

ביורוקרטים ברמת הרחוב, אי-סימטריה במידע ואי-שוויון: מקרה הבוחן של שומת מס ההכנסה בישראל

ניסים כהן ושגיא גרשגורן

"ביורוקרטים ברמת הרחוב" הם עובדי שטח של המנהל הציבורי, והם בעלי רמה גבוהה של שיקול דעת ושל מרחב החלטה בתפקידם. עובדים אלו נחשבים אנשי "קו החזית" של המנהל הציבורי. הם נמצאים בחזית האתגרים של הניהול הציבורי החדש ונתקלים באי-ספור לחצים ואילוצים הנובעים מאופי תפקידם. הספרות דנה לעומק בתרומתם המצטברת של הביורוקרטים ברמת הרחוב לרווחה החברתית ואף חלוקה בעניין זה, אולם מקום רב נשאר לדיון על השפעתם, הלכה למעשה, של התנאים המבניים הנגזרים ממערכת התמריצים האישיים של ביורוקרטים אלו. במאמר זה נצביע על השילוב הבעייתי בין מערכת תמריצים, המדרבנת ביורוקרטים ברמת הרחוב לפעול מול האזרח בדרך "עוינת", לבין חוסר הוודאות של האזרח והאי-סימטריה במידע העובדת לטובתו של הביורוקרט. נצביע בייחוד על הבעייתיות בתוצאת ההליך של שומת המס לאזרח נישום המציג את עמדתו לביורוקרט מומחה, פקיד המס, הנוקט מולו אסטרטגיות של "הסתרה" ו"הפתחה". הליך השומה ישמש במאמרנו כמקרה בוחן לבעייתיות זו. טענתנו היא כי חוסר הוודאות של האזרח – הנישום – באשר לתוצאות של הליך השומה, בהנחה שרוב הנישומים הם שונאי סיכון, מגדיל את עוצמתו של פקיד המס – הביורוקרט. עם הטיית הכוח לכיוונם של ביורוקרטים אלו מוטות גם תוצאות המדיניות לכיוון האינטרסים

* ד"ר ניסים כהן, המחלקה למנהל ומדיניות ציבורית, אוניברסיטת חיפה.
דואר אלקטרוני: NissimCohen@poli.haifa.ac.il
צו"ד ורו"ח שגיא גרשגורן, המחלקה לניהול וכלכלה, האוניברסיטה הפתוחה, רעננה.
דואר אלקטרוני: sagie@openu.ac.il
המחברים מבקשים להודות לפרופ' צילי דגן ולמר יצחק שי על הכוונתם.

שלהם. התוצאה היא אי־צדק חברתי, המתבטא בהגדלת הפערים הכלכליים בין נישומים מבוססים מבחינה כלכלית לבין נישומים חלשים יותר. הסוגיה נבחנת בעזרת ניתוח כלכלי תאורטי של הליך הדיון בשומה. ממצאי הניתוח התאורטי מאוששים בניתוח טקסט של מקורות ראשוניים ומשניים ובראינות עם פקידי שומה ועם מייצגי נישומים בישראל. בד בבד עם הניתוח אנו מציעים כמה הצעות לשיפור במדיניות הציבורית בנושא.

מילות מפתח: ביורוקרטים ברמת הרחוב, מדיניות ציבורית, א־סימטריה במידע, אי־שוויון, מס הכנסה, פקיד שומה

רבים מן האזרחים הנמצאים באינטראקציה עם נותני שירות ציבורי היו רוצים להאמין כי נותני השירות פועלים מתוך מניעים ערכיים והם שואפים להיטיב עם האזרח ולהגדיל את רווחתו. ואכן, רצון הפקידים נותני השירות לבצע את עבודתם נאמנה הוא לעתים הסיבה העיקרית לפעולתו של המנגנון הביורוקרטי (Wilson, 1989, p. 159), אך המציאות האנושית מלמדת שלא תמיד כך הדבר. כבר במחקרו הקלאסי של וייט (Whyte, 1943) על חברות של קרנות רחוב (street corner society) אנו למדים, למשל, כי שוטרים מקומיים אינם מבצעים תמיד את תפקידם. לא תמיד הם משקיעים את זמנם ואת מרצם באכיפת ההחוק, ולמעשה לא פעם הם מאפשרים את הפרתו. פעילותם מונעת ממערכת של תמריצים, לרוב סותרים, המגיעים ממנהליהם הבכירים, מפוליטיקאים מתחלפים, מביורוקרטים ממונים שונים ולעתים אף מעבריינים (Kosar, 2011). מערכת התמריצים הניצבת בפני "ביורוקרטים ברמת הרחוב" (street-level bureaucrats) היא אפוא אחד הרכיבים המשמעותיים בהניעתם לפעילות, ועלינו להבין את מערכת התמריצים הזאת בבואנו לנתח את פעילותם.

ביורוקרטים ברמת הרחוב הם עובדי "קו החזית" של המנהל הציבורי החדש (new public management)¹. הם באים במגע יום־יומי ומתמשך עם האזרחים, ולפיכך יש להם השפעה עצומה על חייהם של אזרחים רבים. ספרות המחקר דנה רבות בתרומתם המצטברת של ביורוקרטים אלו לרווחה החברתית. עם זאת, עדיין נשאר מרחב גדול לדיון על השפעתם של התנאים המבניים הנגזרים ממערכת התמריצים האישיים המוצעים להם.

במאמר זה נבקש להצביע על הבעייתיות הכרוכה בשילוב של מערכת תמריצים, שאיננה עולה בקנה אחד עם האינטרסים של האזרח ומדרבנת ביורוקרטים ברמת הרחוב לפעול מול האזרח בדרך "עוינת", עם א־סימטריה במידע בין הביורוקרט לבין האזרח,

1 המנהל הציבורי החדש הוא מנהל המפתח תרבות ניהול חדשה ונסמך עליה. תרבות זו מסמנת לעצמה יעדים ברורים של שירות לאזרח ולמדינה, מקבלת עליה אחריות וסמכות ועובדת בשקיפות. לשם כך היא מלווה את צעדיה במכשירי הערכה מתאימים ובמדי תפוקה ישימים ונראים.

המתבטאת בחוסר הוודאות שחש האזרח הנמצא באינטראקציה עם הביורוקרט. כמקרה בוחרן לטענה זו נצביע על הבעייתיות התאורטית בתוצאת התהליך שבו נקבעת שומת המס לאזרח נישום, בעייתיות הנובעת מעמדה המוצגת על-ידי האזרח, שאינו מומחה, וגדלה בשל אסטרטגיות של "הסתרה" ו"הפחדה" שעשו לנקוט ביורוקרט מומחה – פקיד שומת המס – העומד מולו.

מקרה הבוחן של שומת מס הכנסה לעצמאים בישראל יגמש אותנו כדי לטעון כי חוסר הוודאות של הנישום באשר לתוצאותיו של הליך השומה מגדיל את כוחו של פקיד המס. הגדלת הכוח הזאת מתרחשת בהנחה שרוב הנישומים הם שונאי סיכון, ולפיכך יעדיפו לרוב חלופה שבה יספגו בוודאות הפסד (תשלום מס) שהוא עדיף מחלופה שבה יספגו בהסתברות מסוימת הפסד (תשלום מס) גדול יותר. עוד נטען שעם הטיית הכוח לכיוונו של הביורוקרט מוטות גם תוצאות המדיניות (policy outcomes) לכיוון האינטרסים שלו. התוצאה של מציאות זו היא אי-צדק חברתי המתבטא בהגדלת פערים כלכליים בין נישומים מבוססים לבין נישומים חלשים יותר מבחינה כלכלית.

ביורוקרטים ברמת הרחוב: מאפיינים ומוטיבציות

בדומה לעובדים סוציאליים, מורים, שוטרים, סנגורים ציבוריים, פקחי איכות סביבה, רופאים בבתי חולים ממשלתיים ורבים אחרים (Ellis, 2007; Maynard-Moody & Musheno, 2003; Nielson, 2006), פקידי שומת מס הכנסה גם הם ביורוקרטים ברמת הרחוב (Fineman, 1998, p. 953). הם נחשבים עובדי "קו החזית" של המנהל הציבורי, והם נמצאים בחזית האתגרים של הניהול הציבורי החדש. כעובדי שטח הם נאלצים להתמודד עם מגוון ליקויים ועיוותים שהמערכת הביורוקרטית יצרה עם השנים (Hill, 2003). פקידי השומה נתקלים באי-ספור לחצים ואילוצים, ולסטראוטיפים שהם מאמצים על לקוחותיהם יש משקל חשוב באינטראקציות המתפתחות ביניהם (Lipsky, 1969, 1980). הביורוקרטים ברמת הרחוב הם בעלי רמה גבוהה של שיקול דעת ומרחב החלטה בתפקידם. לרוב עבודתם סבוכה, ולכן הכללים, ההוראות והקווים המנחים אינם תחליף מספק לשיקול דעתם. עבודתם דורשת לא פעם תגובות אנושיות, שאי-אפשר להחליפן בתבניות או בתרגולות מתוכננות מראש. שיקול דעתם חשוב כדי לפרש את המצב ברגישות ולשפוט את דרכי הפעולה האפשריות, ומאפיינים מסוימים בעבודתם יהפכו להיות קשים או בלתי אפשריים אם יוגבל המרחב של שיקול דעתם. כלל החלטותיהם ופעולותיהם היחידניות מסתכמות יחד להתנהגותו של הגוף הביורוקרטי שהם עובדים בו. עניין זה הוביל לטענה כי הביורוקרטים ברמת הרחוב הם שמעצבים למעשה את המדיניות הציבורית במשרדים ציבוריים, יותר מן הדרג הבכיר הקובע את כלליה ומנחילים לדרגי הביצוע מלמעלה למטה (Bovens & Zouridis, 2002; Lipsky, 1980). לא זו בלבד, הביורוקרטים ברמת הרחוב אף מבנים ותוחמים הזדמנויות שונות של אזרחים ומשפיעים ישירות על חייהם ועל גורלם של אנשים רבים (Lipsky, 2010, pp. 3-4).

ספרות המחקר הדגישה כי אחד המאפיינים המרכזיים של עבודת הביורוקרטים ברמת הרחוב הוא האינטראקציות פנים אל פנים עם האזרחים שהם באים עמם במגע (Hasenfeld, 1992; Maynard-Moody & Musheno, 2003; Protas, 1979). יש עוד מקום רב לדיון על מערכות התמריצים המניעות אותם בעבודתם מול אותם אזרחים. מחקרים מצאו כי עובדים סוציאליים, כבאים, אחיות ועוד אכן פועלים למען מה שהם מאמינים שהוא טובת האזרח המטופל, בלא תמריץ כלכלי הנלווה לפעולתם (Prendergast, 2007, p. 192). לעומת זאת, מאפייני העבודה של מקצת הביורוקרטים ברמת הרחוב (למשל, שוטרים ופקידי הגירה) מובילים לניגוד אינטרסים, ולעתים אף לאינטרסים העוינים את רצונותיהם ואת טובתם של האזרחים שהם באים עמם במגע. גם פקידי שומת המס הם ביורוקרטים ברמת הרחוב, והאינטרס האישי שלהם עשוי להימצא בסתירה לרווחת לקוחותיהם (Prendergast, 2007, p. 180).

טענה רווחת בספרות היא שמוטיבציות שמקורן במרוב (מקסום) האינטרסים האישיים ממלאות לא פעם תפקיד חשוב במערכת השיקולים של הביורוקרט. למשל, הגדלת תקציבי הארגון או עמידה ביעדים מסוימים הופכות לא פעם למטרת-על של ביורוקרטים, מאחר שהן מעצימות את כוחם ובעקיפין גם מביאות למרב האפשרי את התגמולים החומריים שהם מקבלים (Blais & Dion, 1991; Friedman, 2002). אם כן, הביורוקרט ישאף תמיד ליישם את המדיניות בדרך שתתרום להשגת האינטרסים האישיים שלו, גם אם על חשבון הרווחה החברתית. מומחיותו של הביורוקרט יכולה לסייע לו לנקוט אסטרטגיות של הסתרה והעדר שקיפות בכל הקשור לאופן יישומה של המדיניות הציבורית (Cohen, 2015; Niskanen, 1971, 1975).

ליפסקי (Lipsky, 1980, p. 198) הצביע על הקונפליקט המובנה בפעילותם של ביורוקרטים ברמת הרחוב, בין מתן השירותים הנחוצים ללקוחותיהם לבין הצורך לענות על דרישות של יעילות שמכתיבים להם מנהליהם הבכירים. תומפסון (Thompson, 1980) הסביר שמאחר שלביורוקרטים ברמת הרחוב מוצבות אמות מידה תובעניות במילוי תפקידם, ורק לעתים נדירות יש בידיהם די משאבים לעמוד בהן, הם מפתחים מנגנונים ביורוקרטיים להתחמקות מאחריות לכישלונותיהם. נהלים ניטרליים לכאורה עשויים להצמיח התנהגות ביורוקרטית מפלה, שתבוא לרוב על חשבון האזרחים החלשים יותר. אי-סימטריה במידע, בהקשר זה, מובילה למצב שבו במקרים שבהם לבעלי היכולת יש אפשרות לצמצם את פערי הידע בינם לבין הביורוקרט, מעוטי היכולת, לעומתם, מופלים לרעה בשל אי-שוויון מובנה.

עבודתם של הביורוקרטים מעודדת את הציבור לחשוב שהם המפתח לרווחת הציבור. ואולם, יש לזכור כי הביורוקרטים ברמת הרחוב אינם אלו שמחליטים מה יהיו גבולות ההתערבות של המדינה (Lipsky, 1980). על מנהל ציבורי מוצלח למצוא את האיוון בין דרישות תחרותיות של ביצועים לבין אחריותיות (Behn, 2001; Radin, 2002). על הממשל להיות אחראי לא רק לאינטרסים של בעלי עניין, אלא למהות הפוליטית של המערכת בכללותה. אם מערכת הניהול הציבורי אינה מבטיחה אחריות שוויונית לכלל

האזרחים באשר הם, ללא כל הבדל שהוא, הרי שמערכת זו, מעצם הגדרתה, היא מערכת מפלה ואינה הוגנת (Behn, 1999; Fry, 1989). כפי שנטען בהמשך, בירורקטים ברמת הרחוב יכולים לפעול באופן יעיל והוגן יותר, אם מקבלי החלטות יבינו את הדילמות הניצבות בפניהם וירצו לפעול לשיפור המצב. באמצעות יצירת מערכת תמריצים מיוחדת יצליח אפוא המנהל הציבורי לייצר ולפתח עבור הבירורקטים מנגנונים הוגנים להתמודדות עם הדילמות הניצבות בפניהם (Mead, 2004).

שומת מס הכנסה ואיסימטריה במידע

מורכבותם של דיני המס נדונה זה כבר בספרות המחקר. מורכבות זו היא ככל הנראה חלק בלתי נמנע מעולם המיסוי, ונמצא שהיא משפיעה על חוסר הוודאות של הנישום באשר לתוצאתו של הליך שומת המס (להלן "תוצאת המס") (Kaplow, 1996; McCaffery, 1990; Paul, 1997). לענייננו, חוסר הוודאות בנוגע לתוצאת המס נובע מן הכשל ביכולתו של הנישום, השומע את טענותיו של פקיד השומה העומד מולו בדיון שומתי, להעריך את סיכויי ההצלחה של טענות אלו. חוסר הוודאות בנוגע לתוצאת המס עשוי להיות תולדה של כשלים חוקיים, כגון שפה עמומה של החוק הקובע את הוראות המיסוי או התנגשות בין פרשנות דוקנית הנאחות בלשון החוק לבין פרשנות תכליתית שלו. הוא אף יכול לנבוע מכשלים מנהליים, דוגמת סירוב של רשות המסים לקבל את הבהרת הדין שפסקו בתי המשפט, או מכשלים שיפוטיים, כגון פסיקות סותרות בהקשרי מיסוי דומים (בהינתן שהדינים שנפסקו עשויים להיות מדגם לא מייצג של המחלוקות המשפטיות). כל אלו עשויים להוביל לעמדות שונות באשר לסכום המס שעל הנישום לשלם (Lederman, 1999). גם אם תוצאת המס התאורטית ברורה לכאורה, התנאים שבהם משופעים דיני המס והפרשנות הניתנת להם עלולים להביא לאי-בהירות בנוגע לדרך הפעולה שתשפיע על המס שישולם לבסוף. כפי שנראה להלן, פקיד השומה מבקש לקבוע שומה מרבית בפרק זמן מוערי בלי להיחשף לביקורת ובלי שהשומה תהפוך לתקדים מחייב. לפיכך, חוסר הוודאות בנוגע לתוצאת המס עשוי לשרת אותו, והוא אף עשוי לנקוט אסטרטגיות שתכליתן להגבירו.

אף שהנישום נחשף באופן שוטף לנטל תשלום המס, מעורבותו בדיוני שומה קטנה מזו של פקיד השומה. פקיד השומה הוא שחקן חוזר (repeat player) שברשותו ניסיון מצטבר, מומחיות ומשאבים כלכליים רבים יותר, המאפשרים לו לנהל את ענייניו לפי מטרותיו ארוכות הטווח (Galanter, 1974). הנישום הוא שחקן חד-פעמי (one shot player), ולכן הוא מעדיף להתפשר ולהימנע כך מן הסיכון שבהפסד. לעומתו, פקיד השומה מרוכז פחות בתוצאה של המקרה המסוים הנדון מולו, והוא ייטה להיות אדיש לסיכון בנוגע לשומה שהוא דן בה, משום שמשקלה לרוב אינו דומיננטי בכלל השומות שהוא מטפל בהן (Lederman, 1999). פקיד השומה צפוי אפוא לפתח אסטרטגיה של

פשרה רק במקרים שהוא צופה בהם הפסד מובהק, ובמסגרתה הוא עשוי לבסס לעצמו דימוי של שחקן המנהל משא ומתן קשוח למען התועלת המרבית לטווח הארוך. על אף האמור, גם על פקיד השומה מופעלת מסגרת של אילוצים. החלטתו מונעת מכוח השאלה במה יעיל יותר להשקיע את זמנו ואת כוח האדם המוגבל שלו (במובן של עלות כלכלית משתנה) כדי להגדיל את סכומי גביית המס בזמן קצר ככל האפשר. נוסף על כך, הוא עשוי להירתע מתוצאות משפטיות שיחרגו מגבולות השומה המסוימת וישפיעו על גביית המס בשומות נוספות או יביאו לבדיקה חיצונית העשויה לגלות טעויות בשומה שערך. על אף מגבלות אלו מוטה יחס הכוחות בין הנישום לבין פקיד השומה באופן ברור לטובת האחרון.

חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס נגרם הן משום שהגוף הבירוקרטי – פקיד השומה – לרוב אינו מוסר לנישום את כל המידע שבידו במסגרת הליך השומה, והן בשל יכולתו של פקיד השומה – הבירוקרט – להציג לאורך הליך השומה טיעונים חדשים שלא הוצגו קודם לכן. אמנם לנישום יש אפשרות להמשיך את הדיון בשומה ולערער על השומה בצו בפני בית המשפט, ובכך להפחית את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס, אולם ערעור לבית המשפט עדיין אינו מבטל לחלוטין את חוסר הוודאות. אפשרות נוספת, העשויה להגביר את הוודאות בתוצאת המס אצל הנישום, היא הסתייעות במומחה למסים שיפחית את יעילותן של אסטרטגיות ההפחדה וההסתרה (כפי שנפרט בהמשך). ואולם, אפשרות זו מכתיבה הוצאות כלכליות נוספות, שהן חיצוניות למערכת. נקיטת אסטרטגיה יקרה זו של הסתייעות במומחה לרוב אינה מצויה בהישג ידם של מעוטי היכולת, והיא פוגעת בערכי השוויון והצדק החברתי. עניין זה יידון בחלק הבא של המאמר.

איסימטריה במידע בתהליך קביעת השומה

החלטה שתוצאתה אינה ודאית היא מעין הימור. כשאדם עומד בפני החלטה כזאת, מידת רתיעתו מפני הסיכון הכרוך בה תשקף את נכונותו להמיר את התוצאה הלא ודאית בתוצאה ודאית חלופית. אדם אדיש לסיכון יהיה מוכן להמיר את תוצאת ההחלטה הלא ודאית בתוצאה ודאית חלופית, שערכה שווה לתוחלת ערכה של ההחלטה הלא ודאית.² לעומתו, מי ששונא סיכון, חרד שמא תוצאת ה"הימור" תהיה נמוכה, ולפיכך יהיה מוכן להמיר את תוצאת ההחלטה הלא ודאית בתוצאה ודאית חלופית, גם אם ערכה מינימלי ונמוך מתוחלת ההחלטה הלא ודאית. מיקומה של התוצאה הוודאית החלופית (המכונה "נקודת האיום"), המבטאת את מידת שנאת הסיכון של הפרט על טווח אפשרויות הבחירה שלו, תלוי בארבעה גורמים: (א) בפונקציה המשקפת את התועלת שהוא יפיק

2 תוחלת ערכה של ההחלטה הלא ודאית שווה לערכה של התוצאה הלא ודאית מוכפל בסיכויי התממשה.

מן המוצר שהוא מושא ההחלטה (פונקציה זו תלויה באישיותו של הפרט, בסדר העדפותיו הסובייקטיבי ועוד); (ב) בערכה של התוספת האפשרית של המוצר אם ה"הימור" יצליח; (ג) בסיכויי ההצלחה של ה"הימור"; (ד) בכמות הבסיסית של המוצר שכבר מצויה בידי הפרט טרם ההחלטה.

ניתוח זה תקף גם בנוגע לתוספת להון נטו הנובעת משומת המס. לענייננו, הבה נדון בדוגמה: נניח ששני נישומים עומדים לדיון בפני פקיד השומה – הנישום הראשון מבוסס מבחינה כלכלית (להלן "הנישום המבוסס"), ואילו הנישום השני חלש יותר מבחינה כלכלית ומבוסס פחות (להלן "הנישום החלש"). לשני הנישומים הוסיף פקיד השומה מס לתשלום בסכום של 100,000 שקלים על סכום המס לתשלום שחישבו הנישומים בשומתם העצמית (למען נוחות החישוב נניח שהיה אפס). נניח עוד שההון ברוטו של הנישום המבוסס, בטרם שילם את המס, הוא 300,000 שקלים, וההון ברוטו של הנישום החלש, בטרם שילם את המס, הוא 125,000 שקלים. אם (לחרדת הנישומים) תתקבל טענתו של פקיד השומה, ייוותר לנישום המבוסס סכום נטו לאחר מס של 200,000 שקלים ולנישום החלש ייוותר סכום נטו לאחר מס של 25,000 שקלים בלבד. נניח ששני הנישומים אינם יכולים להעריך מה הסיכוי שפקיד השומה נתן לטענתו להתממש, ולכן הם מעריכים את הסתברותה של טענת פקיד השומה להתממש ב-60%, ובהתאמה מעריכים את ההסתברות לקבלת שומתם העצמית (שלפיה לא יידרשו לשלם תוספת מס כלל) כ-40%. לסברת הנישומים, פקיד השומה הוא לכל הפחות אדיש לסיכון (Lederman, 1999, p. 320), ולכן הם יראו לנגד עיניהם פשרה שלפיה טווח השומה יהיה בין תוחלת השומה (60,000 שקלים) לבין עמדתו של פקיד השומה (100,000 שקלים). לסיום נניח שלשני הנישומים יש פונקציית תועלת, המשקפת תועלת שולית הולכת ופוחתת מן ההון נטו (שהוא ההון הנותר להם לאחר תשלום המס).

נסמל ב- X את ההון נטו (לאחר תשלום המס) וב- Y את התועלת מן ההון נטו. לצורך הניתוח נשתמש בפונקציית תועלת (המשקפת תועלת שולית פוחתת):

$$Y = \sqrt{X}$$

לפי הנתונים שציינו, נבחן להלן מהי תוספת המס לתשלום לפי שומה בפשרה, שכל אחד מן הנישומים יהיה מוכן לקבל כדי להימנע מן הסיכון לשלם תוספת מס של 100,000 שקלים (לפי עמדת פקיד השומה) וכדי לרכוש ודאות בדבר הסכום נטו שיותר בידי לאחר הליך השומה ותשלום המס.

נסמל ב- Z את סכום ההון הראשוני נטו טרם השומה באלפי שקלים.

תוחלת ההון נטו לאחר שהנישום שמע את עמדת פקיד השומה והגיש את השגתו על השומה היא אפוא:

$$E(X) = (Z + 100) * 40\% + Z * 60\%$$

ותוחלת התועלת מן ההון נטו כאמור, לפי פונקציית התועלת שנבחרה, היא אפוא:

$$E(Y) = \sqrt{(Z+100)} * 40\% + \sqrt{Z} * 60\%$$

לעומת זאת, בפשרה שבה יתקבל סכום נטו ודאי של A , יהיה ההון לאחר הפשרה $Z + A$ והתועלת הוודאית מן הפשרה תהיה:

$$Y = \sqrt{Z + A}$$

אם נשווה בין תוחלת התועלת מן ההון נטו לאחר הליך השומה כאמור לבין התועלת הוודאית לאחר הפשרה כאמור:

$$\sqrt{Z + A} = \sqrt{(Z+100)} * 40\% + \sqrt{Z} * 60\%$$

נוכל לחלץ את הסכום הוודאי (A) כפונקציה של ההון הראשוני:

$$A = 16 + 0.48 * (\sqrt{(Z+100)} * \sqrt{Z} - Z)$$

עתה נותר להציב בנוסחה את ההון הראשוני נטו שבידי כל אחד מן הנישומים. לנישום החלש הנחננו הון ראשוני נטו של 25,000 שקלים, ולכן נקודת האיום שלו (באלפי שקלים) היא:

$$A \text{ (נישום חלש)} = 16 + 0.48 * (\sqrt{(Z+100)} * \sqrt{Z} - Z)$$

כלומר, לפי פונקציות התועלת הנתונה, בהינתן דרישה של 100,000 שקלים, שהסתברותה בעיני הנישום היא 60%, הנישום החלש יותר יהיה מוכן להתפשר ולשלם מס ודאי בסכום של 69,167 שקלים מתוך 100,000 השקלים שקבע לו פקיד השומה כדי להבטיח את היתרה של 30,833 השקלים כתוספת ודאית להון נטו לאחר הפשרה. לעומת זאת, לנישום המבוסס, בעל אותה פונקציית תועלת, הנחננו הון ראשוני נטו של 200,000 שקלים, ולכן נקודת האיום שלו (באלפי שקלים) היא:

$$A \text{ (נישום מבוסס)} = 16 + 0.48 * (\sqrt{(200+100)} * \sqrt{200} - 200) = 37.576$$

כלומר, בהינתן אותם אילוצים ודרישות יהיה הנישום המבוסס מוכן להתפשר ולשלם 62,424 שקלים בלבד כדי להבטיח לעצמו את היתרה של 37,576 שקלים מתוך 100,000 השקלים, שקבע לו פקיד השומה כתוספת ודאית להון נטו.

אפשר אפוא לראות שהנישומים אינם יודעים להעריך מה הסיכוי שסכום המס שקבע להם פקיד השומה יתממש בתום ההליך. לפיכך, כדי להבטיח שיוותר בידי הנישום החלש סכום נטו ודאי המועיל לו יותר, הוא יהיה מוכן לשלם מס גבוה יותר מן הנישום המבוסס (בנתוני הדוגמה, שומת הנישום החלש גבוהה ב־6,743 שקלים, המהווים למעלה מעשירית משומת הנישום המבוסס). חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס פוגע אפוא בנישום החלש יותר מאשר בנישום המבוסס.

יש שיטענו כי פקיד השומה עשוי לשאוף מלכתחילה לנתב את מרב מרצו לכיוונם של נישומים מבוססים מבחינה כלכלית על מנת להגדיל את שומתו. אפשר אף לטעון כי הפקיד ישאף לבצע ביקורת הדוקה יותר דווקא בתיקים של נישומים מבוססים, מאחר שאחוז המיסוי יתורגם לשומה גדולה יותר. ואולם, כפי שאף נפרט בהמשך, מבדיקתנו עולה שתכנית העבודה מוכתבת לפקידי השומה ואינה נקבעת בהכרח לפי מידת עושרם של הנישומים. אפשר אפוא להניח שפקיד השומה ישאף להגדיל ככל האפשר את גביית המס בתיקים שנמסרו לטיפולו, בלי שיוכל לברור מלכתחילה ולשום רק את הנישומים המבוססים יותר.³

הנישומים מבקשים לעתים לצמצם את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס באמצעות פנייה הכרוכה בתשלום למומחה למסים. המומחה, מתוקף מקצועיותו, יכול להעריך טוב יותר את הסיכוי למימוש טיעונו של פקיד השומה, והוא אף מודע לתמריצים המניעים את פקיד השומה. אם כך, סביר להניח שנישום מבוסס הוא עתיר התדיינות מיסוי לעומת נישום חלש, ולכן אף על פי שהנישום המבוסס ישלם למומחים למסים סכום גבוה יותר מן הנישום החלש, העלות השולית של העסקת מומחה למסים על־ידי הנישום המבוסס עשויה להיות נמוכה יותר מן העלות החד־פעמית של העסקת מומחה למסים על־ידי הנישום החלש. נוסף על כך, סביר להניח שנישום חלש עשוי להיות מחוסר אמצעים להעסקת מומחים, וגם אם הוא יבקש להעסיק את המומחה בתמורה לשכר טרחה המחושב לפי הצלחה בהפחתת השומה, הרי שאפשר להניח שמומחים עשויים להירתע ממתן שירות בשכר טרחה המבוסס על הצלחה, כאשר נטל השומה נמוך או כאשר קיים סיכון לאי־גבייה של שכר הטרחה.

והנה, לא זו בלבד שהנישום נדרש לשלם הוצאות כלכליות "חיצוניות" כדי לרכוש יתר ודאות באשר לתוצאת המס, הרי חוסר יכולתו היחסית של הנישום החלש לשאת באותן הוצאות חיצוניות יוסיף ויחרף את הפגיעה הרגרסיבית בו. הבה נבחן עתה את טענותינו על המקרה הישראלי.

3 עוד נדגיש כי לצורך הדיון בודדנו את סוגיית המיסוי השולית הוזהה, שלפיה עמדת פקיד השומה לעומת עמדת הנישום בה תניב, לענייננו, תוספת מס של 100,000 שקלים. הנחנו שפקיד השומה נוקט עמדה זו אגב הדיון בשומותיהם של שני הנישומים הניצבים מולו, שההבדל היחיד ביניהם הוא סכום הונם נטו בטרם תשלום המס.

מטרת המאמר

כאמור, במאמר זה נבקש להצביע על הבעייתיות המובנית בשילוב שבין מערכת התמריצים האישיים של ביורוקרטים ברמת הרחוב (הנקבעים על-ידי מקבלי החלטות בכירים) לבין חוסר הוודאות של האזרח הניצב מולם והאי-סימטריה במידע העובדת לטובת הביורוקרט.

במאמר נטען גם להגדלת כוחו של הביורוקרט לעומת האזרח: אנו מניחים שרוב הנישומים הם שונאי סיכון, ולכן הם יעדיפו חלופה שבה יספגו הפסד ודאי, אך סביר, על פני חלופה שבה יש סיכוי שיספגו הפסד גדול יותר. הנישומים עשויים אפוא להידחק לכיוון של פשרה שבה תשלום המס יהיה גבוה יותר מן האומדן המקורי שלהם. פקיד השומה עשוי משום כך להשתמש באי-הוודאות הזאת ואף לנקוט טקטיקות מגוונות כדי להגבירה, בעיקר בשל העובדה שמערכות התמריצים והתגמולים שלו מבססות אצלו את המוטיבציה להגדיל את נפח שומת המס שאסף ולעשות זאת בזמן קצר.

זאת ועוד, מדובר באי-צדק חברתי – הגדלה אפשרית של פערים כלכליים בין נישומים מבוססים לבין נישומים חלשים יותר: נישום מבוסס בעל פונקציית תועלת זהה לזו של נישום חלש יבחר בפשרה שלפיה הוא ישלם פחות מס. נוסף על כך, יש לו אמצעים טובים יותר להתמודד עם אי-הוודאות. ההבדל בשנאת הסיכון בין שני הנישומים, התלוי בהון הראשוני של הנישומים, בצירוף חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס, עשוי אפוא לגרום לכך שככל שחוסר הוודאות יגדל, הנישום החלש יהיה מוכן לשלם בפשרה שומת מס גבוהה יותר מזו שנישום מבוסס יהיה מוכן לשלם, וההפרש בין השומות שישולמו בפשרה יגדל אף הוא.

שיטת המחקר

להדגמת הבעייתיות המובנית, הנובעת ממערכת התמריצים האישיים של ביורוקרטים ברמת הרחוב, נבחר כאמור מקרה בוחן של הליך קביעתה של שומת מס הכנסה לעצמאים בישראל. הניתוח האמפירי מבוסס על ניתוח טקסטואלי של מקורות ראשוניים ומשניים ועל ראיונות עומק עם פקידי שומת מס הכנסה בדרגי שטח שונים ועם מייצגי נישומים.

המדגם והליך המחקר

המרוויינים, 14 פקידי שומה ומייצגי נישומים, נדגמו על בסיס מדגם נוחות בשיטת "כדור השלג". מדגם כדור השלג, או "מדגם הפניית השרשרת", הוא שיטה שיעילותה הוכחה במקרים רגישים כגון זה, שבו אוכלוסיית המחקר היא "חבויה" או "קשה להשגה", וקשה מאוד לקבל מן השטח מידע על התופעה הנחקרת. בשיטה זו משתמשים בדרך כלל כדי לאתר ולערב אנשים מתוך אוכלוסיות מוגדרות, במקרים שהחוקר צופה בהם קשיים

ביצירת מדגם מייצג של אוכלוסיית המחקר. לפי שיטה זו, אדם אחד מוסר לחוקר את שמו של אדם אחר, והוא בתורו מספק שם של אדם שלישי וכך הלאה. כך גדל המדגם ככדור שלג. רצוי להשתמש בשיטה זו כאשר שיטות דגימה אקראיות אינן אפשריות (Cohen & Arieli, 2011). בשל רגישותו הרבה של הנושא ומאחר שלדברי המרואיינים עשויה להיות השפעה על עתידם האישי והמקצועי, התגלה מדגם כדור השלג, המבוסס בעיקרו על יחסי אמון, כשיטה היעילה ביותר לגיוס מרואיינים ולדיכובם. רגישות זו אף שימשה בסיס להחלטתנו להציג את כלל המרואיינים למחקר כ"אנונימים" (ראו נספח 1 לפירוט התפקידים, סוג הריאיון ושנת הריאיון).

הראיונות

הראיונות היו ראיונות עומק פתוחים, 12 מהם נעשו פנים אל פנים ו-2 נעשו בשיחת טלפון. המרואיינים התבקשו לספר על התנסויותיהם בהליכי קביעתה של שומת מס וכן על הידע שלהם בעקבות שיחות עם חבריהם. למרואיינים הוסברה מטרת המחקר וכן ניתנה להם האפשרות לשמור על אנונימיות מלאה. בשל רגישות הנושא לא הוקלטו הראיונות, ועיקריהם נרשמו בכתב יד על-ידי המראיין. תחילה נשאלו המרואיינים שאלה ניטרלית על הליך השומה באופן כללי. לאחר מכן הם נשאלו שאלות השלכה, שבהן התבקשו לספר על התנסויותיהם של אחרים ולהביע את דעתם על תהליכי קבלת החלטות של אחרים. לבסוף התבקשו המרואיינים לתאר את התנסויותיהם בהליכי קביעת השומה ולהצביע על הגורמים לתופעות שתיארו. במקומות שנדרשה בהם התייחסות ספציפית או הבהרה התבקשו הנשאלים להסביר שוב את תשובותיהם. עיקרי הריאיון נרשמו במהלכו, לרבות פירוט האסטרטגיות ששימשו את פקדי השומה בהליך קביעת השומה ותגובות הנישומים לאסטרטגיות הללו.

ממצאים

ביורוקרטים ברמת הרחוב ושומת מס הכנסה לעצמאים בישראל

בלוח 1 מוצגים נתוני גביית המסים למימון מסגרת התקציב של ישראל לשנים 2011 ו-2012 במיליוני שקלים.

לוח 1: נתוני גביית מסים למימון מסגרת התקציב של ישראל
 לשנים 2011 ו-2012 (במיליוני ש"ח)

2012	2011	
365,916	348,185	סך כל מסגרת התקציב: הוצאה כללית
258,804	247,116	תקבולים שוטפים למימון התקציב
233,826	214,989	מתוכם מסים ותשלומי חובה
111,800	103,500	מתוכם מסים ישירים
94,700	87,400	מתוכם מס הכנסה
9,600	9,300	מתוכם מיסוי עצמאים

מקור: הצעת תקציב המדינה לשנים 2011 ו-2012 (משרד האוצר, אגף התקציבים, 2010, עמ' 18).

כפי שאפשר להתרשם מלוח 1, מס ההכנסה בישראל הוא רכיב חשוב בהכנסות המדינה ובמימון פעילויותיה, וכך גם במרבית מדינות העולם. חוקי המס מתירים לנכות מן ההכנסה את ההוצאות שהוצאו בעת ייצורה, כך שמשם זה מוטל למעשה על הרווח של התאגיד או האזרח. מס ההכנסה הוא מס פרוגרסיבי בעיקרו, האמור לצמצם פערים בחברה ולעודד הקצאה שוויונית יותר של המשאבים העומדים לרשותה. הבסיס החוקי לגביית מס הכנסה בישראל הוא פקודת הנציב משנת 1941, בזמן המנדט הבריטי. פקודה זו שונתה, ובשנת 1961 נקבע ב"פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961" כי הגוף האמון על שומת המס בישראל ועל גבייתו הוא רשות המסים (כל זכות, ללא תאריך, סעיף 229, עמ' 216). בעקבות החלטת הממשלה אוחדו בשנת 2003 כמה אגפים במשרד האוצר, כגון מס הכנסה, מיסוי מקרקעין והמכס, במטרה לרכז את ניהול גביית המסים בידי מנהל ראשי אחד ולהסמיכו בחוק להפעיל את חוקי המס הרלוונטיים (משרד האוצר, רשות המסים בישראל, ללא תאריך). לרשות המסים תפקיד חשוב בכל הקשור לעמידה בתקציב וביעדים מקרו-כלכליים. ברשות המסים היו בשנת 2015 כ-5,500 עובדים, רבים מהם ביורוקרטים ברמת הרחוב, העובדים ב-26 יחידות שדה ברחבי המדינה (שם). האסמכתות החוקיות שהרשות פועלת עליהן הן רבות, והן מונות מעל 20 חוקים ופקודות. עניין זה הופך את ההתמצאות בסמכותה החוקית של רשות המסים לאתגר מורכב, בייחוד למי שאינם בקיאים בעולם המיסוי.

הליך שומת המס בישראל בנוי משלושה שלבים עיקריים. שלב א - הגשת שומה עצמית: הנישום מקדים ומגיש את שומתו העצמית במסגרת הדיווח על הכנסותיו, ופקיד המס מוציא לו שומה, שבמסגרתה פקיד השומה יכול לקבל את השומה העצמית המוצהרת או שלא לקבלה. שלב ב - השגה: אם הנישום בוחר להשיג על השומה הזאת, עורך דיון בין פקיד השומה לבין הנישום, ואם לא נקבעה בסופו שומה מוסכמת (לרבות

שומה בפשרה), פקיד המס קובע שומה בצו. שלב ג - ערעור: הנישום רשאי לערער בפני בית המשפט על השומה שנקבעה לו בצו.

כדי לעודד את פקידי השומה בישראל להגביר את גביית המס רשות המסים משתמשת בשני מדדים: מדד תשואת המס ומדד שכר עידוד (הכנסת, מרכז המחקר והמידע, 2010). מדד תשואת המס בוחן את סכום תוספת המס שהניבה עבודתו של מפקח המס ביחס לשעות עבודתו. מדד שכר העידוד, לעומת זאת, מתגמל את פקיד המס על עמידה ביעדים שנקבעו לו, כגון מספר התיקים שבאחריותו.

בשנת 2010 ערך מרכז המחקר והמידע של הכנסת מחקר שבחן את שיטות המדידה והתגמול הנהוגות ברשות המסים (הכנסת, מרכז המחקר והמידע, 2010). במחקר נמצא שאף על פי שמדד תשואת המס הוא מדד שמטרתו בחינה רטרואקטיבית, הוא תורם במקרים רבים לכך שיעדי תשואת המס למעשה מוגדרים למפקח מראש, בתחילת שנת המס. כלומר, מצופה ממנו לעמוד בתשואת מס מינימלית שמנהליו קובעים לו בתחילת השנה, ובמהלכה נבחנת עמידתו ביעד שנקבע. פעמים רבות הבדיקה אינה בוחנת רק תשואה צוותית, אלא מבוצעת במתכונת של בדיקה אישית וכחלק מהערכת ביצועיו של העובד. עוד נמצא שפקידי המס ומנהליהם בדרג הזוטר מייחסים למדד זה חשיבות רבה, והוא משמש כלי לבחינה מקצועית של מפקח המס ולקידומו. פעמים אף היה לו משקל מרכזי בהחלטה בדבר פיטורין של פקיד מס. עוד נמצא כי מדד שכר העידוד יוצר זיקה בין מספר התיקים שהטיפול בהם הסתיים לבין שכרו של המפקח. במקרים שבהם הועברו לטיפולו של פקיד המס כמה תיקים, הוא עשוי אפוא להפסיק את הטיפול בהם ולהכריע רק במקצתם כדי לעמוד ביעד הכמותי שהוצב לו, וכך גם בתיקים שהוא צפוי להשקיע בהם זמן רב יותר בשל מורכבותם. אם כך, התוצאה המצטברת של כלל המדדים היא שעל מפקח המס לסיים את הטיפול במספר רב ככל האפשר של תיקים ולהציג בהם תוספת מס מרבית. שיטת מדידה זו אינה רצויה, הואיל והיא יוצרת לפקיד שומת המס תמריץ אישי להגדיל את השומה בזמן קצר ככל האפשר, ולא דווקא לפי קריטריונים ענייניים.

גם מבקר המדינה (2012, עמ' 58) התייחס לדברים אלו ומצא כי "על פי הנהלים, אין להנהיג שיטת פרמיה ללא מדדי איכות. למרות זאת בשיטת הפרמיה של המפקחים אין מדדים או רכיבים המודדים את האיכות בפועל של עבודתם". עוד המליץ המבקר וקבע כי "...[יש לבצע] שומה איכותית, היינו טיפול מקצועי ומעמיק בתיקים. לדעת משרד מבקר המדינה, על נציבות מס הכנסה לפעול לתיקון שיטת שכר העידוד כדי להשיג את יעדיה להגברת הטיפול המקצועי והאיכותי בתיקים..." (שם, עמ' 60).

חיזוק לכך התקבל מראיונות שערכנו עם פקידי שומת מס בדרגים זוטרים ובכירים. עלה מהם כי שכר העידוד היה מדד חשוב בהערכת ביצועיהם של עובדים ומנהלים. פקידי השומה היו מודעים לכך שהתעקשות דווקנית על הערכת העובדים לפי המדדים הכמותיים הללו עשויה לבוא על חשבון פגיעה נקודתית בנישומים (ראיונות "אנונימי

3, "אנונימי 8", "אנונימי 11"). ואולם, את ההצדקה למעשיהם הם תלו בהסבר כי יעדה של רשות המסים הוא גביית מס והגדלת אוצר המדינה מתוך ניצול מיטבי של משאבי הזמן של עובדיה (ראיונות "אנונימי 7", "אנונימי 11"). כמה מהם אף הוסיפו כי ממילא הנישומים יכולים להיעזר בסיוע חשבונאי ומשפטי, שישפר את ייצוג ענייניהם בפני המדינה (ראיונות "אנונימי 3", "אנונימי 5", "אנונימי 6", "אנונימי 13").

איסימטריה במידע ואסטרטגיות של הפחדה והסתרה בתהליך קביעת השומה

זכותו של הנישום הישראלי לקבל מידע מן הממשל מתבססת על "זכות הציבור לדעת", הנובעת מן הזכות לחופש הביטוי. מטרתן של זכויות אלו היא לאפשר לאזרח ליהנות מן החופש לקבל ולהעביר ידיעות ומגישה חופשית למקורות מידע, כל עוד לא נגרם נזק לאינטרס חיוני זה או אחר של המדינה או של הפרט (בג"צ 243/62, ראו בית המשפט העליון, 1962). זכות העיון הציבורית מעוגנת בישראל, בין היתר, ב"חוק חופש המידע תשנ"ח-1998" (משרד המשפטים, 2015, עמ' 226). נוסף על כך, חובת הריבון לפעול בשקיפות מעוגנת בעקרונות משפטיים כלליים יותר, כגון דיני החוזים ודיני המשפט הציבורי, הכוללת את חובת ההגינות הציבורית (בג"צ 376/81, ראו בית המשפט העליון, 1981).

על מנת להצליח בתפקידו עשוי פקיד השומה לנקוט פעמים רבות אסטרטגיות שיגדילו את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס. כך יקל עליו לגבות סכום מס גבוה יותר, אף שפעולה זו עומדת בסתירה לזכות הציבור לדעת ולחובת ההגינות הציבורית. נסקור עתה את האסטרטגיות האלה.

אסטרטגיית "קח או עזוב"

הצעת "קח או עזוב" (take it or leave it), שפקיד השומה מציע לנישום, מכוונת לתוספת המס המרבית בפשרה, שפקיד השומה מעריך שהנישום יהיה מוכן לשלם. יש לציין כי במקרים רבים פקיד השומה יודע את מצבו הכספי של הנישום, עניין שמקל עליו את הערכת התוספת המרבית בפשרה כאמור ומתן הצעת "קח או עזוב" בהתאם. הצעה כזו מוצגת כהצעה סופית לנישום, לכאורה ללא אפשרות לדיון נוסף.

נשוב לדוגמה שהשתמשנו בה בנוגע לאיסימטריה במידע בין פקיד השומה לבין הנישום. לאחר שלב א של ההליך השומתי, שבמסגרתו הגיש הנישום שומה עצמית (ובה הנחנו לשם הנוחות את סכום המס כאפס), הוציא לו פקיד השומה קביעת שומה, ובה כלל תוספת מס בסך 100,000 שקלים. בשלב ב של הליך השומה הגיש הנישום השגה על השומה שנקבעה לו כאמור. נניח שאגב הדיון בהשגה העמיד פקיד השומה לנישום הצעת "קח או עזוב", שעיקרה לשלם תוספת מס בפשרה בסך 65,000 שקלים, ואיים שאם לא תתקבל ההצעה יהפוך את תוספת המס שקבע בטרם השגה בסך 100,000 שקלים לסכום

סופי בשומה בצו, שעליה יוכל הנישום לערער רק בפני בית המשפט. אם נניח שהנישום סבור שאכן האיום אמתי (סיכויי התממשותו של האיום הם 100%), בייחוד במקרים שבהם הנישום חסר יכולת להעריך נכונה את סיכויי התממשותו של האיום, הנישום עשוי להיבהל, להתפשר ולשלם תוספת מס בסכום של 65,000 שקלים.

יש לשים לב שהצעתו החדשה של פקיד השומה (65,000 שקלים) נמוכה מתוספת המס המרבית הוודאית בפשרה, שהנישום החלש היה מוכן לשלם עוד בטרם האיום (כאמור, 69,167 שקלים). לפיכך, סביר להניח שהנישום החלש יותר ישמח לקבל כהצעה סופית את ההצעה החדשה המוצגת לו. לעומת זאת, במקרה של הנישום המבוסס, הצעה זו של פקיד השומה גבוהה מתוספת המס המרבית הוודאית בפשרה שהוא מוכן לשלם (62,424 שקלים), ולכן סביר להניח שהוא ידחה את הצעת "קח או עזוב" זו, גם אם היא סופית. לעניין זה נציין שסביר גם להניח שפקיד השומה מכיר את מצבם הכלכלי של הנישומים, ולכן ממילא יציע לנישום המבוסס הצעת "קח או עזוב" נמוכה יותר מ־65,000 השקלים שיציע לנישום החלש.

הראיונות שערכנו מלמדים כי האסטרטגיה "קח או עזוב" נהוגה תדיר בידי פקידי שומה (ראיונות "אנונימי 2", "אנונימי 4", "אנונימי 7", "אנונימי 9", "אנונימי 10").

אסטרטגיית איום הגדלת השומה

אסטרטגיית איום נוספת, שפקיד השומה עשוי לנקוט במטרה להגביר את חוסר הוודאות בתוצאת המס, היא איום להגדיל את השומה אף יותר מן הסכום שקבע פקיד השומה לפני ההשגה. אם נניח כאמור שפקיד השומה מוסיף ומאיים בשלב ההשגה שבלא פשרה תהיה השומה הסופית אף גבוהה מן השומה שנקבעה בשלב א, הרי שעקב אי־יכולתו של הנישום להעריך את סיכויי התממשותו של האיום הוא עשוי להעריכו כאיום רציני, שיגדיל את סכום השומה לעומת הסכום שיהיה מוכן לשלם אם יגיע לפשרה, וזאת אף מעבר לסכום המקורי שהיה מוכן לשלם בפשרה בטרם נשמע האיום.

בדוגמה שלנו, הבה נניח שפקיד השומה מאיים אגב הדיונים בהשגה, שאם לא תתקבל השומה שקבע מלכתחילה (100,000 שקלים) אזי השומה שיוציא בצו תעמוד על 160,000 שקלים (גבוהה ב־60,000 שקלים מן השומה שקבע בשלב א). נדגיש כי בשלב זה עדיין לא תורגם האיום לשומה בצו, ומבחינתו של הנישום הוא עדיין יכול לשלם את השומה שנקבעה לו בשלב א בסך 100,000 שקלים. נניח עוד ששני הנישומים, המבוסס והחלש, מעריכים את היתכנות האיום לשומה בצו בסך 160,000 שקלים ב־25%, והם ממשיכים ומעריכים ב־35% את סיכויי עמדתו של פקיד השומה בשלב א בסך 100,000 שקלים (ואת העמדה שיש להוסיף לשומה אפס מעריכים ב־40%). שני הנישומים יעדכנו עתה את תוחלת השומה ל־75,000 שקלים:

$$160 * 25\% + 100 * 35\% = 75$$

משרעת הפשרה החדשה, כפי ששני הנישומים מעריכים אותה עתה, תהיה בין 75,000 שקלים (התוחלת החדשה) לבין 100,000 שקלים (השומה בשלב א). נוסף על כך, עם החלת האיום הנישומים מעדכנים את עמדת פקיד השומה, כפי שצפו מלכתחילה, בסך 60,000 שקלים (100,000 שקלים בסיכוי של 60% להתממש), בעמדה חדשה משוקללת, בסך 75,000 שקלים (השווה ל-125,000 שקלים בסיכוי של 60% להתממש). את היתכנות קבלת השומה העצמית שהגישו, שלפיה תוספת המס שלהם היא אפס, הנישומים ממשיכים ומעריכים כ-40%.

מהצבת הנתונים בנוסחאות ששימשו אותנו למעלה נגלה עתה כי נוכח האיום הנוסף של פקיד השומה תגדל תוספת המס בפשרה ודאית לשני הנישומים:

$$E(X) = (Z + 125) * 40\% + Z * 60\%$$

$$E(Y) = \sqrt{(Z + 125) * 40\% + Z * 60\%}$$

$$Y = \sqrt{Z + A}$$

$$\sqrt{Z + A} = \sqrt{(Z + 125) * 40\% + Z * 60\%}$$

$$A = 20 + 0.48 * (\sqrt{(Z + 125) * 40\% + Z * 60\%} - Z)$$

הנה כי כן, נקודת האיום (A) של הנישום החלש, בעל הון ראשוני נטו (Z) של 25,000 שקלים, תהיה עתה 37,394 שקלים, והוא יהיה מוכן לשלם סכום מס של 86,606 שקלים, שהוא תוצאת מס ודאית – לעומת הסכום של 69,167 שקלים שהיה מוכן לשלם בטרם האיום. לעומתו, נקודת האיום של הנישום המבוסס, בעל הון ראשוני נטו של 200,000 שקלים, תהיה עתה 46,376 שקלים, והוא יהיה מוכן לשלם 78,624 שקלים בלבד, לעומת 62,424 השקלים שהיה מוכן לשלם בטרם האיום.

ואכן, בדוח מבקר המדינה מס' 48 (מבקר המדינה, 1998, עמ' 49) דגם המבקר 205 שומות בארבעה משרדי שומה ומצא:

בשומות שנערכו לפי מיטב שפיטה, בשלב א', נקבעה הכנסה ממוצעת הגדולה כפליים ויותר מזו הנקובה בדוח הנישום, ואילו בשומות שנערכו בהסכם בשלב ב', הוקטנה תוספת ההכנסה לכחמישית בממוצע מהתוספת שנקבעה בשלב א', ועקב כך הצטמצמה התוספת להכנסה לכדי 26% בממוצע מזו שבדוח. חלק מההקטנות נעשו לאחר שבמסגרת ההשגות נתקבלו מנישומים הסברים וראיות, ולכך נועד שלב ב'. אולם הפערים שבין הסכומים שנקבעו בשומה בשלב א' לבין אלה שנקבעו בשומה בשלב ב' מחד גיסא, יש בהם לעורר במידה מסוימת

ספק בהצדקה של חלק מהסכומים שהוספו בשלב א', ומאידך גיסא, יש בהם כדי להעיד, על מידה רבה של פשרנות במשא ומתן עם הנישומים בשלב ב'.

יש לציין כי רשות המסים אימצה רכיב במדד שכר העידוד (ריאיון "אנונימי 14") שלפיו הפרמיה שמפקח מקבל תיפגע באופן חלקי, אם שומת הפשרה שהוא מוציא לאחר שלב א גבוהה ב־25% מן השומה בשלב א או אם שומת הפשרה שהוא מוציא לאחר שלב ב גבוהה ב־25% מן השומה שבשלב ב. עם זאת, ברור שהנתונים הללו מבוססים על השוואה בין השומות למעשה, ונסתר בהם התהליך שהביא לשומה הסופית. במילים אחרות, אפשר שעל מנת להגדיל את השומה בצו בגבול של 25% ייתכן שפקיד השומה נקט בכל זאת איום בהוצאת שומה גבוהה הרבה יותר ואז "התרצה" להגדיל את השומה בגבול של 25% בלבד.

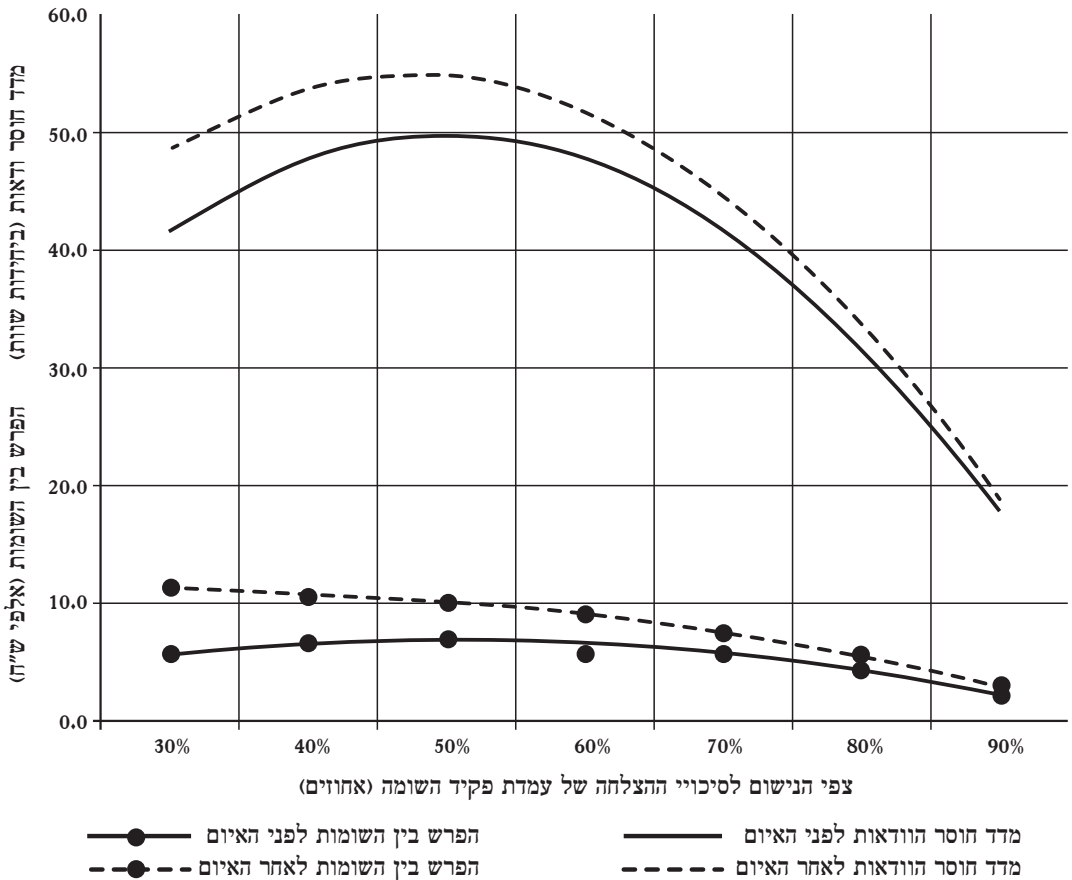
ואכן, ראיונות שערכנו מלמדים כי שימוש בעייתי זה בהגדלת השומה בשלב ההשגה (בין שהוא חורג מעבר ל־25% מן השומה כדי לעמוד ביעדי תשואת מס, לעתים על חשבון הפרמיה, ובין שהוא מביא בסופו של יום להגדלת השומה עד לסך של 25% – בהינתן שהאיום היה גבוה יותר) אף הוא אסטרטגיה שכוחה בקרב פקידי השומה בישראל (ראיונות "אנונימי 1", "אנונימי 8", "אנונימי 9", "אנונימי 10"). עולה אפוא שפקיד השומה מגביר את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס, ובכך מגדיל את תוספת המס בפשרה ודאית, שהנישום יהיה מוכן לקבלה בשלב ההשגה.

כפי שנראה עתה, יש מתאם מובהק סטטיסטית בין גידול בחוסר הוודאות, הנובע מן האיום של פקיד השומה להגדיל את השומה בצו לעומת השומה שנקבעה טרם ההשגה, לבין הגידול בהפרש בין השומות של הנישום המבוסס והנישום החלש. כלומר, איומו של פקיד השומה מגדילים במובהק את הפערים הכלכליים בין שני הנישומים. תרשים 1 מציג את המתאם בין חוסר הוודאות של הנישומים לבין ההפרשים בשומות של הנישום המבוסס והנישום החלש.

בציר האנכי של תרשים 1 מוצגים ההפרשים בין השומות של שני הנישומים ואי־הוודאות המתוארת על־ידי מדד פיזור סטטיסטי (Average Absolute Deviation) AAD. המדד מסמן את ערכם הממוצע של המרחקים שבין השומות האפשריות לבין תוחלת השומה. ככל שהמרחק הממוצע המוחלט קטן יותר, כלומר השומות האפשריות קרובות יותר לתוחלת השומה, הוודאות בתוצאה גבוהה יותר. ככל שהמרחק הממוצע המוחלט גדול יותר, גדול גם חוסר הוודאות בנוגע לתוצאה. בציר האופקי של התרשים מצוין הסיכוי שנתנו הנישומים לעמדתו של פקיד השומה.

בתרשים 1 נראה כי המדד, המסמל את אי־הוודאות לאחר האיום, גבוה יותר ממדד הפיזור, המסמל את אי־הוודאות לפני האיום. עולה אפוא שהאיום (להגדיל את השומה בצו לעומת השומה שלפני ההשגה) מגביר את חוסר הוודאות של הנישום בתוצאת המס האפשרית, בין שצפה את היתכנות עמדתו של פקיד השומה כגבוהה ובין שהעריך

המתאם בין גידול בחוסר הוודאות לבין גידול בהפרש בין השומות



תרשים 1: מתאם בין גידול בחוסר הוודאות בתוצאת המס לבין הגידול בהפרש שבין שומות הנישום המבוסס והנישום החלש בעקבות איום פקיד השומה להגדיל את השומה

אותה כנמוכה. נוסף על כך, בסקירת התרשים מימין לשמאל אפשר ללמוד שכאשר מלכתחילה אין הנישום בטוח בעמדתו, לאיום של פקיד השומה יש השפעה פחותה. בהתאם לכך, ההפרש בין שומות הנישום המבוסס לבין שומות הנישום החלש הוא קטן (באופן יחסי). ככל שהנישום בטוח יותר בעמדתו, איומו של פקיד השומה הולך ומגביר את חוסר הוודאות של הנישום, ובהתאמה גדלים גם ההפרשים בין השומות של שני הנישומים – המבוסס והחלש.

בדוגמה ראינו שהאיום של פקיד השומה להגדיל את השומה בצו לסכום של 160,000 שקלים לעומת השומה שנקבעה טרם ההשגה גרם לנישום החלש להסכים לפשרה ודאית, שבה ישלם 87,606 שקלים לעומת סכום של 69,167 שקלים, שסימן את הפשרה המרבית מבחינתו של הנישום החלש בטרם האיום. כמו כן, האיום גרם לנישום המבוסס להסכים לפשרה ודאית, שבה ישלם 78,624 שקלים במקום 62,424 שקלים בטרם האיום. ההפרש בין השומות של שני הנישומים גדל אפוא מ־6,743 שקלים לפני האיום ל־8,982 שקלים לאחר האיום. לשון אחר, האיום הגדיל את הפער הכלכלי בין נישום עני לבין נישום עשיר, הוזה לו בהעדפותיו, ב־2,239 שקלים.

השימוש במדד AAD ממשיך להמחיש את הגברת חוסר הוודאות שנוצרה בשל האיום של פקיד השומה. לפני האיום הסתכם מדד AAD ב־48 נקודות:

$$AAD \text{ (לפני האיום)} = |100 - 60| * 60\% + |0 - 60| * 40\% = 48$$

לאחר האיום גדל המדד, והוא עומד על 60 נקודות:

$$AAD \text{ (אחרי האיום)} = |160 - 75| * 25\% + |100 - 75| * 35\% + |0 - 75| * 40\% = 60$$

איומו של פקיד השומה להגדיל את השומה בצו, לעומת השומה שנקבעה טרם ההשגה, הגדיל את חוסר הוודאות מ־48 ל־60 נקודות, ובכך הרחיב את הפער הכלכלי בין נישום מבוסס לבין נישום חלש ב־2,239 שקלים. והנה, לא זו בלבד שהאיום ערער את ביטחונם של הנישומים, הוא אף גרם לנישומים חלשים להסכים לשלם סכום גבוה יותר מנישומים מבוססים.

ואכן, העובדה שהאיום מקל את השגת הפשרה אינה נעלמת מעיניהם של פקידי השומה, והם משתמשים באסטרטגיה זו בתדירות גבוהה (ראיונות "אנונימי 8", "אנונימי 9", "אנונימי 12"). הראיונות גם מלמדים כי פקידי השומה נוקטים את אסטרטגיית האיום שלא לפי משנה סדורה, אלא לפי תחושתם, המבוססת על ניסיונם בשדה (ראיונות "אנונימי 5", "אנונימי 8"). עם זאת, חובה לציין את הטענה (ראיון "אנונימי 14") כי יש משרדים שהממונים עושים בהם מאמץ מקביל לבחון את איכותה ואת מקצועיותה של עבודת המפקח לאורך שלבי השומה על מנת להגביר את מקצועיותו ואת מיומנותו לאורך זמן, גם אם הדבר אינו עולה בהכרח עם מדדי תשואת המס ושכר העידוד.

שילוב של האיומים

שילוב של אסטרטגיית איום בהגדלת השומה עם אסטרטגיית "קח או עזוב" יכול להגביר את ההשפעה של כל אחת מאסטרטגיות אלו אילו ננקטה בנפרד. בדוגמה שנתנו, סביר להניח שלאחר איום בהגדלת השומה בצו ל־160,000 שקלים, גם הנישום החלש וגם הנישום המבוסס ישמחו לקבל את הצעת "קח או עזוב" בסכום של 65,000 שקלים, משום שההצעה נמוכה אצל שניהם מתוספת המס בפשרה (המעודכנת). זאת

ועוד, טקטיקות ההסתרה וההפחדה שהצגנו ממשיכות ופוגעות עוד יותר בנישום החלש, שהאיום של פקיד השומה פועל עליו באופן חזק יותר מאשר על הנישום המבוסס. עם האיום גדל הפער בין הנישום המבוסס לבין הנישום החלש, ועמו נפגע גם השוויון. נוסף על כך, האפשרות של הסתייעות במומחה למסים, שתכליתה להקטין את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס, שמורה בעיקר לנישום המבוסס. כל אלו מחזקים את טענתנו כי הגברת חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס, באמצעות פעולתו של פקיד השומה, מגדילה את הפערים הכלכליים בין שני סוגי הנישומים.

סיכום ודיון

במאמר זה טענו כי מערכת תמריצים המדרבנת ביורוקרטים ברמת הרחוב לפעול מול האזרח בדרך עוינת, לצד חוסר ודאות וא-סימטריה במידע לטובתו של הביורוקרט, מובילים לפערים חברתיים ולפגיעה בשוויון. חוסר הוודאות של הנישום באשר לתוצאותיו של הליך השומה, בהנחה שרוב הנישומים הם שונאי סיכון, מגדיל את עוצמתו של פקיד השומה – הביורוקרט. עם הטיית הכוח לכיוונו של ביורוקרטים אלו מוטות גם תוצאות המדיניות הזאת לכיוון האינטרסים שלהם. כפי שהמחשנו, ליכולתם הכלכלית של הנישומים יש השפעה על שומת המס שלהם. הפרדוקס הוא שדווקא הנישומים החלשים הם שנאלצים לשלם מס גבוה יותר מנישומים מבוססים בשל נקיטת הדרך העוינת כאמור. ההבדל בשנאת הסיכון בין שני הנישומים, התלוי בהונם הראשוני ובחוסר הוודאות באשר לתוצאת המס, גורמים לכך שהנישום החלש יהיה מוכן לשלם בפשרה שומת מס גבוהה יותר מנישום מבוסס בעל פונקציית תועלת זהה, שיש לו אמצעים טובים יותר להתמודד עם אי-הוודאות. ככל שגדל חוסר הוודאות, גדל גם ההפרש בין השומות שישולמו בפשרה. כלומר, אנו עדים להשפעה חלוקתית כלכלית רגרסיבית, והתוצאה המתקבלת היא אפוא אי-צדק חברתי במובן של הגדלת הפערים הכלכליים בין נישומים מבוססים לבין נישומים חלשים.

הראינו כי חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס דוחק את הנישום לשלם מס גבוה יותר בפשרה, ולכן פקיד השומה משתמש בו, ואף מבקש להגבירו, על מנת לקבוע שומה מרבית בזמן קצר ככל האפשר בלי להיחשף לביקורת ועל-ידי הקטנת הסיכוי שהשומה תהפוך לתקדים מחייב. חוסר הוודאות בנוגע לתוצאת המס נגרם לא רק משום שרשות המסים אינה מוסרת לנישום את כל המידע שבידיה, אלא גם משום שלפקיד השומה יש יכולת להוסיף טיעונים חדשים לאורך הליך השומה, שלא הועלו קודם לכן. מעבר להיבטיה האי-שוויוניים, תופעה זו בעייתית ביותר, גם מכיוון שהיא מכרסמת באמון הציבור במוסדות הממשל ובערכים השתתפותיים-דמוקרטיים.

עולם המיסוי יישאר כנראה תחום מורכב, ודיוני שומה לעולם יהיו חלק מן המציאות האנושית. כיצד, בכל זאת, אפשר להקטין את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס,

באופן שיאפשר לנישום להבין טוב יותר כיצד פקיד השומה מעריך את סיכויי טענותיו אגב הדיון בשומה?

המלצותינו מבוססות על ההבנה שאפשר לחלק לשניים את הגורמים לחוסר הוודאות באשר לתוצאת המס: (1) לנישום חסר מידע בדבר הסיכויים להתאמתות טענותיו של פקיד השומה; (2) פקיד השומה יכול להוסיף טיעונים ואימונים בשלב הדיון בשומה. בתמצית, המלצותינו מבוססות על ערכים של שקיפות, המגובים ברגולציה ובביקורת חיצונית ופנימית, ועל יצירת מערכת תמריצים שתוביל את הביורוקרט לצמצם את השימוש באסטרטגיות המעודדות אי־שוויון ופגיעה בערכי הצדק. יישום נהלים, שיתמקדו בחובתו של הריבון למסור מידע לאזרח ובמניעת יכולתו של פקיד השומה להמציא טענות שונות לנישומים שווים או להוסיף טענות שלא נטענו, יקטין את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס. כך יהפוך הליך השומה לשקוף והוגן יותר לרווחת הנישומים בכלל, ולרווחת הנישומים מעוטי היכולת בפרט.

המלצות לשיפור

קידום חקיקה מנהלתית המקדמת שקיפות

את המידע, שיגביר את הוודאות בתוצאת המס וראוי למוסרו לציבור, אפשר לחלק לארבע קטגוריות עיקריות: (1) מידע כללי, המתייחס לכלל הנישומים וצופה לעבר, למשל הסדרים או הקלות כלליות שרשות המסים נוהגת לתת לכלל הנישומים, בפרט בשל אירועי מס שקרו; (2) מידע כללי הצופה לעתיד, למשל פרשנותה הרשמית של רשות המסים; (3) מידע ספציפי, המתייחס לנישום מסוים וצופה לעבר, בדמות שומות ספציפיות בהסדר שרשות המסים הגיעה אליהן עם נישומים שכבר נקבע להם אירוע מס; (4) מידע ספציפי הצופה לעתיד, כגון החלטות מיסוי (tax pre ruling) שהנישום מבקש בטרם אירוע המס. על מנת להגדיל את נגישותו של הנישום למידע בדבר סיכויי טענותיו של פקיד השומה, יש לאמץ, לתקן ולעדכן נהלים המגובים בחקיקה בדבר חובת פרסום פרשנותה הרשמית של רשות המסים, חובת פרסומן של כל החלטות המיסוי שרשות המסים מקבלת ואף של הסדרי פשרה שקיבלה (תוך כדי השמטת פרטי הנישומים), הרחבת סמכותם של הממונים האזוריים לכוון החלטות מיסוי מקדמיות וכל מידע רלוונטי אחר.

שינוי מערכת התמריצים של פקיד המס במקביל לשינוי ארגוני

צעדים ברמת הארגון, שתכליתם וכוונתם האמתית היא לאזן בין יעדי גבייה לבין ערכים של צדק ושוויון, עשויים להיות צעד חשוב בשינוי המציאות. במקרה שפקיד השומה משתמש בסמכויותיו כדי לקדם תועלת אישית על חשבון הציבור, אפשר לאמץ נהלים משלימים ונוספים המכוונים לצמצם את יכולתו להגביר את חוסר הוודאות באשר

לתוצאת המס. נדגיש כי אין אנו ממליצים לצמצם את כל מרחב ההחלטה של פקידי השומה. תחת זאת אפשר לנקוט צעדים אחרים: לאמץ נהלים המחייבים אותו לציית לפסיקות קודמות של בית המשפט, להקשיח את אפשרותו לסטות מפרשנותה הרשמית של רשות המסים, לחייב אותו ליישם החלטות מיסוי והסדרי שומה דומים על נישומים זהים, לתחום את יכולתו להוסיף טיעונים משפטיים לשומה שהוציא בצו, אם לא הוזכרו בשומה שיצאה קודם לכן, לדאוג לתגמל את פקידי השומה כדי שיעמדו בתנאים אלו, באופן שיתמרץ את ביורוקרט הרחוב לפעול בנוהל המוכתב, ועוד. את כלל הצעדים הללו מומלץ לבצע גם כהדרכה ברמת הפרט, אך בעיקר על-ידי יצירת שינוי ארגוני שבו מעורבים כלל העובדים ועל-ידי הטמעת תרבות ארגונית המבוססת לא רק על הישגיות אלא אף על אחריותיות, בדומה להמלצתו של מבקר המדינה (2012) לפעול לתיקונה של שיטת שכר העידוד של מפקחי המס כדי להגביר את הטיפול המקצועי והאיכותי בתיקים.

שקיפות באמצעות נתונים זמינים

לטעמנו, נכון לקדם את הקמתו של מסד נתונים זמין (למשל, באתר אינטרנט), שיפרט נתונים ועובדות על שומות שנדונו ואף יציג בתמצית את שיקוליו של פקיד השומה בתיקים דומים. אפשרות הניתנת לכל נישום להיכנס בכל עת ולראות מה התרחש במקרים דומים לשלו עשויה להפחית את ההניעה (מוטיבציה) של פקידי השומה לנקוט דרך חישוב שונה במקרים דומים. מסד נתונים כזה יאפשר גם לארגונים של חברה אורחית, ואף להתארגנויות של עצמאים, לבחון את התנהלותם של פקידי השומה ולדווח לציבור או לרשויות על כל חשש להתנהלות לא תקינה ויפחית את חוסר הוודאות באשר לתוצאת המס.

פיקוח ורגולציה

ביקורת ורגולציה שיבטיחו פיקוח ואכיפת החוק הן גורם חשוב, והמציאות האנושית מלמדת שקשה לנהל בלעדיהן מערכות ביורוקרטיות. בהקשר זה יש להבחין בין ביקורת פנימית לבין ביקורת חיצונית לסוכנות הביורוקרטית. פיקוח ורגולציה, שתכליתם לקדם שקיפות במידע ולהכפיף את פקידי השומה להתנהגות אחראית מתוך ראייה ציבורית רחבה, עשויים לצמצם במידה מסוימת מקרים של חוסר הוגנות ואי-צדק. ראוי אפוא ששקיפות במידע תהיה חלק ממערך הבקרה הפנימית של רשות המסים. אמנם ייתכן שהביקורת תהיה יעילה פחות בשל תהליכי התברות הארגוני שהמבקר הפנימי עובר, אך למבקר זה, המכיר את המערכת ואת התרבות הארגונית-ביורוקרטית בארגונו, יש יתרון על מבקרים חיצוניים. ואולם, למבקר חיצוני, שאינו תלוי בארגון המבוקר בתנאי עבודתו, יש יתרון גדול המבוסס על עצמאותו ועל אי-תלותו. יש להניח כי לפיקוח שלו תהיה אכיפה יעילה יותר, בייחוד אם עבודתו תעוגן בבסיס חוקי.

דיון

להמלצותינו יש גם חסרונות. ראשית, לנהלים שהצענו יש עלויות כלכליות. משמעות כלכלית שלילית עיקרית הנלווית למקצתן היא הגדלת הביורוקרטיה והגדלת עלויות העסקה של השומה. נוסף על כך, משמעותם של צעדים אלו עשויה להיות גם ירידה צפויה של תקבולי המס והגדלת הגירעון הממשלתי. עם זאת, לדעתנו, התועלת החברתית והתועלת הכלכלית, הנלוות לתיקונו של כשל האי-סימטריה במידע לטווח הארוך, תהיינה גבוהות מעלויותיו. מעבר לכל זאת, הבעייתיות הרבה ביותר הכרוכה בהצעות אלו היא יכולת ביצוען. ואכן ספק רב אם מקבלי ההחלטות אכן ישאפו לפתרון יעיל ארוך טווח בשל עלויותיו הכלכליות המיידיות לטווח הקצר, אם נביא בחשבון את קשיי המשימות ואת התרבות הפוליטית בישראל בעת כתיבת שורות אלו (Cohen, 2013, 2015).

כפי שהסביר ליפסקי (Lipsky, 1980), הביורוקרטים ברמת הרחוב אינם אלו שמחליטים מה יהיו גבולות ההתערבות של המדינה, ואין זה מתפקידם. גם אם עבודתם של הביורוקרטים מעודדת את הציבור לחשוב שהם המפתח לרווחת הציבור, התנהגותם תשתנה לפי כללי המשחק ולפי מערכת התמריצים שיציבו להם הפוליטיקאים והביורוקרטיה הבכירה. לפיכך, גם בעידן של הישגיות ותחרותיות, על מקבלי ההחלטות לזכור כי על מנת לקדם מנהל ציבורי מוצלח עליהם למצוא את האיוון בין דרישות תחרותיות של ביצועים לבין ערכים של צדק, שוויון ואחריות. הכרה ציבורית בבעייתיות הכרוכה במצב הקיים ודרישת הציבור הרחב ממקבלי ההחלטות לתקנו, יכולות להיות צעד ראשון ומשמעותי לקראת שינוי.

מקורות

- בית המשפט העליון (1962). בג"צ 243/62, אולפני הסרטה נ' המועצה לביקורת סרטים. פסק דין טז 12407. ירושלים: המחבר.
- בית המשפט העליון (1981). בג"צ 376/81, לוגסי נ' שר התקשורת. פסק דין לו(2) 449. ירושלים: המחבר.
- כל זכות (ללא תאריך). פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961. אוזור ב-21 במאי, 2015 מתוך <http://www.kolzhut.org.il>
- הכנסת, מרכז המחקר והמידע (2010). שיטות התגמול והמדידה הנהוגות באגף מס הכנסה: השלכות ציבוריות. ירושלים: המחבר.
- מבקר המדינה (1998). דוח שנתי 48 לשנת 1997 ולחשבונות שנת הכספים 1996. ירושלים: המחבר.
- מבקר המדינה (2012). דוח ביקורת שנתי 62 לשנת 2011 ולחשבונות שנת הכספים 2010. ירושלים: המחבר.

משרד האוצר, אגף התקציבים (2010, אוקטובר). תקציב המדינה, הצעה לשנות התקציב 2011-2012: עיקרי התקציב ותכנית תקציב רבי-שנתית. ירושלים: המחבר. משרד האוצר, רשות המסים (ללא תאריך). על רשות המסים בישראל: כללי. אוהור ב' 21 במאי, 2015 מתוך <https://taxes.gov.il/About/Pages/AboutIasralTaxesAuthority.aspx>

משרד המשפטים (2015). חוק חופש המידע תשנ"ח-1998. רשומות, ספר החוקים, 1667. אוהור ב' 21 במאי, 2015 מתוך <http://index.justice.gov.il/Units/Reshomot/publications/Pages/BookOfLaws.aspx>

- Behn, R. D. (1999). The new public management paradigm and the search for democratic accountability. *International Public Management Journal*, 1, 131-165.
- Behn, R. D. (2001). *Rethinking democratic accountability*. Washington, D.C.: Brookings Institution.
- Blais, A., & Dion, S. (1991). *The budget-maximizing bureaucrat: Appraisals and evidence*. Pittsburgh, PA: University of Pittsburgh Press.
- Bovens, M., & Zouridis, S. (2002). From street-level to system-level bureaucracies: How information and communication technology is transforming administrative discretion and constitutional control. *Public Administration Review*, 62(2), 174-185.
- Cohen, N. (2013). "We are talking about saving lives": The welfare state, health policy and non-governability – A case study of an Israeli hospital. *Social Work in Public Health*, 28(6), 619-636.
- Cohen, N. (2015). Bargaining and informal interactions in the national budget: A game theory analysis of the Israeli case. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 58-78.
- Cohen, N., & Arieli, T. (2011). Field research in conflict environments: Methodological challenges and the snowball sampling. *Journal of Peace Research*, 48(4), 423-435.
- Ellis, K. (2007). Direct payments and social work practice: The significance of "street-level bureaucracy" in determining eligibility. *British Journal of Social Work*, 37, 405-422.
- Fineman, S. (1998). Street-level bureaucrats and the social construction of environmental control. *Organization Studies*, 19, 953-974.
- Friedman, S. (2002). *The micro-economics of public policy analysis*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

- Fry, B. R. (1989). *Mastering public administration: From Max Weber to Dwight Waldo*. Chatham, NJ: Chatham House.
- Galanter, M. (1974). Why the "haves" come out ahead: Speculations on the limits of legal change. *Law & Society Review*, 95, 165-230.
- Hasenfeld, Y. (Ed.) (1992). *Human services as complex organizations*. Newbury Park, CA: Sage.
- Hill, H. C. (2003). Understanding implementation: Street-level bureaucrats' resources for reform. *Journal of Public Administration Review and Theory*, 13(3), 265-282.
- Kaplow, L. (1996). How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. *National Tax Journal*, 49, 135-150.
- Kosar, K. R. (2011). Street level-bureaucracy: The dilemmas endure. *Public Administration Review*, 71(2), 299-302.
- Lederman, L. (1999). Which cases go to trial? An empirical study of predictors of failure to settle. *Case Western Reserve Law Review*, 49, 315-358.
- Lipsky, M. (1969). *Toward a theory of street-level bureaucracy*. Madison, WI: University of Wisconsin, Institute for Research on Poverty.
- Lipsky, M. (1980). *Street-level bureaucracy: Dilemmas of the individual in public services*. New York, NY: Russell Sage Foundation.
- Lipsky, M. (2010). *Street-level bureaucracy: Dilemmas of the individual in public services 30th anniversary edition*. New York, NY: Russell Sage Foundation.
- Maynard-Moody, S., & Musheno, M. (2003). *Cops, teachers, counselors: Stories from the front lines of public service*. Ann Arbor, MI: University of Michigan Press.
- McCaffery, E. J. (1990). The holy grail of tax simplification. *Wisconsin Law Review*, 5, 1267-1322.
- Mead, L. M. (2004). *Government matters: Welfare reform in Wisconsin*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Nielson, V. L. (2006). Are street-level bureaucrats compelled or enticed to cope? *Public Administration*, 84(1), 861-889.
- Niskanen, W. A. (1971). *Bureaucracy and representative government*. Chicago, IL: Aldine.
- Niskanen, W. A. (1975). Bureaucrats and politicians. *Journal of Law and Economics*, 18(1), 617-643.
- Paul, D. L. (1997). The sources of tax complexity: How much simplicity can fundamental tax reform achieve? *North Carolina Law Review*, 76, 151-222.

- Prendergast, C. (2007). The motivation and bias of bureaucrats. *The American Economic Review*, 97(17), 180-196.
- Prottas, J. M. (1979). *People processing: The street-level bureaucrat in public service bureaucracies*. Lexington, MA: Lexington Books.
- Radin, B. A. (2002). *The accountable juggler*. Washington, DC: CQ Press.
- Thompson, D. F. (1980). Moral responsibility of public officials: The problem of many hands. *American Political Science Review*, 74(4), 905-916.
- Whyte, W. F. (1943). *Street corner society: The social structure of an Italian slum*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Wilson, J. Q. (1989). *Bureaucracy: What government agencies do and why they do it*. New York, NY: Basic Books.

נספח 1: רשימת המרואיינים למחקר

- "אנונימי 1" – פקיד שומה, 2011 (ריאיון טלפוני).
- "אנונימי 2" – מפקח שומת ניכויים, 2011 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 3" – סגן פקיד שומה, 2010 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 4" – מפקח שומה, 2010 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 5" – רכז שומה, 2010 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 6" – רכז שומה, 2010 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 7" – רכז שומת ניכויים, 2011 (ריאיון טלפוני).
- "אנונימי 8" – סגן פקיד שומה, 2011 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 9" – רואה חשבון מייצג, 2011 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 10" – עורך דין מייצג, 2011 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 11" – סגן מנהל משרד מיסוי מקרקעין, 2011 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 12" – עובד מחלקה מקצועית במס הכנסה, 2010 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 13" – רכז שומה, 2011 (ריאיון פנים אל פנים).
- "אנונימי 14" – סגן פקיד שומה, 2012 (ריאיון פנים אל פנים).