

על חקיקת מסים: חקיקה ראשית, חקיקה מנהלית וחקיקה שיפוטית בישראל

פרופ' יוסף מ' אדרעי*

מבוא

- פרק א': הסיבות והמאפיינים;
1. תורת המשפט הישראלי ורשויות המס;
 2. חקיקת המקרה;
 3. מקורות דיני המסים ומורכבותם;
 4. ניגוד אנטרסים;
 5. איכון דיני המס;
 6. "מינוי" "ועדות";
- פרק ב': תפקודן של רשויות המס;
1. הנציבות כצד מעוניין בסכסוכי מס;
 2. חקיקת משנה: הגבלות על ניכוי הוצאות מותרות?;
 3. התעלמות מרצון הכנסת ומהערוות של בית-משפט מחוזי; א. התיקון כמנסה להנהיג מהפיכה לא מתוכננת בדיני התחולה בישראל; ב. הרקע העיוני לדיני התחולה בדין הישראלי; ג. ניתוח הלכידות שבדיני התחולה הישראליים; ד. ההיסטוריה של חקיקת התיקון.
 4. איכון פיתוח המשפט (מניעת אקטיביזם שיפוטי); א. הגדרת בסיס המס; ב. חלוקה למקורות ההכנסה; ג. ניכוי הוצאה רעיונית.
- פרק ג': סיכום ומסקנות.

א. מבוא

חקיקתו של תיקון מספר 94 לפקודת מס הכנסה¹, הידוע גם כ"חוק המיזוגים והפיצולים", והסערה שהתעוררה סביב ביטול הפטור על רווח הון ממכירת ני"ע בבורסה שבו וחיידר את בעיית דרכי החקיקה של חוקי המס בישראל.

* פרופסור חבר בפקולטה למשפטים, אוניברסיטת חיפה, מורה בפקולטה למשפטים של המיכללה למינהל. תורת המחבר נתונה למר נאור דניאל, עוזר מחקר בפקולטה למשפטים באוניברסיטת חיפה, על עזרתו היעילה.

1 חוק לתיקון פמ"ה (מס' 94). התשנ"ג – 1993, ס"ח 1433 ע' 190.

ראוי לבחון איכותה של חקיקה, בשני מישורים: האחד, בחינת מטרת המציעים — האם היא ראויה, האם תביא תוצאות הרצויות לחברה הישראלית; מהי עלות השגת המטרה הרצויה; מי המרוויחים ומי המפסידים. המישור השני, המשפטי², הוא בחינת תהליך הפיכת הנורמה שנבחרה לנורמה משפטית מחייבת; האם הניסוח מוצלח, האם בעיות הפרשנות שיתעוררו לנוכח חקיקתה של הנורמה החדשה הן בכמות וכרמה סבירות, האם נוסח החוק מבטא נאמנה את הכוונה המקורית של המציעים. בחברה מתוקנת קובע הריבון את המטרות. הריבון הוא כידוע העם, והעם מבטא את רצונו וכוונותיו בדרכים רבות ומגוונות: בכנסת, בכלי התקשורת, באימץ נורמות התנהגותיות מסוימות ובהפנמה של ערכי יסוד מסוימים למערכת המשפט באמצעות המחוקק, מחוקק המשנה או בתי-המשפט³.

בחינת דרכי חקיקתם של חוקי המס בישראל, שמקורם ביוזמה ובניסוח של רשויות המס, מגלה ליקויים ופגמים. רשימה זו נועדה לבחון את השאלה האם ראוי שפעולת החקיקה של חוקי המס בישראל — הן היזמה והן הניסוח — תושאר בידיהן של רשויות המס השונות; אותן רשויות הממונות על הפעלת חוקי המס ועל גביית המסים המוטלים באמצעות אותם חוקים. אנסה להראות, כי המצב היום, על-פיו יוזמות החקיקה, המחקר וניסוח חוקי המס המתנהל על-ידי רשויות המס, אינו רצוי ודורש שינוי.

כמה סיבות למסקנתי, כי ראוי להוציא מידי רשויות המס את יוזמות החקיקה וניסוח חוקי מס. בפרק הראשון אנסה למנות את הסיבות העיקריות. בפרק השני אמנה כמה תופעות שליליות המאששות את טענתי.

פרק א': הסיבות והמאפיינים

1. תורת המשפט הישראלי ורשויות המס.

א) החברה הישראלית נמצאת היום בשלב אותו אני מכנה "השלב השלישי של מלחמת העצמאות". זהו שלב מרתק של גיבוש התרבות הישראלית. שלב שבא לידי ביטוי גם בשיטה המשפטית שלה. תורת המשפט הישראלית ההולכת ומתגבשת מבטאת את ה"אני מאמין" של החברה הישראלית⁴. כך בפסיקתם של בתי-המשפט הישראלים⁵;

2 על תפקידם של משפטים, ראו בין היתר: מ' מאוטנר ירידת הפורמליזם ועלית הערכים במשפט הישראלי (1993); א' פרוקציה "בועות-משפט" משפטים כ (תש"ן) 9; י' מ' אדרעי לקראת לימודי משפט (תשנ"ב).

3 ראו בין היתר: א' ברק "היצירה השיפוטית לסוגיה: פרשנות, השלמת חסר ופיתוח המשפט" הפורקליט לט (התשמ"ט-התשנ"א) 267; א' ברק "תפקידו של בית-משפט עליון בחברה דמוקרטית" הפורקליט מא (תשנ"ג) 5.

4 בג"ץ 73/53 קול העם בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד ז 871, 884.

5 כך בבית-המשפט העליון: ראו בין היתר בג"ץ 693/91 ד"ר מיכל אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין פ"ד מז (1) 749, אך גם בבתי-משפט השלום: ע"פ 2857/85 מ"י נ' פורום אורנן, פסקים תשמ"ז ג, 335; וגם בבתי-המשפט המחוזיים: ה"פ 432/91 (נצרת) בוסקילה נ' צמח (לא פורסם).

בהפנמתם של עקרונות-על לתוך הדין הסטטוטורי⁶; ולתוך חוקי היסוד בעלי אופי קונסטיטוציוני⁷; בהתפתחותה של תורת פרשנות מיוחדת⁸; וכך, במקביל, בהתגבשותן של קבוצות חוקרים וחוקרות מעולות באקדמיה המשפטית⁹. אחד הכללים הבסיסיים בתורת משפט מחייב שהשיטה תהיה קוהרנטית¹⁰. כללי המשפט חייבים להשתלב אלו באלו ולארגן יריעה הומוגנית, ללא סתירות פנימיות ומתח שלילי.

(ב) פקידי רשויות המס אינם יכולים להתפנות ללמוד, להבין ולהשתלט על מכלול החקיקה והפסיקה בכל תחומי המשפט. התכונותם בחוקי המס נובעת מתוך הצרכים הנראים להם כצרכים ראויים. עקב עיסוקיהם העיקריים — שיפורטו בהמשך — קשה לדרוש מהם לראות את התמונה הכוללת ואת משמעות ערכי היסוד של החברה הישראלית.

(ג) דיני מסים נחשבים בעיני רבים — בטעות מוחלטת — כענף עצמאי ומנותק משיטת המשפט הישראלי. מסורת אנגלית גרסה, כי אין טעם וצורך לחפש צדק והגיון בחוקי המס¹¹. מסורת זו נפסלה זה מכבר בעולם המערבי המודרני¹² ובכלל זה על-ידי בית-המשפט העליון שלנו¹³. ואין פלא בכך. כבר בספר הספרים נתפש המס כמכשיר וכאחד הביטויים למנהל ולממשל טוב¹⁴, וכך נמצא על-פני כל הדורות דיונים

6 על הטענה כי "עקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום" המקובלים על הציבור בישראל הופנמו לדין הישראלי הסטטוטורי ראו י' מ' אדרעי "חוק יסודות המשפט כמקור סטטוטורי לאקטיביזם שיפוטי ולרפורמת מס שיפוטית" עיוני משפט יז (תשנ"ב-תשנ"ג) 597; וכך הופנמו ערכיה של מדינת ישראל ואף העקרונות שבאו לידי ביטוי בהכרזת העצמאות בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (תיקון עקיף בחוק יסוד: חופש העיסוק, סעיף 11) מרץ 1994.

7 חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו; חוק יסוד: חופש העיסוק; על משמעותם של חוקים אלו ראה בין היתר: א' ברק "המהפכה החוקתית: זכויות יסוד מוגנות" משפט וממשל א (תשנ"ב) 9.

8 א' ברק "פרשנות ושיטה: יסודות לתורת פרשנות ישראלית" עיוני משפט י' (תשמ"ד-תשמ"ה) 764; א' ברק שקול דעת שיפוטי (תשכ"ז) בעיקר בשער השני; א' ברק פרשנות במשפט (כרך שני, תשנ"ג); ח' כהן "פרשנות נאמנה — תלתא משמע" משפטיים ז (תשל"ז) 5; ע"א 165/82 קבוצת חצור נ' פ"ש רחובות, פ"ד לט(2) 70; ע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הרשקוביץ ואח', פ"ד לט (4) 281; ד"נ 13/80 הנדלס נ' בנק קופת עם ואח', פ"ד לה(2) 785.

9 על תפקיד האקדמיה וה"דוקטרינה" בגיבוש תורת המשפט הישראלית ראו בין היתר אצל מ' מאונטנר "ירידת הפורמליזם ועלית הערכים במשפט הישראלי" לעיל הערה 2.

10 לעיל הערה 8.

11 ידועה אמרתו המפורסמת של השופט Rowlatt: "There is no equity about tax" כפרשת *Cape Brandy Syndicate v. Comm* (1921) 164 (K.B.).

12 ראו בין היתר: H. Simons *Personal Taxation* (Chicago, 1938); R. Musgrave (ed.) *Broad Based Taxes* (Baltimore-London, 1973); Edwin R.A. Seligman *Essay in Taxation* (London, 8th ed., 1913); T.M. Porcano "Distributive Justice and tax policy" *Accounting Revue* (1984) 619. 39. וכך גם: י'מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב (תשמ"ב) 431.

13 עניין חצור, לעיל הערה 8, בע' 75, וכן, ע"א 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם יוסף, פד"א יג 73, 79.

14 על מיסוי על-יפי היכולת לשלם במקרא ראו למשל ויקרא כ"ז, ח; על מסים במשפט העברי ראה: ש' שילה דינא דמלכותא דינא ירושלים, (תשל"ה) 202 ואילך.

פילוסופיים, חברתיים וכלכליים בנסיון להגדרת מאפייני המס הטוב¹⁵. על-פי המאפיין העיקרי המס חייב להיות מוטל בהתאם לעקרונות היושר האופקי והאנכי. המסקנה העיקרית העולה מעקרונות אלו היא שבסיס המס צריך להיות רחב ככל האפשר. תורת המקור אינה עונה לדרישות אלו. נציבות מס הכנסה דבקה באופן בלתי מובן בתורת המקור ובמאפייניה השונים.

2. חקיקת המקרה¹⁶.

(א) משרד האוצר הוא המשרד הממונה על אוצר המדינה. הוא הממונה על תקציב המדינה ועל חלוקתו. מטבע הדברים, שההשפעות והלחצים על משרד זה רבים וחזקים. המשרד מעצב ומגבש את מדיניות הממשלה בנושאי כלכלה ונושאים משקים. ראשוני נתונים ללחצים תמידיים לפתור בעיות, בדרך כלל בעיות מזדמנות לטווח הקצר.

(ב) סמיכותן של רשויות המס וכפיפותן למשרד האוצר, מביאות למצב שבו יוזמות החקיקה של רשויות המס והפתרונות הננקטים על-ידן אינם נקיים מספיקות. גם לחץ העבודה השוטפת של פקירי המס וגם חובתם לציית לממונים עליהם מביאים לעתים לפתרונות סטטוטוריים צרים ובלתי מספקים לטווח הארוך, ושאינם משתלבים עם עקרונות יסוד בחברה הישראלית; פתרונות שההתמודדות עמם בשלב מאוחר יותר יוצרת בעיות קשות¹⁷.

(ג) לכאורה, הדרך הקלה ביותר לפתור בעיות מזדמנות היא שימוש בשיטת המס ובתמריצי מס. פוליטיקאים מעדיפים את השימוש ב"הוצאות מס" כדי להשיג מטרות סקטוראליות במקום להגדיל את תקציב הוצאות הממשלה. מקובל, כי השימוש בתמריצי מס אינו יעיל, הוא עוזר לבעלי היכולת הגבוהה והוא עוזר להעלים מן הציבור את העלות האמיתית השנתית של פעילות מסוימת¹⁸.

(ד) המציאות יוצרת לעתים בעיות מס קשות. כדי לפתור אותן ניתן לנקוט בשתי דרכים אלטרנטיביות: האחת, לנקוט בפרשנות "נכונה" של הדין ולהתאימו למציאות החדשה, להציגה בפני הנישומים, להתמודד עמה בבתי-המשפט ולפתח את הדין הקיים בעזרת הפסיקה, וזאת בראיה לטווח ארוך תוך שמירה על שלמות השיטה והקוהרנטיות שבה. הדרך השנייה היא בחקיקה. הקושי שנוצר בבחירת הדרך השניה בישראל מקורו ברצונם של הנסחים לפתור בעיה מזדמנת. הטכניקה הננקטת היא, בדרך כלל, באמצעות

15 י' מ' אדרעי, לעיל הערה 12.

16 המונח חקיקת המקרה נטבע בזמנו על-ידי הפרופסורים פלר והרנון כשבאו לבקר את גישתו של המחוקק לפתור בעיה מזדמנת באופן נקודתי ונעדר קוהירנטיות; ראה ש' ז' פלר וא' הרנון "הצעת החוק לתיקון פקודת העדות (מס' 6), תשכ"ז – 1967 הפרקליט כד (תשכ"ח) 94.

17 למשל, הוספת סעיף 88 לפקודה שפתרה לכאורה בעיה בטווח הקצר אך יצרה בעיות קשות מאד בטווח הארוך, ראו י' מ' אדרעי וע' דותן "מיסוי דמי שכירות מראש במס הכנסה" מחקרי משפט ד (תשמ"ז) 79, וראה גם בהמשך פרק ב' פסקה 4 ב', בעיקר הערה 83.

18 S.S. Surrey *Pathways to tax reform: the Concept of Tax Expenditure* (Harvard U. Press, Mass., 1973); M.A. Chirelstein *Federal Income Taxation* (New-York, 6th ed., 1991); א' יורן "תמריצי מס ומענקים, מה עדיף" רואה החשבון כד (תשל"ג) 69.

"חקיקת המקרה". מטבע הדברים שהנסח אינו מסוגל לבצע עבודה מושלמת¹⁹ תחת לחץ של זמן. בעיות הפרשנות שהפתרון הסטטוטורי יוצר מתגלות לעיתים כקשות ודורשות חיקונים נוספים. לעיתים קרובות מתברר בדיעבד, כי עדיף היה שלא לנקוט כלל בפתרון סטטוטורי אלא לנסות ולהעזר בבתי־המשפט כדי לפתור את הבעיה. דוגמה לכך מהווה חקיקתם של חוקי המיסוי בתקופת האינפלציה. רשויות המס זכו בנסיגותיהן לפתור את בעיית האינפלציה באמצעות פיתוח המשפט וכך הן צוידו בהלכות כגון דפוס מרכז²⁰, אנג'ל²¹, וסער²². אילו היו רשויות המס מגלות סבלנות רבה יותר ואמונה גדולה יותר ביכולתן לשכנע את בתי־המשפט בפתרונות אבולוציוניים של שיטת המס, היו נמנעים מאיתנו כמה פתרונות קשים שהוחדרו לשיטת המשפט הישראלית, ובעיקר חוקי המיסוי בתקופת האינפלציה או תיקוני חקיקה בנושאי דיווח²³.

3. מקורות דיני המסים ומורכבותם.

(א) המקורות המרכיבים את דיני מסים כוללים לא רק עקרונות משפטיים (מתחומים מגוונים), כי אם גם עקרונות כלכלה, מימון וחשבונאות²⁴. לא תמיד מצליחות רשויות המס לרדת לעומקם של המקורות הללו וכתוצאה מכך משנות בעקיפין וללא משים את הנחות היסוד העומדות בבסיס חוקי המס. כך לעניין חוק מס ערך מוסף²⁵ וכך גם לעניין פקודת מס הכנסה.

(ב) פקודת מס הכנסה מורכבת מרבדים שונים. תחילתה, כידוע, בפקודה לדוגמה שהנפיק משרד המושבות הבריטי²⁶. התפישתה שעמדה ביסוד הפקודה לא תמיד מובנת על פניה. כדי להבין קונספציה מסוימת של הסדר המצוי בה יש לעיתים לחקור באופן יסודי את הרקע. לא תמיד יש לרשויות המס הזמן והסבלנות לבצע את המחקר הדרוש. כתוצאה מכך נוצרים מצבים בהם חקיקה מסוימת חדשה עומדת בסתירה עם הקונספציה הבסיסית העומדת ביסוד ההסדר הסטטוטורי וכך נוצרים מצבים טעוני מתח וחסרי

- 19 ר"ע 277/82 גירוסטה בע"מ נ' מ"י, פ"ד לו (1) 826, 831.
- 20 ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' דפוס המרכז חב' להוצאה לאור בע"מ, פ"ד לו (4) 589.
- 21 ע"א 425/79 אנג'ל בע"מ נ' פקיד שומה, מס הכנסה ירושלים, פ"ד לו (1) 829.
- 22 עמ"ה 51/83 סער נ' פ"ש חדרה, פד"א יב 184.
- 23 לעיל הערה 17.
- 24 צרלסטיין, לעיל הערה 18 וכן את ספרם של W. Klein & J. Bankman *Federal Income Taxation* (Boston, 8th ed., 1990).
- 25 על-פי המקובל בכל המדינות שהנהיגו מס ערך מוסף, הפטור על היצוא ("שיעור מס אפס") נועד להשיג שתי מטרות: נייטרליות מס ביבוא הון ומניעת כפל מס על עסקאות בינלאומיות. — ראו י"מ' אדריי מיסוי פעילות בינלאומית (תשנ"ב), בפרק "אסמכתאות שם. רשויות המס החליטו משום מה כי הפטור האמור נועד לעודד יצוא ולשפר את מאזן התשלומים. בית־המשפט העליון לא מצא תימוכין לגישה זו בנוסח המקורי של החוק — בג"צ 326/76 לשכת הספנות נ' מנהל המכס, פ"ד לא (1) 444, 446. שלטונות המס לא יתירו ויומו שורה של תיקונים, הן בחוק — לדוגמא: סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ והן בתקנות — לדוגמא: תקנה 12(א)(1) לתקנות מע"מ התשל"ו — 1978. תיקונים אלה עיוותו את בסיס המס ויצרו בעיות לא פשוטות. נושא זה לא יידון ברשימה זו.
- 26 על התפתחותה של חקיקת המסים וגלגוליה של הפקודה המנדטורית ראה בין היתר אצל א' לפידות "גילגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53.

קוהרנטיות. כך, למשל, לעניין הגדרת בסיס המס; לעניין מהותו של ריווח הון²⁷; לעניין תפקידו ומטרותיו של הפחתה²⁸ וכך לעניין אי ההכרה בנושא ניכוי הוצאות ששולמו בשווה כסף²⁹.

4. ניגוד אנטרסים.

א) תפקידה העיקרי והמקורי של נציבות מס הכנסה הוא הפעלתם של חוקי המס, גביית המס והפעלתו של מנגנון מנהלי רב עוצמה שלעיתים נכנס לעימותים עם ציבור משלמי המס (להלן לצורך נוחות גרידא: "פונקציית הגביה"). תפקיד נוסף שהנציבות מבצעת היום הוא קביעת נורמות כלליות בתחום חקיקת המס. הנציבות היא היוזמת את מרבית הצעות החוק בתחום דיני מס הכנסה; אנשיה מופיעים בפני ועדת הכספים ואנשיה גם מנסחים את התקנות לחתימתו של שר האוצר (תפקידים אלה יכולו להלן לצורך הנוחות גרידא: "פונקציית החקיקה").

ב) קיים חשש, כי נקודת המבט של פקידי רשויות המס, מושפעת מטבע הדברים מפונקציית הגביה גם שהם מפעילים את פונקציית החקיקה. הם עלולים לראות בעיקר את הבעיות המטרידות את מערכת הגביה והאכיפה ומימון מספק של הוצאות הממשלה; יש חשש, כי הם מתקשים לראות באופן כולל ומקיף את ההיבטים החברתיים והקונסטיטוציוניים הקשורים לחקיקת המס.

ג) פונקציית הגביה מעמידה את רשויות המס מול וכנגד ציבור משלמי המס. כאשר מעמידים את האינטרס האישי של משלמי המס, המעוניינים לשלם מס מזערי, כנגד "האינטרס" של רשויות המס, המופקדות על מילוי קופת האוצר, קיים עימות. עקרון בסיסי קובע, כי כללי העימות חייבים להקבע על-ידי גוף אובייקטיבי ולא על-ידי אחד הצדדים לעימות זה. הפקדת תהליך החקיקה בידי רשויות המס — גם במישור הראשון של קביעת הנורמות הרצויות וגם במישור השני של ניסוחן — מהווה הפרה של עקרון זה. קיים חשש, כי במקרים מסוימים רשויות המס אינן אובייקטיביות ולגנדי עיניהן עומדת עמדה צרת אופקים של גובי מס במקום גישה רחבת אופקים שצריכה להנחות מחוקק לאומי. ניתן להניח, כי במקרי גבול, כשרשויות המס יהיו משוכנעות בנכונות גישתן, אנשיה לא יעמדו בפיתוי וינסו להטות את כפות המאזניים לטובת עמדתם עד כדי התערבות בתהליכי חקיקה ושיפוט³⁰.

5. איבון דיני המס.

א) רשויות המס נמנעות מליוזם שינוי מהותי בתפישתן את בסיס המס מתוך החשש שמא אין זה תפקידן אלא תפקיד הכנסת, ועל כן הן נמנעות מיוזמת תיקון חקיקה בכיוון

27 י' מ' אדרעי "מיסרי רווחי הון: על הגדרת "רווח הון", מאפייני רווח (והפסד) הון, הבעיות ופתורן", הפרקליט מב (1995) 295.

28 י' מ' אדרעי "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות ושימוש נאות בשיטת דיווח" הפרקליט לט (תשמ"ט-תשנ"א) 136.

29 ראה להלן פרק ב' פיסקה 34, עמ' 340.

30 להלן פרק ב' פיסקה 1.

הראוי. באופן פרדוקסלי, אין הן נמנעות מיוזמת תיקונים בנושאים זניחים³¹. כתוצאה נמצא, כי נושאים חשובים וחיוניים אינם מטופלים כראוי, בעוד שתיקונים בנושאים שוליים מבוצעים באופן שוטף הנעדר לעיתים קוהרנטיות ושיטתיות. פרדוקס זה מאיים לאבן את שיטת המס הישראלית.

ב) בשיטת המשפט הישראלי, יש לבתי-המשפט תפקיד חשוב בפיתוח המשפט ובמניעת איבדן³². אולם בתי-המשפט נאלצים להמתין לסכסוך שיפוטי כדי לפסוק. בסכסוכים בין רשויות המס לבין הנישומים, יש צורך שרשויות המס יהיו את נושא הדגל החדשני בכל אשר קשור לתפישות שאינן מטיבות עם הנישומים. נציבות מס הכנסה מגלה דבקות בלתי מובנת לי בתורת המקור הבריטית. אין היא יוזמת דיונים משפטיים שיאפשרו לבתי-המשפט ליצור הלכות חדשות. יתירה מזו, במספר מקרים בהם עשו בתי-המשפט המחוזיים צעד כלפי נטישת הלכות מיושנות שעבר עליהן הכלח ואימון הלכות חדשות, מנעו רשויות המס את הדיון בבית-המשפט העליון בכך שהתפשרו עם הנישומים, גם כאשר זכו בדיון בבית-המשפט המחוזי³³.

ג) איבון דיני המס נובע לעיתים גם מצמצום יריעת הדיון המשפטי על-ידי רשויות המס. תפישה מסוימת הינחתה את רשויות המס לזיום חקיקה ספציפית בענין מסוים. התפישה שעמדה ביסוד אותה חקיקה התגלתה כשגויה, אך בא-כוחם של רשויות המס בבית-המשפט העליון צמצם את יריעת הדיון והטיעונים כך שבית-המשפט "נאלץ" להמנע מלקבוע הלכה נכונה ורצויה³⁴.

6. "מינוי" ו"עדות".

רשויות המס עצמן ערות לכך שחלק מן הבעיות שהן נדרשות לפתור מצויות מעבר ליכולתן. הן פונות, באופן לא מובן ולא מוסדר למומחים: הקושי שבתהליך זה כפול: ראשית, המומחים אינם ממונים באופן מסודר ופורמלי, ללא כתבי מינוי ובהכרח ללא סמכויות מוגדרות וללא מחויבויות חד משמעיות. שנית, מיהותם של המומחים אינה מבוקרת. חלקם, בעלי משרדים גדולים של ראיית חשבון ועריכת דין שמחויבותם התוזזת והאתית מופנית ללקוחותיהן וחלקם שוקל, באופן טבעי ומובן, את האנטרסים הצרים והמקצועיים שלהם³⁵.

31 למשל הוספת סעיפים 8ב ו-8ג לפקודה; ראו להלן פרק ב' פסקה 1.א. וכן אדרעי ודותן, לעיל הערה 17; וכן סעיפים 3 (ו) ו-3 (ח) לפקודה — ראו בהמשך פרק ב' פסקה 2; לעומת זאת שילוב חוק מס שבח עם פרק ה' לפקודה, שתוכנו כבר ב-1965 עם חקיקתו של חוק לחיקון פקודת מס הכנסה (מס' 6), תשכ"ה — 1966, טרם הוצא אל הפועל.

32 לעיל הערה 3; מאוטנר, לעיל הערה 2; "מ' אדרעי" דוקטרינת המקור — סוף הדרך; הגדרת המונח "הכנסה" בדון הישראלי הנוהג" משפטים יז (תשמ"ז) 25, 27-28 ואסמכתאות שם; "מ' אדרעי" חוק יסודות המשפט כמקור לאקטיביזם שיפוטי ולרפורמת מס שיפוטית" עיוני משפט יז (תשנ"ג) 597; וראה גם בהמשך, פרק ב' פסקה 4.

33 ראה בהמשך, פסקה 4.

34 ע"א 634/73 ארנסט מיכאל ג' פשמ"ג, פד"א ז 135; להלן פרק ב' פסקה 4.

35 מקרים רבים לא הגיעו כלל לידיעת הציבור הרחב: כך למשל בנושא המיסוי בתקופת אינפלציה. בשנת 1984 מינה הממונה על הכנסות המדינה ועדה, שנתבקשה להציע דרכים

פרק ב': תפקודן של רשויות המס כמחוקק

מפאת קוצר היריעה אסתפק כאן בהצגה קצרה של מקרים התומכים לדעתי בעיקרי הטענות שפורטו לעיל.

1. הנציבות כצד מעוניין בסכסוכי מס.

בעניין דפוס מרכז³⁶ ניהלה נציבות מס הכנסה משפט בעניין עיתוי מיסוי הפרשי שער. עד לאותה תקופה נמנע המחוקק הישראלי לקבוע הוראות סטטוטוריות בשאלות אלו. בזמן ניהול המשפט הוגשה לכנסת הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 50), התשמ"א – 1981³⁷. לעניין שאלת עיתוי הדיווח כללה הצעת החוק רק התייחסות לשאלות דיווח של קבלנים. בקריאה השניה והשלישית נמצאו עוד כמה הוראות; אחת מהן היא הוראתו של סעיף 88 לפקודה בנוסחה היום. ההוראה קובעת:

"מועד החיוב של הכנסה מהפרשי שער"

88. הכנסתו של אדם מהפרשי שער תיחשב כהכנסה בשנת המס שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים" (הדגשה הוספה).

יתכן שההסבר לנוסח המוזר והבלתי מקובל של הסעיף מצוי ברקע לתיקון. נציגי המדינה בדיון המשפטי שהוזכר לעיל, שלא כמקובל, היו שני משפטנים בכירים שעיקר עבודתם בלשכה המשפטית של נציבות מס הכנסה. תשומת ליבו של בית המשפט העליון הוסבה לתיקון הפקודה וכך הסתמך בית המשפט העליון על הנוסח של התיקון³⁸. לא כן בעניין אגודת השומרים. כאן ניסו רשויות המס להסתמך על דברי הסבר שנכתבו להצעת חוק שעסקה באותו נושא שנדון בבית המשפט העליון. בית המשפט העליון נזהר הפעם מטענה כזו:

"מטרת ההצעה היא אכן לצמצם את השימוש בשיטת המזומנים. נאמר בה אמנם כי היא באה רק להבהיר את המצב המשפטי הקיים לאור טענות של נותני שירותים שחלה עליהם תוספת י"א כי הם זכאים לדרווח לפי שיטת מזומנים. אך בצדק מעיר עורך הדין נאמן, בא כוחה המלומד של המערערת, כי הצעת החוק היא מטעם הממשלה ודברי ההסבר משקפים את עמדתו ואת פרשנותו של

חילופיות למיסוי בתקופת אינפלציה. חברי הועדה לא קיבלו כתב מינוי פורמלי. הועדה קיימה מספר רב של דיונים ופגישות. הועדה אף הגישה דוחות לממונה ולשר האוצר. מסקנותיה של הועדה לא נדונו כלל וסופו של דבר שהממונה התכחש לעצם קיומה. ועדות אחרות מונו עליי נציב מס הכנסה ב-1990; הועדה לבדיקת השינויים בדיון הפנימי לעניין המיסוי הבינלאומי שהגישה את מסקנותיה בנובמבר 1991. ועדה אחרת שמינה נציב מס הכנסה באותה תקופה נתבקשה להציע רפורמה במיסוי חברות אחר שתיקן 72 לפקודה התקבל והפך לעובדה מוגמרת. דיוני ועדה זו לא נסתיימו מעולם.

36 לעיל הערה 20.

37 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 50) תשמ"א-1981, הח' 437.

38 לעיל, הערה 20, בפסקה 22 לפסה"ד.

המשיב, כפי שהוצגו גם לפנינו. ואכן, קביעת המצב המשפטי הקיים היא של בית-המשפט, ולפרשנותם של שלטונות המס, אשר באה לידי ביטוי בדברי ההסבר להצעת החוק הנ"ל יש רק משקל של טענה הראויה להבחן, מה גם והפסיקה לא סמכה ידיה עד כה על ביטול שיטת המזומנים³⁹. (ההדגשות הוספו).

2. חקיקת משנה: הגבלות על ניכוי הוצאות מותרות?

כלל ידוע הוא, שתקנות רצויות המותקנים מכוח חקיקה ראשית חייבים להלוך את החקיקה הראשית, ליצור עמה קוהרנטיות ובודאי לא לעמוד בסתירה למהות החוק המסמיק⁴⁰. לא תמיד בא כלל זה לידי ביטוי בחקיקת המשנה בענייני מיסים. משקבע המחוקק, כי מס הכנסה מוטל על הכנסה חייבת, נקבעו מספר הנחות בסיסיות שמקורן בעקרונות משפט, כלכלה וחשבונאות. המונח "הכנסה" אינו המצאה משפטית טהורה, הוא מונח השאול מתורת הכלכלה, המימון הציבורי ותורת המימון. קיימים כמה מאפיינים בסיסיים למונח הכנסה כבסיס מס⁴¹: מס על הכנסה, להבדיל ממס על הון נטו, אינו מס על הכנסה פוטנציאלית, כי אם מס על הכנסה הממומשת; על כן דרישת המימוש היא חלק מהותי מהגדרת בסיס מס הכנסה. הכנסה כוללת רק ריווח, תוספת לעושר; בהעדר תוספת לעושר אין כלל הכנסה⁴². על כן כל סכום המהווה החזר השקעה — Capital Recovery אינו בבחינת הכנסה⁴³. משקבע המחוקק את בסיס המס כ"הכנסה חייבת" פירושו של דבר, כי כל הוצאה שהוציא הנישום — שאינה מיועדת לצריכה פרטית או לחסכון והשקעה ושעומדת בכללי ההקבלה⁴⁴ — מותרת לו בניכוי. זו המסגרת הנורמטיבית שבתחומיה חייבים שר האוצר ונציב מס הכנסה לפעול בעת שהם נדרשים להתקין תקנות במסגרת פקודת מס הכנסה. חקיקת משנה שתחרוג ממסגרת נורמטיבית זו עלולה להפסל על-ידי ביקורת שיפוטית⁴⁵. כאשר אדם מוציא הוצאות שכל כולן נועדו ליצירת הכנסתו ההוצאות יותרו לו בניכוי. כאשר ההוצאה היא מעורבת, קיים חשש שמא הוצאות לצריכה פרטית יותרו בניכוי ובכך יישחק בסיס המס. כיוון שכך, יש צורך בקביעת מדרג מסוים שיעזור בזיהוי ובכידוד המרכיב הפרטי

39 ע"א 78/494 חברת קברוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ ולוי משה נ' פש"מ ג', פד"א כ 403, 412.

40 "זמיר, עורך, ספר קלינגהופר (המכון למחקר ולמשפט השוואתי ע"ש ה' סאקר, (תשנ"ג) 105; ב' ברכה משפט מינהלי (תשמ"ו) 67.

41 "מ' ארדעי" דוקטרינת המקור — סוף הדרך; על הגדרת המונח הכנסה בד"ר הישראלי הנוהג", לעיל הערה 32, בע' 31–29.

42 ודוק, אין באמור לעיל בטקסט קביעה, כי כל תוספת לעושר היא בבחינת הכנסה החייבת במס; כל שנאמר בטקסט הוא שכל שיטת מס על הכנסה חייב להיות מרכיב של תוספת לעושר; כי בלעדי מרכיב זה אין כלל הכנסה.

43 "מ' ארדעי, לעיל הערה 28.

44 נראה, כי הגישה הבסיסית בנושא ההקבלה היא כי יש להקביל את ההוצאה להכנסה שהופקה במסגרת הפעילות או העסקה שיצרה את ההכנסה — כלל ההקבלה האופקי — ולאותה שנת המס — כלל ההקבלה האנכי. קיימים מספר כללים בפקודה המגמישים את כללי ההקבלה הללו, כגון סעיף 28 ותת-הסעיפים שבסעיף 17 לפקודה; פיתוח נושא זה ראוי לדיון נפרד.

45 לעיל הערות 28, 40 ו-43.

שבהוצאה ובקביעת כלל שיאסור ניכוי. יש צורך באומדן המרכיב הפרטי. זו דוגמה מובהקת לצורך בקביעת תקנות מפורטות. זו גם מטרתן של תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב – 1972 (להלן: "תקנות הוצאות מסוימות") ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשמ"ז – 1987 (להלן: "תקנות הרכב"); לקבוע יחס בין ההוצאות המותרות לבין ההוצאות שמהוות צריכה פרטית ועל כן אינן מותרות בניכוי. אין צריך לומר, כי קביעת היחס חייבת להיות סבירה, לשאוף לקירוב אופטימלי בין הצורך לאפשר לנכות את כל ההוצאות העסקיות לבין איסור הניכוי של המרכיב הפרטי שבהן. קביעה שרירותית וגורפת לא תעמוד בביקורת שיפוטית⁴⁶. לא כך ראתה נציבות מס הכנסה את הדברים. בתשל"ז נקבעו תקנות מס הכנסה (תנאים לניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ז – 1967. בין היתר נקבעו בהן הגבלות גורפות על ניכוי הוצאות רכב פרטי. בית-המשפט המחוזי בחיפה דן בתוקפן של תקנות אלו בשני מקרים בהבדל של 11 יום. בעניין שחורי את גוטליב⁴⁷ סירב בית-המשפט המחוזי בחיפה להכריז, כי בהתקינו את התקנות האמורות שר האוצר חרג מסמכותו כיוון שהתקנות נוגדות את סעיף 17 לפקודה. לדעת בית-המשפט, מטרת התקנות היתה לקבוע אומדן המרכיב הפרטי בהוצאות הרכב. משהשתכנע כי מדובר בהוצאה מעורבת, קבע בית-המשפט שמדובר בקביעות עובדתיות; אם כך, לא השתכנע בית-המשפט שאומדן המעוררת היה עדיף על אומדן התקנות ועל כן דחה את ערעור הנישומה ואישר את קביעתו של פקיד השומה, שהתבססה על התקנות, על-פיה רק 3/4 מהוצאות שהוצאו על החזקת רכב יותרו בניכוי.

11 יום אחר כך נדון עניינה של חברת גרשלר⁴⁸. כאן חידד בית-המשפט את גישתו: בית-המשפט האמין לעדויות, כי כל הוצאות החזקת הרכב נועדו אך ורק ליצירת ההכנסה של החברה, וכי לא היה כל מרכיב פרטי בשימוש ברכבים. כיוון שכך, קבע בית-המשפט, כי:

"לא היה מקום להחיל את התקנות במקרה הנוכחי, משום שהתקנות מיועדות רק לאותם מקרים שיש לאמוד את ההוצאה ואילו כאן אין צורך בכל אומדן שהוא"

לפיכך קיבל בית-המשפט את ערעור הנישומה וחייב את פקיד השומה לאפשר לה לנכות את כל הוצאות הרכב. סיכום ההלכה מצוי בדבריו של יורן:

"המשמעות הברורה של ההחלטה היא, לדעתי, שעד כמה שהתקנות מרחיקות לכת מסעיף 17 בהגבלת ניכוי הוצאות, הן חורגות מסמכותן וחסרות תוקף"⁴⁹.

תפישתן של רשויות המס את ההחלטה האמורה היתה פורמלית לחלוטין. על-פי הבנתן לא היה מדובר בנושא מהותי עקרוני או קונסטטוציוני, כי אם בעיה פורמלית: העדר

46 ראה בין היתר: י' זמיר "הנחיות היועמ"ש; חקיקת משנה: נוהל והנחיות" עיוני משפט יא (תשמ"ז) 339, 366–367, 379–381.

47 עמ"ה 43/71 גוטליב את שחורי נ' פ"ש חיפה, פד"א ד 320.

48 עמ"ה 60/71 גרשלר בע"מ נ' פ"ש חיפה, פד"א ה 8.

49 א' יורן "ההגבלות על ניכוי הוצאות בחקופת הביניים" משפטים ד (1972) 673.

הסמכה בחוק. כיוון שכך יזמו תיקון לפקודת מס הכנסה (מספר 17), תשל"ב — 1972⁵⁰. תיקון זה כלל תוספת לסעיף 17 רישא לפקודה וכן שינוי של סעיף 31 לפקודה. ספק רב בעיניי אם תיקונים אלה יועילו לרשויות המס בכל אותם מקרים בהם תתעורר שאלה של הגבלת ניכוי הוצאה שאין כל ספק שהיא עומדת בדרישות סעיף 17 רישא — לאמור שאין בהן כל מרכיב פרטי או השקעתי. נראה לי, כי הכלל שצריך להנחות את רשויות המס צריך להיות מהותי יותר: עליהן להבין כי כללי ניכוי ההוצאות נובעות מהגדרת בסיס המס. אין להעלות על הדעת, ששר האוצר הוסמך לשנות את בסיס המס שנקבע על-ידי המחוקק. על-כן, מטרת התקנות גם היום חייבות להיות מצומצמת: לא שינוי בסיס המס, כי אם קביעת אומדנים במקרה בו ההוצאות הינן מעורבות. בדרך זו הלך לדעתי בית-המשפט המחוזי בירושלים בעניין סנונית⁵¹. תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשמ"ז-1987⁵², קובעת:

4. שכיר

לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה.
(להלן: "תקנה 4 לתקנות הרכב")

ואולם, במקום להכריז על בטלותה של תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשמ"ז-1987, הוא מצא דרך יפה ומינורית לנטרל את השפעתה המפלה והבלתי הגיונית⁵³. בית-המשפט קבע, שכאשר מעביד מחזיר לעובד הוצאות החזקת רכב שיצאו אך ורק לצורך ביצוע עבודתו, הרי שלא מדובר כלל בהוצאות שהוציא העובד, כי אם הוצאות שהוציאה החברה המעבידה ועל כן תקנה 4 לא חלה כלל⁵⁴.

3. התעלמות מרצון הכנסת ומהערות של בית-משפט מחוזי. פרשת דב ברונפמן נ' פ"ש נתניה⁵⁵ והשתלשלות הדברים שהתרחשה לאחר מתן פסק הדין בה מעידים, כי לעיתים מתעלמות רשויות המס לא רק מהחלטות של בית-משפט מחוזי כי אם גם מרצונה המפורש של הכנסת. מעשה בשכיר תושב ישראל אשר פרש מעבודתו בישראל, והחל לעבוד בבלגיה במקצוע שונה אך באותו ענף בו עבד בישראל. פקיד השומה גרס, כי ההכנסה שהפיק בעיסוקו החדש בבלגיה חייבת במס הכנסה ישראלי כיוון שרואים אותה כאילו הופקה בישראל מכוח סעיף 15(1) לפקודה. העובדה שהנישום היה שכיר בישראל לא נראתה לרשויות המס כבעלת משקל, וזאת לאור תיקון

50 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 17) תשל"ב — 1972, ס"ח 65.

51 עמ"ה 2/90 סנונית הנדסה בע"מ נ' פ"ש ירושלים, פד"א כ 389.

52 תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) תשמ"ז — 1987, ק"ת 333.

53 על אי סבירותן של תקנות מפלות אחרות, כגון תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (הוצאות מסוימות) תשל"ב-1972 ראה בין היתר ע"א 412/65 פ"ש חיפה נ' ד"ר מ' לייזר, פ"ד כ(2) 57. ראה גם י' מ' אדרעי "ניכוי הוצאות העובד", משפטים ח (תשל"ל) 195.

54 את גישתו של השופט טל ניתן גם להשתית על הגישה הרואה בעובד נישום בעל אישיות כפולה, כנישום עצמאי, וכחלק מן הפירמה המעסיקה — על תיאוריית הפירמה והחברים בה ראה בין היתר אדרעי, לעיל הערה 25, בע' 448-449. אדחה פיתוח רעיון זה להודמנות אחרת.

55 עמ"ה 114/89 דב ברונפמן נ' פ"ש נתניה פד"א כ 41.

סעיף 5(1) לפקודה שהתקבל בתיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 59), תשמ"ד-1984⁵⁶. עד התיקון היה מקובל, כי סעיף 5(1) חל רק על בעלי עסקים ובעלי משלח יד עצמאיים. התיקון ביקש להחיל את הוראות הסעיף גם על נישומים שכירים: נוסחו של סעיף 5(1) כולל היום את הדברים הבאים:

"(א) "משלח יד" — בין שההכנסה ממנו לפי סעיף 2(1) ובין שההכנסה ממנו היא לפי סעיף 2(2).

(ב) משלח יד שעסק בו אדם בחוץ לארץ לא יחשב כשונה ממשלח יד שעסק בו בישראל, בשל כך בלבד שבישראל הכנסתו מאותו משלח יד היתה לפי סעיף 2(1) ואילו בחוץ לארץ היתה לפי סעיף 2(2), או להיפך.

(ג) מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל, יראהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל." (להלן: "התיקון").

במקביל, נקבעה לתיקון הוראת מעבר בסעיף 18(ב) לתיקון מס' 59: תחילתו של סעיף 2 (התיקון האמור — י' מ' א') מיום תחילתם של כללים שיוקנו, לעניין האמור בו, לפי סעיף 67א לפקודה. (ההדגשה הוספה). לעניין זה העיר בית המשפט המחוזי:

"נראה לי עם זאת כראוי להוסיף שלא נראית לי תשובת ב"כ המשיב שהתנאי האמור לתחילת התיקון הנדון נתקיים בכך שבתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (תיקון מס' 2) תשמ"ד — 1984..... סבורני כי אם אכן נתכוון מחוקק המשנה לקבוע כללים לעניין האמור בסעיף 2 של תיקון מס' 59, כנדרש בסעיף 18(ב) של תיקון זה, וכתוצאה מכך לגרום לכך שהוראת סעיף זה תכנס לתוקפה — מן הדין כי יתקין את הכללים לפי סעיף 67א לפקודה".

בהתבסס על מסקנה זו ועל שתי טענות נוספות של הנישום שהתקבלו על דעתו של בית המשפט התקבל ערעורו של הנישום. רשויות המס לא הסכימו עם פסיקתו של בית המשפט המחוזי וערערו לבית המשפט העליון אך בסופו של דבר משכו את הערעור. אנסה להראות, כי אם התיקון האמור היה נכנס לתוקף הוא היה מהווה מהפיכה בדיני התחולה הישראלים. ניתוח עיוני מדויק של הוראות הפקודה מלמד שהתיקון יצר חוסר קוהרנטיות; כי לאור קיומו של סעיף 5(3) לפקודה, קשה להצביע על הצדקות לו. אין הוא נובע מניתוח כלכלי מקובל ואין הוא מתקשר עם גישת "כוח המשיכה" העומד בבסיסו של סעיף 5 לפקודה, אלא אם כן התכוונה ההצעה לחול רק על אותם מקרים בהם העיסוק בחוץ לארץ אכן קשור באופן ברור ובלתי מנותק לעיסוק בישראל. בהמשך אעמוד על כך שגם הכנסת לא ראתה כל הגיון בתיקון זה, כי היא ביקשה למנוע אותו, ומכיוון שלא הצליחה לעמוד בלחצי שר האוצר, הושגה פשרה על פיה התיקון יתקבל אך רק בהתקיים מספר תנאים.

(א) התיקון כמנסה להנהיג מהפיכה לא מתוכננת בדיני התחולה בישראל. אחת השאלות שהתעוררה בעניין ברונפמן היא האם הוראת המעבר שנקבעה בתיקון

59 לפקודה היא דרישה פורמלית או מהותית ויש להקפיד על דרישותיה. כפי שאנסה להראות, המקור להוראת המעבר הוא בהחלט מהותי. המהפכה שהתיקון האמור היה אמור להביא, היתה מרחיקת לכת ועמדה לשנות, מיניה וביה וללא רקע והכנות מספיקים את הלכידות (קוהרנטיות) שבדיני התחולה הישראליים⁵⁷. אין תימה איפוא, שהכנסת חששה מן המהפכה שהוצעה לה ומן הפגיעה בלכידות שנמצאת בסעיף 5 לפקודה. לכידות שכדי להבינה יש לחזור ולבחון הן את התיאוריות שעומדות ביסודם של דיני התחולה הישראליים והן את "הכשרות הכלכלית הכפולה של העובד השכיר".

(ב) הרקע העיוני לדיני התחולה בדין הישראלי⁵⁸.

לסעיף 2 לפקודה תפקיד כפול. הוא גם קובע את בסיס המס – הכנסה – והוא קובע גם את דיני התחולה Tax Jurisdiction הישראליים. הביטוי "הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל" (ההדגשה הוספה) פורש כקובע את דיני התחולה בישראל בהתאם לעקרונות הזיקה הטריטוריאלית⁵⁹. סעיף 5 נועד לתחום את כללי הזיקה הטריטוריאלית והוא קובע מקרים ספציפיים אימתי יראו הכנסה כמופקת בישראל⁶⁰. סעיף (1) לפקודה קובע בין היתר:

"כלי לפגוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל: (1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם...ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל".

כדי להבין את ההגיון המצוי ביסוד הוראתו של סעיף (1) לפקודה בכלל, ואת משמעות הביטוי "ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל" בפרט, ראוי לראות ולהבין את התיאוריות הבסיסיות המוכרות בתחום המיסוי על פעילות בינלאומית. תיאוריות המצויות בבסיסו של סעיף 5 לפקודה. כפי שעולה מתוך פסקי הדין הבודדים שעסקו בסוגיה⁶¹ רשויות המס לא ניסו לבחון את מטרת החקיקה של ההוראה האמורה

57 ראו בין היתר ד' ניגר "סוגיות מיוחדות בהיבט הטריטוריאלי של שיטת המס בישראל" מיסים ו' (2) עמ' א' 31, המצביע גם על המהפיכה שיצר התיקון וגם על התוצאות הכלת רצויות לתיקון. המחבר אינו דן באפשרות שהתיקון לא נכנס לתוקף.

58 על המונחים דיני תחולה, זיקה טריטוריאלית והקשר בין תורת המקור לזיקה זו ראו י' מ' אדרעי מיסוי פעילות בינלאומית, לעיל הערה 25, בעיקר פרק א' 56–36.

59 אם כי בספרי, שם, ניסיתי להצביע על כך, שיחכן וניתן לפרש את הביטוי האמור כקובע את הזיקה לישראל בהתאם למכלול הנסיבות. ברשימה מאוחרת הדגשתי, שהוראיל ובנושא מיסוי פעילות בינלאומית קיים חשש לכפל מס, אין לפתח המשפט בנושא דיני תחולה, אלא במהלך תחקיתי מקיף שמתחשב בצורך למניעת כפל מס – י' מ' אדרעי "חוק יסודות המשפט כמקור סטטוטורי לאקטיביזם שיפוטי ולרפורמת מס" עיוני משפט יז (תשנ"ג) 597, 598.

60 שם, וראו גם ד' גליקסברג "מבחן מקום המקור של ריבית לאור סעיף (4)(א) לפקודת מס הכנסה" הרבעון לענייני מיסים מס' 52 (תשמ"ד) 294; וכן ד' ניגר, לעיל הערה 57.

61 עמ"ה (ת"א) 301/85 אחיטוב נ' פ"ש גוש דן פד"א טז 238; עניין ברונפמן, לעיל הערה 55. בשני המקרים התרכזו טענות פקיד השומה בפרשנות לשונית גרידא, על פיה המבחן שנועד לקבוע אם התקיימו דרישות סעיף 5 (1) הוא האם הנישום עוסק בארץ ובחור"ל באותו משלח יד על פי מבחן זהות הכישורים בחבק; ראו גם ע"א 319/59 פ"ש נגהיה נ' גרוס וערעור נגדי, פ"ד יד 688; ע"א 289/68 פ"ש ת"א נ' ג' גודיק הפקות בינלאומיות (1965) בע"מ פ"ד כג (1) 36; על נסיונו של פקיד השומה לטעון טענות דומות באשר לסעיף (4) לפקודה, על כשלונו ואימוץ גישתו בחוק ראו התגלגלות פרשת ע"א 702/70 פ"ש חיסה נ' חברת החשמל לישראל בע"מ 263 וסיכום הנושא אצל אדרעי, לעיל הערה 25, בע' 109–110.

על פי ניתוח ערכי או מהותי והעדיפו פירוש לשוני-לגליסטי מיושן. הם התעלמו מהתיאוריה הבסיסית שעמדה ביסוד ההוראה — תיאוריה ידועה ומקובלת בנושא המיסוי הבינלאומי הידועה כתיאוריית "כוח המשיכה" (force attraction)⁶². ננסה להשלים את החסר.

סוגיית מיסוי פעילות בינלאומית מתחלקת לשתי סוגיות עיקריות: סוגיית תחולתם של דיני המס המקומי על פעילות בינלאומית — "דיני תחולה" (Tax Jurisdiction); וסוגיית כפל מס ומניעתו על פעילות בינלאומית. דיני תחולה יכולים להקבע על פי זיקה טריטוריאלית בלבד או גם על פי זיקה פרסונלית. הבחירה אינה שרירותית. לכל אחת מן הגישות הללו תשתית עיונית וכלכלית. השתת דיני התחולה רק על הזיקה הטריטוריאלית גרידא אינה נובעת מ"תורת המקור" אלא מעידה על העדפת "נייטרליות מס ביבוא הון"⁶³; על גישה על פיה מניעת כפל מס על פעילות בינלאומית מושגת באמצעות פטור ממס מקומי על הכנסות המושגות בחו"ל; על הנחה שהמדינה המארחת את הנישום תמסה אותו ולכן אין צורך שגם מדינת התושבות תמסוהו. מכאן גם שהשתת שיטת המס רק על הזיקה הטריטוריאלית כוללת בתוכה מנגנון מובנה למניעת כפל מס על פעילות בינלאומית⁶⁴: רק המדינה שבה נוצרת ההכנסה מחייבת במס את ההכנסה. קיימות מדינות רבות שאימצו גישה זו⁶⁵. מדינות אחרות העדיפו להשתית את דיני התחולה שלהם על שתי הזיקות. בבחירה זו העידו אותן מדינות, כי העדיפו את הגישה המוכרת כ"נייטרליות מס ביצוא הון"⁶⁶. כיוון שגישה זו, המושתתת על שתי הזיקות, כוללת בחובה כפל מס — המדינה ממסה גם את ההכנסות הנוצרות בגבולותיה וגם הכנסות של נישומיה שנוצרות בגבולות מדינה אחרת, ואלו מתחייבות במס על ידי המדינה האחרת — נוצר מצב שבו יש צורך לקבוע כללים ברורים למניעת כפל מס. ואכן, ניתן לראות, כי במדינות בהן שיטת המס מושתתת גם על זיקה פרסונלית, כוללת שיטת המס הוראות מפורשות וברורות בדבר כלים למניעת כפל מס⁶⁷.

השתת שיטת מס הכנסה בישראל רק על כללי זיקה טריטוריאלית מעידה שהמחוקק הישראלי העדיף נייטרליות מס ביבוא הון. על רצונו לשיטת מס המושתתת על עקרונות פשוטים; על רצונו להמנע מקביעת כללים מסובכים ומורכבים למניעת מיסוי כפל על פעילות בינלאומית. הדבר בא לידי ביטוי בסעיף 2 רישא לפקודה. "מס הכנסה יהא משתלם.... על הכנסת אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל"; לאמור: הכנסות

62 ראו הריון אצל אדרעי, לעיל הערה 25, בעיקר פרק א' עמ' 50–58 ואסמכתאות שם.

63 שם, עמ' 34–36.

64 כך גם במס ערך מוסף: בבסיסו תפישה כלכלית של נייטרליות מס ביבוא הון; לפיכך מוטל מע"מ על היבוא וכלל היצוא פטור מכל מע"מ, באמצעות שיעור מס אפס. בכך נוצר מנגנון מובנה המונע כפל מס על פעילות בינלאומית; ראו י' מ' אדרעי מיסוי פעילות בינלאומית, לעיל הערה 25, פרק י'.

65 על סקירה הדינים במדינות שונות ראו, למשל, E.J. Reavey, ed. 1988 *International Tax* Summeries, (Wiley & Sons, 1988).

66 לעיל הערה 25, בע' 34.

67 ראו בין היתר: Y. Edrey and A. Jeffrey, "Taxation of International Transaction — Over: The International and Relief from Double Taxation Under the U.S. Tax System", 9 *The International Tax Business Law Journal* (1991), pp. 102–128.

של כל אדם, גם אם אין לו כל זיקה אישית לישראל, אך רק אם מנגנון ייצורה ("נצמחה או הופקה") מצוי בישראל או שהיא נצרכת או נחשבת ("נתקבלה"⁶⁸) בישראל. כך גם סעיף 4 וגם סעיף 5 לפקודה מעידים על כך: "...יראו הכנסה כמופקת בישראל". מנגד, כמתבקש משיטה המבוססת רק על כללי הזיקה הטריטוריאלית, אין בפקודה אף לא סעיף אחד שמסדיר את נושא מניעת מסי כפל בסיטואציה שבה אין אמנה למניעת כפל מס עם ישראל⁶⁹.

מתוך נקודת מוצא זו יש לפרש את הוראותיו של סעיף 5 לפקודה. הסעיף מצוי בתוך שיטה המבוססת על הזיקה הטריטוריאלית. הוא נועד להבהיר מתי מתקיימת זיקה זו. אין הוא בא להכניס בדרך האחורית זיקה פרסונלית. במילים אחרות, יש לראות בסעיף 5 לפקודה כקובע "כללי מקור" כמו גם סעיפים דומים בשיטות מס אחרות⁷⁰. הסעיף מונה כללי מקור המבטאים גישה כלכלית, שנועדה לקבוע מתי מצוי מנגנון ייצור ההכנסה בישראל. הסעיף מבוסס על תפישות מוכרות. תפישות שבבסיסן מצויה תיאוריית "כוח המשיכה" — "Force of Attraction". על פי תיאוריה זו, שהיתה ידועה ומקובלת כבר בשנות השלושים והארבעים, אם מנגנון ייצור ההכנסה מצוי במדינה פלונית, הרי שכל ההכנסות הקשורות או הנובעות מאותו מנגנון ייצור הכנסה חייבות במס הכנסה באותה מדינה פלונית⁷¹. תיאוריה נוספת המצויה ביסודו של סעיף 5 לפקודה היא כאמור "תיאוריית הפירמה". ניתוח הסעיף על ארבעת סעיפיו הקטנים מגלה התאמה מוחלטת עם תיאוריה זו. על פי תיאוריה זו פירמה, שאינה אלא צבר של חוזים של *Nexus of Contracts*, מורכבת מקבוצה מגוונת של משקיעים, הבעלים, עובדי הפירמה, המשקיעים באמצעות הלוואות, משכירי נכסים, בעלי קניין רוחני וכיוצא באלה "משקיעים" — "חברי הפירמה" — שיש להם אינטרס משותף ומובהק בהצלחתה של הפירמה. הם משקיעים בה ואם היא תיצור הכנסה הם כולם יהנו ממנה: בעלי הפירמה — ממשיכת הרווחים; בעלי אג"ח והתחייבויות אחרות — מן הריבית ומהבטחון שבהחזר הקרן; בעלי הקניין הרוחני — מהתמלוגים; בעלי נכסים מוחשיים — מדמי שכירות; ועובדי הפירמה — ממשכורות ומבטוחים שיקבלו מן המעביד אך גם מעליית ערכם ומעמדם בשוק העבודה⁷². לענייננו: הפירמה — "מנגנון ייצור ההכנסה" מייצרת את ההכנסה ו"מחלקת" אותה למשקיעים השונים. אם מנגנון ייצור ההכנסה מצוי בישראל, כל ההכנסות הנובעות מן הפירמה אף הן מצויות בישראל ועל כן חייבות במס

68 ראו בספר, לעיל הערה 25, בעיקר ע' 57; 42 H. Dale "Effectively Connected Income" *Tax Law Rev.* (1987) 689

69 סעיפים 196 עד 213 לפקודה עוסקים רק במצב שבו קיימת אמנה. סעיף 214 רק מסמך את המנהל ליצור הסדר משני בתקנות.

70 על כללי המקור המפורטים מאד בשיטה האמריקאית ראו למשל J. Isenbergh *International Taxation* (Boston, 1990) chaps 4–5

71 לעיל, הערה 62, בע' 681.

72 על כושרו הכפול של עובד כמשלם מס דנתי במקום אחר: "מ' ארדעי" פסיקה חדשה בדניי מסים והתשתית הרעיונית לה", מחקר העומד להתפרסם ב"עיוני משפט" וראו גם Y. Edrey "Taxation of International Activity: FDAP, ECI and the dual capacity of an employee as a Taxpayer", 15 *Virginia Tax Rev.* (4).

הכנסה ישראלי. כאמור, שתי התיאוריות האמורות באות לידי ביטוי ברור בסעיף 5 לפקודה על סעיפיו הקטנים.

באשר להכנסות פסיביות (ריבית, תמלוגים ודמי שכירות) של המשקיעים בפירמה, סעיף 5 (4) לפקודה קובע את מיקומן. ודוק סעיף 5(4) מתרכז רק בהכנסות פסיביות שמשלמת פירמה בישראל — "מפעל קבע בישראל"; אם ההכנסות משתלמות על-ידי תושב ישראל בשל מפעל קבע בחו"ל או בשל צריכה פרטית, ההכנסות לא נכנסו לגדר של הסעיף. באשר להכנסות של עובדים שכירים: כאמור, העובד כמשלם מס הוא בעל אישיות כפולה⁷³: מחד גיסא הכנסתו נגזרת מהכנסות הפירמה — "פן הפירמה". מאידך גיסא, יש לעובד אינטרס שמעמדו וערכו בשוק העבודה יישמר ועל כן יש לו אינטרס אישי, אם כי לא פרטי, הנפרד מהאינטרסים המיידים של הפירמה המעבידה — "הפן האישי"⁷⁴. אישיות כפולה זו באה אף היא לידי ביטוי גם בסעיף 5 לפקודה: סעיף 5(3) עוסק ב"פן הפירמה" של העובד — בהיותו חלק מהפירמה. על פי סעיף 5(3) אם הפירמה היא ישראלית הרי שהכנסתו של העובד — המשתתף ברווחיה — תחשב אף היא כמופקת בישראל גם אם מקום ביצוע השירותים הוא מחוץ לישראל. ואולם, יש להבהיר, הסעיף מבטא פשרה מעשית. לא כל עובדיה של הפירמה הישראלית נחשבים כבעלי הכנסות שמקורן בישראל אלא רק עובדיה תושבי ישראל. רוצה לומר, יש התחשבות גם בפן האישי של העובד הזר. על כן נוקט סעיף 5 (3) בשתי דרישות מצטברות⁷⁵, גם הפירמה וגם העובד צריכים להיות "תושבי ישראל". הקשר סיבתי בין הכנסתו של כל עובד של פירמה ישראלית בחו"ל אינו מספיק. עובדיה הזרים של הפירמה אינם חייבים במס ישראלי על הכנסות שקיבלו מן הפירמה הישראלית על שירותים שביצעו מחוץ לישראל.

סעיף 5(2) לפקודה מתייחס ל"פן האישי" של העובד. סעיף זה מתרכז בעובד — ומתעלם מן הפירמה — ובמקום ביצוע עבודתו. על כן על פי סעיף 5(2) די אם העובד מבצע את עבודתו בישראל, כדי שהכנסתו תתחייב במס ישראלי, גם אם הוא תושב חוץ וגם מעבידו הוא פירמה זרה⁷⁶. סעיף 5(1) לפקודה משלים את התמונה: הוא עוסק במישרין בהכנסותיהן של הפירמות ובהכנסותיהם של הבעלים של הפירמה. עד 1965, חל סעיף 5 (1) רק על עסק, ובתיקון מס' 6 לפקודה הוסף לסעיף הביטוי "ממשלח יד שברך כלל הוא עוסק בו בדרך כלל בישראל". הנימוק להרחבה זו היה פשוט, הגיוני ומשתלב בתיאוריה של כוח המשיכה:

מוצע עתה לקבוע במפורש, שהוראה זו חלה גם על הכנסה המופקת מממשלח-יד בדומה להכנסה המופקת מעסק, שכן מבחינה עניינית אין כל הבדל, בנושא שלפנינו בין שני סוגי עסקאות אלה⁷⁷.

73 שם, פיתוח הנושא ראו בין היתר: במיסוי פעילות בינלאומית, לעיל הערה 25 בעיקר בע' 104.

74 י' מ' אדרעי "ניכוי הוצאות העובד" משפטנים ח' (תשל"ח), 195.

75 על הצורך במבחנים מצטברים לצורך כינון הזיקה הטריטוריאלית בישראל ראו מיסוי פעילות בינלאומית, לעיל הערה 25, בעיקר בע' 80–81; 112.

76 טענה שנדחתה בפרשת ג' גודיק, לעיל הערה 61, ובעקבות זאת תוקן סעיף 5(2), ראו חוק לחיקון פקודת מס הכנסה (מס' 21), תשל"ה — 1975 ס"ח 756.

77 ראו הצעה חוק לחיקון פקודת מס הכנסה (מס' 6), תשכ"ה — 1964, ה"ח 628 תשכ"ה בע' 32.

הווה אומר: סעיף 5(1) עוסק בהכנסות של עצמאיים, בעלי עסק או משלח יד. גם סעיף זה מבטא את תיאוריית כוח המשיכה. הפירוש הנכון, לדעתי, לסעיף 5(1) הוא זה המגביל את תחולתו רק להכנסות שיש להן קשר סיבתי למנגנון ייצור ההכנסה המצוי בישראל; מהנדסת בעלת משרד בישראל, המוזמנת, במהלך עסקיה הרגיל, לחו"ל לא תשמע טענתה שההכנסה שהפיקה מהשירות שביצעה בחו"ל אינה הכנסה המופקת בישראל כל עוד השירות שנתנה בחו"ל קשור לעסקה בישראל. בהכנסה כזאת מתקיים "הכנסה ממשלח-יד שדרך כלל היא עוסקת בישראל"⁷⁸.

עד כאן תיאור של האיוון האופטימלי לדעתי שהשיג הנסח של סעיף 5 לפקודה. כל עוד מנגנון ייצור ההכנסה מצוי בישראל כל ההכנסות הקשורות אליו חייבות במס הכנסה ישראלי. כך ביחס לעצמאיים, "בעלי הפירמה" שמנגנון ייצור הכנסתה מצוי בישראל, כקבוע בסעיף 5(1); כך ביחס ל"שתי הפנים" של העובד השכיר כפי שהדבר בא לידי ביטוי בסעיף 5(2) ו-3 לפקודה וכך ביחס למיטוי שאר חברי הפירמה המקבלים ממנה תשואה פסיבית על הכנסתם כאמור בסעיף 5(4) לפקודה. איוון זה נשמר עד 1983.

ג) ניתוח הלכידות שבדיני התחולה הישראלים.

בעקבות סעורות קשות במשק⁷⁹ החליט מי שהחליט באוצר להציג לכנסת את הצעת החוק שנועדה להרחיב את הוראות סעיף 5(1) גם על עובדים שכירים. לאור הניתוח שהוצג עד כה, ולאור קיומו של סעיף 5(3) לפקודה, קשה להצביע על הצדקות להצעה זו. אין היא נובעת מן הניתוח הכלכלי שהוצג לעיל ואין היא מתקשרת עם גישת "כוח המשיכה" אלא אם כן התכוונה ההצעה לחול רק על אותם מקרים בהם העיסוק בחוץ לארץ אכן קשור קשר ברור ובלתי מנותק לעיסוק בישראל. הניתוח שהוצג כאן מלמד, כי רק מקרים בהם נישום שכיר או עצמאי בישראל עובד כשכיר בחו"ל אצל מעביד זר כשעבודתו זו קשורה באופן הדוק לעיסוק בישראל ולתקופה קצרה וארעית באופן שניתן לראות בהכנסה כנובעת ממנגנון ייצור ההכנסה המצוי בישראל, מצדיקים את ההצעה האמורה. לעומת זאת, גישה הנוטה לפרש את ההצעה כחלה על כל מקרה בו נישום משתכר בחו"ל בעיסוק הנובע מאותם כישורים המשמשים לו בעיסוקו בישראל (להלן: "הגישה המרחיבה") היא מרחיקת לכת. אין בגישה המרחיבה כל הגיון כלכלי, משפטי או אף ניסוחי. גישה כזאת מהווה סטיה משמעותית מן העקרונות הבסיסיים העומדים ביסוד דיני התחולה הנהוגים בישראל. גישה כזאת מצריכה שינוי משמעותי בסוגיה "השניה" של נושא מיסוי פעילות בינלאומית — מניעת מסי כפל. שהרי רק בשיטה המבוססת על זיקה טריטוריאלית מובהקת מצוי מנגנון מובנה למניעת מיסוי כפל; שיטה שחורגת מתחומי הגישה הטריטוריאלית מחייבת פתרונות סטטוטוריים למניעת כפל מס⁸⁰; מציע התיקון לא כלל בהצעתו כללים סטטוטוריים שכאלה.

78 על פיתוח הנושא ראו אצל אדריי מיסוי פעילות בינלאומית, לעיל הערה 25, בעיקר בע' 95-101.

79 ראו בהמשך, הערות 81-83.

80 ראו "מ' אדריי" חוק יסודות המשפט כמקור סטטוטורי לאקטיביזם שיפוטי ולרפורמת מס שיפוטית" לעיל הערה 59.

לא בכדי נרתעה הכנסת מהצעת התיקון האמור ומהגישה המרחיבה. לנגד עיני ועדת הכספים עמד כנראה החשש מן הפגיעה בלכידות שנמצאה בסעיף 5 על סעיפיו הקטנים, בעת שניסתה לדחות את ההצעה האמורה.

ד) ההיסטוריה של חקיקת התיקון.

מחקר קטן מגלה, כי גם הכנסת התקשתה לקבל את התיקון האמור אך התפשרה בסופו של דבר עם עמדת הממשלה. הרקע להצעת התיקון מרתק:

שנת 1983 היתה שנה מעניינת מאד. שר האוצר ומנכ"ל משרד האוצר התעמתו⁸¹ עם שני אירגוני עובדים גדולים: הרופאים ואנשי הסגל האקדמי. חברי ארגונים אלו מרכיבים לנסוע לחו"ל ולעסוק שם במקצועם אצל מעבידים זרים. במרבית העימותים יצא משרד האוצר בשן ועין⁸². לאחר סיום העימותים, בשלהי 1983, הוגשה הצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 58) אשר כללה את התיקון האמור.

נראה שהכנסת חשה בבעייתיות של ההצעה לתיקון האמור ובאי הסבירות שבה. אחרי הקריאה הראשונה ולאחר הדיונים בוועדת הכספים הגיש יו"ר ועדת הכספים לקריאה השנייה והשלישית שתי גרסאות של הצעת החוק: האחת כללה את ההצעה לתיקון אך הציגה תנאים לקבלתה. הגירסה השנייה השמיטה לחלוטין את ההצעה לתיקון סעיף 15(1) לפקודה. יו"ר ועדת הכספים הבהיר למליאה:

אם נתקבל גרסה א' שהיא דרישת הממשלה, מתקשר אליה גם סעיף 8 המתקן את סעיף 67 לפקודה, המסמיק את שר האוצר להתקין תקנות לצורך ביצוע סעיף זה באישור ועדת הכספים. לפי דרישת הוועדה, תהיה תחילתו של סעיף 2 רק כאשר יתקין שר האוצר את התקנות הללו שתקבענה כללים לניכוי הוצאות שיש לישראלים בחוץ לארץ מההכנסות שיהיו חייבות במס לפי סעיף זה⁸³. (ההדגשה הוספה)

חשוב להביא גם את הבהרתו של יו"ר ועדת הכספים:

אני מדגיש שגם אם נתקבל הגרסה של הממשלה הסעיף לא יכנס לתוקף אלא

81 כך למשל העריך שר האוצר, כי היה קשר ישיר בין תביעות הרופאים לבין המשבר הכלכלי הקשה שפקד את המדינה. בנאומו בכנסת ביום 25 לאפריל 1983 הוא קורא "להוקיע, מוסרית, את תביעת (הרופאים) להתעשר על חשבון מצב בריאותם של החולים". דברי הכנסת כרך 96 (תשמ"ג) בע' 2033. וראו גם ההערה הבאה להלן.

82 הפגיעה הקשה באוצר משכיתת הסגל האקדמי נבעה מן העובדה, כי הממשלה סירבה לכבד את פסק הבוררות עליה היא עצמה הסכימה. סופו של דבר שהעניין הובא לבית-משפט שביקר נמרצות את גישת האוצר; ראו בין היתר דב"כ כרך 95 חוב' ז' עמ' 487; כרך 96 עמ' 2117. על הנזק הקשה שהביאה שכיתת הרופאים ראו בין היתר: ישיבת כנסת שהוקדשה לדיון בנושא החרפת התהליכים הכלכליים הלאומיים, דב"כ כרך 96 עמ' 2030; על הסכסוך בין שר האוצר לשר הבריאות בעניין זה ראו למשל בד"כ שם עמ' 2268, "מעריב" מיום 23.5.83; על ההצעה להוצאת צווי ריתוק והארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (שירותי עבודה חיוניים של רופאים בשירותי הבריאות), תשמ"ג — 1983 ראו דב"כ שם עמ' 2272.

83 דברי הכנסת כרך 99 (תשמ"ד) בע' 1568.

לאחר ששר האוצר יתקין תקנות, יביא אותן לאישור ועדת הכספים והן יאושרו על ידי הועדה⁸⁴.

ואכן הכנסת מצאה לקבוע תנאי לכניסתו לתוקף של התיקון באמצעות הוראת המעבר שצוטטה לעיל. לפי מיטב ידיעתי, אין בנמצא כללים העונים לדרישות אלו. כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב – 1982 מתחסים גם היום, לאחר שורה של תיקונים, רק בעובדים שמעבידיהם הם תושבי ישראל⁸⁵, ועל כן רואים את הכנסתם כמופקת בישראל על פי כללי המקור שבסעיף 5 (3) לפקודה. על אף הדברים הללו; על אף הבהרתו של שר האוצר כי אין לערבב בין התקנות שהיו קיימות באותה תקופה לבין ההצעה⁸⁶; על אף העובדה ששר האוצר לא הגיש לוועדת הכספים כל תקנות בעניין זה, למרות כל אלה החליטה נציבות מס הכנסה, כי התיקון האמור לסעיף 5(1) לפקודה נכנס לתוקף גם ללא התקנת תקנות מיוחדות כמצוותה של הכנסת. יתירה מזו: ביום 23.2.1993 – כשנה וחודשיים אחרי מתן פסק הדין בעניינו של ברונפמן! – הפנתה נציבות מס הכנסה מכתב אל אנשי הסגל האקדמי באוניברסיטאות ובו נאמר, בין היתר:

לאחרונה התרבו המקרים בהם אנשי אקדמיה אשר יוצאים לשנת שבתון או לתקופת שהייה אחרת בחו"ל אינם מקפידים להצהיר על הכנסות שהיו להם בחו"ל וחייבות בדיווח בישראל (כולל הוצאות אירוח מתן ייעוץ, כתיבת מאמרים וכו') אי דיווח על הכנסות אלו מהווה עבירה פלילית לפי פקודת מס הכנסה.

המכתב אינו כולל הסבר כי חובת הדיווח חלה רק על הכנסה כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה ועל כן אינה חלה על תקבולים שאינם בבחינת הכנסה; המכתב אינו מזכיר כלל את המחלוקות שהתעוררו הן בכנסת והן בבית-המשפט המחוזי בעניין ברונפמן, לא את העובדה שעמדת הנציבות נדחתה על ידי בית-המשפט המחוזי ולא את העובדה שהנציבות החליטה שלא לערער על פסק הדין.

4. איבון פיתוח המשפט (מניעת אקטיביזם שיפוטי).

קביעת נורמות משפטיות אינה פעולה בלעדית של המחוקק; בתי-המשפט נוטלים חלק חשוב בתהליך עיבוד רצונו של הריבון לנורמות משפטיות. תארים רבים יש לפעילות קביעת הנורמות על ידי הרשות השופטת: חקיקה שיפוטית, פיתוח המשפט, או

84 שם, שם.

85 ראו הגדרת המונחים "עובד" ו"מעביד" בכללים האמורים, ק"ת 4381 התשמ"ב 1322 ותיקונם לאחרונה בק"ת 5407 עמ' 570.

86 שם: "ברצוני לציין שבמסגרת תקנות שהובאו לוועדת הכספים, עוד בהיותי חבר בוועדה, נקבעו שיעורי פטור בהתאם להוצאות המחיה המיוחדות כתוצאה מהשירות בחוץ לארץ. אין לערבב בין קביעת שיעור הפטור הקובעים את רמת הפטור עבור הוצאות מיוחדות לשירות לבין היתרון הבלתי סכרי, שלפיו הכנסה בארץ חייבת בשיעור מס מסוים והכנסה וזה בחוץ לארץ פטורה משיעור מס זה".

אקטיביזם שיפוטי (כל המושגים הללו יכוננו, לצורך הנוחות בלבד: "חקיקה שיפוטית")⁸⁷. ההבדל העיקרי בין חקיקה רגילה וראויה לבין "חקיקה שיפוטית" מקורו בכך, שבחקיקה רגילה המחוקק הוא אשר יוזם את תחילת תהליך החקיקה, הוא למעשה שולט בהליכים, הוא יכול לעצור אותו; לבחון שאלות הקשורות בהשפעות החקיקה המוצעת ולהחליט על קצב יישום הנורמה באמצעות הוראות מעבר או קביעת כללים שרק בהתקיימם החוק החדש יכנס לתוקף. לא כן תהליכי החקיקה השיפוטית. היזמה אינה באה מהרשות השופטת; אם בעיה משפטית לא תומצא לבית-המשפט הוא לא יידרש להחליט בה. כל עוד מדובר בתביעות בין אדם לחברו, מגוון הסוגיות המשפטיות שיובאו לדיון בפני בית-המשפט הוא בלתי מוגבל ולא ניתן לצפיה מראש. שאלות משפטיות מתעוררות כל אימת שצד לסכסוך מחליט להביא את טרונותיו לבית המשפט. אדם יכול לטעון טענה פלונית כתובע ולמחרת לטעון טענה הפוכה — הן כתובע או כנתבע בסכסוך אחר. לא כן כשמדובר ביחסים בין אדם לשלטון. נקיטת עמדה על-ידי הרשות, שפועלת לטובת האזרח, מבטיחה כמעט בודאות שעמדה זו לא תובא לליבון משפטי בפני בתי-המשפט. גם אם הפירוש מוטעה ובלבד שאינו יוצר אפליה⁸⁸.

חלק משמעותי ביותר של שיטת המס הישראלית מקורו ב"תורה שבעל-פה" שמקורה באנגליה הויקטוריאנית⁸⁹. לאור הדברים שאמרנו עד כה נראה, כי הסיכוי לתיקוני חקיקה בנושאים שאינם קשורים לצרכים מזדמנים — ad hoc — הוא קלוש⁹⁰. שלטונות המס אינם מוכנים ואינם מסוגלים כנראה, להתמודד עם חקיקה כבידה שכזאת. יתירה מזו, נראה כי הם מתעלמים מההתפתחויות הרבות בתורת המסים שמתרחשות בעולם המערבי⁹¹. משרד המשפטים התרגל כנראה שלא "לתחוב אפו" לנושאים כאלה⁹² וחברי הכנסת מתקשים לעסוק בשאלות אלו וליזום בעצמם חקיקה בענייני מס⁹³. סכנת האיכון של שיטת המס בסיטואציה כזו היא משמעותית. ואולם כמו כל שיטה חיה, החלל שנוצר מתמלא על ידי גורמים פעילים אחרים. כך גם השיטה הישראלית הדוחה

87 ראו א' פורת, עורך, אקטיביזם שיפוטי (ת"א 1993); כן ראו, בין היתר א' ברק "היצירה השיפוטית לסוגיה: פרשנות, השלמת חסר ופיתוח המשפט", לעיל הערה 3.

88 המ' 460/63 ל"ש נ' ועדת השומה שליד עיריית נהריה ואח' פ"ד יח 319, 324.

89 ראו בין היתר: י' מ' אדרעי "דוקטרינת המקור — סוף הדרך; הגדרת המונח "הכנסה" בדין הישראלי הנהוג". לעיל הערה 32, עמ' 27–28 אסמכתאות שם; י' מ' אדרעי "חוק יסודות המשפט כמקור לאקטיביזם שיפוטי ולרפורמת מס שיפוטית", לעיל הערה 59; י' מ' אדרעי מיסוי פעילות בינלאומית, לעיל הערה 25, בעיקר בפרק הראשון והשני.

90 פרק ב' פסקה 3.

91 לעיל הערה 12; כך גם דו"ח ועדת קרטו בקנדה וכך גם דו"ח ועדת Mead באנגליה; ראו אצל אדרעי "דוקטרינת המקור", לעיל הערה 32, בעיקר הערה 52; אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" לעיל הערה 12 ואסמכתאות שם.

92 ב-1981 נשלח מכתב ליועץ המשפטי לממשלה ובו פורטו הנושאים והטענות מהן הטענות המפורטות ברשימה זו. תשובתו של היועץ המשפטי לח"מ היתה כי הנושא הועבר לראש המחלקה לחקיקה פיסקלית. מאז לא שמעתי על כל התפתחות נוספת בעניין.

93 בשיחה עם היועץ המשפטי של ועדת הכספים נמסר לי, כי מספר הצעות החוק הפרטיות בנושאי מסים הוא זניח לחלוטין; כל הצעות החוק בנושא זה היו של הממשלה. הצעות בודדות של חברי הכנסת לא עברו את הקריאה הטרומית.

את אפשרות איבון שיטת המשפט הישראלית. הגורם שעוזר במניעת איבון השיטה הוא הרשות השופטת; האקטיביזם השיפוטי נועד למלא חללים בשיטה הישראלית⁹⁴. בין אם תפקיד הרשות השופטת הוא משולש: מלוי "חסר" (לאקונה), פרשנות ופיתוח המשפט⁹⁵; בין הוא "רק" כפול — מילוי חסר ופרשנות⁹⁶, בין אם הסמכות לפיתוח המשפט היא טבעית⁹⁷ ובין אם הסמכות הוקנתה בחוק חרות⁹⁸; בכל מקרה אין ספק שבתי-המשפט שלנו היו מבצעים — בתנועה והתחדשות תוך יציבות ובטחון⁹⁹ — את פעולות התאמת שיטת המס שלנו לצרכיה של מדינת ישראל כמדינת רווחה מודרנית; הדרך כבר נסללה¹⁰⁰. ואולם בתי-המשפט אינם יכולים ליזום דיונים. אין באפשרותם להשפיע על הדין אלא אם כן הובאה בפניהם שאלה משפטית. כל עוד מנעו רשויות המס ליזום הלכות חדשות שמשמעותם הרחבת בסיס המס, הסיכוי שהשאלה תובא לדין משפטי אינו גדול. באותם מקרים שקרתה "תקלה" והפסיקה הביעה דעה בכיוון רפורמה שיפוטית¹⁰¹ נוקטות רשויות המס בשיטות שונות למניעת קבלה ההחלטה כשינוי הדין. כמה "טכניקות" לרשויות המס: המנעות מהבאת השאלה לדין משפטי; התייחסות לפסיקה של בית-המשפט המחוזי כמי שאינה יוצרת הלכה מחייבת; המנעות מהגשת ערעור על פסיקת בית המשפט המחוזי כשהנישום זכה; אישור הסכם פשרה בבית-משפט עליון בנושאים עקרוניים באותם מקרים שבהם הערעור הוגש על-ידי הנישום; קביעת פטורים מיוחדים על ידי שר האוצר. אפרט מספר דוגמאות.

(א) הגדרת בסיס המס.

אמרנו כבר שאין מחלוקת היום שהגדרת בסיס המס בהתאם לדוקטרינה הבריטית המזוהה הידועה כ"תורת המקור" אינה מתאימה יותר¹⁰². ואולם נציבות מס הכנסה עדיין דבקה בגישה המתעלמת מההתפתחויות בתורת המשפט הישראלית וסוברת כי הרחבת בסיס המס חייבת להתבצע דווקא באמצעות חקיקה של הכנסת. העובדה, כי סעיף 2 לפקודה מנוסח באופן כמעט זהה לסעיף 61 לקוד המסים האמריקאי; כי גם בארה"ב נהגה תקופה מסוימת התפישה על-פיה הושתתה הגדרת בסיס המס על פי תורת המקור

94 ברק שיקול דעת שיפוטי (ת"א 1987); א' פורת, עורך, אקטיביזם שיפוטי (תל-אביב, 1993).

95 על פי השקפתו של פרופ' ברק ראו בין היתר: א' ברק "היציאה השיפוטית לסוגיה: פרשנות, השלמת חסר ופיתוח המשפט" הפקליט לט (תשמ"ט-תשנ"א) 267.

96 כדעתו של פרופ' מ' אילון במאמרו: "דרך חוק בחוקה: ערכיה של מדינה יהודית ודמוקרטית לאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו" עיוני משפט י"ז (תשנ"ב-תשנ"ג) 659.

97 כדעתו של ברק, לעיל הערה 94, בע' 281.

98 י' מ' אדרעי, אקטיביזם שיפוטי, לעיל הערה 59.

99 ברק שיקול דעת שיפוטי, לעיל הערה 94, בע' 227 וכן, בע' 403.

100 ע"א 165/82 קברץ חצור נ' פ"ש רחובות, פ"ד לט(2) 70; וכן גם אדרעי על דוקטרינת המקור, לעיל, הערה 32 ועל האקטיביזם השיפוטי לעיל. ע"א 247/63 פ"ש נ' רפאל שפר ואחרים פ"ד יז 2713. וראו לאחרונה ע"א 4125/90 אליהו ענבר נ' פ"ש גוש דן פד"א כב 243.

101 כפי שקרה בעמ"ה 62/85 קריית יהודית נ' פש"מ"ג פד"א יד 24.

102 י' מ' אדרעי "דוקטרינת המקור, לעיל הערה 32; פרופ' יורן, בספרו היבטי מס בפנינו נזיקין (תשמ"ח) מצטרף להערכה זו, בה"ש 10 בפרק הראשון.

וכי המעבר להגדרה כוללת של המונח הכנסה נעשה שם על ידי רשויות המס ואישור הגישה על ידי בתי-המשפט העליון הפדרלי¹⁰³. כל אלה לא משפיעים על גישתם המאוכלסת והמאבנת של נציבות מס הכנסה ונציגיה בפרקליטות המדינה. עד כה לא מצאנו מקרה בו טען פקיד שומה, כי את המונח הכנסה יש לפרש בהתאם לשיטת ההתעשרות או בסיס מס כולל. כיוון שכך לא ניתנה הזדמנות לבתי-המשפט לחוות דעתם בצורה ישירה ותוך קביעת הלכה. אף על פי כן לא היססו בתי-המשפט שלנו לאותת לרשויות המס מה סיכוי יהיה לטענה אם תבוא לדיון משפטי חזיתי¹⁰⁴.

ב) חלוקה למקורות הכנסה.

החלוקה של ההכנסה למקורות אקסלוסיביים נחשבת, בשיטת המשפט האנגלי ל"נשמת אפה של שיטת המס"¹⁰⁵ בחינה מדוקדקת של השקפה זו מעלה תמיהות רבות. אין כל הצדקה אינהרנטית לאמץ בישראל שיטה שנועדה במקורה לשמר על הבדלי המעמדות באנגליה. כך מבחינה ערכית וכך מבחינה פורמלית של סייג "תנאי הארץ ותושביה" שבסימן 46 לדבר המלך במועצתו. הדברים ידועים ונאמרו כבר. גם בעניין זה מגלה נציבות מס הכנסה עמדה שמרנית חסרת פשר. על אף כל האיתותים, הערות אגב והפסיקות של בתי-המשפט¹⁰⁶, ממשיכה נציבות מס הכנסה בפרשנותה על פיה החלוקה למקורות ההכנסה היא מהותית ואקסקלוסיבית ולא פונקציונלית.

ג) ניכוי הוצאה רעיונית.

כבר למעלה משלושים שנה הגיע בתי-המשפט העליון שלנו לניתוח מדויק של נושא ניכוי הוצאה רעיונית ומיסוי הכנסה רעיונית בעניין שפר ושמרלינג¹⁰⁷. קצרה היריעה

103 ראו הדיון ברשימתי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך" לעיל הערה 32 בעיקר בע' 37–35 ואסמכתאות שם.

104 ראו למשל בע"א 476/87 ספארי הולדינגד בע"מ נ' פ"ש ת"א פד"א יט 157 אומר בתי-המשפט: "ברור שלא בתור מחווה ומתוך נדיבות לב שולמו הסכומים הגדולים האלה, אלא כגמול בעד שירות ששכרו בצדו, ואין צורך איפוא לדון בשאלה, מה היה הדין, אילו שולמו הסכומים כמתנות". בד"נ 16/82 לידור נ' פ"ש כ"ס פ"ד לט(2) 757, בעמ' 779 נוקט בתי-המשפט העליון בלשון זו: "מימושה או אי מימושה של אותה הזכות 'וההתעשרות' שבאה בעקבותיה הם אירוע המס"; וכך למעשה במפורש, אם כי בסייגים שונים הראויים לדיון מעמיק, בעניין ע"א 533/89 פשמ"ג נ' זילברשטיין ואח', פד"א כא 345, 349.

105 על-פי דעתם של רפאל ואפרתי, דיני מס הכנסה, (ת"א מהדורה שניה 1985), עמ' 109: "הכנסת פירות אינה יכולה להיכלל ביותר ממקור אחד". וראו גם את האסמכתאות בד"נ האנגלי המצוטטות בעניין קריית יהודית, לעיל הערה 101.

106 אדרעי ודוחן, לעיל הערה 17, המפנים בין היתר לפסקי הדין הבאים: עניין האחים מארק, עניין אגודת שוחרי האוניברסיטה. מן הראוי לציין כי אין זו השקפה חדשה: כך הביע השופט ויתקון את תמיהותיו מטענותיו של הגישום בדבר חשיבות הסיווג כבר בע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה פ"ת, פ"ד כא(2) 69, 72. וכן ע"א 30/73 רוט נ' פ"ש חיפה, פ"ד כז(2) 701; ע"א 615/85 פ"ש חיפה נ' אח"א גולדשטיין, פד"א יח 424, וכן ראו החלטתו המפורשת של בית המשפט המחוזי בעניין עמ"ה 62/85 קריית יהודית פארק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג, לעיל הערה 101.

107 ע"א 247/63 פ"ש פ"ת נ' רפאל שפר ואחרים, פ"ד יז 2713.

לחזור ולהציג את הניתוח המדויק. לעניינו נזכיר רק את דברי בית המשפט העליון בהכיר באפשרות ניכויין של הוצאות רעיוניות:

למעשה לא היה כאן שום חסכון, אלא שהמשיבים ויתרו על קבלת דמי השימוש מן החקלאי בכמוזמן והחליפו את טובת ההנאה הזאת בטובת הנאה אחרת, דהיינו בקבלת שירותים מאת החקלאי. מכאן שהם שילמו בעד שירותים אלה ממש כאילו שילמו בעדם במזומן, אף בלי שעבר כסף מכיסו של החקלאי לכיסם (בעד דמי השימוש) וחזרה מכיסם לכיסו (בעד שכר העבודה)¹⁰⁸. (ההדגשות הוספו).

עד היום מסרבות רשויות המס להכיר בניכוי הוצאות רעיוניות וטוענות כנגד גישה נכונה זו. הן יזמו את חקיקתו של סעיף 3 (ט) לפקודה וסירבו לראות את מלוא המשמעויות שהסעיף יצר. גישתן הביאה למיסוי כפול, שנדחה כמובן על-ידי הפסיקה¹⁰⁹. כפי שניסיתי להראות¹¹⁰, אין אפשרות לדון בשאלת הכנסה רעיונית בלי לקבוע מסמרות בשאלת ניכוי ההוצאה הרעיונית. עמדתה של הנציבות, לגרור נישומה לבית המשפט המחוזי ואחר כך לבית-המשפט העליון ובסופו של דבר למנוע דיון מעמיק בשאלה באמצעות משלח הודעה על פיה הנציבות מוכנה לקבל את הערעור לאחר שלב הסיכומים¹¹¹, מהווה נדבך נוסף לטיעון אותו ניסיתי להעלות ברשימה זו: תרומתה השלילית של נציבות המס לפיתוח נכון של שיטת המשפט הישראלי.

פרק ג'. סיכום ומסקנות:

ברשימה זו ביקשתי להצביע על מספר ליקויים שאני מוצא במערך קביעת הנורמות המשפטיות בתחום דיני מס הכנסה בישראל.

1. נציבות מס הכנסה היא הגורם הדומיננטי היום בקביעת הנורמות בתחום דיני מיסים; סמכויות רבות מרוכזות בידה: מחד גיסא היא אחראית על מנגנון אכיפת חוקי המס, על כל הפעולות הקשורות לביקורת, שומה, יעוץ והתדייניות משפטיות בכל הנושאים הללו (להלן: "פונקציית הגביה"). מאידך גיסא היא גם היוזמת הראשית של חקיקת המס, ואחראית לניסוח תקנות המס (להלן: "פונקציית החקיקה").

108 שם בע' 2716.

109 ע"א 32/86 רימון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פ"ש ת"א 1 פד"א כ 103.

110 ראו בין היתר י' מ' אדרעי "מיסוי בעלי שליטה, נותני שירותים ובעלי עסקים בגין ריבית רעיונית – ניתוח משפטי-כלכלי" עיוני משפט יב 145 ראו גם עניין *Herman Greenspun v. Comm* 72 t.c. 931 (1979).

111 עניין רימון, לעיל הערה 109, מדבריו של השופט אור: "על פי הודעה מטעם המשיב (פקיד השומה – י' א'), אשר כותרתה "בקשה לקבלת ערעור מטעם המשיב" מסכים הוא לקבלת הערעור, במובן זה שלא יופעל בעניינה של המצרעת סעיף 3(ט)(1) לפקודת מס הכנסה, והכנסתה בכל הנוגע לכסף הפרמיות שערכה אצלה תקבע בהתאם להכנסה בפועל של כספים אלה מניירות ערך".

2. לא תמיד מצליחות רשויות המס להבחין בין שתי הפונקציות העיקריות שהוכרו לעיל; לעיתים האינטרסים קצרי הטווח המנחים את רשויות המס לצורך הפעלת פונקציית הגביה מאפילים על שיקולים ארוכי-טווח שצריכים להנחות את מחוקק המסים. לא תמיד מצליחות רשויות המס ושירי האוצר הממונים עליהם להתעלם משיקולי גביית המס בעת שהם באים לשקול שיקולים של קביעת נורמות משפטיות שמשמעותם פגיעה בקניינו של אדם, או אף פגיעה בעקרונות משפטיים מבוססים של שיוויון בפני החוק או איסור אפליה.

3. הנגישות הקלה יחסית שיש לרשויות המס למחוקק גורמות לכך, כי כאשר מתעוררת בעיית מס מעניינת וחשובה, הן נמנעות להביאה לעיון והכרעה שיפוטיים, בהנחה כי ניתן לפתור את הבעיה באמצעות חקיקה. בכך נוצרות שתי בעיות משמעותיות: האחת, המנעות מפיתוח המשפט באמצעות הרשות השופטת. השניה, תופעות של "חקיקת המקרה".

4. א. מחקרנו מצביע על כך שהרשויות היוזמות והקובעות את הנורמות בתחום המס בישראל אינם מסוגלות להתמודד עם שאלות משפטיות מורכבות שיש להן השלכה על פיתוחה של תורת המשפט הישראלי. לא זו בלבד, אלא שהן לא מבינות כראוי את המגמות השוררות היום בתורה זו. הדבר בא לידי ביטוי בעיקר בהצמדות להלכות אנגליות מוזרות, שספק אם היה ראוי או מותר לאמץ בעבר; בהמנעות מפרשנות כלכלית וערכית ושימוש מוזר בשיקול הדעת של נציבות מס הכנסה לעניין ההחלטות להוציא שומה, להתמודד בבתי-המשפט המחוזיים בהגנה על השומות ועל נכונותן להגיע לפשרות ב"מקרים" לא נוחים, ובצמצום יריעת הדיונים בפני בית-המשפט העליון.

ב. הקשיים האובייקטיביים העומדים בפני שלטונות המס בביצוע פונקציית החקיקה מביאן לעיתים למינוי "ועדות" רשמיות ושאינן רשמיות, שהרכבן לא ברור ושדרכי ההחלטה על מיהות חבריהן אינן מסודרות וספק אם אין הן נגועות בחשש לניגוד אינטרסים.

5. א. אין ספק שמשרד האוצר הוא הממונה על מדיניות הממשלה בנושאי כלכלה. מטבע הדברים שהוא גם נוטה לקבוע את עקרונות המיסוי הנוהגים בישראל. מכאן לא נובע כי חוקי המס חייבים להקבע על ידי משרד האוצר.

ב. יש לדעת להפריד בין מדיניות הממשלה הבאה לידי ביטוי בצד הוצאות הממשלה לבין המדיניות הראויה לעניין צד הכנסות הממשלה — קרי מסים.

ג. משרד האוצר צריך לקבוע את נטל המס הכולל, את כמות המס הנדרשת, אך לא לקבוע את דרך חלוקת הנטל.

ד. משרד האוצר, כמי שנתון ללחצים שונים ומרובים, מעדיף להשתמש ב"תמריצי מס" במקום להקצות משאבים באמצעות תקציב ההוצאות. דרך זו אינה ראויה; הן בגלל העובדה שתמריצי המס מעוותים את שיטת המס ופוגעים בעקרונות בסיסיים של מדיניות מסים ראויה; הן בגלל העובדה שלציבור קשה מאד לבקר את יעילותם והצדקתם של התמריצים. הוצאתה של פונקציית החקיקה ממשרד האוצר תקטין את ממדי הבעיה.

6. א. ראוי לשקול הפרדה משמעותית בין פונקציית הגביה לבין פונקציית החקיקה; פונקציית החקיקה ראוי שתעבור ממשרד האוצר למשרד המשפטים.
 ב. המחלקה המשפטית של נציבות מס הכנסות חייבת להתרכז בפיתוח הדין הישראלי, בהתאם למקורותיהם הראויים של דיני מיסים¹¹². פיתוח הדין הישראלי ראוי שייעשה בנוסף לאקטיביזם שיפוטי, גם באמצעות הנחיות לפקיד השומה וגם באמצעות הקמת מערך משוכלל של מתן הנחיות מראש דוגמת ה־Revenue Rulling המקובלות בדין האמריקאי.

112 דוגמה מאלפת לפיתוח המשפט ניתן למצוא בפרשת ע"א 4125/90 אליהו ענבר נ' פ"ש גוש דן, לעיל הערה 129; שם החליט פקיד השומה להתיר לנישום כהוצאה רק את העלות הכלכלית האמיתית (הע"ג) של הסכום (הנומינלי) שהנישום ביקש לנכות; בית המשפט המחוזי ובית המשפט העליון אימצו את הגישה הכלכלית הנכונה של בפקיד השומה למרות שאין לה כל אחיזה, לא בלשון הפקודה ולא בדין הבריטי.