באשר למדיניות הממשלתית גברו, בעיקר בעקבות מימוש המלצותיה של ועדת שני, שהביאו לפגיעה אנושה בפריפריה.<sup>408</sup> בכך, כאמור, לא אעסוק.

הקלות המס ל"חברה מועדפת" בעלת "מפעל מועדף", כהגדרתן בחוק עידוד השקעות הון,<sup>409</sup> העומדת בתנאים לקבלתן,<sup>410</sup> הן: מס חברות מופחת – 16% (ובפריפריה 9%), שיעור מס מופחת לדיבידנד שמקבלים בעלי מניותיה,<sup>411</sup> וכן פחת מואץ.<sup>412</sup> הקלות מס אלה פוגעות, כך נראה, בעקרון השוויון ובחופש העיסוק, כיוון שחברות אחרות, שאינן עומדות בדרישות החוק, אינן זכאיות להן. ייתכן שגם זכות

406 דוגמה לכך ניתן, אולי, לראות בידיעה שהתפרסמה בעיתונות הכלכלית: יעל דראל, "השרים אישרו בחשאי יישוב לעשירים בלבד בנגב", **דה מרקר** (16.8.2018), ניתן לצפייה באתר: <https://www.themarker.com/realestate/premium-1.6384950>: "מינהל התכנון התנגד, שר האוצר נמנע, אבל קבינט הדיוור אישר ביום ראשון להקים את היישוב נווה תמרים – בלי שדיווח על כך ■ היישוב החדש יוקם על קרקע פרטית שרכשו חברת שיכון ובינוי ובעלים פרטיים נוספים, ויכלול 2,070 יחידות דיור יוקרתיות, בריכות ומגרש גולף ■ החשש: עלות ההקמה, 434 מיליון שקל לא כולל תחזוקה, תוטל על הציבור".

407 אדרעי, "מיסוי ועידוד השקעות" (לעיל, הערה 399).

408 עיקר הטבות המס המוענקות היום בחוק עידוד השקעות הון הן תלויות יצוא. מיקום המפעלים כמעט ואינו רלוונטי. רוב ההשקעות במפעלים מוטבים מתבצעות בשל כך באזור מרכז הארץ. מפעלים קיימים באזורי הפריפריה אינם מסוגלים לעמוד בדרישות המינימום של יצוא של 25% ממחזורם, כושר התחרות שלהם יורד והפריפריה נסוגה. על נואלתה של המדיניות הקיימת ראו, בין היתר, את דבריו של פרופ' אבי בן בסט בוועדה לביקורת המדינה של הכנסת (לעיל, הערה 211).

409 חוק עידוד השקעות הון לאחר שעודכן בתיקון 71 באמצעות סעיף 51 לחוק לשנוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) תשע"ג–2013, ס"ח 2405, 116, סעיף 51.

410 סעיף 18א(ג)(1) לחוק העידוד (לעיל, הערה 401).

411 חוק לעידוד השקעות הון, ראו בין היתר: סעיף 45(א)(2), 46(א) – שאיבד מחשיבותו היום; ס' 47(ב)(1) ו-47(א), העוסק בדיבידנד שמקבל אדם מחברה בהשקעות חוץ; סעיף 48 החל על תושב חוץ.

412 שם סעיפים 42–43, 45א(ב), 53ג(א).

הקניין של החברות האחרות, שאינן זכאיות, נפגעה, אם יתברר שהן משלמות מס חברות גבוה מהשיעור שהיו משלמות אילו לא נהנו החברות המועדפות מההנחות.<sup>413</sup> בהנחה שבית המשפט אכן יראה בהנחות הללו פגיעות בזכויות חוקתיות, הרי שנטל השכנוע צריך לעבור למדינה, והיא צריכה להראות שהפגיעות מוצדקות, קרי עומדות בתנאי פסקת ההגבלה.

קיים מגוון של הצדקות אפשריות: עידוד וחיזוק הפריפריה; שיפור מאזן התשלומים; הבטחת תעסוקה מלאה וצמיחה כלכלית בת-קיימא. מכאן לגידול בתעסוקה ובפעילות הכלכלית במשק, שיביאו גם לגידול בהכנסות המדינה ממיסים. כל אלה הן מטרות מוצדקות. אין תמימות דעים בין כלכלנים, סוציולוגים, סטטיסטיקנים וגאוגרפים באשר לאמצעי העדיף, ואין לצפות שבית המשפט יפסוק אם הקלות המס רצויות אם לאו. עם זאת המכנה המשותף לכל המטרות הללו הוא שהאמצעים שנועדו להשגתן ניתנים למדידה ולהערכות כמותיות, בין בעבר ובין באמצעות הערכות לעתיד. הקושי המשפטי-חוקתי הקיים היום הוא שלמיטב ידיעתי מרבית הקלות המס שהוענקו בישראל לא לוו במחקרים אמפיריים שאיששו את ההערכות ("תחושת הבטן") של מי שהנהיג אותן.<sup>414</sup>

המבחן הברור ביותר הוא אם הקלות המס משיגות את המטרות שלשמן נועדו. המבחן המתבקש, במאה העשרים ואחת, אינו יכול להסתפק בתחושות בטן ולא בהערכות מסתברות של מתווי המדיניות, אלא בעבודת מטה מסודרת, באומדנים מבוססי מחקרים ונתונים אמפיריים וסטטיסטיים, תחזיות וניתוח רטרואספקטיבי של מידת האפקטיביות של ההקלות שניתנו בעבר.

את האומדנים, התחזיות וניתוח יעילותן של הקלות המס ניתן לערוך בעזרת אנשי מקצוע בתחומים מגוונים: כלכלה, סטטיסטיקה, סוציולוגיה ופסיכולוגיה. אפשר שהאומדנים לא יהיו מדויקים מאוד. עם זאת ברור לי כי למרות אי-דיוקם הם מחויבי המציאות. בכל מקרה יש לדרוש מממשלה, המבזבזת את כספי הציבור ופוגעת בעקרונות חוקתיים, שתתכבד ותערוך מדי פעם בחינה אם האמצעים שהיא נוקטת, לרבות הקלות המס, משיגים את מטרותם ואם הם הולמים את הציפיות מהם. בהיעדר ממצאים תמוכי מחקרים יישאר ספק אם הפרת הזכויות והעקרונות החוקתיים הנגרמת על ידי הנחות המס מוצדקת ועומדת בתנאי פסקת ההגבלה. "איום" על הממשלה באמצעות עצם קיומה של

413 אמרתי ייתכן, כיוון שהטענה המקובלת בקרב המצדדים בהטבות המס היא שללא ההנחות, החברות הנהנות כלל לא היו מוקמות. משהוקמו, הכנסות המדינה גדלות גם עקב תשלומי המס שעובדיהן משלמים וגם משיעור המס הנמוך שהן משלמות. אישור טענה זו צריך להתבצע במחקרים שיבוצעו במשרד האוצר ולמיטב ידיעתי לא בוצעו.

414 ראו בהמשך הדברים דוחות מחקר של מכון שלם, של בנק ישראל ושל מבקר המדינה, להלן, הערות 416–450.

אפשרות לביקורת שיפוטית בהיעדר עבודת מטה ראוייה,<sup>415</sup> וללא בחינה בדיעבד של האמצעים המפלים שננקטו, יביאו, כך נראה לי, וכפי שקרה בעניין נסר, לטיוב עבודתן של הממשלה והכנסת, לשיפורה ולייעולה.

לנוכח הסכומים הגבוהים מאוד שהקלות המס גורעות מתקציב המדינה, מפתיע לגלות שלא נמצא אף לא מחקר רציני ומעמיק אחד המצדד בהשקפה, אולי בתקווה, שהקלות מס המוענקות באמצעות חוק עידוד השקעות הון אכן השיגו את יעדן. מנגד קיימים מחקרים שמבוססים על נתונים אמפיריים המעידים על אי-יעילותו של החוק. מכון שלם הציג ממצאים של שני כלכלנים בכירים, אשר בחנו את השאלה המתבקשת: האם חוק עידוד השקעות הון משיג את מטרותיו? כך הם מסכמים את מחקרם:<sup>416</sup>

מחקר זה לא מוצא קשר בין היקף ההשקעות בישובים באזורי הפיתוח לבין שיעור האבטלה ביישובים אלו. ממצאים אלו עקביים עם ממצאים קיימים: תחזיות התעסוקה של המפעלים אינן מדויקות, ולעיתים אף יורד מספר העובדים אל מתחת לרמתו לפני ההשקעה. בנוסף, העובדים במפעלים באים רק בחלקם מן היישוב בו ממוקם המפעל. כמו כן מרכז השקעות אינו מקיים בקרה מספקת על המפעלים הזוכים בהטבות, כך שלא ניתן לדעת כמה זמן קיים כל מפעל. ישנו חשש, שמצא את דרכו גם אל דוחות מבקר המדינה, שהמפעלים קיימים לכל אורך תקופת ההטבות, אך נסגרים לאחריה, או דורשים הטבות נוספות רק כדי להמשיך לפעול.

המחקר שם בספק רב את יעילותו של החוק ואת עמידתו ביעדיו. באם אכן אין לחוק השפעה על מספר מקבלי הקצבאות באזורי הפיתוח, הרי שהחוק כשל בהשגת מספר יעדים:

פיזור של האוכלוסייה; קליטת העלייה (שהרי רבים מעולי שנות ה-90 הינם תושבי אזורי הפיתוח).

415 דוגמה למצב בו רשות המיסים נוקטת עמדה עצמאית, שאינה מעוגנת בחוק ניתן למצוא בתופעה עליה התריע מבקר המדינה כשמנהל רשות המיסים, שהוסמך על ידי שר האוצר, לפעול על פי סעיף 16א, העוסק בסמכות להחזר מס ישראלי שלא נוצל כזיכוי מס במדינת תושבותו של הנישום. בפועל לקח מנהל רשות המיסים סמכות לא לו והעניק פטור מלא ממס ישראלי בהתעלם מהתנאים המנויים בסעיף האמור ובניגוד לתכליתו. ראו דו"ח מבקר המדינה מס' 68א (25/10/2017) עמ' 186; רשות המיסים, חוזר מקצועי 10/2018. ראו גם בהמשך הטקסט ליד הערה 458 ואילך.

416 עומר מואב ויניב ריינגוורץ **חוק עידוד השקעות הון בישראל: התעסוקה באזורי הפיתוח בשנים 1984–2004** 16–18 (2006), [www.shalem.org.il/FileServer/8c28e7aa9820b7e](http://www.shalem.org.il/FileServer/8c28e7aa9820b7e), (7607c19afaf0b108e.doc) (ההדגשה הוספה). כן ראו הכנסת, מרכז המחקר והמידע, **חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 – תיאור וניתוח** (2007), [www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m01863.pdf](http://www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m01863.pdf).

עידוד התעסוקה.

לגבי יעדיו הנוספים של החוק, כפי שעולה מסקירת הספרות:  
החוק אינו תורם ליעילות המשק הישראלי.

היעדר של שיפור מאזן התשלומים כבר אינו רלוונטי.<sup>417</sup>

לפי המחקר, להשקעה הכספית של ממשלת ישראל דרך החוק אין השפעה חיובית על התעסוקה. הממצאים מרמזים לכך שמוטב לבטל את החוק ולבחון דרכים חלופיות לשיפור מצבם של אזורי הפיתוח, כדוגמת השקעה בתשתיות ובחינוך.

המחקר מאשש את התפישה הכלכלית הבסיסית, על פיה הון זול מביא לחוסר יעילות. לפיכך סבסוד ההון יוצר עודף הון פיננסי ומביא לניצול נמוך ולבזבז משאבים. המחקר מגלה גם כי החוק פועל לטווח קצר ולא לטווח ארוך, כי המשקיעים נוטים לסגת מהשקעותיהם בתום תקופת ההטבות וכי יש ממצאים המרמזים על כך שהבעיה באזורי הפיתוח אינה דווקא מחסור בהון ולכן סביר שסבסוד ההון לא יסייע לתעסוקה. כאשר אין מחסור בהון, סבסוד להון מפחית את התמריץ להתייעל בניצול ההון. עוד המחקר מצא כי נצילות ההון באזורי הפיתוח היא נמוכה יחסית לשאר אזורי הארץ. (ההדגשה הוספה).

גם מחלקת המחקר של בנק ישראל, בדין וחשבון השנתי שלה לשנת 2006, מביעה ספקות מהותיים:<sup>418</sup>

מחקרים רבים מלמדים כי החוק לעידוד השקעות הון פוגם ביעילות המשק, וכי יש לו השפעה מעוותת או מעטה ולא מובהקת על התעסוקה. סבסוד ההון יוצר שימוש יתר בהון על פני עבודה, ולכן אינו מגדיל את הביקוש לעובדים במידה הרצויה. נוסף על כך, שרידותם של המפעלים שקיבלו מענק נמוכה משרידותם של מפעלים שקמו במימון פרטי מלא, ולכן ההשקעות המסובסדות מצליחות לספק בעיקר תעסוקה זמנית ולא יציבה.

417 ראו "סיכום מאזן התשלומים של ישראל לרבעון השלישי של שנת 2017" הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, הודעה לעיתונות מיום 14 לדצמבר 2017, [www.cbs.gov.il/reader/newhodaot/hodaa\\_template.html?hodaa=201709367](http://www.cbs.gov.il/reader/newhodaot/hodaa_template.html?hodaa=201709367); אסא ששון, "מנהל קרן הפנסיה הגדולה בישראל: 'המדינה מאלצת אותנו להשקיע בחו"ל'", דה-מרקר (14.11.2016), [www.themarket.com/markets/1.3121340](http://www.themarket.com/markets/1.3121340).

418 ראו, בין היתר, בנק ישראל דין וחשבון 2006, 66–75, (2007) [www.bankisrael.gov.il/deptdata/mehkar/doch06/heb/p2.pdf](http://www.bankisrael.gov.il/deptdata/mehkar/doch06/heb/p2.pdf) (להלן: דוח בנק ישראל 2006). בעיקר בעמ' 66.

מבקר המדינה התייחס מספר פעמים בעבר לפגמים בביצוע החוק ובפרט לאי עמידה של מפעלים ביעד התעסוקה שהציבו [...] גם אם יש להשקעות המבוצעות בעידוד החוק השפעה חיובית כלשהי על התעסוקה ייתכן שההשקעות אלה היו מבוצעות גם ללא העידוד, או שהן דחקו השקעות אחרות. יש להמשיך ולהפחית את התקציב למסלול המענקים ולהגביל את הסכום הכולל של הטבות המס ולהתנותן בעמידה ביעדי התעסוקה ושכר – ולא בעמידה ביעדי השקעה כנהוג היום.

ממחקר נוסף, של בנק ישראל,<sup>419</sup> שבו נאמדה תרומת ההון האנושי לפיריון ולצמיחת המשק הישראלי בין השנים 1970–1999, עולה כי גם בישראל יש להשקעות בהון האנושי שיעור תשואה גבוה יותר מאשר להשקעות בהון הפיזי.<sup>420</sup> דוח מאוחר יותר של בנק ישראל,<sup>421</sup> שבחן את השפעות החוק לעידוד השקעות הון במשך עשר שנים, הגיע למסקנות עגומות. החוק נכשל במרבית המטרות העיקריות שלו: הוא אינו מעודד תעסוקה במפעלים גדולים, אינו מקדם השקעות של החברות שמקבלות את המענקים והקלות המס ואינו תורם לעידוד התעשייה בפריפריה. במקרים היחידים שבהם נרשמה תרומה לתעסוקה נדרשה השקעת מדינה ניכרת, הנאמדת בעשרות אלפי דולרים לעובד. יתרה מזו: לדברי החוקרים של בנק ישראל, מטרתו העיקרית של החוק – פיתוח כלכלי והגברת התעסוקה בפריפריה – לא הושגה.<sup>422</sup> גם מרכז המידע של הכנסת מצייין בדוח שהגיש לוועדת המשנה לתעסוקה בוועדת הכספים כי החוק לא השיג את

419 ברגמן אריה, מרום אריה, "תרומת ההון האנושי לצמיחה ולפיריון במגזר העסקי בישראל, 1970 עד 1999, **בנק ישראל – מחלקת המחקר** 18 (2006) [www.bankisrael.gov.il/deptdata/mehkar/papers/dp0514h.pdf](http://www.bankisrael.gov.il/deptdata/mehkar/papers/dp0514h.pdf)

420 Robert M. Solow, "A Contribution to the Theory of Economic Growth", 70 *Q. J. Econ.* (1956) 65; Robert M. Solow, "Technical Change and the Aggregate Production Function", 39 *Rev. Econ. & Stat.* (1957) 312; Edward F. Denison, *The sources of Economics Growth in the United States and the Alternatives Before Us* (1962). וראו גם את ספרו של הכלכלן גרי בקר, Gary S. Becker, *Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education* (1964)

421 גיא נבון ורני פריש, "השפעת החוק לעידוד השקעות הון כתעשייה על התוצר התעסוקה וההשקעה: ניתוח אמפירי בנתוני מיקרו", בנק ישראל – חטיבת המחקר (2009), [www.boi.org.il/he/Research/Pages/papers\\_dp0912h.aspx](http://www.boi.org.il/he/Research/Pages/papers_dp0912h.aspx)

422 וראו ירדן גזית "תרומת הממשלה לריכוזיות במגזר הפרטי", **מכון ירושלים לחקר שווקים**, (2010) [liberal.co.il/wp-content/uploads/2015/05/43.pdf](http://liberal.co.il/wp-content/uploads/2015/05/43.pdf)

מטרותיו בצורה מיטבית ויש לו השפעה מועטה ואולי אף מעוותת על התעסוקה.<sup>423</sup>  
 מחקרים מאוחרים יותר חוזרים על אותם כשלים של החוק.<sup>424</sup>  
 מבקר המדינה עוסק שנים רבות בביקורת על יעילותו והישגיו של החוק.<sup>425</sup> בדוח  
 משנת 2011 מצאתי:<sup>426</sup>

#### עיקרי הממצאים

1. [...] **משרד האוצר ומשרד התמ"ת (להלן – המשרדים האחראים) העלו כי חלק ממטרות החוק אינן מושגות, כי רוב הטבות המס ניתנות לחברות אחדות אשר משלמות מס חברות נמוך מאוד,**<sup>427</sup> וכי אין כלל ודאות לגבי הערך המוסף של הטבות לפיתוח התעשייה.

2. המשרדים האחראים לא הציבו יעדים בני מדידה אשר יאפשרו לוודא שמטרות החוק מושגות. כמו כן לא קבעו המשרדים מי הם הגופים האחראים למעקב אחר נתוני הטבות המס, לא הגדירו קריטריונים לבחינה שיטתית וסדורה של הנתונים ולא יצרו מנגנון בקרה אפקטיבי אשר יבחן באופן שוטף את מתן הטבות המס ויסייע בהקצאתן לחברות, כדי להביא להשגת יעדי החוק.

3. למרות ההיקף הנרחב של הטבות המס, הגידול הניכר בהן והסרת המגבלה התקציבית עם העברת האחריות ליישום החוק לרשות המיסים,

- 423 אליעזר שוורץ ואילן ביטון, "תיאור וניתוח מדיניות התעסוקה בישראל" **מרכז המידע של הכנסת המחלקה לפיקוח תקציבי** (2010), [www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02704.pdf](http://www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02704.pdf)
- 424 ראו בין היתר: אסף צימרינג ועומר מואב, "האם חוק עידוד השקעות הון תורם לכלכלה ולחברה ומשיג את מטרותיו המוצהרות?", מכון אהרן למדיניות כלכלית, נייר עמדה ינואר 2016, [www.idc.ac.il/he/research/aiep/Documents/%D7%A0%D7%99%D7%99%D7%A8%D7%95%D7%AA%20%D7%9E%D7%93%D7%99%D7%A0%D7%99%D7%95%D7%AA/%D7%94%D7%90%D7%9D%20%D7%97%D7%95%D7%A7/firmt.axfin.pdf](http://www.idc.ac.il/he/research/aiep/Documents/%D7%A0%D7%99%D7%99%D7%A8%D7%95%D7%AA%20%D7%9E%D7%93%D7%99%D7%A0%D7%99%D7%95%D7%AA/%D7%94%D7%90%D7%9D%20%D7%97%D7%95%D7%A7/firmt.axfin.pdf)
- 425 ראו מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור דוח שנתי 46 לשנת הכספים 1995 ולחשבונות שנת הכספים 1994 585–591 (1996); מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור דוח שנתי 52 לשנת 2001 ולחשבונות שנת הכספים 2000 875–876 (2002); מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור דוח שנתי 50 לשנת 1999 ולחשבונות שנת הכספים 1998 34–35 (2000).
- 426 דוח מבקר המדינה מס' 64 א (2013) (לעיל, הערה 310).
- 427 שיעור הטבות המס שניתנו לארבע חברות גדולות, מכלל הטבות המס, עלה מ-35% בשנת 2003 ל-70% בשנת 2010. סך הטבות המס שקיבלו ארבע החברות בשנת 2010 היה כ-4 מיליארד ש"ח.

לא קבעו המשרדים האחראים מנגנון המאפשר בקרה על עלותו של יישום החוק למשק המדינה.<sup>428</sup>

4. רשות המיסים העריכה את סך הרווחים הכלואים בכ-122 מיליארד ש"ח.<sup>429</sup> אולם היא לא ביצעה פילוח של הרווחים הכלואים שעליהם יחול חוק הרווחים הכלואים ולא אפיינה אותם על פי השימוש שנעשה בהם.<sup>430</sup> בהיעדר מידע מלא נפגעה היכולת של מקבלי ההחלטות להעריך אם חקיקת חוק הרווחים הכלואים תהיה כדאית, ומה מידת התועלת שתופק ממנו. זאת ועוד, לאחר קבלת חוות דעת משפטית אשר מאפשרת לחברות שרכשו חברות בנות ליהנות מן ההנחה שנקבעה בחוק הרווחים הכלואים, לא נמצאו מסמכים המעידים שהרשות העריכה את סך הרווחים הכלואים אשר שימשו לרכישת חברות בנות וכן את תוחלת המס שיתקבל מהוצאת שומות לחברות אלו, שייתכן שיסתכם במיליארדי ש"ח, לעומת המס שיתקבל אם ינצלו את ההנחה שנקבעה בחוק הרווחים הכלואים.

גם לאחר שוועדת הכספים של הכנסת והמשנה ליועץ המשפטי לממשלה פנו לרשות המיסים, היא לא אספה נתונים בדבר אופן חלוקת הרווחים הכלואים ובדבר החברות אשר הרשות נוקטת נגדן הליך משפטי בנושא זה, ולא העבירה נתונים אלה לוועדה ולמשנה ליועץ המשפטי לממשלה.<sup>431</sup> (כל ההדגשות הוספו).

הבעיות הנובעות מהיעדר עבודת מטה ובקרה מספקת מתעוררות, על פי דוח מבקר המדינה, ביחס לכל פעילותה של רשות המיסים וסגנון עבודתה:<sup>432</sup>

428 הטבות המס מחושבות כהפרש בין המס התאורטי החל על הכנסות חברה רגילה ובין המס ששולם בפועל על הכנסות החברה. במונח "עלות" הכוונה לויתור על המס שהיה חל לולא הטבת המס.

429 שיעור הרווחים הכלואים שנוצרו בארבע חברות גדולות בסך הרווחים הכלואים עלה מ-31% בשנת 2003 ל-73% בשנת 2010. הרווחים הכלואים היו אותם רווחים שחברות זכו להן וזכו לשלם עליהם מס משיעור נמוך מאוד, והן נמנעו לחלק אותם כדיבידנדים לבעלי המניות משיקולי מס. ראו רשות המיסים, "חוק הרווחים הכלואים" הודעה לעיתונות מיום 12 בנובמבר [taxes.gov.il/About/SpokesmanAnnouncements/Pages/Ann\\_121113\\_3.aspx](http://taxes.gov.il/About/SpokesmanAnnouncements/Pages/Ann_121113_3.aspx).

430 הרווחים הכלואים שימשו לרכישת נכסים יצרניים בישראל ולהשקעה בנכסים כספיים בארץ ובחול, וכן הועברו לצדדים קשורים.

431 ראו דוח מבקר המדינה מס 64 לשנת 2013, פרק האוצר, עמ' 172 ואילך, ניתן באתר משרד מבקר המדינה ([www.mevaker.gov.il/\(X\(1\)S\(fzruhpuvul0gyrby1dtpxkwjn\)\)](http://www.mevaker.gov.il/(X(1)S(fzruhpuvul0gyrby1dtpxkwjn)))).

432 שם, בעמ' 145 ואילך.

1. במיסים העקיפים נעשים שינויים תכופים שלעיתים אינם עקביים והם מועלים או מופחתים בתוך זמן קצר. תופעה זו מעוררת חשש שהחלטות בתחום המיסוי אינן מתקבלות באופן סדור ומנומק ובראייה כוללת, אלא בעקבות לחצים ואירועים המחייבים גבייה מהירה וקלה של הכנסות. יתרה מזו, שינויים תכופים במערך המיסוי יוצרים חוסר ודאות בקרב משלמי המיסים ועלולים לפגוע באמון הציבור בממשלה וביציבות המשק.

2. במשרד האוצר אין גוף שמרכז את ניתוח ההשפעות והתוצאות של החלטות מיסוי על מערכת המס והמשק, על חלוקת ההכנסות ועל משתנים כלכליים אחרים, ואת המעקב והבקרה אחריהן. בהיעדר תהליכים אלו, ספק אם הממשלה יכולה לדעת אם החלטות מיסוי שהתקבלו אכן השיגו את יעדן ואילו השפעות היו להן על המשק והחברה.

3. הגם שלטענת משרד האוצר והמועצה הלאומית לכלכלה התקיימו הצגות של הנתונים, מהמסמכים שקיבל משרד מבקר המדינה ממשרד האוצר ומהמועצה הלאומית לכלכלה לא ניתן לדעת אם קודם שאושרו בממשלה המשך המתווה הפוחת [הערה במקור הושמטה] (במאי 2009) והעלאת מגבלת ההוצאה [הערה הושמטה] (במרץ 2010) הציג גורם כלשהו למקבלי החלטות, ניתוח הכולל חלופות והשפעתן על חלוקת ההכנסות במשק. כמו כן, לא הוצגו ההתאמות שיידרשו בתקציב המדינה בעקבות אישור שתי החלטות האמורות לעיל – בצד ההכנסות או בצד ההוצאות – על מנת שהממשלה תוכל לעמוד בתקרת הגירעון בשנות הכספים הבאות, על פי המתווה שנקבע בחוק.

4. במשרד האוצר יש כמה גופים העוסקים בגיבוש מדיניות המיסוי, לעתים ללא כל תיאום ביניהם. בהיעדר גוף מטה מתכלל שבו נצברים הידע והמומחיות בתחום המס, קשה לקיים תהליך תקין של קבלת החלטות, תכנון אסטרטגי לטווח ארוך והתאמת שינויים במיסים למדיניות הממשלה מתוך ראייה פיסקלית רחבה. מן הראוי שגוף מתכלל אחד ירכז את המידע הרלוונטי מהגופים השונים, ינתחו ויכינו לדיוני הממשלה. תהליך התכנון חייב לכלול גם מבט רב-שנתי, דהיינו עמידה רב-שנתית בתקרת הגירעון וביחס החוב הממשלתי לתוצר, תוך אפשרות לבחינה שנתי של הנתונים בפועל ובניית תחזית מתאימה.<sup>433</sup> (כל ההדגשות הוספו).

433 דו"ח מבקר המדינה (לעיל, הערה 431) בעמ' 145–146.

אין אפוא תמה כי הסיכום וההמלצות של מבקר המדינה על תהליך קבלת ההחלטות בנושא מדיניות מיסים הם עגומים ביותר:

#### סיכום והמלצות

**תהליך קבלת ההחלטות של משרד האוצר בתחום המס לקוי, אינו מבוסס על עבודת מטה מסודרת הכוללת הצגת חלופות, ואינו מתועד כנדרש. לא נמצאו אסמכתאות לכך שטרם קבלת החלטות מיסוי בעלות השפעות פיסקליות מהותיות, הוצגו לפני מקבלי ההחלטות מלוא השפעותיהן המקור-כלכליות של החלטות אלו, ובכלל זה היכולת לעמוד ביעדים הפיסקליים של הממשלה שנקבעו בחוק וביעדיה החברתיים.<sup>434</sup> (כל ההדגשות הוספו).**

בשלהי שנת 2013 מינה שר האוצר את מנכ"לית משרדו לעמוד בראש צוות הבדיקה לעניין הטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון. לצוות התמנו רק עובדי ציבור ואף לא אחד או אחת מנציגי ציבור או נציגי האקדמיה הכלכלית והמשפטית.<sup>435</sup> הצוות הגיש המלצות חלקיות ביוני 2015.<sup>436</sup> הוא לא הגיע לתמימות דעים בנושא הקלות המס בדו"ח הסופי ("מחזיקים חברי הצוות בעמדות שונות ומגוונות"), ועל כן לא הוגשו המלצות בנושא זה. הדעות השונות צורפו כנספח לדוח.

ראוי להוסיף כי מאז עריכת המחקרים שהוזכרו כאן חלו כמה התפתחויות במשק המחזקות את הביקורת האמורה. ראשית, מאז הרפורמה בשוק הפנסיה אין בישראל מחסור בהון. הריבית עומדת על שיעורים נמוכים מאוד, וקיים הון מקומי וזר בכמויות גבוהות מאוד שאינן מנווטות להשקעות הון בתעשייה המקומית.<sup>437</sup> שנית, מאזן התשלומים של מדינת ישראל הוא במצב טוב במיוחד.<sup>438</sup>

עיקר המכנה המשותף של הממצאים שנסקרו לעיל הוא היעדר עבודת מטה מסודרת, תהליך קבלת החלטות קלוקל וזלזול עמוק בהיבטים החוקתיים המקובלים אצלנו. כל אלה מטילים ספק גדול אם הממשלה תוכל לעמוד בנטל השכנוע ולהראות כיצד אותן הקלות המס, שפוגעות בשוויון, בחופש העיסוק ובזכות הקניין של פירמות שאינן זכאיות

434 שם, בעמ' 146.

435 יו"ר הצוות הגב' יעל אנדרון, מנכלית משרד האוצר. חברי הצוות: פרופ' יוג'ין קנדל, יו"ר המועצה הלאומית לכלכלה; מר משה אשר, מנהל רשות המיסים; מר עמית לנג, מנכ"ל משרד הכלכלה; מר יואל נווה, הכלכלן הראשי במשרד האוצר; מר נחום איצקוביץ, מנהל מרכז ההשקעות; ומר יוני יוגב, סגן הממונה על התקציבים. היועץ המקצועי לצוות היה מר מאיר קפוטא, מי שהיה בעבר הממונה על הכנסות המדינה.

436 דוח צוות הבדיקה לעניין הטבות על פי החוק, לעידוד השקעות הון, יוני 2015, [mof.gov.il/Committees/BenefitsCommittee/report20151104.pdf](http://mof.gov.il/Committees/BenefitsCommittee/report20151104.pdf)

437 לעיל, הערה 417.

438 שם.

להקלות, עומדות בתנאיה של פסקת ההגבלה, כאשר הממשלה אינה מצוידת בנתונים וממצאים סבירים. מכאן ארשה לעצמי להניח כי קבלת המודל המוצע כאן, שעל פיו תהיה ביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית של תשלומי חובה ונטל השכנוע להצדקתם יועבר אל המדינה, תאלץ את משרדי הממשלה לשפר באופן ניכר את תהליכי קבלת ההחלטות.

### (ב) הנחות מס

לא תמיד מצליחה הממשלה להעניק את מכלול השירותים שלה לכל תושבי המדינה ואזרחיה, מסיבות שונות,<sup>439</sup> ואין נפקא מינא אם מדובר במחדל אם לאו. כך לדוגמה, יישובים הנמצאים באזורים מוכי פורענות, שמסלול החיים הרגיל משתבש בהם עקב פעולות איבה נגד המדינה. מערכות שלמות אינן מתפקדות בהם בצורה מיטבית, לרבות חינוך, מסחר, תעשייה וכדומה. עקב כך אפשר להניח שתושבי אזורים אלה אינם נהנים ממכלול הסחורות והשירותים הציבוריים. במונחים של תורת המיסים, הם אינם מקבלים תמורה מלאה עבור המס שהם נדרשים לשלם בימים כתיקונם. אם כן, ההנחה שהם מסכימים לשלם את מלוא המס המוטל על תושבי אזורים שאינם מוכי פורענות אינה מתקיימת. כאמור,<sup>440</sup> תגובתו האזרחית של המחוקק הישראלי לאפשרות זו,<sup>441</sup> באה לידי ביטוי גם בפקודת מס הכנסה. הפקודה מעניקה הנחות מס מגוונות,<sup>442</sup> וזאת לתושבים של "יישוב מוטב",<sup>443</sup> "יישוב סמוך לגבול",<sup>444</sup> יישוב צמוד לגבול עימות

439 גם קורבן למעשה עברייני שגורם לו נזק ממוני שאינו קשור לפעילותו העסקית של הקורבן זכאי להפחית את ההפסד המקרי הזה כנגד הכנסתו. בדרך זו אני מציע לראות את הכלל הנהוג בארצות הברית, שעל פיו נישום זכאי לנכות הפסד מקרי (I.R.C. [casualty losses]) [sec. 165(h), כנגד הכנסתו החייבת. הטעם לכך הוא שהממשל נכשל בהספקת שירותים ציבוריים של הגנה על הקניין הפרטי, במניעת פעילותו של העבריין ואפילו בחינוכו.

440 ראו לעיל, הטקסט הנלווה להערות 250-251.

441 גם בארצות הברית נקבעו הקלות מס לתושבי אזורים שנפגעו מפגעים קשים של מזג אוויר. ראו, בין היתר, את הפרסום הרשמי של שירות המיסים האמריקאי, I.R.S Tax Relief in Disaster Situations Disaster Assistance and Emergency Relief for Individuals and Businesses – [www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/disaster-assistance-and-emergency-relief-for-individuals-and-businesses](http://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/disaster-assistance-and-emergency-relief-for-individuals-and-businesses).

442 ראו סעיף 11(א) לפקודת מס הכנסה.

443 שם: "יישוב שב-31 בדצמבר שלפני שנת המס שלגביה ניתן הזיכוי לפי סעיף זה, מתקיימים בו כל אלה: (1) הוא יישוב סמוך לגבול או יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות מצפון לקו רוחב 750, מדרום לקו רוחב 610 או ממזרח לקו אורך 250."

444 שם: "יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות עד 7 קילומטרים מגבול ישראל עם ירדן, סוריה או מצרים או מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה, או עד 9 קילומטרים מגבול ישראל עם לבנון, והכול בקו אווירי."

בצפון",<sup>445</sup> ו"יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון",<sup>446</sup> יהיו מי שיטענו כי מדובר בתמריצי מס, קרי שהמדינה מבקשת לעודד התיישבות ביישובים אלה. אינני סבור כך. קשה להעלות על הדעת שהמדינה תעודד אנשים לסכן את חייהם ובתמורה תעניק להם הטבה כספית.

ביקורת שיפוטית על הנחות ממס עקב אי-הנאה מלאה מהסחורות והשירותים הציבוריים והפגיעה באיכות החיים של תושבי אותם אזורים לא תהא קלה. כאמור לעיל, רשימת היישובים שתושביהם נהנים מהנחות המס הנדונות כאן כפופה לביקורת שיפוטית. גם לחצו של בית המשפט העליון השפיע על המדינה, ובסופו של דבר היא ביצעה עבודת מטה ראויה, מינתה שתי ועדות מומחים וקבעה קריטריונים ברורים ושוויוניים.<sup>447</sup> אפשר אפוא בהחלט לראות מצב שבו אזור מסוים, שנחשב למסוכן בתקופה מסוימת והסכנה חלפה כתוצאה של רגיעה ביטחונית, כריתת הסכם שלום או הודות להשקעה לאומית גדולה שהביאה את אי-השקט לידי סיום. כל אלה יהיו סיבות טובות לביטול ההעדפה. לתושבי אזורים אחרים, ובעיקר כאלה שמצבם הביטחוני התערער, תהיה עילה טובה לדרוש את ביטול ההטבה המיותרת או קבלת הטבות זהות.<sup>448</sup>

#### (ג) תמריצי מס – תמריץ לעידוד עלייה ולהחזרת יורדים לארץ<sup>449</sup>

תמריצי המס, כשם כן הם. הם נועדו להכוונת התנהגות. מטרתם לתמרץ נישומים, בין אם יחידים או פירמות, לבצע פעולות מסוימות שהמדינה רוצה ביקרן. אין צריך לומר כי

445 שם: "יישוב שדירות המגורים בתחומו, כולן או חלקן, שוכנות עד 2 קילומטרים מגבול ישראל עם סוריה או לבנון, והכול בקו אווירי".

446 שם: "עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, המשויכת לאשכול 6 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, ושדירות המגורים בתחומן, כולן או חלקן, שוכנות עד 2 קילומטרים מגבול ישראל עם סוריה או לבנון, והכול בקו אווירי [...]".

447 לעיל, הערה 244.

448 בזמנו הוגשו עתירות מספר כנגד סיווג יישובים ואזורים שנהנו מההטבות. ראו, בין היתר, עניין נסר (לעיל, הערה 14), וראו את הערתו של הנשיא גרוניס: "במקרה הנוכחי נאלץ בית המשפט להתערב בחקיקה ראשית, שעה שהן הרשות המחוקקת והן הרשות המבצעת מכירות בפגמים שבחוק. עם זאת, אותן רשויות אינן מביאות בעצמן לתיקון הפגמים שבחקיקה אלא מפנות הן, למעשה, את התפוח הלוהט למגרשה של הרשות השופטת. כפי שכתב חברי המשנה לנשיא א' ריבלין, 'שוב נדרשים אנו להוציא, עבור אחרים [...] ערמונים מן האש הפוליטית'. אילו פעלו הרשויות האחרות ואילו תיקנו את הטעון תיקון, לא היה בית משפט זה מתערב בחקיקה של הכנסת". הכנסת לא נשארה אדישה וראו, בין היתר, פרוטוקול מס' 362 (נוסח לא מתוקן) משיבת ועדת הכספים, הכנסת החמש עשרה מושב רביעי שהתקיימה ביום ה', י"ח בשבט התשס"ב, 31.1.2002, www.knesset.gov.il/protocols/data/rtf/ksafim/2002-01-31.rtf

449 אעיר כי ניתן בהחלט לטעון שהטבת המס המדוברת כאן אף היא "הקלת מס", כיוון שעולה חדש או יורד ותיק חוזר לישראל מייצרים החצנות חיוביות בעצם הגעתם לישראל ואיך זיל גמור. טענה זו אינה נראית לי אך לא אתעמת איתה בחיבור זה.

לא תמיד ההבחנה בין הנחות מס לבין תמריצי המס ברורה. לצורך מאמר זה נסתפק בהגדרה התאורטית מעט, שעל פיה **תמריץ מס** היא הוראה סטטוטורית המעניקה הטבת מס לנישום מסוים, לקבוצת נישומים, לסוגים שונים של פעילויות או להכנסות,<sup>450</sup> שמטרתה הכוונת התנהגות, תמרוץ פעילות חוקית וסבירה, שיישומה מפר לכאורה עקרונות חוקתיים, כגון השוויון, חופש העיסוק והחוזים וזכות הקניין. על הממשלה המבקשת להעניק או לחוקק תמריץ מס מוטל נטל השכנוע שההפרה החוקתית מוצדקת על פי המבחנים המקובלים של פסקת ההגבלה. לעיתים נמצא כי הממשלה מגישה הצעה לתמריץ מס לאחר שביצעה עבודת מטה מסודרת, והסתמכה על מחקרים אמפיריים וכמותיים המאששים את ההנחה שהתמריץ אכן ישיג את המטרה. לעיתים מקור התמריץ הוא בהערכות שאינן מגובות במחקרים רציניים, בהשערות וב"תחושות בטן" של משרד מסוים. הדוגמה שתשמם אותנו כאן היא תמריצי המס שהוקנו בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון 168 והוראת שעה), תשס"ח–2008 (להלן: תיקון 168).<sup>451</sup>

בשנת 2008 אישרה הכנסת את הצעתו של משרד הקליטה וחוקקה את תיקון 168. התיקון, שהוחל רטרואקטיבית לשנת 2007 ואילך, העניק שני תמריצי מס מרחיקי לכת לשני סוגים של נישומים יחידים: האחד, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה; האחר, "תושב חוזר ותיק", קרי תושב ישראל שירד מהארץ וחזר להיות תושב ישראל לאחר ששהה בחו"ל במשך יותר מעשר שנים. שני סוגי תושבים אלה יכוננו להלן "תושב מאושר".<sup>452</sup>

ההטבה האחת היא פטור ממס הכנסה – לרבות רווח הון – במשך עשר שנים מהמועד שבו הפך התושב המאושר לתושב ישראל, על הכנסותיו האקטיביות והפסיביות שהופקו או שנצמחו **מחוץ** לישראל או שמקורן בנכסים **מחוץ** לישראל. התושב המאושר

450 בדיונים בוועדת הכספים ובוועדה לביקורת המדינה מתבררת תופעה שאינה ראויה. פקודת מס הכנסה מעניקה סמכויות מסוימות לשר האוצר. לדברי ראש רשות המיסים, שר האוצר העביר לו את הסמכויות הללו והסמיך אותו להעניק הטבות אלה על פי שיקול דעתו. יש בכך פגם גדול. ראש רשות המיסים אחראי לגביית המיסים, לא לקביעת מדיניות. החלטותיו לא תמיד מתפרסמות ולעיתים תמוהות. כך לדוגמה פטר ראש רשות המיסים קרנות הון פרטיות ("private equity funds") ממס הכנסה וממס רווח הון על הכנסותיהן ממכירת השקעותיהן. וראו, בין היתר, את דוחות מבקר המדינה וכן פרוטוקול הוועדה לביקורת המדינה, לעיל, הערה 310.

451 ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון 168 והוראת שעה), תשס"ח–2008 ס"ח 2184, עמ' 902, סעיפים 4, 12 ו-13.

452 ראוי לציין כי החוק אינו מייחד את ההטבות רק ל"עולים חדשים" או לאזרחי ישראל שחזרו, אלא לכל מי שהפך לתושב ישראל לראשונה או לאחר שחזר מהיעדרות של עשר שנים. בכך פותח החוק אפשרות שכל אדם, יהיה מי שיהיה ויהיו מניעיו אשר יהיו, אשר יצליח לקבוע בישראל את מרכז חייו יהא זכאי להטבות אלה.

453 סעיף 97(ב)(1) לפקודת מס הכנסה.

יכול לבקש שלא להיות פטור או ליהנות מהפטור רק על הכנסות שונות ולא על כולן,<sup>454</sup> על פי בחירתו.<sup>455</sup>

ההטבה האחרת פוטרת את התושב המאושר מחובת הגשת דוח על הכנסתו השנתית בנוגע לכל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בכנסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שבו היה לתושב ישראל.<sup>456</sup>

כאמור, השאלה אם מטרות אלה ראויות אם לאו, באשר להצבת יעדים של הממשלה במסגרת מדיניותה, אינה שאלה משפטית-חוקתית מובהקת, והאפשרות להעבירה בביקורת שיפוטית היא מצומצמת. עם זאת ברור ששתי ההטבות הללו פוגעות בעקרונות חוקתיים – שוויון, חופש העיסוק ואף זכות הקניין של כלל היחידים תושבי ישראל שאינם זכאים להטבות אלה. כמו כן, קרוב לוודאי שההטבה השנייה עומדת בניגוד לתכליתן של האמנות למניעת הלבנת הון ולמלחמה בטרור,<sup>457</sup> שישראל חתומה עליהן. מכל מקום, אתרכז כאן בהצדקות האפשריות לפגיעות החוקתיות שנוכרו.

כפי שעולה מדברי ההסבר להצעת החוק ומהמסמכים המפורטים כאן,<sup>458</sup> המטרה המוצהרת של תיקון 168 הייתה עידוד עלייה לארץ,<sup>459</sup> והשבת "יורדים" הביתה.<sup>460</sup> משרד הקליטה אפילו טען שאחת מהמטרות היא השבת מדענים לישראל. כאשר הובאה

454 סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה

455 האפשרות שהסעיף מעניק לנישום המאושר לבחור כמה מס ישלם בישראל מקנה יתרונות מרחיקי לכת, שכן על פי רוב אם הכנסתו חייבת גם במס זר, הוא זכאי להקטין את חבותו במס זר באמצעות זיכוי המס הישראלי כנגד המס הזר. סעיף 16 לפקודה מאפשר לשר האוצר או למנהל רשות המיסים להחזיר לנישום כזה את המס הישראלי בתנאים מסוימים. בדיון בוועדה לביקורת המדינה מיום 29.11.2017 התברר שרשות המיסים עושה בסעיף זה שימוש "ליברלי" ביותר. ראו פרוטוקול הוועדה לביקורת המדינה (לעיל, הערה 310).

456 סעיף 134ב לפקודת מס הכנסה.

457 United Nation, Office on Drugs and Crimes, Global Programme Against Money Laundering, "Money Laundering And The Financing Of Terrorism, The United Nations Response", [www.imolin.org/pdf/imolin/UNres03e.pdf](http://www.imolin.org/pdf/imolin/UNres03e.pdf). לאימוצם של עקרונות אלה בישראל ראו חוק איסור הלבנת הון, תש"ס-2000, ס"ח 240 והצווים השונים שהוצאו מכוחו ולשם ביצועו; החוק וחוק המאבק בטרור, תשע"ו-2016, ס"ח 898 שהחליף, בין היתר, את חוק איסור מימון טרור, תשס"ה-2005, ס"ח 76.

458 ראו דברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 167 והוראות שעה), תש"ס-2008 ה"ח 396, עמ' 644: "מטרותיו העיקריות של החוק המוצע הן קליטת כללי עלייה, החזרת הון אנושי איכותי למדינת ישראל ועידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית גבוהה להיות לתושבי ישראל". ח"כ כץ הצטרף ליוזמה והגיש הצעת חוק פרטית לתיקון פקודת מס הכנסה 168.

459 ראוי להעיר כי תושב מאושר אינו רק "עולה חדש", קרי יהודי הזכאי לאזרחות ישראלית בעיקר בגלל חוק השבות, אלא כל מי שהפך לתושב ישראל לראשונה. מבחינה זו, יאמרו הציניקאים, ההטבה אינה מפלה בין יהודים לשאינם יהודים. ראוי היה כי ייערך מחקר אמפירי במשרד ההגירה וברשות האוכלוסין שיצביע על מספרם של בעלי הון שלא הפכו לאזרחי ישראל אך קיבלו היתר לתושבות קבע בישראל.

460 לעיל, הערה 452.

ההצעה לדיון בפני ועדת הקליטה של הכנסת, ביקש יו"ר הוועדה לדעת אם משרד הקליטה, שזים את ההצעה, ערך מחקר כלשהו שמאשש את ההשערה שהאמצעים שנבחרו, תמריץ המס והפטור מדיווח, ישיגו את המטרה, כולה או חלקה. תשובת מנכ"ל משרד הקליטה בדיון בוועדת הקליטה בהצעת החוק הייתה יותר ממדהימה:

**אני באופן אישי מעריך שהנושא הזה, ברגע שיעבור בכנסת, יביא לתוספת של 30 אחוזים במספר העולים למדינת ישראל ואני מעריך שבקרבת התושבים החוזרים – ואתם יודעים שאנחנו באמצע מבצע – זה יביא אפילו לתוספת של 50 אחוזים ויגרום לישראלים ששואלים בחוץ לארץ לחזור למדינת ישראל. (הדגשה הוספה).**

אני רוצה לומר לכם שמרגע שהתחלנו לעבוד על החקיקה, במחלקת פניות הציבור במשרד הקליטה מתקבלות מאות פניות ביום וכך גם ברשות המיסים. הפניות מגיעות מעולים ששואלים שאלות ורוצים לדעת מתי זה יעבור ואיפה זה עומד.<sup>461</sup>

יו"ר הוועדה, ד"ר נודלמן, ביקש מידע נוסף:

הזכרתם כאן את החוק שהיה קיים בעבר. יש לכם נתונים על כך? כאשר חוק נכנס לתוקף, הוא גורם לעלייה במספר העולים?<sup>462</sup>

ארז חלפון:

אדוני היושב-ראש, בשיחה האחרונה שאלת אותי. יש לי כאן את הגרף משנת 2003 ועד שנת 2007, כאשר הוא מראה את מספר העולים שהגיעו לישראל מכל הארצות. אני יכול לומר שבשנת 2003 היו 25 אלף עולים, בשנת 2004 היו 23 אלף עולים, בשנת 2005 היו 23 אלף עולים, בשנת 2006 היו 21 אלף עולים ובשנת 2007 היו כ-20 אלף עולים. **אי אפשר לומר מי מתוך המספרים האלה חזר בגלל חמש השנים כי לא הלכנו אליהם לשאול אותם אם הם הגיעו בגלל אהבה למדינה או בגלל המס. אני מעריך שחלק מאותם נתונים שהצגתי חזרו בגלל מה שהיה. כאמור, לא בדקנו אבל אני אומר שבעקבות ההתעניינות שיש, אני מעריך שברגע שהחוק הזה יעבור, הוא יביא לתוספת של 30 אחוזים במספר העולים.**<sup>463</sup>

461 הכנסת ה-17 מושב שלישי פרוטוקול מס' 233 (נוסח לא מתוקן) משיבת ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות, יום שלישי י"א באב התשס"ח (12 באוגוסט 2008), שעה 10:00, עמ' 6.

462 שם, עמ' 7.

463 שם.

[...] הנושא השני שדיברת על נתונים, ראשית אני רוצה להגיד: **הנבואה ניתנה לחמורים**. אני אמרתי פה בישיבה הקודמת, על סמך **ההערכות שלי כמנכ"ל משרד הקליטה** [...]. (הדגשות הוספו).<sup>464</sup>

בדיון בוועדה לקראת הקריאה השנייה והשלישית בכנסת לא הרפתה היועצת המשפטית לכנסת, עוה"ד נורית אלשטיין, והצביעה על כך שהעלייה גברה גם בלי ההטבות המתוכננות; והמנכ"ל בשלו:

בלי ההטבות של רשות המיסים אבל עם ההטבות שנתנו עם משרד האוצר. אנחנו עושים סקרים, יושבים פה אנשי נפש בנפש, אנשי הסוכנות היהודית שחלק לא הגיעו היום כי הם עסוקים בגיאורגיה, עשינו שיחות עם תושבים חוזרים, אמרו לנו: אתם תסיימו את המבצע הגדול שהנושא של המיסים הוא גולת הכותרת של המבצע. **אמרתי על פי שיחות**, ויש פה את הארגונים, ועל פי מיילים ופניות שאנחנו מקבלים במשרד – נגדיל את כמות העולים ב־30% ונגדיל את כמות הישראלים, אם הגדלנו אותה ונגיע השנה, אני מקווה מאוד שאפילו נגרד את ה־15,000 איש, **אני מעריך** כשזה יעבור, בשנה הבאה נוכל בתושבים חוזרים להגיע ל־20,000 ובנושא של עולים, אם אנחנו מדברים נכון להיום על 20,000 עולים בשנה, **אני מעריך** שיהיה גידול של 30%.<sup>465</sup> (הדגשות הוספו).

כך התקבל התיקון האמור – בהתבסס על שיחות ועל הערכות אישיות, כאילו אין לשכה מרכזית לסטטיסטיקה, כאילו אין חוקרים מעולים בישראל שיכולים לערוך מחקרים מדויקים ולספק אומדנים מדויקים יותר מהנחתו של מנכ"ל משרד ממשלתי ש"הנבואה ניתנה לחמורים".

חמור מכך, מאז קבלתו של התיקון המפלה הזה עברו כבר כעשר שנים. נראה שעד היום לא נערך כל מחקר רטרוספקטיבי בדבר יעילותן של ההטבות הללו או פגיעתן הרעה. יתרה מזו, רשות המיסים, שבעת הדיון בוועדת הקליטה שדנה תמכה בהתלהבות בחקיקתו של תמריץ, שינתה את עמדתה, והיא מודה היום כי אין בידיה נתונים התומכים בתמריץ ובפטור מחובת הדיווח. וכך ממש התבטא ראש רשות המיסים: "אנחנו הולכים כעיוורים כבר עשר שנים: אנחנו לא יודעים כמה הפטור עולה, כמה אנשים קיבלו אותו, כמה עלו בעקבותיו, כמה הם השקיעו, מה קיבלנו ומה איבדנו".<sup>466</sup>

464 ש.ם.

465 ש.ם.

466 ראו הוועדה לביקורת המדינה מיום 26.2.2018. דיווח על הישיבה ראו: [M.knesset.gov.il/Activity/committees/StateControl/News/Pages/pr\\_260218.aspx](http://M.knesset.gov.il/Activity/committees/StateControl/News/Pages/pr_260218.aspx), בעיקר את דבריו של **מנהל רשות המיסים**: "הפטור מדיווח פסול מעיקרו, ואין כל סיבה לתת אותו... זה עשר שנים שישאל הפכה למקלט מס מהטובים – או מהגרועים – שיש בעולם, ולא מצאנו עוד אף מדינה בעולם שיש בה חוק דומה. מדובר אפוא גם על נזק תדמיתי גדול. עוד משהו שכדאי להבין הוא שהחוק מעודד השקעה בחו"ל – ולא בארץ – מכיוון שעל השקעות

דומני כי לאור המתווה ששורטט בעניין קניאל,<sup>467</sup> וההחלטה בעניין נסר,<sup>468</sup> ולאחר שבמהלך השנים לא נערכו על ידי הממשלה מחקרים רציניים ומהימנים המאששים את הערכתו האישית של מנכ"ל משרד הקליטה דאז, ראוי לבחון גם היום אם תיקון 168 אכן השיג את מטרתו. אם לא כך הדבר, השאלה המתבקשת היא אם ראוי שבספר החוקים הישראלי יישארו הפרות חוקתיות לא פשוטות וללא הצדקות מבוססות.

## סיכום

הנה כי כן הסתיים המסע. תחילתו בתופעה המעידה כי בתי המשפט בישראל נרתעים מפרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית בכל מה שנוגע לחקיקה פיסקלית. הנחתה כי קיימות כמה סיבות לרתיעה זו של בתי המשפט. הסיבה העיקרית שנראית לי היא, שחוקי מס נועדו לממן את ההוצאות של הממשלה הנבחרת לצורך מימוש מדיניותה וקיום הבטחתה לציבור. כיוון שכך, קיים חשש מתמיד של בתי המשפט מחציית הגבול בין ביקורת שיפוטית (לא ראויה) על מדיניות הממשלה לבין ביקורת שיפוטית ראויה על דרכי המימוש, היישום והביצוע של המדיניות המועדפת. סיבה שנייה היא, עם כל הכבוד וההוקרה, הקושי שיש לבתי המשפט להתמודד עם מורכבותם של חוקי המס ומקורותיהם המגוונים הלא־משפטיים ולהתגבר עליהם. סיבה נוספת, הקשורה לקודמת, היא שבתי המשפט מיישמים את חזקת חוקיות/תקינות המנהל גם על החלטות שיפוטיות של רשות המיסים ופקידות השומה, אף שהדבר עומד בניגוד להוראה סטטוטורית מפורשת בפקודת מס הכנסה. נוסף על כך קיים החשש מפגיעה במקורות הכספיים בתקציב המדינה וברגישות המתבקשת מפרשנות חוקתית של חקיקת מס וביקורת שיפוטית עליה; תוצאותיהן של אלה עלולות לגרום תקלות ואף משברים כלכליים, ולעיתים נדרשת החלטה מהירה, שמונעת מהשופטות והשופטים דיונים מעמיקים בסוגיה הנדונה.

בארץ העולים והחוזרים משלמים מס מלא מהיום הראשון. ניסינו לבטל את החוק שנה אחר שנה. ב-2013–2014 זה עבר קריאה ראשונה, אבל אז פוצל מחוק ההסדרים ולא קודם, בשל 'שיקולים כלליים' של העברת התקציב. גם בתקציב 2019 הניסיון לבטל את סעיף 14(ד), המעניק לשר האוצר את האפשרות להאריך את הפטור בעשר שנים נוספות, פוצל מחוק ההסדרים, בטענה שהוא יקודם במסלול רגיל כשהצעת חוק נפרדת. לדעתנו הגיע הזמן לתקן את החוק הזה – ויפה שעה אחת קודם". (הדגשות הוספו).

467 כזכור, לעיל, הערה 239, הנשיא ברק אומר, בין היתר, את הדברים הבאים: "ייתכן, איפוא, כי עם חלוף הזמן תיווצר מציאות חדשה שבעקבותיה היחס בין הפגיעה בשוויון לבין המטרות החברתיות הראויות שוב לא יהא ראוי. במצב הדברים כפי שהוא כיום, אין בידינו לומר כי יחס זה חורג מהמידה הראויה. (הדגשה הוספה); וראוי גם לציין כי זרעי המתווה הזה הוצעו כבר לפני העידן החוקתי ראו עניין צבן, (לעיל, הערה 26 ו-44).

468 לעיל הערה 14 ו-250.

באשר לפרשנות חוקתית על חקיקה פיסקלית הצבעתי על שינוי במגמה, שהסתמנה עם תחילתו של העידן החוקתי; על נסיגה בנכונותו של בית המשפט העליון לשקול עקרונות חוקתיים בפסקי דין העוסקים בחקיקה פיסקלית. אחת הדוגמאות הצורמת ביותר היא זו שבה הצדיק בית המשפט העליון, בערעור ובדיון נוסף, את השומה שהוצאה לנישומים-עבריינים, שומה שחייבה אותם במס הכנסה על תקבול שלא יצר להם כל התעשרות.<sup>469</sup> עקב כך, המס פגע בקניינם של הנישומים והפך, הלכה למעשה, לקנס נוסף שהוטל עליהם ללא הליך פלילי. לחלופין, משמעות השומה היא ששיעורי המס הסטטוטוריים שונו לא "בחוק או על פיו", כפי שדורש חוק-יסוד: משק המדינה.

באשר לביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית עמדתי על כך שבדיון שבו התבקש בית המשפט להעביר תחת ביקורת שיפוטית את שיעורי המס הנמוכים על הכנסות מהון ורווח הון, בית המשפט העליון, מפיו של הנשיא ברק, היה מוכן להניח, לצורך יעילות הדיון, כי שיעורי המס הנמוכים פגעו בעקרונות חוקתיים, אך בהיעדר ניסיון ונתונים הוא לא השתכנע שהסיבות לכך לא היו מוצדקות. בכך הפך בית המשפט את סדר הבדיקה הראוי, שכן נטל השכנוע צריך להיות על הטוען להפרה חוקתית, בעוד על הממשל החובה לשכנע כי קיימות הצדקות להפרה. עם זאת, אפשר לדעתי לראות כי בית המשפט שרטט מתווה, נכון בעיניי, לביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית, ובעיקר על חקיקת הטבות מס. למרבה האכזבה מצאתי כי מתווה זה טרם עוגן בישראל וכי הגישה והטעמים שבבסיסו עדיין לא התערו ונטמעו בפסיקות מאוחרות יותר.

גם בדיון בעניין נסר, בנושא האפליה שנמצאה בסעיף 11 לפקודה, התקשה בג"ץ להורות על ביטולה, ורק לאחר שנתן לממשלה ולכנסת הזדמנויות לתקן את הוראת הסעיף ואלה נמנעו מהתחייבותן לעשות כן, "נאלץ" בג"ץ להודיע על ביטול הסעיף. דוגמה נוספת הראתה כי בית המשפט העליון נמנע מלבחון באופן מעמיק אם היטל מיוחד שהוטל רק על עובדי ציבור הפר עקרונות חוקתיים. עוד בחנתי את פסק דינו של בג"ץ אשר העדיף להסתפק בבחינת ההליך של חוק ריבוי נכסים, ונמנע מלהעביר תחת שבט ביקורתו את מהות ההסדר.

בהמשך הדברים הראיתי כי רתיעה דומה הלכה וגברה עם השנים גם בדין האמריקאי. גם באותם מקרים שבהם חוקי מס פוגעים לא רק בעקרונות השוויון, כי אם גם בעקרונות חוקתיים בסיסיים המקובלים בארצות הברית – קניין, חופש העיתונות והפרדת הדת ממוסדות המדינה – בתי המשפט האמריקאיים מתקשים מאוד לקבוע כללים ברורים לביקורת חוקתית על חקיקה פיסקלית. עיקר הביקורת השיפוטית שם מתרכזת בשאלות של סמכות החקיקה של הקונגרס ופחות בבחינה מהותית של חקיקת המס. הרחבתי במקצת את הדיבור על גישתה של השופטת גינסבורג, שהיא חריג למגמה הכללית שם (ובניגוד לדעתו של ראש השופטים רוברטס, שהגיע לתוצאה זהה). על פי גישתה של השופטת גינסבורג, מס פיגואני אינו מס במישור החוקתי כי אם אמצעי להסדרת המסחר. בסוף המאמר חזרנו לדין הישראלי. עמדתי על כך, שעם תחילתו של העידן החוקתי

469 ערעור הירשון ודמארי (לעיל, הערה 21).

בישראל, בתי המשפט נעזרו בזכויות ובעקרונות חוקתיים כדי לפרש את דיני המיסים בהתאם למטרות הערכיות של שיטת המס הצודק והראוי. ואולם עולה החשש כי לאחרונה מסתמנת נסיגה מגישה זו. הדוגמה הבולטת לכך היא התוצאה הסופית אליה הגיע בית המשפט העליון בעניין דמארי והירשזון.

לצורך הצגת המודל לביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית, הצעתי (במבוא) הבחנות והגדרות מדויקות למונחים "מס" ו"תשלומי חובה אחרים". הראשון נועד רק למימון של הוצאות הממשלה הנבחרת לצורך הספקת הסחורות ושירותים הציבוריים. כיוון שהמס (הטהור) "קשור" לשאלות של מדיניות, האפשרויות לביקורת שיפוטית עליו מצומצמות. המונח השני עוסק בארבעה סוגים של "תשלומי חובה אחרים": מס פיגואני, הקלת מס, הנחה ממס ותמריץ מס. מרכיבים אלה מתייחסים למטרות ייעודיות. הם נועדו בעיקר להסדרת מחירים ותשלומים של סחורות ושירותים. מטרתם להעביר את העלות של החצנות כלכליות בהתאם לרציונל כלכלי. העברת העלות של ההחצנות השליליות – באמצעות מיסים פיגואניים. העברת ההחצנות החיוביות – באמצעות הקלות מס שמעבירות את העלות של ההחצנה החיובית שיוצרת פירמה, ממנה אל כלל הציבור. כיוון שכך, "תשלומי חובה אחרים" פוגעים, מעצם תכליתם, בזכויות ובעקרונות חוקתיים.

הבחנה זו, בין "מס" לבין "תשלומי חובה אחרים", מסייעת בגיבושו של מודל הביקורת השיפוטית על חקיקה פיסקלית המוצע כאן. על פי מודל זה, ביקורת שיפוטית על חקיקה של חוקי מס (טהור) תמשיך להיות מאופקת ומצומצמת. מנגד, הרתיעה תתפוגג כשבתי המשפט יידרשו לבחון את חוקתיותם של תשלומי חובה אחרים, שכן גם תשלומי החובה וגם ההצדקות להם הם מדידים וניתנים להערכה מקצועית מדויקת.

המחשתי את יישום המודל על תשלומי חובה אחרים באמצעות ארבע דוגמאות. האחת – היטל על מוצרי טבק; השנייה – הקלות המס המוענקות למפעלים מוטבים על פי החוק לעידוד השקעות הון; השלישית – הנחות ממס המוענקות לתושבים באזורי קו עימות; הרביעית – תמריצי מס המוענקים לתושבים חדשים ולתושבים ותיקים חוזרים. כל האמצעים שבדוגמאות אלה מפירים זכויות אדם (שוויון, חופש העיסוק, קניין פרטי) ועל כן הם צריכים לעמוד בתנאיה של פסקת ההגבלה.

כיוון שמטרתם, ייעודם ודרכי יישומם של תשלומי החובה הם מדידים, אימוץ המודל המוצע יחייב את הממשלה לבצע עבודת מטה רצינית ומשמעותית. היא תצטרך להראות כי הדרכים והאמצעים שנועדו ליישום המטרות אכן ישיגו את מטרותן. יהיה עליה להתרגל לכך שבטורם תחליט להציע פגיעה בעקרונות חוקתיים באמצעות תשלומי חובה, היא נדרשת להבטיח כי המטרות ברורות וכי היא מצוידת בהערכות ובמחקרים תומכים ומגבים את האמצעים שנבחרו. מכאן ואילך לא יעז פקיד ממשלה, לרבות מנכ"ל משרד ממשלתי, להימנע מהערכות מקצועיות ולדחות את הצורך בהן בנימוק ש"הנבואה נתנה לחמורים". מכאן למסקנתי שהמודל המוצע יסייע לבתי המשפט להגביר את ביקורתם השיפוטית על חקיקה פיסקלית, ואם יאומץ יביא ללא ספק לשיפור של עבודת הממשלות ולייעולה וישיב את תורת המשפט ותורת המיסים בישראל.