

## ניכוי הוצאות שכר: בין שכר בכירים מופרז, הפליה ושוחד\*

מאת  
ברק אתירם\*\*

### תקציר

בשנת 2004 התמודד בג"ץ עם פרשה מורכבת במיוחד.<sup>1</sup> מנהל בכיר הועסק במשך כשנתיים, ובתמורה להעסקתו קיבל סכומי-עתק, שכללו 640,000 דולר והבטחות לבונוסים בסך של כ-3 מיליון דולר. זאת, ללא כל מתאם בין תפוקתו במקום העבודה לבין התמורה שקיבל. שכר בכירים גבוה במיוחד אינו תופעה נדירה במחוזותינו, ואולי הוא אפילו תופעה שכיחה, אולם פרטי העסקתו של אותו מנהל היו תמוהים במיוחד. תפקידו הבכיר ניתן לו ללא כל ניסיון קודם בתחום, ואף השכלתו או הכשרתו לא היו יכולים להצדיק את משכורתו המופרזת. יתר על כן, בעלי נתונים עדיפים – אם בהשכלתם, אם בנסיונם ואם בכישוריהם – מקבלים שכר נמוך בהרבה, ובעבודתו בפועל במהלך אותה תקופה לא ניכרה כל תרומה או השקעה יוצאת מגדר הרגיל.

נתונים חריגים אלה העלו את החשד שמדובר בהעסקה פיקטיבית שמטרתה הסמויה היא מתן שוחד לקרוביו, שהיו בעלי משרות רמות ברשויות השלטון. כלומר, החשד היה שכספי המשכורת שימשו למעשה כספי שוחד, והועברו מכיס החברה העסקית לכיסי משפחתו. אף-על-פי-כן, ובניגוד להמלצתה של פרקליטות המדינה, מנע היועץ המשפטי לממשלה הגשת כתב אישום בגין עברת שוחד. הסיבה המרכזית לכך הייתה הקושי להוכיח קיומם של נתוני העסקה פיקטיביים – כאלה שמנותקים מצרכיה העסקיים של החברה. עתירה שהוגשה נגד החלטתו של היועץ המשפטי לממשלה חייבה את בג"ץ לבחון נתונים אלה בעצמו. אולם לבית-המשפט העליון – אולי מפאת המסגרת המצומצמת להתערבות בהחלטותיו של היועץ המשפטי לממשלה – לא היו כלים מתאימים לניתוח ביקורתי של הפער בין המשכורת לבין תפוקתו ותרומתו של אותו עובד. גם בקשת רחבה של מקרים

\* מאמר זה זכה בפרס צגלה למאמר מצטיין.

\*\* דוקטור למשפטים, אוניברסיטת תל-אביב, תואר שני מאוניברסיטת הרווארד. על שיחות והערות חשובות שתרמו לפיתוח הרעיון שבבסיס מאמר זה אני מבקש להודות למשתתפי הסדנה למשפט וכלכלה באוניברסיטת תל-אביב, לאריאל פורת, לדפנה ברק-ארוז, לדיוויד גילה, לדנקן קנדי, להנרי סמית', לטליה פישר, ליורם מרגליות, ללואיס קפלו, ללוסיאן אריה בכצ'ק, למנחם מאוטנר, לסיון ברחון, לעמרי ידלין, לצילי דגן, לשי וזנר, לשרון חנס, וכן לחברי מערכת עיוני משפט עמרי רחום-טוויג, טל ארדינסט, גלעד זוהרי וגאל כהן.

1 בג"ץ 5675/04 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד (נט) 199 (2004).

דומים, עם נתונים מובהקים של פער משמעותי בין תרומתו של עובד לבין התגמול הניתן לו במשכורתו, מערכת המשפט מתקשה למצוא כלים מתאימים. בעיקר, כך נדמה, היא אינה מצליחה לקשור את המופעים השונים של התופעה הזאת – כגון שכר בכירים מופרז, הפליה ושוחד – ולכן לא עולה בידה לחשוף את המניעים שבבסיסה, את השלכותיה החלוקתיות ואת המסגרת המתאימה להתמודדות עימה.

מאמר זה יתמקד בתופעה זו של תשלום משכורות המנותקות מצורכי ייצור ההכנסה, שהיקפה רחב בהרבה מהיקפם של מקרי שוחד למיניהם, ואשר כוללת גם שכר בכירים מופרז ופערי שכר מגדריים, אתניים וגזעיים. במאמר זה אציג את הטיעון שקיימים כלים משפטיים רדומים להתמודדות עם התופעה האמורה, וכי הם מצויים במסגרת דיני המס. דיני המס, ובמיוחד דיני ניכוי הוצאות, יכולים ומחויבים לספק כלים לפיקוח על הוצאות משכורת שאינן קשורות לתפוקתו ולתרומתו של עובד למקום עבודתו, בדיוק כפי שהם בוחנים ניכוי של הוצאות אחרות. יתר על כן, במסגרת מאמר זה אצביע על כך שדיני המס אינם ניטרליים למציאות שבה משולמות משכורות מופרזות ללא קשר לתרומת העובד ולתפוקתו. דיני המס בוחרים להותיר הוצאות משכורת המשלבות מטרות שאינן עסקיות – כגון שוחד והפליה גזעית – ללא פיקוח, ובכך הם מסבסדים אותן ולכן תומכים ומעודדים את התפתחותן. במשפט אחד, טענת מאמר זה היא כי הוצאה מפלה – אם בשל מטרות גזעניות ואם בשל מטרות אחרות – אינה הוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה, ולכן אין להתירה בניכוי.

מבוא

א. דיני ניכוי הוצאות

1. כללי־משנה בבחינת ניכוי הוצאות
2. מסלול ללא מוצא – סופו של סעיף 30
- ב. שכר בכירים וחולשת הפריזמה השוקית
  1. בין שכר להפליה קהילתנית
  2. מניעת הפליה – בין הפרט לרשות המס
  3. הרגרסיביות של דיני המס
  4. חשיבות הפיקוח על ניכוי הוצאות המשכורת
- ג. שוק כבול והוצאות מופרזות
  1. אופייה המיוחד של הוצאות המשכורת
  2. קהילה אנכרוניסטית, קרובי־משפחה ובעלי מניות
- ד. התאמת דיני המס לדינמיקה קהילתית־תרבותית
  1. ריק רגולטיבי בניכוי הוצאות המשכורת
  2. בין חברה פרטית לחברה ציבורית – המודל של רשות המס האמריקנית
  3. שלילת ניכוי של הוצאות מפלות – מודל תלוי־מסלול

סיכום

## מבוא

לעומת הדיפרנציאציה שקיימת בבחינת רשימת המקורות להכנסות,<sup>2</sup> בחינת ההוצאות – ובכך כוונתי לדיני ניכוי ההוצאות – היא בחינה אחידה: הוצאה תותר בניכוי אם היא הוצאה בייצור ההכנסה.<sup>3</sup> לכלל זה קיימים כללי־משנה, דוגמת ההבחנה בין הוצאה הונית לבין הוצאה פירותית<sup>4</sup> וההבחנה בין הוצאה עסקית לבין הוצאה פרטית,<sup>5</sup> אך ככלל־יסוד בדיני המס הישראלי, כל סוגי ההוצאות צריכים לעבור תחת אותו "מסרק" של רשויות המס בטרם יותר ניכויין. חריג לכלל זה – ובו מאמר זה מבקש להתמקד – הוא הוצאת המשכורת. עד היום לא נבחנה כמעט הוצאת המשכורת באמצעות הכללים של ההוצאות המותרות בניכוי.<sup>6</sup> התפתחות זו של דיני ניכוי ההוצאות מחייבת בחינה דקדקנית של סיבותיה והשלכותיה. בפרט, חלל רגולטיבי זה מעלה חשש כבד באשר לשלמות המבנה הלוגי של דיני ההוצאות המותרות בניכוי ובאשר להשלכות הנורמטיביות־החברתיות של העדר הפיקוח על הוצאת המשכורת על מבנה החברה בכלל ועל שוק העבודה בפרט.

שוו בנפשכם כי ביישוב אחד, להבדיל מיתר היישובים, אין כל אכיפה ופיקוח משטריים. ניתן לשער, במידה רבה של ודאות, כי יישוב זה יסבול מאחוז פשיעה גבוה, משום שעבריינים יניחו כי הסיכויים להיתפס בו נמוכים בהרבה. ניתן לטעון במקרה זה כי למשטרה יש אחריות עקיפה לריבוי הפשיעה באותו יישוב. אומנם, המשטרה אינה שודדת בתים או גונבת מעוברי־אורח, אבל היא נושאת באחריות, ומחובתה לבחון את השלכות של החלטתה להימנע מהפעלת סמכויותיה ביישוב זה. על המשטרה להסביר ולהצדיק את החלטתה לא לנהוג ביישוב זה כמו ביתר היישובים, כמו־גם לבחון את הנזק שנגרם בשל אי־פעילותה. לרשויות המס, בדיוק כמו למשטרה, יש תפקיד חברתי קרדינלי בהבטחת יציבותו של שוק העבודה, אלא שבכל הקשור להוצאת המשכורת, רשויות המס מותירות את החלטותיהם של הנישומים ללא כל סוג של פיקוח. ודוק, רשויות המס נושאות באחריות זו בשל תפקידן

2 קביעת ההכנסה שעליה יוטל מס נעשית בהתאם לעיקרון של תורת המקור. בהתאם לעיקרון זה, לאחר שנקבע כי תקבול מסוים נושא אופי של הכנסה, עליו לנבוע מרשימת המקורות המצויה בס' 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, ס"ח 120 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). ראו אמנון רפאל **מס הכנסה 63** (מהדורה רביעית, 2009). לטענה כי באמצעות "סעיף עוללות" – הוא ס' 2(10) לפקודה ("השתכרות או ריווח מכל מקור אחר") – הפקודה משתמשת בתורת המקור כתחליף להגדרת הכנסה, ראו יוסף גרוס דיני המס החדשים 46-45 (מהדורה שלישית, 2003).

3 בהתאם לס' 17 לפקודת מס הכנסה, הקובע כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד".

4 לעניין הבחנה זו ראו ע"א 35/67 **שתדלן נ' פקיד השומה**, פ"ד כ"א (1) 455 (1967).

5 לבחינה ביקורתית של ההפרדה בין הוצאה העסקית לבין הוצאה הפרטית, ולחשיבות החדרתם של שיקולים נורמטיביים, כגון יעילות, צדק חלוקתי, פשטות, זהות מורכבת של הנישום וביסוס קהילות פלורליסטיות תומכות, ראו צילי דגן "הוצאה מוכרת" **עיוני משפט** לא 257 (2009).

6 ככלל, רשויות המס מותירות את הוצאות המשכורת ללא כל סוג של פיקוח. לדיון בחריג המצומצם לכלל זה ראו להלן תת־פרק 2.

המכריע בעיצוב הוצאותיה של החברה העסקית. ניכוי ההוצאה מפחית את המס במישור החברה, ולכן מסבסד את הפעילות שנרשמה כהוצאה. עם זאת, לא כל הוצאה מותרת בניכוי, וזאת כדי למנוע הפחתה פיקטיבית של נטל המס. יוצא מכך שהחלטותיהן של רשויות המס להתיר או לשלול ניכוי של הוצאות כאלה או אחרות מהוות גורם מכריע בעיצוב פעילותן העסקית של חברות מסחריות. רשויות המס אינן יכולות על-כן להותיר את הוצאת המשכורת ללא כל פיקוח וביקורת מבלי לספק לכך הצדקה ברורה ומבלי לבחון בצורה משמעותית את השלכותיה של החלטה זו.

לכאורה, ניתן לטעון בתגובה כי קביעת משכורתו וערכי עבודתו של פלוני מצויה בסמכותם הבלעדית של השוק ושחקניו. השוק הוא הזירה שבה יד נעלמה משרטטת עקומות של היצע וביקוש, ומאתרת – בהתאם להעדפותיהם וטעמיהם של השחקנים בשוק – את שכרו של פלוני. בית-המשפט ורשויות השלטון אינם אווזים בכישורים הנדרשים כדי להתערב בבחינת המשכורת הראויה לעבודתו של פלוני. לפיכך אין הם יכולים לשרטט את קו הגבול במשכורתו של פלוני אשר מעבר לו יש לחשוד במתן שוחד, כלומר, במתן תגמול כספי החורג מתמורה הוגנת בעבור עבודתו של פלוני. זאת כנראה גם הסיבה לאוזלת-ידיה של המערכת המשפטית אל מול החולאים שפשו בחברה האזרחית, כשכר בכירים מופרז, פערי שכר מפלים ומתן שוחד. אף-על-פי-כן, ולמרות הנחת ריבונותו של השוק בקביעת ערכיהם של מוצרים ושירותים, רשויות המס עוסקות בביקורת מסוג זה כחלק בלתי-נפרד מעבודתם, באמצעות בקרה על ההוצאות המותרות בניכוי. רשויות המס, כבואן לבחון את ניכוי ההוצאות, מאזנות את סכומי ההוצאות אל מול צרכיה העסקיים של החברה וקובעות את סבירותם. אלא שבכל הנוגע בהוצאת המשכורת, כאשר אין מדובר בהעסקת קרובים, רשויות המס נוקטות מדיניות של ביקורת מקילה, עד כדי הותרתה ללא כל פיקוח. בהחלטתן זו לא לפקח על הוצאות המשכורת, רשויות המס משפיעות בצורה ישירה על פעולותיהם של הנישומים, ומעוותות את המנגנון השוקי לקביעת ערכי שכר העבודה בשוק.

מאמר זה מבקש לטעון כי הכלים לביקורת על ערכיהם של מוצרים ושירותים נמצאים בארסנל של רשויות המס כאשר הן בוחנות את סבירותה של ההוצאה העסקית, וכי ראוי שתחולתם של כלים אלה תורחב גם לבחינתה של הוצאת המשכורת. כך, לדוגמה, אם משכורתו החדרשית של מנהל בכיר גבוהה בצורה חריגה – נניח במאה אלף ש"ח – ממשכורתה של מנהלת בכירה, אף שכל נתון אחר מעיד על דמיון יחסי באיכויותיהם ובכישוריהם או אף על יתרון למנהלת, ראוי שרשויות המס ידרשו הסבר לפער בטרם יתירו את ניכוי. רשויות המס צריכות לשאול, כחלק מביצוע תפקידן, מדוע החברה העסקית מעדיפה לשלם יותר מבלי לקבל תרומה פרופורציונלית להוצאה זו. בתמצית, מאמר זה יטען כי הוצאה מפלה מבחינה מגדרית, גזעית, אתנית או אחרת (שוחד) – כזאת שמעניקה לפלוני משכורת שאינה שווה למשכורת הניתנת לעובדים המניבים תרומה כלכלית קרובה – אינה הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה, ולכן אין להתיר בניכוי את פערי השכר שהיא יוצרת.

העדר פיקוח על הוצאת המשכורת משמש כר נרחב למתן שוחד ולהשתרשותה של הפליה שיטתית – מגדרית, אתנית או גזעית – המדירה את רגליהם של פרטים וקהילות משוק העבודה. תופעות אלה גם שוחקות את אמון הציבור במערכת המשפטית, החברתית והכלכלית, ולכן עלולות לפגום באיתנותם של המשטר המדיני והחברה האזרחית. חשיבותה של ההתמודדות עם פערי שכר חריגים בין עובדים המניבים תפוקה דומה נובעת אם כן

מהצורך להקטין את התמריצים להפליה מטעמים של גזע, מגדר או שוחד למקורבים, אשר מכרסמת במבנה החברתי והכלכלי. מאמר זה יטען כי התערבות כזו לא תשבש את פעולת השוק, אלא להפך – היא תגן על יעילות פעולתו של השוק ותשמר את עליונותם של השיקולים הכלכליים להעסקתו של עובד על שיקולים שבסיסם הוא הפליה.

בפרק א יציג המאמר את התפתחותם ההיסטורית של דיני ניכוי הוצאות בישראל, ובפרט של בחינת סכום ההוצאה. לאחר־מכן, בפרק ב, יבחן המאמר את הקשר בין תופעות שפשו בחברה האזרחית – כמתן שוחד, שכר בכירים מופרז והפליה תעסוקתית – לבין דיני ניכוי הוצאות, ובמיוחד ניכוי הוצאת המשכורת. אל מול תופעות אלה יבחן המאמר בפרק ג את הסיבות האפשריות להעדרו של פיקוח על הוצאת המשכורת לנוכח האתר המצומצם שבו רשויות המס מפעילות בקרה – באמצעות בחינת ניכוי הוצאה המוצאת בייצור ההכנסה – על הוצאת המשכורת. בפרק ד תועלה הטענה כי קיים ריק רגולטיבי בבחינת ניכוי הוצאת המשכורת, וכי הרגולציה הצרה שנותרה בבחינת הוצאת המשכורת נעדרת כל אפקטיביות. במקביל להצגת ריק זה יתואר הניסיון האמריקני לפקח על הוצאות השכר במסגרת דיני המס. לאחר־מכן יפתח המאמר – תוך למידה מהריק הרגולטיבי הישראלי ומהניסיון האמריקני – מודל בסיסי להפעלת ביקורת התחלתית על שכר עובדים, באמצעות הפעלתם של דיני ניכוי הוצאות, ויציג את יתרונותיו.

## א. דיני ניכוי הוצאות

הכנסתו הגולמית של נישום אינה חייבת במס כל עוד לא נוכח ממנה ההוצאות שהוצאו ביצירתה. במובן זה, מס ההכנסה מוטל על הרווח שנוצר לנישום,<sup>7</sup> קרי, יתרת ההכנסה לאחר שהופחתו ממנה הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו לפי כל דין.<sup>8</sup> הליך זה של ניכוי הוצאות אינו חסד או הטבה, אלא שלב הכרחי בפעילותה של מערכת המס.<sup>9</sup> האופן שבו מתבצע הליך ניכוי הוצאות, כך שלא יותר בניכוי סכום החורג בצורה משמעותית מעל או מתחת להוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה, מונע התערבות גסה של רשויות המס בגמישותו של השוק הכלכלי ובפעילותם העסקית של הנישומים.<sup>10</sup>

7 לכלל זה יש יוצאים־מן־הכלל, אך כעיקרון, "אין זה מס המוטל על כלל תקבוליו של הנישום, אלא מס המוטל רק על הרווח שנותר בידו לאחר שנוקפו כנגד תקבוליו של הנישום הוצאות שבהן עמד בייצור הכנסתו". ראו אמנון רפאל ודוד אפרתי דיני מס הכנסה כרך ראשון 209 (מהדורה שנייה, 1985).

8 ס' 1 לפקודת מס הכנסה.

9 היו, עם זאת, שטענו כי יש לראות בהליך ניכוי הוצאות חסד של מערכת המשפט. ראו:

.KEVIN E. MURPHY & MARK HIGGINS, CONCEPTS IN FEDERAL TAXATION 18 (1999)

10 באופן כללי ניתן לטעון כי תמריצים של הנישומים הוא להגדיל את הרווחיות של פעילותם העסקית לאחר ניכוי המס. אי־הכרה בגובהן הריאלי של הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה בתחום מסוים תגדיל את ההכנסה החייבת במס ותקטין רווחיות זו. לכן המס שיוטל יפחית גם את הפעילות העסקית בתחום זה. לעומת זאת, ניכוי מופרז של הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה בתחום מסוים, באופן החורג מההוצאות שהוצאו בפועל, מקטין את ההכנסה החייבת

ככלל, פקודת מס הכנסה קובעת, באמצעות סעיף 17, עיקרון בסיסי שחל על כל סוגי ההוצאות,<sup>11</sup> ולפיו "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". עם זאת, קיים סייג מרכזי שמאפשר הבחנה בין סוגי ההוצאות, וזאת באמצעות הפעלת סמכותו של שר האוצר, באישורה של ועדת הכספים, להתקין תקנות בדבר הגבלת ניכוסים או אי-התרת ניכוסים של סוגי הוצאות מסוימים.<sup>12</sup> בכל מצב שבו שר האוצר לא השתמש בסמכות זו ואין לכך איסור מפורש בחוק, יותר ניכוי ההוצאה, וזאת אם היא שימשה לייצור ההכנסה בשנת המס ולשם כך בלבד. זו גם עמדתה של נציבות מס הכנסה.<sup>13</sup>

## 1. כללי-משנה בבחינת ניכוי ההוצאות

כאמור, בהתאם לעיקרון הבסיסי בדיני ניכוי ההוצאות, רק הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מותרות בניכוי. במסגרת הבחינה אם ההוצאה הוצאה לצורכי ייצור ההכנסה, רשויות המס נעזרות בכמה כללי-משנה. העיקרי מביניהם הוא ההבחנה בין ההוצאה הפרטית לבין ההוצאה העסקית.<sup>14</sup> כלל זה קובע כי הוצאה שאינה קשורה לפעילות העסקית לא תותר בניכוי. במקרים שבהם מדובר בהוצאה מעורבת, המשלבת מטרות פרטיות ועסקיות כאחד, ההוצאה לא תותר בניכוי אם אי-אפשר לפצלה ולהפריד בין החלק הפרטי לבין החלק העסקי,<sup>15</sup> אלא אם כן החלק הפרטי שולי.<sup>16</sup> כלל זה נועד להילחם בתמריץ הבסיסי של נישומים לעשות שימוש פרטי, בהתאם להעדפותיהם האישיות, בכספים המצויים מאחורי מסך הפעילות העסקית, וזאת ללא תשלום מס על רווח פרטי זה.<sup>17</sup> במובן זה, "מבחן

- 
- במס ולכן מגדיל את רווחיותו של הנישום. במקרים אלה הטלת המס עשויה גם להגדיל את הפעילות העסקית בתחום זה.
- 11 העיקרון הכללי הקבוע בס' 17 נבדל מהחוק האנגלי, שקשר סוגים שונים של הוצאות למקורות שונים. ראו אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים: מסי הכנסה, עזבון ושבח 29, 138 (מהדורה רביעית, התשכ"ט).
- 12 ראו ס' 31 לפקודת מס הכנסה. מלבד סייגים אלה ניתן למצוא התייחסות לסוגי הוצאות ספציפיים בס' 18 לפקודה, וכן איסור ניכוי של סוגי הוצאות – ובעיקר, לענייננו, של הוצאות שאינן כרוכות בתהליך הפקת ההכנסה – בס' 32 לפקודה.
- 13 נציבות מס הכנסה ומס-רכוש קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) כרך I, עמ' ג-110 (ערכון מס' 37, טל ירון אלדר, אוסקר אבורזק, אהרון אליהו ושולה בנדל עורכים ראשיים, 2011).
- 14 ההוצאה הפרטית אסורה בניכוי לפי ס' 32(1) לפקודה.
- 15 היה אפשר לטעון כי בהתאם לס' 17 לפקודה, רק הוצאה שהוצאה כולה בייצור ההכנסה מותרת בניכוי, ולפיכך הוצאה מעורבת אינה מותרת בניכוי. אולם למעשה, מקום שניתן לחלק את ההוצאה, את החלק שנובע מהשימוש העסקי מתירים לנכות. ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 11, בעמ' 138.
- 16 עמ"ה (מחוזי ת"א) 284/79 פריקשן מטיריאלס קורפוריישן בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"מ תשמ"א(2) 511 (1981).
- 17 שימוש בהוצאות החברה העסקית למטרותיו הפרטיות של השכיר מהווה חלוקה של טובות-הנאה, ולכן שכר מוסווה (fringe benefits) שיש למסותו. ראו ס' 2(2) לפקודת מס הכנסה;

העסקיות" של ההוצאה מפריד בין צריכתו של אדם, שהיא חלק מהכנסתו על-פי גישת הייג-סימונס (שלפיה ההכנסה כוללת את הצריכה השנתית והגדלת ההון של הנישום באותה שנה),<sup>18</sup> לבין הוצאה שאינה מעניקה טובת-הנאה לנישום, אלא מהווה חלק מהליך ייצורה של ההכנסה.<sup>19</sup>

על כלל זה מיתוסף מבחן האינצידנטליות של ההוצאה העסקית. על-פי כלל זה, תותר בניכוי רק הוצאה שהוצאה כחלק מ"התהליך האורגני" של ייצור ההכנסה<sup>20</sup> ואשר משולבת לכן במבנהו הטבעי של מקור הפרנסה.<sup>21</sup> בהתאם לכלל זה, מופעל חוש עסקי מעשי אשר מאתר את הפעולות הכרוכות בייצור ההכנסה הנידונה ובהתאם לכך מעריך את טיב ההוצאה ביחס לעסקו הספציפי של הנישום. כלל זה מקפל בתוכו אמות-מידה שונות בהתאם לסוגים שונים של הכנסות.<sup>22</sup> על-אף הפן הטכני-המקצועי הקיים בכלל זה, וכנראה בשל הקושי בקביעת גבולותיו של התהליך העסקי המקובל או הממוצע ובהפרדתו מהחריג, הפעלת כלל זה משלבת, לצד הפעלתם של עקרונות כלכליים, גם בחינה של סבירות ו"רגש טבעי".<sup>23</sup> דוקטרינה חשובה נוספת, אם כי השימוש בה מועט, היא כלל המידה הסבירה, המצוי בסעיף 30 לפקודה.<sup>24</sup>

- 
- אריה לפידות עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון 163-165 (1970); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ראשון 458 (מהדורה שלישית, 1995).
- 18 על מודל הייג-סימונס ראו דוד אלקינס "שיטות הדיווח במס הכנסה - מהותן, נחיצותן והבחירה הנאותה" מחקרי משפט טו(2) 243, 245-246 (2000).
- 19 ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 11, בעמ' 157-158.
- 20 בבחינת ההוצאות הכרוכות בפעילות העסקית "עלינו לראות את מקור הפרנסה - העסק, המסחר, העבודה או הנכס המניב פירות - כדבר אורגני, שבתהליכו הטבעי כרוכות הוצאות מסויימות, בין שהן רגילות ובין שהן בלתי רגילות. אך הוצאות שמבחינה אובייקטיבית הן חורגות ממסגרת סוג הפרנסה, אין להכיר בהן כהוצאות שהוציא הנישום בייצור ההכנסה." ראו שם, בעמ' 151.
- 21 ע"א 475/68 רחוב פינסקר 42 בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד כג(1) 89 (1969) (שלילת ניכוייה של גנבה); ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 716 (1966); ע"א 31/56 אמינוף נ' פקיד השומה, פ"ד יא 763 (1957).
- 22 כך, נטען כי "כדי לקבוע אם הוצאה מסויימת מותרת בניכוי או לא, יש לבחון בכל מקרה את התכונות המיוחדות של העסק, את האופי של ההוצאה, ואת הפרקטיקה המסחרית ביחס להוצאה זו". ראו אברהם פלמן דיני מס הכנסה בישראל להלכה ולמעשה, תשי"ג-53/1952: ספר שימושי ומורה דרך בבעיות מס הכנסה 39 (הוצאת ספרים נ' טברסקי, התשי"ג).
- 23 ראו עמ"ה (מחוזי י-ם) 5/50 א.ז. נ' פקיד השומה, פ"מ ג 456, 457-458 (1951).
- 24 אומנם, מקובל להשאיר לנישום את הבחירה באופן ניהול עסקיו, ובכלל זה אף את ההחלטה בדבר גובה הוצאותיו, "אולם, על ההוצאה לעמוד במבחני הסבירות העולים מלשון סעיף 30 לפקודה". ראו גרוס, לעיל ה"ש 2, בעמ' 327; רפאל, לעיל ה"ש 17, בעמ' 286, 539; אהרון נמדר מס הכנסה: מס הכנסה, מס חברות, מס ריווחי הון 294 (מהדורה שלישית, 2010). לדיון נרחב בכלל זה ראו להלן תת-פרק א2.

כללים אלה מפרידים בין הוצאות אשר מושפעות מהעדפותיהם הפרטיות של הנישומים, ולכן מונעות על-ידי סיבות ומטרות החורגות ומנותקות מצורכי השוק ומדרישותיו,<sup>25</sup> לבין הוצאות הכרחיות אשר קשורות בזיקה ישירה לצורכי ייצור ההכנסה ונובעות מהם.<sup>26</sup> אין די בכך שהנישומים נאלצים להוציא הוצאות שונות, כגון תשלום על מזון וביגוד, בעת ייצור הכנסתם; נדרש שלהוצאה תהא זיקה ישירה לפעילות העסקית, ושהיא תשתלב במסגרת ייצור הפרנסה, כדי שהיא תיחשב הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה לפי סעיף 17 לפקודה ותותר בניכוי.<sup>27</sup> הוצאה פרטית שאינה אינצידנטלית לפעילות העסקית ואשר חסרה כל זיקה להליך ייצור ההכנסה היא הוצאה שמנותקת מהצלחת העסק ולכן היא אינה נחוצה להצלחתו.<sup>28</sup> כללים אלה חושפים כי הסיבה לקיום ההוצאה<sup>29</sup> – במיוחד לנוכח העובדה שבאמצעות ניכוי הנישום יכול להפחית את נטל המס הרובץ עליו – יכול שתושפע משיקולים לבר-עסקיים. שיקולים כאלה פוגעים בקופת המס, ואף יותר מכך – משבשים את פעילות השוק.<sup>30</sup>

על-אף חזותם המדעית-הכלכלית, קיים קושי אינטרינזי בהפעלת כללים אלה על שוק העבודה. קשה מאוד לצופה מהצד לקבוע מהי הוצאה עסקית ראויה ולהבחינה מהוצאה שנבעה ממטרות שאינן עסקיות. הסיבה המרכזית לכך היא ששחקני השוק העסקי הם אנשים בשר-ודם המונעים גם על-ידי מטרות ותכונות אנושיות, כגון יוהרה, סולידריות חברתית ואפילו קנאה. הוצאות המכוונות לסיפוק צרכים פרטיים – פסיכולוגיים וחברתיים – מתערבבות לכן כמעט ללא הפרדה ברורה בהוצאות שמטרתן מתן מענה לצורכי השוק ולדרישותיו, ומעצבות על-יכן את הנחות-היסוד שלנו באשר למבנה השוק ולתחום פעולתו. כך, לדוגמה, רכישת רכב מנהלים והעסקת מזכירה נתפסות על-ידי רבים כהוצאות עסקיות

- 25 לעניין השפעתם המגבילה של כוחות השוק על קביעת ההוצאות העסקיות לעומת שיקול-הדעת הנרחב של הנישום בהוצאותיו הפרטיות ראו: MARVIN A. CHIRELSTEIN, FEDERAL INCOME TAXATION: A LAW STUDENT'S GUIDE TO THE LEADING CASES AND CONCEPTS 103 (11th ed. 2009).
- 26 ראו גרוס, לעיל ה"ש 2, בעמ' 331; עמ"ה (מחוזי ת"א) 539/74 חברת לבידי ישראל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א ח 214 (1975).
- 27 לדיון בסמכותו של פקיד השומה להפריד בין הוצאות הכרוכות בייצור ההכנסה לבין אלה שאינן כרוכות בו ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 11, בעמ' 160-161.
- 28 כך, לדוגמה, הוצאות נסיעה לחוץ-לארץ למטרת שיווק פרי-הדר לא הותרו בניכוי "מכיוון שהן כללו גם את הוצאות הנסיעה של בני משפחותיהם של המנהלים ושלגביהם לא נטען ואף לא הוכח כי הם מילאו תפקיד כלשהו בחברה וכי נסיעתם היתה כרוכה בייצור הכנסתה של החברה באיזו צורה שהיא". ראו ע"א 580/65 א' בן עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(2) 179, 181 (1966).
- 29 במובן זה, השאלה המרכזית שכללי ניכוי ההוצאות מתמודדים איתה היא מהי "הסיבה האמיתית" שלשמה הוצאה הוצאה פלונית". על ניתוח ביקורתי של תזה מרכזית זו בניכוי ההוצאה ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 258, 264-267.
- 30 בעיקר, המס מחזק את התמריץ להעביר משאבים לנתיבים שבהם נטל המס מופחת, ולא בהתאם לצורכי השוק ולמטרות של יעילות כלכלית. על השפעת המס על פעילות השוק ראו: JOEL SLEMROD & JON BAKIJA, TAXING OURSELVES: A CITIZEN'S GUIDE TO THE GREAT DEBATE OVER TAX REFORM 121-122 (4th ed. 2008).



מובהקות. עם זאת, ייתכן מאוד שהוצאות אלה משרתות בראש ובראשונה צרכים פסיכולוגיים וחברתיים אשר נהפכו לחלק בלתי-נפרד מהספרה העסקית.<sup>31</sup> הבחינה החיצונית-לכאורה של ההוצאה העסקית מושתתת לכן על הנחות יסוד הנטועות בתרבות ובחברה באשר לשאלות מהו שוק ומהי הפעילות העסקית שיכולה להיכלל בו. במטרה לחשוף הנחות יסוד סמויות אלה ולכלול אותן בריש גלי במסגרת הבחינה של ניכוי ההוצאה, הוצע שבחינת ניכוי ההוצאה תתמודד ישירות עם שיקולים נורמטיביים כיעילות, צדק חלוקתי ופשטות, ולצד זה גם עם שיקולים הנוגעים בזהותו של הנישום ובקיומן של קהילות פלורליסטיות ותומכות.<sup>32</sup> הצעה זו מציפה את השלכותיהן החלוקתיות של הנחות היסוד העומדות בבסיסה של תפיסת ה"עסקי", ולכן גם מאפשרת את הביקורת הראויה על הנחות אלה.<sup>33</sup>

## 2. מסלול ללא מוצא – סופו של סעיף 30

במסגרת דיני ניכוי ההוצאות, בחינת סכום ההוצאה מוצאת את מקומה בסעיף 30 של פקודת מס הכנסה, שהוא גלגול של הוראת סעיף 11(2) של פקודת מס הכנסה משנת 1952. זאת, כל עוד לא הותקנו תקנות מיוחדות לפי סעיף 31. סעיף 30 קובע כי –

"לא יותר כל ניכוי בשל הוצאות לפי סעיפים 17-27, בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום; ובכל שאלה לענין סעיף זה יכריע המנהל; ובלבד ששום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כמונע כל אדם הרואה עצמו מקופח על ידי החלטת המנהל מלערער עליה בהתאם לאמור בסעיפים 153-158."

סעיף 11(2) לפקודה משנת 1952 שימש הכלי העיקרי שבאמצעותו היה אפשר לבקר את סכומי ההוצאות אשר יותרו בניכוי. זאת, עד שנת 1967, עת השתמש שר האוצר לראשונה בסמכותו לפי סעיף 31 לפקודת מס הכנסה משנת 1961 והתקין תקנות לקביעת שיעורי ההוצאות.<sup>34</sup> משנת 1952 עד שנת 1967 יכלו אם כן רשויות המס לפתח ולהרחיב את השימוש בסמכותם לבחון את סכום ההוצאה הפרטנית. אלא שבמשך תקופה זו, ולמרות העדרן של תקנות, בחרו רשויות המס לעשות שימוש מצומצם ביותר בסעיף זה. למעשה, אי-השימוש בסעיף זה והתקנת התקנות בשנת 1967 הפכו את בחינת סכום ההוצאה דרך סעיף 30 למיותרת כמעט.

בחינת שיעורי ההוצאות בדרך של התקנת תקנות – סמכות שהייתה קיימת כבר משנת 1941 – עדיפה על הפעלת סעיף 11(2) לפקודת מס הכנסה של שנת 1952. פעולתו של זה האחרון היא פרטנית, ובשל קיומה של אפשרות ערעור, הפעלתו משיתה עלויות נכבדות על

31 ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 276.

32 ראו, באופן כללי, דגן, לעיל ה"ש 5.

33 כך, בע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, מיסים כג/3 ה-8 (2009), מתוך הכרה בתזה הביקורתית הנ"ל, כללו השופטים רובינשטיין וארבל בבחינת ניכויין של הוצאות ההשגחה על ילדים שיקולים חלוקתיים המבקשים לקדם שוויון בין גברים ונשים בשוק העבודה, וכן שיקולים הנוגעים באינטרסים חברתיים ובטובת הילד.

34 מקורו של סעיף זה מצוי בס' 11(2) של פקודת מס הכנסה משנת 1947, אשר שונה בשנת 1952 לס' 11(3).

המערכת המשפטית ושלטונות המס. לעומת כלי פרטני זה, הפעלתה של הסמכות להתקין תקנות – שהייתה מצויה כבר בסעיף 11(3) לפקודה משנת 1952 – יעילה בהרבה. באמצעות סמכות זו שר האוצר יכול להתקין תקנות שיקבעו את שיטת החישוב ואומד הניכויים בצורה קטגורית, אשר מונעת התדיינויות משפטיות פרטניות ומאפשרת לנישום לתכנן את צעדיו עובר לבחינת ההוצאה של פקיד השומה. כך קרה שמרגע הפעלתו של סעיף 31 של ימינו, בשנת 1961, נהפך סעיף 30 לאות מתה בספר החוקים.

איי-הפעלת הסמכות על-פי סעיף 11(3) לפקודה משנת 1952, על-אף יעילותו עד לשנת 1967,<sup>35</sup> במקביל לצמצום השימוש בסעיף 11(2) לפקודה משנת 1952, מעידים על חולשתו של השלטון המרכזי בגביית מיסים מהאוכלוסיות החזקות יותר בישראל באותה תקופה.<sup>36</sup> צמצום זה בסמכותן של רשויות המס לבקר את סכומה של ההוצאה העניק לנישומים דרך פשוטה להקטנת נטל המס שלהם.<sup>37</sup> אכן, הנישומים עשו שימוש נרחב בפתח זה, והפריזו בהוצאותיהם עד כדי כך שאסטרטגיה מיסויית זו נתפסה כנגע פושה בכל ומשבש את פעילות השוק.<sup>38</sup> אף-על-פי-כן הוגבל השימוש בסעיף 11(2) לפקודת מס הכנסה משנת 1952 למקרים חריגים בלבד.<sup>39</sup> השתלשלות היסטורית זו של בחינת סכומי ההוצאות שיבשה והסתירה את מושכלות-היסוד בדיני ניכוי ההוצאות: סעיף 30 אינו אלא יישום פרטני של הדרישה כי הוצאה תותר בניכוי רק אם היא הוצאה לצורכי ייצור ההכנסה.<sup>40</sup> הוצאה מופרות,

35 שאז הותקנו כאמור תקנות. ראו תקנות מס הכנסה (תנאים לניכוי הוצאות מסויימות), התשכ"ז-1967, ק"ת 1230.

36 יש לציין כי למרות הרתיעה מהתערבותן של רשויות המס בקביעת סכומי ההוצאות, לנדבך אמיד יחסית של אוכלוסיית השכירים התירו רשויות המס ניכוי מגזרי בסכומים ובשיעורים קבועים מראש, וזאת אף ללא הבאת הוכחות לקיום הוצאות אלה: "לבעלי מקצועות מסויימים, שאינם עובדים באופן עצמאי ושהכנסתם באה ממשכורת מרשים, לפי הוראות נציב מס ההכנסה, לנכות מהמשכורת ברוטו סכום עגול או אחוז קבוע, בלי שידרשו להביא הוכחות להוצאות אלו." עם השכירים האמורים נמנו, בין היתר, רופאים, בקטריולוגים, ביוכימאים, רוקחים, אחיות מוסמכות, עיתונאים, נגנים בתי-שעשועים ומרצים במשרה חלקית. ראו יוסף שטרן תיקונים וחידושים במס-הכנסה 1953/54: השלמות לספר מס הכנסה – הלכה ומעשה 398 (1954).

37 רפאל, לעיל ה"ש 17, בעמ' 450-451.

38 על קיומה של נטייה שוקית רחבה להפרזה בהוצאות שמערכות הנאות פרטיות ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 11, בעמ' 162-163.

39 ובהתאם לכך גם ס' 30 לפקודת מס הכנסה של ימינו.

40 ראו את דבריו של ד"ר יוסף שטרן: "החוק משנת תשי"ב 1952 חידש סעיף העשוי להיות בעל חשיבות מיוחדת והאומר: הוצאות הראויות לניכוי לפי אופיין, אינן ניתנות לניכוי ללא הגבלת הסכום. צריכה להיות פרופורציה כלשהי בין סכום ההוצאה ובין צרכי ייצור ההכנסה של הנישום, ואם סכום ההוצאה עולה על הסכום הדרוש בהתחשב בצרכים אלו, יוכל פקיד השומה לקצץ אותו... קל להבין, שהפעלת הסעיף הנידון עלולה לגרום לחיכוכים בין פקיד השומה ובין הנישום. ולפיכך, כדי להבטיח שלא ישתמשו בסעיף הזה אלא במקרים מיוחדים, קובע החוק, כי בכל שאלה המתעוררת בקשר לסעיף דנן יכריע הנציב, וכל הרואה את עצמו מקופח על ידי החלטת הנציב, יוכל לערער בפני בית המשפט." יוסף שטרן מס הכנסה: הלכה ומעשה 95-96 (1953).

בסכום העולה על הדרוש, אינה הוצאה שהוצאה לצורכי ייצור ההכנסה; להפך – היא פוגעת בייצור ההכנסה.

בשל התפתחות היסטורית זו, שהובילה להתבססותה של גישה הקוראת להבחנה בין הפן האיכותי של בחינת ההוצאה לבין זה הכמותי,<sup>41</sup> ובניגוד מוחלט ליתר ההוצאות, הוצאת המשכורת זוכה במעין חסינות בהחלת דיני ניכוי ההוצאות.<sup>42</sup> אומנם, ניתן להפעיל את מבחן האינצידנטליות או את ההבחנה בין הפרטי לבין הציבורי, ולטעון כי שכר מופרז מהווה רכישת דבר-מה נוסף, אך לשם כך נדרש שיח שאינו מצוי במסגרת הכלכלית הקלסית – שיח שסובב סביב הטיות פסיכולוגיות, התפתחות סוציולוגית והפליה. אלא ששיח זה לא חדר עדיין דיו לשפתן של רשויות המס. לכן, בהעדרם של כלים מתאימים וללא כל פיקוח על הסכום המוצא על הוצאת המשכורת, החברה העסקית יכולה, דרך הוצאת המשכורת, להעביר כספים ממישור החברה העסקית אל מישורו של השכיר במנותק מתפוקתו של העובד בפועל. כך ניתן בקלות להעניק שכר בכירים מופרז ומנותק מעבודתו של השכיר, להעביר כספי שוחד לעובד ולבסס פערי שכר מגדריים, אתניים וגזעיים – כל אלה תוך הקטנת נטל המס וללא כל תגובה או ביקורת מצד רשויות המס. חשש זה מחייב על-כן בחינה מעמיקה של תופעות מורכבות, כשכר בכירים והפליה קהילתנית, במסגרת השיח המיסוי.

## ב. שכר בכירים וחולשת הפריזמה השוקית

במחקר מקיף על חבילות הפיצויים והתשלום למנהלים בכירים בחברות ציבוריות מתארים פרופ' בכצ'וק ופרופ' פריד מציאות שבה התגמול למנהלים מנותק מתפוקתם בפועל ונוטה לטובת המנהלים, הן בשל כוח השפעתם על חברי הדירקטוריון והן בשל כשלים במבנה הממשל התאגידי.<sup>43</sup> המשבר הפיננסי של 2008–2009 העמיד את שכר הבכירים במרכז השיח הציבורי האמריקני, לאחר שהתברר כי גם בחברות שניצבו בפני קריסה כלכלית נהנו מנהלים בכירים משכר מופקע. כך, למשל, חברת הביטוח (American Insurance Group), אשר קיבלה תמיכה כספית גבוהה מהממשל האמריקני, בסכום של כ-170 ביליון דולר, כדי לסייע לה להיחלץ מהמשבר הפיננסי,<sup>44</sup> דאגה להעביר מכספים אלה

41 כך, נטען כי בחינת ההוצאה במסלול של ס' 17 היא בחינה איכותית, ולכן אינה כוללת את הבחינה הכמותית של סכומי ההוצאה לפי ס' 30. ראו רפאל ואפרתי, לעיל ה"ש 7, בעמ' 409-408.

42 ראו את דבריהם של רפאל ואפרתי, שם: "אין זה מתפקידו של פקיד השומה להורות לנישום כיצד לנהל את עסקו, ולייעלו, או לחסוך בהוצאותיו. על רקע זה יש, אפוא, לקרוא את הוראותיו של סעיף 30 לפקודה, כמתייחסות למקרים חריגים בלבד."

43 LUCIAN BEBCHUK & JESSE FRIED, PAY WITHOUT PERFORMANCE: THE UNFULFILLED PROMISE OF EXECUTIVE COMPENSATION (2004). מחקר זה השפיע רבות על השיח האקדמי. ראו תיאור של השפעה זו אצל: William W. Bratton, *The Academic Tournament over Executive Compensation*, 93 CALIF. L. REV. 1557, 1559 (2005).

44 ראו: Emergency Economic Stabilization Act of 2008, Pub. L. No. 110-343, § 106, 122 Stat. 3765 (2008).

כ־165 מיליון דולר למנהליה הבכירים.<sup>45</sup> כל עוד מדובר בחברות משגשגות, מקובל להסביר את שכר הבכירים בחשיבות תפקידם להצלחת החברה. המשבר הפיננסי העמיד במבחן את הסימטריות של טיעון זה. כלומר, האם שכרם של מי שמייחסים להם את הצלחת החברה העסקית, ולכן גם את רווחיה, יושפע גם מהתרסקות החברה? במילים אחרות, האם בצידה של הסמכות קיימת גם אחריות? האם אל מול הזכות ליהנות מרווחיה של החברה העסקית קיימת גם החובה להתמודד עם הפסדיה?

באופן מפתיע, במקרים רבים מנהלים בכירים בשוק הפיננסי האמריקני לא רק לא נשאו באחריות לכשלון החברה שאותה ניהלו, אלא אף משכו סכומים מופקעים בשיאו של המשבר. כך, סטנלי אוניל, מנכ"ל מריל לינץ', שסבלה הפסד של כ־8 ביליון דולר בשל המחדל של איגוד המשכנתות, זכה, כאשר התפטר מהחברה, בחבילת פיצויים בגובה של כ־161 מיליון דולר;<sup>46</sup> צ'רלס פרינס, מנכ"ל סיטיגרופ, אשר סבלה הפסדים משמעותיים ואף נזקקה לכספי חילוץ ממשלתיים, זכה, כאשר התפטר בשיאו של משבר, בחבילת פיצויים בסכום של 68 מיליון דולר;<sup>47</sup> קן לואיס, מנכ"ל בנק אמריקה, קיבל שכר שנתי של 9 מיליון דולר בשנת 2008, אף שבאותה שנה נזקקה החברה שניהל לכספי חילוץ ממשלתיים בגובה של 45 ביליון דולר.<sup>48</sup> אלה אינם מקרים ספורים; נתונים סטטיסטיים על חבילות הפיצויים של מנהלים בכירים מראים כי בשיאו של המשבר הפיננסי בשנת 2009, בשעה שמיליוני אנשים פוטרו מעבודתם ואיבדו את בתיהם, לא סיפק מבנה השוק האמריקני פיקוח ראוי על משכורתם של בכירים. במצב שבו רבים בארצות־הברית ובעולם חששו לעתידם הכלכלי וליכולתו של השוק הפיננסי להתגבר על משבר משמעותי זה, חבילת הפיצויים למנהלים בכירים בחברות האמריקניות הכלולות במדד 500 החברות של Standard & Poor עמדה בממוצע על כ־9.25 מיליון דולר.<sup>49</sup> מכאן שאפילו בשוק האמריקני, שבו השליטה מבוזרת ולכן מידת התחרות גבוהה, לא היה אפשר למשמע נושאי־משרה. מתבקשת לכן השאלה כיצד השוק הישראלי, שמתאפיין במבנה ריכוזי יותר ותחרותי פחות, יצליח למתן תופעה רווחת זו של שכר המנותק כליל מהתרומה האמיתית להצלחתה של החברה העסקית, אם מקבילו התחרותי יותר כשל בכך.<sup>50</sup>

45 ראו: John W. Lee, *Tax TARP Needed for Year One and Year Two Returns of Executive Bonus to TARP Recipient: A Case Study of Year One Rescission/Exclusion from Income and Year Two Deduction under Section 1341*, 1 WM. & MARY BUS. L. REV. 323, 325 (2010).

46 ראו: Blake H. Crawford, *Eliminating the Executive Overcompensation Problem: How the SEC and Congress Have Failed and Why the Shareholders Can Prevail*, 2 J. BUS. ENTREPRENEURSHIP & L. 273, 276 (2010).

47 שם, בעמ' 277.

48 ראו: Stuart Lazar, *The Unreasonable Case for a Reasonable Compensation Standard in the Public Company Context: Why it is Unreasonable to Insist on Reasonableness*, 59 BUFF. L. REV. 937, 938 (2011).

49 שם, בעמ' 937.

50 אכן, קיימות דוגמות רבות לכך שבעלי השליטה בחברות ציבוריות בשוק הישראלי מעסיקים קרובי־משפחה במשכורות־עתק, אף אם מצבה הכלכלי של החברה אינו מאפשר זאת. ראו

ייתכן שדווקא הפריזמה השוקית היא שמכשילה את ריסון נציגייהן של החברות העסקיות. כלומר, מציאות זו, שבה קביעת השכר מנותקת מתרומתו של עובד, אינה חייבת להיתפס אך ורק כבעיה "תאגידית", ובפרט כתוצר של חולשת בעלי המניות אל מול שליטתם למעשה של נציגי החברה בפעילותה. פריזמה אחרת – ובה מתמקד מאמר זה – מבקשת לבחון דווקא את הקשרים הקהילתיים שנוצרים במסגרת העבודה בחברה העסקית, בין שמדובר במינוי מפלה של בני משפחה למשרות בכירות, בהעסקת שחקנים נחשקים מהזירה הפוליטית או בהעדפת עובדים פסולה על בסיס קהילתי מדיר. פריזמה זו מבקשת להציף את קיומם של שיקולים קהילתיים מפלים, ואת האופן שבו הם מחזקים היבטים של זהות קהילתית במקום העבודה ובמקביל מחלישים את התחרות השוקית. במובן זה, את התופעה של שכר בכירים מופרז יש לבחון לצד מקרים, כבג"ץ התנועה למען איכות השלטון,<sup>51</sup> שבהם מתעורר החשד כי עובד מסוים נבחר בשל ייחוסו המשפחתי או קשריו הענפים בספירה הפוליטית, ובמנותק מתרומתו בפועל לצורכי ייצור ההכנסה.

מקרים אלה מלמדים כי נוסף על הקשיים הקיימים בפיקוח של הדירקטוריון על שכר המנהלים, קיימת שאלה בסיסית יותר בנוגע להשפעה של מידת התחרותיות בשוק העבודה. היא אפשר לטעון כי שוק תחרותי ימתן את שכרם של מנהלים ויוביל לכך שהעובד היעיל ביותר הוא שייבחר, ובעבור שכר הולם, ולא מופרז. כך, למנהל המנצל את מעמדו כדי לסחוט את קופת החברה העסקית יכול שיתפתח מוניטין שלילי, שיפגע באפשרויות העסקתו. אלא שהשקפה זו מבוססת על הנחות יסוד אשר רואות בשוק אתר המתאפיין בתחרותיות ובאנונימיות בקבלה למקומות התעסוקה ומתעלמות מהפרספקטיבה החברתית של שוק העבודה.<sup>52</sup> במילים אחרות, בחירה בעובד שונה מאוד מבחירה בסתם מוצר, ומושפעת רבות מהעדפות קהילתיות וחברתיות. כך יוצא שבמקרים רבים המידע על קיומה של משרה

כתב כלכליסט "שאמה נגד תשובה ודלק נדל"ן: 'מדובר בחברה משפחתית ולא ציבורית' מוסף כלכליסט 30.11.2011 [www.calcalist.co.il/local/articles/0,7340,L-3553671,00](http://www.calcalist.co.il/local/articles/0,7340,L-3553671,00).  
 html. ראו גם הילה רז "בעל שליטה בישראל יכול למנות מקורבים ולשלם להם משכורות עתק" **The Marker** 30.10.2011 [www.themarker.com/law/1.1534599](http://www.themarker.com/law/1.1534599). תופעה רווחת נוספת במבנה השוק הישראלי היא העסקתם של בכירים מהספירה הצבאית והפוליטית, דוגמת אלופים בצה"ל, במטרה לפתוח את דלתות משרדיהן של רשויות השלטון ולרכך את מידת הפיקוח על החברה העסקית. ראו צבי זרחיה "מה עושה גבי אשכנזי עבור חברות הנפט? דלתות משרדי הממשלה ייפתחו בפני אשכנזי כיו"ר שמן" **The Marker** 8.11.2011 [www.themarker.com/markets/oil-and-gas-exploration/1.1560854](http://www.themarker.com/markets/oil-and-gas-exploration/1.1560854).

51 ראו פרשת התנועה למען איכות השלטון, לעיל ה"ש 1.

52 פרופ' ארו מבחיר כי מבנה שוק העבודה קרוב יותר לרשת חברתית מאשר למבנה של תחרות שוקית אנונימית, ולכן ההנחה שתחרות השוק תמגר את תופעת ההפליה מבטאת תפיסה צרה של מבנה שוק העבודה. ראו: Kenneth J. Arrow, *What Has Economics to Say About Racial Discrimination?* 12 J. ECON. PERSP. 91, 98 (1998).

פנויה, הפרוצדורה של הגשת מועמדות ואף אפשרויות הקידום עוברים במעגלים סגורים של רשתות חברתיות, המביאות לידי ביטוי הטיות והעדפות קהילתיות.<sup>53</sup> הגם שתכליתו של מקום העבודה היא כספית, קרי תפוקה וייצור הכנסה, ניצבים מולה ערכים מתחרים. כנראה בשל הזמן הניכר המושקע במקום העבודה, ותפיסת מקצועו של אדם כרכיב חשוב בזהותו, עובדים מוצאים במקום עבודתם גם מקום של השתייכות קהילתית. כלומר, אל מול ערכים של תמורה ותפוקה כספית ניצבים ערכים של זהות פרטית הנטועה בחיקו של מבנה קהילתי. אנשים מעוניינים להרוויח מעבודתם את משכורתם, אך לצד תגמול כספי זה הם מעוניינים גם ליהנות ולהרגיש השתייכות למסגרת החברתית שנוצרת במקום העבודה. לעבודה שאדם נהנה לנסוע בבוקר למקום עבודתו ולהיפגש עם אנשים שהוא יכול לכנותם "חברים" יש ערך כלכלי. לכן הבחירה את מי להעסיק כמנהל מושפעת מתפיסות ומהעדפות קהילתיות, אשר מעניקות משקל, בין היתר, לזהותו המגדרית, האתנית והלאומית. אלא שעל העדפות אלה, המצויות בליבו של אדם, קשה עד-מאוד לפקח. זאת כנראה גם הסיבה לקיומן המתמשך של תופעות כהפליה תעסוקתית, פערי שכר מגרריים וגזעיים ואף תופעת השכר המופרוז לכירים.<sup>54</sup>

תחרות שוקית אינה יכולה לדכא שכר בכירים מופרוז אם מלכתחילה הבחירה במנהל מושפעת רבות משיוכו החברתי-קהילתי. אומנם, אין מדובר בקבלה לעבודה של ילדי המעסיק או של קרובי-משפחתו, אך עם זאת, בחירה במי שמצוי במעגל קהילתי קרוב עשויה לעיתים לפגוע בעקרון השוויון ולמתן את כוחה של התחרות. בעיקר, מי שמצוי במעגל קהילתי קרוב – למשל, בן אותה דת, בן אותה עדה או אדם בעל רקע חברתי זהה – משתייך במקרים רבים לרשת חברתית שמחייבת ומספקת נורמות התנהגות ומוסכמות חברתיות החורגות מהדרישות של מקום העבודה. השתייכות קהילתית זו יוצרת בסיס להטבות חברתיות, שיש להן ערך כלכלי שהוא בבחינת שווה-כסף, אשר מוסיפות על התועלת הכלכלית המופקת על-ידי מי שבוחר בעובד למקום העבודה. בחירה במי שמשתייך לקהילתך היא בחירה במי שיכיר את משפחתך וילדיך, במי שתוכל לבלות איתו, במי שתוכל

להיוועץ עימו ולהסתייע בו.

במקרים רבים סיוע זה יכול לכלול "החזרת טובה", כגון עצה טובה, שיתוף במידע יקר ואולי גם עזרה במציאת משרה לילדיך. קהילת העבודה יכולה על-כן ליהפך למעגל חברתי המקביל בחשיבותו לזה המשפחתי. אי-אפשר לדבר בזכות התחרותיות של השוק המשוכלל מבלי להכיר בקיומן של העדפות קהילתיות מסוג זה,<sup>55</sup> במיוחד אם מהות קיומו של מבנה זה עלולה לשלול את אפשרות פיתוחו של שוק עבודה יעיל. כך, נהוג לראות מבנים קהילתיים כמוסדות המקדמים ערכים של סולידריות ומתן עזרה וסיוע לחברי הקהילה, במיוחד כאשר מצבם ככי רע. כלומר, עזרה וסיוע יתקבלו בהערכה, וכך גם "החזרת טובה" הולמת, אם הם מגיעים לחבר קהילה המצוי במשבר – כזה שעשוי לנבוע מכשלונות מצטברים בהתנהלותו

53 ראו בתיה בן הדור, עליזה אבן-חיריק, אפרת אפלבוים, הדס דרייזר, דפנה שרון, ינון כהן וגיא מונדלק "בדיקת אפליה בשכירה לעבודה על-ידי מבחני היענות" עבודה, חברה ומשפט יא 381 (2005).

54 להרחבה בנושא זה ראו את הדיון בפרשת דיסני להלן בתת-פרק 11.

55 ראו Arrow, לעיל ה"ש 52, בעמ' 98.

העסקית. שוק משובלל, לעומת זאת, יעדיף לסייע למי שמחזיק ביכולת ובכישורים מיוחדים, במנותק ממאפייניו הקהילתיים או מאפשרות קיומה של הכרת טובה נדיבה. בדיוק כפי שהדרה של קהילות מופלות משוק העבודה יוצרת הפליה סטטיסטית ומשעתקת סטריאוטיפים גזעיים,<sup>56</sup> כך העדפה של מעגל קהילתי קרוב יוצרת מיצב (סטטוס) ואיתות שוקי של איכות המשעתקים את עצמם.<sup>57</sup> העסקה של בני קהילה מועדפת – אם בשל קרבה עסקית, כבניו של הלקוח המרכזי, ואם בשל רקע תרבותי-חברתי זהה, כבני אותו מחזור באוניברסיטה – יוצרת איתות שוקי של איכות בנוגע לכישוריהם וליכולותיהם של העובדים בתחום. כלומר, העובדה שהם מועסקים שנים מספר על-ידי חברות מובילות במשק תיצור איתות שוקי חזק, שישפיע על מעסיקים נוספים. אלה האחרונים יניחו כי מדובר בעובדים בעלי כישורים מוכחים ויכולות נדירות. היא גם מחזקת את המיצב של המעסיק כבן אותה קהילה, וכמי שיוכל בהמשך הדרך לבקש יחס דומה בשל תמיכתו ביצירת אותו איתות. במובן זה, חלק ממשכורתם של בני קהילה המועדפת ניתן בגלל האיתות שמאפייניהם הקהילתיים יוצרים. לעיתים מאפיינים אלה נובעים ממשנתה הדרמטית, כגון מוצא אתני, מגדר או צבע עור.<sup>58</sup> כשם שהפליה סטטיסטית שורדת בשוק תחרותי, אין סיבה לפקפק באפשרות הצלחתה של יצירת מיצב קהילתי חיובי מעין זה. השיח הביקורתי על שכר הבכירים התמקד עד כה במודל של עסקת "היד הרחוקה" בין צדדים עצמאיים ונפרדים (Arm's Length Transaction),<sup>59</sup> אך בכך הוא החמיץ את ההטיות החברתיות שמבנים קהילתיים יוצרים בתוך שוק העבודה, ולכן גם לא היה יכול לאתר את המנגנון

- 56 על האופן שבו הפליה נהפכת להפליה סטטיסטית, מורידה את תמריצי המופלים להשקיע בהונם האישי ומשעתקת את עצמה, ראו שם, בעמ' 96-97.
- 57 הפליה של השונה היא פגיעה במיצב החברתי שלו ובמקביל שיפור של המיצב החברתי של המפלה. לכן הוצע כי בבחינת ההפליה יש להתמקד במנגנונים ובמניעים שמשמרים את יצירת המיצב החברתי של הקבוצה המפלה. כך, לדוגמה, נטען כי בתקופה שבה התקיימו חוקי ג'ים קרואו (Crow) בארצות-הברית, שכרו של אדם לבן הושפע במידה רבה מהמיצב הקהילתי שאליו השתייך. לכן נוצר אינטרס קהילתי בשימור המיצב של הקבוצה השלטת. ראו: Richard H. McAdams, *Cooperation and Conflict: The Economics of Group Status* (1995) 1044-1045, 108 HARV. L. REV. *Production and Race Discrimination*.
- 58 על המיצב והיזקרה שצבע עור לבן העניק בחלקה הדרומי של ארצות-הברית ראו שם. להתמקדות בפן המגדרי ראו את דבריה הבאים של שרון רבין-מרגליות: "ישנם מקומות עבודה שבהם התרבות הארגונית מתגמלת ומקדמת עובדים על פי שיוך מעמדי. לדוגמה, במערכת הבנקאות האמריקנית הייתה חשיבות לשיוך הגזעי, למעמד החברתי, לאוניברסיטה שבה למדת ולשאלה אם היית ספורטאי מצטיין... התרבות הארגונית יוצרת מעין מועדון פרטי המבוסס על אחווה גברית (לבנה). בארץ תופעה דומה התרחשה ביחס ליוצאי צבא קרביים... החלטות אלה מתבססות בדרך כלל על הטיה של בכירים בארגון, שרוצים לגייס ולקדם אנשים בדמותם, או אלה התואמים לדעתם את התדמית של 'המצליחן' בחברה הישראלית." שרון רבין-מרגליות "ההסבר (תירוץ) השוקי לפערי שכר מגדריים: בעקבות פסק דין הומסנטרס (עשה זאת בעצמך) בע"מ נ' אורית גורן" הפרקליט נ 501, 522 (2010).
- 59 זהו למעשה המודל הקיים בניתוח הבעיה של שכר הבכירים בפרספקטיבה של כשלים בממשל תאגדי.

המתאים לריכוך השפעתם של מבנים קהילתיים מפלים על תופעת שכר הבכירים וחבילות הפיצויים המופרזות.

## 1. בין שכר להפליה קהילתנית

לכאורה, מבנה עסקי שקיימים בו דירקטורים, מנהלים ובעלי מניות, שהינם רבים ומפוזרים לעיתים, מטשטש ומחליש את אפשרות קיומו של מרקם יחסים קהילתי. אלא שגם במבנים מסוג זה, ובמיוחד במסגרת היחסים בין חברי הדירקטוריון, ההנהלה והעובדים, מתקיימים קשרים חברתיים וקהילתיים אשר עשויים להשפיע על הליך הקבלה ותנאי השכר של עובדים. כך, לדוגמה, עיון בפסק־דין מרכזי שניתן בדלוור בסוגיית הפיקוח על משכורות בכירים,<sup>60</sup> חושף טפח ממערכות יחסים מורכבות החורגות ממשבצות מדויקות ומקצועיות כ"דירקטורים" או "מנהלים". בפסק־דין זה התבקש בית־המשפט העליון של דלוור לבחון את שיקול־דעתם העסקי של חברי הדירקטוריון בחברת וולט דיסני. סוגיה משפטית זו נידונה בשל אישור הסכם הפרישה של נשיא חברת וולט דיסני, מייקל אוביץ', בסך 140 מיליון דולר, לאחר עבודה של כ־14 חודשים בלבד.<sup>61</sup> אחד הנתונים המעניינים בפסק־דין זה הוא תיאור הליך בחירתו של מייקל אוביץ' עובר לקביעת תנאי שכרו המופרזים. הליך זה של בחירת אדם לתפקיד משמעותי לפעילותה העסקית של החברה תואר כמעט כקבלה חמימה של בן משפחה או לכל־הפחות של חבר קרוב של מנכ"ל החברה מייקל אייזנר, ללא כל פירוט רציני בדבר קיומם של מועמדים רבים ותחרות ממשית ופתוחה למשרה חשובה זו.<sup>62</sup> אף שהקבלה ותנאי השכר אושרו על־ידי חברי דירקטוריון עצמאיים, אשר פעלו – בהתאם להחלטת בית־המשפט – בתחום שיקול־דעתם העסקי, עוברות פסק־הדין מאתגרות את הנחות־היסוד המקובלות בנוגע לשוק העבודה ולמידת התחרותיות בו. בעיקר, מדובר במציאות עסקית אשר רחוקה בצורה משמעותית מהמודל של עסקת "היד הרחוקה", המדמה יחסים אנונימיים תחרותיים, וכנראה קרובה הרבה יותר למבנה קהילתי – כזה שסב במקרה דנן סביב אישיותו של מנכ"ל החברה אייזנר. כך, מעובדות פסק־הדין עולה כי חברי הדירקטוריון מילאו, בצורה ישירה או עקיפה, תפקידים משמעותיים בחייו העסקיים והחברתיים של מנכ"ל החברה, גם מעבר לשעות עבודתם בדירקטוריון של חברת וולט דיסני. בין חברי הדירקטוריון ניתן למצוא בעלי משרות בכירות בחברה;<sup>63</sup> ארכיטקט שעיצב מבנים

60 ראו: *In re The Walt Disney Co. Derivative Litig.*, 731 A.2d 342 (Del. Ch. 1998) (לעיל ולהלן: פרשת דיסני).

61 שם, בעמ' 350.

62 וכך מתואר הליך בחירתו של מייקל אוביץ' לתפקיד נשיא החברה: "In September 1995, Michael D. Eisner, chairman of the board and chief executive officer of Disney, recruited and hired his friend, Michael S. Ovitiz, to serve as Disney's president. On October 1, 1995, Ovitiz and Eisner signed a five-year employment contract (the 'Employment Agreement' or the 'Agreement') which the Disney Board approved unanimously. Thereafter, Ovitiz was nominated and elected to serve as a director on Disney's Board". ראו שם, בעמ' 352.

63 שם, בעמ' 356–357.



לחברת וולט דיסני וכן למנכ"ל אייזנר עצמו;<sup>64</sup> יועץ של חברת וולט דיסני שגם השקיע בחלק מהסרטים שיצרה;<sup>65</sup> נשיא אוניברסיטת ג'ורג'טאון, אשר לה תרם אייזנר יותר ממיליון דולר ואשר בה למד בנו;<sup>66</sup> מנהל בית-הספר היסודי שבו למדו ילדיו של אייזנר;<sup>67</sup> בעל משרד עורכי-דין שייצג את אייזנר;<sup>68</sup> ואדם שזוגתו, באמצעות חברת עיצוב שבשליטתה, הועסקה על-ידי חברת וולט דיסני בתמורה לסך של 121,000 דולר.<sup>69</sup>

קהילתנות עסקית מסוג זה, שבה העסקי והקהילתי שלובים זה בזה, היא ביטוי לקיומם של ערכים – בעלי שווי כספי לכל דבר ועניין – אשר מתחרים בערכים מסורתיים כלכליים, כגון ניסיון בתחום, כישורים ומקצועיות.<sup>70</sup> מחד גיסא, העסקת עובדים שנתפסים כחלק מקהילתך פוגעת במידת התחרותיות בשוק העסקי, ואף יוצרת חשש להענקת הטבות למקורבים או למי שמעוניינים בקרבתם – כאלה שישתקו וימנעו פיקוח הדדי וביקורת. מאידך גיסא, ואם מניחים כי מקום העבודה יוצר מטבעם של דברים מבנה קהילתי, גם תחרות פתוחה להעסקת עובדים תוביל בסופו של יום – אם במודע ואם לאו – לבחירה במי שהמעסיק חש כמשתייך למבנה הקהילתי שלו. זאת, מכיוון שבמקום העבודה ניתן משקל רב לזהות קהילתית. עם זאת, וככל שבפועל שוק העבודה מובל על-ידי ערכים זהותיים קהילתניים, קיים חשש משמעותי לפגיעה בערכי-יסוד, כשוויון וכבוד האדם וחירותו, ולכן לסטייה מההלגיטימציה המשפטית של שוק העבודה.<sup>71</sup>

מבנים קהילתיים וחברתיים נוצרים גם מחוץ למקום העבודה. אנשים נוהגים להשקיע לא מעט ביצירת קשרים קהילתיים. השקעה זו יכולה לבוא לידי ביטוי בדרכים רבות, ביניהן חברות במועדונים לפעילויות ספורט משותפות, הקמת עמותות למטרות חברתיות ופוליטיות, טיולים מאורגנים, רשתות חברתיות באינטרנט ויציאה לאתרי בילוי ונופש. השקעה בפעילויות מסוג זה נובעת, בין היתר, מהצורך לשתף ולהשתתף, לייצץ ולהיוועץ, להיעזר בחברים, ואולי גם מהצורך האנושי להשתייך למבנה קהילתי ומהחבלים העבותים המחברים בין זהות הקהילה לבין זהותו של היחיד. מכיוון שמקום העבודה מתאפיין בשעות עבודה משותפות עם עובדים נוספים, אשר אחוזים לעיתים בכישורים ובניסיון מקצועי דומים, מקום העבודה נהפך לאתר שבו נוצרים קשרים חברתיים עמוקים ולעיתים ארוכי-שנים. אצל רבים אתר זה הוא המבנה הקהילתי המשמעותי ביותר שהם משתייכים אליו וחלק מרכזי בזהותם האישית והקהילתית.

64 שם, בעמ' 357-358.

65 שם, בעמ' 358.

66 שם, בעמ' 359.

67 שם, בעמ' 359-360.

68 שם, בעמ' 360.

69 שם, בעמ' 358.

70 ערכים אלה מלמדים במיוחד על חשיבותה של רשת הקשרים החברתית (networking) לשיתוף במידע ולסיוע בהתקדמות בשוק העבודה. ראו רביץ-מרגליות, לעיל ה"ש 58, בעמ' 522.

71 זאת, במיוחד כאשר מאפיינים קהילתניים אלה מפרידים בין אנשים על בסיס מוצאם, מגדרם או גזעם. ראו רביץ-מרגליות, שם; McAdams, לעיל ה"ש 57, בעמ' 1044-1045.

על-אף יתרונות אלה הטמונים ביצירתם של מבנים קהילתיים, בחברה הלוקה בשסעים עמוקים במרקם החברתי, הכלכלי והגזעי, מבנים קהילתיים מסוג זה עלולים להוביל להדרה שיטתית של האחר. כלומר, בחברה שקיימות בה הפרדות גזעיות, אתניות או מגדריות, קיומם של מבנים קהילתיים הנשענים על קיומה של זהות משותפת והעדרם של מבנים קהילתיים אינטגרטיביים עלולים להוביל להעמקת הפערים והניכור החברתי, האתני או הגזעי.<sup>72</sup> בחברה מסוג זה, שבה אין אתר פתוח שניתן לפגוש בו את האחר, יהיה קל לייחס תכונות שליליות למאפיינים גזעיים, תוך האשמת החלשים בחולשתם, וסטריאוטיפים צרים עלולים לתפוס את מרכז הבמה.<sup>73</sup> בשוק תעסוקתי מפלה המבוסס על מבנים קהילתיים מסוג זה יש העדפה לעובדים עם זהות אתנית, מגדרית או גזעית מסוימת, אף אם בקרב אלה שאינם עונים על דרישותיה של הקהילה במקום העבודה קיימים עובדים יעילים יותר, כאלה שתפוקתם גבוהה במיוחד. עובדים שאינם עונים על דרישות קהילתיות מועדפות, ובמקרים מסוימים אף כאלה האוחזים בכישורים ובניסיון עדיפים, ייאלצו להתפשר – כדי שיועסקו – על שכר נמוך יותר באופן משמעותי. בחברה מסוג זה השתלטותם של מבנים קהילתיים מדירים על שוק העבודה תוביל לשוק תעסוקתי מפלה שקיימים בו פערי שכר אתניים, מגדריים וגזעיים, ואשר אוכלוסיות מוחלשות מודרות בו ממקצועות רבים.

הפליה מסוג זה מספקת הסבר נורמטיבי לפערי שכר אתניים, מגדריים וגזעיים, שכן היא מעוותת את עקומת הביקוש לעבודתה של פלוגנית ולכן מפחיתה את שכרה. עם זאת, לפחות בימינו, אין נוהגים לקשור שיח זה לתופעה של שכר בכירים מופרז. כלומר, אין בוחנים אם חלק ניכר ממשכורתו המופרזת של הבכיר אינו נובע למעשה מאותה הפליה, אלא שהפעם היא מובילה דווקא להגדלת הביקוש למי שאוחז במאפיינים קהילתיים כשלו ולכן מגדילה את שכרו. בשיח המשפטי הטרוניה המרכזית נגד שכר הבכירים המופרז נוגעת בקיומם של כשלים שאינם נובעים מהבכירים עצמם, אלא דווקא מהמבנה התאגידי ומיכולתו לפקח על שכרם. אילו התרחק מעט השיח של ימינו מהמודל של עסקת "היד

72 עד כה הוכר הקשר בין העדפות תרבותיות קהילתיות לבין מבנים מפלים בשוק העבודה מבלי לכלול את השפעת דיני המס על קיומן של העדפות קהילתיות מפלות בשוק העבודה. להתייחסות לחזירתם של מאפיינים קהילתיים מפלים אל שוק העבודה ראו את דבריו של אליעזר בן-רפאל: "המיעוט הערבי בישראל מונה 20% מהאוכלוסייה, וכ-90% ממנו חיים בעירויות ובכפרים הומוגניים. כמו במקרה של המזרחים, גם כאן נמצא קשר בין ייחוד תרבותי לקיפוח חברתי... אי שוויון זה מושפע בוודאי מהקונפליקט הישראלי-ערבי... הדבר מתבטא בין השאר בסגירת תחומי תעסוקה הקשורים לביטחון ולענייני מדינה רגישים בפני הערבים. נוסף לכך, באקלים של אי-אמון – או לפחות של אמון מוגבל – גם בתחומים אחרים מעדיפים מעסיקים יהודים להעסיק יהודים מאשר ערבים." אליעזר בן-רפאל *זהויות יהודיות: תשובות חכמי ישראל לבן גוריון* 74 (2001).

73 על נטייתם של אנשים להעריך יותר את מי שמשתייכים לזהותם הקהילתית ראו: Christopher L. Aberson, Michael Healy & Victoria Romero, *Ingroup Bias and Self-Esteem: A Meta-Analysis*, 4 PERS. & SOC. PSYCHOL. REV. 157, 157 (2000). על השטחיות הקיימת לעיתים בתחושת זהות קבוצתית אשר משפיעה על החלטות פרטניות ראו: Jerry M. Burger et al., *What a Coincidence! The Effects of Incidental Similarity on Compliance*, 30 PERS. & SOC. PSYCHOL. BULL. 35 (2004).

הרחוקה", והכיר באפשרות קיומם של מבנים קהילתיים עסקיים, היה אפשר לחשוף רכיב נוסף שתורם לכשלונם של הממשל התאגידי ושל שוק המוניטין העסקי בשיכוך התופעה של שכר הבכירים המופרז. במקביל לכך היה אפשר לפתח מכשירים מתאימים יותר או משלימים לפיקוח על שכר הבכירים. זאת, כמובן, אילו נעודך דיון מעמיק קצת יותר בתופעה הרחבה של הפליה ובהשפעתה על שוק העבודה.

## 2. מניעת הפליה – בין הפרט לרשות המס

יש שלושה מבנים מרכזיים של הפליה אשר באים לידי ביטוי בשוק העבודה: הראשון מתייחס להפליה שמניעה הם אתניים, מגדריים או גזעניים, ואשר משקפת את ההנאה שמנהליה ועובדיה של החברה העסקית חווים מעבודה עם מי שמשתייכים למבנה הקהילתי שלהם; השני מתייחס להפליה שמניעה הם מתן שוחד למקורבים, קרי, העסקתם של בני משפחה ומכרים קרובים של מנהלי החברה או של עובדיה במטרה לשפר את מצבם הכלכלי ואת כישוריהם העסקיים; והשלישי מתייחס להעדפת שחקנים מזירות בעלות השפעה על פעילותה של החברה העסקית, דוגמת הספירה הפוליטית, וזאת במטרה להסתייע בקשריהם עם רשויות הממשל, ובמקרים חמורים יותר אף לעשות שימוש בתלוש המשכורת כמנגנון להעברת כספי שוחד לרשויות השלטון.<sup>74</sup> לכאורה ניתן לטעון כי מדובר בתופעות שונות שמחייבות דרכי טיפול נפרדות. אלא שבמקרים רבים ההפרדה של התופעות הללו פוגעת באפשרות להבינן בצורה עמוקה יותר ולכן גם ביכולתו של המשפט להתמודד עימן.<sup>75</sup>

במה דברים אמורים? בתחום העבודה קשה לנו עד־מאוד להשוות בין העסקתה של פלונית לבין העסקתו של אדם אחר. מכיוון שמדובר באנשים, ולא בחפצים, מאפייניהם אידיאולוגיים, וקשה עד־מאוד לקבוע מדד מאחד לערכים אנושיים מורכבים, כחריצות, סקרנות, ביקורתיות, יצירתיות, נאמנות, יחסי אנוש, ניסיון וידע. יתר על כן, אף שמדובר בערכים לגיטימיים בבחינת איכויות עבודתו של פלוני, הם יכולים גם להסתיר העדפות מפלות פסולות, שיובילו בסופו של יום לבחירה בעובדים שאינם ראויים. כך, לדוגמה, התמקדות ביחסי האנוש של העובדים מקום שאין לכך שום השפעה על תפוקתה של החברה העסקית עשויה להסתיר העדפה לזהות מגדרית מסוימת; העלאה על נס של ערכים כנאמנות עשויה לשמש בסיס להעסקת מקורבים ובני משפחה, במיוחד כאשר נושאי־המשרה מבקשים להסתיר פעולות עסקיות פסולות; ניסיון וידע בתחום עשויים לשמש למעשה כסות להעסקה של שחקנים מהזירה הפוליטית שיפעילו לחצים פסולים לקבלת האישורים הנדרשים. מדובר אומנם בתופעות שונות, אך הן מסתרות תחת אותו חשש לחפצון (ראיפיקציה) של ערכים אנושיים ונובעות ממנו. עם זאת, תופעת ההפליה מחייבת איזון בין החשש האמור לבין הפגיעה בכבוד האדם של המופלים, אי־אכיפת החוק והחלשת התחרותיות בשוק.

יתר על כן, במקרים רבים הפליה שיטתית אינה מצטמצמת לגבולות שוק העבודה, וביטויים שלה מצויים גם ברשויות הממשל השונות. לכן העדפתם של מקורבים למנהלי

74 לקטגוריה זו שייכת על־פי החשד הדוגמה של בג"ץ התנועה למען איכות השלטון, לעיל ה"ש 1.

75 הערה זו הועלתה לפניי על־ידי לוסיאן בכצ'וק, ועליה ועל השיחה שהתפתחה בעקבותיה אני מודה לו.

שוק העבודה או של שחקנים מרכזיים בספּרה הפוליטית מתורגמת בסופו של יום לאותה תופעה של העדפת קבוצות חזקות והדרתן של קבוצות מוחלשות. נוסף על כך, קשה עד-מאוד להבחין בין תשלום שכר לעובד שמפעיל את קשריו בספּרה הפוליטית ותורם להצלחת החברה העסקית לבין מתן שוחד. זאת, במיוחד, אם נצא מנקודת הנחה שהשפעה כאמור על רשויות השלטון היא פסולה, ומייצרת למעשה מבנה של rent seeking של בעלי השפעה בספּרה הפוליטית מקרב שחקני השוק העסקי.<sup>76</sup> לפיכך, במיוחד בשל הפגיעה ביעילות השוק בטווח הרחוק, יתנגדו בעלי המניות להעברת כספים לשחקנים בזירה הפוליטית, בדיוק כשם שהם יתנגדו להעסקתם של מקורבים או לבחירת עובדים על-פי זהותם המשפחתית, האתנית או המגדרית. בעלי מניות, אשר משקיעים לרוב בחברות עסקיות רבות, מעוניינים שפעולותיהם של נציגי החברה יהיו שקופות, ושלא יהיה שימוש בפרקטיקות שנעשות במחשכים, כגון העסקת מקורבים, מתן שוחד או הפליה. לא במפתיע, הפרספקטיבה של בעלי המניות תהיה שהפליה היא הפליה היא הפליה, ושכשוק יעיל יש להעדיף את העובד המוכשר ביותר, ולא עובד המשתייך לזהות קהילתית מסוימת, חברתית או עסקית.

התגובה המשפטית המרכזית עד כה על הפליה שיטתית – כזאת שמדירה את רגליהם של בני קבוצות מיעוט מופלות מחלקים נרחבים של שוק העבודה<sup>77</sup> – היא דיני מניעת ההפליה.<sup>78</sup> דינים אלה מקדשים את עקרון השוויון וחופש העיסוק, ומגינים על פרטים מופלים במקום עבודתם. דיני מניעת ההפליה פועלים מהיחיד אל הקבוצה, כלומר, מהפרט הטוען להפליה אל בתי-המשפט שיבחנו את ההתנהלות העסקית במקום עבודה מסוים. בכיוון פעולה זה, דיני מניעת ההפליה מתמודדים עם מציאות מורכבת שיש בה קושי מבני בהוכחת קיומה של

76 כלומר, קבוצות-אינטרס בספּרה הפוליטית יקדמו כללים שיגדילו את רווחיהן (קרי, rent) במקום את יעילותן ותחרותיותן של השוק. מתהליך זה כולם מפסידים – גם שחקני השוק, שנאלצים לחלוק את רווחיהם ולחבור אל קבוצות-האינטרס, וגם הספּרה הפוליטית, אשר מפסיקה למעשה לשרת מטרות ציבוריות. על יצירת כללים המשרתים קבוצות-אינטרס בספּרה הפוליטית ראו: James M. Buchanan, *Rent Seeking and Profit Seeking, in TOWARD A THEORY OF THE RENT-SEEKING SOCIETY* 3 (James M. Buchanan et al. eds., 1980).

77 הפליה מטעמים אקראיים אינה יוצרת השפעה מהותית על שוק העבודה מכיוון שהיא אינה משפיעה בצורה ממשית על מבנהו של שוק העבודה או על התכונות שאנו מייחסים לקהילות שונות. לעומת זאת, הפליה שיטתית גורמת להדרת רגליהם של בני קבוצות מוחלשות מחלקים נרחבים בשוק העבודה, ולכן יוצרת איתות שוקי שלפיו בני הקבוצה המוחלשת אינם מתאימים כנראה לתעסוקה בתחומים שבהם הם אינם מועסקים כיום. במובן זה, ההפליה השיטתית משפיעה על התכונות שהחברה בכללותה מייחסת לקבוצות שונות, ולכן השפעתה על שוק העבודה היא קרדינלית. בהתייחסה להפליה שיטתית, מציינת פרנסס רדאי כי הפליה מסוג זה כלפי נשים מחלחלת לכל תחומי החיים, מעצבת את התפיסה הפסיכולוגית של החברה, וכך גם משפיעה בצורה עמוקה על תודעתנו. ראו פרנסס רדאי "על העדפה מתקנת" משפט וממשל ג 145, 148, 171 (1995). יש לציין, כמוכּן, שדוקטרינת ההפליה הסטטיסטית אינה מייצרת עילת הפליה עצמאית בדין הישראלי.

78 ראו, לדוגמה, חוק שוויון ההזדמנויות בעבודה, התשמ"ח-1988; חוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלות, התשנ"ח-1998.

הפליה במקום עבודה ספציפי.<sup>79</sup> גם אם מצליחים לעבור מעל המשוכה של חשיפת ההפליה הכללית, קשה מאוד להנביע מכך שהעובד המתלונן המסוים אכן הופלה בשל השתייכותו הגזעית, המגדרית או האתנית.<sup>80</sup> יתר על כן, במקרים רבים ההפליה אינה גזעית, אלא סטטיסטית, קרי, נובעת ממצייאות אמפירית שבה יש קושי למצוא את הכישורים והמקצועיות הנדרשים למשרות יוקרתיות בקרב בני קבוצות המיעוט, וזאת בשל הפליית-עבר.<sup>81</sup> יתר על כן, במקרים רבים ההפליה, כנבואה המגשימה את עצמה, תביא לידי כך שהסטריאוטיפיזציה הגזעית, האתנית או המגדרית תעצב את המציאות בשוק העבודה. כלומר, הטיות חברתיות שתופסות מאפיינים גזעיים או מגדריים כנחותים יפגעו בתמריץ ההתחלתי של העובדים המופלים להשקיע בחינוך ובהכשרה הנדרשים, מתוך הנחת-עבודה שקיומה של ההפליה ימנע מהם השתלבות בשוק העבודה.<sup>82</sup> בני הקבוצה המופלה יוותרו עלי-כן מלכתחילה על ההתמודדות בשוק העבודה, ואם יתמודדו, העסקתם תתאפיין

79 מכיוון שהפליה אינה נעשית באופן מוצהר, הוכחה כרוכה בקשיים רבים. ראו שרון רבין-מרגליות "המקרה החמקמק של אפליה בעבודה – כיצד מוכיחים את קיומה?" הפרקליט מד 529 (2000). יתר על כן, הפליית עובדים יכולה להתקיים אף בטרם הגיעו המועמדים לשלב הריאיון, מה שמקשה עוד יותר את הוכחת קיומה. ראו בן הדור, אבן-חיריק, אפלבוים, דרייגר, שרון, כהן ומונדלק, לעיל ה"ש 53. על כך יש להוסיף כי מאפייניהם הקהילתיים של מועמדים למשרות שונות אינם מתועדים תמיד. אכן, חוקר העבודה פרופ' גיא מונדלק מבהיר כי על-אף החקיקה הנרחבת בתחום איסור ההפליה, "עדיין קיימים פערי שכר בין נשים לגברים, בין ערבים ליהודים ובין מזרחים לאשכנזים; אנשים מבוגרים מתקשים עדיין למצוא עבודה... חמישים שנה לאחר חקיקת סעיף החוק הראשון האוסר על אפליה אנו עדים עדיין לתופעות ברורות של אפליה בשוק העבודה". ראו גיא מונדלק "האם דיני איסור האפליה בעבודה 'עושים את העבודה'?" **האם המשפט חשוב?** 223, 224 (דפנה הקר ונטע זיו עורכות, 2010). את הסיבה לפער בין הנורמה המשפטית לבין ההפליה התעסוקתית, הבין-אישית או הכלל-מערכתית, הוא מסביר, במאמר קודם, בכך שהוכחה מורכבת ובלתי-אפשרית כמעט. ראו גיא מונדלק "אפליה בתעסוקה – היבטים משפטיים" **אי/שוויון** 47, 48 (אורי רם וניצה ברקוביץ עורכים, 2006).

80 על הקושי של יחידים להוכיח קיומה של תופעה כהפליה ראו רונן שמיר ומיכל שטראי "שוויון הזדמנויות בבית הדין לעבודה: לקראת סוציולוגיה של ההליך השיפוטי" **שנתון משפט העבודה** 1, 287, 305 (1996).

81 על הפליה סטטיסטית והשפעתה על אי-בחירה רציונלית בבני קבוצת המיעוט המופלית על-ידי מעסיקים שאינם בעלי נטיות גזעניות ראו: Edmund S. Phelps, *The Statistical Theory of Racism and Sexism*, 62 AM. ECON. REV. 659 (1972).

82 כך, נטען כי הפגיעה בתמריצי העובדים המופלים מובילה לשעתוק של סטריאוטיפים גזעיים, הפועלים באופן זה כנבואה המגשימה את עצמה: "To prepare to work requires investment by the worker... it may require changes of habits and attitudes towards work, and diligence in school and home tasks... If the employer is going to judge by race, then there is no reward for these investments. They will not be acquired, and then the statistical judgments will be confirmed". ראו Arrow, לעיל ה"ש 52, בעמ' 96-97.

בפערי שכר משמעותיים, שינבעו מהפנמת נחיתותם החברתית.<sup>83</sup> לא ידובר עוד, על-כן, בהפליה של שווים, אלא ביחס שונה לשונים, שכן בני הקבוצה המופלה לא יאחזו בכישורים הדרושים ובהשכלה המתאימה. מציאות זו, שבה בני הקבוצה המוחלשת אינם פועלים לשיפור כישוריהם והשכלתם, מחזקת לכאורה את התנערותו של המשפט מתופעת ההפליה הסטטיסטית. על כך יש להוסיף כי גם במקרים שבהם נכפית העסקתו של עובד על מקום עבודה, לא ברור אם פטרוניות משפטית זו אכן תחליש את הסטריאוטיפיזציה ואת הפגיעה בתמריץ ההתחלתי להשקיע בחינוך או דווקא תחזק אותו.<sup>84</sup>

זאת כנראה הסיבה לכך ששני עשורים לאחר "המהפכה החוקתית", בדמות חקיקת חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק-יסוד: חופש העיסוק,<sup>85</sup> ההפליה הגזעית, האתנית והמגדרית ממשיכה לתת את אותותיה בשוק העבודה ולהעמיד צידוקים וטריזמים לקיומה.<sup>86</sup> לצד חשיבותם של שיקולים שוקיים כלכליים בהעסקת עובדים והשימוש במשא-זומתן חופשי לקביעת שכר העבודה, מתקיים לו שוק שמפריד בין עובדים על בסיס מגדר, דת, גזע ומוצא אתני:<sup>87</sup> שוק שבו ארץ-מוצאם של הורי העובדים משפיעה בצורה מהותית על סיכויי השתתפותם בתחומי העבודה השונים<sup>88</sup> כמו-גם על עצם העסקתם;<sup>89</sup> שוק שבו מספר

83 דוגמה ברורה לכך היא פערי השכר המגדריים בשוק הישראלי והעובדה שגנשים מלכתחילה דורשות שכר נמוך יותר מגברים: "אם נשים דורשות שכר נמוך יותר מכיוון שהן מודעות לעמדת הנחיתות שלהן כאשר הן מתמודדות מול גברים בעלי נתונים דומים, קבלת הטיעון של המעביד שהוא פועל על פי שיקולים כלכליים כאשר הוא מתגמל עובדים, בין היתר, על פי דרישות השכר שלהם, מקבעת את הסטטוס קוו ששכר הנשים יהיה נמוך יותר..." רבין-מרגליות, לעיל ה"ש 58, בעמ' 525.

84 כך נטען, לדוגמה, כי הפליה מתקנת פוגמת בתמריציהם של מועסקים מופלים לשפר את יכולותיהם וכישוריהם, ולכן מחזקת בצורה עקיפה סטריאוטיפים קיימים. ראו: Stephen Coate & Glenn C. Loury, *Will Affirmative-Action Policies Eliminate Negative Stereotypes?* 83 AM. ECON. REV. 1120, 1231 (1993).

85 חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, ס"ח התשנ"ב 150; חוק-יסוד: חופש העיסוק, ס"ח התשנ"ד 90.

86 ראו רבין-מרגליות, לעיל ה"ש 58, בעמ' 525.

87 אחד הפערים הבולטים ביותר בשוק העבודה הישראלי הוא בין המגזר הערבי לבין זה היהודי. מבלי לדון בגורמים לכך ובמאפייני הפערים, אציין רק כי בשנת 2006 הייתה ההכנסה מעבודה שכירה למשק-בית יהודי בן שלוש או ארבע נפשות יותר מכפולה מן ההכנסה למשק-בית ערבי מקביל. ראו הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה סקר הוצאות משק בית 2010 לוח 6.1 (2012).

88 בשנת 2010, רק אחד מכל תשעה גברים (11%) מקרב בניהם של יוצאי אסיה ואפריקה היה בעל משלח-יד אקדמי, לעומת אחד מכל ארבעה גברים (24.8%) מקרב בניהם של יוצאי אמריקה ואירופה. בתחומי התעשייה והבינוי היה היחס הפוך. ראו הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה שנתון סטטיסטי לישראל 2011 לוח 12.19 ("מועסקים יהודים, לפי משלח יד, מין, יבשת לידה ותקופת עלייה") (2011).

89 בשנת 2009, כ-55,000 מבניהם של יהודי אסיה ואפריקה היו בלתי-מועסקים, לעומת 26,000 מבניהם של יוצאי אירופה ואמריקה. ראו שם, לוח 12.24 ("בלתי מועסקים, לפי צורת יישוב מגורים, מחוז מגורים, יבשת לידה ותקופת עלייה").

המנהלים יותר מכפול ממספר המנהלות;<sup>90</sup> ושוק שבו משכורתו של מנהל גבוהה בכ-50% ממשכורתה של מנהלת, וכך גם משכורתו הממוצעת של שכיר לעומת שכירה.<sup>91</sup> בחינת שוק העבודה מהפריזמה של דיני מניעת ההפליה, אשר מעמידה את היחיד אל מול הפליה קהילתית, מחמיצה את מהותה של ההפליה השיטתית. הפליה שיטתית המדירה את רגליהן של קהילות פועלת במישור של יחסי הקהילות, ולכן ראוי שהיא תיבחן ותאווגר במישור זה. אין זה ראוי לאלץ את הפרט המופלה לעמוד לבדו במערכה אל מול הפליה שיטתית של קהילה סגורה. אין הוא אוחז בכוח מיקוח שווה, במקורות מימון מתאימים להפעלתו של ההליך המשפטי או במידע הנדרש להוכחתה של הפליה. יתר על כן, גם אם יעלה בידו להשיג מידע זה, הוא יתקשה עד-מאוד להשוות את נתוני העסקתו לנתונים של עובדים מקבילים. למעסיק, מאידך גיסא, יהיה קל עד-מאוד למצוא נקודות רבות של שונות והבדלים שיחלישו את טענת ההפליה, שכן אפילו "תאומים זהים" אינם באמת זהים. דיני מניעת ההפליה מציבים אם כן את המופלה בפני שוקת שבורה, ורבים הם המקרים שבהם הוא יעדיף לנטוש את המערכה עוד בטרם החלה.

לעומת דיני מניעת ההפליה, דיני המס ממוקמים במישור הקבוצתי-קהילתי. דינים אלה, ובמיוחד דיני ניכוי הוצאות, בוחנים את האופן שבו השוק פועל בכללותו, ובדרך של השוואה והנגדה הם יכולים לגזור נתונים כלליים של פעולת השוק ולהשוותם למקרה פרטיקולרי. דיני המס נהנים, על-כן, מגישה לנתוני שכר ומאופק ראייה רחב בהרבה מזה של השופט בתיק על הפליה במקום העבודה. נוסף על כך, רשויות המס אינן סובלות מפערי מיקוח, אין הן חוששות מהתנכלות אפשרית בשל חשיפת ההפליה, ולא סביר שהן ייכנעו למכש לחצים חברתי וכלכלי שעשוי להיות מופעל על עובד אם יחבר להתמודד באופן ישיר עם תופעות של גזענות והדרה. לא זאת אף זאת, רשויות המס, בדרך של בחינת ניכוי הוצאות, אינן מחויבות בהוכחת קיומה של זהות מוחלטת בין הוצאות חלופיות, והן יכולות לא להתיר בניכוי הוצאה מופרזת על בסיס הערכה מקורבת של צורכי החברה העסקית, אף אם אין מקור מדויק להשוואה.<sup>92</sup>

הנתונים הרבים העומדים לרשותן של רשויות המס מספקים מקור נאמן להסתכלות מערכתית על תנאי העסקה בשוק העבודה כולו. פרספקטיבה זו של רשויות המס משולבת עם אופק פעולה מערכתי. כלומר, תקנות המס וכללי המס אינם מתמקדים במקום עבודה יחיד, והם מכוונים את פעולותיהם של כלל העובדים והחברות העסקיות במשק. מישור זה חשוב במיוחד למיגור הפליה שיטתית הנובעת מרצונות מפלים של לקוחות. מעסיקים

90 בשנת 2009, כ-97,900 גברים עבדו כמנהלים, לעומת 44,400 נשים. ראו שם, לוח 12.43 ("הכנסה כספית ברוטו משכר וממשכורת, לפי משלח יד ומין").

91 בשנת 2009 עמדה הכנסתה החודשית הממוצעת של מנהלת על 13,644 ש"ח, לעומת 18,640 ש"ח של מנהל. בסך-הכל, הכנסתה החודשית של שכירה עמדה על 6,279.9 ש"ח, לעומת 9,526.5 ש"ח של שכיר. ראו שם. פערים אלה נשמרים גם כאשר מדובר בנשים ובגברים עם שנות לימוד זהות. ראו שם, לוח 12.44 ("הכנסה כספית ברוטו משכר וממשכורת, לפי שנות לימוד ומין").

92 הוצאה מופרזת אינה נשללת בשל כך שהיא נובעת מהפליה, אלא בשל כך שהיא לא הוצאה בייצור ההכנסה. לאופן שבו נשלל ניכוי הוצאת משכורת מופרזת ללא צורך בהשוואה ראו, לדוגמה: Copeman v. William Flood & Sons Ltd, [1941] 24 T.C. 53 (K.B.).

מתקשים להתמודד עם העדפות מפלות של לקוחות בשל תחרותיות השוק והחשש ששמירה על עקרונות של שוויון תגרום לבריחת לקוחות למתחרה שיספק את טעמיהם המפלים של הלקוחות. זאת סיבה נוספת לכך שדיני מניעת ההפליה, אשר מתקשים להתמודד עם מקרים של הפליה פרטנית, אינם מספקים מענה ראוי להפליה תעסוקתית רחבת-היקף, דוגמת זאת הנובעת מטעמים של לקוחות.<sup>93</sup> רשויות המס, לעומת זאת, יכולות לספק מענה ראוי ונחוץ, שכן פעולותיהן מחייבות ונאכפות ביעילות על כלל המעסיקים במשק. לפיכך מעסיק המעוניין לשמר עקרונות של שוויון לא יחשוש מבריחת לקוחות, ביודעו שעקרונות המס חלים ונאכפים על כלל המעסיקים במשק. ללקוחות, במובן זה, אין לאן לברוח. לבר מיתרונות אלה של רשויות המס בהתמודדות עם הפליה מערכתית, מוטלת עליהן גם החובה, כפי שאנחת כעת, לאתר קיומם של פערי שכר מגדריים, אתניים או גזעיים לפני שהן מתירות את ניכוייה של הוצאת המשכורת.

### 3. הרגרסיביות של דיני המס

כאשר חברה עסקית שוקלת בשלב הקבלה לעבודה אם להפלות לטובה מועמד מקורב, כזה המשתייך לזהות אתנית או מגדרית מועדפת, היא בוחרת, בין היתר, את התפוקה הצפויה מאותו עובד, את התאמתו למבנה הקהילתי במקום העבודה וכן שיקולים מוסויים. מחד גיסא, ניתן להניח כי התאמה קהילתית מגדילה את תחושת ההשתייכות ושיתוף-הפעולה בין העובדים, ולכן מהווה תרומה חשובה להצלחתה העסקית של החברה. מאידך גיסא, אותה תחושה חברית עלולה גם להוביל לשיכוך התחרות הבריאה בין עובדים ולפגיעה במקצועיותם. כך, עובדים עלולים לפעול במידת חריצות פחותה אם יחושו כי בשל קשריהם החבריים עם יתר העובדים טעויותיהם לא ייחשפו או החברה תנהג בסלחנות על פגיעה בתפוקתה. יתר על כן, לא ברור כלל שהשתייכות לקהילה מסוימת מתורגמת בהכרח ליחסי אנוש משופרים, לתחושת קרבה ולהגדלת העוגה העסקית. הרי גם אנשים שבאים מרקעים תרבותיים-חברתיים שונים יכולים לפתח תחושות של הערכה, קרבה וסולידריות מקצועית. ראוי על-כן לאתגר את ההנחה כי דווקא הומוגניות קהילתית מגדילה את שיתוף-הפעולה והתפוקה העסקית. אפשר בהחלט לטעון כי גם הטרוגניות קהילתית מחזקת את תחושת ההשתייכות והסולידריות החברתית.

לכאורה, הנחות מפלות המתעדפות הומוגניות קהילתית על הטרוגניות אינן אמורות להיות חלק משיקוליה של החברה העסקית, שהיא ישות משפטית, ולא אנושית. שיקולים אלה גם אינם צפויים להשפיע על בעלי המניות, שמטרתם העיקרית היא מקסום רווחיהם,

<sup>93</sup> על הפליה רציונלית הנובעת מטעמים של לקוחות נאמר כך: "The clearest illustration of discrimination not driven by economic irrationality occurs when third parties are in a position to impose financial punishments on nondiscriminatory employers. Suppose... that purchasers... refuse to buy from... a company that does not discriminate... for example, the case of a shopkeeper whose customers do not like dealing with blacks or women, a commercial airline whose patrons react uncomfortable with female doctors or black nurses" Cass R. Sunstein, *Three Civil Rights Fallacies*, 79 CALIF. L. REV. 751, 754 (1991).



ולא מאפייניה הקהילתיים של החברה העסקית.<sup>94</sup> עם זאת, שיקולים קהילתיים הם בהחלט מעניינים של מפעילי החברה העסקית, קרי, מנהלי החברה ועובדיה.<sup>95</sup> אלה האחרונים עשויים ליהנות מהקשרים החברתיים שיווצרו במקום העבודה, אשר יתורגמו לערכים כספיים ויבססו קיומה של קהילתנות עסקית, עזרה הדדית ושיתוף במידע.<sup>96</sup> דא עקא כי בשל הטיות פסיכולוגיות חברתיות עלולה להשתרש בשוק נתון תפיסה שגויה שלפיה רק קהילה הומוגנית יכולה לייצר הנאות חברתיות אלה.<sup>97</sup> אלא שערכים של שוויון ונורמות של חברה ליברלית אינם יכולים לדור בכפיפה אחת עם הנחות פסולות אלה. לפיכך יש לצאת מנקודת מוצא ליברלית שלפיה יש הפרדה ברורה בין התפוקה הכספית של העובדים לבין מידת ההומוגניות הקהילתית, והאחרונה אינה משפיעה בהכרח על הראשונה. כלומר, יעילות עבודתם של עובדים המצויים בשוק תחרותי תהא זהה בין שהם יעבדו במבנה קהילתי הטרונגי או הומוגני. הנחה מציאותית נוספת היא שבחלק הארי של שוק העבודה צריכת המוצר הסופי על-ידי הלקוחות – בין שמדובר בתוכנת מחשב, ברהיט, בטלפון או במזון – אינה מושפעת מזהותם הקהילתית של העובדים.

לפיכך בהעסקת עובדים מנהל החברה מתמודד עם אינטרסים מנוגדים. מחד גיסא, ניצבת לפניו תרומתו הקהילתית של העובד, ומאידך גיסא, עומדת לנגד עיניו תרומתו הכספית של העובד להצלחת העסק.<sup>98</sup> קונפליקטים מסוג זה מצויים בליבה של בעיית הנציג, ויש

94 לכאורה טענה זו חלשה במקרים שבהם מדובר בשוק ריכוזי, כשוק הישראלי, שבו בעל המניות הוא לעיתים גם נושא המשרה. עם זאת, גם בשוק זה יש התנגשות אינטרסים – אם כי בגוף אחד – בין כובעו של בעל השליטה כבעל מניות לבין כובעו כנושא-משרה. טענת המאמר היא כי מערכת המס משפיעה על שיווי-המשקל שנוצר בין אינטרסים מנוגדים אלה.

95 בעיקר, בעצם יצירתה של קהילת-השתייכות במקום העבודה, כזאת שנתפסת כמועדת, מעסיקים משפרים את ההערכה העצמית האישית שלהם. ראו: Louise Lemyre & Philip M. Smith, *Intergroup Discrimination and Self-Esteem in the Minimal Group Paradigm*, 49 J. PERS. & SOC. PSYCHOL. 660 (1985) על התפתחותה של זהות קהילתית/חברתית נבחרת ראו: Marilynn B. Brewer, *The Social Self: On Being the Same and Different at the Same Time*, 17 PERS. SOC. PSYCHOL. BULL. 475, 476 (1991).

96 זהות קהילתית מחזקת את יחסי העובדים ומחלישה את התחרות ביניהם, וכך גם את אפשרות קיומו של פיקוח הדדי על התנהלותם. על השפעתה של השתייכות קבוצתית על פעולותיהם של דירקטורים ראו: James D. Cox & Harry L. Munsinger, *Bias in the Boardroom: Psychological Foundations and Legal Implications for Corporate Cohesion*, 48 L. & CONTEMP. PROBS. 83, 99 (1985).

97 חשוב לציין כי בחברה הלוקה בבעיות של הדרה מגדרית, אתנית או גזעית, הטיות כאמור הן דבר שכיח.

98 על השפעתה של בעיית הנציג על מידת ההפליה בשוק העבודה נאמר: "...the key insight that Becker overlooked is the power of agency costs to influence hiring in private firms. The owners may want the best worker, but if the managers like to look at pretty faces – or don't want to hire blacks – the interest of the owners will be sacrificed to some extent" John J. Donohue III, *Discrimination in Employment*, in 12 THE NEW PALGRAVE DICTIONARY OF ECONOMICS AND THE LAW 615 (Peter Newman ed., 1998), available at works.bepress.com/john\_donohue/26/

להם פתרונות רבים, כגון מתן בונוסים או תשלום אופציות בהתאם להצלחתה העסקית של החברה, במטרה לקשור את הצלחתו האישית של מנהל החברה להצלחת החברה.<sup>100</sup> אלא שלדיני המס יש חלק חשוב בהחלשת הפתרונות המוצעים לבעיית הנציג, וזאת גם אם רווחיו של הנציג צמודים להצלחתה של החברה. זאת, משום שעל רווחים כספיים מושג מס, בעוד הרווחים הקהילתיים "פטורים" ממס.

כדי להמחיש את השפעתם של דיני המס, נבחן דוגמה מספרית (באלפי שקלים): נניח שמנהלת חברה עסקית מוצאת כי בשנה נתונה הנאתה האישית מתרומתו הקהילתית של כל עובד המשתייך לזהות קהילתית מועדפת היא 20, בעוד עובד שאינו משתייך למבנה זה גורם לה הפסד של 20. נניח כעת שמנהלת זו צריכה לבחור בין שני מועמדים: האחד משתייך לזהות הקהילתית המועדפת ומגדיל את רווחיותה השנתית של החברה, בשל תרומתו הכספית, ב־ $x$ ; ואילו האחר אינו משתייך לזהות קהילתית זו, אך מגדיל את רווחיותה השנתית של החברה, בשל תרומתו הכספית, ב־ $x+100$ . נניח כי בשל קיומם של מנגנונים לטיפול בבעיית הנציג, המנהלת מרוויחה 50% בבונוסים מכל תוספת לרווחי החברה. בנתונים אלה, ועל־אף קיומם של רווחים קהילתיים משמעותיים, בעולם ללא מס המנהלת אינה צפויה להפלות ביניהם, והיא תיקח את העובד היעיל יותר, מכיוון שהערך הכספי הכולל שהיא מקבלת מהעסקתו גדול מזה של העובד הראשון  $(0.5*(x+100)-20 > 0.5*x+20)$ . לעומת זאת, אם אנו מצויים בעולם שבו מוטל מס חברות ומס הכנסה, נניח בשיעור כולל של 50%, החלטתה של המנהלת תשתנה. הסיבה לכך היא שהערך הקהילתי, שמשקף הטבות פסיכולוגיות־חברתיות, אינו ממוסה, ואילו הערך הכספי ממוסה  $(0.25*(x+100)-20 < 0.25*x+20)$ . לדיני המס יש על־כן אפקט גרסיבי, אשר מחזק ערכים פסיכולוגיים־חברתיים ומחליש ערכים כלכליים בשוק העבודה.

נמשיך ונניח כי כל השחקנים המעורבים מודעים לקיומם של רווחים קהילתיים אלה ולהשפעתם על בחירת העובדים. כמצב דברים זה תגובת העובד המופלה לרעה תהא הקטנה תואמת בדרישות השכר שלו. כלומר, כדי להתגבר על הפער מהתפוקה הכוללת של העובד המקביל – החברתית נוסף על הכלכלית – יצטרך העובד המופלה להגביר את האטרקטיביות של העסקתו מבחינת המנהלת באמצעות התפשרות על שכרו. בדוגמה לעיל הוא יצטרך להתפשר על הורדה של 60 ממשכורתו השנתית. סכום זה מקביל בדוגמה לעיל להגדלה של 15 ברווחיות העסקתו מבחינת המנהלת, שכן חלקה ברווחיות החברה הוא 50%, ועל חלק זה משולם כאמור מס כולל של כ־50%. ניתן לראות כי לדיני המס יש השפעה רבה לא רק במישור של החברה העסקית, אלא אף במישור מיסווי של השכיר. הפגיעה של העובד ברווח הקהילתי היא פגיעה בהכנסה נקייה ממס. חישוב הפיצוי צריך להיעשות על־כן לאחר ניכוי המס ברמת השכיר. ככל שמדובר במקצוע יוקרתי, כזה ששכר העוסקים בו

99 על בעיית הנציג ראו: Michael C. Jensen & William H. Meckling, *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, 3 J. FIN. ECON. 305 (1976); Mark J. Roe, *The Institutions of Corporate Governance*, in HANDBOOK OF NEW INSTITUTIONAL ECONOMICS 371 (Claude Menard & Mary M. Shirley eds., 2008).

100 ראו שרון חנס "אופציות למנהלים בשוק הון עם בעלות מרוכזת: הערכה מחודשת ודיון במקרה הישראלי" משפטים 49, 51-52 (2006).

גבוה, שיעור המס על התפוקה השולית גבוה יותר, ולכן יינתן לערכים קהילתיים משקל רב יותר, ובהתאם לכך גם הפיצוי יצטרך להיות גבוה יותר. אם, לדוגמה, המנהלת והעובדים בענף עבודה יוקרתי מצויים במדרגת מס הכנסה הקרובה ל-50%, המס הכולל שמוטל על תפוקת העובד – מס חברות וכן מס הכנסה – יעלה על 50%, ולפיכך גם התפשרותו של העובד על משכורתו תהא גבוהה יותר. מן האמור יוצא שכל שמדובר במקצועות מתגמלים יותר, ולכן גם ממוסים יותר, הפיצוי בגין פגיעה בערכים קהילתיים, אשר משקפים רווח נקי ממס, יהיה גבוה יותר. מכך נובע שבמקצועות אלה יצטרך העובד המופלה להתפשר הרבה יותר במשכורתו, ולעיתים אף לוותר כליל על העיסוק במקצוע זה. למס יש על-כן השפעה מכרעת גם על הריבוד האתגור-מעמדי בשוק העבודה ועל פערי השכר הקיימים בו.<sup>101</sup>

#### 4. חשיבות הפיקוח על ניכוי הוצאות המשכורת

לכאורה, בחינת הוצאות השכר של עובדים והתערבות בהן, באמצעות השוואת שכרם לזה של עובדים מקבילים, תוביל לבעיית הפצון (ראיפיקציה), קרי, לכך שהמורכבות האנושית הגלומה בהעסקתם של עובדים תצומצם כחפץ לערך השוקי שלה. הדבר עלול לפגוע בכבודם של עובדים, כמו-גם ביכולתו של השוק לברור את העובדים הטובים ביותר. עם זאת, את השיקולים הללו יש לאזן אל מול התופעות השליליות המתקיימות בשל העדר פיקוח על הוצאת השכר. עבודתה של פלוניא אינה מסתכמת בכמות המסמכים שהיא עורכת או במספר הפרויקטים שהיא מנהלת. מעבר לכך, פלוניא תורמת למרקם החברתי במקום העבודה, לתחושת הסולידריות, לאמינות, לשיתוף-הפעולה בין העובדים וכן ליצירתם של קשרים עסקיים מוצלחים עם שחקנים נוספים בענף העסקי. אלא שבדיוק בשל גמישותם של השיקולים המשפיעים על בחירתה והערכתה של פלוניא, הוצאת המשכורת עלולה לשמש מנגנון פשוט לעקיפת איסורים שבדין, כהפליה גזעית, העסקת מקורבים ומתן שוחד. כך, לדוגמה, קשה עד-מאוד לשרטט את הקו המפריד בין העסקת עובד לגיטימית הנובעת מרצון לחזק קשרים פוליטיים ועסקיים לבין העסקה כאמור שהיא בבחינת שוחד לשחקנים בזירה הפוליטית או העסקית. קשה עוד יותר למצוא את הקו המפריד בין התחשבות לגיטימית בתרומתו של עובד לסולידריות, לשיתוף-הפעולה ולתחושת ההשתייכות למקום העבודה לבין העדפת עובדים הנובעת משיקולים מגדריים, אתניים או גזעיים.

פערי שכר המבוססים על מוצא אתני, מגדר או גזע פוצעים את המרקם החברתי ומחלישים את יעילות השוק. העדפה שיטתית של עובדים בשל השתייכותם לזהות קהילתית מועדפת מגדילה את הביקוש לעובדים המשתייכים לזהות זו, ובעקבות זאת גם את שכרם, תוך פגיעה ביכולתם של עובדים יעילים יותר אך "משתייכים פחות" להתחרות בשוק העבודה. פערי שכר מסוג זה מבוססים על הפליה ולכן סותרים עקרונות-יסוד כשוויון, כבוד האדם וחופש

101 פערי שכר והפליה גזעית אינם בהכרח תוצר של שנאה. במקרים רבים הם נובעים מהעדפות קהילתיות לקבוצה אחת ומן ההשפעה שיש להשתייכות לקהילה זו על זהותו של הפרט. במובן זה, הדרה קהילתית יכולה להיווצר גם ללא מטרה להפלות, אלא בשל קשר ההשתייכות של הזהות האישית לזהות הקולקטיבית. ראו: Jonathon D. Brown, Rebecca L. Collins & Greg W. Schmidt, *Self-Esteem and Direct Versus Indirect Forms of Self-Enhancement*, 55 J. PERS. & SOC. PSYCHOL. 445 (1988).

העיסוק.<sup>102</sup> הם גם מנוגדים לרצון של החברה העסקית ובעלי מניותיה, אשר יבכרו העסקתם של עובדים על בסיס נסיונם, כישוריהם ומקצועיותם.<sup>103</sup> אומנם, דיני המס אינם יכולים למסות את הרווחים הקהילתיים שנוצרים מהעסקת עובדים על בסיס שיוכם הקהילתי,<sup>104</sup> אך גם אין הם מחויבים להתיר ניכוי מלא של הוצאות משכורת מופרזות המשקפות פערי שכר אתניים, מגדריים וגזעיים. באמצעות ניכוי מלא של הוצאת משכורת, אף אם היא מבוססת על הפליה, מערכת המס מתירה את הקטנת המס במישור החברה, וכך מתמרצת הקמתם של מבנים קהילתיים מדירים ומפלים במקום העבודה.<sup>105</sup> השלכות חלוקתיות אלה צריכות להשפיע על האסטרטגיה של רשויות המס בנוגע לניכוי הוצאת המשכורת.<sup>106</sup>

יתר על כן, דיני ניכוי הוצאות, על-ידי בחינת "עסקיותן" של ההוצאות, מאשררים הנחות-יסוד בדבר פעילותו המקובלת של השוק העסקי.<sup>107</sup> כאשר פעולות השוק – המונעות בין היתר על-ידי שיקולים מיסויים – מובילות להפליה גזעית, אתנית ומגדרית, יש לאשרור זה השלכות חלוקתיות רדיקליות, המובילות להדרה קהילתית בשוק העבודה, וכתוצאה מכך לפגיעה בתמריץ של המופלים לרכוש את ההשכלה הראויה מלכתחילה. השלכות אלה, אשר פוגעות בזהותם של מופלים ומעצימות את הסטריאוטיפיזציה הקהילתית שלהם, אינן חיצוניות לדיני ניכוי הוצאות; הן מהוות חלק מהנחות-היסוד של דינים אלה, ולכן נדרש שרשויות המס יתמודדו איתן בצורה ישירה.<sup>108</sup> שיקולים חברתיים ופסיכולוגיים

102 ראו חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק-יסוד: חופש העיסוק. לעניין תחולתם העקיפה במשפט הפרטי ראו ע"א 91/294 חברת קדישא נ' קסטנבאום, פ"ד (מו) 464, פס' 20-21 לפסק-דינו של השופט ברק (1992); אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שלישי: פרשנות חוקתית 649-697 (1994).

103 בפסק-דין *Johnson Brothers* נשאל בעל עסק שבו עבדו בניו, לפי הסכם המעניק להם אחוזים ניכרים מהרווחים, אם השכר שהם מקבלים הולם את תרומתם להצלחת העסק. תשובתו הבהירה כי כאביהם, המעוניין בהצלחתם האישית, הוא מרגיש כנוע לנוכח לחצים חברתיים אשר אינם מתיישבים בהכרח עם הצלחת העסק שבנה. ראו: *Johnson Brothers & Co. v. The Commissioners of Inland Revenue*, [1919] T.C. 147, 156 (K.B.)

104 מדובר בהכנסה שאינה מזומנים אשר העובדים מפקים מעצם עבודתם. מערכת המס נוהגת ככלל לא למסות הכנסות זקופות, עקב בעיות של כימות, אכיפה ומסחור (קומודיפיקציה) של התייחסות-הגומלין (האינטראקציה) הבין-אישית. על הבעייתיות במיסוי הכנסות זקופות ראו אסף לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה" עיוני משפט כד 205, 222 (2000); רפעת עזאם "מיסוי בני זוג בדין הישראלי: הגיעה השעה לאמץ מודל הפרדה" עלי משפט ה 179, 191 (2006).

105 במובן זה, דיני המס עצמם מעודדים הפליה ולכן סותרים את עקרון השוויון ואת חוק-היסוד בדבר כבוד האדם וחירותו ובדבר חופש העיסוק.

106 על חשיבותם של שיקולים חלוקתיים בהתרת ניכוי של הוצאות ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 275-272.

107 שם, בעמ' 276.

108 ראו את הצעתה של צילי דגן לכלול שיקולים חלוקתיים ושיקולים הנוגעים בזהותם של הנישומים במסגרת הבחינה הנורמטיבית של ניכוי הוצאה. שם, בעמ' 272-279.

אינם חיזוניים למערכת המס, והם מצויים בלב הניתוח הכלכלי של דיני המס.<sup>109</sup> יתר על כן, מערכת המס נועדה לשרת מטרות חברתיות רצויות ולהחליש את עוצמתן של תופעות שליליות.<sup>110</sup> היא גם נתפסת בעיני רבים ככלי ראשון במעלה לחלוקה מחדש של העושר החברתי.<sup>111</sup> בהתאם לכך, ולנוכח תכליתה, אין מערכת זו צריכה לאפשר – ובוודאי לא להעצים – הפליה תעסוקתית גזעית, אתנית ומגדרית.

שכרו של עובד מורכב מתמורה בעד התפוקה שלו (P) ומתמורה בשל ההעדפה המפלה של זהותו הקהילתית (D). שכר זה (P+D) משקף עירוב בין צרכיה של החברה העסקית לבין העדפות אישיות של נציגיה. מנהל בחברה עסקית אשר מעוניין לספק את העדפותיו הקהילתיות יכול לעשות זאת גם מחוץ למקום העבודה, אולם בשל שיקולים מוסריים יהיה זה רווחי הרבה יותר מבחינתו לעשות זאת במקום העבודה. התרת ניכוי מלא של הוצאת המשכורת מאפשרת את מימון המבנה המפלה לא רק מכספיה של החברה העסקית, אלא גם מן הכספים של רשות המס, קרי, של המדינה. אם נניח שברמת החברה שיעור המס הוא 25%, אזי המדינה מממנת רבע מהתשלום העודף לעובד בשל השתייכותו הקהילתית (D). אך בזאת אין די: מכיוון שאין מדובר בהוצאה של החברה העסקית או ברצונה, אלא בהעדפותיו של המנהל או בהעדפותיהם של עובדי החברה, נדרשת הטלת מס לא רק במישור החברה, אלא גם במישור היחיד, כלומר, ברמת העובדים השכירים. ניתן לראות במימוש העדפותיהם חלוקה של טובות-הנאה, ולכן יש להוסיף שיעור מס של 25%, אם כי ככלל נושאי-המשורה אינם בעלי מניות ולכן אפשרות זו רלוונטית פחות. לחלופין, ניתן לראות בכך משכורת, ולכן נדרש ששיעור המס יהיה בהתאם למדרגת המס שבה הם מצויים. בכל מקרה ברור שדיני המס, באמצעות ניכוי מלא וחסר פיקוח של הוצאת המשכורת, משתתפים עם מנהלים ועובדים בכך 50% מהתשלום הנדרש למימוש העדפותיהם האישיות, ולכן מעודדים את הקמתם של מבנים קהילתיים מדירים במקום העבודה. מבנים אלה פוגעים בסופו של יום ברצונם של בעלי המניות ובטובתה של החברה העסקית, מחלישים את התחרות בשוק העבודה ומקטינים את יעילותו של שוק זה.

יתר על כן, בשוק ריכוזי כשוק הישראלי, שבו בעל המניות הוא במקרים רבים גם נושא-המשרה, הוצאת משכורת מופרזת המערבת העדפות מפלות כמוה כחלוקה של טובות-הנאה ממישור החברה לידיים פרטיות, ולכן עליה לעמוד במבחני החלוקה.<sup>112</sup> כלומר, אם אין מדובר בהוצאת משכורת שקשורה לצורכי החברה, אזי מתן משכורת מגופחת כמוהו כהעברת כספים ממישור החברה אל מישור היחיד. אלא שהוצאת המשכורת אינה צריכה לעמוד בדרישות ובתנאים לחלוקת דיווידנדים. בעיקר, הוצאת משכורת אינה צריכה להיות מוצאת מרווחי

109 מערכת המס שוקלת שיקולים של יעילות אך גם שיקולים חלוקתיים וחברתיים. ראו יורם מרגליות "האם ניתן להקטין אי-שוויון בהכנסות באמצעות חקיקת מגן?" עבודה, חברה ומשפט ח 191, 192 (2001).

110 ראו אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997).

111 לטענה כי מקומם המרכזי של שיקולים חלוקתיים הוא בדיני המס, ולא ביתר חלקי המשפט, ראו: Louis Kaplow & Steven Shavell, *Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667 (1994).

112 הגדרת דיווידנד כוללת גם העברת מזומנים. ראו את ההגדרות של "דיבידנד" ושל "חלוקה" בס' 1 לחוק החברות, התשנ"ט-1999.

החברה;<sup>113</sup> אין דרישה להבטיח, לפני שהיא מוצאת, את האפשרות לפרוע את חובותיהם של נושי החברה – חוזיים או נזיקיים;<sup>114</sup> אין היא מוענקת באופן שוויוני לכל בעלי המניות;<sup>115</sup> ובהוצאתה אין משלמים את המס המוטל על חלוקת דיורידנדים. נוסף על כך, בשל בעיית החפצון של תרומת העובדים לתפוקת העסק, קשה עד-מאוד למנוע, במסגרת דיני החברות, פרקטיקות של העסקה מפלה.<sup>116</sup> מכל האמור נובע כי העדר הפיקוח על הוצאת המשכורת עלול להוביל במקרים רבים להחרפתה של בעיית הנציג. אכן, בעיית שכר הבכירים היא ביטוי חריף לקשיים של דיני החברות בצמצום בעיית הנציג.<sup>117</sup> כאמור, לצד הטענה בדבר תרומתה של מערכת המס להחרפת בעיית הנציג דרך הוצאת המשכורת, טענת מאמר זה היא כי רשות המס – הודות לנסיגה ולמקצועיותה בבחינת ניכוי ההוצאות ולנוכח נגישותה לנתוני השכר – היא הגוף היעיל והמתאים ביותר לפיקוח על משכורותיהם של עובדים. לכן יהיו אלה דווקא בעלי המניות והחברה העסקית שיבקשו את עזרתן של רשויות המס בביטול התמריץ המיסויי לשימוש בכספי החברה להגשמת מטרת אישיות. העובדה שמטרת אלה מבוססות על הפליה ועל הפרת עקרונות-יסוד של המשטר הדמוקרטי, כמו-גם על הפחתת נטל המס, הייתה אמורה לייצר שיתוף-פעולה פורה בין שחקני השוק החופשי, דוגמת החברה העסקית ובעלי מניותיה, לבין רשויות המס בשמירה על שוק עבודה אשר מעודד יעילות ופתוח לתחרות. ודוק, אין מדובר בתמריץ מיסויי לפעולות המיטיבות עם הציבור, אלא בביטול תמריץ מיסויי לפעולות הפוגעות בשוק ובערכי-היסוד של המשטר החברתי.<sup>118</sup> רשות המס, אשר מחזיקה במאגריה את נתוני השכר של כלל העובדים במשק, הייתה יכולה – במקרים המתאימים ובמסגרת הבחינה אם ההוצאה הוצאה לצורכי ייצור הכנסה – לחשוף פערים אתניים, מגדריים וגזעיים, ולדרוש את הסברתם בטרם תתיר את

113 ראו את מבחן הרווח בס' 302 לחוק החברות.

114 ראו את מבחן יכולת הפירעון בס' 302 לחוק החברות.

115 ראו את ההסדרה של חלוקת הדיורידנדים לבעלי המניות בס' 306 לחוק החברות.

116 אם אין מדובר בבעל מניות שהוא גם נושא-משרה, אזי הוצאת משכורת מופרזת היא בבחינת עסקה חריגה עם נושא-משרה. ככזו, עליה לעמוד באישורים הנדרשים בחוק החברות לעסקות בניגוד עניינים. יש לציין כי אין זה ברור, בהתאם להוראת ס' 270(2) לחוק החברות, כי מדובר בפעולה שנעשית לטובתה של החברה. ראו גם ס' 272 לחוק החברות, העוסק בעסקות חריגות עם נושא-משרה. עם זאת, קשה עד-מאוד לקבוע בפרספקטיבה צרה זו של העסקת עובד כי מדובר בשכר מופרז שאינו ראוי.

117 ראו, באופן כללי, BEBCHUK & FRIED, לעיל ה"ש 43.

118 כאמור, אין מאמר זה מבקש להחיל על דיני המס תכליות חברתיות, אלא לבטל או לצמצם את ההטיה המיסויית לפעולות מפלות. על הבעייתיות בהפעלת דיני המס לשם קיומן של מטרת חברתיות ראו את דבריו של השופט ביין בעמ"ה (מחוזי חי') 149/92 פ"ש נ' פקיד שומה חיפה, מיסים ח/2 ה-139, ה-144 (1994): "תמריץ מס, גם בכאור להשיג מטרה חברתית ראויה... צריך להתייחס למסגרת הכללית של דיני המס ומטרותיהם... אין להחיל תמריצים על פעולות שהן מחוץ למערכת הכלכלית של דיני המס זיקה אליה... לרשות המדינה ברצותה לעודד פעילות מסוימת שהיא לטובת האינטרס הציבורי, קיים 'ארסנל' של תמריצים שאינם דוקא פסקאליים, כגון מתן מענקים, פיקוח על מחירים של מצרכים ושירותים מסוימים והוזלתם, או מתן סובסידיות למוצרים ולשירותים."

ניכוי הוצאות המשכורת. בשל חשיבותה של השמירה על פשטותם של הליכי המס,<sup>119</sup> יהיה מקום לדרוש הסברים אלה רק במקרים שבהם מדובר בפערי שכר העולים על 50% מן המקובל ביחס לנתוני ההשכלה והניסיון בתחום הרלוונטי. חשיפה מסוג זה של פערי שכר המבוססים על מאפיינים קהילתיים מפלים אינה מנוגדת לרצונם של שחקני השוק החופשי; להפך – היא מתיישבת עם רצונם להגדיל את רווחיהם הכספיים ולהצר פעולות של נציגים אשר משקפות העדפות אישיות ופוגמות באינטרסים עסקיים.<sup>120</sup> שחקני השוק החופשי אינם נהנים מאפשרות גישה למאגרי המידע הרחבים שקיימים בידי רשות המס, ולכן הצפה של פערים מסוג זה והתמודדות עימם הן בגדר טובין ציבורי אשר רבים משחקני השוק – מלבד הנציגים כמובן – מעוניינים.<sup>121</sup>

### ג. שוק כבול והוצאות מופרזות

התערבות של רשויות המס בהוצאות באמצעות בחינת סכומן אינה שונה מההפרדה של ההוצאות העסקיות מההוצאות הפרטיות, מההבדלה בין ההוצאות הפירותיות לבין ההוצאות ההוניות<sup>122</sup> ומההבחנה בין ההוצאות האינצידנטליות לבין אלה החורגות ממהלך ייצור ההכנסה.<sup>123</sup> עם זאת, מקובל להניח כי בחינת סכום ההוצאה, להבדיל מבחינת אופייה, היא התערבות ברורה באופן ניהול העסקים.<sup>124</sup> עם זאת, ללא התערבות זו יהיו סכומי ההוצאות נתונים לשיקולם הבלעדי של הנישומים, אשר מונעים לצמצם את חבותם במס ולכן יישו להגדיל את סכומי הוצאותיהם מעבר לצורכי הפעילות העסקית.<sup>125</sup> בחינת סבירותו של סכום ההוצאה היא על-יכן הכרחית.<sup>126</sup> אלה הטוענים כי בחינת סכום ההוצאה כמוה כהתערבות

- 119 על הדרישה לפשטות של הליכי המס ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 279.
- 120 בדיוק כפי שחובת הזהירות והאמונים של נושאי-משרה משרתת את בעלי המניות. על חובותיהם של נושאי-המשרה ראו ס' 252-257 לחוק החברות.
- 121 על בעיית הפעולה המשותפת ראו: MANCUR OLSON, THE LOGIC OF COLLECTIVE ACTION: PUBLIC GOODS AND THE THEORY OF GROUPS 33-34 (1965).
- 122 ראו פרשת שתדלן, לעיל ה"ש 4; ע"א 316/67 סידס – השירות המרכזי לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 291 (1967). ראו גם את דבריו של השופט ויתקון בע"א 141/54 בלוך נ' פקיד השומה, פ"ד י 441, 448 (1956).
- 123 כך, למשל, נקבע כי כדי שהוצאה תותר בניכוי, יש לבחון אם היא "משלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור... אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה". ראו ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לט(3) 316, 322 (1985).
- 124 ראו שטרן מס הכנסה: הלכה ומעשה, לעיל ה"ש 40, בעמ' 79.
- 125 כך, הובהר כי "סוג העסק ואופן פעילותו משמשים כאמת מידה לסיווג הוצאות מסוימות כהוצאות מוכרות בניכוי לצורכי מס בעסק אחד, אך אינן מוכרות בניכוי לעסק אחר. הדבר תלוי גם בסיווג ובהיקף הכנסותיו של העסק. לפיכך, לא יוכרו הוצאות כאשר הן חורגות מהסכום הנדרש לצורך ייצור ההכנסה של המוציא. מסקנה זו נכונה אפילו אם לא קיימת מגבלה אחרת על סוג והיקף ההוצאה בדין." ראו רמי אריה הוצאות מוכרות: למס הכנסה, מס ערך מוסף, מס שבח מקרקעין וביטוח לאומי 51-52 (מהדורה שנייה, 2008).
- 126 שם, בעמ' 223.

פוגענית בשוק החופשי מתעלמים הן מן הפרקטיקה של רשויות המס בבחינת ניכוי ההוצאה, אשר כוללת גם בחינה של סכומי ההוצאות, והן מהוראות פנימיות של רשויות המס אשר הגבילו את סכומי ההוצאות שהותרו בניכוי במקצעות מסוימים.<sup>127</sup> על כך יש להוסיף כי באמצעות סעיף 31 לפקודה רשויות המס מתערבות בצורה שיטתית בקביעת הסכומים והשיעורים של ההוצאות שיתורו בניכוי,<sup>128</sup> ביניהן הוצאות החזקת טלפון,<sup>129</sup> הוצאות ביגוד,<sup>130</sup> הוצאות כיבוד קל,<sup>131</sup> הוצאות לינה וארוחת־בוקר,<sup>132</sup> הוצאות שכירת רכב בחוץ־לארץ<sup>133</sup> והוצאות רכישת כרטיס טיסה.<sup>134</sup>

## 1. אופייה המיוחד של הוצאת המשכורת

יטען הטוען כי אין הוצאת המשכורת כיתר ההוצאות, שכן הוצאת המשכורת נובעת מהעסקתו של אדם, ולא מרכישת מוצר. ככלל, הוצאת המשכורת היא אחת ההוצאות הכרוכות בייצור הכנסתה של החברה העסקית, אלא שייתכן שיש הבדל סוציולוגי־פסיכולוגי בין רכישת מוצר סתם לבין "רכישת" עבודתו של אדם. כוח העבודה האנושי אינו מוצר ככל המוצרים, ובמובן מסוים אין אנו מעוניינים במסחור (קומודיפיקציה) שלו.<sup>135</sup> בעוד שוויין של הוצאות דוגמת דלק, מכוונות וכלי־כתיבה ניתן לכימות אובייקטיבי שוקי, אנו מתקשים לכמת את תרומת עבודתם של שכירים להצלחתו של עסק. לכן אנו מתקשים גם לקבוע מחיר שוקי ברור לעבודתו של שכיר, וכראיה לכך, חריגות שכר עשויות להיות גבוהות אף באותו מפעל. כמו־כן, יש שיטענו כי תהליך בחינת עבודתו של פלוני מחייב מעקב אינטנסיבי אחר כל פעולותיו, ולכן ישית עלויות פיקוח גבוהות במיוחד על מי שיבקש לאמוד את ערכה. טענת־נגד נוספת היא שעבודתו של שכיר נמדדת לא רק בפעולותיו ה"עסקיות", אלא גם באמינותו וביכולתו לשתף פעולה עם יתר העובדים וההנהלה. קיים קושי מעשי ואולי גם מוסרי בניסיון לאתר אומדן מדויק לתכונות אלה או לערוך השוואה בין עובדים שונים לגבי תכונות אלה.<sup>136</sup>

127 ראו פלמן, לעיל ה"ש 22, בעמ' 53.

128 לתיאור האופן שבו רשויות המס מגבילות את הוצאות האירוח, הנסיעה והרכב המותרות בניכוי ראו יוסף שטרן תיקונים וחידושים במס הכנסה, תשכ"ו-תשכ"ז – 1966-1967 חלק ראשון 38-40 (1969).

129 ס' 2ב(א) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972.

130 שם, ס' 2(6).

131 שם, ס' 2(1).

132 שם, ס' 2(א2)(א).

133 שם, ס' 2(2)(ד).

134 שם, ס' 2(2)(א).

135 יש ערכים שמבחינה נורמטיבית אנו מעדיפים להשאיר מחוץ להליכי המסחור, במטרה לשמור אותם נקיים מכימות אובייקטיבי או מהשוואתם לערכים אחרים. על הקשר של דיני המס להליכי מסחור ראו: Tsilly Dagan, *Itemizing Personhood*, 29 Va. Tax Rev. 93 (2009).

136 ייתכן שזאת הסיבה לפרובלמטיקה שנוצרה בבחינת משכורותיהם של מנהלים, למרות הפגיעה בקופת המס במישור החברה. ראו שטרן מס הכנסה: הלכה ומעשה, לעיל ה"ש 40, בעמ' 178-179.



אמינותו של עובד היא דוגמה טובה לקושי הקיים בכימות איכויות עבודתו של פלוני. עובד אמין תורם רבות להעברה, לשיתוף ולהפריה של מידע בין עובדים. לעומתו, עובד שאמינותו מוטלת בספק עלול להקשות את פעולתה של החברה העסקית. כמו אמינות, גם תרומתו של עובד ל"סביבה התעסוקתית" ול"אווירה הנוחה" במקום העבודה משפיעה על תפוקת העובדים אך קשה מאוד למדידה. בשל סיבות אלה ואחרות, בחינה של הוצאת המשכורת על-ידי רשויות המס, ובמיוחד בחינה של סבירות גובהה, נראית כחריגה ממבחן ההוצאה אשר הוצאה בייצור ההכנסה. לכן, לכאורה, אין רשויות המס נתפסות כאוחזות בכלים המתאימים להתערבות בקביעתו של מעסיק לגבי הסכום הראוי לתשלום בעבור עבודתו של פלוני. זאת, על-אף התמריץ של נישומים להגדלה פיקטיבית של הוצאות המשכורת, מה שמוביל להקטנת נטל המס במישור החברה ולכן לסבסוד משכורות מופרזות אלה על-ידי המדינה.<sup>137</sup>

ראוי להבהיר כבר עכשיו כי ביקורת זו יפה כמעט לכל מישורי עבודתן של רשויות המס. כך, לדוגמה, מדוע שרשויות המס יתערבו בהוצאות הטיפול בילדים ולא יכירו בהן?<sup>138</sup> האם אנשים שבוחרים להישאר בבית בשל אי-הכרה מלאה בהוצאות הטיפול בילדים אינם בבחינת הפסד לשוק העבודה? האין מדובר בפגיעה בהון האנושי של עובדים פוטנציאליים? מדוע שרשויות המס יציבו גבולות להוצאות המוצאות לשם שמירת השכלתו של פלוני?<sup>139</sup> האם לימודי השתלמות משקפים תחליף ראוי שמשמר את הקיים ומאפשר התמודדות של עובדים עם אתגרי העיתים?<sup>140</sup> כיצד רשויות המס קובעות זאת? האם תעודת השתלמות אינה בבחינת נכס הוני? מדוע? והאם פעולות אלה של רשויות המס אינן משפיעות על הונם האנושי של עובדים? לבסוף, האין חשש שחלק משוק העבודה יכר עבודה בארץ אחרת בשל הגבלות מיסוייות רבות מדי?

רשויות המס מתערבות תדיר בפעולות השוק, אלא שלהבדיל מהוצאות השכלה וטיפול בילדים, התערבות בהוצאות שכר מופרזות – וזאת בהתאם לעקרון התועלת השולית הפוחתת מכסף – היא התערבות מינימלית בתמריץ של העובדים לעבוד. מטבען מדובר בהוצאות שכר מופרזות, ולכן במשרות נחשקות שמספקות לעובד גם מיצב חברתי ויוקרה. לעומת ההשפעה השלילית המינימלית, לפיקוח על הוצאות שכר מופרזות יש השלכות חיוביות משמעותיות. באמצעות התערבות בשכר מופרז רשויות המס מבקשות לא לסבסד תופעות של הדרה, ומבכרות שיקולים כלכליים על שיקולים מפלים. בפעולה זו רשויות המס מקדמות שוק פתוח ותחרותי במקום שוק סגור והומוגני. לפיכך, לצד החשש של בריחת מוחות לחוץ-לארץ, קיימת האפשרות שהתערבות כזאת תפתח לפני מוחות מקומיים שערים שלפני כן היו סגורים בפניהם. בכך רשויות המס מתמרצות קהילות מודרות לרכוש את ההשכלה

137 במקרים מסוימים, במיוחד כאשר השוק אינו תחרותי, הקטנת נטל המס באמצעות הגדלת הוצאת המשכורת תשולב עם גלגול המס על שכמם של הצרכנים – אלה שרוכשים את מוצרי החברה. ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 11, בעמ' 14-15.

138 על הוצאות טיפול בילדים ראו פרשת פרי, לעיל ה"ש 33. ראו גם צילי דגן "הוצאות הטיפול בילדים – בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה" מחקרי משפט כה 889 (2009).

139 ראו ס' 32(15) לפקודת מס הכנסה, אשר אינו מתיר בניכוי הוצאות לרכישת לימודים המובילים לתואר.

140 בהתאם להוראת ס' 32(15), הוצאות השתלמות מקצועית מותרות בניכוי.

הנדרשת, ולכן מגדילות את מאגר ההון האנושי, ובמקביל מאתגרות את העובדים הקיימים לשמר ולשפר את יכולותיהם לנוכח הגברת התחרות. אלא שרשויות המס נמנעות כמעט לחלוטין מלהתערב בהוצאות שכר מופרזות. אף במקרים שבהם ברור כי הוצאת המשכורת מנותקת מתפוקת העובדים, רשויות המס בוחרות לא לעשות שימוש בסעיף 30 לפקודה. דוגמה מובהקת לכך היא עניין **קבוצת חול בע"מ**.<sup>141</sup> במקרה האמור, לחברת חול – אשר החזיקה בזיכיון, שאותו קיבלה מהמדינה, לכריית חול לבנייה ולמכירתו – היו תשעה בעלי מניות עבודה, שהיו גם המייסדים, ועשרים בעלי מניות רגילים. בהתאם לתקנון החברה, כל בעלי מניות העבודה היו זכאים להיות מועסקים בשכר שווה על-ידי החברה.<sup>142</sup> בפועל שולמו לכל אחד מהם תשיעית מכלל הרווחים השנתיים, כך שהרווחים אופסו, ולא שולם כל מס ברמת החברה.<sup>143</sup> שניים מתשעת בעלי מניות העבודה ייצגו את החברה בשותפויות השונות ושימשו מנהלים.

במקרה הנידון היה ברור כי שכרם של בעלי מניות העבודה לא ניתן להם בעבור עבודתם, שכן העסקתם התאפיינה הן בשכר שוויוני, ללא קשר להיקף העבודה ולמהותה, והן בהעדרם של חוזה עבודה אישי, זכות לפיטורים, פרישה לגמלאות או דאגה לתנאים סוציאליים. נוסף על כך, חלק מבעלי מניות העבודה עבדו במשרות מלאות במקומות עבודה אחרים, וחלקם הגישו תצהיר בביטוח לאומי שלפיו הם אינם עובדים. למרות הניתוק הברור בין שכר העבודה לבין תפוקת העובדים, בחר פקיד השומה חיפה לא להפעיל את סעיף 30 לפקודה, וטען כי אין מדובר בהוצאת משכורת, אלא בחלוקה של רווחי החברה,<sup>144</sup> שכן שבעה מבין תשעת בעלי מניות העבודה לא עבדו כלל.<sup>145</sup> פקיד השומה התערב בהיבט אחר: הוא ראה את התשלום לבעלי מניות העבודה כחלוקת דיוידנד במסווה של הוצאת שכר על-מנת

141 עמ"ה (מחוזי חי') 192/99 קבוצת חול בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, מיסים יד/5 ה-21 (2003).

142 זאת, בהתאם לעבודה שתקבע ההנהלה וללא אפשרות לפטרו. בהעברת המניה לאחר היה דינה של זכות זו לפקוע. ראו שם, פס' 4 לפסק-הדין.

143 כאשר להפחתת המס מציינת השופטת כי דוחות החברה מורים כי ההכנסה החייבת במס מאופסת או מורה על "איפוס שלילי", כך ששיעור שכר העבודה חסך בשיעור המס המתחייב: "הפסדי המערערת הם פועל יוצא של 'שכר העבודה' המשולם לבעלי מניות העבודה. מאחר שההכנסה של המערערת מהשותפויות אינה קבועה, נעשית הערכה, ובהתאם לאותה הערכה נקבע 'שכר העבודה' כאשר בסופו של דבר התוצאה היא 'איפוס הכנסה' החייבת במס, או אפילו 'איפוס שלילי'. ובאותם מקרים שנתרה הכנסה מסויימת היא בשיעור מופחת." ראו שם, פס' 12 לפסק-הדין.

144 יש הטוענים גם כי "מקום שרווחים שעמדו לחלוקה, חולקו בצורת שכר או ריבית או הטבות אחרות, משום הרצון לחסוך במס, יוכל פקיד השומה לראות בחלוקה זו חלוקת דיבידנדים, על אף הכינוי השונה שבו כינתה החברה את התשלום". ראו רפאל ואפרתי, לעיל ה"ש 7, בעמ' 67-68.

145 פקיד השומה לא הפעיל את ס' 30 לפקודה – סעיף אשר נועד לשימוש של הנציב בבחינת סכום ההוצאה ביחס לייצור ההכנסה, ואינו בסמכותו של פקיד השומה – ובמקום זאת בחן את קיומה של מערכת יחסים עובד-מעביד.

ליהנות מהקטנת נטל המס שיוצרת הוצאת המשכורת לעומת חלוקת הדיווידנדים.<sup>146</sup> הכרתת תשלום כאמור כהוצאת משכורת הייתה מאפסת את רווחי החברה, מה שהיה מוביל להטלת המס רק במישור של בעלי המניות.<sup>147</sup>

על־אף מעורבות זו של רשויות המס בבחינת הוצאת המשכורת של שבעת בעלי המניות שלא עבדו כלל, מקרה זה ממחיש במיוחד את אוזלת־ידה של מערכת המס בפיקוח על הוצאת המשכורת. פקיד השומה הבהיר כי העסקתם של שני בעלי מניות־העבודה שאכן עבדו הייתה מצומצמת מאוד, ואף שהיה ברור כי משכורתם הגבוהה במיוחד מנותקת מתפוקתם,<sup>148</sup> הוא בחר לא להתמודד עם משכורתם המופרזת, שהייתה גבוהה משמונה מאות אלף ש"ח בשנה. פקיד השומה היה יכול לבחון את שכרם המופרז ביחס לעבודתם, אך הוא בחר במקום זאת להסתפק בבחינת קיומם של יחסי עובד-מעביד, קרי, הכל או לא-כלום. ראוי לציין כי מלכתחילה נבעה התערבותן של רשויות המס מכך שדובר בבעלי מניות, מה שהעלה חשד סביר לקיומם של ניגודי אינטרסים במתן תשלומי המשכורת. במובן זה, ועל־אף התערבותן של רשויות המס בבחינת הוצאות המשכורת, מדובר בפתח צר להתערבות. אף-על-פי-כן, התעמקות במעורבות מצומצמת זו בבחינת סכומה הסביר של הוצאת המשכורת מלמדת כי סוגיה זו מורכבת אף יותר.

## 2. קהילה אנכרוניסטית, קרובי־משפחה ובעלי מניות

להעדר הפיקוח על הוצאת המשכורת קיים חריג אחד משמעותי, הנוגע במשכורות הניתנות לקרובי־משפחה או לבעלי מניות. הדין הישראלי חושד במשכורות המשולמות לקרובי־משפחה ולבעלי מניות, ובמקרים שבהם לא מתקיימים יחסי עבודה, רשויות המס עשויות לראות את התשלומים לבני משפחה כעזרה משפחתית אשר אינה מותרת בניכוי.<sup>149</sup> נראה כי בשל תפיסה חברתית הקושרת בין זהותו של אדם לבין משפחתו, הניחו רשויות המס כי תשלום לקרובי־משפחתו של מנהל החברה כמוהו כהעברת כספים לו עצמו. אם מדובר בעובד שהוא גם בעל מניות, אזי הוא משפיע במידה מסוימת על עצם העסקתו של קרוב־משפחתו וכן על שכרו. לכן חשדנות זו התיישבה עם ביקורתן של רשויות המס גם על תשלומי משכורת הנקבעים על-ידי מקבל המשכורת עצמו.<sup>150</sup> יצוין, עם זאת, כי פיקוחן של רשויות המס ביחס למשכורות המשולמות לבני משפחה ולבעלי מניות מצומצם למקרים שבהם יש ניתוק ברור בין העבודה לבין התשלום שניתן בעדה.<sup>151</sup> כך, לדוגמה, במקרה שבו

146 זאת, מכיוון שחברה רשאית לשלם דיווידנדים רק כאשר יש לה יתרת הכנסה ולאחר סילוק ההוצאות והמיסים. ראו עמ"ה (מחוזי ת"א) 566/75 בית ניסנבוים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"מ תשל"ו(2) 393, 396 (1976).

147 טענת פקיד השומה הייתה כי התוצאה של הגדרת התשלום כמשכורת הייתה הקטנת החבות במס מ-52% ל-41%. ראו פרשת קבוצת חול, לעיל ה"ש 141.

148 זאת, לנוכח הקביעה בתקנון כי משכורתם של כל בעלי מניות־העבודה תהיה שווה.

149 ראו עב' (אזורי ת"א) 303744/97 אזולאי נ' נעמן, תק-עב 2004(1) 5403.

150 עמ"ה (מחוזי ת"א) 150/96 יוסף נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים 6/י' 10- (2003).

151 ראו בהקשר זה את דבריו של יוסף שטרן: "ברוך כלל, אין לפקיד השומה להתערב בשאלת גובה המשכורות... [אולם] במקרה שגובה הסכומים אינו מתקבל על הדעת, עלול להתעורר חשש של פעולה פיקטיבית ופקיד השומה יבדוק את מסיבות המקרה. אדם המעסיק קרובים

ניתן לבעלי מניות תשלום החורג מיגיעה אישית, קבע השופט ויתקון כי יש להפריד בין אותו חלק מהתשלומים שנבע מיגיעתם לבין החלק שנבע מהיותם בעלי מניות.<sup>152</sup> קביעה זו נעשתה ללא שימוש בסעיף 30 לפקודה. בעניין נגיד<sup>153</sup> נשלל ניכוי הוצאת משכורת למנהלת, בהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 11(2), בשל כך שתפקידה כלל רק חתימה על מסמכים.<sup>154</sup> השופט הלוי קבע כי היה ראוי לנמק את החלטתו של פקיד השומה בכך שסכומה של המשכורת אינו סביר.<sup>155</sup> עם זאת, הוא הבהיר כי מכיוון שהוצאת המשכורת לא הוצאה כולה למטרת ייצור ההכנסה, לא היה צורך להידרש לסעיף 11(2) לפקודה ולבחינת סבירות ההוצאה שבו.<sup>156</sup>

פסיקה זו מתיישבת עם הפסיקה האנגלית אשר נקלטה עם קום המדינה באמצעות סעיף 46 לדבר המלך במועצה על ארץ ישראל, 1922-1947, ואף מפנה לפסיקה זו. פסק-דין אנגלי מוביל בתחום של ניכוי הוצאת המשכורת, עובר להקמת מדינת ישראל, הוא פסק-דין *Stott and Ingham*,<sup>157</sup> שבו לא הותרו בניכוי תשלומים שניתנו לבנו של בעל העסק בשל כך שתרומתו בפועל הייתה מינימלית,<sup>158</sup> ותוך הכרה בכך שהתשלומים נבעו למעשה ממערכת היחסים המשפחתית, ולא מצורכי הפעילות העסקית.<sup>159</sup> גם בפסק-הדין *Copeman*, שעסק

בעסקו (ביחוד הורים או ילדים צעירים) וסכום המשכורת אינו הולם את התפקיד, שהמועסק ממלא בעסק, רשאי פקיד השומה לא להכיר בהוצאה, כאילו נעשתה כולה 'אך ורק לשם יצירת הכנסה' והוא עתיד לקצץ את הסכום, שהוא מרשה לנכותו. אבל מאידך אין להתנגד לכך, שפלוני ישלם לקרוביו ביד רחבה, כל עוד יש לשכר בסיס מסחרי. " שטרן מס הכנסה: הלכה ומעשה, לעיל ה"ש 40, בעמ' 88.

152 "...אותו חלק מהתשלום שהושג ביגיעתה האישית של האשה... אין אני רואה סיבה שלא לקבוע את הסכום שיש לייחס לחלק זה ולהתיר בגינו חישוב נפרד. גובה הסכום הזה תלוי בטיב העבודה, ויש להעריכו לפי קנה המידה של עבודה שכירה דומה." ע"א 580/67 רזניק נ' פקיד השומה, ת"א 3, פ"ד כב(2) 840, 837 (1968).

153 ע"א 435/65 נגיד, עסקי נאמנות בע"מ נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כ(3) 287 (1966).

154 כך, הובהר כי "סייג לניכויים – הוצאות מופרזות. בסעיף 30 לפקודה ניתנה לנציב סמכות לאסור על משלם-מס לנכות הוצאות בסכום העולה על הדרוש לפי צורכי ייצור הכנסתו. הנציב הפעיל את הסמכות האמורה במיקרה שבו חברה שילמה למנהל החברה, שתפקידו הצטמצם לחתימה על מיסמכים, כמשכורת מנהלים והענקות, סכומים שלא עמדו ביחס סביר להיקף עסקיה של החברה, שהצטמצם במתן הלוואה לחברה אחת. ענין זה הובא לערכאות ובית המשפט אישר את עמדתו של פקיד השומה". ראו לפידות, לעיל ה"ש 17, בעמ' 113.

155 הסיבה לקביעה זו של השופט הלוי היא שפקיד השומה הפעיל את ס' 11(2), הוא ס' 30 של ימינו, אך במקום לקבוע שסכום המשכורת אינו סביר, הוא קבע כי הוצאת המשכורת לא הוצאה לייצור ההכנסה.

156 ראו עניין נגיד, לעיל ה"ש 153, בעמ' 292-293.

157 *Stott and Ingham v. Trehearne*, (1924) 9 T.C. 69 (K.B.).

158 השופט ראוט (Rowlatt) אישר את ההחלטה לא להתיר בניכוי את מלוא השכר לבניו של בעל העסק. בהתייחסו להפרדה בין האחוז שהותר בניכוי לבין זה שלא הותר, הבהיר השופט כי הפרדה זו היא מסוג הדברים שעל רשויות המס מוטל לבצע. שם, בעמ' 74-76.

159 ההצדקה המרכזית שהוצגה בפסק-הדין להפחתת הסכום שיותר בניכוי קשרה בקשר ישיר את המבנה הקהילתי-המשפחתי להוצאה העסקית: "the commissions paid to the sons..."

בניכוי הוצאות תשלומים לדירקטורים בני שבע-עשרה ועשרים וארבע, אשר היו ילדיו של בעל העסק ומילאו תפקיד מינימלי בחברה, אישר בית-המשפט הכרה רק בחלק מסכום המשכורת הוצאה שתותר בניכוי, בשל כך שהתשלומים שניתנו לילדים לא הוצאו למטרת העסק.<sup>160</sup> בפסק-דין *Johnson Brothers*<sup>161</sup> התירו רשויות המס בניכוי רק חלק מתשלומי המשכורת שניתנו לבניו של בעל העסק, באמצעות השוואת היקפי עבודתם במהלך השנים וביטול השינוי החד שחל במשכורתם, מכיוון שהיה מנותק מתרומתם ומעבודתם בפועל.<sup>162</sup> גם בפסק-דין זה נחשפו ההשפעות הפסיכולוגיות-החברתיות של קרבתם המשפחתית של העובדים על קביעת סכומי המשכורות.<sup>163</sup>

הגם שפסיקה זו מציפה את השפעתם של יחסים משפחתיים על מבנה ההוצאות בהליך הייצור העסקי, היא נסמכת על תפיסה קהילתית צרה, היא המסגרת המשפחתית, ואינה נותנת מענה להעדפות קהילתיות של ימינו. כמו-כן, ניתן לעקוף משוכה זו בנקל. כל שנדרש לעשות כדי לעקוף פיקוח זה הוא להפעיל העסקה צולבת של קרובי-משפחה על-ידי כמה מעסיקים, בבחינת "שמור לי ואשמור לך". כך יוצא שגם פיקוח מינימלי זה אינו יכול למנוע הכרה בהוצאות עסקיות שכל מטרתן היא הטבה עם בני משפחה קרובים. הדין הישראלי חייב על-כן ללמוד מהגיון-העבר אך להתאימו לדינמיות הקהילתית הקיימת בהווה, כמו-גם לאינטרסים החברתיים וליעדים הכלכליים של העתיד לבוא.

## ד. התאמת דיני המס לדינמיקה קהילתית-תרבותית

עד כה ראינו כי דיני ניכוי הוצאות מחויבים בבחינת סכומי ההוצאות, וכי כך הם אכן פעלו עד כה – אם בהוראות פנימיות,<sup>164</sup> אם בהפעלת כללי-המשנה ואם בהתקנתן של תקנות

were not money wholly and exclusively laid out or expended for the purposes of the business, but... *made on account of the relationship of the parties*... consequently the commissions... should not be allowed as a deduction in computing the profits of the Appellant's trade for the purposes of the assessments under appeal".<sup>73</sup> בעמ' 73 (ההדגשה הוספה).

160 השופט לורנס (Lawrence) קבע כי לא הרישום הפורמלי של הוצאת המשכורת הוא שקובע אם מדובר בכספים שהוצאו לצורכי ייצור ההכנסה. ראו פרשת *Copeman*, לעיל ה"ש 92, בעמ' 56.

161 ראו פרשת *Johnson Brothers*, לעיל ה"ש 103.

162 שם, בעמ' 154-155.

163 על העסקת בניו של בעל העסק נאמר: "...he had no faith in their judgment... the sons are not consulted on matters of policy... and do not confer with him in relation to the management of the business... the remuneration fixed by the agreements was *with the view to give them an interest in the business in order to encourage them*... The duties of the sons have in no way increased or altered since the agreements were drawn up". שם, בעמ' 156 (ההדגשה הוספה).

164 כך, לדוגמה, "הותר ניכוי הוצאות גלובאליות בשיעורים שונים... למלחינים, סופרים, כתיבי חוץ, סוכני ביטוח, סוכני קופת חולים, רופאים, מרצים, מתרגמים, אמנים, נגנים, שחקנים ועוד". ראו ניצה אורצקי "הקונצסיות – הקלות מס לפנים משורת הדין" הפרקליט מ 84, 105,

המגבילות את סכומי ההוצאות.<sup>165</sup> הניסיון לאפיין את בחינת סכום ההוצאה כמבחן כמותי, להבדיל מאיכותי, אינו מספק קו גבול ברור בין השניים, ונראה כי המבחן הכמותי משפיע על זה האיכותי ולהפך.<sup>166</sup> אך גם אם נקבל שימוש מוגבל בבחינת סכום ההוצאה, יש מספיק כלים בארסנל של רשויות המס לפיקוח על הוצאת המשכורת, דוגמת המבחן המפריד בין הוצאה פרטית לבין הוצאה עסקית ובין הוצאה שכרוכה בייצור ההכנסה לבין כזאת שאינה כרוכה בו.<sup>167</sup> כל זה מותנה בכך שאנו מקבלים כהנחת עבודה כי ראוי שרשויות המס יפקחו גם על הוצאת המשכורת. אם איננו מקבלים זאת, עלינו לשאול מדוע התקיים פיקוח על הוצאות המשכורת כאשר דובר במשכורתם של קרובי־משפחה ובעלי שליטה, ואם פיקוח מצומצם זה, שהתחיל לפני כמאה שנה, מגשים עדיין את מטרתו בדינמיקה הקהילתית־התרבותית של ימינו, ומתאים לצרכיה של חברה אזרחית הלוקה בשסעים חברתיים, אתניים ומגדריים.

### 1. ריק רגולטיבי בניכוי הוצאת המשכורת

כאמור, לחברה עסקית קיים תמריץ ברור להגדיל את הוצאותיה וכך להקטין את הרווחים שהמס מוטל עליהם. אם מצויים כספים בקומת החברה, ניתן לעשות בהם שימוש ישיר לרכישה של מוצר או שירות במסגרת פעילותה העסקית, תוך הקטנת נטל המס. עובד של החברה, לעומת זאת, יכול לעשות שימוש בכספים אלה רק לאחר תשלום המס, הן במישור החברה והן במישור היחיד. לפיכך, אם העובדים יכולים לעשות שימוש פרטי בהוצאות החברה העסקית, משתלם להם לפעול להגדלת הוצאותיה של החברה העסקית. על־אף הקטנת קופת המס, ולמרות סמכותן של רשויות המס לא להתיר בניכוי הוצאות בסכום העולה על הדרוש לפי צורכי הייצור של החברה, סעיף 30 מופעל בצורה מצומצמת ומוגבל לנסיבות מיוחדות בלבד.<sup>168</sup> סעיף זה מופעל בעיקר כאשר מדובר בהוצאות משכורות של

<sup>165</sup> ה"ש 5 (1991). ראו גם עמ"ה (מחוזי ת"א) 231/57 חימאי שכיר נ' פקיד שומה ת"א 5, קפ"ד ג (2) 62 (1957) (שבו נקבע כי רשויות המס אינן יכולות לחזור בהן מהקלות מס (קונסציות) שניתנו למגזר של נישומים שכירים המסתמכים עליהן בפעילותם).

<sup>166</sup> ראו ס' 31 לפקודת מס הכנסה וכן תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות).  
<sup>167</sup> לגישה נוגדת ראו את דבריו של השופט ביין: "כדי שניתן יהיה לנכות הוצאה מסוימת היא צריכה לענות על המבחן שברישא לסעיף 17... מבחן זה הוא לכאורה גם איכותי וגם כמותי... ולכאורה אם פקיד השומה לא משתכנע שכל התשלום המכונה דמי שכירות הוצא ביצור ההכנסה, הוא רשאי שלא להכיר בחלק העודף כהוצאה במסגרת דמי שכירות. לפי תפיסה זו סעיף 30 לא בא אלא ליתן הבהרה וחיזוק למה שעולה ממילא מסעיף 17 ואילו הכרעת הנציב לפי סעיף 30 תדרש רק מקום שפקיד השומה אינו יכול להגיע להכרעה חד משמעית. לשון אחרת סמכות הנציב לפי סעיף 30 אינה משנה דבר בתחום המהותי, אלא קובעת מנגנון דינוני...". עמ"ה (מחוזי חי') 14/91 שלמה נ' פקיד שומה חדרה, מיסים 1/1 ה-18 (1993).

<sup>168</sup> אכן, השופט ביין, בנייתו החלטתו של פקיד השומה לא להכיר בדמי שכירות מופרזים ששילמה חברה לבעל השליטה בה, מצייין: "גם אם נקבל את האבחנה בין מבחן איכותי וכמותי, הרי סבורני, שניתן להציג את המחלוקת בענייננו כמחלוקת 'איכותית', דהיינו לא מהם דמי השכירות הריאליים... אלא אם בכלל מדובר בדמי שכירות ככל שהדבר נוגע לחלק העודף על דמי השכירות הכלכליים." שם.

<sup>168</sup> ראו נמדר, לעיל ה"ש 24, בעמ' 294.

מנהלים וקרובי־משפחה.<sup>169</sup> כך יוצא שבפועל, מעורבות אמיתית של רשויות המס בבחינת סכום ההוצאות אינה מתקיימת במסגרת סעיף 30, אלא באמצעות התקנת תקנות על־פי הסמכות הקבועה בסעיף 31 לפקודה.<sup>170</sup> מכיוון שתקנות אלה אינן מטפלות בסוגיה של הוצאת המשכורת, הוצאה זו נעדרת כל פיקוח מהותי, למעט אותם מקרים מיוחדים ומועטים שבהם מדובר במשכורת מופרזת שניתנת לקרובי־משפחה אשר אינו עובד כלל כמעט.<sup>171</sup> כיום לא נותר דבר מסעיף 30 לפקודה, במיוחד כאשר מדובר בהוצאת המשכורת. נישומים המעוניינים להעניק תשלומים גבוהים לבני משפחה, וליהנות מהקטנת המס שניכוי ההוצאה יוצר, יכולים לעשות זאת בדרך פשוטה של הצלבה, אם מדובר בחברות עסקיות שיש להן עסקים משותפים, בהינתן שתיאום כזה אף יחזק את הקשרים בין החברות. ייתכן גם שקיומן של פרקטיקות מסוג זה לעקיפת הפיקוח של רשויות המס, שגם כך הוא מינימלי, היא הסיבה למיעוט הפסיקה בתחום הוצאת המשכורת של קרובי־משפחה. כלומר, ייתכן שהעסקות פיקטיביות של קרובי־משפחה התקיימו, מתקיימות וימשיכו להתקיים, בדרך פשוטה העוקפת את הבקרה המינימלית של רשויות המס.

העדר הפיקוח על הוצאת המשכורת מעודד תופעות נוספות מלבד העסקה צולבת של מקורבים. בעיקר, העדר הבקרה של רשויות המס מעודד מנהלים – ובמשק ריכוזי כישראל גם בעלי שליטה – להעביר כספים ממסת נכסי החברה לידיים פרטיות במסגרת הוצאת המשכורת, וזאת אף אם לא ניתנה תפוקה או עבודה מתאימה. מלבד הקטנת המס בדרך של התרת ניכוי כוללנית של הוצאת המשכורת, רשויות המס מעניקות חזות של לגיטימציה שלטונית למתן משכורות אלה. כך יוצא שרשות שלטונית המחזיקה בסמכות לבחון את הקשר בין ייצור ההכנסה לבין גובה ההוצאה מאשרת את ניכוי ההוצאה בצורה גורפת, ולכן מכירה בסמכותו הבלבדית של השוק לקבוע את גובהה של הוצאת המשכורת ואת נחיצותה בייצור ההכנסה. במצב דברים מסוג זה יקשה עד־מאוד גם לגורמים שלטוניים אחרים להוכיח

169 ראו שטרן מס הכנסה: הלכה ומעשה, לעיל ה"ש 40, בעמ' 178-179.

170 לעניין הפיכתו של ס' 30 לאות מתה, נמדר מבהיר כי "בפועל שלטונות המס לא מפעילים סמכות זו, וסמכות הנציב למעשה קיימת כסכר בפני תופעות חריגות. כששלטונות המס רוצים להגביל הוצאות מסוימות, הם עושים זאת על ידי התקנת תקנות על פי הסמכות הקבועה בסעיף 31 לפקודה... ואילו סמכות הנציב לפי סעיף 30 מופעלת רק במקרים יוצאי דופן". ראו נמדר, לעיל ה"ש 24, בעמ' 294.

171 לעניין זה חשוב לציין את העמדה כי הבחינה המוגדרת בס' 17 היא בחינה איכותית, ולכן מנותקת מהבחינה הכמותית הקבועה בס' 30. ראו רפאל ואפרתי, לעיל ה"ש 7, בעמ' 408-409. ראו גם עמ"ה (מחוזי ת"א) 198/89 מיכאל נ' פקיד שומה ת"א 4, מיסים ה/4-ה-20, פס' 4 לפסק־הדין (1991). עם זאת, חשוב לציין כי הקו המפריד בין המבחן האיכותי לבין זה הכמותי אינו ברור, וכי במקרים רבים המבחן הכמותי טומן בחובו מבחן איכותי. כך, בעניין מיכאל לא ברור מדוע סוכן הביטוח זקוק לרכב גדול להצגת שלטי פרסומת ולנשיאת מזוודות.

קיומה של העסקה פיקטיבית,<sup>172</sup> אף אם מדובר במשכורות של מאות אלפי דולרים<sup>173</sup> בעבור שעות מועטות ותפוקה מינימלית, הניתנות לעובד שאין לו הניסיון וההכשרה הנדרשים למילוי התפקיד שבו הוא משמש.<sup>174</sup>

השילוב של הקטנת המס ומתן חזות של לגיטימיות יוצרים תמריץ חזק למנהלים לעשות שימוש בהוצאת המשכורת למטרות שוחד, קרי, להעסיק אנשים בעלי כוח פוליטי או אחר בעבור שכר שאינו משקף את תפוקתם בפועל. מטרה מקבילה לתשלום השוחד היא הענקת שכר מופרז למקורבים אשר משתייכים לקהילתו של המעסיק ולכן עונים על העדפותיו הפרטיות.<sup>175</sup> תופעה מקבילה למתן שוחד ולקיומו של שכר בכירים מופרז היא השתרשותה של הפליה שיטתית, או במילים אחרות – קיומו של ריבוד אתנו־עסקותי ופערי שכר אתניים, מגדריים או גזעיים בשוק העבודה. אם הקטנת המס מתמרצת מנהלי חברות עסקיות בשוק העבודה להעביר את המרקם הקהילתי המועדף עליהם למסגרת עבודתם או לשחד בעלי שררה בדרך של העסקתם, אזי היא מתמרצת אותם בהכרח להפלות לרעה את מי שאינם משתייכים לקבוצה זו. כאשר מדובר בחברה אזרחית הלוקה בשסעים חברתיים ותרבותיים, תמריץ זה של הקטנת המס יוביל להעברת השסעים הקהילתיים מהזירה החברתית, הפוליטית והאזרחית אל שוק העבודה, קרי, להפלייתן של אוכלוסיות מוחלשות בשוק העבודה, לבידול

172 ראו לעניין זה את הקושי בהוכחת קיומה של העסקה פיקטיבית במקרה פרטני, במיוחד אם "הוברר כי גם ליועצים ולנותני שירותים אחרים... שולמו סכומים גבוהים". פרשת התנועה למען איכות השלטון, לעיל ה"ש 1, בעמ' 222.

173 ראו, לדוגמה, את תיאור תנאי העסקה בפרשת התנועה למען איכות השלטון: "אפל הבטיח להעסיקו במשך חמש שנים בשכר חודשי בסך 7,500 דולר. כן הבטיח לשלם לו בונוס בסך 1.5 מיליון דולר עם קבלת ההיתרים לבנייה על האי, ובונוס נוסף בסך 1.5 מיליון דולר עם הפעלתו של מרכז התיירות... לאחר משא ומתן שארך שבועות אחדים נחתם הסכם בין אפל וחברה שבשליטתו לבין גלעד... בהסכם נקבע כי בגין שירותיו בעבר ישולם לגלעד שכר בסך 400,000 דולר, וממנו תנוכה מקדמה בסך 100,000 דולר ששולמה לו לפני כריתת ההסכם, וכי בגין שירותיו בעתיד ישולם לו שכר בסך 20,000 דולר לחודש. כן הותנה שעם קבלתו של היתר ראשון להקמתו של פרויקט תיירות, ביוון או בספרד, יהיה גלעד זכאי לבונוס בסך 1.5 מיליון דולר, וכי עם תחילת הפעלתו של פרויקט ראשון כזה ישולם לו בונוס נוסף בסך 1.5 מיליון דולר... תמורת שירותיו שילם אפל לגלעד, על-פי המוסכם, בגין שירותיו בשנת 1999 סך 400,000 דולר, ובגין שנים עשר חודשי שירותו האחרונים סכום בשקלים השווה ל-240,000 דולר." שם, בעמ' 219-220.

174 לביקורת על השתיקה הרמה בבחינת תנאי העסקה שמנותקים מתפוקה בפועל ראו את דבריו של השופט חשין בפרשת התנועה למען איכות השלטון: "סכומי כסף ענקיים אלה ניתנו לאדם שלא היה לו כל ניסיון קודם בעיסוק שנתבקש לעסוק בו, וביודענו כי יש בארץ מאות של מי שסיימו לימודי כלכלה ומינהל עסקים, מקצתם אף בהצטיינות... דומני כי ההשוואה... [ל]שכרם של יועצים ועוזרים אחרים אינה לעניין כלל, שהרי איננו יודעים מה היו כישוריהם של אותם יועצים ועוזרים, ומה היה מעמדם בשוק העבודה; ענייננו הוא... בשאלה אם כישוריהם הצדיקו את השכר העצום ששולם לו... אשר לפעילותו... הלכה למעשה, שמענו עליה דברים כלליים על-פה, אך לא ראינו כל דבר של-ממש ולא שמענו פרטים מה שירותים בפועל ביצע...". ראו שם, בעמ' 239-240.

175 ראו לעניין זה את הדיון בפרשת דיסני לעיל בתת-פרק ב1.



אתגור תעסוקתי של תחומים תעסוקתיים ולפערי שכר אתניים, מגדריים או גזעיים. לתופעות אלה דיני המס אינם ניטרליים; נהפוך הוא – הם אלה שמספקים את התמריץ לקיומה של הפליה תעסוקתית, ובדרך של הקטנת המס באמצעות ניכוי כוללני של הוצאת המשכורת הם גם מסבסדים אותה.<sup>176</sup>

## 2. בין חברה פרטית לחברה ציבורית – המודל של רשות המס האמריקנית

בהתאם לסעיף 162(a) לקוד המס האמריקני, הוצאת משכורת תותר בניכוי אך ורק אם היא סבירה ביחס לשירותים שסיפק העובד בפועל.<sup>177</sup> רשויות המס האמריקניות מכירות בשני מבחנים מצטברים לסעיף זה: מבחן הכוונה לשלם בעבור שירותי העובד בפועל, ומבחן "כמותי" באשר לסכירתו של גובה השכר. עם זאת, המבחן ה"כמותי" הוא המבחן המרכזי.<sup>178</sup> ההתמקדות בסכום השכר כחלק המרכזי בבחינת סבירותה של ההוצאה נובעת מהוראת סעיף 162(a) עצמו, ללא כל צורך בהוראה נפרדת אשר תתיר את בחינת סכום ההוצאה.<sup>179</sup> את המבחן הכמותי מפעילות רשויות המס באמצעות מבחן מרובד של גורמי ההעסקה ונסיבותיה, אשר יכול להשתנות ממקרה למקרה, אך כולל לרוב השוואה בין שכר העובד לבין שכרם של עובדים מקבילים במפעלים דומים, בדיקה אם הכשרתו של העובד תואמת את תפקידו, בחינת טבעה ואופייה של עבודתו בפועל, התחשבות בגודל העסק ובמורכבותו, וכיוצא בהן.<sup>180</sup>

176 על ההשפעה של מערכת המס על מבנים קהילתיים נאמר: "המס מניח הנחות – ובתוך כך משפיע על הבחירה שלנו – לגבי אופי הקהילות שבהן אנו משתתפים. כאשר למס יש השפעה שיטתית על קבוצות של אנשים... או על המוסדות שבהם הם מתפקדים... הוא נוטל חלק בעיצוב החברה שבה אנו חיים." ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 278.

177 בהתאם לסעיף זה, מעסיק יכול לנכות: "all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including – (1) a reasonable allowance for salaries or other compensation for personal services actually rendered." ראו: I.R.C. § 162(a) (LexisNexis 2012).

178 "Although the Regulations seem on their face to envision a two-part test, in reality, the primary inquiry is whether the amount of compensation in question is reasonable, since courts will infer from that conclusion the existence of a compensatory purpose." Susan J. Stabile, *Is There a Role for Tax Law in Policing Executive Compensation?* Beth Stetson, Alexis Downs, Evan גם: 72 St. JOHN'S L. REV. 81, 84–85 (1998) Shough & Dana Blake, *Courts Don't Follow: Reasonable Compensation Rulings and the Exacto Spring Approach*, 15 CHAP. L. REV. 343 (2011).

179 כלומר, ללא צורך בהפעלת הוראה המקבילה לס' 30 לפקודת מס ההכנסה הישראלית.

180 ראו את ניתוח הגורמים המשפיעים על המבחן ה"כמותי" בפסקי־הדין: *Elliotts, Inc. v. Comm'r*, 716 F.2d 1241, 1245–1246 (9th Cir. 1983); *Mayson Mfg. Co. v. Comm'r*, 178 F.2d 115, 119 (6th Cir. 1949). לניתוח מפורט של גורמים אלה ראו *Stetson et al.*, לעיל ה"ש 178, בעמ' 346–348.

באופן מפתיע, ואף שאין לכך כל אינדיקציה בקוד המס האמריקני,<sup>181</sup> רשויות המס בארצות-הברית נאחזות במודל של עסקת "היד הרחוקה" (Arm's Length Transaction), ומפעילות את המבחן של סעיף 162(a) בדבר סבירותה של הוצאת השכר אך ורק על חברות פרטיות, שבהן בעל השליטה יכול לעצב את הוצאות החברה כרצונו.<sup>182</sup> לעומת זאת, אין הן מפעילות מבחן זה על חברות ציבוריות, אשר במבנה השוק האמריקני השליטה בהן מבוזרת. לגביהן רשויות המס מניחות כי העסקת העובדים נעשית בתנאי שוק.<sup>183</sup> למעשה, מדיניותה של רשות המס האמריקנית מבוססת על הנחות כלכליות וחברתיות מוטעות באשר לפעילותן של חברות ציבוריות ובאשר ליכולתו של השוק החופשי לפקח על פעילות מנהליהן ועל השכר שניתן לעובדיהן.<sup>184</sup> לעומת זאת, השיח האקדמי בתחום זה ביקורתי הרבה יותר,

181 לגישה מנוגדת, שלפיה המטרה ההיסטורית של בחינת הוצאות השכר הצטמצמה למקרים שבהם היה חשש כי חלוקת דיווידנדים הושוותה כמתן משכורת, ראו Lazar, לעיל ה"ש 48, בעמ' 963-964. עם זאת, פרשנות המבוססת אך ורק על כוונת המחוקק סופה להוביל לכליזון של מילות החוק בשל אייכולתן להתמודד עם שינויי העיתים. במובן זה, פרשנות תכליתית, שלפיה שכר מופרז בחברות ציבוריות משמש מסווה לחלוקת דיווידנדים, מתקרבת הרבה יותר להבנת כוח העכשווי של מנהלים בחברות ציבוריות שהשליטה בהן מבוזרת, ולהכרה כי המנהלים הם הבעלים דה־פקטו של החברה. כלומר, פרשנות תכליתית הולמת גם את הדעה המנוגדת של כותב זה.

182 כאמור, הסיבה המרכזית לכך היא ההנחה כי בחברות פרטיות בעלי השליטה יכולים לפעול בצורה שאינה תואמת את צורכי השוק החופשי: "Challenges through section 162(a) have been reserved for closely held businesses, in which the owner can determine both the amounts and the characterizations of payments to employees." Barbara F. Sikon, *The Recharacterization of Unreasonable Compensation: An Equitable Mandate*, 51 CLEV. ST. L. REV. 301, 308 (2004). לכן פעילותן של רשויות המס התמקדה בחברות פרטיות שבהן ניתן שכר לבעלי מניות או לאנשים המקורבים להם: "...section 162(a)(1)'s reasonableness clause has rarely been used to challenge the amount of compensation paid to an employee in an arm's length business relationship. Instead, it has been used to police compensation levels where the employer and employee have a suspect relationship, such as where the employee is also a significant stakeholder in the business or a relative of a significant stakeholder." Joy Sabino Mullane, *Incidence and Accidents: Regulation of Executive Compensation Through the Tax Code*, 13 LEWIS & CLARK L. REV. 485, 508-509 (2009).

183 במקרים הספורים שבהם ניסו רשויות המס להפעיל את המבחן בדבר סבירותו של שכר העובדים על חברות ציבוריות, ביטלו בתי־המשפט את פעולותיהן. הסיבה העיקרית לכך היא התפיסה הכלכלית שלפיה שכר העובדים בחברות ציבוריות אמריקניות, אשר השליטה בהן מבוזרת, נקבע בתנאי השוק החופשי. ראו שם, בעמ' 508-509.

184 ראו לעניין זה את מחקרם של BEBCHUK & FRIED, לעיל ה"ש 43, כמו־גם את הדיון בנושא זה לעיל בפרק ב.

וניתן למצוא בו מחקרים חשובים המציעים להרחיב את השימוש במבחן הסבירות של סכום ההוצאה גם לתחום החברות הציבוריות.<sup>185</sup>

עד כה לא נעשתה הרחבה כאמור, ולעומת זאת נעשה ניסיון גורף וחלש ליצור תקרה לשכר הבכירים בחברות ציבוריות באמצעות דיני ניכוי ההוצאות האמריקניים.<sup>186</sup> בשנת 1993 נוספה הוראה 162(m) לקוד המס האמריקני,<sup>187</sup> אשר מגבילה את ניכוי ההוצאה השנתית בגין שכרו של בכיר בחברה ציבורית לסכום שאינו עולה על מיליון דולר.<sup>188</sup> להוראה זו יש שני חסרונות מרכזיים. האחד הוא שלהבדיל מהוראת סעיף 162(a), אין בה כל בחינה הקשורת של נתוני העובד, ולכן אין היא יכולה לספק אמירה נורמטיבית ברורה בנוגע לפסול הקיים בשכר הבכירים המופרז ולאופן שבו הוא נוגד את העקרונות של דיני ניכוי ההוצאות. במילים אחרות, אם חברות ציבוריות מקיימות מערכת ממשל תאגידי שמאפשרת לבכירים לנצל את כוח המיקוח שלהם ולמשוך משכורות יתק, אזי אין כל פסול אמיתי בשכר הבכירים,<sup>189</sup> ואין גם מה שיצדיק את אי-ניכוייה של הוצאת השכר.<sup>190</sup> החיסרון האחר הוא שלהוראה זו יש סייג

185 בהקשר זה נאמרו הדברים הבאים: "The IRS has misapplied §162(a)(1), since publicly traded corporations may lack the appropriate oversight and incentive infrastructure to set executive compensation reasonably. Therefore... the IRS should use §162(a)(1) to render such compensation nondeductible, just as the Service examines the deductibility of compensation paid by privately traded corporations." Aaron S.J. Zelinsky, *Taxing Unreasonable Compensation: §162(a)(1) and Managerial Power*, 119 YALE L.J. 637, 638 (2009). ראו גם Stabile, לעיל ה"ש 178, בעמ' 85.

186 אין זה הניסיון היחיד. קיימות הוראות נוספות בקוד המס האמריקני המנסות לפקח על שכרם של בכירים בחברות ציבוריות, כגון הוראת ס' 280G, שאינה מתירה בניכוי חבילות פרישה חריגות (Golden Parachute Agreements), והוראת ס' 4999, אשר מטילה מס מוגבר על המנהלים שמקבלים את מענקי הפרישה. ראו Mullane, לעיל ה"ש 182, בעמ' 515-516. ראו גם שם, בעמ' 526-531, בנוגע להוראת ס' 409A לקוד המס האמריקני, העוסקת בפיקוח על פיצויים נדחים (Deferred Compensation).

187 וזה לשונה: "(1) In general. In the case of any publicly held corporation, no deduction shall be allowed under this chapter [26 U.S.C.S. § 1 et seq.] for applicable employee remuneration with respect to any covered employee to the extent that the amount of such remuneration for the taxable year with respect to such employee exceeds \$1,000,000." I.R.C. § 162(m)(1)

188 יש לציין כי הוראה זו חלה רק על ארבעת המנהלים בעלי השכר הגבוה ביותר. ראו: I.R.C. § 162(m)(3).

189 כל שיש לכאורה הוא מערכת של דינים אשר בהסדרים את מבנה האיוונים והבלמים בתוך התאגיד יוצרים ממשל תאגידי חלש, והדבר מחייב התאמה ושיפור.

190 בנוגע להריגתו של ס' 162(m) מן העקרונות של דיני ניכוי ההוצאות ראו דברים אלה: "It is clear that § 162(m) is not grounded in tax policy considerations; as noted above, executive compensation ought to be deductible in full regardless of whether some portion constitutes rents. Rather, the provision is simply a penalty that is administered through the tax code." Gregg D. Polsky, *Controlling Executive Compensation Through the Tax Code*, 64 WASH. & LEE L. REV. 877, 884 (2007)

מרכזי שמתייחס לפיצוי מנהלים בהתאם לביצועיה של החברה העסקית.<sup>191</sup> הרעיון שעמד בבסיסו של סייג זה היה שתשלום במניות, ולא בכסף,<sup>192</sup> יחליש את הקונפליקט הקיים בין ההנהלה לבין בעלי המניות.<sup>193</sup> אלא שלמעשה אפשר סייג זה להתחמק בצורה פשוטה למדי מכל פיקוח על הוצאת השכר, ולהפוך את הוראת סעיף 162(m) לחסרת משמעות אמיתית.<sup>194</sup> בעקבות הוראה זו אכן שונה המבנה של שכר הבכירים, וחלק ניכר ממנו נהפך לאופציות, אלא שהפיצוי הכולל שקיבלו מנהלים בכירים לא השתנה ואולי אף גדל בעקבות השימוש הרב שנעשה בתשלום לבכירים באמצעות אופציות ומניות.<sup>195</sup>

191 ראו לעניין את זה את לשון הסייג: "Other performance-based compensation. The term 'applicable employee remuneration' shall not include any remuneration payable solely on account of the attainment of one or more performance goals, but only if..."  
I.R.C. § 162(m)(4)(C)

192 שכן הוראת ס' 162 אינה מאפשרת פיצוי כאמור בכסף: "Remuneration. For purposes of this paragraph, the term 'remuneration' includes any remuneration (including benefits) in any medium other than cash..." I.R.C. § 162(m)(4)(E)

193 התוצאה ההפוכה הייתה ניפוח פיקטיבי של רווחי החברה: "Congress believed that linking performance and compensation would adequately address excessive compensation amounts. Stock prices are one indicator of how a corporation is performing, and Congress accordingly enacted tax provisions linking executive compensation to stock performance. The tax provisions sought to convert cash compensation to stock options because it was thought that doing so would align the interests of executives and shareholders by making executives vested owners in the corporation as well. The unintended result was to encourage corporate fraud and accounting misrepresentations intended to inflate earnings and bring executives higher salaries."  
Meredith R. Conway, *Money for Nothing and the Stocks for Free: Taxing Executive Compensation*, 17 CORNELL J. L. & PUB. POL'Y 383, 385–386 (2008)

194 בעקבות הסייג הסעיף מוביל בעיקר לשינוי מבנה הפיצוי למנהלים בכירים, אך אינו מגביל את שכרם הכולל: "Not only does the performance-based exception permit an unlimited amount to be deducted, but the threshold requirements to qualify for the exception are also easily satisfied... Treasury regulations provide that a performance goal does not need to be 'based upon an increase or positive result under a business criterion and could include, for example, maintaining the status quo or limiting economic losses.'" Joy Sabino Mullane, *The Unlearning Curve: Tax-Based Congressional Regulation of Executive Compensation*, 60 CATH. U. L. REV. 1045, 1058 (2011)

195 לעניין האפקטיביות של ס' 162(m) לנוכח מטרותיו נאמרו הדברים הבאים: "Section 162(m) thus appears to have two aims: (1) to curtail levels of executive pay, and (2) to encourage a stronger connection between pay and performance... Neither of these goals appears to have been met... it appears 162(m)'s initial effect was to lead companies... to increase base salary levels to one million... Furthermore, although section 162(m) was designed to discourage corporations from paying excessive non-performance-based executive compensation by making it more costly to do so, as was

### 3. שלילת ניכוי של הוצאות מפלות – מודל תלוי-מסלול

לרשויות המס יש תמריץ חזק לא לאפשר מתן שוחד לבעלי שררה, מתן שכר מופרז למקורבים או יצירת פערי שכר אתניים, מגדריים או גזעיים. זאת, אף במנותק מחשיבות הלחימה בהם במישור של המדיניות החברתית.<sup>196</sup> אם משכורתה של מנהלת בכירה שווה רק למחצית משכורתו של מנהל בכיר אף ששניהם מעניקים אותה תפוקה למקום העבודה – וזאת אם בשל הרצון לשחד נושא-משרה, בשל הרצון להעביר הטבה למקורב או בשל קיומה של העדפה מגדרית – אזי רשויות המס צריכות למנוע את הקטנת המס במישור החברה, ולטעון כי ההפרש בין הוצאות השכר אינו נחוץ בייצור ההכנסה ולכן אינו מותר בניכוי. אם מדיניות זו לא תוביל להגבלת שכרו של המנהל הבכיר, בשל כך שחברות עסקיות יהיו מוכנות לשלם שיעור מס גבוה ולהמשיך בתשלום השכר המופרז, כִּי־אז תגדיל רשות המס את קופת המס.<sup>197</sup> אם מדיניות זו תוביל להקטנת שכרו של המנהל, כִּי־אז קופת המס לא תרוויח לטווח הקצר, אך לטווח הרחוק תגדל קופת המדינה הודות לשיכוך הפגיעה החמורה בשוק העסקי ובחברה שתופעות כהפליה ומתן שוחד יוצרות. נוסף על כך, מדיניות זו קוהרנטית ביחס למעורבותן של רשויות המס בתשלום שכר לבעלי שליטה ולמקורבים,<sup>198</sup> ואף ביתר שאת לנוכח העובדה שמבנה ההחזקה בחברות ציבוריות בשוק הישראלי הוא ריכוזי, ולא מבוזר כבשוק האמריקני. נשאלת השאלה, על-כן, מדוע רשויות המס אינן מבצעות את מה שסמכותן מאפשרת להן ואף מחייבת אותן.

מסלול ההתפתחות ההיסטורי של דיני המס הישראליים מספק תשובה התחלתית לשאלה זו. דיני ניכוי הוצאות המשכורת ידעו בעברם הרחוק – ובכך אני מתכוון לפסיקה האנגלית שנקלטה דרך דבר המלך במועצתו – להתמודד עם הוצאות משכורת ששילבו הטבות פרטיות לקרובי-משפחה. הם עשו זאת באמצעות מבחן ההוצאה שהוצאה בייצור הכנסה ויישומו על המשכורת ששולמה ועל התאמתה לעבודה שבוצעה. הדין הישראלי אימץ לחיקו פסיקה זו, אך איבד עם השנים את יכולתו לפקח על הוצאות המשכורת, וזאת מכמה טעמים. ראשית, הדין הישראלי לא השכיל לפתח את תפיסת המשפחה בהתאם להתפתחות הסוציולוגית של

---

seen with section 280G, many companies are all too willing to forego a deduction in order to pay whatever compensation they decided is best", Mullane, ראו לעיל ה"ש 182, בעמ' 522-523.

196 פערי שכר מגדריים, אתניים או גזעיים הינם רעה חולה המפוררת את המרקם החברתי ואת יעילותו של השוק. אין פלא, לכן, ש"שכר שווה בעד עבודה שווה" הינו עיקרון שעוגן במשפט הבינ-לאומי, בהכרזה לכל באי עולם בדבר זכויות האדם משנת 1948, באמנה הבינלאומית בדבר זכויות כלכליות, חברתיות ותרבותיות משנת 1966, ואף באמנה בדבר ביטול אפליה נגד נשים לצורותיה. ראו רות בן-ישראל שוויון הזדמנויות ואיסור אפליה בעבודה כרך ג 710 (האוניברסיטה הפתוחה, 1998).

197 אכן, חברות עסקיות הסכימו לשלם מס גבוה יותר בעקבות הגבלת שכר הבכירים לפי ס' 162(m) לקוד המס האמריקני. ראו Mullane, לעיל ה"ש 182, בעמ' 522-523.

198 ראו, לדוגמה, פסק-דין פרחי ביקל, שבו הוחלט לא להתיר בניכוי את הסכום המלא של הוצאות הקירור והאריזה. ראו עמ"ה (מחוזי ת"א) 36/83 פרחי ביקל בע"מ נ' פקיד השומה כפר-סבא, פ"מ תשנ"א(1) 231, 245-246 (1990).

מבנים קהילתיים והעדפות קהילתיות. שנית, הדין הישראלי הוסיף את סעיף 11(2) לפקודת מס הכנסה בשנת 1952, ובכך יצר סמכות לכאורית לבחינת סכום ההוצאה. אלא שבדרך זו הוא חיזק למעשה את הטוענים להפרדה בין המבחן האיכותי לבין זה כמותי ולקיומו של ניתוק בין סעיף 17, הבוחן אם ההוצאה הוצאה לשם ייצור הכנסה, לבין בחינת סכומה. כך, מה שהיה חלק אינטרניזי מפעולתן של רשויות המס נהפך לתחום נפרד המופעל בנסיבות מיוחדות בלבד.<sup>199</sup> מסלול זה היה יכול להתפתח בצורה אחרת. רשויות המס היו יכולות להרחיב את תפיסת המשפחה למבנים קהילתיים ולכלול בה גם העדפות מפלות והטבות למקורבים. רשויות המס היו יכולות גם לוותר על הוספת סעיף 11(2), הוא סעיף 30 של ימינו, ולהשאיר את בחינת סכום ההוצאה כחלק אינטרניזי של בחינת איכותה. יתר על כן, רשויות השלטון היו יכולות להכיר בהשפעתן השלילית על תופעת ההפליה התעסוקתית, כמו־גם על האופן שבו הן מחריפות את בעיית הנציג.

כיום יש לרשויות המס אפשרות לבחור בנתיב שונה מזה שבו פסעו עד כה. הן יכולות להפנים את השפעותיהן על מבנה שוק העבודה, ובעקבות זאת לאמץ את האחריות העומדת בצד הסמכות הרחבה ואף החובה שקיבלו לידיהן. רשויות המס צריכות על־כן להתחיל בהרחבת התפיסה של "קרוב־משפחה" – תפיסה אשר הצדיקה את השימוש במבחן הסבירות של סעיף 30 – ולכלול בה גם העדפות קהילתיות מפלות. בדרך זו לא יקפאו דיני המס על שמריהם, ויתאימו את עצמם להתפתחויות סוציולוגיות בזהות הפרט והקהילה. נוסף על כך, פרשנות כזאת תאפשר את הרחבת השימוש בסעיף 30 אף ללא שינוי חקיקתי. מילים מתפרשות כאמור בהתאם להקשר שלהן, וכאשר ההקשר הסוציולוגי משתנה ואנו נאלצים להתמודד עם פערי שכר גבוהים ועם העדפות אתניות, מגדריות וגזעיות, גם תפיסת ה"קרוב" שמבקשים להיטיב עימו חייבת להשתנות.<sup>200</sup> בדרך זו יוכלו רשויות המס לתקן את העיוות בתמריץ הכלכלי של נישומים להפלות בשוק העבודה.

עם זאת, בשל העלויות האדמיניסטרטיביות שהרחבת מעורבותן של רשויות המס עלולה ליצור, ראוי לנקוט מנגנון פשוט יחסית להפעלה. לדוגמה, רשויות המס יכולות ללמוד מהשיטה האמריקנית ולבנות מודל משופר אשר משלב את יתרונותיה של שיטת המיסוי האמריקנית ומתגבר על חסרונותיה. בשלב הראשון ייצרו רשויות המס הוראות פנימיות שיגבילו את מעורבותן לשכר העולה על סכום מסוים – נניח, לשם המחשה, שסכום זה יהיה חצי מיליון ש"ח לשנה. אלא שלהבדיל מרשויות המס האמריקניות, בפועלן על־פי סעיף 162(m), ימשיכו רשויות המס בארץ להתיר בניכוי הוצאות שכר העולות על סכום זה, אך יוסיפו לשם כך תנאים שיאפשרו בחינה הקשורת, שתספק גם אמירה נורמטיבית־חברתית על הוצאות שכר אלה. כך, לדוגמה, רשויות המס ידרשו ממי שמבקש לנכות הוצאות שכר העולות על חצי מיליון ש"ח בשנה למלא טופס אלקטרוני ובו פרטים לגבי שנות הניסיון

199 לעומת זאת, הפעלת ס' 162(a) לקוד המס האמריקני כללה את בחינת סכום ההוצאה, וזאת אף ללא הוראה מפורשת שחייבה זאת. ראו לעיל תת־פרק ד2.

200 לעניין פרשנות הקשרית יפים דבריו של השופט אוליבר ונדל הולמס (Holmes): "A word is not a crystal, transparent and unchanged; it is the skin of a living thought and may vary greatly in color and content according to the circumstances and time in which it is used." *Towne v. Eizner*, 245 U.S. 418, 425 (1918)

של העובד בתחום שבו הוא עוסק, תארו והשכלתו הרלוונטית, קרבתו לבעלי שליטה, לנושים או לנושאי-משרה אחרים בחברה, וכן תיאור קצר של עבודתו. בדרישה זו לגילוי, יפעלו רשויות המס לקיום חובתן להתיר הוצאות שהוצאו אך ורק לצורכי ייצור ההכנסה. בשלב הראשון שתואר לעיל העלויות מושגות בעיקר על המבקשים לנכות את שכרם, ולא על רשויות המס. השלב השני, לעומת זאת, ידרוש מרשויות המס לערוך חתכי-רוחב של השוק לפי ענפים ותחומים מקבילים, ולקבוע בהתאם להם את שנות הניסיון, שנות ההשכלה והשכר המקובל לפי ענפים ותפקידים. חשוב להבהיר שפעילות מסוג זה מקיים למעשה כל אדם המבקש להיכנס לתחום תעסוקתי מסוים, ולכן פעילות מוצעת זו של רשויות המס תואמת את הציפייה, אקס-אנטה, של אדם סביר לפני שהוא נכנס למקום עבודה ספציפי. בהשתמשן בנתונים אלה ראוי שרשויות המס יפעילו מודל פשוט. לדוגמה, רשויות המס יכולות לקבוע כי הן יתערבו רק אם מתגלית חריגה בשלושה פרמטרים מצטברים. לצורכי פשוטות אפשר לקבוע כי חריגה בשכר היא פער העולה על מאה אחוז מהכנסה ממוצעת של עובד מקביל בתחום; כי חריגה מתנאי השכלה היא העדרם של תואר אקדמי או תעודה; וכי חריגה משנות ניסיון היא מחצית ממספר שנות הניסיון המקובל בתחום. בהתאם לכך, אם פלוני מקבל שכר גבוה במיוחד בהשוואה לעובד הממוצע בתחום, ונוסף על כך אין לו ההשכלה המקובלת בתחום או לפחות מחצית משנות הניסיון הנדרשות לתפקיד שהוא ממלא, אזי יוכלו רשויות המס לקבוע, כחזקה הניתנת לסתירה, שאין הן מתירות את ניכוי ההפרש בין השכר המופרז לבין הממוצע המקובל בתחום, ובהתאם לכך לחייב את החברה העסקית בתשלום מס גבוה יותר.

הדוגמה לעיל יכולה להיות בררת-המחדל, אם כי ראוי שרשויות המס ייתנו את דעתן גם לקיומם של פערי שכר מגדריים, אתניים או גזעיים. במקרים שבהם קיימים פערי שכר מובהקים המבוססים על העדפות מגדריות, אתניות או גזעיות, ראוי שרשויות המס יסתפקו בחריגה משני פרמטרים מצטברים – קרי, שכר גבוה במיוחד ופרמטר נוסף, כגון חריגה מהשכלה או מניסיון בתחום – ולא יתירו במקרה כזה בניכוי את ההפרש בין אותו שכר חריג לבין השכר הממוצע בתחום.<sup>201</sup> שוק המתאפיין בהפליה הוא שוק שמדיר את רגליהן

201 על הפרשי שכר בין גברים ונשים ראו את דבריה של פרנסס רדאי: "שכר הנשים ברחבי העולם כולו הוא בממוצע רק שני שלישים משכר הגברים... המודד הברור ביותר של אי-השוויון בין המינים בשוק העבודה הוא השכר. כמו במדינות אחרות בעולם, גם בישראל קיים פער בין שכרם של גברים לבין שכרן של נשים, שאינו מוסבר על ידי נתוני ההון האנושי של שתי הקבוצות. במחקרה בשנת 1979 מצאה עפרוני כי נשים בשירות המדינה השתכרו רק 78% מהכנסתם של גברים בעלי נתונים דומים. כאשר חזרה על מחקרה בשנת 1988, מצאה שהפער לא קטן אלא גדל. במחקר נוסף, בשנת 1988, מצאו שנהב והברפלד פער בין גברים לבין נשים... גם אם מביאים בחשבון את גורם הנוחות בעניין שעות העבודה ומיקומה... מסקנת החוקרים היא, שיש בשכר ובקידום פער הנובע מאפליה." ראו פרנסס רדאי "נשים בשוק התעסוקה" מעמד האשה בחברה ובמשפט 64, 67 (פרנסס רדאי, כרמל שלו ומיכל ליבן-קובי עורכים, 1995). בהתאם לנתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לשנת 2009, הכנסתו הכספית ברוטו של גבר משכר הייתה גבוהה ביותר מ-50% מהכנסתה הכספית של אישה. ראו הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה שנתון סטטיסטי לישראל 2011 לוח 12.43 ("הכנסה כספית ברוטו משכר וממשכורת, לפי משלח יד ומין").

של קהילות מוחלשות, ולכן גם מידת התחרותיות בו נמוכה בצורה משמעותית. שוק שבו שכרם של עובדים מושפע מצבע עור, ממגדר, ממוצא אתני, מלאום או מדת הוא שוק כבול, ולא שוק חופשי, ולכן אמינותם של נתוני השכר שבו נפגמת, ומידת המעורבות בו צריכה להיות גבוהה יותר.<sup>202</sup> בשווקים אלה ראוי שבחינת השכר הממוצע תחרוג מגבולות השוק המדיר, ותכלול שווקים מקבילים בחוץ-לארץ או את התעסוקה המקבילה הקרובה ביותר בשירות הציבורי. במובן זה, מידת פתיחותו של שוק נתון לקהילות מורדות משמשת נייר לקמוס לתחרותיות בשוק וליכולתו של הרגולטור להסתמך על אמיתות נתוניו מבלי להשוותם לנתונים בשווקים מקבילים או בספֶרה הציבורית.

כידוע, אחת המטרות בעיצוב דיני המס היא שמירה על מעשייתם.<sup>203</sup> המודל המוצע יוצר אומנם עלויות (אם כי חלק ניכר מהן מושתות על כתפי הנישומים), אך הוא מחויב-המציאות בשל שלוש סיבות מרכזיות: האחת היא השפעתם של דיני המס על התמריץ של נישומים להשתמש בהוצאת המשכורת כמסלול להעדפת מקורבים, להפליה ולמתן שוחד; השנייה היא השפעתן השלילית של תופעות אלה על יעילותו של השוק ולכן גם על קופת המס בטווח הרחוק; והשלישית היא הצורך בשמירה על קוהרנטיות פנימית בהפעלת דיני ניכוי ההוצאות<sup>204</sup> – אין כל סיבה לבחון את סבירות משכורתו של בנו של בעל שליטה בחברה פרטית אך להתעלם כליל משכרו המופרז של מנהל בכיר בחברה ציבורית המשתייך לקהילתו העסקית של מנכ"ל החברה, למעט הישענות על הנחות סוציולוגיות ופסיכולוגיות שאינן מתאימות לזמננו. מכך נובע שאי-הפעלתה של ביקורת על סבירות השכר תגרור גם היא עלויות משמעותיות, אם חברתיות ואם כלכליות.

יתר על כן, המודל המוצע מספק אמירה נורמטיבית ברורה באשר לפסול הקיים בשכר מופרז אשר מנותק מהתפוקה בפועל. מודל זה חושף את התמריץ שיש לנישומים להשתמש בהוצאת המשכורת כמסווה למתן שוחד לבעלי שררה, למתן הטבות למקורבים ולהעצמתה של ההפליה הסטטיסטית. העובדה שמערכת המס מסבסדת למעשה תופעות אלה באמצעות ניכוי ההוצאה מחייבת את רשויות המס לפעול לשיכוך התמריץ השלילי שניכוי ההוצאה יוצר. מערכת המס אינה נדרשת להתעמק במניעיהם השונים של הנישומים לתשלום משכורות מופרזות, יהיו אלה שוחד, העברת כספים למקורבים או הפליה סטטיסטית. די בכך שמערכת המס, בראיית-מקרו של השוק ותוך שימוש במאגר הנתונים הרחב שבו היא מחזיקה, תמלא את חובתה לאשר בניכוי רק את ההוצאות שהוצאו לצורכי ייצור ההכנסה. עם זאת, פעולתן זו של רשויות המס יכולה להניע רגולטורים אחרים להשתמש בהחלטותיה של הרשות ולערוך הבחנה בין המניעים השונים לשכר המופרז. כלומר, במקרים שבהם

202 הפערים בשכר בין עובדים המשתייכים לקבוצות שונות הם עובדה קיימת. ראו בן-ישראל, לעיל ה"ש 196, בעמ' 710.

203 על חשיבות פשוטותם של דיני המס ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 279.

204 ראו פרישת שלמה, לעיל ה"ש 166 (אי-הכרה של פקיד השומה בחלק מרמי השכירות ששילמה חברה לבעל השליטה בה). ראו גם את דבריה של השופטת וסרקרוג: "רשאי המשיב להפעיל שיקול דעתו ולקבוע כי 'רווח' שנוצר אצל החברה ושולם כשכר לבעל מנייתיה תמורת עבודה בהיקף נמוך, לא יאה ראוי לניכוי, מאחר שהוצאה בהיקף כזה לא נדרש לצורך ייצור ההכנסה." עמ"ה (מחוזי חי') 278/01 קורנבלום נגד פקיד שומה עכו, מיסים יח/6-19, פס' 15 לפסק-הדין (2004).



תמצא רשות המס כי הוצאת השכר מופרזת ומנותקת מצורכי ייצור ההכנסה, יהיה בכך כדי לאותת כי קיים חשד סביר שהוצאת המשכורת משמשת לתפקיד אחר מאשר תגמול לעובד בעבור עבודתו בפועל. במקרים אלה ייתכן שרשויות אחרות, דוגמת רשות ההגבלים העסקיים, הפרקליטות או נציבות שוויון הזדמנויות בעבודה, ימצאו לנכון לבחון מקרוב את התנהלותה של החברה העסקית ואת המניעים למתן השכר המופרז. בדרך זו תפעל רשות המס בהרמוניה עם יתר רשויות השלטון ותספק להן נתונים חשובים שייתכן שאינם בידם.<sup>205</sup> זאת, במקום לפעול בצורה אשר מעניקה חזות של לגיטימיות להוצאות שכר הנובעות ממניעים פסולים, ומחלישה את מטרות המשפט ואת יכולתן של רשויות השלטון לצמצם תופעות שליליות כהפליה ומתן שוחד.<sup>206</sup>

מדיניות זו של רשות המס גם אינה מחייבת פעילות מסיבית, ודי במקרים ספורים לייצור איום אמין שיוכיח את השחקנים בשוק לשוויי-משקל שוויוני יותר ומפלה פחות.<sup>207</sup> אם השחקנים הרלוונטיים בשוק יאמינו כי רשות המס תתערב במקרים חריגים, אזי עלותם של ההררה ושל מתן השוחד וההטבות למקורבים תגדל ותצמצם תופעות אלה. יתר על כן, ייתכן שגם הנציג עצמו, אשר חשוף ללחצים חברתיים להעסיק את קרוביו או לספק שוחד לבעל שררה, ישמח לקיומו של פיקוח יעיל של רשויות המס, אשר ישמש בידיו תירוץ להצדקת סירובו לשתף פעולה עם תופעות שליליות אלה. הנציג האמור יוכל לפנות למי שמפעיל לחצים חברתיים, פוליטיים או אחרים להעסיק את פלוני, ולהבהיר לו כי הוא מכיר בחשיבותם של קשרים קהילתיים ועסקיים ולכן ישמח להעסיקו, אלא שהוא חושש כי בשל העדרם של כישורים והשכלה מתאימים, רשויות המס עלולות לא להתיר בניכוי את משכורתו, מה שיפגע במעמדו של אותו פלוני בחברה העסקית.

לכאורה, מדובר במעורבות הפוגעת בשוק העבודה, אך לאמיתו של דבר מדובר בנטרול העיוות שדיני המס עצמם יצרו, ואף בתמיכה ברצונותיהם של רוב שחקני השוק. כאמור, בעלי מניות והחברה העסקית עצמה, כישות משפטית נפרדת, מעוניינים לנתק את השפעתן של העדפות קהילתיות מפלות או של דרישות לתשלום שוחד מצד בעלי השפעה בזירה הרגולטורית על פעולתה של החברה העסקית.<sup>208</sup> העדפות ודרישות אלה קשות לאיתור

205 ראו, לדוגמה, את הטענה בפרשת התנועה לאיכות השלטון, לעיל ה"ש 1, כי אין בית-המשפט יכול לקבוע שמדובר בהעסקה פיקטיבית. ייתכן שאמירה של רשות המס כי תנאי השכר של פלוני לא היו סבירים ולכן לא הותרו בניכוי, הייתה משמשת בסיס לחיזוק טענת השוחד.

206 על כך שרשויות המס אינן יכולות לפעול תוך התעלמות מעמדותיהן של רשויות המדינה האחרות, הלוחמות נגד הפליה גזעית, ראו את דבריו של השופט ברגר (Berger) בעניין *Bob Jones*, אשר אישר את החלטתה של רשות המס האמריקנית לא להכיר באוניברסיטה כמסד הפטור מתשלום מס בשל כך שאסרה נישואים או קיום יחסים בין אנשים המשתייכים לגזעים שונים ואף שללה קבלתם של סטודנטים התומכים ביחסים כאלה. *Bob Jones University v. United States*, 461 U.S. 574, 596–598 (1983).

207 על תפקידו האקספרסיבי של החוק בהכוונת התנהגות ראו: Cass R. Sunstein, *On the Expressive Function of Law*, 144 U. PA. L. REV. 2021, 2032–2033 (1996).

208 יש לציין כי בשוק ריכוזי, כמבנה השוק הישראלי, שבו בעל השליטה הוא במקרים רבים גם נושא-המשרה, אמירה זו תהא תקפה יותר לבעלי מניות המיעוט. עם זאת, גם כאשר מדובר בשוק ריכוזי, במקרים שבהם שוק זה מתאפיין בהפרדת הבעלות מהשליטה, כמבנה תאגירי

על-ידי בעלי המניות, ולכן מגדילות את בעיית הנציג בחברה העסקית. בעלי מניות יעדיפו לכן את שכלול התחרות בשוק באמצעות הקטנת כוחן של תופעות שליליות אלה וחשיפת התנהלותם של נציגים הפועלים לקידום אינטרסים פרטיים על-חשבון אלה העסקיים.<sup>209</sup> לבעלי המניות מצטרפים גם רוב העובדים בשוק העבודה. אלה האחרונים רוכשים השכלה ומשפרים את נסיונם והכשרתם, ולכן היו מבכרים תחרות אשר שומרת על עקרון השוויון ובוחנת את איכות עבודתם על שוק ששולטת בו קבוצות-לחץ פוליטיות והעדפות גזעיות, אתניות או מגדריות. במובן זה, הפיקוח על פעולתו של נציג החברה העסקית בקביעת הוצאת המשכורת הוא מוצר ציבורי שחלקים רחבים משוק העבודה נהנים ממנו, ולכן העדרו מהווה כשל שוק המצדיק את מעורבותן של רשויות המס.<sup>210</sup> עם זאת, גם ללא קיומו של כשל שוק, דיני המס לעולם לא יהיו ניטרליים, ולכן מעורבותם בפיקוח על הוצאת המשכורת היא בבחינת תיקון העיוות שנוצר עקב הזנחה שיטתית של תפקידם.

## סיכום

רשימה זו בחנה את מסלול התפתחותה הנפרד של בחינת ניכוי הוצאת המשכורת. מכיוון שהוצאת המשכורת היא רכיב מרכזי בפעילותן של חברות עסקיות, לפחות בכל הנוגע בהשפעתה על תמריציהם של מנהלי החברה העסקית, של עובדיה ושל שוק העבודה בכלל, נדמה כי השקפה מזווית מיוחדת זו על דיני המס חושפת הרבה יותר מאשר אפיונדה שולית. בעיקר, ניתוח הצמתים הניצבים בדרכן של רשויות המס פותח צוהר אל האופן שבו עוצבה תפיסת המדיניות המיסויית. הזירה שרשויות המס פועלות בה מושפעת מהעדפות פסיכולוגיות, סוציולוגיות וכלכליות. לכן הליך של ניכוי הוצאות המבקש לשמור על האפקטיביות של מימון השירותים הציבוריים, ובמקביל לתת משקל ראוי להיבטים הנורמטיביים של מערכת המס, נדרש לכלול במסגרת שיקוליו את ההשלכות המפלות של דיני המס.<sup>211</sup> דיני המס ורשויות המס מחויבים לא לקפוא על השמרים, ולהתאים את עצמם לשינויי העיתים. הישענות על תפיסה אנכרוניסטית של תא משפחתי וקרובי-משפחה תוביל בהכרח לעיוות תכליתה של הטלת המס. גם קופת המס תקטן, אך חמור מכך, מבנה שוק העבודה ייפגע ומידת התחרותיות בו תקטן. יתר על כן, רשות המס ופקידי השומה אינם יכולים להישאר נטועים במסגרת כלכלית צרה, שאינה מכירה בהשפעותיהן של העדפות פסיכולוגיות וסוציולוגיות על שוק העבודה, אם הם מעוניינים להבין את השלכות המס על הפעילות העסקית של שוק העבודה. דיני המס, ודיני ניכוי הוצאות במיוחד, אינם ניטרליים,

---

פירמידלי, ניתן עדיין לומר כי על-פירוב האינטרסים של בעלי החברות אינם מתיישבים עם פעילות עסקית המבכרת מאפיינים קהילתיים מפלים. לעניין מבנים פירמידליים בשוק הישראלי ראו הוועדה להגברת התחרותיות במשק המלצות סופיות והשלמה לדר"ח הביניים (18.3.2012).

209 ודוק, תשלום שוחד הוא פעולה שפוגעת בחברה העסקית ובשוק לטווח הרחוק אך מסייעת בטווח הקצר לנציג החברה ליצור חזות של פעילות עסקית מוצלחת.

210 על בעיית הפעולה המשותפת ראו OLSON, לעיל ה"ש 121, בעמ' 33-34.

211 ראו דגן, לעיל ה"ש 5, בעמ' 310.

והם משפיעים בצורה מהותית על מבנה שוק העבודה, ולכן השאלות המחייבות מענה הן עד כמה ראוי שהם יתערבו בשוק ובאילו מקומות התערבותם נחוצה.<sup>212</sup> בניגוד לאינטואיציה הראשונית, שתבקש לצמצם כל מעורבות בהוצאת המשכורת, טענת מאמר זה היא שבחינת ההוצאה מעולם לא הייתה מוגבלת ללשון הפורמלית שבה בחר הנישום להגדירה,<sup>213</sup> ולמרות ההתנגדות שהיא מעוררת, היא הכרחית ומהווה חלק בלתי נפרד מפעילותן של רשויות המס.<sup>214</sup> יתר על כן, בחינת הוצאת המשכורת תתקבל בכרחה על-ידי רוב השחקנים בשוק העבודה. הסיבה המרכזית לכך היא שללא מעורבות זו יובילו דיני המס לעיוות משמעותי של מבנה שוק העבודה ושל התמריצים הפועלים על מעסיקים בשעה שהם כוחנים מועמדים או מתגמלים עובדים על עבודתם. דיני המס הם שאפשרו וסבסדו את קיומו של שוק עבודה המתאפיין בפערי שכר מגדריים, אתניים וגזעיים. דיני המס הם שסיפקו את המסלול הקל להברחת כספים ממישור החברה לידיים פרטיות בכסות נוחה של תשלום בעבור עבודה. כשם שפעילותו התקינה של השוק מחייבת את מעורבותה של המדינה בהסדרתם של טובין ציבוריים, כאכיפת החוק והגנה על זכויות קניין, כך היא מחייבת גם פיקוח על פעולותיהם של נציגים אשר מקדמים העדפות פרטיות קהילתיות על שיקולים של יעילות ותחרותיות. ודוק, גם יצירתו של מס ההכנסה הפרוגרסיבי נתקלה בזמנו בהתנגדות משמעותית של הוגים בכירים, כג'ון סטיוארט מיל, שביקשו לשמר שוק חופשי ללא חדירה לגובה הכנסתם של הנישומים.<sup>215</sup> הפעלת כללי ניכוי הוצאות גם על

212 הטלת המס משבשת את סדרי העדיפות של נישומים: מחד גיסא, היא עשויה להניע נישומים להקטין את היצע העבודה ולהגדיל את הפנאי (השפעת התחלופה), ומאידך גיסא, היא עשויה להניעם לוותר על שעות של פנאי ולהגדיל את היצע העבודה (השפעת ההכנסה). השאלה, על-כן, היא כיצד ניתן לעצב את מערכת המס בצורה שתיצור נזקים מינימליים בשל עודף נטל המס (deadweight loss). אחת הדעות המקובלות, שפותחה על-ידי הכלכלן פרנק רמזי (Ramsey), היא שעודף נטל המס תלוי בגמישותו ובקשיחותו של הביקוש למוצרים. כלומר, כאשר הביקוש קשיח, הטלת המס תשפיע פחות על התנהגות הנישומים, ולהפך. על תורת המיסוי המיטבי ראו יוסף מ' ארעבי מבוא לתורת המסים: על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה 52-60 (2008).

213 כך, הוסבר כי "חשבון הרווח וההפסד של עסק מסחרי או מקצוע כולל עפ"י רוב הוצאות שאם כי הן נראות בעיני הסוחר או בעל המקצוע כהכרחיות לניהול עסקו או מקצועו, אין הן מותרות בניכוי לצרכי חישוב המס... לפי זה יוצא, שהרווח הנקי של עסק, כפי שמראים הפנקסים, בסוף שנה מסויימת, אינו בהכרח הרווח שעליו משלמים מס הכנסה". ראו פלמן, לעיל ה"ש 22, בעמ' 38.

214 בחינת ההוצאה על רקע פעילות השוק עוררה תמיד שיח ופשרה בין רשויות המס לבין שוק העבודה: "אכן הדיונים עם שלטונות המס על אופי ההוצאות של העסק ועל התרת נכויין תופסים את המקום העיקרי בכל משא ומתן המתנהל סביב הדין וחשבון של החייב במס... מובן וטבעי הוא כי כאן בולטים הנגודים וחלוקי הדעות בין השלטונות וצבור משלמי המס... ובשטח זה, יותר מבכל שטח אחר בכל רחבה של פקודת מס הכנסה, מובילה הדרך אל פשרה מתוך הסכם הדדי." ראו דוד רוזוליו וא"ו קלימובסקי מס הכנסה בארץ ישראל 133 (1944).

215 כך תוארה התגובה על הרפורמה הפרוגרסיבית של דיני המס: "כשהנהיגו לראשונה מס פרוגרסיבי, באמצע המאה ה-19, נתקל הדבר בהתנגדות נמרצת. בבית הנבחרים של קנטון

הוצאת המשכורת אכן בוחנת את גובה המשכורת, אך היא צפויה לשמור על שוק עבודה תחרותי ופתוח לכל חלקי הציבור, ולגרום לכך שהעדפות מפלות, אשר פוגעות ביעילות השוק ואף מקטינות את נטל המס, לא ימצאו קרקע נוחה במקום העבודה.

---

באזל שבשווייץ קראו למי שהביא את הצעת החוק: 'ראש כנופית ליסטים'. ג'ון סטיוארט מיל (J. S. Mill) הכלכלן המפורסם, דיבר באותו זמן על 'צורה עדינה של שוד', ובמקומות אחרים התריעו על 'קומוניסם שסופו התאבדות'. "ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 11, בעמ' 26.