

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

אבי נוב*

שיטת הפרשנות לחקיקת המס המיושמת כיום בבתי המשפט בעייתית מטעמים שונים. מטרת המאמר היא לבקר את שיטת הפרשנות המקובלת לחקיקת המס, ולתמוך בשיטת פרשנות אחרת, ראויה. הביקורת מתמקדת במשנתו של נשיא בית המשפט העליון לשעבר אהרן ברק, אשר יישם את שיטת הפרשנות התכליתית. בהתאם לתפיסה פרשנית זאת, נטל על עצמו בית המשפט להילחם בתכנוני מס, בין היתר באמצעות סגירת "פרצות" הקיימות למכביר בחקיקת המס. בשל בעיות רבות בשיטת פרשנות זו, שיטת הפרשנות הראויה בחקיקה בכלל, ובחקיקת המס בפרט, היא הפרשנות המילולית. ראוי היה גם כי שיטת הפרשנות המילולית תלווה בשלושה עקרונות פרשניים מרכזיים: יצירת הרמוניה מיסויית, יישום ההיגיון הכלכלי של דיני המס ופירוש חוקי המס לטובת הנישום.

א. מבוא. ב. הפרשנות התכליתית בחקיקת המס; 1. שיטת הפרשנות התכליתית; 2. ביקורת על שיטת הפרשנות התכליתית. ג. שיטת הפרשנות הראויה בחקיקת המס; 1. עדיפות הפרשנות המילולית; 2. חוקי המס מול חוקי היסוד; 3. שינויי מגמה בפסיקת בתי המשפט. ד. עקרונות פרשנות ייחודיים בחקיקת המס; 1. שלושת העקרונות המרכזיים המלווים לשיטת הפרשנות המילולית; 2. היחס בין שלושת כללי הפרשנות. ה. סיכום.

"דיני המס סבוכים דיים בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו".

(השופט אשר גרוניס, עניין פוליטי)¹.

* דוקטור למשפטים, בית הספר למשפטים ובית הספר למינהל עסקים, המסלול האקדמי המכללה למינהל.

1 מתוך פסק הדין אשר כתב שופט בית המשפט העליון, אשר גרוניס, בעניינו של אלברט פוליטי. ראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (פורסם בנבו, 28.5.2008).

א. מבוא

נוסח חוקי המס, כמו נוסח חוקים, עשוי להיות מעורפל ולא ברור, ולפיכך מחייב שימוש בכללי פרשנות². במאמר זה אטען כי שיטת הפרשנות לחקיקת המס, כפי שהתגבשה בעניין **חצור**³ והמיושמת כיום בבתי המשפט, היא בעייתית מטעמים שונים, ולקליטתה לא קדם דיון מעמיק. מטרת המאמר היא לבקר את שיטת הפרשנות המקובלת לחקיקת המס, ולתמוך בשיטת פרשנות אחרת, ראויה. הביקורת שלי תתמקד במשנתו של נשיא בית המשפט העליון לשעבר אהרן ברק בנוגע לפרשנות חוקי המס. חקיקת המס בישראל מסובכת, ולעתים רבות ניסוחה אינו ברור⁴. עמד על כך המשנה לנשיאה אליעזר ריבלין בעניין **שופינג.קום**⁵, באמרו: "אין זו הפעם הראשונה בה נגועים

(להלן: עניין **פוליטי**). בדומה לכך, שופטת בית המשפט העליון א' חיות כותבת: "כבר נאמר כי פירושם של חוקי מס בישראל מעורר קושי מיוחד משום שחוקים אלה, יותר מאחרים, סבוכים ומורכבים, והדבר נובע, בין היתר, מכך שנוסחם הוא תולדה של תיקונים רבים שניתקנו בהם לאורך השנים כמעשה הטלאה (ראו דו"ח וועדת המומחים לרפורמה במס הכנסה ליחידים (ועדת ששינסקי) (התשמ"ח) 1988). אכן, תיקונים אלה לקו לא אחת בחוסר קוהרנטיות ובהיעדר ראייה כוללת המשלבת את ההוראות המתקנות במסד החקיקתי הקיים. מכאן הקושי בפניו ניצב הפרשן החותר לפירוש משתלב והרמוני של ההוראות השונות הרלוונטיות לנושא העומד לדיון". ע"א 7034/99 **פקיד שומה כפר סבא נ' דר**, פ"ד נח(4) 913, 925 (2004) (להלן: עניין **דר**).

מעט מאוד נכתב על כללי הפרשנות בפרשנות דיני מס. ראו למשל א' ר' קלימובסקי "פירוש חוקי מסים" **רואה החשבון ב** 181 (1951–1952); א' ר' קלימובסקי "חוקי מסים וניצולם" **רואה החשבון ג** 61 (1952–1953). מאמר זה בא למלא את החסר בתחום זה. על פרשנות חקיקת המס בארצות הברית, ראו לדוגמה: Michael Livingston, *Congress, the Courts, and the Code: Legislative History and the Interpretation of Tax Statutes*, 69 TEX. L. REV. 819 (1991); William D. Popkin, *Law-Making Responsibility and Statutory Interpretation*, 68 IND. L.J. 865 (1993); William D. Popkin, *An "Internal" Critique of Justice Scalia's Theory of Statutory Interpretation*, 76 MINN. L. REV. 1133 (1992); William D. Popkin, *Judicial Use of Presidential Legislative History: A Critique*, 66 IND. L.J. 699 (1991); William D. Popkin, *The Collaborative Model of Statutory Interpretation*, 61 S. CAL. L. REV. 543 (1988); Lawrence Zelenak, *Thinking About Nonliteral Interpretations of the Internal Revenue Code*, 64 N.C. L. REV. 623 (1986). ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70 (1985) (להלן: עניין **חצור**). ראו אריה לפידות "על ניסוח חוקי מסים ועל פרשנותם" **רבעון לענייני מסים** ט 177 (1974). ע"א 9453/06 **מנהל מע"מ ומס ערך קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ** (פורסם בנבו, 11.8.2008).

דיני המיסים בכשל ניסוחי. תחת לומר דברים מפורשים – מי חייב ומי פטור – בחר המחוקק בתלי-תילים של הפניות המזמינות עליהן דרש, ניחוש, חיבוט והשערה⁶. בדומה לכך, הנשיא אהרן ברק כתב: "חוקי המסים סבוכים הם [...] יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון"⁷. ובעניין אחר קבע: "כשלעצמי, אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה"⁸. בית המשפט העליון חזר על כך גם בעניין אלקה אחזקות⁹, בקבעו: כי "על הפרשן להניח שנסח החיקוק אינו 'עושה מלאכת מחשבת', אלא מלאכה אנושית על חולשותיה ופגמיה"¹⁰.

בשונה מפרשנות חקיקה בכלל, נראה כי השימוש בכללי פרשנות מוגבר יותר בחקיקת המס. השופט ויתקון אמר כי אף שאין לו נתונים סטטיסטיים, בשום תחום משפטי אחר אין מרבים כל כך להסתמך על כללי פרשנות כמו בחקיקת המס¹¹. השימוש המוגבר בכללי פרשנות בחקיקת המס נובע ממורכבות חקיקה זאת ומהשימוש שעושים בה לקידום מטרות חברתיות ואחרות¹².

- 6 שם, פס' 13 לפסק דינו של השופט ריבלין. בדומה לכך, השופט דורנר מסבירה בפסק הדין בעניין זילברשטיין, כי דיני המסים סבוכים בין היתר מכיוון שהם עשויים טלאי על גבי טלאי. ראו ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 384 (1993).
- 7 עניין חצור, לעיל ה"ש 3, בעמ' 77.
- 8 ר"ע 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, 831 (1983).
- 9 ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999) (להלן: עניין אלקה אחזקות).
- 10 שם, בעמ' 781–782. בדנ"א 4757/03 מנהל מס שבע מקרקעין נ' מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ, פס' 9 לפסק דינו של השופט חשין (פורסם בנבו, 7.7.2003) מוסבר עניין זה באמצעות המשל הבא: "בית המחוקקים נמשל לבית-מאפה. בעל המאפה הוא – והוא בלבד – יקבע מה יאפה ואימתי יאפה, ואולם משעה שיצא המאפה מן התנור, נסתיימה מלאכתו של האופה, ולא הוא שיקבע מה טעמו של המאפה. וכבר לימדונו חז"ל, כי אין הנחתום מעיד על עיסתו".
- 11 אלפרד ויתקון "דרכי פרשנות בתחום דיני המסים" ספר לובנברג 13 (דניאל פרידמן ויצחק שילה עורכים, התשמ"ח).
- 12 פרופ' ברק אומר בעניין זה: "התכלית המונחת ביסוד חקיקת מס היא המטרות, הערכים והאינטרסים שחוק מס נועד להגשים. במעגל קרוב המטרה היא הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית. זו לרוב המטרה המיידית, אך אין היא המטרה היחידה. מאחורי המטרה המיידית עשויות לעמוד מטרות נוספות בעלות אופי חברתי. מס הוא מכשיר חברתי. באמצעותו נלחמת החברה בתופעות הנתפשות כשליליות. הוא מעודד פעולות שרוצים לעודדן ומרתיע מפני פעולות שרוצים למונען. הוא מפתח מקורות טבעיים ואנושיים. הוא מעודד תעשייה, מדע ומחקר. הוא מביא לחלוקה מחדש של אמצעי הייצור. כל אלה, ורבים אחרים, הם יעדים של דיני המסים". אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 434 (1997). להרחבה

ישנן שתי שיטות מרכזיות בפרשנות חקיקה בכלל¹³. הראשונה מכונה "פרשנות מילולית" (textualism), והשנייה – "פרשנות תכליתית" (intentionalism). תומכי השיטה הראשונה מעדיפים פרשנות טכנית-אובייקטיבית, אשר מתמקדת בנוסח החקיקה ומפחיתה את התערבות השופטים במלאכת הפרשנות. לעומת זאת, תומכי השיטה השנייה מעדיפים פרשנות רחבה המתמקדת במטרות החקיקה ומעניקה לשופטים חופש לבחור בפרשנות הנראית להם כמתאימה בנסיבות העניין¹⁴.

בדומה לפרשנות חקיקה בכלל, גם בפרשנות חקיקת המס, מעולם לא הייתה הסכמה על שיטת פרשנות אחת¹⁵. החל בשנות החמישים ניתן לזהות בפסיקה שיטות שונות בפרשנות. כך, למשל, בפסק דין משנות החמישים קבע השופט אגרט כי אין לפרש את דיני המס באופן דווקני¹⁶. מאידך גיסא, בפסק דין אחר מאותה תקופה, קבע השופט חשין כי "דברי חוק ומשפט שענינם הטלת מסים יש לפרשם פירוש מצמצם ביותר"¹⁷. עם זאת, נראה כי עד

בעניין זה, ראו אבי נוב "עקרונות הצדק במערכת המס ויישומם במיסוי הבינלאומי" **מיסים** טז(6) א-76 (2002).

13 להרחבה בעניין זה, ראו אהרן ברק **פרשנות במשפט** כרך שני – פרשנות החקיקה 79–91 (1993). כמו כן, ראו: WILLIAM N. ESKRIDGE JR., PHILIP P. FRICKEY & ELIZABETH GARRETT, *LEGISLATION AND STATUTORY INTERPRETATION* (2000); Cass R. Sunstein & Adrian Vermeule, *Interpretation and Institutions*, 101 MICH. L. REV. 885, 886 (2003).
14 על ההבחנה הזאת, ראו: Caleb Nelson, *What is Textualism?*, 91 VA. L. REV. 347, 350, (2005); Allen D. Madison, *The Tension Between Textualism And Substance-Over-Form Doctrines In Tax Law*, 43 SANTA CLARA L. REV. 699 (2003); Joseph Isenberg, *Musing on Form and Substance and Form in Taxation*, 49 CHI. L. REV. 859 (1982).

15 בנוגע לחוסר ההסכמה בפרשנות חקיקה, פרופ' אהרן ברק כותב: "טרם גובשה בישראל תורה בדבר פרשנות החקיקה. בקהיליה המשפטית (והפרשנית) בישראל אין קונסנסוס באשר לעקרונות ולכללים החלים בפרשנות החקיקה". ברק, לעיל ה"ש 13, בעמ' 35.
16 ע"א 120/52 **קומרופסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעים**, פ"ד ז 141 (1953). בפסק הדין נקבע כך: "אין לקרוא שום דבר בין השיטין של החוק; אין להסיק ממנו שום דבר מכללא, אפשר רק לבדוק את לשונו בדיקה ראויה". כמו כן נקבע: "כשאנו באים לפרש חוקים המטילים מסים חייב כל אחד להעניק להם פירוש הוגן ומתקבל על הדעת, בלי נטיה לכאן או לכאן". שם, בעמ' 153. בנוסף נקבע בע"א 421/78 **פקיד השומה תל-אביב 1 נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ**, פ"ד לג(2) 454 (1979): "למעשה אין כללים מיוחדים החלים על פירוש חוקים המטילים מיסים, והכללים הנ"ל הם חלק מההלכה, הכללית יותר, שאין להרחיב ולתת פירוש ליברלי מדי לחוק המטיל חובה כלשהיא על האזרח או המגביל זכויותיו או חופש פעולתו. ובכלל יש לפרש כל חוק באופן סביר והוגן על מנת לבצע את כוונת המחוקק כפי שהיא קיבלה ביטוי בדברי חקיקתו, ובית המשפט לא יתן לחוק פירוש שאינו משתמע, במפורש או מכללא, מדברי החיקוק עצמו".

17 בג"ץ 34/50 **אסנין נ' המועצה המקומית עיר יזרעאל-עפולה**, פ"ד ד(1) 898, 911 (1950).

שנות השמונים רבו פסקי הדין אשר תמכו בגישה הדווקנית. באחד מפסקי הדין נאמר כך: "כלל הוא שבפירוש דיני מיסים בודקים רק את האמור בחוק עצמו בצורה ברורה, מבלי לייחס למחוקק כוונות לכאן או לכאן"¹⁸.

בתחילת שנות השמונים החל מהפך אשר הוביל נשיא בית המשפט העליון לשעבר, השופט אהרן ברק, בכל הנוגע לפרשנות חקיקת המס. פסק הדין אשר סימן את המהפך היה עניין **חצור**, שם נקבע כי יש לאמץ את הפרשנות התכליתית גם בנוגע לחקיקת המס¹⁹. ברק הדגיש שם, תוך הסתמכות על פסיקות קודמות, כי "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם"²⁰.

מסתבר כי שופטים רבים קיבלו את תורתו של ברק בפרשנות החקיקה בכלל ובפרשנות חקיקת המס בפרט, כ"הלכה למשה מסיני" מבלי לבחון את חסרונותיה הרבים כלל²¹. ניתן

18 ראו ע"א 165/79 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' כהן**, פ"ד לד(3) 284 (1980). ראו גם א' ויתקון וי' נאמן **דיני מיסים** 41 (מהדורה רביעית, 1969).

19 פרופ' אהרן ברק הביע את עמדתו בנוגע לתהליכים לקבלת עמדתו בעניין הפרשנות התכליתית של חקיקת המס, במאמר שפרסם באותה תקופה, ובו הוא אומר: "אכן, הפרשנות הדווקנית והפרשנות לטובת הנישום טמונות עמוק בחינוכם של רבים מהמשפטנים שלנו. חושש אני, כי יעבור עוד זמן רב עד שפרשנות זו תעקף לא רק מהרטוריקה אלא גם מהמנטליות. זאת ועוד: הפרשנות התכליתית מצויה בראשית דרכה אצלנו. היקפה ותכונותיה בכל ענפי המשפט טרם התבהרו דיים. רבים מהנוטים אחריה משלמים לה מס שפתיים לשוני, בלי שהפנימו את עמדתה. וזה כן, הפרשנות החקיקה בדרך כלל, בוודאי כך בפרשנות דיני המס, להם ייחוד משלהם. הנה כי כן, הפרשנות התכליתית עדיין חייבת לבסס את עצמה בתודעה של המשפטנים בישראל. מבחנה לא יהיה בציטוט עיקריה, אלא בהפעלתם הלכה למעשה במקרים הקשים, שבהם שיטת הפרשנות היא הקובעת את תוצאת הפרשנות". ברק, לעיל ה"ש 12, בעמ' 431.

20 עניין **חצור**, לעיל ה"ש 3, בעמ' 75. פסקי הדין שהנשיא ברק עליהם מסתמך, הם: ע"א 421/78 **פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מוצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ**, פ"ד לג(2) 454 (1979); ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' פרוסקאואר**, פ"ד לד(3) 579 (1980) (להלן: עניין **פרוסקאואר**); ע"א 534/79 **אפרת נ' מדינת ישראל – אגף המכס והבלו**, פ"ד לה(4) 729 (1981).

21 עם זאת, שופטים מסוימים אימצו באותה תקופה את הפרשנות המילולית. ראו, למשל, ע"א 474/82 **עירית תל-אביב יפו נ' גלמנד**, פ"ד מא(3) 125, 128, 129 (1987); ע"א 1458/99 **רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נו(2) 174 (2001); וכן ע"א 156/83 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבת**, פ"ד לז(4) 443 (1983) (להלן: עניין **שרבת**). השופט גולדברג, בעניין **שרבת** קובע כי יש להקפיד על פירוש הדברים שנאמרו בחיקוק מבלי להוסיף עליהם או לגרוע מהם, ומבלי לקרוא לתוכם דבר שלא נאמר על ידי המחוקק, אלא אם כן יביא הפירוש המילולי לידי תוצאה אבסורדית, כי אז יש להעדיף, אם הדבר אפשרי, פירוש המקיים את החיקוק אף שאינו פירוש מילולי. שם, בעמ' 448.

לראות כי לאחר עניין **חצור**, שופטים רבים בפסקי דין העוסקים במסים, מתחילים את הניתוח המשפטי תוך קביעה שיש לפרש את חקיקת המס בהתאם לפרשנות התכליתית²². בשנת 2008 החל להסתמן מהפך בגישת בית המשפט העליון, עם הנטייה להחזיר למילה הכתובה את כבודה האבוד. השופט גרוניס בעניין **פוליטי**, כפי שמצוטט בראשית המאמר, מבטא בבירור את מגמת החזרה ללשון החוק והנסיגה מהפרשנות התכליתית. בפסק הדין המרכזי, אשר נכתב על ידי השופטת נאור, נקבע כי לא ניתן לסטות מ"נוסחת החישוב הליניארי" בחישוב מס השבח²³, וזאת, בניגוד לעיקרון המופיע בפסקי דין אחרים, כמו לדוגמה בעניין **קלס**²⁴, שם נקבע כי ניתן לסטות מחזקות הקבועות בחוק²⁵. מהאמור עולה, כי ניתן לזהות שלוש תקופות בגישה הפרשנית של בית המשפט העליון לחקיקת המס: התקופה הראשונה, משנות החמישים ועד שנות השמונים, מאופיינת במחלוקת בין השופטים בנוגע לשיטת הפרשנות הרצויה, אך עם נטייה לאימוץ שיטת הפרשנות המילולית; התקופה השנייה, משנות השמונים ועד לשנת 2008, מאופיינת באימוץ מוחלט כמעט של שיטת הפרשנות התכליתית; התקופה השלישית החלה במאי 2008 ומאופיינת בנטייה של כמה שופטים לזנוח את שיטת הפרשנות התכליתית ולחזור לשיטת הפרשנות המילולית.

- 22 כך, לדוגמה, בפסק הדין בעניין **בז'ה**, נאמר: "מן המפורסמות, כי מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור את זו המגשימה את מטרת החקיקה". ע"א 8570/06 **פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה**, פס' ל' לפסק דינו של השופט רובינשטיין (פורסם בנבו, 12.3.2009).
- 23 נוסחת החישוב הליניארי מתייחסת אל השבח אשר נצבר בעת ביצוע עסקת מקרקעין כאילו הוא צומח באופן רציף, ליניארי, במשך השנים. בתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 נקבע כי על מקרקעין שנרכשו מיום 7 בנובמבר 2001 (היום הקובע) ואילך יחול שיעור מס מופחת של 20% (בנוגע ליחידים) במקום שיעור המס השולי אשר חל עובר לתיקון ועל יתרת השבח הראלי יחול שיעור המס המופחת בשיעור של 20%. המשמעות היא שבהתאם לנוסחה הליניארית, מפצלים את רווח ההון הראלי בין שתי תקופות כאמור.
- 24 ע"א 900/01 **קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4**, פ"ד נז(3) 750 (2003) לפסיקה נוספת התומכת בזכויות היסוד של נשים, ראו ע"א 3185/03 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' פלם**, פ"ד נט(1) 123 (2004); בג"ץ 7159/02 **מרדכי נ' פקיד שומה גוש דן**, פ"ד ס(3) 317 (2005); עמ"ה 172/01 **קריספל נ' פקיד שומה צפת** (פורסם בנבו, 27.11.2006). בית המשפט בעניין **מרדכי**, שם, בעמ' 321 סוקר את הביקורת על כלל החישוב המאוחד, לרבות את הטענה כי החישוב המאוחד פוגע בשוויון המיסוי בין המינים, מעניק תמריץ שלילי לעבודת האשה במשק, וכי החישוב המאוחד אינו יעיל כלכלית. בהמשך קובע בית המשפט כי לאור הביקורת, בדין הישראלי נקבע חריג לכלל החישוב המאוחד המעוגן בסעיף 66 לפקודה. בהתאם לחריג זה רשאים בני הזוג לבחור, במקרים מסוימים, כי חישוב המס ייעשה על הכנסתו של כל אחד מהם בנפרד.
- 25 הגישה שלפיה יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק, אומצה גם בעניין **אינטרבילדינג**.

במאמר זה אטען כי האקטיביזם השיפוטי²⁶ שהשתרש בישראל תורגם לכוח לתקן חקיקה הנחשבת "בעייתית" בעיני בית המשפט. תיקון "חקיקה בעייתית" נעשה באמצעות פרשנות תכליתית, היינו – בית המשפט ממלא את החסר בחקיקה לפי ראות עיניו. בהתאם לתפיסה פרשנית זאת, נטל על עצמו בית המשפט להילחם בתכנוני מס, בין היתר, באמצעות סגירת "פרצות" הקיימות למכביר בחקיקת המס.

אין אפוא להתפלא על כך שפסקי הדין בתחום המסים בתקופה השנייה (משנות השמונים ועד לשנת 2008) מאופיינים בנטייה מובהקת לפסיקה לטובת הרשויות ולרעת משלמי המסים²⁷. נטייה זאת בולטת במיוחד בפסקי דין אשר דנו ביישום סעיף 86 לפקודה, המהווה "נורמה אנטי-תיכנונית כללית" בדין הפנימי²⁸. במקום אחר טענתי כי בחינת פסקי דין בענייני מס שפורסמו בשנים האחרונות מלמדת כי השופטים הרחיבו באופן ניכר את סמכות פקיד השומה בסעיף 86 באופן שאינו מתיישב עם לשון החוק ומהווה הפרה בוטה של זכויות הנישום²⁹. כך, בעניין רובינשטיין³⁰ נקבע, כי פקיד השומה רשאי גם להתעלם

26 "אקטיביזם שיפוטי" נוגע למצב שבו בית המשפט מרבה להתערב בקביעת תוכן המדיניות של גופי הממשל השונים. להרחבה בנושא זה, ראו רות גביון, מרדכי קרמיצר ויואב דותן **אקטיביזם שיפוטי: בעד ונגד – מקומו של בג"ץ בחברה הישראלית** (2000); גיליון מיוחד: אקטיביזם שיפוטי בישראל, **עיוני משפט** יז 475–893 (1993); אהרן ברק **שופט בחברה דמוקרטית** 390–405 (2004); דניאל פרידמן "פורמליזם וערכים – ביטחון משפטי ואקטיביזם שיפוטי" **המשפט** יא 2 (תשס"ז); מנחם הופנונג "סמכות עוצמה והפרדת רשויות: ביקורת שיפוטית בישראל בפרספקטיבה השוואתית" **משפטים** כח 211 (1997).

27 מחקר חדש של פרופ' גליקסברג בחן את פסקי הדין של בית המשפט העליון בין השנים 1997–2006. הממצא העיקרי שהמחקר העלה הוא שבית המשפט העליון מגלה בהכרעותיו עמדה התומכת ברשות מיסים במובהק, המתבטאת בסיכויים של 70% לזכות בהתדיינות בפניו. להרחבה, ראו דוד גליקסברג "מיסים, וודאות כלכלית והרשות השופטת: ניתוח של פסיקת בית המשפט העליון בישראל" pluto.mscc.huji.ac.il/~msfalkin/pdfs/Gliksberg.pdf (נבדק לאחרונה ב-5.6.2011).

28 לדיון כללי בנושא הנורמות האנטי-תכנוניות בידי המס, ראו אבי נוב **מיסוי עסקאות בינלאומיות** פרק 11 (2008); אמנון רפאל **מס הכנסה** כרך ה 606 (2009).

29 ראו אבי נוב "סעיף 86 לפקודה במבחן חוקתי" **מיסים** כד(1) א-1 (2010).

30 ע"א 3415/97 **פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ**, פ"ד נז(5) 915, 931 (2003) (להלן: **עניין רובינשטיין**). לביקורת על עניין **רובינשטיין**, ראו משה אהרונ וריתן שוומנטל "פסק דין יואב רובינשטיין – האם אכן המערכה האחרונה בתיאטרון האבסורד?" **מיסים** יח(3) א-98, א-101 (2004); דוד אלקינס "רכישת חברות מפסידות: הערות בעקבות ע"א 3415/97 פש"ג נ' רובינשטיין" **מחקרי משפט** כג 11 (2006); דוד גליקסברג "דיני קיזוז ההפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" **משפטים** כא 531 (1992); לימור ריזה ויוסף ארעזי **אירועי מס, עלייתם (ואיבונם) של דיני מיסים בישראל** 274 (2007).

מיתרון המס הנובע מהעסקה, ובעניין **שיטתית**³¹ נקבע, כי פקיד השומה רשאי לסווג את העסקה באופן שונה מהאופן שבו היא סווגה על ידי הנישום.³²

כמו כן, הפסיקה בתחום המסים יצרה חוסר ודאות מבחינת תוצאת המס. לממצאים אלה יש השלכות שליליות על משקיעים מקומיים וזרים. אם פסקי הדין מוטים באופן לא שקול לצד אחד או שלא ניתן לדעת מראש באופן סביר את השלכות המס, קשה לצפות את רווחיות העסקה, וכך ההטיה וחוסר הודאות שפסקי הדין יוצרים במשטר המס, יכולים להוות חסם משמעותי לביצוע עסקאות במשק. במקום לצאת חוצץ נגד רשויות המס כדי להגן על משלמי המסים, בית המשפט מרשה לעצמו "לתקן" את חקיקת המס כראות עיניו לרעת הנישומים, בין היתר תוך פגיעה בקניין, בעקרון הפרדת הרשויות ובוודאות העסקית. למעשה, ההטיה בפסקי הדין של בית המשפט העליון לטובת המדינה קיימת לא רק בדיני המסים, אלא גם בנושאים אחרים.³³

במאמר זה אטען כי שיטת הפרשנות הראויה בחקיקה בכלל, ובנוגע לחקיקת המס בפרט, היא הפרשנות המילולית. טיעון זה נשען על הביקורת לשיטת הפרשנות התכליתית

- 31 ע"א 10666/03 **שיטתית נ' פקיד שומה תל אביב 4** (פורסם בנבו, 30.1.2006).
- 32 בנוגע להבחנה בין מלאכותיות ובין סיווג שונה ראו אהרן יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית' **משפטים** כ 43, 48 (1990). יורן קובע כי "רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני-המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית. הווה אומר: הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית היא סמכות שיורית, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות המס במלחמתם נגד תכנוני מס". ראו גם רע"א 8522/96 **רוכזורגר רוטמנטש חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1** (פורסם בנבו, 14.4.1997). כן ראו עמ"ה 1067/99 **בר נ' פ"ש ת"א 4** (פורסם בנבו, 20.1.2002).
- 33 מחקר של ד"ר מירון גרוס מהפקולטה לניהול באוניברסיטת תל אביב, בחן את כל פסקי הדין של בית המשפט העליון, שניתנו בהרכב של שלושה שופטים ופורסמו מ-1995 עד 2004. במחקר נמצא כי בבית המשפט העליון, בתקופת נשיאותו של ברק, היו סיכויי ההצלחה של היחיד נגד הרשות נמוכים למדי. הנשיא ברק נטה באופן מובהק לטובת המדינה (73%) ונגד הפרט (27%) בפסקי הדין שבהם הוביל את כתיבת פסק הדין ושבהם נדון ריבו של הפרט נגד הרשות. המחקר טרם פורסם, אך ממצאיו פורסמו בעיתון "הארץ". להרחבה ראו עידו באום "מיהם שופטי העליון המוטים ביותר בפסיקותיהם לטובת המדינה?" **הארץ** 6.7.2010. עד היום פורסמו כמה מחקרים הכוללים ניתוחים כמותיים של פסיקות בית המשפט העליון. לעניין זה ראו יורם שחר, מירון גרוס ורון חריס "נהגי ההסתמכות של בית-המשפט העליון – ניתוחים כמותיים" **משפטים** כז 119 (1996); יורם שחר ומירון גרוס "קבלתן ודחייתן של פניות לבית המשפט העליון: ניתוחים כמותיים" **מחקרי משפט** יג 329 (1996); יורם שחר, מירון גרוס ורון חריס "אנטומיה של שיח ומחלוקת בבית-המשפט העליון – ניתוחים כמותיים" **עיוני משפט** כ 749 (1997).

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

בפרק השני, והוא מתחייב גם לאור חוקי-היסוד, שבהם אדון בפרק השלישי. הפרק הרביעי יכלול דיון בשלושה עקרונות של פרשנות המיוחדים לחקיקת המס כפי שגובשו בפסיקה. הפרק החמישי יכלול סיכום ומסקנות.

ב. הפרשנות התכליתית בחקיקת המס

1. שיטת הפרשנות התכליתית

הנשיא אהרן ברק אחראי במידה ניכרת להחדרת שיטת הפרשנות התכליתית לפסיקה הישראלית³⁴. ברק הושפע בעניין זה מתורת משפט אשר פותחה באקדמיה בארצות-הברית, ובעיקר ממשנתם של המשפטנים הארט וקס³⁵.

הנשיא ברק מסביר כי בשיטת הפרשנות התכליתית, השופט אמור לתת פירוש המשקף את "ערכי החברה" בעת מתן הפירוש, כמו הגשמת "האינטרס הציבורי"³⁶ וקביעת דרכי התנהגות רצויות (כגון סבירות והגינות)³⁷. לדעת הנשיא ברק, יש לתת לחקיקה "פרשנות

34 אציין כי הנשיא ברק יצר את המהפכה בשיטת הפרשנות, בתחילה באמצעות מאמרים שכתב, ובהם ניסה לשכנע שיש לאמץ את שיטת הפרשנות התכליתית, ואחר כך באמצעות פסקי הדין שכתב. המאמר הראשון מבין סדרת המאמרים היה: אהרן ברק "על השופט כפרשן" **משפטים** יב 248 (1982). באותן שנים פרסם ברק סדרה של מאמרים נוספים הפורסים את תפיסת עולמו הפרשנית, וביניהם: "חקיקה שיפוטית" **משפטים** יג 25 (1983); "ההלכה השיפוטית והמציאות החברתית: הזיקה אל עקרונות היסוד" **ספר זוסמן** 71 (1984); "פרשנות ושפיטה: יסודות לתורת פרשנות ישראלית" **עיוני משפט** י 467 (1984); "כוונת המחוקק: מציאות או דמיון?" **הפרקליט** לו 165 (1985). אציין כי גישתו הפרשנית של ברק היא אקלקטית במובן זה שהוא מאמץ גישות שונות כראות עיניו. זהו גם החיסרון הגדול של שיטתו.

35 ראו: A.M & HART H.M. SACKS, THE LEGAL PROCESS – BASIC PROBLEMS IN THE MAKING: AND APPLICATION OF LAW (1994). ברק מודה בהשפעתם של הארט וקס עליו, באמרו כי הוא מקבל את גישתם המהותית והעקרונית להליך המשפטי בכלל ולפרשנות בפרט, וכן "מכיר בהשפעה הרבה שהייתה לעמדתם על גיבושה של עמדתו". ראו אהרן ברק **פרשנות במשפט** כרך ראשון – תורת הפרשנות הכללית 402 (1992). להרחבה בעניין זה, ראו ניר קידר "המהפכה הפרשנית: עלייתה של שיטת הפרשנות התכליתית בישראל" **עיוני משפט** כו 737 (2002). קידר מסביר כי "מעבר לשימוש הרב במונחים 'סבירות' ו'תכלית', ומעבר למושגים בסיסיים כגון 'פרשנות תכליתית', 'השיטה' או 'ההרמוניה של השיטה', שנטל ברק מהארט ומזקס, התיאוריה הפרשנית שלו מושפעת מרעיונותיהם הכלליים על-אודות המשפט ופרשנות החקיקה". שם, בעמ' 759.

36 לביקורת על השימוש במונח "אינטרס ציבורי" ראו הדיון להלן בפרק ב.2(ג).

37 ניר קידר מסביר כי "הפרשנות התכליתית, שהתפתחה בארצות-הברית כחלק מתורת משפט כוללת, הרואה במשפט אמצעי חשוב לקידום תכליות ערכיות וחברתיות, אך המדגישה

דינמית³⁸, המחייבת מתן "תוכן מודרני" ללשון הישנה. לדברי ברק, עם השינוי במציאות החיים גם הבנת החוק צריכה להשתנות. לדידו, כאשר השופט נותן תוכן מודרני ללשון הישנה, קטן הפער בין החוק לבין החיים. עמדתו היא כי הפרשן עשוי להבין את החוק טוב יותר מיוצר החוק³⁹.

פרופ' ברק הסביר במאמר אקדמי, כי קיימים לדעתו אמצעים רבים לחשיפתה של המטרה החקיקתית. לדעתו, אין יסוד – לא משפטי, לא הגיוני ולא אחר, לגישה כי את מטרת החקיקה יש ללמוד אך ורק מלשון החוק עצמו. הוא מבהיר כי כל שאלה פרשנית נפתחת בלשון החוק, אך אינה מסתיימת בו⁴⁰. במאמר אחר הסביר ברק כי מבחינת הפרשן, לשון החוק אינה העיקר. לדבריו, העיקר הוא המטרות החברתיות שהחוק נועד להגשים. בלשונו הציורית הוא קובע כי מושגי המשפט אינם אדונים, אלא הם עוזרים מסייעים, פרי השקילה והאיזון בין שיקולים מתנגשים. לדבריו, העיקר הוא המטרה החברתית שהמשפט נועד להגשים, ולא המושגים שבהם עוטה המשפט⁴¹.

במקביל גם את היות המשפט הליך (פרוצדורה) גרידא, נקלטה בארץ משום שהיא מאפשרת למשפט להתערב באופן עמוק בחיים החברתיים, ועם זאת היא מסייעת למשפט להמשיך להציג את עצמו כ'הליך' ניטרלי, ולא ככלי־שרת בידי רעיונות פוליטיים או אחרים השנויים במחלוקת בחברה הישראלית הפוסט־ממלכתית. אכן, מעבר לעובדה שרטוריקה תכליתית אופיינית לבתי־המשפט במדינות הרווחה המודרניות, השימוש המחודש בפרשנות תכליתית בישראל מהווה גם חלק ממאבק מתמשך של המשפט הישראלי לשמר את מקורות הלגיטימציה העיקריים שלו, כלומר, את אופיו וחזונו הניטרליים והאובייקטיביים⁴². ראו קידר, לעיל ה"ש 35, בעמ' 740.

38 הנשיא ברק אומר בעניין זה: "תכלית החוק אינו מושג סטטי, אלא מושג דינמי. תכליתו של חוק היא מושג גמיש ועשויה להשתנות במשך השנים, שכן החוק בא להשיב על שאלות ההווה ולתת פתרון לבעיות ההווה [...] הוא יעשה כן על רקע ערכיה הכלליים של השיטה כולה, כפי שהם מצטיירים לעיניו בשעת מתן ההחלטה". ברק, לעיל ה"ש 12, בעמ' 433. בהמשך הוא אומר: "תכלית החקיקה היא מושג נורמטיבי. זו קונסטרוקציה משפטית [...] גיבוש תכלית החקיקה נעשה תמיד בהווה. השופט שואל את עצמו, מה תכלית החקיקה בשעת מתן הפירוש? דבר החקיקה 'מדבר תמיד'. הוא מדבר לבני החברה בהווה. הפרשן שואל שאלות שהמחוקק ההיסטורי לא שאל ואשר ייתכן שכלל לא עלו על דעתו. אכן, תכלית החקיקה היא מוסד משפטי הוא הזכות, הבעלות והסמכות. זוהי קונסטרוקציה תיאורטית, המשמשת אמת־מידה לפרשנות. השופט אינו 'מוצא' את תכלית החקיקה, כפי שאדם מוצא חפץ שאבד. **השופט 'מגבש' את תכלית החקיקה**, כפי שאמן בונה מבנים מחומרים שונים המצויים בידו" (ההדגשה שלי – א.נ.). שם.

39 ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית – קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12, 32–33 (1999).

40 אהרן ברק "כוונת המחוקק: מציאות או דמיון?" הפרקליט לו 165, 177 (1985).

41 אהרן ברק "על השקפת עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטי" **עינוי משפט** יז 475, 478–479 (1993).

נמצאנו למדים כי בשיטת הפרשנות התכליתית מוקנה לשופטים שיקול דעת נרחב, המאפשר להם ליצור דין במקום המחוקק. השיטה מאפשרת לשופט בחירה רחבה, המושפעת משיקולים פוליטיים או אידאולוגיים. אכן, הנשיא ברק מדגיש כי תפקידו של השופט הוא ליצור במקרים רבים את הדין⁴².

כמו בפרשנות החקיקה בכלל, הנשיא ברק קובע בעניין **חצור** כי יש לפרש גם את חקיקת המס על פי התכלית המונחת ביסודה⁴³. לדבריו, אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם, וכמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. לדידו, מבין האפשרויות השונות יש לבחור את האפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס.

עמדה על כך גם השופטת שטרסברג-כהן בעניין **מינץ**⁴⁴. היא מסבירה כי השופט ויתקון מתח ביקורת על שני כללי פרשנות שהיו מקובלים עד אז ושלדבריו אבד עליהם הכלל. לפי הכלל הראשון, יש לפרש דברי מחוקק פיסקלי פירוש דווקני, ולפי הכלל השני, במקרה של ספק בדבר משמעותו של החיקוק, חייב הפירוש להיות לטובת הנישום. לדבריה, עמדתו הייתה כי יש להעדיף את כלל הפרשנות התר אחר מטרת החקיקה, וכי על כלל הפרשנות התכליתית לגבור על כלל הפרשנות הדווקנית. בית המשפט העליון חזר ואישר עיקרון זה בעניין **ברשף אילת**⁴⁵, שם נאמר כי אין לדיני המסים כללים משלהם, והם ניזונים מכללי הפרשנות הכלליים של שיטת המשפט⁴⁶.

יתרה מכך, ברק קובע כי במקרים מסוימים אימוץ פרשנות תכליתית יכול שייעשה אף אם לשון החוק המפורשת נמצאת כמנוגדת לתכלית הפרשנות⁴⁷. לדבריו, השופט רשאי ליתן ללשון החוק מובן שונה מזה שניתן לה בעת החקיקה, ובלבד שהמובן השונה ניתן ללשון החקיקה בהיסטוריה של התפתחותה וכן שהמובן השונה מגשים את תכלית החקיקה. בית

42 הנשיא ברק קובע כי ישנם "מקרים קשים" שבהם קביעת הדין כרוכה ביצירת הדין. הנשיא מבהיר כי במצבים אלה השופט יוצר דין חדש, בין היתר, במטרה לגשר על הפער בין המציאות החברתית לבין המשפט. ראו ברק, לעיל ה"ש 26, בעמ' 407.

43 עניין **חצור**, לעיל ה"ש 3, בעמ' 74.

44 נ"א 3962/93 **מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, פ"ד נ(4) 817 (1996). שם, פס' 17 מסתמכת השופטת שטרסברג על ויתקון, לעיל ה"ש 11.

45 ע"א 10251/05 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (פורסם בנבו, 19.12.2007).

46 שם, פס' 12 לפסק דינה של השופטת ארבל.

47 ברק, לעיל ה"ש 13, בעמ' 134. ובהמשך ברק קובע: "דבר החקיקה 'מדבר תמיד', והוא מדבר לבני החברה בהווה. הפרשן שואל שאלות שהמחוקק ההיסטורי שאל ושלעתים כלל לא יכלו לעלות על דעתו". שם, בעמ' 150.

המשפט העליון אימץ בעניין זה את עמדת ברק. כך, בעניין **שכטר**⁴⁸, התעלם בית המשפט מהוראתו המפורשת של סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר קובעת כי תיאום הוצאות בנייה ייעשה מיום "גמר השבחה" (שני שלישים מתקופת הבנייה), והורה כי במקרים שבהם יש בידי הנישום תאריכים מדויקים של מועדי הוצאת ההוצאה, ייעשה התיאום מהמועד שבו הוצאה כאמור.

יש מקום לסברה כי כך היה גם בעניין **אינטרבילדינג**⁴⁹, שם דובר בקבלן בונה, אשר היו לו הוצאות מימון בשל הלוואות שנטל לבניית שלושה פרויקטים. הוצאות המימון ניתנות היו לייחוס ספציפי לכל אחד מהפרויקטים, אולם לטענת פקיד השומה, צריך היה להפעיל את סעיף 18(ד) לפקודה, המייחס את הוצאות המימון על פי נוסחה כללית הקבועה בסעיף. בית המשפט העליון הפך את עמדתו של בית המשפט המחוזי, וקבע כי במקרה הנדון ניתן לייחס ספציפית את הוצאות מימון ולהתיר את ניכוי מכוח עקרונותיו הכלליים של סעיף 17 לפקודה, מן הטעם שההיגיון הכלכלי מחייב זאת⁵⁰. בית המשפט העליון הסביר כי אין להטיל מס "לא נכון" בשל חישוב שנעשה על פי נוסחה שרירותית, אם העובדות הידועות מאפשרות חישוב אחר המתאים למקרה הקונקרטי.

יפים לענייננו גם דבריו של בית המשפט העליון בעניין **קלס**, שם דן בית המשפט בפרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה המונה שלוש חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו את מקור ההכנסה של בן הזוג האחד כתלוי במקור ההכנסה של בן זוגו לעניין הזכאות לערוך חישוב נפרד. בנסיבות פסק הדין בעניין **קלס**, נתן בית המשפט המחוזי, באמצעות השופטת אופיר-תום, פסק דין המבוסס על לשון החוק. לדבריו, עליו "להרכין" את ראשו "בפני מצוותו של המחוקק כביטוייה בסעיף, המתחייבת גם כאשר גורר הדבר מצב דברים הנראה לכאורה בלתי הגיוני"⁵¹. והנה, אף במקרה זה הפך בית המשפט העליון פסיקה זו לאור תכלית החקיקה של הגשמת זכויות יסוד בכלל וזכויות שוויון בפרט. צעד נוסף עשתה השופטת אופיר-תום בכך שבפסק הדין בעניין **מגדל עוז**⁵², הדן בקביעת מדיניות מיסוי

48 ע"א 5359/92 **שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נ(1) 651 (1996).

49 ע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, פ"ד נג(1) 699 (1999).

50 ע"א 4271/00 **מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נז(2) 953 (2003).

51 עניין **קלס**, לעיל ה"ש 24, בעמ' 756.

52 עמ"ה 1085/00 **קיבוץ מגדל עוז נ' מדינת ישראל-האוצר** (פורסם בנבו, 16.5.2001).

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

הקיבוץ וחבריו, קבעה כי "יש להעמיד במרכז הדיון את תכלית החוק ואת מטרותיו החברתיות, הכלכליות, מבלי להיצמד אל האות הכתובה"⁵³.

2. ביקורת על שיטת הפרשנות התכליתית

(א) פגיעה בעקרון הפרדת הרשויות

פרשנות חקיקת המס היא מלאכה קשה, והיא הופכת לבעייתית כאשר שופטים סוטים בבוטות מלשון החוק⁵⁴. ככלל, פרשנות עצמאית וליברלית של בתי המשפט בישראל במנותק מלשון החוק, מהווה חדירה אסורה של הרשות השופטת לתוך תחומי הרשות המחוקקת⁵⁵. חדירה זאת פוגעת בעקרון הפרדת הרשויות⁵⁶.

המחוקק לא חוקק את הכוונה, ולפיכך קביעת נורמה על בסיס "כוונת החקיקה", אינה לגיטימית. ראשית, קיימת בעייתיות בקביעת נורמות בהליך שאינו דמוקרטי. שנית, פרשנות המתעלמת מלשון החוק, כמוה כביטול הוראות החוק. הנשיא לשעבר של בית המשפט העליון, השופט שמגר, בפרשת **בנק המזרחי**, קובע בעניין זה כי יישום סמכויותיו של בית המשפט, ראוי שיעשה תוך שמירת האיזון בין עקרון הפרדת הרשויות מחד גיסא, לבין

53 שם, פס' י"ב לפסק דינה של השופטת אופיר-תום.

54 לביקורת כללית על שיטת הפרשנות התכליתית, ראו חיים גנו "שיקול-דעת שיפוטי לאהרן ברק" **משפטים** יח 509 (1988); מנחם מאוטנר **ירידת הפורמאליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי** 44 (1993); מנחם מאוטנר "שנות השמונים – שנות החרדה" **עיוני משפט** כו 645, 652–653 (2002); גביון, קרמניצר ודוהן, לעיל ה"ש 26.

55 בפסק הדין בעניין **ניאגו** נאמר: "משום שהמחוקק אמר את דברו באורח פסוק וחד משמעי, ולא הותיר פתח לפרשנות סבירה אחרת, אם לא נעשה אחרת נעשה עצמנו מחוקקים בעוד שעלינו לצמצם עצמנו למלאכת השפיטה – היינו מתן תוקף לרצונו של המחוקק ולא לרצוננו". עמ"ש 2/95 **ניאגו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים** י' 6/ה-292, ה-294 (1996).

56 הנשיא ברק מודע לביקורת זאת, אך הוא משלם לה מס שפתיים, באמרו: "אכן, נקודת המוצא העקרונית הינה, כי תפקיד החקיקה הוטל על המחוקק. הוא נציגו הנאמן של הריבון – העם. האחריות הלאומית לחקיקת חוקים אשר יגשימו תכלית ראויה באמצעים מידתיים מוטלת, על-פי עקרון הפרדת הרשויות, על המחוקק. בידי הכלים לאיתור התכלית הראויה ולבחירת האמצעי המידתי. בית-המשפט לא בא להחליף את שיקוליו של המחוקק בשיקוליו שלו. בית-המשפט אינו נכנס לנעליו של המחוקק. הוא אינו שואל את עצמו מהם האמצעים שהוא היה בוחר אילו היה חבר בגוף המחוקק. בית-המשפט מפעיל ביקורת שיפוטית. הוא בוחן את חוקתיות החוק, לא את תבונתו. השאלה אינה אם החוק טוב, יעיל, מוצדק. השאלה הינה אם הוא חוקתי". בג"ץ 1715/97 **לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר**, פ"ד נא(4) 367, 386 (1997); ראו גם בג"ץ 4769/95 **מנחם נ' שר התחבורה**, פ"ד נז(1) 235, 263–264 (2002).

חובתו של בית המשפט לפקח על החוקתיות מאידך גיסא⁵⁷. גם השופט גולדברג עמד על הסכנה של עקרון הפרדת הרשויות בפרשת **בנק המזרחי**, בהדגישו במיוחד את הסכנה בחוקי המס:

"החשש כי בביקורת החוקתית יתחלפו התפקידים בין בית המשפט לבין בית המחוקקים, והצורך להעמיד את גבול ההתערבות כמוצע לעיל, באים לידי ביטוי מיוחד בחוקי מיסוי ובחוקים המתווים מדיניות כלכלית [...] אם בחינת חוקתיות המינון תיעשה באלה בדרך של בדיקה קפדנית של החלופות האפשריות, יקשה למצוא חקיקה כלכלית שתעמוד במבחן המידתיות"⁵⁸.

למעשה בשיטת הפרשנות התכליתית מתעלמים מהיוצר (המחוקק), ומעדיפים את כוונת "היוצר הסביר"⁵⁹. אולם לבד מהבעייתיות בהגדרת "היוצר הסביר", כלל לא מובן כיצד

57 ראו ע"א 6821/93, **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי**, פ"ד מט(4) 221, פס' 69 לפסק דינו של השופט שמגר (1995).

58 שם, פס' 6 לפסק דינו של השופט גולדברג. עוד כותב השופט גולדברג, שם, פס' 5 לפסק דינו: "ההרמוניה בין הרשויות מחייבת, על-כן, הצבת 'קו אדום' בין הפעלת סמכות הביקורת המסורה לבית המשפט על מעשה חקיקה לבין מעורבות בחקיקה. על בית המשפט להיזהר מטשטוש הגבולות ומגלישה לעבר סמכות לא לו. עליו לזכור כי בידו מסור הפיקוח המשפטי בלבד, אם החוק הוא חוקתי, ובהפעילו סמכות זו אין הוא משמש תחליף לרשות המחוקקת. אין בית המשפט ממיר את שיקוליו של המחוקק בשיקול-דעתו שלו. חופש הבחירה בין אמצעים חלופיים, שכולם באים לאזן בין התכלית הראויה והפגיעה בזכות, מסור למחוקק ולא לבית המשפט. המחוקק הוא שמוסמך לבחור, מבין האמצעים האפשריים, את האמצעי הנראה לו מתאים להגשמת תכליתו הראויה של החוק, וחזקה עליו כי אכן שקל את כל האפשרויות הרלוואנטיות".

59 ניר קידר מסביר כי התאוריה של ברק בעייתית מבחינה פוליטית וחוקתית: "ניתן לטעון שהתיאוריה 'פתוחה' מדי, במובן זה שהיא עמומה ומשאירה שיקול-דעת רחב מדי לשופט הפרשן, ובכך עושה פלסטר את כוונת המחוקק הנבחר ונוגדת את רעיון הדמוקרטיה. עמימותה של תיאוריית הפרשנות התכליתית פוגעת גם בוודאות וביציבות של המשפט וברעיון שלטון-החוק, בשומטה את הקרקע מתחת לדרישה האולטימטיבית של המשפט המודרני לכלליות ולפוזיטיביות של הנורמה המשפטית. מכיוון שהמושג 'תכלית' הוא אכן מושג גמיש ועמום והמבחנים למציאת התכלית גמישים לא פחות, הרי שבניגוד לתדמיתה החדשנית, ניתן לומר שתיאוריית הפרשנות התכליתית אינה בעייתית פחות משיטות פרשנות אחרות. אדרבא, בדומה לשיטת הפרשנות על-פי כוונת המחוקק או לשיטת הפרשנות הטקסטואלית, גם שיטת הפרשנות התכליתית, יטענו מתנגדיה, מסווה את שיקול-הדעת הרחב המסור לשופטים באצטלה של כבוד למחוקק ושל שמירה על רעיון שלטון-החוק ועל הפרדת הרשויות". קידר, לעיל ה"ש 35, בעמ' 745.

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

מחלצים "כוונה" מדבר חקיקה⁶⁰. ראשית, לגוף המורכב ממאה ועשרים איש אין "רצון" משלו או "כוונה". שנית, אפילו אם ניתן לחלץ את ה"כוונה", המחוקק חוקק את דבר החקיקה ולא את הכוונה. שלישית, איתור ה"כוונה", הנעשה על ידי שופטים המייחסים כוונה למחוקק, יכול להיעשות באופן מניפולטיבי.

כדי להבין עניין זה, אציין כי פרופ' ברק מערער על חשיבותם של מילונים להבנת משמעות של מילים. כך, בספרו "פרשנות החקיקה", אומר ברק⁶¹: "מילון הוא כלי עזר חשוב לפרשן [...] מתוך מגוון המשמעויות הלשוניות אין המילון מסייע, אכן, המילון לא קובע את משמעותה המשפטית של המילה או הפסוק, זו נקבעת על פי תכלית החקיקה"⁶². הרחקת המילונים מהדיון המשפטי משרתת את מטרה של ברק – שליטה על הלשון⁶³. ובמקום אחר, אומר ברק:

"על השופט להתחשב בלשון הטבעית והרגילה של הטקסט הפיסקלי ובלשונו המיוחדת ויוצאת הדופן. הן הלשון הטבעית, הן הלשון החרגה היא מתחם האפשרויות הלשוניות, אשר מתוכן תישלף האפשרות המשפטית. אין לומר מראש, כי לטקסט של חוק תינתן אך המשמעות הטבעית והרגילה. זאת ועוד; המשמעות הלשונית של חוק המס היא לעתים מפורשת ולעתים משתמעת. לעתים המשמעות בולטת ולעתים היא נלמדת בין השיטין"⁶⁴ (ההדגשה שלי – א.ג.).

כאשר פרשנות החקיקה נעשית במנותק מהלשון הטבעית של החוק, הרי שבהכרח תיקבע נורמה חדשה. מבחינה זאת, הפרשנות התכליתית מהווה חדירה אסורה של הרשות השופטת לתוך תחומי הרשות המחוקקת.

(ב) הבעייתיות בתיקון פרצות בחוק

60 להרחבה בעניין זה, ראו אהרן ברק **פרשנות תכליתית במשפט** 334 (2003).

61 ברק, לעיל ה"ש 13, בעמ' 102.

62 לעניין זה ראו ע"א 282/73 **פקיד השומה נ' אריסון**, פ"ד כח(1) 789, 793 (1974): "ההגדרות הניתנות למילה במילון כללי יכולות בוודאי לעזור למשפטן אך אסור לסמוך עליהן [...] השפה 'המשפטית' אינה זהה לשפת 'הרחוב' אותה המילה שמובנה בשפת הבריות מוסבר במילון, מקבלת גוון אחר כשמשתמש בה משפטן".

63 להרחבה בעניין זה, ראו רועי עמית "העמדות של (ה)קאנון: הטקסט הברקי כקאנון בהתהוות" **עיוני משפט** כא 81 (1997).

64 ברק, לעיל ה"ש 12, בעמ' 432.

כפי שהסברתי במבוא, מחוקק המס ידוע כמי שאינו עושה מלאכת מחשבת. אחת הבעיות המרכזיות בפרשנות התכליתית, היא הניסיון שלה לתקן פרצות בחקיקת המס. בתי המשפט בישראל קידשו את "תכלית החקיקה" המאפשרת "חקיקה שיפוטית"⁶⁵. למעשה, הבנת מהות הפרשנות היא שגויה. במקום להעניק לחוק פירוש בגבולות הלשון, השופטים מבקשים "להשלים את החסר" בחוק, "לתקן עיוותים ופרצות" בחוק ולפתח את המשפט. מדיניות משפטית ראויה צריכה להניח כי המחוקק היה ער לפרצות שיש בחוק, ואין זה תפקידו של בית המשפט לתקן את הפרצות בחקיקת המס⁶⁶. בעניין זה השופט ויתקון קובע, כי בתי המשפט צריכים לנקוט עמדה נייטרלית בנוגע לתכנוני מס. לדברי ויתקון, ראוי שבתי המשפט ינקטו עמדה נייטרלית ולא יצאו נגד פעולות חוקיות, אף אם יש בהן כדי לחשוף מקום תורפה בהוראות החוק, כשם שוודאי לא יבואו לעזרת הנישום כשהוא בחר בדרך שסופה לחייבו במס, בשעה שהיה בידו ללכת בדרך אחרת שאין סופה חיוב במס⁶⁷. השופט זילברג מדגיש עניין זה בקבעו כי לעתים שתיקתו של המחוקק יפה מדיבורו, או לפחות יפה כדיבורו. לדבריו, אם המחוקק נמנע מלקבוע הלכה מקום שהיה צריך או שיכול לעשות כן, הרי שניתן ללמוד משתיקתו זו לגבי עמדתו כלפי השאלה הנדונה⁶⁸.

65 "חקיקה שיפוטית", בדומה ל"אקטיביזם שיפוטני", מבטאת את כניסת הרשות השופטת לתחומי הרשות המחוקקת. להרחבה ראו ברק **חקיקה שיפוטית**, לעיל ה"ש 34; עדי פרוש "אקטיביזם שיפוטני, פוזיטיביזם משפטי ומשפט טבעי – השופט ברק ודוקטרינת הכנסת הכל-יכולה" **עיוני משפט** יז 717 (1993); אהרן ברק "על השקפת עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטני" **עיוני משפט** יז 475 (1993); יוסף מ' אדרעי "חוק יסודות המשפט כמקור סטטוטורי לאקטיביזם שיפוטני ולרפורמת מס שיפוטית" **עיוני משפט** יז 597 (1993); יצחק זמיר "אקטיביזם שיפוטני: החלטה להחליט" **עיוני משפט** יז 647 (1993); גביון, קרמניצר ודוהן, לעיל ה"ש 26; זאב סגל וליילך ליטור **אקטיביזם ופסיביזם שיפוטני: במבחן בג"ץ ובית הדין הארצי לעבודה** (2008).

66 בעניין זה אומר יחזקאל פלומין: "יודגש, כי אם נגרם עיוות, או נתגלתה פירצה בחוק, הרי שאין המדובר בכך שלא ניתן להתמודד עמם. אלא – מאי הפתרון יהיה בדרך של חקיקה מפורשת של הכנסת המבטאת את רצון נבחרי העם, ולא על דרך של פרשנות שיפוטית המנסה לנחש מה היתה כוונת המחוקק בחקיקת חוק זה או אחר ומרחיבה את האמור בחוק כך שכל קשר בין החוק המקורי לפרשנותו המרחיבה הוא מקרי לחלוטין. החזרה לנומרה של פרשנות לטובת משלם המס תמנע תופעות אלה, בייחוד במקרים שבהם הפרשנות הנוכחית מביאה לתוצאה של הכבדה על משלם המס". ראו יחזקאל פלומין "על תפיסת עולם ותכנון מס" **מיסים** יג(1) א/1, א-4 (1999).

67 ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 18, בעמ' 49.

68 ע"א 167/47 **מינקוביץ' נ' פישצנר** פ"ד ב 39, 43 (1949). ראו גם ברק, לעיל ה"ש 35, בעמ' 465–470; בג"ץ 11163/03 **ועדת המעקב העליונה לענייני הערבים בישראל נ' ראש ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 23.11.2008).

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

השופט מצא הדגיש בעניין סיוון⁶⁹, כי ראוי לדבוק בלשון החוק מן הטעם שתיקון החוק הוא עניין למחוקק. בפסק הדין נקבע כי אם יש "פירצה בחוק" אשר אפשרה לנישום לתכנן את העסקה משיקולי מס גרידא והמחוקק לא נקף אצבע לסגירתה, אין ליצור הסדר מיוחד על ידי בית המשפט⁷⁰. לעתים בתי המשפט מדגישים כי יש סיבה לכך שהמחוקק נמנע מלתקן פרצה או עיוות בחוק. כך, בעניין שופרסל⁷¹ אומרת הנשיאה ביניש: "דומה שהמחוקק, כאשר חוקק את הוראת המעבר בסעיף 4 לתיקון 12, היה מודע לעיוות אפשרי זה ואף על-פי-כן החליט כי זהו הפיתרון הטוב ביותר להתמודדות עם השלכות האינפלציה על חישוב מס השבח"⁷².

(ג) הבעייתיות ב"מלאכת האיזונים"

במקום ליישם את החוק, השופטים בוחנים את תכליתו. בהתאם לשיטת ברק, תפקידו של השופט לבחון את סבירות החוקים, לבצע "איזונים ערכיים" ובכלל זה להגשים את "האינטרס הציבורי" ולקבוע את "ערכי החברה"⁷³. ברק מסביר כי:

"ביסוד הפרשנות התכליתית מונחים צרכי החברה וערכיה. אחד מאותם ערכים הם זכויות-היסוד של האזרח. מס פוגע בזכויות-יסוד אלה. נדרשת אפוא פרשנות מאוזנת המתחשבת באינטרס הציבורי, מזה, ובזכויות הפרט, מזה. איזון זה מושג על-ידי הפרשנות התכליתית והיא נותנת ביטוי לצורך בהגשמת האינטרס הציבורי"⁷⁴ (ההדגשה שלי – א.נ.).

מלאכת האיזונים נעשית בשלבים שכל אחד מהם בעייתי כשלעצמו. בשלב הראשון השופט מגדיר את הערכים המתנגשים. בשלב השני השופט (המאזן) צריך לקבוע את המשקל של כל אחד מהערכים המתנגשים⁷⁵. בשלב השלישי השופט צריך לאתר את נקודת האיזון⁷⁶. מדובר ללא ספק בהכרעות ערכיות. עם זאת, השופט ברק סבור כי הבחירה בין הערכים

69 ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588 (2005) (להלן: עניין סיוון).
70 שם, בעמ' 610.
71 דנ"א 339/06 שופרסל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז (פורסם בנבו, 3.10.2006).
72 שם, פס' 8 לפסק דינה של הנשיאה ביניש.
73 בית המשפט נוטל על עצמו תפקיד פוליטי בקביעת "ערכי החברה". מדובר בהתערבות בעייתית ובחדירה לתחומי הרשות המחוקקת. סוגיה זו חורגת ממסגרת המאמר, ואדון בה במקום אחר.
74 ברק, לעיל ה"ש 12, בעמ' 441.
75 אהרן ברק שיקול דעת שיפוטי 104 (1987).
76 שם, בעמ' 102–103.

צריכה להיעשות באופן אובייקטיבי, ושעל השופט להפעיל את שיקול דעתו כ"שופט סביר"⁷⁷.

נראה כי הבעיה המרכזית היא שכלל לא ברור כיצד מבצעים "איזונים ערכיים", ואם בית המשפט יכול להגשים את "האינטרס הציבורי" (מונח בעייתי כשלעצמו). למרות זאת, שופטים רבים קיבלו את תורת הנשיא ברק ב"עיניים עצומות" ומבלי לערער עליה, וכיום בפסקי דין רבים הם מבצעים "איזונים ערכיים" ומבקשים להגשים את "האינטרס הציבורי". אך מהו אותו "אינטרס ציבורי"? בפסיקה נקבע כי עניינו של "האינטרס הציבורי" הוא "גביית מס אמת"⁷⁸. אולם ההסבר אינו מספק, שכן לא ברור מהו "מס אמת", וכיצד הדבר נקבע⁷⁹. למעשה, מדובר ברטוריקה של השופטים שבה המטרה היא להצדיק את ההכרעה השיפוטית הערכית. כך יוצא שהסמכויות שנטלו על עצמם השופטים, לערוך איזונים, להגשים את האינטרס הציבורי ולגבות מס אמת, מאפשרות להם ליצור דיני מס חדשים. לטענתי, המונח "האינטרס הציבורי" סתום. הכוונה כנראה לאינטרס שכולם יסכימו עליו. אלא שזאת אשליה לחשוב שקיים אינטרס כלשהו שכולם יסכימו עליו, וגם אם כן, כלל לא ברור שבידי בית המשפט הידע או היכולת לקבוע אותו אינטרס ציבורי. ניתן לומר כי האינטרס הציבורי הוא, לכל היותר, תוצאה של פשרה פוליטית בין האזרחים ומייצגיהם בכנסת. קביעת האינטרס הציבורי היא אקט ציבורי הטעון מתחים חברתיים, תרבותיים,

77 שם, בעמ' 178. ברק מרבה לעשות שימוש במונחים: "האדם הסביר", "השופט הסביר", וכמובן "עיקרון הסבירות". אציין כי השופט אלון מכיר בבעייתיות של מבחן הסבירות, באמרו: "עצם עקרון הסבירות, וצאצאו 'מיתחם הסבירות' [...] טומן בחובו קשיים ניכרים מבחינת יישומו. [...] בבג"צ 840/79 [...] אמרתי: 'כידוע, לא פשוט ולא קל הוא מבחן האדם הסביר בתחומים משפטיים שונים שבהם הוא כבר מצוי, וקשה הימנו הרבה – למי שאין בידו הידע והכלים המקצועיים הדרושים – מבחנה של החלטה כלכלית סבירה". בג"צ 1635/90 ז'רז'בסקי נ' ראש הממשלה, פ"ד מה(1) 770, 749 (1990).

78 ראו לדוגמה עמ"ה 35/94 דקר נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים יא/ה-13 (1997). כבר נאמר כי התכלית המיוחדת לפקודת מס הכנסה היא גביית מס אמת: "תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו". עניין אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 49, בעמ' 719; ראו דבריה של השופטת דורנר בע"א 6235/98 מדינת ישראל נ' אגודת הכורמים הקואופרטיבית של יקבי ראשון-לציון, פ"ד נז(1) 787, 795 (2003): השאיפה היא "לגבות מס אמת המשקף פעילות כלכלית אמיתית". ראו גם ע"א 4030/03 מפעלי גרנות אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, 2.7.2007); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו, 5.6.2008).

79 עפר גרנות אומר בעניין זה: "ניתן להתרשם אפוא, כי 'האמת שבמס' אינה שיקול בפני עצמו אלא כלי קיבול רטורי – ריק אך מצודד – שתכניו משתנים משופט לשופט וממקרה למקרה, וביכולתו להעצים את משקלם של השיקולים אותם בחר בית-המשפט ליצוק לתוכו". ראו עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסים יח(2) א-79, 98 (2004).

כלכליים ופוליטיים, ומן הראוי הוא כי היא תעבור את ההליך הפרלמנטרי ותזכה לאישורו⁸⁰.

גליקסברג מסביר כי אימוץ פרשנות תכליתית לדיני המס מאפשר למערכת המשפט להחדיר לדיון התכליתי את כל התובנות המוכרות מהשיח המשפטי הכללי ובמרכזן הצדק החלוקתי⁸¹. לדבריו, צדק חלוקתי הוא חלק בלתי-נפרד מתכליתה של חקיקת המס. לדעתו, אין לקבל עמדה זו של גליקסברג. עמדתו נסמכת על תורתו של רוברט נוזיק הקובע כי אסור למדינה, כעניין של מדיניות, לנסות לתקן אי-שוויון באמצעות חקיקה⁸². נוזיק טוען כי במקום שבו אדם הרוויח את כספו ונכסיו ביושר ובדין, אסור למדינה ליטול זאת ממנו (באמצעות מערכת המס) על מנת לסייע לאחר. במילים אחרות, החלוקה מחדש של העושר בחברה באמצעות מערכת המס פסולה⁸³.

העמדה של גליקסברג בעייתית מהטעם שקביעות נורמטיביות בנוגע לחקיקת המס, ובמיוחד "חלוקה מחדש של הכנסות", מן הראוי שלא יוכרעו על ידי בית המשפט⁸⁴. כידוע, קיימת מחלוקת באשר למטרות מערכת המס, כאשר יש הסוברים כי ניתן להשתמש במערכת המס להפחתת פערים באוכלוסייה⁸⁵. לעמדתו, ההחלטה אם להשתמש במערכת המס, לא

80 ראו לדוגמה דוד גליקסברג **מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח** 342 (1995). מושג נוסף אשר משתמשים בו בהקשר דומה הוא "תקנת הציבור". הנשיא ברק אומר כי תקנת הציבור היא "עיקרון המשקף את האני מאמין" החברתי של שיטת המשפט". רע"א 8256/99 **פלוני נ' פלוני**, פ"ד נח(2) 213, 228 (2003); צוטט בבג"ץ 5413/07 **פלוני נ' מדינת ישראל משרד הבריאות** (פורסם בנבו, 16.9.2007). השופט חשין מכנה אותו "עקרון-על, שיקול-גג" בע"פ 2521/03 **סירקיס נ' מדינת ישראל**, פ"ד נז(6) 346, 337 (2003), ואילו הנשיא ברק מכנה אותו "מושג שסתום" בע"א 294/91 **חברת קדישא גחש"א "קהילת ירושלים" נ' קסטנבאום**, פ"ד מו(2) 464, 534 (1992). הנשיא ברק קובע בע"א 5258/98 **פלוני נ' פלוני**, פ"ד נח(6) 209, 222 (2004) כי: "בקביעת היקפה של 'תקנת הציבור' נדרשת עריכתו של איזון פנימי בין ערכים ואינטרסים מתנגשים". סוגיה זאת חורגת ממסגרת המאמר, וראוי לה להתברר בנפרד.

81 ראו דוד גליקסברג "המשפטיוציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" **מיסים** כג(4) א-1, א-9—א-10 (2009). עם זאת, גליקסברג מזהיר כי באימוץ שיטת הפרשנות התכליתית טמונה סכנה רבה לעודף אקטיביזם שיפוטי במובן זה שבתי המשפט יתמקדו בתכליתה של ההוראה תוך התעלמות מוחלטת מלשונו המפורשת של החוק. שם, בעמ' א-12.

82 עיקרי תורתו של נוזיק מובאים בספרו: ROBERT NOZICK, ANARCHY, STATE, AND UTOPIA (1974).

83 לתיאור שיטתו של נוזיק, ראו: Marjorie E. Kornhauser, *Equality, Liberty and a Fair Income Tax*, 23 FORDHAM URB. L.J. 607, 621 (1996).

84 להרחבה בעניין זה, ראו נוב, לעיל ה"ש 12.

85 ראו דיון בעניין זה אצל יורם מרגליות "יישום חלקי ובעייתי של מודל הכנסה שלילי בישראל" **צדק חלוקתי בישראל** 283 (מנחם מאוטנר עורך, 2000).

רק לצורך מימון ההוצאה הציבורית, אלא גם לצרכים משניים, כמו צמצום פערים כלכליים, היא החלטה ערכית ופוליטית. טענתי היא כי ראוי שבית המשפט לא יעסוק בנושאים ערכיים ופוליטיים בשום דרך.

לדעתי, שיטת הפרשנות התכליתית נותנת ביטוי לניצחון של בית המשפט על הרשות המחוקקת, והופכת אותו למחוקק-על⁸⁶. כך, בעניין **שטרית**⁸⁷ שניתן לאחרונה, בית המשפט העליון התעלם מהוראות חוק מפורשות אשר אפשרו לנישום לחלק רווחים שנצברו בחברה במיסוי מופחת במסגרת פירוק החברה. בית המשפט אמנם הכיר בזכות הנישום לתכנון מס, אך קבע כי תפקידו הוא לאזן בין "האינטרס הציבורי" בקיום מערכת מס שוויונית לזכויות הנישום⁸⁸. בעניין **שטרית** נאמר כך:

"קו הגבול בין 'עיסקה כשרה' ל'עיסקה מלאכותית', בין 'ניצול לגיטימי' ל'ניצול בלתי לגיטימי' איננו פשוט. הוא נעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות. מבחן העל הוא מבחן האיזון המהותי בין זכות הנישום לתכנון מס ובין האינטרס הציבורי בקיום מערכת מס שוויונית וצודקת. מבחן העזר לכך, כפי שפותח בפסיקה ענפה וממושכת בישראל ובעולם הוא מבחן 'הטעם המסחרי'⁸⁹."

בעניין **שטרית** ביכר בית המשפט העליון את האינטרס הציבורי על פני זכותו של האזרח לתכנון מס. מדובר בפסיקה בעייתית מכמה טעמים. ראשית, בית המשפט כלל לא הסביר מדוע לדעתו האינטרס הציבורי גובר על זכות הנישום, וכיצד בדיוק בית המשפט מפעיל את "נוסחת האיזון". שנית, בהתאם לעקרון הפרדת הרשויות, תפקידו של בית המשפט הוא

86 על הדרך שבה שופטים הופכים להיות פוליטיקאים, ראו: LEE EPSTEIN & JACK KNIGHT, THE CHOICES JUSTICES MAKE (1998); MARK SILVERSTEIN, JUDICIOUS CHOICES: THE NEW POLITICS OF SUPREME COURT CONFIRMATIONS (2nd ed. 2007); MATTHEW STREB, RUNNING FOR JUDGE: THE RISING POLITICAL, FINANCIAL, AND LEGAL STAKES OF JUDICIAL ELECTIONS (2007); CASS SUNSTEIN, DAVID SCKHAD, LISA M. ELLMAN & ANDRES SAWICKI, ARE JUDGES POLITICAL? AN EMPIRICAL ANALYSIS OF THE FEDERAL JUDICIARY (2006).

87 עמ"ה 1125/00 **שטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו** 4 (פורסם בנבו, 9.10.2003).

88 גם בפסק הדין בעניין **סיוון**, לעיל ה"ש 69, בית המשפט דן בצורך לאזן במלאכת הפרשנות של הוראת המס בין לשונה ומטרתה לבין התכליות הכלליות של דיני המס. כך הסביר השופט מצא, שם, בעמ' 610: "מוטל על הפרשן לאזן בין שיקולי יעילות, ודאות ויציבות של דיני המס, לבין תכליתה הכלכלית של הוראת המס הספציפית". הבעיה בפסיקה שכלל לא ברור מהי המהות של אותו איזון בין הזכות לתכנון מס לבין השאיפה לקיים מערכת מס צודקת ושיוויונית, שמקנה לפקיד השומה את הכוח להתעלם מיתרון המס.

89 עניין **שטרית**, לעיל ה"ש 31, פס' 16 לפסק דינו של הנשיא ברק.

להכריע בסכסוכים ותפקיד המחוקק הוא לסגור את הפרצות. שלישית, הפרשנות האקטיביסטית מכניסה ממד של חוסר יציבות למשק, הגורם לכך שאנשים לא יכולים לדעת את הצפוי להם עקב שימוש בהוראות חוק.

זאת ועוד, בית המשפט העליון בעניין שיטרייט עשה שימוש פסול בהוראה אנטי-תכנונית (סעיף 86 לפקודת המס) על מנת לסגור את פרצת המס. מדובר בהוראה שספק רב אם היא בכלל חוקתית, שכן היא פוגעת בזכות הקניין באופן קיצוני ואינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, וראוי היה שבתי המשפט ימנעו לעשות בו שימוש⁹⁰.

(ד) פגיעה במדיניות התקציבית של הממשלה

הפרשנות התכליתית מאפשרת לשופטים לעצב מדיניות מס הנראית להם, במקום מדיניות מס אשר קבע המחוקק. הבעיה היא ששופטים בדרך כלל לא מבינים בכלכלה בכלל ובמסים בפרט. אם הם מבינים, אין להם הכלים הדרושים (מידע ונתונים אמפיריים וכד'), והם חסרי ראייה מערכתית של היבטי התקציב⁹¹.

לפסיקה בנושא קונקרטי עשויות להיות השלכות רוחב כמו גם השפעה על מדיניות המס. השלכות אלה עלולות לפגוע בהשגת יעדי התקציב של הממשלה. בניגוד למחוקק,

90 להרחבה בעניין זה, ראו פלומין, לעיל ה"ש 66. פלומין מסביר בעניין זה: "שלא נכון ולא ראוי להשאיר סעיף אנטי-תכנון כללי ומעורפל ככלי בידי המינהל: רוצה יעשה בו שימוש, רוצה יתעלם ממנו. זכאי נישום לכלכל את צעדיו כך שיידע את הצפוי לו כתוצאה מהם, ומצב של חוסר ידיעה וחוסר ודאות כגון זה הנובע מחסרונות דרך היישום של סעיף 86 – מקומם לא יכירם במשק מודרני מסודר. משק כזה מתבסס על מידע ועל מערכת נתונים, כאשר הפעילים בו זכאים לצאת מהנחת היסוד של המשטר הדמוקרטי שכל מה שלא נאסר במפורש הינו בגדר מותר. מצב כזה של 'אזור ביניים', שלא נאסר במפורש ובאופן מוגדר על ידי המחוקק, אך העוסק בו עלול לעלות בחרמה של הרשות המבצעת, הינו בלתי ראוי ובלתי מתאים לדרישות המשק המודרני". שם, בעמ' א-6.

91 עם זאת, לאחרונה חלה התקדמות בנושא זה. ועדת חוקה, חוק ומשפט בכנסת אישרה ביום 5 ביולי 2010 את הצעת החוק להקמת בית משפט כלכלי. בהתאם להצעת החוק תוקם מחלקה נפרדת בבית המשפט המחוזי בתל-אביב, שתעסוק אך ורק בעניינים כלכליים מובהקים. בית המשפט הכלכלי יעסוק במרבית ההליכים השיפוטיים בתחומי האכיפה הפלילית, המנהלית והפרטית בדיני ניירות ערך ובדיני חברות. לבית המשפט ימונו שלושה שופטים מקצועיים שידונו, נוסף על ההליכים הפליליים והאזרחיים שמתייחסים לדין הכלכלי, גם בעתירות מנהליות בנוגע להחלטות רשות ניירות ערך, החלטות הבורסה לניירות ערך בתל-אביב והחלטות רשם החברות. כמו כן ידון בית המשפט בערעורים על החלטות ועדת משמעת לפי חוק הייעוץ וכן בתביעות אישיות, ייצוגיות ונגזרות באותם תחומים. למרות הנושאים הכלכליים המגוונים כאמור, בית המשפט הכלכלי לא יטפל בענייני מיסוי.

המוגבל על ידי מדיניות התקציב והוראות חוק שונות, השופטים חופשיים מהגבלות אלו. כך, לדוגמה, סעיף 33 לחוק-יסוד: משק המדינה, קובע כי "הצעת חוק תקציבית" לא תתקבל בכנסת אלא בקולותיהם של 50 חברי כנסת לפחות. מדובר, בין היתר, בהצעת חוק אשר ביצועה כרוך בעלות תקציבית של חמישה מיליון ש"ח או יותר בשנת תקציב כלשהי⁹².

הנשיא שמגר הסביר בפרשת **בנק המזרחי**, כי אין לאפשר לבית המשפט להפוך ל"רביזור" העליון של סדרי הכלכלה והמשק כדי לבחון את תבונתה של המדיניות הכלכלית של הממשלה⁹³. שמגר מסביר כי אין כוונה לכך שבמסגרת הפיקוח החוקתי יארגן בית המשפט מחדש את ההסדרים הכלכליים בדרך הנראית לו צודקת יותר או נבונה יותר. שמגר קובע כי: "בית המשפט אינו מבטל חקיקה כלכלית או אחרת, בשל כך שאינה נבונה, לדעתו, או שקוויה נראים לבית המשפט כבעלי השלכות כלכליות בלתי ראויות"⁹⁴. גם השופט גולדברג הדגיש בפרשת **בנק המזרחי** כי התערבות מוטעית בחוקים העוסקים בנושאים כלכליים עלולה לגרום זעזועים במשק המדינה⁹⁵.

למרות האזהרות של השופטים שמגר וגולדברג בפרשת **בנק המזרחי**, כאמור, בית המשפט העליון מתערב תדיר בקביעת המדיניות התקציבית של הממשלה. כך היה, לדוגמה, בנושא הפרטת בתי הסוהר⁹⁶. הפרטת בתי הסוהר נחשבת כחלופה יעילה יותר למערכת הכליאה הציבורית ואף חסכונית ממנה, והיא יושמה בהצלחה במדינות רבות (ארצות-הברית, בריטניה, אוסטרליה, ניו-זילנד, דרום-אפריקה, צרפת, קוסטה-ריקה ועוד). למרות זאת, בית המשפט העליון חיסל את הליך ההפרטה.

בארצות-הברית, למשל, נוהגת הגישה שלפיה אין לאפשר לבית המשפט להיות גורם היושב כמפקח עליון על המדיניות הכלכלית והפיסקלית אשר ניתן לה ביטוי בחוק חרות⁹⁷. המדיניות המנחה בארצות-הברית, אשר אומצה בפרשנותם של התיקונים החמישי והארבעה-עשר לחוקה, היא שבשלב הביקורת השיפוטית ניתן משקל רב למגמה המונחת ביסוד דבריו של המחוקק, ובלבד שיקוים הליך הוגן (due process of law) וקשר רציונלי למטרה החקיקתית. בדרך זו מצמצמת הפסיקה האמריקנית, לדוגמה, את ההתערבות

92 ראו חוק-יסוד: משק המדינה (תיקון מס' 6), ס"ח 1893.

93 פרשת **בנק המזרחי**, לעיל ה"ש 57, פס' 69 לפסק דינו של השופט שמגר.

94 שם.

95 שם, פס' 6 לפסק דינו של השופט גולדברג.

96 בג"ץ 2605/05 **המרכז האקדמי למשפט ולעסקים נ' שר האוצר** (פורסם בנבו, 19.11.2009).

97 ראו: Frank I. Michelman, *Property as a Constitutional Right*, 38 WASH. & LEE. L. REV. 1097 (1981).

בחקיקת מס⁹⁸. גם הפרשנות החוקתית הגרמנית מסתייגת מהתערבות בדיני מסים, אלא אם כן מתגלית חריגה קיצונית⁹⁹. הכוונה היא שבית המשפט יתערב רק כאשר מדובר בחקיקת מס שיש בה חריגה קיצונית, היינו במקרה של מיסוי מופרז בעל אופי של הפקעה. לדעתי, המדיניות המשפטית בארצות הברית ובגרמניה ראויה יותר, שכן היא מונעת את הפיכת בית המשפט לגורם על המעצב באופן פעיל את המדיניות הכלכלית הנראית לו נכונה או עדיפה. בישראל אין מדיניות משפטית עקבית בעניין זה. נראה כי יישום הפרשנות התכליתית בישראל מאפשר מצד אחד לבית המשפט לפקח על החוקתיות של דיני המס, אך מן הצד האחר גבולות ההתערבות אינם ברורים, ועשויות להתקבל החלטות באופן שרירותי, תוך פגיעה במדיניות התקציב של הממשלה.

(ה) פגיעה בוודאות העסקית

שיטת הפרשנות התכליתית גורמת לעמימות ולחוסר ודאות במשפט, לרבות במשטר המס¹⁰⁰. הפרשנות התכליתית מיושמת בחקיקת המס, בין היתר, באמצעות העדפת "מהות" העסקה על פני "צורתה"¹⁰¹. אולם, כפי שהסביר המלומד האנגלי ג'ון טיילי (Tiley), העדפת ה"מהות" על פני ה"צורה" עלולה להוביל לתוהו ובוהו משפטי¹⁰². בדומה לעקרון החוקיות בדיני העונשין המטיל ענישה רק במקום שקיים חוק ידוע מראש, נישומים מתכננים את פעילותם הכלכלית בהתבסס על משטר מס נתון, וקיימת חשיבות רבה לוודאות במשטר המס ולמבנה מס מוגדר וידוע. הוודאות נוגעת בין היתר למועד תשלום המס, לאופן תשלום המס, לגובהו של המס ולסיווג ההכנסה.

98 שם.

99 שם. בנוגע לביקורת חוקתית, בתי המשפט בגרמניה נוטים להתערב במקרים של פגיעה בזכויות חוקתיות. להרחבה, ראו: Henry Ordower, *Restricting the Legislative Power to Tax: Intersections of Taxation and Constitutional Law*, in GENERAL REPORTS AT THE 17TH CONGRESS OF THE INTERNATIONAL ACADEMY OF COMPARATIVE LAW 883 (Katharina Boele Woelki & Sjef van Erp eds., 2007); Henry Ordower, *Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted*, 7 FLA. TAX REV. 259 (2006).

100 לביקורת כללית ראו גנו, לעיל ה"ש 54.

101 ראו ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735, 738 (1987); ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 804 (1979); ע"א 6722/99 מנהל מע"מ חל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); ע"א 152/79 מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז נ' שוורץ, פ"ד לג(3) 807 (1979); ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד, פ"ד מו(4) 693 (1992).

102 ראו: J. Tiley, *Judicial Anti-Avoidance Doctrines: Corporations and Conclusion*, 108 BRITISH TAX REV. 134, 136 (1988).

ניתן להדגים את ההשפעה השלילית של הפרשנות התכליתית על הוודאות העסקית של הנישומים באמצעות פסק הדין בעניין **ברשף אילת**. במקרה זה נדונה שאלת סיווג הכנסות מדמי שכירות כהכנסות אקטיביות מעסק או כהכנסות פסיביות. השופטת ארבל, אשר כתבה את פסק הדין, קבעה כי הסיווג ייעשה לא באופן פורמלי, אלא באמצעות פרשנות תכליתית¹⁰³. המעניין בפסק הדין הוא שהשופטת ארבל קובעת כי היא ערה לכך ש"הסיווג התכליתי" עלול לפגוע בוודאות מבחינת הנישומים, אך היא מעדיפה את הפגיעה בנישומים על פני "סיווג פורמאלי", הנעשה לא פעם באופן שרירותי, ועשוי לאפשר לצדדים לפעול בהתאם לאינטרסים הכלכליים שלהם.

פסק הדין בעניין **רובינשטיין** הוא דוגמה נוספת לבעייתיות בפרשנות התכליתית מבחינת הוודאות העסקית של הנישומים. בפסק הדין נקבע כי רכישת חברה בהפסדים מהווה בעיקרון עסקה מלאכותית, לאור ההנחה כי הרוכש ביצע את הרכישה כדי לנצל הפסדים ה"שייכים" לבעל מניות אחר. הנשיא ברק, אשר כתב את פסק הדין, קבע מצד אחד כי לא כל שינוי פעילות של חברה נרכשת הוא עסקה מלאכותית, אך מן הצד האחר, פסק כי הכול תלוי במכלול נסיבות המקרה. הבעיה היא שמדובר במבחן רחב מאוד, בלתי מוגדר, אשר יוצר אי-וודאות עסקית.

אם לא ניתן לדעת מראש את השלכות המס, קשה לצפות את רווחיות העסקה. חוסר הוודאות מהווה חסם משמעותי לביצוע עסקאות במשק. זאת ועוד, אדם סמית בספרו "עושר העמים" מסביר כי:

"חוסר הוודאות במשטר המס מעורר עזות מצח וטובות הנאה"¹⁰⁴.

השופטת אופיר-תום הדגישה את עקרון הוודאות במסים בפרשת **מפעלי גרנות**¹⁰⁵. בפרשה זו נדונה פרשנות סעיף 181ג לפקודה¹⁰⁶, העוסק בקיזוז "הסכום העודף" שנוצר אצל נישום ממקדמות ששילם בגין הוצאות עודפות. בפסק הדין השופטת אופיר-תום קובעת כי:

- 103 עניין **ברשף אילת**, לעיל ה"ש 45, פס' 12 לפסק דינה של השופטת ארבל.
 104 התרגום שלי. ראו: ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS 477 (Book V, 1909).
 105 עמ"ה (ת"א) 1066/99 **מפעלי גרנות – שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (פורסם בנבו, 11.3.2003).
 106 ס' 181ג לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע כך: "שילם חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(ז) אינן חלות עליו מקדמות על-פי סעיף 181ב, לשנת מס פלונית, בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר לו הסכום העודף, אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלח-יד יהיה חייב במס בשנים הבאות, יקוזז הסכום העודף כנגד המס" בהתאם להסדר הקבוע בסעיף זה, מעביד אשר לא קיזז את מקדמות המס ששילם בגין ההוצאות העודפות כנגד הכנסתו החייבת באותה השנה, או שקיזז רק את חלקן של המקדמות, יתרת סכום

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

“העדר וודאות במשטר המס, כך סברו בתי המשפט, עשוי ליטול מציבור הנישומים את התחושה שהדברים מתנהלים כסידורם, וכי גביית המס נעשית בדרך ראויה ושקולה, מבלי פגיעה במעשים שעשה נישום על פי מצב משפטי שהיה קיים קודם. מצב דברים כאמור, עלול לרפות ידיהם של נישומים, מצד אחד, ולרוקן את קופת המדינה, מצד שני”¹⁰⁷.

כאמור, שיטת הפרשנות התכליתית בדיני המס גורמת לעמימות ולא־ודאות עסקית המונעת מנישומים לתכנן את צעדיהם וגם להיות בטוחים בתוצאת המס. כפי שאטען להלן, שיטת הפרשנות המילולית מעניקה ודאות, ובשל כך היא עדיפה.

ג. שיטת הפרשנות הראויה בחקיקת המס

בפרק זה אטען כי שיטת הפרשנות הראויה בחקיקה בכלל, ובנוגע לחקיקת המס בפרט, היא הפרשנות המילולית. טיעון זה נשען על הביקורת לשיטת הפרשנות התכליתית בפרק הקודם, והוא מתחייב גם לאור חוקי־היסוד, שיידונו בפרק זה. לבסוף, אבחן פסיקה חדשה אשר ממנה משתמע כי לאחרונה החל תהליך של “חזרה בתשובה” – נסיגה מהפרשנות התכליתית והעדפת הפרשנות המילולית.

1. עדיפות הפרשנות המילולית

בהתאם לשיטת הפרשנות המילולית, תפקיד השופט הוא לאתר את המשמעות הטבעית והרגילה של מילות החיקוק, ולהימנע מלהוסיף להן, לגרוע מהן או לקרוא בהן דבר שלא נאמר על ידי המחוקק¹⁰⁸.

המקדמות, היא ה’סכום העודף’, לא תוחזר לו, אלא תהא ניתנת לקיזוז כנגד הכנסתו החייבת בשנות המס הבאות. זאת, בניגוד למקדמות מס רגילות שמקום בו סכום המקדמות עולה על סכום המס, העודף מוחזר לנישום בתום שנת המס”.

¹⁰⁷ עניין **מפעלי גרנות**, לעיל ה”ש 105, פס’ 30 לפסק דינה של השופטת אופיר־תום.

¹⁰⁸ ראו את הניסוח בע”א 55/79 **אגודת הכורמים נ’ מנהל מס רכוש**, פ”ד לד(3) 197, 203 (1980). אציין כי הנשיא ברק קובע באחד ממאמריו כי “הפרשן פועל כבלשן. על השופט להתחשב בלשון הטבעית והרגילה של הטקסט הפיסקלי ובלשונו המיוחדת ויוצאת־הדופן. הן הלשון הטבעית הן הלשון החריגה היא מתחם האפשרויות הלשוניות, אשר מתוכו תישלף האפשרות המשפטית” (ההדגשה שלי – א.נ.). הבעיה בעמדה של ברק היא שהוא קובע בהמשך דבריו כי “אין לומר מראש, כי לטקסט של חוק המס תינתן אך המשמעות הטבעית והרגילה” (ההדגשה שלי – א.נ.). ברק מתכוון כאן כי יש להתחשב בפרשנות התכליתית גם כשהמשמעות הטבעית והרגילה ברורה. ראו ברק, לעיל ה”ש 12, בעמ’ 432. להרחבה על

שיטת הפרשנות המילולית מתחייבת מעקרון הפרדת הרשויות, אשר דנתי בו בפרק הקודם. תפקידו של השופט הוא פסיבי ביסודו, ועליו ליישם את החוק בלבד. ביטוי מובהק ליישום שיטת הפרשנות המילולית בישראל ניתן למצוא בדבריו של השופט חיים כהן. באחד מפסקי הדין שלו קבע השופט כהן כי יש להתעלם משיקולי הצדק והסבירות של חקיקת המס, ובמקום זאת לפעול אך ורק בהתאם להוראה ברורה ומפורשת של המחוקק¹⁰⁹. שיטה פרשנית זאת מבטאת את הכבוד שמעניקים השופטים (רשות הממונה) למחוקק (רשות נבחרת), שהוא ביטוי לעקרון הפרדת הרשויות. שיטת הפרשנות המילולית רואה את השופטים כשליחים נאמנים וציותנים של בית המחוקקים, בכך ששיקול הדעת של השופטים מצומצם, והם אינם מערבים את ערכיהם הפרטיים בתוך החוק¹¹⁰. השופט האנגלי סידני ראולט (Rowlatt) היטיב לתאר את שיטת הפרשנות המילולית באמרו כי אין מקום לייחוס כוונות בחוק המטיל מס, ולא קיים שום "ירוש" לגבי מס (there is no equity about a tax). לדבריו, אין לקרוא כוונות בין השיטין של החוק ואין להסיק ממנו שום דבר מכלל¹¹¹.

שופט בית המשפט העליון בארצות הברית, אנטונין סקליה (Antonin Scalia), מסביר כי השאלה אינה מה המחוקק "רצה", אלא מה המחוקק "אמר"¹¹². לדברי סקליה, מטרת הפרשן אינה להגשים את כוונת המחוקקים, אלא להבין את החקיקה כפי שקורא סביר מבין

שיטת הפרשנות המילולית, ראו: William N. Eskridge, Jr., *The New Textualism*, 37 U.C.L.A. L. Rev. 621 (1991); Richard J. Pierce, Jr., *The Supreme Court's New Hypertextualism: An Invitation to Cacophony and Incoherence in the Administrative State*, 95 COLUM. L. REV. 749 (1995); Thomas W. Merrill, *Textualism and the Future of the Chevron Doctrine*, 72 WASH. U. L.Q. 351, 351, 363 (1994); WILLIAM D. POPKIN, MATERIALS ON LEGISLATION: POLITICAL LANGUAGE AND THE POLITICAL PROCESS 337 (1993).

109 בג"ץ 299/68 חברת פנסיון תמר בע"מ נ' ממונה אזורי מכס ובלו ירושלים, פ"ד כג(1) 120, 122 (1969).

110 ראו לעניין זה את דבריו של סנסטיין: Cass R. Sunstein, *Interpreting Statutes in the Regulatory State*, 103 HARV. L. REV. 405 (1989).

111 תרגומו של השופט אגרנט בעניין קומרופסקי, לעיל ה"ש 16. לפסק הדין באנגלית, ראו: Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commissioners [1921] 1 K.B. 64, 71.

112 ראו: ANTONIN SCALIA, A MATTER OF INTERPRETATION: FEDERAL COURTS AND THE LAW 50 (1997); JAMES B. STAAB, THE POLITICAL THOUGHT OF JUSTICE ANTONIN SCALIA: A HAMILTONIAN ON THE SUPREME COURT (2006); RALPH A. ROSSUM, ANTONIN SCALIA'S JURISPRUDENCE: TEXT AND TRADITION (2006); Cass R. Sunstein, *Justice Scalia's Democratic Formalism*, 107 YALE L.J. 529 (1997).

אותה. סקליה מסביר כי תפקיד השופט הוא לאתר את המשמעות המקורית של החקיקה, ואל לו לחפש את כוונת מנסחי החקיקה¹¹³. החוק הוא תוצר של משמעת מפלגתית, והוא מהווה פשרה המושגת בין המחוקקים תוך מציאת נוסח עמום ורב-משמעי שיהיה מקובל על דעת רובם. משום כך, "כוונת המחוקק" היא פיקציה, ובית המשפט אינו יכול לגלותה¹¹⁴. השופט איסטרברוק (Easterbrook) מסביר בעניין זה כי ההכרעות בבית המחוקקים תלויות במקריות ובהשפעות בלתי-דמוקרטיות, ולפיכך אין דרך שתאפשר לשופטים לאתר את כוונת החקיקה¹¹⁵. שופטים צריכים להתעלם מההיסטוריה החקיקתית. הבעיה בשימוש בהיסטוריה החקיקתית היא שהמידע המתקבל אינו עקבי, אינו אמין, ובעיקר אינו נקי מהשפעות פוליטיות¹¹⁶. סקליה מתנגד לשימוש בהיסטוריה של החקיקה, שכן היא אינה תורמת להבנת המשמעות הלשונית של החקיקה¹¹⁷. לדברי סקליה, השימוש בהיסטוריה החקיקתית ובמקורות אחרים, מקנה עודף שיקול דעת לשופטים העשוי להיות מנוצל לרעה¹¹⁸. כמו פוליטיקאים, גם שופטים נתונים להשפעות של "קבוצות אינטרס"¹¹⁹. ניתן להניח כי

- 113 סקליה, לעיל ה"ש 112.
- 114 ראו חיים פרלמן **הלוגיקה המשפטית** 37 (אורה גרינגרד מתרגמת, התשמ"ג).
- 115 ראו: Frank H. Easterbrook, *Statutes' Domain*, 50 U. CHI. L. REV. 533, 540 (1983).
- 116 ראו: ADRIAN VERMEULE, JUDGING UNDER UNCERTAINTY: AN INSTITUTIONAL THEORY OF LEGAL INTERPRETATION 89–115 (2006); Alex Kozinski, *Should Reading Legislative History Be an Impeachable Offense?*, 31 SUFFOLK U. L. REV. 807, 812–814 (1998); Frank H. Easterbrook, *What Does Legislative History Tell Us?*, 66 CHI.-KENT L. REV. 441, 447 (1990).
- 117 סקליה, לעיל ה"ש 112. ראו גם: William N. Eskridge Jr., *The New Textualism*, 37 UCLA L. REV. 621, 669 (1990); Thomas W. Merrill, *Textualism and the Future of the Chevron Doctrine*, 72 WASH. U.L.Q. 351, 372 (1994).
- 118 להרחבה, ראו: Bradley C. Karkkainen, "Plain Meaning": Justice Scalia's Jurisprudence *of Strict Statutory Construction*, 17 HARV. J.L. & PUB. POL'Y 401, 432–437 (1994).
- 119 במונח "קבוצות אינטרס", הכוונה היא לקבוצת אנשים בעלי אינטרס משותף הפועלים לקדם אותם אינטרסים. תאוריית קבוצות אינטרס מורכבת משתי הנחות יסוד: ראשית, שחלק ניכר מהפעילות של רשויות השלטון, מושפע על ידי קבוצות קטנות ומאורגנות היטב הפועלות להשאת האינטרס העצמי שלהן. שנית, ביחס שבין הבוחרים לנבחרים קיימת בעיית "נציג", שלפיה אין כל ודאות כי הנבחרים יפעלו בהתאם לרצון הבוחר. זאת, משום שלנבחרים יש לעתים אינטרסים מנוגדים, והם עשויים להיענות בעיקר לקבוצות אינטרס. אחת המסקנות אשר עשויה לעלות מכך היא ההצדקה לסרבנות קולקטיבית. להרחבה בעניין זה, ראו: Daniel Markovits, *Democratic Disobedience*, 114 YALE L.J. 1897 (2005).
- תיאור פעילתם של "קבוצות אינטרס" והשפעתם מצוי בהרחבה בספרות שנכתבה בנושא תאוריית "הבחירה הציבורית" (Public Choice). תאוריית הבחירה הציבורית גורסת כי עקב עצמתן של קבוצות אינטרס והקלות שבה ניתן להשפיע על הליך קבלת ההחלטות של

שופטים עשויים להיות מושפעים מגופים שונים שהם חפצים ביקרם, וכמובן עשויים להיות מוטים לטובת נציגי הפרקליטות ורשויות השלטון¹²⁰. הפרשנות התכליתית מאפשרת היענות של הפסיקה לאותן קבוצות אינטרס ולרשויות, והטיה לטובתן. ניתן לסכם כי שיטת הפרשנות המילולית מצמצמת את שיקול הדעת השיפוטי, ומבטיחה: (1) שמירה על שוויון: אי-היענות לקבוצות מסוימות; (2) שמירה על עקרון הפרדת רשויות: בית משפט אינו הופך ל"מחוקק-על"; (3) ודאות עסקית מובטחת ויציבות משפטית: היות שיש תוצאה משפטית אחת נכונה, אזרחים יודעים לצפות מראש את התוצאה המשפטית של צעדיהם; (4) הגנה על הקניין. למעשה, שיטת הפרשנות המילולית מתאימה במיוחד לפרשנות חקיקת המס. בדומה לפרשנות החקיקה במישור הפלילי, הפרשנות המילולית מבטאת אהדה בסיסית לפרט הניצב מול מנגנוני הכוח האדירים של הרשויות¹²¹. מטעמים אלה ראוי היה שבית המשפט, בבואו לפרש חקיקת מס, יימנע מלפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (ה"חבק") או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המסים, כפי שסבר השופט דנציגר בעניין **מרום**¹²².

הרשויות, מתקבלות החלטות בנושאים כלכליים וחברתיים שאינן עולות בקנה אחד עם טובת הכלל. הבעיה היא שלרוב הציבור אין אינטרס להשתתף בהליך הפרלמנטרי, וגם קיימות עלויות עסקה גדולות, ומאידך גיסא לקבוצות קטנות ומאורגנות קל יותר להשפיע על הנבחרים. הפתרון היחיד לבעיה שיוצרת קבוצות אינטרס הוא הקטנת גודלו של השלטון. להרחבה על תאוריית "הבחירה הציבורית", ראו איל בנבשתי "תחולת המשפט הפרטי על גופים מנהליים" **משפט וממשל** ב' 11, 25 (1994); עמחי כהן "הבחירה הציבורית ופרשנות תכליתית" **משפט וממשל** יא 317, 324–320 (2007). ראו גם: JAMES D. GWARTNEY, RICHARD L. STROUP, RUSSELL S. SOBEL & DAVID MACPHERSON, *ECONOMICS: PRIVATE AND PUBLIC CHOICE* (11th ed. 2006); Jonathan R. Macey, *Promoting Public-Regarding Legislation Through Statutory Interpretation: An Interest Group Model*, 86 COLUM. L. REV. 223 (1986).

120 להרחבה בעניין זה, ראו: Frank B. Cross, *Shattering the Fragile Case for Judicial Review*, 85 VA. L. REV. 1249, 1314–1322 (1999); Frank B. Cross, *The Judiciary and Public Choice*, 50 HASTINGS L.J. 355, 360–368 (1999); Einer R. Elhauge, *Does Interest Group Theory Justify More Intrusive Judicial Review?*, 101 YALE L.J. 31, 80–83 (1991); Sidney A. Shapiro & Richard E. Levy, *Judicial Incentives and Indeterminacy in Substantive Review of Administrative Decisions*, 44 DUKE L.J. 1051, 1055–1056 (1995).

121 ראו אליעזר לדרמן "מטרת החיקוק, המטריה הנורמטיבית והפרשנות בפלילים" **הפרקליט** לז' 159 (1986). ראו גם ע"פ 741/83 **גדרון נ' מדינת ישראל**, פ"ד לח(2) 698, 700 (1984); ע"פ 398/82 **שטרית נ' מדינת ישראל**, פ"ד לז(1) 668, 670–672 (1983); ע"פ 343/80 **בן דוד נ' מדינת ישראל**, פ"ד לה(1) 457, 455 (1980).

122 ראו ע"א 976/06 **מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע** (פורסם בנבו, 6.11.2008). אציין כי השופט ג'ובראן, אשר כתב את פסק הדין, קבע מנגד כי "בית המשפט

2. חוקי המס מול חוקי-היסוד

פסק הדין הראשון אשר העביר חקיקת מס במסגרת של חוקי-היסוד היה עניין **קניאל**¹²³, אשר ניתן בשנת 2005 והיווה שינוי דרך בגישת בית המשפט לבחינה החוקתית של חקיקת המס. בעניין **קניאל** נקבע כי חוק מס ייבחן על פי אמות מידה חוקתיות. חלק נכבד מההחלטה הוקדש לשאלות – האם תיקון 132 לפקודת מס הכנסה מפלה מיסוי הכנסה מעבודה לעומת מיסוי הכנסה מהון או מרווח הון, והאם יש בכך פגיעה בזכות חוקתית לשוויון כחלק מכבוד האדם.

הנשיא ברק קבע בעניין **קניאל** כי התשובה לשאלה מתי חוק מס פוגע בקניין היא מורכבת¹²⁴. ברק אומר כי יש הסבורים כי כל מס פוגע בקניין¹²⁵, ומאידך גיסא יש הסבורים כי רק מס שאינו עומד בקריטריונים של "מס טוב" פוגע בקניין¹²⁶. ברק עצמו אינו מכריע בסוגיה ומשאיר אותה בצריך עיון¹²⁷.

בשנת 2006 ניתן פסק דין נוסף בבית המשפט העליון, על ידי השופטת ביניש בעניין **עיריית באר שבע**¹²⁸, העוסק אף הוא בבחינה החוקתית של חקיקת המס. פסק הדין דן בשלוש עתירות אשר הוגשו נגד ביטול הטבות מס לכמה יישובים בנגב, בהתאם לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003. העותרים טענו כי הוראות חוק התכנית הכלכלית, שביטלו את הטבות המס, אינן חוקתיות נוכח פגיעתן בזכות לקניין. בית המשפט קבע שוב, כמו בעניין **קניאל**, כי השאלה מתי יש בחקיקת מס משום פגיעה בזכות הקניין

ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות". שם, פס' 38 לפסק דינו של השופט ג'ובראן.

- 123 בג"ץ 9333/03 **קניאל נ' ממשלת ישראל**, פ"ד ס(1) 277 (2005).
- 124 השוו בג"ץ 4562/92 **ח"כ זנדברג נ' רשות השידור**, פ"ד נ(2) 793 (1996).
- 125 אהרן יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל" **משפטים** כג 55, 61 (1994); יצחק הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס" **הפרקליט** 11, 12-13 (2002); גלעד ברנע "הביקורת השיפוטית על חקיקה כלכלית מכוח חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו" **מיסים** יב(2) א-80, א-85-א-86 (1998). כן ראו אהרן יורן "הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים" **משפטים** ז 310 (1977). בנוגע להגנה החוקתית על זכות הקניין, ראו יהושע ויסמן "הגנה חוקתית לקניין" **הפרקליט** מב 258, 262-264 (1995).
- 126 יוסף אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" **מיסים** ח(6) א-20, א-27-א-35 (1994).
- 127 בעניין **קניאל**, לעיל ה"ש 124, ברק מדלג על השלב הראשון בבחינה החוקתית (האם חוק המס פוגע בזכות יסוד חוקתית), ועובר לשלב הבא (בחינת העמידה בפסקת ההגבלה).
- 128 בג"ץ 4947/03 **עיריית באר-שבע נ' ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 10.5.2006).

היא שאלה מורכבת הנתונה במחלוקת בקרב מלומדים וחכמי משפט, והוא הותיר את ההכרעה בה לעת מצוא¹²⁹.

כמו בעניין קניאל, כך גם בעניין עיריית באר שבע, בית המשפט הסכים להניח, מבלי להכריע בעניין, כי החוק פוגע בזכותם החוקתית של העותרים לקניין. בהתחשב בהנחת מוצא זו, קבע בית המשפט כי יש לברר אם הפגיעה בזכות הקניין היא פגיעה מותרת לאור תנאי פסקת ההגבלה הקבועה בסעיף 8 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו.

בניגוד לשני פסקי הדין שהזכרתי לעיל (עניין קניאל ועניין עיריית באר שבע), שבהם לא הוכרע אם המס מהווה פגיעה בקניין, הרי בפסק הדין בעניין שריף הזימה¹³⁰ קבע השופט ריבלין, בלא דיון והנמקה מפורטת, כי "אין חולקין כי המס מבטא פגיעה בזכות הקניין, המעוגנת בסעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו"¹³¹.

לשיטתי, כל מס מהווה פגיעה בקניין, ולפיכך הוא כפוף לבחינה חוקתית במסגרת "פסקת ההגבלה" בסעיף 8 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו¹³². סעיף 8 אוסר פגיעה בזכויות שלפי חוק-יסוד זה, אך מתיר פגיעה הנעשית בחוק שמקיים ארבעה תנאים:

- (1) הפגיעה בזכות נעשית בחוק או על פי חוק מכוח הסמכה מפורשת;
- (2) החוק הולם את ערכיה של מדינת ישראל;

129 ראו גם פסק דין בעניין התאחדות הקבלנים, שם נאמר כי "אין אחידות דעים בין שופטים, מלומדים ומשפטנים בשאלה אם הטלת מס מהווה פגיעה בזכות הקניין [...] אלא, שאין עלינו להידרש לשאלה זו בעניין שלפנינו, משום שגם אילו סברנו כי יש בהוראת החוק שאינה מתירה ניכוי הוצאת מס לצורך מס הכנסה, פגיעה בזכות קניין, אנו בדיעה, כי החוק המורה כן, שנועד להחליף הסדר חוקי אחר, איננו בלתי חוקתי, באשר הוא נחקק לתכלית כלכלית-מיסויית ראויה והוא איננו פוגע בזכות, במידה העולה על הנדרש". בג"ץ 4197/00 התאחדות הקבלנים והבונים בישראל נ' שר האוצר (פורסם בנבו, 17.1.2001).

130 ע"א 10608/02 שריף הזימה נ' אגף המכס ומע"מ, פ"ד נח(3) 663 (2004).

131 שם, בעמ' 670. השופט ריבלין מסתמך בעניין זה על מאמרו של יורן, לעיל ה"ש 125. השופט ריבלין מוסיף שם, בעמ' 671 כי "הקושי הטמון בהיות פגיעת המס פגיעה ברכושו הכללי של האדם ולא בנכס ספציפי כלשהו והקושי בעמידה על התכלית המוגדרת של כל מס ומס – הביאו מדינות רבות בעולם לקבוע זה מכבר כי הטלת מס אינה בגדר פגיעה בקניין". (השופט ריבלין מסתמך בעניין זה על ויסמן, לעיל ה"ש 125, בעמ' 273). לדיון על פסק דין שריף הזימה, ראו אריק גרובר "על חוקתיות סעיף 154 לפקודת המכס (ועוד על שחיקת זכויות האזרח בהקשר לחוקי המיסוי העקיף)" מיסים יז(3) א-47, א-52 (2003); א' פ' בנימין "שחיקת זכויות האזרח בהקשר לחוקי המיסוי העקיף – האמנם?" מיסים יח(1) א-140 (2004).

132 דעתי בעניין זה נסמכת, בין היתר, על עמדתו של אהרן יורן. ראו אהרן יורן "היקף ההגנה החוקתית על הקניין וההתערבות השיפוטית בחקיקה כלכלית" משפטים כח 443, 449 (1997). יורן קובע כי "עצם הטלת מס פוגעת בקניינו של אדם, באשר נוטלים ממנו כספים ומעבירים אותם לשלטון". יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל", לעיל ה"ש 125, בעמ' 61.

(3) החוק נועד לתכלית ראויה (התכלית הראויה);
(4) הפגיעה בזכויות היא במידה שאינה עולה על הנדרש (המידה הראויה).
שאלת החוקתיות של חוקי המס אמורה להיבחן במיוחד לאור התנאי השלישי והתנאי הרביעי, דהיינו "התכלית הראויה" ו"המידה הראויה". בנוגע למבחן התכלית, נהוג לדבר על שלוש תכליות אפשריות: כלכלית, חברתית ומימון פעולות הממשלה. השאלה באשר לכל סוג של תכלית היא: האם התכלית הזאת ראויה. בנוגע למבחן המידתיות, פרופ' ברק קובע שלושה מרכיבי משנה¹³³: מבחן המשנה הראשון קובע כי האמצעי צריך להתאים להשגת המטרה. מבחן המשנה השני קובע כי אמצעי איננו ראוי אם ניתן להשיג את התכלית הראויה על ידי אמצעים אחרים, מתאימים גם הם, אשר פגיעתם בערכים ובעקרונות הראויים להגנה היא קטנה ביותר. מבחן המשנה השלישי הוא: האם קיים יחס ראוי בין התועלת לציבור לבין הנזק לפרט.
אחד מהעקרונות אשר נתקבלו בפרשנות חוקים בכלל הוא כי על הפרשן לפרש את החקיקה באופן המתיישב עם חוקי-היסוד¹³⁴. נראה כי עיקרון זה טרם התבסס משמעותית בנוגע לפרשנות חקיקת המס¹³⁵. מפליא שבתי המשפט מתעלמים מהעיקרון הפרשני הזה דווקא בנוגע לחקיקת המס, הפוגעת במובהק בקניין¹³⁶. נראה כי שימוש בעיקרון שלפיו על הפרשן לפרש את החקיקה באופן המתיישב ותואם את חוקי-היסוד בנוגע לפרשנות חוקי המס, מחייב נסיגה משיטת הפרשנות התכליתית כפי שהיא באה לידי ביטוי בהלכת **חצור**. שיטת הפרשנות התכליתית מאפשרת פרשנות רחבה המתמקדת במטרות החקיקה והמעניקה לשופטים חופש לבחור בפרשנות הנראית להם כמתאימה בנסיבות העניין מבלי להיצמד אל האות הכתובה.

133 אהרן ברק **פרשנות במשפט** כרך שלישי – פרשנות חוקתית 535–536 (1994).
134 עניין **זנדברג**, לעיל ה"ש 126, בעמ' 793; בג"ץ 5016/96 **חורב נ' שר התחבורה**, פ"ד נא(4) 1, 43 (1997); דנ"פ 2316/95 **גנימאת נ' מדינת ישראל**, פ"ד מט(4) 589, 653 (1995).
135 כך, לדוגמה, גיורא עמיר כותב כי: "נראה לי כי בתי המשפט עדיין לא גילו רצון להתמודד עם חוקי המס דרך המסננת של חוק היסוד: כבוד האדם וחירותו". ראו גיורא עמיר "בעד פרשנות דיני מס לטובת האזרח" **מיסים** יב(3) א-30, א-34 (1998).
136 ישנם כמה חריגים לכך. לדוגמה, השופט אלטוביה קובע בפסק הדין בעניין **בז'ה** כי: "פרשנות דין המס צריכה שתעשה באופן המגן ככל האפשר, בהתאם למבחנים החוקתיים, בזכויות החוקתיות של הנישום. כל עוד נהגה שיטת מס טריטוריאלית, הרחבת מעטפת המס או 'יבוא הכנסות' מחו"ל לישראל בדרך של ראיתן כמופקות בישראל, צריך שיעשה, לאור עקרון שמירה על חופש הפרט וקניינו על רקע חוקי היסוד ובפרט חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש העיסוק". עמ"ה (ת"א) 1233/00 **בז'ה נ' פקיד שומה תל אביב יפו 5** (פורסם בנבו, 18.7.2006).

אזכיר רק כי הלכת **חצור**, המצוטטת ומיושמת מאז ועד היום ברוב הגדול של פסקי הדין העוסקים בפרשנות חקיקת המס, פורסמה בשנת 1985, טרם חקיקת חוקי-היסוד. "מהפכה החוקתית", כפי שהיא מכונה, אירעה בשנת 1992. לדעתי, בחינה מחודשת של הלכת **חצור** לאור חוקי-היסוד תביא לנסיגה מהלכה בעייתית זו.

זאת ועוד, המסקנה שלפיה כל מס מהווה פגיעה בקניין, מחייבת את בתי המשפט לפרש את חוקי המס בהתאם לשיטת פרשנות מצמצמת, ולטובת הנישום. לדעתי, שיטת הפרשנות הראויה, במיוחד בנוגע לחוקי המס, היא שיטת "הפרשנות המילולית" אשר מתמקדת בנוסח החקיקה ומפחיתה את התערבות השופטים במלאכת הפרשנות¹³⁷. תפקיד השופט הוא לאתר את המשמעות הטבעית והרגילה של מילות החקיקה ולהימנע מלהוסיף, לגרוע מהם או לקרוא לתוך החוק דבר שלא נאמר על ידי המחוקק. שיטה פרשנית זאת מבטאת את הכבוד המוענק על ידי השופטים למחוקק, המהווה ביטוי לעקרון הפרדת הרשויות. לדעתי, חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו שולל את שיטת הפרשנות התכליתית המהווה "פרשנות מרחיבה". לשיטתי, הפרשנות התכליתית אינה מתיישבת עם חוקי-היסוד¹³⁸, ולכן ראוי לחזור וליישם את שיטת הפרשנות המילולית בנוגע לחקיקת המס, אשר מתיישבת עמם.

3. שינויי מגמה בפסיקת בתי המשפט

כמה פסקי דין שניתנו לאחרונה מראים שמתחילה להיווצר נסיגה מגישת הפרשנות התכליתית כפי שהייתה מקובלת בפסיקת דיני המס בימי הנשיא לשעבר אהרן ברק, תוך העדפת הפרשנות מילולית.

פסק הדין בעניין **פוליטי** מסמן את שינוי הגישה בפרשנות חקיקת מס¹³⁹. השופטת נאור, אשר כתבה את פסק הדין המרכזי, קבעה כי אין לסטות מלשונו הברורה של החוק, גם

¹³⁷ על סעיפי חוק אשר נחקקו לפני חקיקתו של חוק-היסוד חלה פסקת "שמירת דינים" המעוגנת בסעיף 10 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. להרחבה ראו בש"פ 537/95 **גנימאת נ' מדינת ישראל**, פ"ד מט(3) 355, 398–401 (1995); פרשת **בנק המזרחי**, לעיל ה"ש 57, בעמ' 260–263; בג"ץ 6055/95 **צמח נ' שר הביטחון**, פ"ד נג(5) 241, 258 (1991).

¹³⁸ פלומין, לדוגמה, כותב: "ואולם נשאלת השאלה האם יש לקבל את הלכת חצור בבחינת 'הלכה למשה מסיני' גם בעידן שלאחר חקיקת חוק היסוד: כבוד האדם וחירותו. נראה לי, כי ההשלכות ההדדיות שבין חוק היסוד למדיניות פרשנות המסים טרם עוכלו וטרם הופנמו, ופרט לאמירה לא שלמה של ביהמ"ש העליון בעניין בנק המזרחי נ' מגדל הנושא לא זכה לטיפול יסודי ומושכל". ראו פלומין, לעיל ה"ש 66, בעמ' א-1.

¹³⁹ עניין **פוליטי**, לעיל ה"ש 1. השאלה אשר נדונה הייתה: האם היה ניתן לסטות מנוסחת החישוב הליניארי (ראו הסבר על כך בה"ש 23 לעיל). בית משפט קמא (ועדת ערר מס שבח בחיפה) קבע בפסק דין שניתן ביום 14.9.06, כי על אף הוראות החוק לעניין חישוב מס באופן ליניארי,

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

אם קיימת נוסחה להטלת מס הנכונה מבחינה כלכלית. השופטת מדגישה כי יש להעדיף להטיל מסים בהתאם ללשון החוק, גם אם הדבר יביא למקרים של סטייה ממס אמת ולעיכוב בביצוע עסקאות¹⁴⁰.

פסק הדין בעניין פוליטי מבטא נסיגה דרמטית מהגישה הפרשנית של בית המשפט העליון לגבי פרשנות דיני המס אשר החלה בעידן הנשיא לשעבר אהרן ברק לפני למעלה מעשרים שנה בעניין חצור. פסק הדין בעניין פוליטי אינו עולה בקנה אחד עם פסקי דין כדוגמת אינטרבילדינג וקלס (ראו את הדיון על פסקי דין אלה במבוא לעיל).

סימנים נוספים לשינוי בגישת בית המשפט לפרשנות חקיקת מס, ניתן לראות בפסק דין בעניין סיוון:

”מלאכת איזון זו עשויה לעתים להוביל את הפרשן לכלל מסקנה כי ביחס להוראת מס פלונית, או ביחס למקרה המסוים העומד לביורור, יש להעדיף את הצורה על פני המהות [...] את קיום ההרמוניה החקיקתית על פני הגישה הכלכלית, או כי ראוי לדבוק בלשון החוק מן הטעם שתיקון החוק הוא עניין למחוקק”¹⁴¹.

נסיגה נוספת ממורשת ברק נקבעה בעניין זורע של המחוזי בחיפה¹⁴². בפסק דין זה נדונה השאלה אם הוצאות מימון לימודים אקדמיים הממומנים על ידי הנישום עצמו, ניתנים לקיזוז כהוצאה לצורך יצור הכנסה, או שמא מדובר ביצירת מקור הוני, שאין להכיר

על שבח שנוצר ממכירת זכות במקרקעין שנרכשה לפני “יום התחילה” (7.11.2001), ניתן לאפשר למוכר הזכות לסטות מ”החזקה הליניארית” ולהוכיח עובדתית את מועד היווצרות השבח הראלי. בנסיבות המקרה קיבלה ועדת הערר את טענתו של המערער כי השבח הראלי נוצר כולו לאחר 7.11.2001, שעל כן יחויב כולו במס בשיעור 25%. בעניין פוליטי לא היה ספק כי עליית ערך הנכס נצמח לאחר היום הקובע, ולפיכך התעוררה השאלה אם ניתן לסטות מנוסחת החישוב הליניארי. עם זאת, בית המשפט העליון קבע כי לא ניתן לסטות מנוסחת החישוב הליניארי.

140 ראו עניין פוליטי, לעיל ה”ש 1, פס’ 26–38 לפסק דינה של השופטת נאור. אציין כי בעקבות פסק דין זה, היועץ המשפטי של רשות המסים, משה מזרחי, כתב אל מנהלי מיסוי מקרקעין בפקידי השומה, במכתב מיום 19 ספטמבר 2006, כי הרשות אינה משלימה עם פסיקתה של ועדת הערר וכי עד להכרעה סופית של בית המשפט העליון בסוגיה, אין לפעול על פי החלטתה של ועדת הערר ויש להמשיך ולנהוג כפי שנהגנו עד כה, דהיינו פיצול השבח באופן ליניארי כקבוע בחוק.

141 עניין סיוון, לעיל ה”ש 69, בעמ’ 610.

142 ראו עמ”ה (חי) 807/06 זורע נ’ פקיד שומה חדרה (פורסם בנבו, 25.9.2008).

בהוצאותיו. בית המשפט חזר על הלכות קודמות בעניין זה¹⁴³, ובנוסף דחה את הטענה שלפיה אם מדובר בהוצאה מעורבת, הונית ופרוטית, יש להתיר בניכוי את החלק הפרוטי. השופט וסרקרוג, אשר כתבה את פסק דין זורע, הסתמכה על פסיקת בית המשפט העליון בעניין פוליטי, וקבעה כי בית המשפט יעדיף את קבלת החקיקה כלשונה תוך צמצום הביקורת השיפוטית על דבר המחוקק:

“ונראה כי ניתן להצביע על מגמה הולכת ומתגבשת בפסיקת בית המשפט, בנושאים אלה, כי יש להעדיף את המבחנים האובייקטיביים ולהימנע מלהגיע ל”מבוך נורמטיבי”, אשר מביא אכן לדיון פרטני, אך לא תמיד מאפשר עקביות ביישומם של המבחנים [...] יצירת חזקות חלוטות היא אמצעי נוסף שיש בו לצמצם את זמן ההתדיינות”¹⁴⁴.

נראה כי החלה מגמה שלפיה בתי המשפט נסוגים מהגישה התכליתית שהייתה מקובלת בפסיקת דיני המס בימי הנשיא ברק. עם זאת, עוד ארוכה הדרך עד החזרה לתורת פרשנות מילולית.

ד. עקרונות פרשנות ייחודיים בחקיקת המס

1. שלושת העקרונות המרכזיים המלווים לשיטת הפרשנות המילולית

השאלה היא מהו “ארגז הכלים” של שופט המפרש חקיקת מסים? שאלה זאת מתחזקת ככל שמקבלים את שיטת הפרשנות המילולית. אם השופט אינו צריך לאתר את תכלית החקיקה, הרי שמלאכתו מרוכזת בניתוח הלשוני של החוק.

בפרק זה אדון בשלושה עקרונות של פרשנות המיוחדים לחקיקת המס, כפי שגובשו בפסיקה. למרות הקביעה של הנשיא ברק כי “אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם”¹⁴⁵, הוא סבור כי יש לפרש את חקיקת המס מתוך “רגישות מיוחדת”. ברק קובע כי:

143 ע”א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ’ בנק יהב לעובדי המדינה בע”מ (פורסם בנבו, 28.11.2007). בנוגע לכללים בנושא זה במשפט האמריקני, ראו אליעזר צוקרמן “ועוד על

הוצאות ללימודים אקדמאיים” מיסים כ(5) א-83 (2006).

144 עניין זורע, לעיל ה”ש 142, פס’ 16 לפסק דינה של השופטת וסרקרוג.

145 ראו הדיון בפרק ב.1 לעיל, וכן במקורות בה”ש 20 לעיל.

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

"לדיני המס ייחוד משלהם. לייחוד זה יש ביטוי במסגרת השיטה הפרשנית התכליתית. ייחודם של דיני המס, שהם מהווים אמצעי כופה, על פיו ניטל רכושו של הפרט ומועבר לרשות הכלל, וזאת כדי להגשים מטרות פיסקליות וחברתיות. ייחוד זה של דיני המס מחייב רגישות מיוחדת בפרשנות דיני המס"¹⁴⁶ (ההדגשות שלי – א.נ.).

הרגישות המיוחדת שעליה מדבר הנשיא ברק נובעת מהייחודיות של חקיקת המס כאמצעי שבו הממשלה משתמשת על מנת לכפות נטילת רכוש הפרט והעברתו לידי הכלל. לכך יש להוסיף כי, לשיטתי, המס מהווה פגיעה בקניין, ולפיכך יש להעדיף את שיטת הפרשנות המילולית. בפרק זה אטען כי קיימים שלושה עקרונות של פרשנות המיוחדים לחקיקת המס אשר ראוי שיתלוו לשיטת הפרשנות המילולית.

(א) כלל פרשנות ראשון – הרמוניה מיסויית

כלל הפרשנות "הרמוניה מיסויית" בא לידי ביטוי בשני כללי משנה. בהתאם לכלל משנה הראשון, אם ניתן לפרש מושג על פי הדין הכללי, יש לפרשו כך גם בחוקי מס¹⁴⁷. סטייה מכלל זה תתאפשר אם היא נחוצה להגשמת מטרת חוק מס. עמד על כך השופט מצא, באמרו כי הגיונם של דיני המס מתיישב לרוב עם הגיון הכלכלי והמשפטי של סוגיות לבר מיסויות, וגם מושגיהם של דיני המס עשויים לרוב להתפרש באורח אחיד וזהה לפירושם של אותם מושגים בתחום המשפט הפרטי¹⁴⁸.

כלל זה נובע מהחזקה בדבר הרמוניה נורמטיבית, ולפיה חזקה היא כי תכליתו של כל דבר חקיקה היא לקיים הרמוניה במשפט ולקדמה, וכי הוראות חוקים אינם נוגדים אלה את אלה, ואף תואמים זה את זה¹⁴⁹. בדומה לכך, השופט גולדברג כותב בעניין גולד¹⁵⁰ כי על

146 אהרן ברק "פרשנות דיני המיסים" מיסים יא(4) א-1, א-2 (1997). בית המשפט הדגיש בעניין דר, כי אף שלחוקי המס אין כללי פרשנות משלהם, יש להם בהכרח מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות כלליות ייחודיות המונחות ביסודן. ראו עניין דר, לעיל ה"ש 1, פס' 21–21.

147 ראו לדוגמה ד"ר 16/82 פקיד השומה נ' לידור, פ"ד לט(2) 757 (1985). ראו גם אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 18–20 (2005).

148 ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 525 (1989) (להלן: עניין מועצת פועלי חיפה).

149 ראו ברק, לעיל ה"ש 13, בעמ' 589–590. כלל נוסף בנוגע לפרשנות חקיקה, בכלל, הוא כי בדרך כלל יפורשו ביטויים זהים המופיעים בחוק אחד באופן דומה, אולם כאשר משתמעת כוונתו של המחוקק מרוח החוק ומטרתו, יש להוציא לפועל כוונה זו גם אם מוביל הדבר למתן שני פירושים שונים לאותה המילה באותו החוק. ראו למשל ע"פ 244/73 רבר נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 798, 811 (1974).

150 ע"א 624/88 גולד נ' מעוז, פ"ד מד(1) 497 (1990).

השופטים להעדיף את הפירוש המביא לשילוב בין החוקים והיוצר הרמוניה ביניהם, על פני הפירוש, המעלה ניגוד ביניהם¹⁵¹. בהתאם לכלל המשנה השני, יש לקיים הרמוניה פנים מיסויית. הנשיא ברק קובע כי חוק מס אינו עומד בבדידותו, אלא עליו להשתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה, ועם כלל חקיקת המס בישראל¹⁵². לדעת ברק, יש לפרש את חקיקת המס מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס, ובלשונו – הרמוניה "פנים מיסית". ברק קובע כי חזקה היא, שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית. לדבריו, חוק מס משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה ועם כלל חקיקת המס בישראל, ויש לפרשו מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס. ההרמוניה שאליה מתייחס הנשיא ברק אינה מוגבלת אך להרמוניה "פנים מיסית", אלא גם להרמוניה נורמטיבית כוללת¹⁵³.

(ב) כלל פרשנות שני – ההיגיון הכלכלי של חקיקת המס

כלל פרשני מושרש נוסף קובע, כי את הוראות המס יש לפרש תוך התחשבות בהגיון הכלכלי-פיסקלי¹⁵⁴. בעניין **אלקה אחזקות** קבע בית המשפט העליון כי בין הנתונים שבית המשפט יתחקה אחריהם בנוגע לפרשנות חקיקה בענייני מס יש משקל רב למשמעות הכלכלית של החוק¹⁵⁵.

השופטת חיות קובעת בעניין זה כי ככל שבחוק מס עסקינן, יש להביא בחשבון בעת פרשנות חקיקת מס את העקרונות הבאים: ההיגיון הכלכלי והתכלית הפיסקלית של החוק; המדיניות הכלכלית והחברתית שביקש המחוקק לקדם באמצעות ההוראות העומדות לפירוש; וכן הפרקטיקה החשבונאית הנהוגה בנוגע לעניין העומד לדיון¹⁵⁶. בדומה לכך, פרופ' ברק מסביר כי בפרשנות דיני המס יש להביא בחשבון את העקרונות הכלליים העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה, שבהם גלומים ההיגיון הכלכלי והמדיניות הכלכלית והחברתית שביקש המחוקק להשיג כמו גם את הפרקטיקה החשבונאית הנהוגה בעניין הנושא העומד לדיון¹⁵⁷.

- 151 שם, בעמ' 502. ראו גם רע"א 265/89 **ראבי נ' פקיד הבחירות לראשות המועצה המקומית ג'לג'וליה**, פ"ד מג(4) 440, 437 (1989).
- 152 ברק, לעיל ה"ש 12, בעמ' 435–436.
- 153 שם, בעמ' 434–436.
- 154 ע"א 3527/96 **אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה**, פ"ד נב(5) 385, 403 (1998).
- 155 עניין **אלקה אחזקות**, לעיל ה"ש 9, בעמ' 782.
- 156 עניין **דר**, לעיל ה"ש 1, בעמ' 12.
- 157 ראו ברק, לעיל ה"ש 146.

(ג) כלל פרשנות שלישי – פרשנות לטובת הנישום

כלל הפרשנות השלישי מיושם כאשר אין בכוחם של כללי הפרשנות הקודמים (הרמוניה מיסויית, ההיגיון הכלכלי) לסייע לפרשן להגיע לכלל מסקנה באשר לפירוש הוראת חוק המס העומדת לדיון. במקרה כזה יתפרש החוק באופן המקל עם הנישום¹⁵⁸. חקיקת המס, כמו החקיקה הפלילית, ובשונה מהחקיקה האזרחית, כופה נורמות התנהגות בניגוד לרצון האזרחים ובחירתם. מערכת המס היא מערכת כופה ומענישה¹⁵⁹. הנישומים עושים הכול על מנת להגן על קניינם ולהימנע מתשלום מס. חוקי המס פגיעתם רעה, וכמו בחוק הפלילי, אשר ראוי לפרשו ל"טובת הנאשם" (בלטינית: *In dubio pro reo*), כך הוא גם בנוגע לחקיקת המס (*In dubio pro taxpayer*)¹⁶⁰. בפסקי דין רבים בתחום המסים, במיוחד בפסיקה משנות החמישים ועד שנות השמונים, נקבעה ההלכה שלפיה במקרה של ספק בנוגע לחקיקה מסוימת, יש להעדיף את הפירוש לטובת הנישום¹⁶¹. יש המביעים הסתייגות מסוימת מעיקרון זה¹⁶². גישת הנשיא ברק היא שכאשר יש ספק בתכליתה של הוראת חוק השייכת לדיני המס וכאשר חלק מהשיקולים

158 ראו רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח 1993 בע"מ נ' עיריית הרצליה (פורסם בנבו, 14.5.2006).

159 מעניין לציין כי השופט ויתקון הסביר כי פרשנות דווקנית של חוקי המס הייתה תוצאה של ה-*laissez faire* שאפיינה את הליברליזם של המאה התשע-עשרה. מאידך גיסא, היום, כך קבע, נדמה ש"המחוקק, הממשלה וגם בתי המשפט – מתיחסים בחיוב לענין המסים. לא כל שכן במדינתנו, שבנסיבותיה המיוחדות מיסוי מירבי הוא ממש צו וצורך השעה". ראו א' ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני המסים" משפטים ג' 10, 11 (1971). עקרונית, אני מסכים לטיעון זה, אלא שהבעיה בדברי ויתקון היא שהוא מתעלם מהרצון של הנישום – אשר לרוב רואה בתשלומי המסים יותר כעונש מאשר מימון למטרות שהוא תומך בהן.

160 בנוגע לעיקרון במשפט הפלילי, של "פרשנות לטובת הנאשם", ראו ע"פ 77/64 ברנבלט נ' היועצ"מ, פ"ד יח (2) 70 (1964). אציין כי סעיף 34כא לחוק העונשין, התשל"ז-1977 קובע כי כשניתן דין לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו, "יוכרע הענין לפי הפירוש המקל ביותר עם מי שאמור לשאת באחריות פלילית לפי אותו דין". הוראה זו מבטאת את עקרון החוקיות, אשר על פיו "כאשר הוראה חקוקה, המגדירה הוראה פלילית, נתונה למספר מובנים סבירים, יש לבחור מביניהם אותו מובן, אשר מצמצם את תחום תחולת האיסור". שניאור זלמן פלר יסודות בדיני עונשין כרך א' 17 (1984); ראו גם בועז סנג'רו הגנה עצמית במשפט הפלילי 41 (2000). אך ראו דנ"פ 1558/03 מדינת ישראל נ' אסד, פ"ד נח (5) 547 (2004). שם, בעמ' 556 הנשיא ברק קובע כי אין כוונת הסעיף כי יש לפרש הוראה פלילית "באופן מצמצם או לטובת הנאשם", אלא יש צורך לקבוע, כדי להפעיל סעיף זה, כי דין ניתן לפירושים אחדים לפי תכליתו.

161 ראו למשל עניין פרוסקאואר, לעיל ה"ש 20, בעמ' 581–582; תב"ע (י-ם) מח/264-0 חמני – המוסד לביטוח לאומי (פורסם בנבו, 27.8.1991); ע"א 662/85 מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ, מג (2) 3, 10 (1989).

162 ראו גם אמנון רפאל "האם דיני המס חייבים להיות מסובכים" מיסים יב (6) א-21 (1998).

מושכים לכיוון אחד וחלקם לכיוון אחר, הכלל הוא כי ההוראה תתפרש באופן המקל עם הנישום.¹⁶³ לשיטתי, בכל מקרה של ספק יש להעדיף את הפרשנות לטובת הנישום. עיקרון זה מתחייב מההצדקות ליישום שיטת פרשנות מילולית.

2. היחס בין שלושת כללי הפרשנות

ייתכנו מקרים שבהם כללי הפרשנות יתנגשו זה עם זה. כך, לדוגמה, ניתן להגיע לתוצאה אחת באמצעות הכלל של הרמוניה מיסויית, ותוצאה מנוגדת בהתאם להיגיון הכלכלי של חקיקת המס. השאלה היא מה יעשה הפרשן בשעה שההרמוניה החקיקתית מובילה לפרשנות בניגוד לתוכנו של החוק או הגיונו הכלכלי?

יש הסבורים כי בצד שאיפת הפרשן להרמוניה תחקיקתית, אין לפרש מונח המופיע בחקיקות שונים באחדות "עיוורת", אלא בהתחשב בתוכנו של החוק ובמגמתו הכללית.¹⁶⁴ הדבר עשוי להוביל לפירושים שונים ולמשמעויות שונות שיינתנו לאותו מונח עצמו בכל אחד מאותם חקיקות.¹⁶⁵ גם השופט מצא קובע כי סטייה ממושגי הדין הכללי, במקום שהדבר נדרש לפירושה הנכון של הוראת חוק בתחום דיני המס, ראויה להכרה כחריג לגיטימי של עקרון ההרמוניה התחקיקתית.¹⁶⁶ מאידך גיסא, בפסק דין בעניין סיוון נקבע כי במלאכת הפרשנות יש להעדיף את קיום ההרמוניה החקיקתית על פני הגישה הכלכלית.¹⁶⁷

פתרון אחר במקרה כזה הוא להעדיף את כלל הפרשנות השלישי. השופט ויתקון קובע כי בהתאם לכללי הפרשנות בתחום דיני המסים, כאשר החוק משתמע לשתי פנים, יש לנקוט פירוש דווקני הפועל לטובת הנישום:

"יוצא איפוא שרק כשנוסח החוק הפיסקאלי ניתן להתפרש לכאן ולכאן, וכוונת המחוקק נמצאת סתומה, יהא הפרשן דבק באות הכתובה וימנע מהשערות, שאולי אינן אלא העדפת הרצוי בענין על המצוי בחוק.

163 ראו ע"א 39/61 המשביר נ' מנהל הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, פ"ד טו 1765, 1769 (1961); ברק, לעיל ה"ש 12, בעמ' 441.

164 ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פס' 8 לפסק דינה של השופטת חיות (פורסם בנבו, 29.12.2005); ע"א 657/76 הרשות המוסמכת לצורך חוק נכי רדיפות הנאצים נ' חסדאי, פ"ד לב(1) 781, 778 (1978) (להלן: עניין חסדאי); ברק, לעיל ה"ש 13.

165 שם; עניין חסדאי, לעיל ה"ש 164.

166 עניין מועצת פועלי חיפה, לעיל ה"ש 148. ראו גם יצחק הדרי ואברהם אלטר "החקיקה האזרחית בראי דיני המסים" עיוני משפט י 429 (1984).

167 עניין סיוון, לעיל ה"ש 69.

פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק

רק במשמעות מצומצמת זו אפשר לדבר על פירוש דווקני של דינים פיסקאליים¹⁶⁸.

ה. סיכום

במאמר זה טענתי כי בדומה לפרשנות חקיקה בכלל, גם בפרשנות חקיקת המס, מעולם לא הייתה הסכמה על שיטת פרשנות אחת. בתחילת שנות השמונים החל מהפך אשר הוביל הנשיא ברק, בכל הנוגע לפרשנות חקיקת המס. פסק הדין אשר סימן את המהפך, הוא עניין **חצור**, שם נקבע כי יש לאמץ את הפרשנות התכליתית. משמעותו המעשית הייתה אקטיביזם שיפוטי, גם בנוגע לחקיקת המס.

שופטים רבים קיבלו את תורת ברק בפרשנות החקיקה בכלל ובפרשנות חקיקת המס בפרט, כהלכה למשה מסיני מבלי לבחון את חסרונותיה הרבים כלל. עם זאת, בשנת 2008 החל להסתמן מהפך בגישת בית המשפט העליון, עם הנטייה להחזיר למילה הכתובה את כבודה האבוד.

במאמר זה טענתי כי האקטיביזם השיפוטי בחקיקה בכלל, ובחקיקת המס בפרט, תורגם לכוח לתקן חקיקה הנחשבת בעייתית בעיני בית המשפט. התיקון נעשה באמצעות פרשנות תכליתית, היינו שבית המשפט ממלא את החסר בחקיקה לפי ראות עיניו. בהתאם לתפיסה פרשנית זאת, בית המשפט נטל על עצמו להילחם בתכנוני מס, בין היתר באמצעות סגירת "פרצות" הקיימות למכביר בחקיקת המס.

התוצאה של הפרשנות התכליתית היא שפסקי הדין בתחום המסים מאופיינים בנטייה מובהקת לפסיקה לטובת הרשויות ולרעת משלמי המסים. ההטיה לטובת רשות המסים מהווה חסם משמעותי לביצוע עסקאות במשק. עוד טענתי כי במקום לצאת חוצץ נגד רשויות המס כדי להגן על משלמי המסים, כנגזר מכוח חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, בית המשפט מרשה לעצמו "לתקן" את חקיקת המס כראות עיניו לרעת הנישומים, בין היתר תוך פגיעה בקניין, בעקרון הפרדת הרשויות ובוודאות העסקית.

בשני הפרקים האחרונים טענתי כי שיטת הפרשנות הראויה בחקיקה בכלל, ובנוגע לחקיקת המס בפרט, היא הפרשנות המילולית. טיעון זה נשען על הביקורת שהצגתי לשיטת הפרשנות התכליתית, והוא מתחייב גם לאור חוקי-היסוד שדנתי בהם. ראוי היה גם כי שיטת הפרשנות המילולית תלווה בשלושה עקרונות פרשניים מרכזיים הכוללים: יצירת הרמוניה מיסויית, יישום ההיגיון הכלכלי של דיני המס ופירוש חוקי המס לטובת הנישום.

168 ראו ויתקון ונאמן, לעיל ה"ש 18, בעמ' 41–42.