

פרשנות דיני המיסים: מס-אמת וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון*

רפעת עזאם**

העיסוק בדיני המיסים מבטא רגישות עמוקה באשר להגנה על זכויות האדם, ובכלל זה על זכות הקניין וזכות השוויון. לפרשנות הדינים יש עוצמה אדירה, שכן בכוחה להפוך על פיה משמעות אחת ולהחליפה באחרת, גם אם המחוקק לא ערך שום שינוי חקיקתי. בדיני המס הפרשנות היא המציירת את קו האיזון העדין שבין האינטרס הציבורי בהטלת מיסים לבין זכויותיו של הנישום. מתוך כך, מאמר זה מבקש לעמוד על טיבה וטבעה של הפרקטיקה הפרשנית הננקטת על-ידי בית-המשפט בניתוחם של דיני המיסים, ועל יחסה לזכויות האדם ולמס-אמת, שהוא בעיני עיקרון חוקתי שנכלל בזכות החוקתית לקניין.

במאמרי זה אעמוד על ההתפתחויות שחלו בפרקטיקה הפרשנית בבית-המשפט העליון, שהתמקדו בתחילה במעבר מפרשנות מילולית לפרשנות תכליתית. אטען כי בשנים האחרונות מסתמנות כמה אינדיקציות המצביעות על חזרתה ההדרגתית של הפרשנות המילולית. לשם ביסוס טענתי זו אנתח כמה פרשות מרכזיות מן העשור האחרון, ביניהן פרשת קלס (ע"א 900/01

* תחילתו של מאמר זה בהוצאתי מיום 28.5.2012 בכנס כתב-העת **משפט ועסקים** "שופטת בחברה רווית מתחים – בין חירות לאחירות", אשר נערך לכבודה של השופטת (בדימוס) אילה פרוקצ'יה בבית-ספר רדזינר למשפטים במרכז הבינתחומי הרצליה. המאמר, כמו הכרך כולו, מוקדש לכבודה של השופטת פרוקצ'יה לרגל פרישתה מכס השיפוט.

** מרצה, בית-ספר רדזינר למשפטים, המרכז הבינתחומי הרצליה. אפתח בגילוי נאות כי בשנים 1997–2006 עבדתי בבית-המשפט העליון, תחילה כמתמחה של כבוד הנשיא אהרן ברק ולאחר-מכן כעוזר משפטי לנשיא ולשופטי בית-המשפט העליון. בתקופה האמורה כתבתי חוות-דעת משפטיות בתיקי מיסים רבים שנידונים במאמרי זה, ובתוך כך קיבלתי חינוך משפטי רב השפעה ממורי ורבי כבוד הנשיא ברק. על-כן אך טבעי הוא שבמאמר זה אסתמך רבות על כתיבתו האקדמית ופסיקתו של הנשיא ברק. עם זאת, אני מבקש להדגיש כי דעותיי המובאות להלן הן פרי רשימותיי, ומבטאות את השקפתי שלי על הזירה המשפטית. בהזדמנות זו אני מבקש להביע את הערכתי הרבה לכבוד הנשיא ברק ולשופטי בית-המשפט העליון, ולהודות להם על תקופת עבודה מרתקת ועשירה ביותר, שבמהלכה למדתי רבות על נבכייהן של הפרשנות בכלל ופרשנות דיני המיסים בפרט בחברתם של שופטים מיוחדים במינם. הארות והערות יתקבלו בשמחה באמצעות הדואר האלקטרוני razam@idc.ac.il.

קלס נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003)), פרשת מלכיאלי (ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 1.2.2012)) ופרשת פוליטי (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (פורסם בנבו, 28.5.2008)).

לעניות דעתי, הפרשנות המילולית שאומצה בפרשות האמורות ובפרשות אחרות אינה מאזנת באופן מידתי בין האינטרסים הציבוריים שבגביית המס לבין זכויות האדם. בפרשנות שאומצה ובגישה הפרשנית שננקטה נפגעו מס־האמת וזכויות האדם במידה העולה על הנדרש. סימני החזרה לפרשנות המילולית והצעדים הראשונים שנצעדו בכיוון האמור אינם ראויים לפיכך בעיניי. לנוכח זאת אני קורא לשקול בכובד־ראש את הנורמטיביות של החזרה לפרשנות המילולית ואת השלכותיה על זכויות האדם בעידן החוקתי. כן קורא אני לעצור את הנסיגה המילולית שמכרסמת את מס־האמת וזכויות האדם, ולחזור להגשמתם המאוזנת של הערכים האמורים באמצעות הפרשנות התכליתית בדיני המיסים.

מבוא

פרק א : תכליות דיני המיסים – מס־אמת וזכויות חוקתיות

1. כללי

2. מס־אמת

3. זכויות חוקתיות

פרק ב : הפרשנות התכליתית בדיני המיסים וזכויות האדם

1. התפתחותה, מהותה ויישומה של הפרשנות התכליתית בדיני המיסים בבית־המשפט העליון

2. פרשנות תכליתית של דיני המס בפסיקתה של השופטת פרוקצ'יה

פרק ג : הפרשנות המילולית בדיני המיסים וזכויות האדם

1. עיקרי הפרשנות המילולית

2. החזרה לפרשנות המילולית בדיני המיסים בפסיקת בית־המשפט העליון

(א) פרשת מלכיאלי

(ב) פרשת פוליטי

(ג) פרשנות מילולית בפרשות נוספות

3. הביקורת על הפסיקה ועל הרגרסיה הפרשנית

פרק ד : פרשנות דיני המיסים לאן?

1. יעילות וודאות

2. התחשבות בהתפתחותם של האינטרסים המוגנים על־פני זמן

3. עקרון הפרדת הרשויות ותפקידו של בית־המשפט בהליך הפרשני

4. העתיד הרצוי

סיכום ומסקנות

"מאז חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, עוגנה זכות הקניין כזכות יסוד חוקתית סטטוטורית של הפרט. עיגונה של זכות הקניין כאמור מקרינה [כך במקור] על הפרשנות התכליתית של חקיקת המס, ומחדדת את עוצמת חשיבותו של עקרון גביית מס אמת, ומניעת פגיעה קניינית בפרט שאיננה חיונית להשגת תכלית חוק המס. היא מדגישה את החובה לתחום את הפגיעה בגבולות מידתיים בלבד, ברוח פיסקת ההגבלה שבחוק היסוד..."¹

מבוא

פרשנות של דיני המס בד' אמותיהן של זכויות האדם, ברוח דבריה לעיל של השופטת פרוקצ'יה, מהווה רעיון נעלה שעליו עמל בית־המשפט העליון שנים רבות. זכות נפלה בחלקי להיחשף מקרוב לקידום הרעיון על־ידי שופטי בית־המשפט העליון, ביניהם השופטת פרוקצ'יה, אשר לה אני מקדיש את מאמרי זה. אכן, בצד סמכותו של הריבון לגבות מס מתושביו חייבת לעמוד איתנה זכותו של הנישום לתשלום מס־אמת, המבוסס על הכנסתו הכלכלית האמיתית, תוך שמירה על זכויותיו היסודיות במידה הראויה. רק בדרך זו ניתן לשמור על זכויותיו של הנישום כאדם, שאם לא כן הוא נידון לעמוד לבדו כסומא בערפל אל מול שרירותן של הרשויות. משכך, העיסוק בדיני המיסים מבטא רגישות עמוקה באשר להגנה על זכויות האדם, ובכלל זה על זכות הקניין וזכות השוויון. לפרשנות הדינים יש עוצמה אדירה, שכן בכוחה להפוך על פיה משמעות אחת ולהחליפה באחרת, גם אם המחוקק לא ערך שום שינוי חקיקתי. בדיני המס הפרשנות היא המציירת את קו האיזון העדין שבין האינטרס הציבורי בהטלת מיסים לבין זכויותיו של הנישום. מתוך כך, מאמר זה מבקש לעמוד על טיבה וטבעה של הפרקטיקה הפרשנית הנקטת על־ידי בית־המשפט בניתוחם של דיני המיסים. כך, אעמוד על ההתפתחויות שחלו בפרקטיקה הפרשנית בבית־המשפט העליון, אנתח את הגישה הנוהגת ואת מגמות השינוי, ואביע את עמדתי ביחס לגישה הראויה ולטעמים העומדים ביסודה וביסוד העדפתה.

במסגרת הפרשנות של דיני המיסים הובעו ויושמו תפיסות שונות בטווח שבין הפרשנות המילולית, מחד גיסא, לבין הפרשנות התכליתית, מאידך גיסא.² תחילה הייתה

1 ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסיין, פס' 17 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 12.5.2010).

2 ראו אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים"); א' ויתקון "בעית הפרשנות בדיני מיסים" משפטים ג 10 (1971) (להלן: ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מיסים").

ידה של הפרשנות המילולית על העליונה, ובמשך שנים רבות פסקו בתי-המשפט כי חוק המס יפורש באופן דווקני על-פי לשונו, וכי במקרה של ספק הוא יפורש לטובת הנישום.³ בפרשנות מילולית זו מילא בית-המשפט העליון תפקיד סביל, בלשון המעטה, בפיתוח דיני המס. למעשה, פרשנות מילולית זו הובילה לניתוק של דיני המס ממערכת המשפט; דיני המס נהפכו לשוליים, שכן שיקולי הצדק והשוויון, כמו-גם יתר עקרונות-המסגרת הנורמטיביים של השיטה המשפטית הישראלית, לא הוחלו על דיני המס. אולם אט-אט, במהלך שנות השבעים והשמונים של המאה העשרים, התפתחה גישת הפרשנות התכליתית, אשר מצאה את ביטויה גם בפסיקות מס.⁴ כך, בפרשת **חצור**⁵ הכריע בית-המשפט העליון, מפי השופט אהרן ברק, כי הפרשנות התכליתית חלה על דיני המס כמו על כל חקיקה אחרת, ו"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם".⁶ לפיכך גם חוק מס יתפרש על-פי תכליתו. מבין מגוון המשמעויות הלשוניות האפשריות של חוק מס, תיקבע פרשנותו על-ידי איזון בין תכליתו הסובייקטיבית, המבטאת את המטרות והערכים שהחוק ביקש להשיג, לבין תכליתו האובייקטיבית, המבטאת את ערכי-היסוד של השיטה.⁷ פרשת **חצור** היוותה ציון-דרך בגיבושה של הפרשנות התכליתית, אשר אומצה מאז ויושמה בשורה ארוכה של פסקי-דין.⁸ במלאכתו זו שינה בית-המשפט העליון את דיני המיסים מן היסוד, וחיבר אותם אל מערכת הדינים הכללית. בעקבות החלטה של הפרשנות התכליתית פותחו דיני המיסים ונהפכו לפלטפורמה אינטליגנטית לבחינת יחסי הפרט והרשות. בכלים הטבועים בפרשנות התכליתית נעשה שימוש קרדינלי לשמירת האיזון העדין שבין המס לבין זכויות-היסוד של הנישום.

אך על-אף סגולותיה הרבות של שיטת הפרשנות התכליתית בדיני המס, חשש כבר מקנן בי באשר לחזרתה של הפרשנות המילולית לדיני המיסים. בשנים האחרונות חלה נסיגה מן הפרשנות התכליתית, ואפשר לזהות סממנים של חזרה לפרקטיקת הפרשנות המילולית. מאמר זה מבקש לדון במשמעותה ובהשפעתה של החזרה לפרקטיקת

3 ראו א' ויתקון ויעקב נאמן **דיני מסים – מסי הכנסה, עובון ושבח** 39 (מהדורה שלישית, 1966) (להלן: ויתקון ונאמן **דיני מסים**); בג"ץ 107/58 "אבני לשם" **חמרי בנין בע"מ נ' גובה המכס, תל-אביב-יפו**, פ"ד יג 353 (1959); בג"ץ 157/63 **בוקסבאום נ' שר-האוצר**, פ"ד יח(1) 115 (1964); ע"א 165/79 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' כהן**, פ"ד לד(3) 284 (1980); ע"א 73/72 **המועצה האזורית אוננו נ' חברת וורקס חבלצקי בע"מ**, פ"ד כו(1) 69 (1972) (להלן: עניין **חברת וורקס**); ע"א 401/64 **עיריית תל אביב יפו נ' "האחים טפר" קבלנים בע"מ**, פ"ד יט(1) 175 (1965) (להלן: עניין **האחים טפר**).

4 ראו, למשל, ע"א 766/78 **החברה המרכזית לשכון ולבנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב**, פ"ד לד(2) 683 (1980) (להלן: עניין **החברה המרכזית לשיכון**).

5 ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70 (1985) (להלן: **פרשת חצור**).

6 שם, בעמ' 75.

7 ראו אהרן ברק **פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה** 204–205 (1993) (להלן: ברק **פרשנות החקיקה**).

8 ראו, לדוגמה, ע"א 4271/00 **מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נז(2) 953 (2003) (להלן: עניין **מ.ל. השקעות**); ע"א 1527/97 **אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, פ"ד נג(1) 699 (1999) (להלן: עניין **אינטרביילדינג**). כן ראו להלן פרק ב למאמר זה.

הפרשנות המילולית, תוך ניתוחן של הלכות מרכזיות בתחום דיני המס. כך, למשל, יושם דגש בהשפעתה של הגישה הפרשנית הננקטת במקרה המיוחד של מיסוי בני-זוג בישראל: מחד גיסא עומדת פרשת קלס משנת 2003,⁹ שבה קבע בית-המשפט העליון כי באפשרותם של בני-זוג העובדים במשותף לסתור את חזקת התלות בין הכנסותיהם על-פי סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה,¹⁰ ולזכות בחישוב מס נפרד מטעמים של שוויון בין המינים, הכרה באוטונומיה של הפרט, סבירות וצדק; מאידך גיסא, בעניין **מלכיאלי**,¹¹ משנת 2012, נקבע כי החזקה אינה ניתנת לסתירה משום ש"לשונו הברורה של הסעיף אינה מותירה מקום לפרשנות הגורסת כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה, אף אם קיימים טעמים כבדי משקל להעדפת מסקנה שכזו, וביניהם קידום תכליות החוק כפי שהוגדרו בעניין קלס, וביניהן קידום השוויון ומיגור ההפלייה".¹² דיון מעמיק יוקדש גם לפרשת **פוליטי**,¹³ שבה העדיף בית-המשפט העליון להטיל נטל מס גבוה יותר על נישום מכוח נוסחה ליניארית הסותרת את עובדות המקרה האמיתיות, וכל זאת משום שמ"פשט הלשון" עולה כי אין לסטות מהנוסחה הליניארית בשום מקרה, אף אם מגיעים לתוצאות אבסורדיות ולא-צודקות שפוגעות בזכויות הקניין של הנישום במידה העולה על הנדרש.

באשר לסדר הרצאת הדברים, בפרק הראשון אציג את המסגרת הכללית – תכליות דיני המס וזכויות האדם – שבגדריה ישתלבו טיעוניי. בפרק השני אעמוד על החלטה של הגישה הפרשנית התכליתית ועל השפעתה על דיני המיסים.¹⁴ פרק זה יחולק לשניים: בחלק הראשון אסקור את פיתוחה התיאורטי של הפרשנות התכליתית ואת יישומיה בפסיקת המס, ואילו החלק השני יוקדש לפסיקתה הענפה של השופטת היוצאת פרוקציה, אשר יישמה ופיתחה את הפרקטיקה הפרשנית התכליתית.¹⁵ החוט המקשר

9 ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003).

10 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח התשכ"א 120 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה).

11 ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 1.2.2012).

12 שם, פס' 14 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין. בעיניי, גם פסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין בע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (פורסם בנבו, 30.4.2009), שהתיר ניכוי הוצאות טיפול בילדים, הוא בבחינת פסק-דין שנעשתה בו פרשנות דוקנית-מילולית. זאת, מאחר שהנמקתו התבססה על לשונו הברורה – אליבא דבית-המשפט – של ס' 17 לפקודת מס הכנסה, ולא על תכלית אובייקטיבית המתבססת על שיקולים ערכיים בדבר שוויון בין המינים, מתן הזדמנות שווה לנשים להשתלב בשוק העבודה וכיוצא בהם.

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

14 מאמר זה מותח קו בין נקודות עניין שונות שמצאתי בפסיקתו של בית-המשפט העליון. אותו קו שמקשר בין הלכה להלכה הוא המגמה שאני מבקש לאשש בטענותיי, התומכות באופן חד ונמרץ ביישומה של גישת הפרשנות התכליתית. מתוך כך מצאתי לנכון להביא ציטוטים נרחבים מן הפסיקה, במידה העולה על המקובל, על-מנת להתוות מגמה זו לפני הקוראים.

15 במאמרי זה אני נאלץ פעמים רבות להתייחס בצורה שמית לשופטי בית-המשפט העליון. התייחסות זו היא עניינית ומקצועית בלבד. הערכתי ו/או ביקורתי החיוביות ו/או השליליות הן אך ורק מקצועיות וענייניות, ומובעות תוך הערכה רבה ביותר לבית-המשפט העליון על כלל שופטיו – הן ברמה המקצועית והן ברמה האישית.

בין כל פסיקותיה של פרוקצ'יה מדגיש את תפקידו של השופט בשמירת האיזון הראוי בין זכות הקניין והשוויון לבין שיקולים מערכתיים, כגון ודאות ויעילות מנהלית, וזאת על-ידי הטלת מס-אמת על הנישום. הגשמה זו של עקרונות מס-אמת וזכויות אדם פעלה לעיתים לטובת הנישום ולעיתים לטובת הרשות, אך לראייתו היא פעלה תמיד לטובת שלטון החוק. במילים אחרות, לא התוצאה היא העיקר, אלא הדרך המותווית, אשר מכבדת ומשרתת את שלטון החוק. בפרק השלישי אבחן את החלתה של גישת הפרשנות המילולית על דיני המיסים. בפרק זה אתאר את הפרקטיקה, את מהותה ואת השפעתה על זכויות האדם. כפי שיתברר בהמשך, אני יוצא נגד פרקטיקה זו, אשר השימוש החוזר בה הוא בגדר נסיגה גלויה וכואבת מההגנה על זכויות הנישומים, וזאת ללא הצדקה מספקת או מידתית. הפרק הרביעי יוקדש לדיון נורמטיבי באשר לגישה הפרשנית הראויה, תוך התייחסות לדעות השונות בספרות ועיגונה של דעתי שלי, התומכת בפרשנות תכליתית בדיני המס. דיון זה ייעשה בהתכתבות עם הדיון הכללי בדבר תפקידו של בית-המשפט כרשות מאזנת ובולמת בין הרשויות השונות. אסיים את המאמר בסיכום ובקריאה לשמירה על מסורת הפרשנות התכליתית בדיני המס, כדי לכבד את דיני המס עצמם ואת השיקולים שעמדו ביסודם, וכן כדי לכבד את זכויות-היסוד של הנישום.

פרק א: תכליות דיני המיסים – מס-אמת וזכויות חוקתיות

1. כללי

לדיני המיסים יש תכליות רבות ומגוונות.¹⁶ דיני המיסים נועדו להטלת מיסים על-פי חוק לשם מימון פעולות המדינה והוצאותיה הציבוריות ("התכלית המימונית").¹⁷ כלומר,

16 על תכליותיהם של דיני המיסים באופן כללי ראו ויתקון ונאמן **דיני מיסים**, לעיל ה"ש 3, פרק 1; יוסף מ' ארעי **מבוא לתורת המסים: על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגינה** (2008); יוסף גרוס **דיני המס החדשים** 2–6 (מהדורה שלישית, 2003); אהרן נמדר **מס הכנסה [יסודות ועיקרים] – מס הכנסה, מס חברות, מס ריווחי הון** 35 (מהדורה רביעית, 2013); יעקב נוסים "דיני מיסים בישראל: הלכה לפני למעשה (עיונים בתיאוריה של דיני מיסים בעקבות ספרו של יוסף ארעי **מבוא לתורת המסים**)" **משפט וממשל** יד 313 (2012); רם יולוס, אילי פיטרמן וניסים כהן **מסים א** כרך א 18–20 (2012); Louis Kaplow, *The Theory of Taxation and Public Economics* (2008); Frederick N. Judson, *Public Purposes for Which Taxation is Justifiable*, 17 *YALE L.J.* 162 (1908); Edward J. McCaffery, *A New Understanding of Tax*, 103 *MICH. L. REV.* 807, 829–837 (2005); Harvey S. Rosen, *Public Finance*, in *READINGS IN PUBLIC CHOICE AND CONSTITUTIONAL POLITICAL ECONOMY* 371 (Charles K. Rowley & Friedrich G. Schneider eds., 2008); ANDREAS HAUFLE, *TAXATION IN A GLOBAL ECONOMY: THEORY AND EVIDENCE* (2001).

17 על התכלית המימונית ראו Judson, שם, וכן: HARVEY S. ROSEN & TED GAYER, *PUBLIC*

המיסים אינם בבחינת גזרה רעה משמים, אלא מכשיר חיוני וחיובי שיצר האדם על־מנת לקיים חברה מודרנית. בצד זה המדינה עושה במכשיר המס שימושים רבים נוספים להגשמת יעדים כלכליים ("התכלית הכלכלית")¹⁸ וחברתיים ("התכלית החברתית"),¹⁹ לפי הערכתם, הכרעתם ומדיניותם של מקבלי ההחלטות במדינה במסגרת החוק וחוקי־היסוד. כך, למשל, הוראות מס שונות מעניקות הטבות מס כדי לעודד מחקר ופיתוח,²⁰ ואילו הוראות מס אחרות מטילות נטל מס גבוה על צריכת אלכוהול כדי להפחית את

FINANCE (9th ed. 2010); ARYE L. HILLMAN, PUBLIC FINANCE AND PUBLIC POLICY: RESPONSIBILITIES AND LIMITATIONS OF GOVERNMENT (2nd ed. 2009); INSTITUTIONAL FOUNDATIONS OF PUBLIC FINANCE: ECONOMIC AND LEGAL PERSPECTIVES (Alan J. Auerbach & Daniel N. Shaviro eds., 2009); JAMES M. BUCHANAN & RICHARD A. MUSGRAVE, PUBLIC FINANCE AND PUBLIC CHOICE: TWO CONTRASTING VISIONS OF THE STATE (1999); Breck P. McAllister, *Public Purpose in Taxation*, 18 CAL. L. REV. 241 (1930).

18 על התכלית הכלכלית ראו יחזקאל פלומין "מיסוי כמכשיר לעידוד צמיחה" **מיסים** (ב) א-1 (1988); DENNIS S. IPPOLITO, DEFICITS, DEBT, AND THE NEW POLITICS OF TAX POLICY (2012); TAX POLICY AND THE ECONOMY Vol. 23 (Jeffrey R. Brown & James M. Poterba eds., 2009).

19 Clarence Heer, *Taxation as an Instrument of Social Control*, 42 AM. J. SOCIOLOGY 484 (1937); Stanley S. Surrey, *Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures*, 83 HARV. L. REV. 705 (1970); J. Clifton Fleming, Jr. & Robert J. Peroni, *Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base?: A Critique of the "New Paradigm" and Its Denouement*, 30 VA. TAX REV. 135 (2010); JOHN CREEDY, FISCAL POLICY AND SOCIAL WELFARE: AN ANALYSIS OF ALTERNATIVE TAX AND TRANSFER SYSTEMS (1996).

20 רפעת עזאם "היבטים במיסוי קניין רוחני בכלכלה הגלובלית" **היבטים בינתחומיים של דיני הקניין הרוחני** (ליאור זמר ומרים ביטון עורכים, צפוי להתפרסם ב-2015). דוגמאות להוראות כאלה ניתן למצוא בדברי החקיקה הבאים: ס' 11 לפקודת מס הכנסה; חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959; חוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, התשמ"ד-1984; חוק לעידוד השקעות (חברות עתירות הון), התש"ן-1990; ס' 20 לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011. כן ראו: Michael J. Graetz & Rachael Doud, *Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation*, 113 COLUM. L. REV. 347 (2013); Richard S. Markovits, *On the Economic Efficiency of Using Law to Increase Research and Development: A Critique of Various Tax, Antitrust, Intellectual Property, and Tort Law Rules and Policy Proposals*, 39 HARV. J. ON LEGIS. 63 (2002); Russell Thomson, *Measures of R&D Tax Incentives for OECD Countries* (Melbourne Institute Working Paper No. 17/12, Aug. 2012), papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2146399; OECD, *Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues*, www.oecd.org/dataoecd/12/27/2498389.pdf.

צריכתו.²¹ על התכליות הכלליות האמורות (המימונית, הכלכלית והחברתית), המשותפות לכל מס, מיתוסות תכליות ייחודיות לכל סוג של מס. כך, למס הכנסה יש תכליות ייחודיות משלו, וכך גם למס ערך מוסף ולמס רכישה.²² מס הכנסה פרוגרסיבי, למשל, נועד למלא תפקיד חשוב בחלוקת העושר מחדש בחברה ("התכלית החלוקתית"),²³ אך לא לשם כך נועד מס הרכישה. לבסוף, גם לכל הוראה דיני המיסים יש כמובן תכלית ספציפית משלה. לדוגמה, הוראת סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), אשר מטילה חבות במס שבח מקרקעין על "פעולה" ב"איגוד מקרקעין",²⁴ היא נורמה אנטי-תכנונית ספציפית שנועדה למנוע התחמקות ממס שבח על מכירת זכויות במקרקעין באמצעות התאגדות²⁵

21 ראו, למשל, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009; אורלי אלמגור-לוטן "הגבלות על מכירה ועל צריכה של משקאות אלכוהוליים: סקירה משווה" 6 (הכנסת – מרכז המחקר והמידע, 4.1.2010) www.knesset.gov.il/mmm/data/pdf/m02412.pdf; צו תעריף המכס והפטורים ומס קנייה על טובין (תיקון מס' 23), התשע"ג-2013, ק"ת – שיעורי מק"ח 122; צו תעריף המכס והפטורים ומס קנייה על טובין (הוראות שעה) (מס' 3) (תיקון), התשע"ג-2013, ק"ת – שיעורי מק"ח 123; החלטה בדבר אישור הוראות המטילות או מגדילות מכס ומס קנייה על טובין, התשע"ג-2013, ק"ת – שיעורי מק"ח 124.

22 על ההבחנה בין מיסי הכנסה לבין מיסי צריכה ראו, למשל: Alvin Warren, *Would a Consumption Tax Be Fairer Than an Income Tax?*, 89 YALE L.J. 1081 (1980); Joseph Bankman & David A. Weisbach, *The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax*, 58 STAN. L. REV. 1413 (2006); Alan J. Auerbach, *The Choice Between Income and Consumption Taxes: A Primer*, in INSTITUTIONAL FOUNDATIONS OF PUBLIC FINANCE: ECONOMIC AND LEGAL PERSPECTIVES 13 (Alan J. Auerbach & Daniel N. Shaviro eds., 2008).

23 על התכלית החלוקתית ראו: Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, 19 U. CHI. L. REV. 417 (1952); Joseph Bankman & Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 CAL. L. REV. 1905 (1987); Edwin R.A. Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 9 AM. ECON. ASS'N Q. 1 (1908); M.A. Livingston, *Blum and Kalven at 50: Progressive Taxation, "Globalization," and the New Millennium*, 4 FLA. TAX REV. 731 (2000); Casey Rothschild & Florian Scheuer, *Redistributive Taxation in the Roy Model*, 128(2) Q. J. ECON. 623 (2013).

24 "איגוד מקרקעין" מוגדר בס' 1 לחוק מיסוי מקרקעין. בהתאם להגדרה, איגוד מקרקעין הינו איגוד שכל נכסיו הם זכויות במקרקעין, כך שלמעשה מסך ההתאגדות הוא פורמלי בלבד, וקיימת שקילות כלכלית בין החזקת המקרקעין במישרין לבין החזקת מניות בתאגיד שמחזיק במקרקעין אלה.

25 ראו אהרן נמדר **מס שבח מקרקעין** חלק ראשון – בסיס המס 545 (פרק 16) (מהדורה שביעית, 2012); רפעת עזאם "חידושים במיסוי מקרקעין בשנת המשפט תשע"ב" **דין ודברים** (צפוי להתפרסם ב-2014).

וביצוע עסקות במניות האיגוד במקום במקרקעי האיגוד ("התכלית האנטי־תכנונית")²⁶.

2. מס־אמת

מס־אמת, לפי תפיסתי והגדרתי, הוא המס שעומד בכל תכליותיו של המס – הכלליות, הייחודיות והספציפיות – וכן בכמה אמות־מידה נורמטיביות, כגון צדק, יעילות ופשטות מנהלית.²⁷ בראש ובראשונה, מס־אמת הוא המס הצודק.²⁸ צדק במס משמעותו הטלת מס שווה על נישומים שווים (צדק אופקי) והטלת מס שונה על נישומים שונים (צדק אנכי) בהתאם לאמת־המידה של היכולת לשלם. לשם הגשמת צדק במס מתבקש גם לבחון את מהותה האמיתית של העסקה, ולא את צורתה, ולמסותה בהתאם. כלומר, עסקות שוות מבחינה מהותית יש למסות באופן שווה, ואילו עסקות שונות מבחינה מהותית יש למסות באופן שונה בהתאם למידת השוני ביניהן. שנית, מס־אמת הוא המס היעיל,²⁹ קרי, המס הניטרלי שהשפעתו על הקצאת גורמי הייצור במשק היא מינימלית,

26 על התכלית האנטי־תכנונית ראו דוד גליקסברג *גבולות תכנון המס: סיווג מחדש של עסקאות לצורך מס* (1990).

27 בפסק־דינה בעניין **חוסין**, לעיל ה"ש 1, מתייחסת השופטת פרוקצ'יה לתכלית של מס־אמת כ"משלבת את אינטרס הזרמת הכספים לקופת הציבור, בד בבד עם מטרה להגביל את הפגיעה בקניינו של האזרח עד לרף החיוני להגשמת מטרת המס, ולא מעבר לכך" (שם, פס' 15 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה). בהקשר זה ראו גם עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" **מיסים** יח(2) א-79 (2004) (להלן: גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס"), שם הגדיר המחבר מס־אמת כ"מס המוטל על פי תכלית החקיקה" (שם, בעמ' 97).

28 על המס הצודק ראו: ("To Equal Justice, appertaineth also the Equall imposition of Taxes"); JOHN STUART MILL, *PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY* 155 (Donald Winch ed., 1970) ("For what reason ought equality to be the rule in matters of taxation? For the reason, that it ought to be so in all affairs of government"); RICHARD A. MUSGRAVE, *THE THEORY OF PUBLIC FINANCE: A STUDY IN PUBLIC ECONOMY* 160 (1959); Boris I. Bittker, *Equity, Efficiency, and Income Tax Theory: Do Misallocations Drive Out Inequities?*, 16 *SAN DIEGO L. REV.* 735 (1979); John G. Head, *Tax Fairness Principles: A Conceptual, Historical and Practical Review*, 9(1) *AUSTRALIAN TAX FORUM* 65 (1992); JOHN G. HEAD & ALLAN M. MASLOVE, *FAIRNESS IN TAXATION: EXPLORING THE PRINCIPLES* (Allan M. Maslove ed., 1993); Marjorie E. Kornhauser, *Equality, Liberty, and a Fair Income Tax*, 23 *FORDHAM URB. L.J.* 607 (1996); John A. Miller, *Equal Taxation: A Commentary*, 29 *HOFSTRA L. REV.* 529 (2000); David Elkins, *Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, 24 *YALE L. & POL'Y REV.* 43 (2006); Anthony C. Infanti, *Tax Equity*, 55 *BUFF. L. REV.* 1191 (2008).

29 על המס היעיל ראו: RICHARD A. MUSGRAVE & PEGGY B. MUSGRAVE, *PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE* (5th ed. 1989); ANTHONY B. ATKINSON & JOSEPH E. STIGLITZ, *LECTURES ON PUBLIC ECONOMICS* (1980); MATTI TUOMALA, *OPTIMAL INCOME TAX AND*

כך שאלה מוקצים על-פי כוחות השוק באופן שממקסם את תשואתם. לבסוף, מס-אמת הוא המס הפשוט מבחינה מנהלית,³⁰ קרי, המס שמאפשר לרשויות המס ולבתי-המשפט לקיים את דיני המס בצורה ודאית וזולה ככל האפשר. אכן, מס-אמת הוא מושג מורכב במשמעותו, והגשמת מס-אמת היא מלאכה קשה. עם זאת, תרומתו לקיום מערכת מס ראויה לא תסולא בפז. אין פלא, אפוא, שהוא ממלא תפקיד חשוב בדיונים המקצועיים והציבוריים על מדיניות המס, בגיבושם של דיני המס, ביישומם היומיים ובפרשנותם. עם חקיקתם של חוקי-היסוד קיבל לטעמי השיקול של הטלת מס-אמת מעמד נורמטיבי גבוה יותר. השאיפה להטלת מס-אמת אינה עוד רק מדיניות רצויה או עקרון-יסוד חשוב או שיקול פרשני, אלא חובה חוקתית מתבקשת מכוח זכות הקניין החוקתית, המוגנת בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו.³¹ לנוכח זאת עלו לטעמי מעמדו ומשקלו של השיקול בדבר הטלת מס-אמת במסגרת התהליך הפרשני של דיני המס. הוראת מס

REDISTRIBUTION (1990); J.A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation*, 38 REV. ECON. STUD. 175 (1971); Joel Slemrod, *Optimal Taxation and Optimal Tax Systems*, 4 J. ECON. PERSP. 157 (1990); Alan J. Auerbach & James Hines, Jr., *Taxation and Economic Efficiency*, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS 1347 (Alan J. Auerbach & Martin Feldstein eds., 2002); F.P. Ramsey, *A Contribution to the Theory of Taxation*, 37 ECON. J. 47 (1927); David F. Bradford & Harvey S. Rosen, *The Optimal Taxation of Commodities and Income*, 66 AM. ECON. L. REV. 94 (1976)

30 על המס הפשוט מנהלית ראו: Edward J. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, 1990 WIS. L. REV. 1267; RICHARD M. BIRD, TAX POLICY AND ECONOMIC DEVELOPMENT 189–201 (1992); Stanley S. Surrey, *Tax Administration in Underdeveloped Countries*, 12 U. MIAMI L. REV. 158 (1958); Paul R. McDaniel, *Federal Income Tax Simplification: The Political Process*, 34 TAX L. REV. 27, 27–28 (1978); Sidney I. Roberts, *Simplification Symposium Overview: The Viewpoint of the Tax Lawyer*, 34 TAX L. REV. 5, 23–26 (1978); Michael J. Graetz, *Dunwoody Distinguished Lecture in Law: The Truth About Tax Reform*, 40 U. FLA. L. REV. 617, 633–635 (1988); Boris I. Bittker, *Tax Reform and Tax Simplification*, 29 U. MIAMI L. REV. 1, 1–2 (1974); Susan B. Long & Judyth A. Swingen, *An Approach to the Measurement of Tax Law Complexity*, 8 J. AM. TAX. ASS'N 22 (1987); Walter J. Blum, *Simplification of the Federal Income Tax Law*, 10 TAX L. REV. 239 (1954); Robert B. Eichholz, *Should the Federal Tax Be Simplified?*, 48 YALE L.J. 1200 (1939); Sidney I. Roberts et al., *A Report on Complexity and the Income Tax*, 27 TAX L. REV. 325 (1972); Deborah H. Schenk, *Simplification for Individual Taxpayers: Problems and Proposals*, 45 TAX L. REV. 121 (1989); Stanley S. Surrey, *Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail*, 34 L. & CONTEMP. PROBS. 673 (1969); Joel Slemrod, *The Return to Tax Simplification: An Econometric Analysis*, 17 PUB. FIN. Q. 3 (1989); Michelle J. White, *Why are Taxes So Complex and Who Benefits?*, 47 TAX NOTES 341 (1990); Steve R. Johnson, *E.L. Wiegand Lecture: Administrability-Based Tax Simplification*, 4 NEV. L.J. 573 (2004)

31 ראו ס' 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, ס"ח התשנ"ב 150.

תתפרש באופן המקיים את מס־האמת ככל האפשר, וסטייה ממס־האמת תתאפשר רק בתנאיה של פסקת ההגבלה,³² קרי, לתכלית ראויה ובמידה שאינה עולה על הנדרש.

3. זכויות חוקתיות

לחוקי־היסוד הייתה כמובן השפעה על חקיקת המס, שהוכפפה לביקורת חוקתית כמו כל חוק אחר, והייתה להם השפעה גם על פרשנותם של דיני המיסים.³³ בעתירה החוקתית המרתקת בפרשת **קניאל**³⁴ התווה הנשיא ברק את העקרונות והמסגרת לביקורת חוקתית על חקיקת מס לשם הגשמתן הראויה של זכויות האדם בחברה דמוקרטית. ברק קבע שם כי המשפט החוקתי שהתגבש בחוקי־היסוד ובפסיקתו של בית־המשפט העליון יחול על חוקי המס כמו על כל חוק אחר. על־כן חוקתיותו של כל חוק מס תיבחן באופן פורמלי, כמובן זה שיהא עליו לעמוד בתנאיו של חוק־יסוד: משק המדינה, המחייב שכל הטלת מס או שינויו ייעשו בחוק או על־פיו. כן תיבחן החוקתיות המהותית בבחינה תלת־שלבית. בשלב הראשון תיבחן שאלת פגיעתו של חוק המס בזכות־יסוד חוקתית, דוגמת זכות הקניין, חופש העיסוק והזכות לשוויון. בשלב השני תיבחן שאלת עמידתו של החוק בתנאיה של פסקת ההגבלה, כלומר, ייבדק אם תכליתו של החוק ראויה, אם פגיעתו בזכויות־היסוד מידתית לאור תכליתו, ואם הוא האמצעי שמידת פגיעתו פחותה. בית־המשפט הדגיש כי בבחינה זו אין הוא מחליף את שיקול־דעתו של המחוקק בשיקול־דעתו שלו, ואין הוא בוחן את תבונתם של המחוקק והחוק, אלא אך ורק את חוקתיות החוק. לבסוף, בשלב השלישי של הבחינה החוקתית תידון שאלת הסעדים החוקתיים.³⁵ בפרשת **קניאל** הדגיש הנשיא ברק כי "בחינה חוקתית תלת־שלבית זו מלמדת כי חוקי היסוד יוצרים 'מטרייה חוקתית' שבמסגרתה נערכת הפעילות הכלכלית של הרשות המחוקקת והמבצעת. ניתן לכנות היבט זה של חוקי היסוד כ'חוקה כלכלית' של

32 ס' 8 לחוק־יסוד: כבוד האדם וחירותו.

33 על הביקורת החוקתית של דיני המיסים ראו בג"ץ 9333/03 **קניאל נ' ממשלת ישראל**, פ"ד ס(1) 277 (2005); יוסף מ' אדרעי **פירוש לחוקי־היסוד – חוק־יסוד: משק המדינה** (יצחק זמיר עורך, 2004); אהרן ברק "החוקה הכלכלית של ישראל" **משפט וממשל** ד 357 (1998) (להלן: ברק "החוקה הכלכלית"); יצחק הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס" **הפרקליט** מו 11 (להלן: הדרי "נורמת המידתיות"); יוסף מ' אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" **מיסים** ח(6) א-20 (1994) (להלן: אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים"); אהרן יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל" **משפטים** כג 55 (1994) (להלן: יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל"); גלעד ברנע "הביקורת השיפוטית על חקיקה כלכלית מכוח חוק־יסוד: כבוד האדם וחירותו" **מיסים** יב(2) א-80 (1998) (להלן: ברנע "הביקורת השיפוטית על חקיקה כלכלית"); אהרן יורן (יורקביץ) "הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים" **משפטים** ז 310 (1976).

34 פרשת **קניאל**, שם.

35 שם, בעמ' 286–287.

המדינה³⁶. המשמעות המעשית של "החוקה הכלכלית" היא הכפפתם של חוקי המס לחוקי-היסוד ולבחינה חוקתית, ופסילתם אם הם אינם עומדים בבחינה זו. אך מעבר לכך, ל"חוקה הכלכלית" יש חשיבות עצומה בפרשנותם של חוקי המס, שכן היא חלק מתכליתו האובייקטיבית של כל חוק מס. בצדק ציין פרופ' אדרעי כי "חשיבותם של חוקי היסוד אינה רק בביקורת השיפוטית של בתי המשפט על מעשי ידיו של המחוקק הישראלי, כי אם, ואולי בעיקר, בפרשנותם. הנורמות החוקתיות מאפשרות לאתר את עקרונותיה של השיטה המשפטית המקומית ולשרטט את הקווים המנחים לאיתור התכלית האובייקטיבית גם של חוקי המס"³⁷.

בעקבות חקיקתם של חוקי-היסוד נקבע כי לפני שפוסלים חוק מס שפוגע בזכות-יסוד ואינו עומד בתנאיה של פסקת ההגבלה ייעשה ניסיון פרשני לפרש את חוק המס כך שיעמוד במגבלות החוקתיות.³⁸ כמו-כן נשזרו זכויות-היסוד המעוגנות בחוקי-היסוד אל תוך תכליתו האובייקטיבית של כל חוק מס. חזקה היא כי תכליתו האובייקטיבית של כל חוק מס לקיים את זכויות האדם המעוגנות בחוקי-היסוד.³⁹ חזקה היא כי תכליתו של כל חוק מס לשמור על השוויון בין הנישומים, וחזקה היא כי תכליתו של כל חוק מס להטיל מס-אמת. זאת ועוד, מקום שהאיזון בין תכליות החוק השונות אינו ברור ואינו מוביל לפרשנות אחת, תועדף הפרשנות שמקיימת את חוקי-היסוד באופן חזק יותר.⁴⁰ על רקע השפעות חוקתיות אלה נעמוד בקצרה על משמעותן, היקפן והשלכתן הפרשנית בדיני המס של שלוש זכויות-יסוד מרכזיות: זכות הקניין, חופש העיסוק והזכות לשוויון.

זכות הקניין, שעוגנה בסעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, היא זכות חשובה ביותר, אשר על משמעותה והיקפה נכתב רבות בספרות.⁴¹ על-פי גישתו של ברק בפרשת

36 שם, בעמ' 289; ברק "החוקה הכלכלית", לעיל ה"ש 33.

37 ראו יוסף מ' אדרעי **אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל** 27 (2007).

38 ראו בג"ץ 7159/02 **מרדכי נ' פקיד שומה גוש דן**, פ"ד ס(3) 317, 328 (2005).

39 ראו, למשל, עניין **חוסין**, לעיל ה"ש 1; פרשת **קניאל**, לעיל ה"ש 33; ע"א 474/89 **קריב נ' רשות השידור**, פ"ד מו(3) 374 (1992); בג"ץ 4562/92 **זנברג נ' רשות השידור**, פ"ד נ(2) 793 (1996); בג"ץ 5503/94 **סגל נ' יושב-ראש הכנסת**, פ"ד נא(4) 529, פסק-דינו של השופט גולדברג פסי' 6-24 לפסק-דינו של השופט חשין (1997); ברק "פרשנות דיני המסים", לעיל ה"ש 2; ברנע "הביקורת השיפוטית על חקיקה כלכלית", לעיל ה"ש 33.

40 ברק "פרשנות דיני המסים", לעיל ה"ש 2, בעמ' 434-438.

41 על זכות הקניין ראו, למשל, יהושע ויסמן **דיני קניין – חלק כללי** (1993); מיגל דויטש **קניין** כרך א (1997); חנוך דגן **קניין על פרשת דרכים** (2005); יוסף מ' אדרעי "על חוקה דקלרטיבית וחוקה קונסטיטטיבית – מעמדה של זכות הקניין החוקתית במדרג זכויות האדם" **משפטים** כח 461 (1997); אייל גרוס "זכות הקניין כזכות חוקתית וחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו" **עיני משפט** כא 405 (1998) (להלן: גרוס "זכות הקניין"); יואב דותן "המעמד החוקתי של זכות הקניין" **משפטים** כח 535 (1997); יהושע ויסמן "הגנה חוקתית לקניין" **הפרקליט** מב 258 (1995); יחיאל בהט "ההגנה החוקתית על הקניין – הלכה למעשה" **שערי משפט** א 15 (1997); TOM ALLEN, THE RIGHT TO PROPERTY IN COMMONWEALTH CONSTITUTIONS (2000); JAMES W. ELY, JR., THE GUARDIAN OF EVERY OTHER RIGHT: A CONSTITUTIONAL HISTORY OF PROPERTY

בנק המזרחי,⁴² קניין הוא כל אינטרס שיש לו ערך כלכלי, ולכן כל מס פוגע בקניין.⁴³ בדעה זו החזיק גם פרופ' יורן ז"ל, עת כתב כי "עצם הטלת מס פוגעת בקניינו של אדם, באשר נוטלים ממנו כספים ומעבירים אותם לשלטון. נטילת הקניין תצטרך לעמוד במבחני התכלית הראויה והמידה הראויה. שאלות כבודות משקל תוכרענה על פי הפרשנות שתינתן לשני מושגי שסתום אלה".⁴⁴ לגישתו של גלעד ברנע, זכות הקניין נועדה להגן על אישיותו של האדם וכבודו, ועל־כן היא משתרעת על שלושה מעגלים: המעגל הראשון עניינו בזכויות הקנייניות במובן הצר; המעגל השני עניינו בכל זכות בעלת ערך כלכלי; והמעגל השלישי עניינו בכל זכות הנלווית לזכויות מהמעגלים הראשון והשני. גם על־פי גישה זו, אם כן, כל מס פוגע בקניין.⁴⁵ על־פי גישתו של אייל גרוס, לזכות הקניין החוקתית יש גם משמעות חלוקתית, במובן זה שעניינה להבטיח כי לכל אדם יהיה רכוש מעל לסף שמבטיח את קיומו בכבוד, וגם משמעות אישית, במובן זה שהקניין מבטא את אישיותו של האדם. לכן נראה כי גם לפי גישה זו המס פוגע בקניין.⁴⁶ אדרעי, לעומת זאת, סבור כי מס טוב – כלומר, מס שמקיים אמות־מידה נורמטיביות מסוימות – אינו פוגע בקניין, ומבטא אך את השתתפותו וחלקו הנכון של משלם המס באמנה החברתית.⁴⁷ סיכומו של דבר, אין כל ספק כי לזכות הקניין יש השלכה פרשנית משמעותית על דיני המיסים, וכי כל הוראת מס תפורש תוך שאיפה לצמצום הפגיעה בקניין ועמידה בתנאיה של פסקת ההגבלה.⁴⁸

חופש העיסוק, המוגן על־פי סעיף 3 לחוק־יסוד: חופש העיסוק, כולל בחובו הגנה על זכותו של כל אזרח ו/או תושב לעסוק בכל עיסוק ו/או מקצוע ו/או משלח־יד.⁴⁹

RIGHTS (2008); Frank I. Michelman, *Property as a Constitutional Right*, 38 WASH. & LEE L. REV. 1097, 1112–1113 (1981).

- 42 ע"א 6821/93 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי**, פ"ד מט(4) 221 (1995).
- 43 שם, בעמ' 431. על עמדה זו חזר ברק בכמה הזדמנויות הן בפסיקתו והן בכתבתו האקדמית. ראו, למשל, פרשת **קניאל**, לעיל ה"ש 33; עניין **זנדרבג**, לעיל ה"ש 39; בג"ץ 4947/03 **עיריית באר־שבע נ' ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 10.5.2006); ברק "החוקה הכלכלית", לעיל ה"ש 33; ברק "פרשנות דיני המיסים", לעיל ה"ש 2.
- 44 יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל", לעיל ה"ש 33, בעמ' 61. ראו עוד חיים ה' כהן "ערכיה של מדינה יהודית ודימוקרטיה – עיונים בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו" **הפרקליט – ספר היוכל 9**, 24 (להלן: כהן "ערכיה של מדינה יהודית ודימוקרטיה"); RICHARD A. EPSTEIN, *TAKINGS: PRIVATE PROPERTY AND THE POWER OF EMINENT DOMAIN* (1985).
- 45 ברנע "הביקורת השיפוטית על חקיקה כלכלית", לעיל ה"ש 33, בעמ' א-84-א-85.
- 46 ראו גרוס "זכות הקניין", לעיל ה"ש 41, בעמ' 410-412.
- 47 אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים", לעיל ה"ש 33, בעמ' א-34-א-35.
- 48 על היחס והאיזון שבין המס לבין זכות הקניין ראו עוד: Amnon Lehari, *The Taking/Taxing Taxonomy*, 88 TEX. L. REV. 1235 (2010).
- 49 ס' 3 לחוק־יסוד: חופש העיסוק, ס"ח התשנ"ד 90. על חופש העיסוק ראו, למשל, מנחם גולדברג **חופש העיסוק והגבלתו** (1999); מרדכי קרמניצר **חופש העיסוק: מתי על המדינה לקבוע בחוק תנאי כניסה לעיסוק מקצועי?** (1998); אהרן ברק **פרשנות במשפט כרך שלישי** – פרשנות חוקתית 571 (1994).

ההגנה על חופש העיסוק נועדה להבטיח קיום אנושי והגשמה עצמית, ולקיים תחרות חופשית.⁵⁰ הגנה זו משתרעת הן על שלב הכניסה לעיסוק והן על שלב העיסוק בו – בין על-ידי קטין, בגיר או תאגיד.⁵¹ גם להגנה על חופש העיסוק כזכות חוקתית יש משמעויות פרשניות חשובות ביותר בדיני המס, משום שמיסים רבים פוגעים בחופש העיסוק, ועל-כן יש לפרשם בהתחשב בפגיעה זו ובמסגרת פסקת ההגבלה. כך, למשל, הטלת מס על הכנסה מעבודה פוגעת בחופש העיסוק, ולכן יש לפרש הוראת מס כאמור באופן שפגיעתה בחופש העיסוק תהיה מידתית, שאם לא כן היא עלולה להיפסל בביקורת החוקתית. כך, לטעמי, מס בשיעור של 90% על הכנסה מעבודה הינו מס בלתי-חוקתי.

הזכות לשוויון הינה זכות מרכזית נוספת שיש לה השלכה פרשנית נרחבת על דיני המיסים. תפקידו המרכזי של המשפט הוא לקיים שוויון. הטבע מבטיח את לידתו השוויונית של האדם, והחוק נועד להבטיח את חייו השוויוניים של האדם. בית-המשפט העליון הרבה לפאר במילותיו – אם כי פחות בהכרעותיו – את הזכות לשוויון. כך נכתב, בין היתר, כי הזכות לשוויון הינה "מנשמת אפו של המשטר החוקתי שלנו כולו",⁵² וכי הזכות לשוויון הינה "עיקרון מן הראשונים במלכות – משכמו ומעלה גבוה מכל שאר עקרונות".⁵³ אכן, "אין לך גורם הרסני יותר לחברה מאשר תחושת בניה ובנותיה, כי נוהגים בהם איפה ואיפה".⁵⁴ אך חרף כל האמירות היפות האלה טרם נאמרה – בצורה ברורה וחזקה – האמירה המשמעותית והחשובה מכולן, והיא שהזכות לשוויון הינה זכות-יסוד חוקתית שמעוגנת בחוקי-היסוד. בעניין זה שוררת מחלוקת, וקיימת קשת של דעות.⁵⁵ יש מי שסבורים – ועמדתם היא הרווחת – כי הזכות מעוגנת בחוקי-היסוד ונגזרת מהזכות לכבוד האדם,⁵⁶ ויש מי שסבורים כי הזכות אינה מעוגנת בחוקי-היסוד

50 ראו אייל גרוס "כיצד היתה 'התחרות החופשית' לזכות חוקתית? – בנפתולי הזכות לחופש העיסוק" **עיני משפט** כג 229 (2000).

51 ראו, למשל, אהרן ברק "חוקי-יסוד: חופש העיסוק" **משפט וממשל** ב 195 (1994).

52 ראו בג"ץ 98/69 **ברגמן נ' שר-האוצר**, פ"ד כג(1) 693, 698 (1969).

53 בג"ץ 2671/98 **שדולת הנשים בישראל נ' שר העבודה והרווחה**, פ"ד נב(3) 630, פס' 29 לפסק-דינו של השופט חשין (1998) (להלן: בג"ץ **שדולת הנשים**).

54 בג"ץ 953/87 **פורז נ' ראש עיריית תל-אביב-יפו**, פ"ד מב(2) 309, 332 (1988). התבטאויות דומות, של שופטים אחרים, מצויות בפסקי-דין נוספים. ראו, לדוגמה, בג"ץ 114/78 **בורקאן נ' שר האוצר**, פ"ד לב(2) 800, 806 (1978), שם התייחס השופט שמגר לאיסור הפליה כ"עקרון יסוד חוקתי, השלוב ושזור בתפיסות היסוד המשפטיות שלנו ומהווה חלק בלתי-נפרד מהן"; בג"ץ 4541/94 **מילר נ' שר הביטחון**, פ"ד מט(4) 94, 122 (1995), שם התייחסה השופטת שטרסברג-כהן ל"מעמד העל של עקרון השוויון כערך עליון בחברה הישראלית"; בג"ץ 7111/95 **מרכז השלטון המקומי נ' הכנסת**, פ"ד נג(3) 485, 501 (1996), שם הכתיר השופט חשין את השוויון כ"תחילת התחילת... עקרון יסוד החי עמנו כתורת חיים, והוא כנפשו ובנפשו של משטרנו החוקתי".

55 ראו יצחק זמיר ומשה סובל "השוויון בפני החוק" **משפט וממשל** ה 165 (2000) (להלן: זמיר וסובל "השוויון בפני החוק").

56 ראו יהודית קרפ "חוקי-יסוד: כבוד האדם וחירותו – ביוגרפיה של מאבקי כח" **משפט וממשל** א 323, 351–352 (1992); אהרון ברק "זכויות אדם מוגנות: ההיקף וההגבלות" **משפט וממשל** א 253, 261

וכי לשם עיגונה נדרשת אמירה מפורשת בחוק־היסוד.⁵⁷ אני נמנה עם הסבורים כי הזכות לשוויון הינה זכות חוקתית שנגזרת בצורה ברורה ומובהקת מן הזכות לכבוד המעוגנת בסעיף 1 לחוק־יסוד: כבוד האדם וחירותו. לא רק מעמדו של השוויון מורכב, אלא גם תוכנו מורכב ביותר, במיוחד בתחום המס,⁵⁸ אך על חשיבותו ומרכזיותו הפרשנית אין חולקים. אכן, "אין ספק שבית־המשפט מוסמך, ואף אמור, לפרש כל חוק, ככל האפשר, באופן שהשוויון יישמר".⁵⁹ אמת, חוק מס יפורש ככל האפשר באופן שמטיל מס שוויוני, ופרשנות לא־שוויונית תתקבל רק לתכלית ראויה ובמידה שאינה עולה על הנדרש.

נקודות המגע שבין מס־אמת וזכויות אדם לבין פרשנות דיני המיסים על־פי תכליתם יעברו כחוט־השני במאמרנו זה.

פרק ב: הפרשנות התכליתית בדיני המיסים וזכויות האדם

1. התפתחותה, מהותה ויישומה של הפרשנות התכליתית בדיני המיסים בבית־המשפט העליון

נשיא בית־המשפט העליון אהרן ברק היה הראשון שרומם את השיח הפרשני בישראל אל מעל לפרקטיקה השיפוטית הננקטת, והציבו כציר מרכזי בהגותו.⁶⁰ עד אותה עת, ובמשך שנים רבות, הייתה ידה של הפרשנות המילולית על העליונה.⁶¹ במבט חטוף על

(1992); ברק "החוקה הכלכלית", לעיל ה"ש 33, בעמ' 370; כהן "ערכיה של מדינה יהודית ודמוקרטית", לעיל ה"ש 44, בעמ' 32; כרמל שלו "על שוויון, שונות והפליית מין" ספר לנדוי כרך ב 893, 929 (אהרן ברק ואליונר מזוז עורכים, 1995); בג"ץ 5394/92 הופרט נ' "יד ושם", רשות הזיכרון לשואה ולגבורה, פ"ד מח(3) 353, 362–363 (1994); בג"ץ שדולת הנשים, לעיל ה"ש 53; בג"ץ 721/94 אל־על נתיבי אויר בע"מ נ' דנילוביץ, פ"ד מח(5) 749 (1994); בג"ץ מילר, לעיל ה"ש 54; בג"ץ 205/94 נוף נ' מדינת ישראל – משרד הביטחון, פ"ד נ(5) 449 (1997).

57 ראו הלל סומר "הזכויות הבלתי־מנויות – על היקפה של המהפכה החוקתית" משפטים כח 257 (1997); הלל סומר "בזכות הריסון השיפוטי בתחום החוקתי" משפט ועסקים יד 155 (2012); הלל סומר "מילדות לבגרות: סוגיות פתוחות ביישומה של המהפכה החוקתית" משפט ועסקים א 59 (2004).

58 ראו והשוו: Ruth Mason & Michael S. Knoll, *What is Tax Discrimination*, 121 YALE L.J. 1014 (2012); Michael J. Graetz & Alvin C. Warren, *Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility*, 121 YALE L.J. 1118 (2012).

59 זמיר וסובל "השוויון בפני החוק", לעיל ה"ש 55, בעמ' 212–213.

60 ניר קידר "המהפכה הפרשנית: עלייתה של שיטת הפרשנות התכליתית בישראל" עיוני משפט כו 737, 741 (2002) (להלן: קידר "המהפכה הפרשנית").

61 ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מסים", לעיל ה"ש 2. לפרשנות המילולית ראו להלן פרק ג למאמר.

ההיסטוריה השיפוטית של בית-המשפט בישראל⁶² נמצא כי יסודותיה של הפרשנות התכליתית בדיני המיסים החלו לבצבץ כבר בראשית שנות החמישים של המאה העשרים, כאשר השופט אגונט פסק כי אין הכרח לפרש חוק שיש בו הטלת חיוב כספי על האזרח באופן מצמצם ולטובת הנישום.⁶³ בפרשת חסיד ראה לנכון השופט ויתקון לחזק את הפרשנות התכליתית בדיני המס, בציינו כי "גם לגבי חוק פסקלי תפקידו הראשון של הפרשן הוא לברר – עד כמה שניתן לברר – מה כוונתו".⁶⁴ אולם קו פרשת-המים בהחלטה של הפרשנות התכליתית בדיני המיסים מיוחס לפסיקתו הנודעת של השופט ברק בפרשת חצור:

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי."⁶⁵

אכן, אין ספק שברק הינו אבי תורת הפרשנות התכליתית, אשר התגבשה בכתיבתו האקדמית העשירה⁶⁶ והשתרשה בכל ענפי המשפט בפסיקתו הענפה.⁶⁷

- 62 לסקירה היסטורית קצרה ראו ברק "פרשנות דיני המסים", לעיל ה"ש 2, בעמ' 472.
- 63 בג"ץ 69/49 רוזן נ' רשם ביהמ"ש המחוזי, תל-אביב, פ"ד ד 623, 630 (1950).
- 64 ע"א 485/64 ש' חסיד ושות' בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד יט (1) 582, 584 (1965). ראו גם עניין החברה המרכזית לשיכון, לעיל ה"ש 4, בעמ' 686; אלפרד ויתקון "דרכי הפרשנות בתחום דיני מסים" משפט ושיפוט 188 (אהרן ברק, משה לנדוי ויעקב נאמן עורכים, 1988) (להלן: ויתקון "דרכי הפרשנות").
- 65 פרשת חצור, לעיל ה"ש 5, בעמ' 75.
- 66 ברק פרשנות החקיקה, לעיל ה"ש 7; אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט (2003) (להלן: ברק פרשנות תכליתית); ברק "פרשנות דיני המסים", לעיל ה"ש 2, בעמ' 434.
- 67 ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט (2) 265 (1995) (להלן: ע"א אפרופים); דנ"א 2485/95 אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 4.7.1995); בג"ץ 1384/98 אבני נ' ראש הממשלה, פ"ד נב (5) 206 (1998); בג"ץ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי, פ"ד מ (1) 113 (1986) (להלן: עניין עוף העמק); ע"פ 787/79 מזרחי נ' מדינת ישראל, פ"ד לה (4) 421 (1980); ע"א 2553/01 ארגון מגדלי ירקות – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד נט (5) 481 (2005); עניין זנדברג, לעיל ה"ש 39; קידר "המהפכה הפרשנית", לעיל ה"ש 60; מנחם מאוטנר ירידת הפורמליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי פרק א (1993) (להלן: מאוטנר ירידת הפורמליזם).

עיקרה של הפרשנות התכליתית הוא שיש לפרש כל הוראת חוק, ובכלל זה חוק מס, על־פי תכליתה. נקודת המוצא בפרשנות התכליתית היא לשון החוק, ואין לתת לחוק פרשנות שלשונו אינה סובלת.⁶⁸ אך לשון החוק אינה נקודת הסיום, כי אם נקודת המוצא בלבד.⁶⁹ אמת, "זו תחילת הדרך, ואולם אין זה סופה. שלא כבימים עברו, אין אנו מספקים עצמנו אך בלשונו של החוק".⁷⁰ על־כן, מבין מגוון המשמעויות הלשוניות, תיקבע המשמעות המשפטית על־פי תכליתו של דבר החקיקה.⁷¹ תכלית החוק היא "המצפן" שמלווה את השופט ב"מסע" הפרשנות.⁷² תכליתו של החוק חובקת בחובה תכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. התכלית הסובייקטיבית מבטאת מטרות וערכים שהחוק הנבחן ומחוקקו ביקשו להגשים, ואילו התכלית האובייקטיבית מבטאת מטרות וערכים אשר טמונים בשיטת המשפט כולה וחודרים לכל חוק וחוק בבניין השיטה המשפטית.⁷³ ההלכה מורה כי את תכלית החוק יש ללמוד ממכלול ההקשרים – לשון החוק, ההיסטוריה החקיקתית, עקרונות־היסוד של השיטה וכל מקור אמין אחר.⁷⁴ על תכליות אלה עמד ברק בהרחבה בפרשת פלם,⁷⁵ כאשר דן בשאלה אם שיעור מס רכישה מופחת בגין רכישת "דירת מגורים יחידה" חל על חלקו של אחד מבני־הזוג שרכשו דירת מגורים בתקופת הנישואים, כאשר לבן־הזוג האחר הייתה דירת מגורים אחרת מלפני הנישואים אך זו נשארה בבעלותו הבלעדית בהתאם להסכם הממון שבין בני־הזוג. על־פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו במועדים הרלוונטיים, משיעור מופחת של מס רכישה ייחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה, ונקבע כי לעניין זה "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד".⁷⁶ הנשיא ברק קבע כי יש לפרש את הוראת סעיף 9 לחוק, ככל הוראת חוק, על־פי תכליתה הסובייקטיבית ותכליתה האובייקטיבית. תכליתה הסובייקטיבית של הוראת סעיף 9 לחוק, הרואה בבני־זוג יחידה אחת, היא תכלית אנטי־תכנונית, קרי, מטרתה למנוע ניצול לרעה של שיעור המס המופחת על־ידי ייחוס שקרי של הדירות בין בני־הזוג. נקבע כי במועד רכישתה של הדירה הראשונה על־ידי גב' פלם טרם היו הזוג פלם במעמד של בני־זוג, ולכן אין כל הצדקה, מבחינת התכלית הסובייקטיבית של החוק, לייחס למר פלם חלק בדירה

68 ע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הרשקוביץ, פ"ד לט(4) 281, 289 (1985); ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לר(3) 701, 715 (1982).

69 ראו, למשל, ע"א 483/84 "קרנית" קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים נ' אברהם, פ"ד מא(4) 754, 761 (1987).

70 עניין סגל, לעיל ה"ש 39, בעמ' 562.

71 ע"א 176/84 ברקסון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(2) 589, 593 (1986).

72 דנ"א 7325/95 ידיעות אחרונות בע"מ נ' קראוס, פ"ד נב(3) 1, 73–74 (1998).

73 ברק פרשנות תכליתית, לעיל ה"ש 66, בעמ' 165, 195.

74 ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 385, 396 (1992); ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 776 (1992).

75 ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004).

76 ס' 9 לחוק מיסוי מקרקעין.

האמורה ולמנוע ממנו עקב כך שיעור מס מופחת בגין חלקו ברכישת הדירה מושא הערעור. עוד נקבע כי להוראת סעיף 9 יש תכלית סובייקטיבית נוספת שעניינה מתן הקלה במס רכישה למשפחה הרוכשת דירה יחידה ממשאביה המצומצמים, וכי גם תכלית זו מצדיקה את החלת השיעור המופחת במקרה דנן, משום שהדירה הנרכשת כעת היא דירת בני-הזוג כמשפחה, ואילו הדירה הקודמת הייתה דירתה של גב' פלם כיחידה. באשר לתכלית האובייקטיבית, קבע הנשיא ברק כי –

“פרשנות זו, כי מר פלם איננו ‘רוכש אחד’ עם הגב’ פלם ביחס לרכישה שבוצעה לפני הנישואין, ורכישתו האחרונה היא רכישת ‘דירה יחידה’, היא הפרשנות ההגיונית והסבירה. חזקה היא כי תכלית החוק להגשים תוצאות סבירות... הפרשנות האחרת היא פרשנות קשה יותר שמבקשת לייחס בעלות לצורך מס למי שאין לו כל זכות בדירה ולמי שלא היה לו קשר לדירה או לרוכש הדירה במועד הרכישה... בפרשנות האחרת יש גם היבטים מסוימים של תחולה רטרואקטיבית, וחזקה היא כי תכלית החוק לא לחול רטרואקטיבית... על כל זאת יש להוסיף כי פרשנות זו מגשימה את האוטונומיה של כל אחד מבני-הזוג במסגרת התא המשפחתי.”⁷⁷

נדבך חשוב מאין כמותו בחתירה לבידור של התכלית האובייקטיבית ממלא העיקרון של גביית “מס-אמת”. בפרשת **אינטרביילדינג**⁷⁸ עסקה החברה המערערת, כקבלן בונה, בהקמת שלושה פרויקטים של בנייה. החברה נשאה בהוצאות ריבית בגין מימון כל פרויקט ופרויקט בנפרד, וייחסה לכל פרויקט את הוצאות המימון ששימשו בו. החברה ביקשה לנכות את הוצאות הריבית כפי שיוחסו לכל פרויקט, אך פקיד השומה

77 פרשת **פלם**, לעיל ה"ש 75, בעמ' 132–133. בפסק-דינו התייחס הנשיא ברק לע"א 3489/99 **מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי**, פ"ד נז(5) 589 (2003). בעניין **עברי** נקבע מפי השופט ריבלין ובסכמת הנשיא ברק, וכנגד דעתה החולקת של השופטת שטרסברג-כהן, כי הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים אינו חל על בני-זוג שמכרו דירה שנייה בטרם חלפו ארבע שנים מאז מכרו בפטור בתקופת נישואיהם דירה שהייתה לאחד מבני-הזוג מלפני הנישואים. בהסבירו את ההבדל בין שני המקרים, שם הנשיא ברק את הדגש במועד התרחשותו של אירוע המס הרלוונטי. בעניין **עברי** התרחשו שני אירועי המס – הן ביחס לדירה שנמכרה ראשונה והן ביחס לדירה שנמכרה שנייה – לאחר הנישואים, ועל-כן בשני האירועים יש לראות את בני-הזוג כמוכר אחד, ומשלא חלפו ארבע שנים בין שתי המכירות, אין להחיל את הפטור. בעניין **פלם**, לעומת זאת, אירוע המס הראשון (רכישת הדירה הראשונה) התרחש לפני הנישואים, ולכן באירוע זה אין לראות את בני-הזוג כרוכש אחד, ואילו אירוע המס השני (רכישת הדירה השנייה) התרחש לאחר הנישואים, ולכן באירוע זה יש לראות את בני-הזוג כרוכש אחד. אם כן, הקו המבחין של הנשיא ברק הוא קו עקבי ונכון, ועניינו במועד התרחשותו של אירוע המס הרלוונטי – לפני הנישואים או אחריהם. רק ביחס לאירועים שלאחר הנישואים יש לראות את בני-הזוג כמוכר אחד, כמתחייב מתכליותיו של החוק, ובכלל זה מהאוטונומיה של הרצון הפרטי כתכלית שמתבקשת מהחוק שכל חוק נועד להגשים את זכויות האדם.

78 עניין **אינטרביילדינג**, לעיל ה"ש 8.

סירב לכך וייחס את הוצאות הריבית לפרויקטים השונים על-פי הנוסחה הקבועה בסעיף 18(ד) לפקודת מס הכנסה, ללא כל בחינה של ייחוס ספציפי. מחלוקת זו על אופן ייחוסן של הוצאות הריבית לכל פרויקט – לפי הייחוס בפועל או לפי הנוסחה שבפקודה – הגיעה לפתחו של בית-המשפט העליון, אשר קיבל את עמדתה של החברה. בדעת רוב פסק השופט ח' אריאל כי יש לייחס ולנכות את הוצאות הריבית על-פי הייחוס האמיתי בפועל, ולא על-פי הנוסחה הכללית הקבועה בסעיף 18(ד) לפקודת מס הכנסה, אשר חלה, אליבא דבית-המשפט העליון, רק מקום שאין הוכחות לייחוס ספציפי. הנמקת פסק-הדין נסמכת על התכלית האובייקטיבית שלפיה יש לחתור לביורר מס-אמת. נקודת מוצא זו מעצימה את מקומו של עקרון הצדק במיסוי ובשפיטה. כפי שגרס השופט אריאל: "הפירוש, לדעתי, נכון והוגן, עונה לדרישת הצדק ומשתלב עם תכלית החוק. תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו. מדוע נסטה ממנו?!"⁷⁹ אכן כך. תוצאת פסק-הדין צודקת בעיניי באשר היא מגינה על זכות הקניין של הנישום. ראוי להתיר לנישום לנכות את ההוצאות שהוציא בפועל בכל פרויקט, ולא על-פי נוסחה כללית ושרירותית שאינה משקפת את מצב הוצאותיו לאשורו, אלא נקבעה מטעמי פשטות בלבד, שאין בהם כדי להצדיק פגיעה במס-אמת⁸⁰ ובזכות הקניין של הנישום.⁸¹

79 שם, בעמ' 719.

80 חשוב גם להצביע על המתח שבין הגישה האמורה לבין גישתו החולקת של המשנה לנשיא ש' לוי בדעת מיעוט. על-פי הפרשנות השמרנית של לוי, אין בית-המשפט חופשי לסייג על-דרך פרשנות את האמור בס' 18(ד) לפקודת מס הכנסה, וחובה עליו להיצמד בדווקנות ללשון החוק ולמצוות המחוקק. שם, בעמ' 720.

81 באופן דומה, ותוך הפניה לעניין אינטרביילדינג, פירשה השופטת חיות – בע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867, 877 (2005) – את ס' 22 לחוק מיסוי מקרקעין, שלפיו "שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין – הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות". חיות קבעה כי נוסחה זו תחול מקום שאין בידי הנישום הוכחות אחרות לשווי בפועל של החלק הנמכר, וזאת מטעמים של הגשמת תכלית החוק הנוגעת בהטלת מס-אמת. גישתה התכליתית של השופטת חיות מצאה את ביטויה גם בע"א 7394/04 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פ"ד סב(1) 57 (2006). במקרה זה קבעה חיות, בתהליך פרשני תכליתי, כי זכויות בנייה הן זכויות במקרקעין כמובנן בחוק מיסוי מקרקעין, ולכן עסקות בזכויות בנייה בנפרד מהקרקע חייבות במיסי מקרקעין על-פי חוק מיסוי מקרקעין. כך נימקה חיות את פסיקתה (שם, פס' 23 לפסק-דינה): "זכויות הבנייה הן ממאפייניה המרכזיים והבולטים ביותר של הקרקע. על פיהן נקבעת במידה מכרעת מהותה של הקרקע; נקבעים השימושים האפשריים בה ואף שווייה של הקרקע נגזר מהן. לפיכך, ובהינתן התכלית שביסוד חוק מיסוי מקרקעין החותרת למיסוי עסקאות במקרקעין על פי מהותן הכלכלית, יש לפרש את המונח 'זכות במקרקעין' לצורך חוק המס הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה". ודוק: במקרה זה הובילה הפרשנות התכליתית לחיוב במס ולפגיעה בקנינים של הנישומים. אך בצד זאת היא יצרה שוויון בין הנישומים הללו שחויבו בפסק-הדין לבין נישומים אחרים שמחויבים בגין עסקות במקרקעין. בתוך כך אבקש להדגיש כי לא התוצאה הספציפית בכל מקרה ומקרה היא החשובה בעיניי, אלא התמונה הכוללת. בתמונה הכוללת, ירידה

חתימה למס-אמת מבטיחה את הגשמתן של זכויות-היסוד, וביניהן זכות הקניין. כפי שכתב ברק, "כל דבר חקיקה מתפרש על בסיס ההנחה כי הוא לא בא לפגוע בקנינו של אדם. נהפוך הוא: ההנחה הינה כי דבר החקיקה בא לקיים את זכות הקניין".⁸² בעניין **אלקה**⁸³ פסקה השופט שטרסברג-כהן, בהסכמת המשנה לנשיא לויין וכנגד דעתו החולקת של השופט אילן, כי נישום אשר הוציא חשבונית מס ושילם את המע"מ על-פי החשבונית למנהל מע"מ אך בסופו של דבר לא קיבל את תמורת העסקה, מאחר שהשקים הדחויים חזרו והחוב נהפך לחוב אבוד, זכאי לקבל בחזרה את המע"מ ששילם. כך הכיר בית-המשפט העליון לראשונה בהחזר מע"מ בגין חובות אבודים, וזאת באמצעות פרשנות של סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף,⁸⁴ שלפיו "הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית – יושלם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר". בית-המשפט פירש את הפסוקית "העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה" ככוללת מצב של חוב אבוד, וכך נימק זאת: "נראה לי, כי קביעה שלפיה אין 'העוסק' זכאי להחזר מס בגין 'חוב אבוד' אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה של חקיקה להשיג צדק, להיות סבירה, לדור בהרמוניה חקיקתית עם דברי חקיקה אחרים, להגשים זכויות יסוד, ביניהן זכות הקניין, ולשמור על ניטרליות המאפיינת דיני מסים ראויים."⁸⁵ "פרשנות שלפיה אין 'העוסק' זכאי להחזר מע"מ משהפך החוב ל'חוב אבוד' לאחר כישלון התמורה, יש בה פגיעה ממשית בזכות הקניין של 'העוסק', הנושא בנטל המס במקומו של אחר. בטעמים הנ"ל יש כדי להוביל למסקנה כי התכלית האובייקטיבית של החוק מוליכה לפרשנות שלפיה זכאי 'העוסק' להחזר המע"מ בגין 'חובות אבודים'."⁸⁶ בית-המשפט העליון הדגיש כי ראוי שהמחוקק יקבע הוראה מפורשת שמסדירה את הסוגיה, אך כל עוד אין הוראה מפורשת ניתן להסתמך על סעיף 49 לחוק מע"מ ולהעניק לו פרשנות תכליתית שיש בה כדי להשיג את התוצאה הראויה עם ההגנה המידתית על זכות הקניין.⁸⁷

על-פי משנתו של ברק, תכליתו האובייקטיבית של כל חוק, ובכלל זה של חוק מס, היא להגשים את זכויות האדם, לרבות זכות הקניין ועקרון השוויון.⁸⁸ הדבר מלמד כי לזכויות האדם יש תפקיד בהנחיית התהליך הפרשני התכליתי. אכן, תפקיד זה בא לידי

לעומק תכליתו של החוק מתוך חתימה למס-אמת משרתת את המדינה ואת נישומיה טוב יותר בטווח הארוך.

82 ברק **פרשנות החקיקה**, לעיל ה"ש 7, בעמ' 561.

83 ע"א 2112/95 **אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ**, פ"ד נג' (5) 769 (1999) (להלן: **עניין אלקה**).

84 ס' 49 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק מע"מ**).

85 **עניין אלקה**, לעיל ה"ש 83, בעמ' 792.

86 שם, בעמ' 794.

87 שם, בעמ' 801.

88 ברק **פרשנות החקיקה**, לעיל ה"ש 7, בעמ' 250–251; ברק **פרשנות תכליתית**, לעיל ה"ש 66, בעמ' 223–225.

ביטוי בכמה הלכות קרדינליות. את אחת הדוגמאות הבולטות לכך בתחום המיסים מצאתי בפסק־דינו של הנשיא ברק בפרשת **לבנון**.⁸⁹ השאלה שעמדה לדיון בפרשה זו הייתה אם הדיבור "בן־זוג" המופיע בהגדרת "קרוב" בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות 20 ו־21 לתקנות מס רכישה⁹⁰ (הקובעות שיעור מס רכישה מופחת בגין העברת נכס ללא תמורה מיחיד לבן־זוג) משתרע גם על "ידועים בציבור" בכל הנוגע בפטור הכללי ממס שבח ובפטור הכללי ממס רכישה. על שאלה זו ענה ברק בחיוב, בקובעו כי "ידועים בציבור" הינם בני־זוג לצורך ההוראה שבתקנות לעיל. כך נימק ברק את קביעתו:

"ביסוד הפטור (ממס שבח וממס רכישה) מונחת **מטרה חברתית** שנועדה להקל על הסדרים פנים־משפחתיים. אין כל סיבה עניינית שלא להחיל הסדר זה, שהינו בעל אופי חברתי, על מתנה הניתנת בין ידועים בציבור. גם ידועים בציבור מנהלים חיי משפחה, וההסדרים בענייני מס שבח ומס רכישה החלים על בני־זוג נשואים המנהלים חיי משפחה, **מן הראוי** שיחולו גם על ידועים בציבור המנהלים חיי משפחה. הבחנה בין בני־זוג נשואים לבין בני־זוג ידועים בציבור לעניין הסדרי מס שבח ומס רכישה היא **הפליה פסולה**, הנוגדת את עקרון השוויון. אכן, **עקרון השוויון חל הן לעניין החיוב במס הן לעניין ההקלה במס**... אמת, בעבר היה ניתן לפרש את הדיבור 'בן־זוג' בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות באופן שהוא אינו חל על ידועים בציבור, וכך הוא גם פורש שנים רבות הלכה למעשה על־ידי שלטונות המס, אך הפירוש אינו סטטי; הוא דינמי. **חיקוק הוא יצור החי בסביבתו החברתית. עם שינוי בתפיסות החברתיות משתנה גם מובנו של החיקוק בעיני החברה שבה הוא פועל**. איננו מבינים כיום חוקים, פקודות ותקנות ישנים באותו אופן שבו הם הובנו בעבר. החיים נמצאים בתנועה מתמדת, ועמם המשפט. מכאן התפיסה הפרשנית – המקובלת באנגליה ובישראל – כי 'החוק מדבר תמיד' (always speaking), וכי יש ליתן לחוק פרשנות עדכנית (updating). הפרשנות היא תהליך מתחדש. ללשון הישנה יש לתת מובן מודרני, התואם את צורכי החיים המודרניים... חוקיה של חברה נעים עמה על פני ההיסטוריה שלה, ובמהלך תנועתה זו הם משנים את מובנם כדי לשרת את החברה שבה הם פועלים."⁹¹

כלומר, ערך השוויון, כחלק מהתכלית האובייקטיבית של החוק, מילא תפקיד מרכזי

89 ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309 (2003).

90 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, ק"ת 140 (להלן: תקנות מס רכישה).

91 פרשת **לבנון**, לעיל ה"ש 89, בעמ' 326–327 (ההדגשות הוספו). על הדינמיות של הפרשנות והתחשבותה בשינויי העיתים ראו עוד אהרן ברק "על הזמן בפרשנות המשפט" **ספר ברנון** כרך שלישי – גולל 57 (אהרן ברק וחיים ברנון עורכים, 2007) (להלן: ברק "על הזמן בפרשנות המשפט").

ביותר בפרשנותו של ברק. לא זאת אף זאת, הוא הביא לידי שינוי בפרשנות החוק שהייתה מקובלת בעבר, כדי להתאים את משמעותו המשפטית של החוק לערכי החברה המשתנים במועד מתן פסק-הדין.⁹²

אכן, בפרשנות התכליתית החשיבות הגדולה היא באיזון הראוי שבין התכליות האובייקטיבית והסובייקטיבית. ממחישה זאת השופטת שטרסברג-כהן בפסיקתה בעניין **עילבון**,⁹³ שבו עלתה שאלת זכאותה של חברת "מקורות" לפטור מארנונה בגין שטחיה של תעלת המוביל הארצי והשטחים שלצידה. חברת "מקורות" טענה, בין היתר, כי היא פטורה מתשלום ארנונה מכוח סעיף 3(ב) לפקודת מיסי העירייה,⁹⁴ הקובע פטור מארנונה על בניין או קרקע אשר מוחזקים על-ידי הממשלה או מי מטעמה ומשמשים לצורכי הממשלה. השופטת שטרסברג-כהן פסקה כי יש לפרש את הביטוי "מטעם הממשלה", הקובע בסעיף 3(ב) לפקודה. לשם כך נדרשה השופטת "לשקול את תכליתו הסובייקטיבית והאובייקטיבית של הפטור תוך איזון ביניהן, על רקע השיטה המשפטית כולה תוך שאיפה להגשים ככל שניתן את עקרון השוויון לפני החוק וליצור הרמוניה

92 יתרה מזו, חשיבותו ומרכזיותו של ערך השוויון תרמו לפתרון קושי פרשני נוסף שעלה בפרשת **לבנון**, לעיל ה"ש 89, ועניינו בתיקון שנעשה לחוק לאחר חקיקת הפטור הכללי ממס שבח (ס' 62) והפטור הכללי ממס רכישה (תק' 21) ולפני שהתגבשה הגישה הפרשנית המודרנית, המאפשרת לראות "ידועים בציבור" כבני-זוג לצורך ההוראות האמורות. בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 26), התשנ"ד-1994, היתוספה הוראת ס' 62(ב), ולפיה "מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, ללא תמורה, מיחיד לבן זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס; לענין זה, 'בן זוג המתגורר יחד אתו בדירה' – מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה". קרי, היתוספה הוראה מיוחדת שמעניקה פטור ממס שבח על העברת דירת מגורים ללא תמורה בין "ידועים בציבור". בהמשך לכך נקבעה הוראה בדבר מס רכישה מופחת על העברה כאמור, וזאת בתק' 20 לתקנות מס רכישה, שזו לשונה: "במכירת זכות במקרקעין שחל עליה סעיף 62(ב) לחוק, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל." על רקע תיקונים אלה, שהתייחסו מפורשות לדירת מגורים של "ידועים בציבור", עלו שתי שאלות: (1) האין לראות בתיקון הסדר שלילי לעניין תחולתו של הפטור הכללי ממס שבח (בס' 62) והפטור החלקי במס רכישה (תק' 20) על העברת נכס מסחרי (חנות במקרה דנן) בין "ידועים בציבור"? (2) האין ללמוד מהתיקון כי המחוקק הביע את דעתו במפורש כי הביטוי "בן-זוג" בס' 62 ובתק' 20 ו-21 אינו כולל "ידועים בציבור"? על שתי השאלות האמורות ענה הנשיא ברק בשלילה. זאת, מן הטעם שתכליתו של התיקון הייתה להיטיב עם "ידועים בציבור" ולהשוות את מעמדם לזה של נשואים, ולכן אין לפרשו כפוגע בהם וכשולל מהם זכויות מס המגיעות לבני-זוג נשואים. מאותו טעם ממש נקבע כי יש להעניק משקל קל בלבד לפרשנותו של המחוקק העולה מן התיקון ומניחה כי "ידועים בציבור" אינם בני-זוג, וכי יש להעדיף את ערך השוויון ולפרש את המונח "בני-זוג" ככולל "ידועים בציבור". לנוכח כל האמור החיל הנשיא ברק את תק' 20 לתקנות מס רכישה על העברת חנות ללא תמורה בין בני-זוג לבנון, ה"ידועים בציבור", וכתוצאה מכך שילמה גב' לבנון מס רכישה מופחת בשיעור של שליש ממס הרכישה הרגיל.

93 ע"א 975/97 **המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ**, פ"ד נד(2) 433, 445 (2000) (להלן: עניין **עילבון**).

94 פקודת מיסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938, ע"ר תוס' 1, 27 (להלן: פקודת מיסי העירייה).

חקיקתית".⁹⁵ לדידה, תכליתו הסובייקטיבית של סעיף 3(ב) נובעת מתפיסה היסטורית ומיושנת בדבר חסינות המדינה, שחלו בה שינויים משמעותיים בעידן המודרני, בעוד התכלית האובייקטיבית מדגישה את השוויון לפני החוק ואת שלטון החוק כערכים יסודיים במדינה דמוקרטית.⁹⁶ לכן, כך נקבע, באיזון בין התכליות יש לצמצם את תחולת הפטור שבסעיף 3(ב) למקרים שבהם החזקה "מטעם הממשלה" נושאת אופי שלטוני ריבוני, להבדיל מאופי מסחרי. במקרה זה נקבע כי החזקה של "מקורות" בתעלת המוביל הארצי אינה החזקה בעלת אופי ריבוני שלטוני, ולכן, מכוח פרשנותו התכליתית של סעיף 3(ב), הפטור האמור אינו חל עליה,⁹⁷ והיא צריכה לשלם ארנונה לרשות המקומית שבשטחה התעלה עוברת כמו כל נישום אחר.⁹⁸

האיזון בין התכליות מצא את ביטויו גם בעניין רובינשטיין ושות' בע"מ, אשר עסק בנורמות אנטי־תכנוניות.⁹⁹ במקרה זה נידונה פרשנותו של סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, הקובע נורמה אנטי־תכנונית כללית, ונתחמו גבולותיה של "העסקה המלאכותית", הקובעת את מרחב התמרון שבין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס שאינו לגיטימי. הנשיא ברק פתח בהכירו בזכות החוקתית של הנישום לתכנן את המס כחלק מזכות הקניין. בתוך כך קבע ברק כי קו הגבול של תכנון המס הלגיטימי נמדד על־פי מבחן הטעם המסחרי, כפי שפותח בפסיקה, אך באספקלריה רחבה הבוחנת את כלל נסיבות העסקה. בתוך כך "יש לזכור כי זה מבחן עזר והשאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית".¹⁰⁰ יש לתת את הדעת מבחן איזון זה הוא מבחן ערכי, ולא טכני, מה שפותח פתח לשיקול־דעת רחב של בית־המשפט, הבא על־חשבון הוודאות המשפטית. ברם, מצאתי בכך איזון ראוי בין זכויות האדם לבין האינטרס הציבורי בגביית מס. לטעמי, פסיקה זו מקנה את ההגנה הראויה לזכות הקניין כזכות־יסוד חוקתית. חשוב גם לשים

95 עניין עילבון, לעיל ה"ש 93, פס' 10.

96 שם, פס' 7.

97 להשלמת התמונה יש לציין כי שאלת תחולתו של הפטור על־פי ס' 3(ב) לפקודה על תעלת המוביל הארצי של "מקורות" שבה ועלתה לפני בית־המשפט העליון בע"א 8558/01 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נז(4) 769 (2003). דעת הרוב, מפי השופטים ריבלין ואנגלרד, קבעה כי הפטור חל על חברת "מקורות", וכי יש לראותה כמי שמחזיקה בתעלת המוביל הארצי מטעם הממשלה ולצורכי הממשלה, שכן בפרויקט המוביל הארצי היא באה בנעלי הממשלה כדי למלא את התפקיד הציבורי של הספקת מים ארצית לכלל תושבי המדינה. ברם, דעת המיעוט, מפי הנשיא ברק, חזרה וקבעה כי הפטור אינו חל על "מקורות" על־פי פרשנותו התכליתית של ס' 3(ב) לפקודה ולאור עקרון שלטון החוק ועקרון השוויון לפני החוק.

98 שם. אעיר כי התוצאה הסופית של פסק־הדין אומנם פוגעת בקניינה של חברת "מקורות", אולם האיזון בין התכליות ראוי בעיניי, שכן אמת־המידה לבחינת הפרקטיקה הראויה אינה התוצאה, כי אם הדרך להשגתה. דרך זו העלתה את פוטנציאל הפגיעה על כף המאזניים, והפרקטיקה, כשלעצמה, ערכית וראויה, משום שבאמצעותה שיקולי השופט שקופים לנישום ומבטאים מידתיות.

99 ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003) (להלן: עניין רובינשטיין ושות' בע"מ).

100 שם, בעמ' 925.

לב כי במקרה הספציפי התקבל ערעורו של פקיד השומה, ונקבע כי חברת יואב רובינשטיין עברה את גבול תכנון המס הלגיטימי, משרכשה חברה בהפסדים אך ורק לצורך קיזוז הפסדיה, ללא כל טעם מסחרי אחר, ומשום כך האינטרס הציבורי גובר על זכותה לתכנון מס.¹⁰¹ אף שהתוצאה לא היטיבה עם הנישום, קביעה זו נכונה בנסיבות המקרה, ואין בה כל כרסום בהגנה העקרונית שניתנה לזכות הקניין על-פי הנורמה הכללית, וגם לא במבחן האיזון החוקתי שנקבע בהלכה. האיזון הערכי הראוי מתבטא גם בפרשנות התכליתית שניתנה למשמעות סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מהעסקה המלאכותית, כאשר נקבע כי סמכות זו משמעה הסמכות להתעלם מיתרון המס הבלתי-מוצדק שהמתכננים ביקשו להשיג מעבר לגבולות הלגיטימיים.¹⁰² זכויות האדם ממלאות תפקיד חשוב נוסף בתהליך הפרשני של דיני מיסים, בהוותן בסיס לקביעה כי במצב שבו יש התנגשויות בין תכליות שונות ועולה ספק לגבי האיזון הראוי ביניהן, מתירים את הספק לטובת הנישום. ברק חידד את הדברים באומרו:

"...ביסוד הפרשנות התכליתית מונחים צורכי החברה וערכיה. אחד מאותם ערכים הם זכויות-היסוד של האזרח. מס פוגע בזכויות-היסוד 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. עם זאת, היא מתחשבת בזכויות-היסוד של הנישום. התחשבות זו נערכת בשתי רמות: האחת, במסגרת ההנחות (הפרזומפציות) השונות בדבר תכלית החקיקה; השנייה, כאשר התכליות השונות יוצרות ספק, ככלל של ברירת דין מתירים את הספק לטובת הנישום. ניתן אפוא לנסח את כלל-היסוד בפרשנות התכליתית של דיני המס באופן הבא: מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס."¹⁰³

בסיכומו של חלק זה ברור כי בפתחו את כללי הפרשנות התכליתית, ביישמו אותם בהלכותיו בתחום דיני המיסים ובסוחרו את האחרונים לשיח החוקתי החדש בצל המהפכה החוקתית, התווה בית-המשפט העליון את הדרך – וגם הצטייד בכלים הנחוצים – לפיתוח ולפרשנות של דיני המיסים בצורה מאוזנת שתגשים הן את האינטרסים הציבוריים בהטלת מס ובגבייתו והן את האינטרסים של הנישומים בתשלום מס-אמת תוך הגנה על זכויותיהם החוקתיות.¹⁰⁴ בדרך זו צעדו שופטי בית-המשפט

101 שם, בעמ' 927–930.

102 שם, בעמ' 931.

103 ברק "פרשנות דיני המסים", לעיל ה"ש 2, בעמ' 441.

104 בסקירת הפסיקה בהקשרים אלה נאלצתי לקצר, שכן קצרה היריעה מלהכיל. להשלמת התמונה ראו,

העליון בכלל תחומי המשפט,¹⁰⁵ ובפרט הביאו ערך מוסף לדיני המס. ההלכות שהוצגו לעיל חיברו את דיני המס בחזרה אל רקמת הדינים, וביטאו את החשיבות הראויה להם ככאלה שנכנסים לכל כיס ומשפיעים על כל תושב במדינת-ישראל. לחיבור זה של דיני המס אל המערכת המשפטית על כל רבדיה, ובכלל זה המנהליים והחוקתיים, יש חשיבות רבה ותרומה סגולית לפיתוח דיני המס ולהגנה על זכויות-היסוד של הנישום.¹⁰⁶

בין היתר, ע"א 10398/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005) (המאזן בין סמכותו ושיקול-דעתו של פקיד השומה לבין הגנת הנישום); עניין מ.ל. השקעות, לעיל ה"ש 8 (לעניין פרשנותו הנכונה של החוק אל מול המצב המשפטי הקיים); ע"א 501/03 חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין, חדרה, פ"ד נח(2) 567 (2004) (הקובע כי הפטור ממס שבח מקרקעין על-פי ס' 49 לחוק מיסוי מקרקעין, בגין מכירת שתי דירות ורכישת "דירה אחרת", חל גם על דירה אחרת בבנייה עצמית, ואינו מצומצם לדירה אחרת הנרכשת מקבלן, כפי שטען מנהל מיסוי מקרקעין; פרשנות זו, כך נקבע, מתבקשת כדי להגשים את התכלית של הטלת מס שווינוני וניטרלי שאינו יוצר הבחנה בלתי-מוצדקת בין רכישת דירה מקבלן לבין בניית דירה באופן עצמאי); רע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221 (2004) (שם קבע הנשיא ברק, תוך שינוי ההלכות הקודמות בעניין והפרקטיקה הנוהגת, כי על רשות המס מוטלת חובת גילוי לגבי החומר ששימש אותה לדחיית השומה העצמית של הנישום ולהוצאת שומה לפי מיטב השפטיה; זאת, מטעמים של מושכלות-יסוד של המשטר הדמוקרטי, עקרונות חופש המידע וזכותו של האזרח לעיין במסמכים שבידי הרשות המנהלית, אשר אין לפגוע בהם אלא לתכלית ראויה ובמידה שאינה עולה על הנדרש); בג"ץ מרדכי, לעיל ה"ש 38; ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250 (2004); ע"א 8249/01 מנהל מס שבח מקרקעין חדרה נ' צינדרוף, פ"ד נט(1) 711 (2004); ע"א 7937/99 דיור ופיתוח חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב, פ"ד נח(4) 49 (2004); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341 (2004); ע"א 4335/01 עיריית צפת נ' בוק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, פ"ד נח(2) 17 (2003); ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (פורסם בנבו, 2.7.2006); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (פורסם בנבו, 21.5.2006); ע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (פורסם בנבו, 30.1.2006); בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (פורסם בנבו, 23.6.2005); ע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, פ"ד סא(3) 290 (2006); רע"פ 1875/98 אורן בנגב – מחכות בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 529 (2000).

105 ע"א 817/79 קוסוי נ' בנק י.ל. פויכטונגר בע"מ, פ"ד לח(3) 253 (1984); עניין אבני, לעיל ה"ש 67; עניין פורז, לעיל ה"ש 54; בג"ץ 680/88 שניצר נ' הצנזור הצבאי הראשי, פ"ד מב(4) 617 (1989); ד"נ 22/82 בית יולס בע"מ נ' רביב משה ושות' בע"מ, פ"ד מג(1) 441 (1989); בג"ץ 58/68 שליט נ' שר הפנים, פ"ד כג(2) 477 (1970); ע"א אפרופים, לעיל ה"ש 67; ע"פ 677/83 בורוכוב נ' יפת, פ"ד לט(3) 205 (1985); בג"ץ 14/86 לאור נ' המועצה לביקורת סרטים ומחזות, פ"ד מא(1) 421 (1987); בג"ץ 732/84 צבן נ' השר לענייני דתות, פ"ד מ(4) 141 (1986); ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית – קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12 (1999); בג"ץ 8233/99 בן צוק נ' שר התחבורה, פ"ד נה(2) 311 (2000); רע"א 1185/97 יורשי ומנהלי עיזבון מילגרום נ' מרכז משען, פ"ד נב(4) 145 (1998).

106 ראו דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק: עיונים בעשייתו השיפוטית של אהרן ברק 595 (איל זמיר, ברק מדינה וסיליה פסברג עורכים, 2009).

2. פרשנות תכליתית של דיני המס בפסיקתה של השופטת פרוקצ'יה

ניכר כי השימוש בכללי הפרשנות התכליתית בדיני המס עובר כחוט-השני בין הלכות חשובות שיצאו מתחת ידיו של בית-המשפט העליון בשלושת העשורים האחרונים, ואשר הביאו, הלכה למעשה, לידי פיתוח וקידום של זכויות האדם בישראל. במסגרת מגמה זו של שימוש בכללי הפרשנות התכליתית ראוי לייחד מקום של כבוד לשופטת פרוקצ'יה, אשר כראשונה בין שווים עיצבה את איוון התכליות הראוי בתחום דיני המיסים. תורת הפרשנות התכליתית, ובמיוחד פסיקתה הנהירה של השופטת פרוקצ'יה, מאירות את משמעותם וחשיבותם של דיני המיסים, הקשורים בנימיהם לזכויות האדם. כדי להמחיש טענה זו, אפנה לסקור פסקי-דין פרי-עטה של השופטת בכמה פרשות נבחרות בתחום.

פרוקצ'יה הדגישה את בחינת התכלית האובייקטיבית של החוק כמנוף להגשמתן של זכויות האדם, ומס-האמת היווה שיקול מרכזי בפסיקתה בתחום זה. כך הטעימה באחת הפרשות:

"...עקרון יסוד בדיני המס הוא החתירה למס אמת, שנועד להגשים את התכליות של הסדר המס, שעיקרן בהעשרת הקופה הציבורית באמצעות גביית מס בהתאם ליכולתו של הנישום, ועל בסיס אמות מידה שוויוניות. מס ההכנסה הוא מס אמת ככל שהוא נגזר מן ההכנסה האמיתית אותה הפיק הנישום... הנתון בדבר ההכנסה האמיתית מתקבל כאשר מנוכים מתקבולי הכנסתו של הנישום ההוצאות שהוצאו בהפקתם..."¹⁰⁷

בפרשת **בנק קונטיננטל בלטה** גישה זו ביתר שאת, כאשר מס-אמת גבר על שיקולים של ודאות ויעילות מנהלית במאזן התכליות.¹⁰⁸ במקרה זה נידונה שאלת דרך השיערוך של הוצאות השבחה בבניין חדש לצורך חיוב במס שבח מקרקעין. כידוע, מס שבח מקרקעין מוטל על השבחה במכירת מקרקעין, כלומר, על הרווח מעליית ערכם של המקרקעין ממועד הרכישה למועד המכירה.¹⁰⁹ כדי להגיע לרווח האמיתי, החוק מאפשר לנכות מן השבח כל סכום שהוציא הנישום בעצמו כדי להשביח את הנכס.¹¹⁰ עוד מורה החוק כי הוצאות השבחה ישוערכו ממועד הוצאתן או ממועד "גמר השבחה" עד מועד המכירה, וינוכו בערכים ריאליים.¹¹¹ מטעמים של יעילות מנהלית הוסיף המחוקק

107 בג"ץ 1878/09 ארוני' שר האוצר, פס' 25 לפסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 13.7.2011).

108 ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב (פורסם בנבו, 6.7.2010) (להלן: פרשת בנק קונטיננטל).

109 ס' 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

110 ס' 39 לחוק מיסוי מקרקעין.

111 ס' 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הגדרת "יתרת שווי רכישה מתואמת".

וקבע חזקה כי "יראו כגמר השבחה בבנין חדש על קרקע פנויה, את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה"¹¹². השאלה שעלתה לדיון הייתה אם יש להחיל חזקה זו ולשערך מן המועד האמור גם כאשר מועד ההוצאות ידוע ויש קבלות בגין כל הוצאה והוצאה או שמא יש לשערך כל הוצאה ממועד הוצאתה. השופטת פרוקצ'יה אימצה את הפרשנות האחרונה, בנמקה זאת כך:

"תיאום גלובאלי על פי המדד החל במועד גמר ההשבחה מקנה יתרונות שונים, ובמיוחד יתרונות של יעילות, פשטות, אחידות, וודאות – שיקולים שבינם לבין תכלית גביית מס אמת מתקיים מתח תמידי. שיקולי יעילות, ודאות ויציבות הם בודאי ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס... עם זאת, דרך כלל, אין להעניק לשיקולי יעילות הגבייה מעמד בכורה באופן העשוי לפגוע בהגשמת התכלית העיקרית של החוק – גביית מס אמת מן האזרח. בענייננו, ניתנה בחקיקה אחיזה פרשנית להעדפת שיטת ההוכחה של כל הוצאה והוצאה בנפרד, על פני שיטת התיאום הגלובאלי, המתבססת על חזקה, ככל שהשיטה הראשונה אפשרית ליישום. יש לאמץ גישה זו וליישמה לענייננו."¹¹³

ראוי להדגיש כי אין במאזן השיקולים של מס־אמת וזכויות אדם, כפי שבא לידי ביטוי בפרקטיקת הפרשנות התכליתית בתחום זה, כדי להבטיח הכרעה לזכות הנישום. בחינה אמיתית של תכלית ומהות יובילו לעיתים לתוצאה בצד הנישום ולעיתים לתוצאה בצידה של רשות המס. כך, למשל, בעניין **מנו**¹¹⁴ פסקה השופטת פרוקצ'יה כי כשם שהשיקול בדבר מס־אמת מונע הטלת מס כפול, כך הוא מונע גם הטבה כפולה וניכוי כפול.¹¹⁵ לנוכח זאת, באירוע של פירוק חברה מרצון (אשר רואים אותו, על־פי סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, כאירוע שבו החברה מוכרת את נכסיה ומעבירה אותם לבעלי המניות כתמורה בעד מניותיהם, ולכן קמה חבות מס לחברה ולבעלי המניות) המחוקק מעניק לבעל המניות זיכוי בגובה מס החברות מהמס שהוא חב בו בגין מכירת מניותיו. אך בחישוב התמורה של בעל המניות בגין מניותיו יש להביא בחשבון לא את התמורה נטו (בניכוי מס החברות), אלא את התמורה ברוטו (כולל מס החברות), שאם לא כן יהיה ניכוי כפול. במילים אחרות, המס מנוכה מהמס של בעל המניות פעם אחת, ברמת החברה, ולא פעמיים (פעם אחת בחישוב התמורה ופעם נוספת על־דרך ניכוי ישיר מהמס של בעלי המניות).

בהתייחסה לשיקולים של מס־אמת, טענה פרוקצ'יה כי חריגה מבסיס האמת בגביית המס "עלולה לפגוע בעקרון השוויון בין נישומים, ולהפר את האיזון הראוי בנשיאה

112 שם.

113 פרשת **בנק קונטיננטל**, לעיל ה"ש 108, פס' 26 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה.

114 ע"א 1194/03 **פקיד שומה חיפה נ' מנו** (פורסם בנבו, 9.5.2010).

115 שם, פס' 36 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה.

בנטל הציבורי המשותף הנדרש במדינת רווחה.¹¹⁶ אולם הן עקרון השוויון והן זכות הקניין נשקלות בכל מקרה בהתאם לנסיבותיו-הוא. גם בפרשת **חברת החשמל**¹¹⁷ פעלה הפרשנות התכליתית לא לטובת הנישום, משום שהשיקול בדבר שוויון בין כלל הנישומים הצדיק פגיעה בקניין של הנישום הספציפי, קרי חברת החשמל, והוביל את בית-המשפט העליון לקביעה בדעת רוב, מפי השופטת פרוקצ'יה, כי המועצה האזורית גולן רשאית ואף חייבת להשתחרר מהסכם ארנונה עם חברת החשמל כדי להטיל על האחרונה מס-אמת גבוה על-פי החוק, חלף המס הנמוך במידה משמעותית שהוטל עליה על-פי ההסכם. וכך ציינה השופטת פרוקצ'יה:

“ערך השוויון בנטל המס בין האזרחים נושא אופי חוקתי. הוא מקרין, מטבע הדברים, על הסכם שלטוני בענין גביית מס, על תוכנו, ועל משך תקופת תוקפו. כאשר על רקע עקרון השוויון בגבייה, מתבצעת רפורמת מס, ההופכת את ההסדר החוזי להסדר החורג באופן קיצוני מההסדר הכללי, יש לדבר השפעה ניכרת על מידת ההצדקה בהמשך כפיפותה של הרשות הציבורית להוראות החוזיות המפלות. הצורך בתיקון מעוות זה נוגע בשאלות של מוסר ציבורי ותיקון עוולה ביחס שבין הצד להסכם השלטוני לבין שאר תושבי הרשות המקומית, העומדים בנטל תשלום מס מלא.”¹¹⁸

עניין **חוסין**,¹¹⁹ בדעת המיעוט של השופטת פרוקצ'יה, מדגיש את התכלית האובייקטיבית – כפי שהיא משתקפת בחתירה למס-אמת – כתמצית המהפכה החוקתית, הדורשת עמידה ברף ההגנה הקבוע בחוקי-היסוד.¹²⁰ בעניין זה נידונה השאלה אם ניכוי למפרע של מס תשומות בגין עסקות שלא דווחו בזמנו ייעשה בערכים נומינליים או בערכים ריאליים.¹²¹ בדעת רוב פסקו השופטים גרוניס וריבלין כי לאור

116 ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 23.1.2011) (להלן: עניין שריג אלקטריק).

117 ע"מ 8183/03 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' מועצה אזורית גולן (פורסם בנבו, 22.8.2010).

118 שם, פס' 32 לפסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה.

119 עניין **חוסין**, לעיל ה"ש 1.

120 להרחבה על המהפכה החוקתית ועל המהפכה המיסויית ראו, למשל, ברק “פרשנות דיני המסים”, לעיל ה"ש 2; אהרון ברק “המהפכה החוקתית: זכויות יסוד מוגנות” **משפט וממשל** 9 (1992); יורן “המהפכה החוקתית במיסוי בישראל”, לעיל ה"ש 33; הדרי “נורמת המידתיות”, לעיל ה"ש 33.

121 עניין **חוסין**, לעיל ה"ש 1. כידוע, מס ערך מוסף הוא מס המוטל על תוספת הערך של כל חוליה בשרשרת הפעילות העסקית. חישוב הערך המוסף לצורך מס נעשה על-ידי מיסוי עסקותיו של העוסק, לאחר ניכוי מס התשומות, הלא הוא המס ששילם העוסק בעבור עסקות קנייה או ייבוא של נכסים או שירותים הנדרשים לצורכי העסק. במקרה דנן לא דיווח העוסק על עסקות אחדות בשנים 1992–1997, ולכן לא שילם את מס העסקות בגינן וגם לא ניכה את מס התשומות בגין התשומות ששימשו בעסקות האמורות. מנהל מס ערך מוסף הוציא בשנת 1998 שומת עסקות לפי מיטב השפיטה בגין העסקות הבלתי-מדווחות. במסגרת ההליך הוא הסכים לנכות גם את מס התשומות

הוראתו של סעיף 38 לחוק מע"מ, אשר עוסקת בניכוי מס תשומות במצב רגיל ומגבילה את הניכוי לניכוי נומינלי בתוך פרק־זמן של שישה חודשים מתשלום מס התשומות, אין מנוס מן המסקנה כי ניכוי המס ייעשה בערכו הנומינלי בלבד.¹²² כלומר, לפי פרשנותם, המחוקק מעדיף יעילות אדמיניסטרטיבית אף במחיר של סטייה מתכלית החוק בדבר הטלת מס על הערך המוסף, ואף במחיר של שרירותיות. הם החילו אותו דין גם על שומה לפי מיטב השפיטה¹²³ אשר חייבה במס עסקות לאחר שנים מספר והתירה ניכוי מס תשומות אך ורק בערך נומינלי למרות פרק־הזמן הארוך שחלף. לעומתם בולטת דעת המיעוט של השופטת פרוקצ'יה, אשר קבעה כי ראוי שהניכוי ייעשה בערכים ריאליים. לדירה, השאלה הניצבת לפני בית־המשפט היא שאלה פרשנית שיש להכריע בה על־פי הפרשנות התכליתית, אשר חלה בדיני המס כמו בכל חקיקה אחרת. היא הדגישה כי על־פי הפרשנות התכליתית, "חזקה היא, כי חוק המס נמנע מפגיעה בזכויות האדם, ובמיוחד בזכות הקניין הנתונה לאדם, אלא במידה הכרחית הנחוצה להגשמת תכליתו".¹²⁴ היא הוסיפה כי לחוק מס יש כמה תכליות, ביניהן הטלת מס־אמת והטלת מס שוויוני. לשיטתה, התכליות האמורות גוברות על התכלית הנוגעת בייעולה ובפישוטה של מערכת הגבייה. על רקע תכליות אלה פסקה השופטת כי –

"אי התחשבות בתנודות האינפלציה בחישוב הערכים הכספיים של המרכיבים שיש להתחשב בהם לצורך שומת המס, מביאה מאליה לתוצאה של גביית מס שאינו מס אמת. כאשר מדובר בפערי זמן קצרים יחסית, הסטייה אינה בולטת. כאשר מדובר בפערי זמן גדולים, הסטייה עשויה להיות משמעותית ביותר. סטייה ניכרת מגביית מס אמת פוגעת בקניינו של האזרח פגיעה משמעותית. הפגיעה בקניין מתרחשת תוך סטייה מהרציונל והתכלית שביסוד גביית המס. מאז חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, עוגנה זכות הקניין כזכות יסוד חוקתית סטטוטורית של הפרט. עיגונה של זכות הקניין כאמור מקרינה על הפרשנות התכליתית של חקיקת המס, ומחדדת את עוצמת חשיבותו של עקרון גביית מס אמת, ומניעת פגיעה קניינית בפרט שאיננה חיונית להשגת תכלית חוק המס. היא מדגישה את החובה לתחום את הפגיעה בגבולות מידתיים בלבד, ברוח פסיקת ההגבלה שבחוק היסוד..."¹²⁵

בגין העסקות הבלתי־מדווחות, אך רק בערכים נומינליים. השאלה שעלתה הייתה אם יש לנכות את מס התשומות בערכים נומינליים או בערכים ריאליים.

122 עניין **חוסין**, לעיל ה"ש 1, פס' 9 לפסק־דינו של השופט גרוניס.

123 שומה לפי מיטב השפיטה הינה שומת מס שנקבעת לנישום על־ידי פקיד שומה או מנהל מס שבח – אם מכיוון שהנישום לא הגיש את הנתונים על הכנסותיו, ואם מכיוון שפקיד השומה או מנהל מס שבח חולקים על ההכנסה או על ההוצאות שדיווח הנישום. ראו "שומה לפי מיטב השפיטה" **מצות – אגרון הכלכלה המינהל והעסקים** www.maot.co.il/lex14/glossary/g_1147.asp.

124 עניין **חוסין**, לעיל ה"ש 1, פס' 13 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה.

125 שם, פס' 17 לפסק־דינה של השופטת פרוקצ'יה. באופן דומה, ועל־סמך אותו שיקול בדבר מס־אמת,

על-פי אותה גישה פסקה פרוקצ'יה כי יש לפרש את הוראותיו של חוק פיצוי נפגעי אסון טבע (פיצוי בשל נזקים לתשתיות לחקלאות), התשמ"ט-1989, באופן שמקנה לנפגעים פיצויים בערכים ריאליים, ולא נומינליים בלבד, וזאת כדי להגשים את תכליות החוק הסובייקטיבית והאובייקטיבית, הכוללות בחובן גם הגשמת צדק.¹²⁶ כן קבעה השופטת פרוקצ'יה כי יש לסווג שכונה חדשה שנבנתה על חולות ראשון-לציון בצו הארנונה על-פי רמתה הכלכלית האמיתית, ולא להחיל עליה חוקים של הקפאת מחירים ותעריפים ולשמר תעריף שאינו מתאים כלל ועיקר לרמה הכלכלית והחברתית של השכונה, וזאת כדי לחלק את נטל המס באופן שוויוני.¹²⁷ כמו-כן פירשה השופטת כי דיווידנד שהוכרו בחברה לא ייחשב חלק מרווחיה הראויים לחלוקה לעניין הוראת סעיף 94ב לפקודה, וזאת כדי להגשים את תכליותיו של סעיף זה.¹²⁸ נוסף על כך הצטרפה פרוקצ'יה להלכה כי יש להכיר בהפרשי הצמדה וריבית על חוב ניכויים כהוצאה, וזאת כדי להגשים את התכלית של הטלת מס-אמת.¹²⁹ וכך ציינה בפסקתה:

"אכן, תכלית גביית מס אמת אינה עומדת לעצמה, ותתכנה תכליות שונות נוספות העשויות להתחרות עימה. אולם מקומה במערכת השיקולים הוא רב עוצמה, לאור חשיבותה במסגרת כללי היסוד של השיטה. במיוחד כך הדבר, כאשר השיקולים האחרים מוצאים את פתרונם, לא אחת, בהסדרים מיוחדים בחוק, המקצה אמצעים שונים לטיפול באי קיום חובות המס על ידי הנישום, כנדרש."¹³⁰

הנה כי כן, התהליך הפרשני מתווה את דרך השפיטה הראויה, והתוצאה אינה העיקר. השופטת פרוקצ'יה פסעה בנבכי הפרשנות התכליתית הלכה למעשה, ובדרכה זו הגשימה את האינטרס הציבורי בהטלת מס-אמת תוך קידום שוויון בין הנישומים. יתרה מזו, ייחודה של השופטת פרוקצ'יה עומד לה על-שום איתנותה ויציבותה אל מול רוחות השינוי במגמת הפרשנות שהחלו נושבות בפסיקותיו של בית-המשפט העליון בשנים האחרונות. שינוי זה ייבחן בהרחבה בפרק הבא.

קבעה השופטת פרוקצ'יה בעניין **שריג אלקטריק**, לעיל ה"ש 116, כי יש להכיר בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששילם מעסיק לרשות המס בגין פיגור שהצטבר בחוב ניכויים, קרי, בגין איחור בהעברת ניכוי המס שהוא מנכה משכר עובדיו. הפעם ניתן פסק-הדין פה אחד.

126 רע"א 1015/01 **בן ארצי נ' מדינת ישראל – ועדת הזכאות**, פס' 37–47 לפסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 11.5.2011).

127 ע"מ 5967/07 **רו נ' עיריית ראשון לציון**, פס' 27–29 לפסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 8.2.2011).

128 ע"א 10800/06 **סלמן נ' פקיד שומה טבריה**, פס' 34–38 לפסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה (פורסם בנבו, 13.7.2011).

129 עניין **שריג אלקטריק**, לעיל ה"ש 116.

130 שם, פסק-דינה של השופטת פרוקצ'יה.

פרק ג: הפרשנות המילולית בדיני המיסים וזכויות האדם

1. עיקרי הפרשנות המילולית

הפרשנות המילולית אינה דבקה בהגדרה קשיחה ופשוטה, אך בבסיסה האמונה כי על השופטים להבין את הטקסט שנחקק בהקשר הנכון, לחפש את משמעותו הציבורית ולציית לה. הדגש המרכזי ביותר בפרשנות המילולית הוא בלשונו של החוק, שעל־פיה יפורש החוק ותיקבע משמעותו המשפטית. מן הבסיס העיקרי המשותף הזה צמחו ענפים מגוונים של הפרשנות המילולית,¹³¹ אך במאמרנו זה נתמקד באותו בסיס משותף של כל גוני הפרשנות המילולית, והוא ייחוס משקל מרכזי ביותר ללשון החוק. המצדדים בפרשנות המילולית מאמינים כי ייעודה של הפרשנות הוא לגלות את המשמעות האובייקטיבית של החוק המילולי.¹³² לדידם, המילה היא החוק, ועל־כן המילה היא הנבחנת. השופט האנגלי רולט (Rowlatt), בעניין *Cape Brandy*,¹³³ ביטא את עיקרי הפרשנות המילולית בצורה חדה, באומרו את הדברים הבאים, שתורגמו וצוטטו בפסיקה הישראלית:

"בחוק המטיל מס, חייב כל אחד רק לבדוק את הדברים האמורים בו בצורה ברורה. אין מקום לייחוס כוונות. לא קיים שום 'יושר' לגבי מס (there is no equity about a tax). אין לקרוא שום דבר בין השיטין של החוק; אין להסיק ממנו שום דבר מכלל. אפשר רק לבדוק את לשונו בדיקה ראויה..."¹³⁴

אחד ממנהיגיה הבולטים של הפרשנות המילולית הוא שופט בית־המשפט העליון האמריקאי אנטונין סקליה, המאמין כי בשיטת הממשל האמריקאית מחובתו של השופט הפדרלי לברר וליישם בצורה מדויקת ככל האפשר את ההוראות שקבע הקונגרס. סקליה מתריע כי חוקים משקפים לעיתים מיקח בין אינטרסים מתחרים של קבוצות־אינטרס, ולא החלטה שקולה לקידום מדיניות ראויה, ולכן אין לפנות להקשרים ההיסטוריים של החוק.¹³⁵ לפיכך השופטים הדוגלים בפרשנות מילולית מסרבים, במקרים של עמימות, להתייחס להיסטוריה החקיקתית כאל ראייה ניצחת לכוונת המחוקק.¹³⁶ סקליה מצדיק

131 ראו בהרחבה ברק פרשנות תכליתית, לעיל ה"ש 66, בעמ' 323–340.

Jonathan R. Siegel, *The Inexorable Radicalization of Textualism*, 158 U. PA. L. REV. 117, 132 (2009).

Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commissioners, [1921] 1 K.B. 64, 71 (Eng.) 133 (להלן: עניין *Cape Brandy*).

134 ע"א 120/52 קומרופסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעים, פ"ד ז 141, 153 (1953).

John F. Manning, *Textualism and Legislative Intent*, 91 VA. L. REV. 419, 420–421 (2005) 135.

136 שם, בעמ' 420.

תורה זו בעקרונות הדמוקרטיים, בהישענו על התיאוריה של הפרדת רשויות, שהיא עיקרון אינהרנטי במערכת האמריקאית.¹³⁷ וכך הוא אומר:

"to be a textualist in good standing, one need not be too dull to perceive the broader social purposes that a statute is designed, or could be designed, to serve; or too hidebound to realize that new times require new laws. One need only hold the belief that judges have no authority to pursue those broader purposes or write those new laws."¹³⁸

כדי להבין את ההבחנה שבין פרשנות מילולית לבין פרשנות שאינה מילולית, דוגמת הפרשנות התכליתית בענייננו, מציע פרופ' נלסון הבחנה גסה בין שלושה סוגים של מטרות בהקשרים של פרשנות החוק: סוג המטרות הראשון פונה להבנת ה"קורא" (reader's understanding); סוג המטרות השני מתרכז בכוונת ה"דובר" (speaker's intent); ואילו הסוג השלישי כולל מטרות אשר חיצוניות לתקשורת שבין ה"דובר" ל"קורא", כגון קידומן של מדיניות יציבה, קוהרנטיות והרמוניה.¹³⁹ בהתאם לכך, בעוד הפרשנות התכליתית מביאה בחשבון את כל שלוש המטרות, המאמינים בפרשנות המילולית ממקדים את עצמם בדרך-כלל במערך המטרות הראשון, בהדגישם כי חוקים נושאים השלכות רציניות על בני-אדם, ולא ראוי כי הללו ידרשו לעמוד לדין בגין עברה על חוק שהם אינם יודעים את טיבו ובלא התראה. כלומר, בעוד המצדדים בפרשנות התכליתית מבקשים להגשים את כוונת המחוקק ואת המטרות החיצוניות שהן נר לרגליה של כל חקיקה, המצדדים בפרשנות המילולית מדגישים את הטקסט החקיקתי.¹⁴⁰ הם מתרכזים בשאלה מה סביר להבין מהטקסט, ולא בשאלה מה היה סביר שתהיה משמעותו.

ביסודה של הפרשנות המילולית עומדים כמה טעמים מרכזיים. התפיסה היא כי שיטה פרשנית מילולית מתבקשת מעקרון הפרדת הרשויות, שכן תפקידו של המחוקק לחוקק ותפקידו של השופט להגשים את הנורמות שקבע המחוקק, ואין זה מתפקידו לקבוע נורמות אחרות תחתיהן. על-כן, כך לשיטתם, על השופט לפרש את החוק על-פי מילותיו, אשר משקפות את עמדת המחוקק, ובכך מתקיימת דמוקרטיה ראויה עם הפרדת רשויות ושלטון חוק ברור. לפיכך שיקול-דעתו של השופט בשיטה הפרשנית המילולית הוא מצומצם, ואין חשש לאקטיביזם שיפוטי או לחקיקה שיפוטית. זאת ועוד, הוודאות

Allen D. Madison, *The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines* 137 *in Tax Law*, 43 SANTA CLARA L. REV. 699, 703 (2003).

ANTONIN SCALIA, A MATTER OF INTERPRETATION: FEDERAL COURTS AND THE LAW 23 138 (1998) (להלן: SCALIA, A MATTER OF INTERPRETATION).

Caleb Nelson, *What Is Textualism?*, 91 VA. L. REV. 347, 350–351 (2005) 139

Jonathan T. Molot, *Exchange: The Rise and Fall of Textualism*, 106 COLUM. L. REV. 1 140 (2006).

המשפטית רבה יותר מאשר בכל שיטה פרשנית אחרת, שכן מפרשים את החוק על־פי המשמעות הרגילה של לשונו. לנוכח זאת, כך הטענה, שיטת הפרשנות המילולית מגבירה את יעילותן, פשטותן ובהירותן של הנורמות המשפטיות.¹⁴¹

גם בישראל ביקשו התומכים בגישת הפרשנות המילולית לקדם הפרדת רשויות, ודאות, יציבות ופשטות בניתוחו של החוק הפיסקלי.¹⁴² לשם כך פרשנות זו מתמקדת במילות החוק, תוך זניחתם של עקרונות אחרים בשיטה המשפטית המעוגנים בתכלית החוק, ובעיקר בתכליתו האובייקטיבית, קרי, שיקולים של מס־אמת והגנה חוקתית על זכויות הנישום. השאלה היא אם פרקטיקה זו, שאינה שוקלת ומאזנת את מכלול העקרונות, מבטאת בתוצאותיה את מידת הצדק. על שאלה זו אישב בשלילה, כפי שאסביר בהמשך בהרחבה במסגרת הפרק הרביעי למאמרי זה.

2. החזרה לפרשנות המילולית בדיני המיסים בפסיקת בית־המשפט העליון

הכלל הפרשני המרכזי שחל על דיני המס בישראל בתחילת דרכו של בית־המשפט העליון גרס כי יש לפרש חוק מס על־פי לשונו ומילותיו. כלל פרשני זה אומץ מן הדין האנגלי וחלחל לשיטת המשפט בישראל. ביטוי לכך נמצא באחד מפסקי־דינו הראשונים

141 להרחבה ראו: Richard A. Posner, *Statutory Interpretation – In the Classroom and in the Courtroom*, 50 U. CHI. L. REV. 800 (1983); Richard A. Posner, *Legal Formalism, Legal Realism, and the Interpretation of Statutes and the Constitution*, 37 CASE W. RES. L. REV. 179 (1986); Cass R. Sunstein, *Interpreting Statutes in the Regulatory State*, 103 HARV. L. REV. 405 (1989); Arthur W. Murphy, *Old Maxims Never Die: The "Plain-Meaning Rule" and Statutory Interpretation in the "Modern" Federal Courts*, 75 COLUM. L. REV. 1299 (1975); Antonin Scalia, *Originalism: The Lesser Evil*, 57 U. CIN. L. REV. 849 (1989); Antonin Scalia, *The Rule of Law as a Law of Rules*, 56 U. CHI. L. REV. 1175 (1989); SCALIA, A MATTER OF INTERPRETATION, לעיל ה"ש 138; דניאל פרידמן "לפרשנות המונח 'פרשנות' והערות לפסק דין אפרופים" המשפט ח 483 (2003) (להלן: פרידמן "לפרשנות המונח 'פרשנות'"); דניאל פרידמן "פורמליזם וערכים – ביטחון משפטי ואקטיביזם שיפוטי" המשפט יא 9 (2007) (להלן: פרידמן "פורמליזם וערכים"); יורם דנציגר וצביקה מצקין "האם שבו הצדדים להיות שליטי החוזה לאחר תיקון מס' 2 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973?" משפט ועסקים טו 27 (2012) (להלן: דנציגר ומצקין "האם שבו הצדדים להיות שליטי החוזה?"); אהרן ברק **פרשנות במשפט** כרך ראשון – תורת הפרשנות הכללית 321–423 (1992) (להלן: ברק **תורת הפרשנות הכללית**); אהרן ברק "על משפט, שיפוט וערכי יסוד" **מבחר כתבים** כרך א 733 (חיים ה' כהן ויצחק זמיר עורכים, 2000) (להלן: ברק "על משפט, שיפוט וערכי יסוד"); אהרן ברק "מהות האקטיביזם השיפוטי: על השקפת־עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטי" **עיוני משפט** יז 475 (1993) (להלן: ברק "מהות האקטיביזם השיפוטי"); מאוטנר **ירידת הפורמליזם**, לעיל ה"ש 67.

142 ראו פרידמן "לפרשנות המונח 'פרשנות'", שם; פרידמן, "פורמליזם וערכים", שם; דנציגר ומצקין "האם שבו הצדדים להיות שליטי החוזה?", שם; ברק **תורת הפרשנות הכללית**, שם; ברק "על משפט, שיפוט וערכי יסוד", שם; ברק "מהות האקטיביזם השיפוטי", שם; מאוטנר **ירידת הפורמליזם**, לעיל ה"ש 67.

של השופט אגרנט¹⁴³ בצטטו את לורד אטקיין (Atkin) האנגלי, שטען כי "כשאנו באים לפרש חוקים המטילים מסים... הכרחי הוא להיות נאמן למלים האמורות בחוק",¹⁴⁴ ואת השופט האנגלי רולט (Rowlatt), שגרס כי "בחוק המטיל מס, חייב כל אחד רק לבדוק את הדברים האמורים בו בצורה ברורה".¹⁴⁵ ברוח זו פסק אגרנט גם כשלושים שנה מאוחר יותר, בקובעו כי "כלל הוא שבפירוש דיני מיסים בודקים רק את האמור בחוק עצמו בצורה ברורה, מבלי לייחס למחוקק כוונות לכאן או לכאן".¹⁴⁶ כך עוגן כלל פרשני מילולי בדיני המס, אשר על משמעותו עמד השופט ויתקון בספרו, באומרו כי "מן המפורסמות שדיני מיסים יש לפרש פירוש דווקני, כלומר, מקום שדברי החוק אינם מגלים כוונה ברורה לחיוב הנישום אין למלא את החסר על ידי היקש או גזירה שווה".¹⁴⁷ על כלל הפרשנות המילולית היתוסף הכלל כי מקום שלשון החוק ניתנת לשתי פרשנויות ו/או יש ספק בדבר פרשנות החוק, יש לפרשו לטובת הנישום. כך, למשל, בעניין **האחים טפר** נאמר כי "בסופו של דבר, סבורני שלפחות קיים ספק בשאלת הפרשנות שנתעוררה כאן, ולכן, יש לקבל את הפירוש שהוא לטובת משלם המסים";¹⁴⁸ ובעניין **חברת וורקס** צוין כי "כאשר חיקוק פיסקלי משתמע לשתי פנים ואין סיבה מיוחדת להעדפת דרך פירוש אחת על האחרת, יש לפרשו לטובת משלם המס".¹⁴⁹ כדברי השופט ויתקון בהרצאתו על שני הכללים בפרשנות דיני המיסים: "הכלל שיש לפרש את דברי המחוקק הפיסקאלי פירוש דווקני, לא להוסיף עליהם ולא לגרוע מהם, תהא אשר תהיה התוצאה המתקבלת מפרשנות זו, ולא לשאול, אם אמנם התכוון המחוקק לתוצאה שנתקבלה. והכלל השני, שהפך כמעט לפזמון, הוא, שבמקרה של ספק בדבר משמעות החוק, הפירוש חייב להיות לטובת הנישום".¹⁵⁰

בפסיקת בית-המשפט העליון בדיני מיסים בשנים האחרונות נראה כי אותה מטוטלת אשר קודם לכן נעה מן הפרשנות המילולית אל עבר הפרשנות התכליתית עושה כעת את דרכה בחזרה אל עבר הפרשנות המילולית, כפי שניתן לראות בפסקי-הדין הבאים.

(א) פרשת מלכיאל

פרשת **מלכיאל**¹⁵¹ ניצבת כנקודת מפנה מרכזית המסמלת את מגמת החזרה של בית-המשפט העליון אל עבר הפרשנות המילולית. פסק-הדין בעניין **מלכיאל**, שניתן

143 פרשת **קומרופסקי**, לעיל ה"ש 134.
 144 שם, בעמ' 153; Ormond Investment Co. Ltd. v. Betts, [1928] A.C. 143, 162 (H.L.) (Eng.);
 145 פרשת **קומרופסקי**, לעיל ה"ש 134, בעמ' 153; עניין *Cape Brandy*, לעיל ה"ש 133, בעמ' 71.
 146 עניין **כהן**, לעיל ה"ש 3, בעמ' 292.
 147 ויתקון ונאמן **דיני מיסים**, לעיל ה"ש 3, בעמ' 41. בהקשר זה ראו גם ויתקון "דרכי הפרשנות", לעיל ה"ש 64, בעמ' 188.
 148 עניין **האחים טפר**, לעיל ה"ש 3, בעמ' 180.
 149 עניין **חברת וורקס**, לעיל ה"ש 3, בעמ' 73.
 150 ויתקון "דרכי הפרשנות", לעיל ה"ש 64, בעמ' 188.
 151 פרשת **מלכיאל**, לעיל ה"ש 11.

בפברואר 2012, הפך באופן ברור את פסק־הדין בפרשת קלס,¹⁵² שניתן במאי 2003 בעניין דומה. להלן אבקש לעמוד על המעבר החד שנקט בית־המשפט העליון בפסיקותיו בעקבות השינוי בגישה הפרשנית הננקטת. מתוך כך אבקש להדגיש את התנועה החדה שבה נסוג בית־המשפט מן הפרשנות האחת אל האחרת, ואת השפעתה של הגישה הפרשנית על הנישומים. בשני המקרים דובר בבני־זוג שעבדו יחדיו בחברה שבה הם מחזיקים מעל 10% מהמניות.¹⁵³ בשני המקרים דחה פקיד השומה את בקשותיהם של בני־הזוג לחישוב נפרד על הכנסותיהם, שכן הוא סבר כי הכנסותיהם תלויות זו בזו משום שבני־הזוג עובדים בחברה בשליטתם, ועל־פי סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו באותה עת (עובר לתיקונו בתיקון 199, שתחילתו ביום 1.1.2014), "הוראות סעיף קטן (א) [המתיר חישוב נפרד – ר' ע'] לא יחולו אלא אם הכנסת בן הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור הכנסה של בן הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן הזוג האחד כאמור אם היא באה בין השאר, מאחד מאלה: ... (2) חברה אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה...". אלא שבעוד שבפרשת קלס קבע בית־המשפט, על־סמך פרשנות תכליתית, כי החזקה בסעיף 66(ד)(2) היא חזקה הניתנת לסתירה, ואם יצליחו בני־הזוג בסתירתה, הם יזכו בחישוב נפרד, בפרשת מלכיאלי הוא סטה מכך וקבע, על־סמך פרשנות מילולית, כי לשון סעיף 66(ד)(2) היא ברורה וחד־משמעית, וקובעת חזקה חלוטה, ולכן לא התיר לבני־הזוג כל חישוב נפרד.

בפרשת קלס נימק בית־המשפט העליון את פסיקתו בתכליות החוק בדבר הגשמת הזכות לשוויון, ובכלל זה השוויון בין המינים, ההכרה באוטונומיה של הפרט, והגשמת צדק וסבירות במיסוי. בין היתר כתב בית־המשפט, מפי השופט שטרסברג־כהן, את הדברים הבאים: "חזקה היא כי תכליתו של החוק להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים... על מנת להגשים תכלית זו יש לפרש את חזקות התלות כחזקות הניתנות לסתירה, ואין לפרשן כחזקות חלוטות... הפגיעה הנוצרת על־ידי החזקות החלוטות אינה רק פגיעה בשוויון בין המינים. זוהי פגיעה בהכרה באוטונומיה של הפרט ובזכותם של בני־זוג להתייחסות אל כל אחד מהם כאל שלמות בפני עצמה בלי לבטל את ייחודם האישי על־ידי צירוף הכנסותיהם כאילו ממקור אחד באו, גם כאשר מדובר במקורות הכנסה שאינם תלויים זה בזה."¹⁵⁴

באופן שונה לחלוטין, ובסתירה חזיתית לגישתו של בית־המשפט בפרשת קלס, קבע המשנה לנשיאה ריבלין, אשר ישב כשופט בהרכב קלס ואף הסכים עם פסק־הדין, כי "כידוע, לשונו של החוק תוחמת את היקף פרשנויותיו האפשריות. אמנם, כמו כל חוק אחר, גם חוק מס יתפרש על־פי תכליתו, אך תנאי קדם הכרחי לפרשנות המוצעת הוא כי

152 פרשת קלס, לעיל ה"ש 9.

153 ואין זה משנה, לטעמי, מה שיעור ההחזקה המדויק – 11% או 25% או 100% – שכן הרף שנקבע בחזקה הוא 10%, ולכן כל מה שמעבר לרף הוא זהה. לפיכך כל ניסיון להבחין בין המקרים על־סמך הבדלים בשיעורי ההחזקה אינו מקובל עליי כלל ועיקר.

154 פרשת קלס, לעיל ה"ש 9, פס' 15–16 ו־18 לפסק־דינה של השופטת שטרסברג־כהן.

תהיה לה נקודת אחיזה בלשון החוק... בענייננו, לשונו הברורה של הסעיף אינה מותרת מקום לפרשנות הגורסת כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה, אף אם קיימים טעמים כבדי משקל להעדפת מסקנה שכזו, וביניהם קידום תכליות החוק כפי שהוגדרו בעניין קלס, וביניהן קידום השוויון ומיגור ההפלייה.¹⁵⁵ ריבלין סיים את פסק-דינו בתקווה כי "המחוקק יבחן בשנית האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, כ-55 שנים לאחר חקיקת הסעיף".¹⁵⁶

לכאורה, המשנה לנשיאה ריבלין משתמש בפסק-דינו ברטוריקה תכליתית להפליא, תוך שהוא מצטט דברים ממאמרו של הנשיא ברק בנושא, אך לדעתי אין בכל אלה אלא מס-שפתיים לפרשנות התכליתית. פרשנותו ופסיקתו בעניין **מלכיאל** אינן תכליתיות כלל ועיקר, ולמעשה סותרות את מהותה של הפרשנות התכליתית. פרשנותו היא מילולית ותו לא. כל נסיונו בפסק-הדין להבחין בין המקרים על-ידי חלוקת סעיף 66(ד) לשני חלקים – החלק הראשון, שכולל את הרישא, והחלק השני, שכולל את חזקות התלות בסעיף-המשנה – וצמצום הלכת **קלס** לחלק השני בלבד הוא ניסיון מלאכותי שאין לו כל עיגון בנשמתו של פסק-דין **קלס** וברוח הנושבת ממנו.¹⁵⁷ לטעמי, גישתו של המשנה לנשיאה ריבלין אינה אלא שינוי רגרסיבי של הגישה הפרשנית בדיני המס. על-אף הרטוריקה התכליתית, לא השתמרה בחינת החוק בהתאם לתכליותיו ולא התקיים דיון אמיתי החותר לבירור מס-האמת שיש להשית על הנישומים.

מקרי **קלס** ו**מלכיאל** מצביעים על השפעתה העצומה של הגישה הפרשנית הננקטת על יישומם של זכויות אדם ושל מיסוי-אמת הלכה למעשה. בפסק-דין **קלס** הגשים בית-המשפט העליון את תכליתו של החוק למנוע תכנוני מס לא-לגיטימיים אך בד בבד להטיל מס-אמת על נישומים הגונים, וכן את התכליות של שוויון מס בין המינים, שמירה על האוטונומיה של הרצון הפרטי, אי-פגיעה בהשתתפות הנשים בשוק העבודה, קידום היעילות הכלכלית וערכים נורמטיביים נוספים שנובעים מזכויות-יסוד מרכזיות.¹⁵⁸ לעומת זאת, בפסק-דין **מלכיאל** הפך בית-המשפט העליון את הקערה על פיה, תוך פגיעה קשה בשוויון בין המינים, באוטונומיה של הרצון הפרטי, בהשתתפות הנשים בשוק העבודה, ביעילות הכלכלית, בהנחת ההגנות הבסיסית של כל תושב ובזכויות היסודיות הקנויות לו. זאת, מאחר שהפסיקה בפרשת **מלכיאל** קובעת באופן מוחלט כי

155 פרשת **מלכיאל**, לעיל ה"ש 11, פס' 14 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין.

156 שם, פס' 16 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין.

157 על פרשת **מלכיאל** ופרשת **קלס** ראו עוד אבי גורמן "פרשנות 'כנה': בעקבות פסק דין מלכיאל" **מיסים** כו(2) א-38 (2012); רמי אריה "בהמ"ש העליון מאפשר אפליה לרעה של זוגות נשואים העובדים יחד" **מיסים ועסקים** (2012) www.rale.co.il/site-article-op-a-id-3330-tno-2.html; יורם ל' כהן ורועי רחמים "עיון מחדש וקריאה למחוקק בעניין קלס ומלכיאל" **מיסים** כו(5) א-31 (2012); איתן צחור "הלכת מלכיאל בעניין החישוב הנפרד – האמנם כצעתה?" **מיסים** כו(1) ד-1 (2012); דן ביין "חזקות וחזקות הניתנות לסתירה בחקיקת המס – מה הם כללי המשחק?" **מיסים** כה(2) א-1 (2011).

158 ראו רפעת עזאם "מיסוי בני זוג בדין הישראלי: הגיעה השעה לאמץ מודל הפרדה" **עלי משפט** ה 179 (2005).

בני-זוג שעובדים יחדיו מייחסים את הכנסותיהם לא על-פי השכר הראוי לעבודתו של כל אחד מהם, אלא על-פי השיקול והרצון להפחית את החבות הכוללת במס ותו לא. כתוצאה מכך היא מטילה על בני-הזוג נטל מס גבוה יותר בחישוב מאוחד. לנטל מוגבר זה יש משמעויות והשלכות רבות, שכן הוא פוגע יותר באישה בתוך התא הזוגי, בשל פערי השכר הקיימים במשק ולנוכח תפיסות חברתיות מסורתיות בדבר תפקיד האישה. על-כן בחישוב המאוחד המוחלט שנקבע בהלכת **מלכיאלי** טמונים פגיעה בשוויון בין המינים, תמריץ שלילי להשתתפות האישה בשוק העבודה וכן רעות כלכליות וחברתיות נוספות רבות. אך הסכנה הגדולה אינה בהכרעה הקונקרטית בפרשת **מלכיאלי**, אלא בתפיסה הפרשנית שהובילה את בית-המשפט העליון בפרשת **מלכיאלי**, אשר עלולה לפגוע בזכויות-היסוד של האדם ואף בתפקידו ובמעמדו של בית-המשפט העליון כמגן האחרון על החוקה וזכויות האדם.

התפיסה הפרשנית המילולית שהנחתה את הלכת **מלכיאלי** החלה להתממש, להתרחב ולהשליך על פסיקתם של בתי-המשפט בערכאות השונות. כך, למשל, בעניין **טלמנג'מנט סולושנז** נקבע כי הוצאות ההנפקה מותרות בניכוי לחברה תעשייתית ללא כל קשר לשאלת השימוש שנעשה בכספי ההנפקה, וזאת משום שכן מורה הלשון המפורשת של החוק ללא כל קשר לתכליתו.¹⁵⁹ לאחר שבית-המשפט מביא בהרחבה ציטוט מפסק-הדין בפרשת **מלכיאלי**, הוא קובע כהאי לישנא:

"במקרה שלפניי לשון החוק ברורה וחד משמעית. המחוקק לא טרח להגביל את ניכוי הוצאות ההנפקה לחברה תעשייתית לפי השימוש שתעשה בכספי ההנפקה. לשון החוק הברורה אינה מותירה מקום לפרשנות הגורסת כי ניכוי ההוצאה תלוי בעידוד התעשייה המקומית, וזאת אף אם תכלית החוק נועדה לקדם מטרה זו ממש. לשון החוק תוחמת את פרשנות החוק, ובעוד ניתן לקרוא את הוראות החוק על פי תכליותיו, ודאי שלא ניתן לקרוא לתוך החוק הוראות שלא נוכחות בו."¹⁶⁰

בדומה לכך, בעניין **אלפסי** ניתנה פרשנות מילולית מובהקת לסעיף 199 לפקודת מס הכנסה, שעניינו בזיכוי בגין מיסי חוץ, אף שפרשנות זו סותרת את תכליתו של הסעיף ופוגעת בנישום.¹⁶¹ במקרה זה הפיק נישום תושב ישראל הכנסות בארצות-הברית, שילם בגינן מס פדרלי ומס מדינת ארצות-הברית, וביקש לקבל בגין מיסי החוץ האלה זיכוי ממס על-פי סעיף 199 לפקודת מס הכנסה, שמעניק זיכוי ממס בגין מיסי חוץ. פקיד השומה סירב להעניק זיכוי בגין המס המדינתי של מדינת אורגון, והתיר זיכוי אך ורק בגין המס הפדרלי, ועל כך ערער הנישום. לנוכח זאת עלתה השאלה אם סעיף 199 חל גם

159 ע"מ (מחוזי ת"א) 1129/02 **חברת טלמנג'מנט סולושנז בע"מ נ' פקיד השומה חולון** (פורסם בנבו, 21.10.2012).

160 שם, פס' 51 לפסק-דינו של השופט מגן אלטוביה.

161 ע"מ (מחוזי ת"א) 1292/07 **אלפסי נ' פקיד שומה רמלה** (פורסם בנבו, 25.11.2012).

על המיסים של מדינות ארצות-הברית השונות או שמא הוא מוגבל למיסים הפדרליים בלבד ששולמו בארצות-הברית. בית-המשפט ציטט תחילה את כלל הפרשנות התכליתית על-פי הלכת **חצור**,¹⁶² אך סמוך לאחר-מכן השווה את הלכת **חצור** להלכת **מלכיאל**, באומרו כי בהלכת **מלכיאל** עמד בית-המשפט העליון על חשיבות הלשון, אשר בכוחה לגבור אפילו על תכלית החקיקה, תוך שהוא מצטט בהרחבה את התפיסה הפרשנית של הלכת **מלכיאל**.¹⁶³ לנוכח זאת קבע בית-המשפט כי הזיכוי ממס חל אך ורק בגין המס הפדרלי שמוזכר באמנה, ולא על המס המדינתי של מדינות ארצות-הברית, שאינו מצוין במפורש באמנה. וכך נימק השופט את פרשנותו:

“אמנם פרשנות המערער שובת לב. תכלית פקודת המס היא קביעת שומת אמת, וככזו היא דוחה את רעיון כפל המס. עם זאת, פרשנות המנוגדת ללשון החוק, אף אם היא מובילה לתוצאה הרמונית או צודקת יותר, אינה אפשרית. בקביעה כי מיסי החוץ הם מיסים המשתלמים 'לפי ההסכם', מתח המחוקק קו גבול ברור וחד משמעי בדבר זיכוי בגין מיסי חוץ. רצון המחוקק המפורש היה להעניק זיכוי רק במקרים שבהם קיימת אמנת מס ביחס למס שבגינו ניתן הזיכוי. ככל שהפכתי בדבר, לא מצאתי כל דרך אפשרית בה ניתן להסכין לפרשנות המרוקנת מכל תוכן את מילות הסעיף ואת ציווי המחוקק. לפיכך, אני קובע כי הגדרת המונח 'מסי חוץ' בסעיף 199 לפקודה, כנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה, אינה כוללת את המס המדינתי.”¹⁶⁴

(ב) פרשת פוליטי

גם בפרשת **פוליטי**¹⁶⁵ אבקש להתעמק בשל חשיבותה להבנת התהליך הפרשני המשתנה. בעניין זה נידון תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין,¹⁶⁶ שבו הופחת שיעור מס שבח ל-25% אך נקבע כי שיעור זה יחול רק על השבח שנוצר החל ביום הקובע, קרי 7.11.2011, ואילו על השבח שנוצר לפני כן ימשיכו לחול שיעורי המס שקדמו לתיקון מס' 50. המחוקק הוסיף וקבע, בסעיף 47 לחוק, הוראה לעניין שיטת החלוקה של השבח בין שתי התקופות – זו שלפני המועד הקובע וזו שלאחריו. הוראה זו קובעת למעשה חלוקה ליניארית של השבח הכולל בין שתי התקופות בהתאם ליחס הזמנים, ולא בהתאם לשבח בפועל שנוצר בכל אחת מהתקופות. השאלה העקרונית שעמדה להכרעה בפרשת **פוליטי** היא “אם בקביעת המס על השבח לפי סעיף 48א(ב)(1) ניתן לסטות מהגדרת

162 פרשת **חצור**, לעיל ה"ש 5.

163 עניין **אלפסי**, לעיל ה"ש 161, פס' 18 לפסק-דינו של השופט מגן אלטוביה.

164 שם, פס' 24 לפסק-דינו של השופט מגן אלטוביה.

165 פרשת **פוליטי**, לעיל ה"ש 13.

166 חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון מס' 50). התיקון נחקק בהמלצתה של ועדת רבינוביץ. ראו דו"ח הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין (2001) ozar.mof.gov.il/rabinovitz.pdf.

הביטוי 'שבח ריאלי עד יום התחילה' – הגדרה המופיעה בסעיף 47 לחוק והקובעת את נוסחת החישוב הלינארי – תוך מתן אפשרות לנישום להוכיח מהו השבח הריאלי שצמח **בפועל עד יום התחילה**.¹⁶⁷

בוועדת הערר שליד בית־המשפט המחוזי בחיפה ניתנה תשובה חיובית לשאלה האמורה.¹⁶⁸ ועדת הערר ציינה כי "המחוקק קבע את אופן המיטוי ללא קשר לתקופות האמיתיות שבהם נוצר השבח הריאלי. גישה זו לוקה אולי בחוסר צדק אך היא הועדפה בשם היעילות והנוחות המינהלית", אך החליטה כי "כדי להגשים את מטרת החוק לאמתה, [יש] לאפשר למוכר המקרקעין להוכיח עובדתית את מועד הווצרות השבח הריאלי. הגדרת 'שבח ריאלי עד יום התחילה' שבסעיף 47 לחוק הנ"ל כמו הוראות חוק בפסקי הדין שהתייחסנו אליהם הן בגדר **חזקות הניתנות לסתירה**, החלות מקום שהנישום אינו יכול להוכיח את העובדות למעשה".¹⁶⁹ במקרה הספציפי, לנוכח עובדותיו הברורות, קבעה ועדת הערר כי כל השבח נוצר לאחר המועד הקובע, משום שכל הבנייה על המגרש, שנרכש לפני המועד הקובע, נעשתה לאחר המועד הקובע, והיא שייצרה את כל השבח במכירת שתי הדירות מושא העסקה. לכן, קבעה הוועדה, יש לסטות מהנוסחה הלינארית ולמסות את כל השבח בשיעור המס של 25% שלאחר תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא על־פי הנוסחה הלינארית.

בדונו בשאלה זו פתח בית־המשפט העליון – מפי השופטת נאור ובהסכמת השופטים גרוניס וחיות – בקביעה כי יש לפרש חוק מס כמו כל חוק אחר, דהיינו, על־פי תכליתו. עם זאת הדגיש בית־המשפט העליון כי גבול הפרשנות הוא גבול הלשון, וכי אין ליתן למילות החוק משמעות שאין הן יכולות לשאת.¹⁷⁰ בהתאם לכך הוסיף בית־המשפט: "השאלה שלפנינו היא למעשה מהי משמעות הביטוי 'שבח ריאלי עד יום התחילה' וליתר דיוק האם מבחינה לשונית, נוכח האמור בהגדרה שבסעיף 47 יכולה לשון הביטוי לשאת את פרשנות המשיב. בהקשר זה יש לזכור כי 'מטרתן העיקרית של ההגדרות [היא] לקבוע את היקף המשמעות הלשונית (המפורשת או המשתמעת) של המונחים'... עלינו לבצע למעשה 'העתק־הדבק' של הגדרת הביטוי, כפי שהיא מופיעה בסעיף 47, על גבי מופע הביטוי בסעיף 48... מהאמור עולה כי בלשון סעיף 48 א אחד עם סעיף 47 אין עוד נקודת אחיזה ארכימדית לפרשנות המשיב ומתבקש לקבוע כי אין לסטות בעניינינו מנוסחת החישוב הלינארית..."¹⁷¹ בהמשך דבריה הדגישה השופטת נאור כי מ"פשט הלשון" עולה שאין לסטות מהנוסחה הלינארית.¹⁷²

167 פרשת פוליטי, לעיל ה"ש 13, פס' 8 לפסק־דינה של השופטת נאור (ההדגשה במקור).

168 ר"ע (מחוזי חי') 5002/05 פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (פורסם בנבו, 14.9.2006).

169 פרשת פוליטי, לעיל ה"ש 13, פס' 10 לפסק־דינה של השופטת נאור (ההדגשה במקור).

170 שם, פס' 26 לפסק־דינה של השופטת נאור.

171 שם, פס' 30 לפסק־דינה של השופטת נאור (ההדגשה במקור).

172 שם, פס' 33 לפסק־דינה של השופטת נאור. עוד הדגישה השופטת נאור כי בהיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 50 – כעולה מהמלצותיה של ועדת רבינוביץ ומדיוני החקיקה – עלו לדיון שיטות אחרות ומהותיות לחלוקת השבח בין התקופות, אך הן נדחו מפורשות. בסופו של דבר אומצה

השופט נאור התמודדה עם פסיקות קודמות, כפסק-הדין בפרשת **אינטרבילדינג**, אשר העדיפו את מס-האמת על מס-הנוסחה והתירו סטייה מנוסחות מיסוי בחוק כדי להטיל מס-אמת, וביקשה להבחין בינן לבין פסיקתה בפרשת **פוליטי**. וכך היא הבחינה בין המקרים:

"בענייננו **איננו** עוסקים כלל בנוסחה שעלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק. בין בעלי הדין אין כל מחלוקת על סכום הרווח שהופק. השאלה הנשאלת בענייננו היא... אם יוטל מס בשיעור החדש או מס בשיעור הישן... כאשר עסקינן בשיעורי המס עלינו להיזהר שלא להשיג את גבולה של הרשות המחוקקת... יצויין, כי הפסיקה עליה מבקש המשיב לסמוך אינה רלבנטית לענייננו משני טעמים נוספים... הטעם הראשון הוא כי בחלק מאותם פסקי דין ההוראה שעמדה לפירוש נועדה למנוע תכנון מס פסול ואילו בענייננו הנוסחה לעניין 'חלוקת השבח הריאלי לא נועדה להיאבק בתכנון מס, וכל מטרתה היא קביעת דרך יעילה – גם אם לא אידאלית – לביצוע החישוב... הטעם השני הוא כי בחלק מאותם פסקי דין ההוראה שעמדה לפירוש הייתה חריג לכלל שהיה קבוע בהוראה אחרת (או באותה הוראה). במילים אחרות היה ניתן לדון – וכך אכן עשתה הפסיקה – בשאלה מתי חל החריג ומתי חל הכלל." 173

השיטה הליניארית מטעמים של פשטות וודאות, ומשכך אין לסטות ממנה אף באמצעות פרשנות. בהקשר זה ציינה נאור:

"ודוק: בבואנו לפרש הוראת מס אין להקל ראש בתכליות אלו של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו בענייננו במפורש לנגד עיני המחוקק (ראו והשוו דעת הרוב של חברתי השופטת חיות בע"א 6557/01 **פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, פסקה 3 (פורסם בנבו), 20.11.2006; בקשות לדיון נוסף נדחו (דנ"א 10510/06, דנ"א 10334/06)). מידות היעילות, הודאות, ההרמוניה החקיקתית והנאמנות ללשון מהוות כידוע 'תכליות כלליות הניצבות ביסודם של דיני המס' (עניין **סיוון**, בעמ' 610) ואף נקבע מפי חברתי השופטת חיות כי מידות אלה תואמות את 'אחת התכליות החשובות שביסוד דיני המס לפיה חותרים דינים אלה ככל הניתן להגברת הודאות באשר לנורמות הפיסקאליות ולהגדרתן באופן בהיר ופשוט שיקל על הגבייה ויעיל אותה' (ע"א 9922/02 **רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומות מאוחדים בע"מ**, פסקה 10 (פורסם בנבו), 22.8.2007) ובמקום אחר נאמר כי 'אחת מתכונותיו של 'מס טוב' שהוא 'יעיל, כלומר ניתן לגבייה בקלות ובהוצאה מזערית כך שהשלטון ייהנה ממלוא המס שהאזרח משלם' (י' מ' ארזעי "בסיס מס כולל בישראל" **משפטים** (תשמ"ג) 431, 432) (בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541 (1997)). **דחיית** עמדת המשיב **וקבלת** עמדתו של המנהל לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הלינארי תגשים תכליות אלו של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ושעומדים ביסודם של דיני המס בכלל." (שם, פס' 34–35 לפסק-דינה; ההדגשות במקור.)

שם, פס' 51–52 לפסק-דינה של השופטת נאור (ההדגשה במקור).

השופט גרוניס הסכים עם פסק־דינה של השופטת נאור, אך מצא לנכון להוסיף דברים, משום ש"מדובר במקרה מבחן באשר לגבול הלגיטימי של פרשנות שיפוטית לדבר חקיקה"¹⁷⁴. מפאת חשיבותם לענייננו נביא חלקים נרחבים מדבריו של השופט גרוניס בלשונו:

"מלאכתו של בית המשפט כפרשן של דבר חקיקה קשה היא במיוחד כאשר לשונו של החוק מובילה לכיוון אחד בעוד תחושת הצדק מוליכה לכיוון הנגדי. כך המצב במקרה הנוכחי. דומה, שאין מחלוקת שהשבח בגינו חייב המשיב לשלם מס נוצר לאחר היום הקובע. למרות זאת, הרי אם מתקבלת עמדתו של מנהל מס שבח־המערער ייאלץ המשיב לשלם מס שבח כאילו חלקו של השבח נוצר לפני היום הקובע. קבלת טענותיו של המערער מקבעת פיקציה שיודעים אנו, כי אין היא נכונה עובדתית במקרה הנוכחי. המשמעות היא שהנישום־המשיב ייאלץ לשלם מס בשיעור גבוה יותר לגבי חלקו של השבח מאשר השיעור שהיה הוא משלם אלמלא הפיקציה. ומכאן עולה השאלה, הכיצד זה נחייב את הנישום בתשלום מס בשיעור גבוה, אך בשל פיקציה? האם לא יהא נכון וצודק לקבוע כי במקרה דוגמת זה הנוכחי יש להתיר סטייה מנוסחת החישוב הלינארי, שנקבעה בחוק?

כפי שהראתה חברתי באופן כה ברור ומשכנע, לשונו של החוק אינה מאפשרת סטייה כאמור... הנוסחה נועדה לתחולה אוניברסלית, על מנת ליצור ודאות ולחסוך עלויות הכרוכות בניהול הליכים משפטיים בשאלה מתי בדיוק נוצר השבח. כלומר, באופן מודע ומכוון נבחרה נוסחה שתביא לסטייה מן המציאות בחלק מן המקרים. במצב דברים זה לו נתקבלו טענותיו של המשיב היה בכך משום חציית הגבול, המטושטש לעתים, בין פרשנות לגיטימית לשאינה לגיטימית.

...

מאחר שאין כל צידוק כי בית המשפט ישיג את גבולו של המחוקק, חובתנו היא לקבל את הערעור, כמוצע על ידי חברתי, השופטת מ' נאור. דיני המס סבוכים דיים בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו.¹⁷⁵

גם השופטת חיות הסכימה, להפתעתי, עם פסק־דינה של השופטת נאור, תוך שהיא משבחת אותו כפסק־דין מאלף, וגם הנמקתה שלה הייתה לשונית, דהיינו, שלפרשנות אחרת אין כל אחיזה ארכימדית בלשון החוק. וכך כתבה השופטת חיות:

"במקרה דנן, הגדרתו של המונח 'שבח ריאלי עד יום התחילה' בסעיף 47 לחוק

174 שם, פס' 1 לפסק־דינו של השופט גרוניס.

175 שם, פס' 2, 3 ו-5 לפסק־דינו של השופט גרוניס.

מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 אינה מאפשרת לפרש את הוראת סעיף 48א(ב1) לחוק באופן שבו ביקשה ועדת הערר לפרשו. זאת, בהעדר כל נקודת אחיזה לשונית לפירוש כזה באותה הגדרה אשר לשונה מלמדת בבירור כי המחוקק בחר לאמץ לעניין זה בתיקון מס' 50 את שיטת החישוב הליניארי, כהמלצת ועדת רבינוביץ'. בכך שונה המקרה שבפנינו מן העניין אשר נדון בע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867 (2004), אליו הפנתה ועדת הערר. שם שלא כבענייננו, צוין כי 'כל אחת משיטות החישוב שהציעו הצדדים אפשרית היא מבחינת לשונו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין' (שם, 876).¹⁷⁶

אין כל ספק שפסק-דין פוליטי הוא אחד מפסקי-הדין החשובים ביותר בתחום הפרשנות של דיני המיסים, והשלכותיו חורגות הרבה מעבר למקרה הספציפי ולשאלת המס הספציפית שנידונה בו.¹⁷⁷ בעיניי, פסק-דין פוליטי מבטא גישה פרשנית שונה של השופטים נאור וגרוניס, אשר אינה עולה בקנה אחד עם הגישה הפרשנית של פסק-דין חצור ושל הפסיקה הענפה שאימצה ויישמה את הפרשנות התכליתית על-פי פסק-דין חצור במלואה וברוחה. לטעמי, פסק-דין פוליטי מבטא את מגמת השינוי שמסתמנת בבית-המשפט העליון בשנים האחרונות בגישת הפרשנות לדיני המס, ואשר בה אני דן במאמרי זה, ולטעמי חלו בבית-המשפט שינויי גישה משמעותיים נוספים שראויים למאמרים נוספים ונפרדים. אכן, פסק-דין פוליטי הוא פוליטי תרתי משמע, וניתן ללמוד ממנו רבות על הפוליטיקה השיפוטית.

אין ספק שלשון החוק קובעת את גבולות הפרשנות, ושיש לה תפקיד חשוב בפרשנות התכליתית של החוק. אומנם, לכל פרשן יש הבנה ותפיסה משלו לגבי לשון החוק ומגוון המשמעויות הלשוניות של מילות החוק, וכן עמדה משלו לגבי המשקל שיש לייחס ללשון בתהליך הפרשני, והבדלים אלה עשויים להיות משמעותיים ביותר, עד כדי שינוי ההכרעה מקצה לקצה. אולם תפיסתה של השופטת נאור ובוודאי תפיסתו של השופט גרוניס ביחס ללשונם של סעיפים 47 ו-48 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שבאו לידי ביטוי בפרשת פוליטי, וכן המשקל הרב שהם ייחסו ללשון זו חורגים מתפקידה של הלשון בפרשנות התכליתית, ומאפיינים את הגישה הפרשנית המילולית. אומנם, לשונו של סעיף 47 מעגנת את השיטה הליניארית, ואילו התבקשה בפרשת פוליטי פרשנות שקובעת כי השיטה על-פי סעיף 47 לחוק היא שיטה של מדידת השבח בפועל, היה הדבר סותר את לשון החוק. אך לא זו השאלה שעלתה לדיון בפרשת פוליטי, ולא זו הפרשנות שנטענה. הנישום פוליטי הסכים כי השיטה על-פי סעיף 47 לחוק היא השיטה

¹⁷⁶ שם, פסק-דינה של השופטת חיות.

¹⁷⁷ ראו לדוגמה, ע"ם (מחוזי ת"א) 1301/08 צבי נ' פקיד שומה תל אביב (פורסם בנבו, 24.5.2013), שם נקבע, בהסתמך על פסק-דין פוליטי, כי הניסיון ליצור ימי רכישה שונים למניית החברה, בהתאם לשווי הפעילות העסקית בחברה, מהווה ניסיון למיצוע רווח ההון בניגוד למצוות המחוקק, המבקש כי מיצוע זה ייעשה על-פי הנוסחה הליניארית בלבד.

הליניארית, אך טען כי יש לאפשר לו להוכיח את מועדי היווצרותו של השבח מקום שיש בידיו הוכחות לכך, ולמסות בהתאם במס־אמת תוך צמצום היקף תחולתה של השיטה הליניארית. לשאלת היקף תחולתה של השיטה הליניארית אין כל מענה ברור וחד־משמעי בלשונם של סעיפים 47 ו־48 לחוק, ואין לומר כי לשון החוק אינה מאפשרת כל סטייה ו/או חריגה ו/או צמצום בהיקף תחולתה של השיטה הליניארית. לכן, לעניות דעתי, לשון החוק אינה מכרעת, אלא ניתנת לפרשנויות שונות, וההכרעה הייתה צריכה להתבסס על תכלית החוק. ברם, לא כך נעשה, משום שהפרשנות שננקטה לא הייתה פרשנות תכליתית באמת, אלא פרשנות מילולית.

בפרשנות תכליתית לסעיפים 47 ו־48 לחוק מיסוי מקרקעין יש לבחון הן את התכלית הסובייקטיבית והן את התכלית האובייקטיבית. באשר לתכלית הסובייקטיבית, מההיסטוריה של החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק אכן עולה כי תכליתו הסובייקטיבית היא קידום הוודאות והפשטות על־ידי שימוש בנוסחה ליניארית פשוטה בהתאם לזמני ההחזקה של הנכס בתקופות השונות, ללא מדידה של השבח בפועל. אולם מתכלית סובייקטיבית זו לא מתחייבת להבנותי מסקנה הכרחית כי יש להחיל את הנוסחה הליניארית בכל מצב, גם כאשר ידוע ומוכח כי השבח כולו נוצר בתקופה אחת. צמצום תחולתה של הנוסחה הליניארית אינו סותר את התכלית הסובייקטיבית של החוק, משום שהנוסחה עדיין חלה ברוב המקרים. צמצום התחולה מוגבל ונעשה מטעמים מוצדקים ביותר, ומשמעותו היא הטלת הנטל על הנישום להוכיח כי השבח שלו צמח בצורה שונה מהנוסחה הליניארית. ודוק: גם בעניין קלס¹⁷⁸ נקבע כי הן חזקות חלוטות והן חזקות הניתנות לסתירה מגשימות את התכלית הסובייקטיבית, וההכרעה נעשתה אפוא על־פי התכלית האובייקטיבית. התמודדות חריפה עוד יותר עם התכלית הסובייקטיבית אנו מוצאים בעניין אלקה¹⁷⁹. באותו מקרה לימדה התכלית הסובייקטיבית כי אין להכיר בהחזר מע"מ בגין חובות אבודים, אך בית־המשפט העליון קבע כי יש להכיר בהחזר חובות מע"מ בגין חובות אבודים מטעמים שונים של תכלית אובייקטיבית והגנה על זכויות אדם. כלומר, בעניין אלקה, כדי להגן על זכויות אדם, שינה בית־המשפט העליון באופן משמעותי את הכלל המשפטי, ולא רק יצר חריג, וזאת על־ידי התגברות בכלים פרשניים שונים על תכליתו הסובייקטיבית של החוק. סיכומו של דבר, איני חושב שהתכלית הסובייקטיבית מחייבת את החלת הנוסחה הליניארית על כל מצב ללא יצירת כל חריג. לטעמי, תכלית זו מצביה אתגר בפני הפרשן התכליתי, שיש להתמודד עימו ולאזנו עם יתר השיקולים והתכליות לשם מתן פרשנות משפטית נכונה לסעיפים 47 ו־48 לחוק מיסוי מקרקעין.

באשר לתכלית האובייקטיבית, כמו כל סעיף חוק, חזקה היא כי סעיפים 47 ו־48 לחוק מיסוי מקרקעין נועדו להגשים זכויות אדם, וזכות הקניין בכלל זה, ולהטיל מס־אמת בהתאם להכנסתו הכלכלית האמיתית של הנישום. הטלת שיעורי מס גבוהים על הנישום מכוח הנוסחה הליניארית כאשר יש הוכחות ברורות למועד היווצרות השבח

178 עניין קלס, לעיל ה"ש 9, פס' 13 לפסק־דינה של השופטת שטרסברג־כהן.

179 עניין אלקה, לעיל ה"ש 83.

סותרת בכירור את התכלית האובייקטיבית של החוק. התחשבות אמיתית בתכלית האובייקטיבית של החוק ואיזונה עם יתר תכליותיו הייתה מחייבת יצירת חריג שיאפשר לנישום לסטות מהנוסחה הליניארית, דהיינו, להוכיח את מועדי היווצרות השבח ולשלם בהתאם לכך מס-אמת. לטעמי, החלה מוחלטת של הנוסחה הליניארית על כל מצב מתעלמת לחלוטין מתכליתו האובייקטיבית של החוק, ולכן אין היא יכולה להיחשב פרשנות תכליתית כלל ועיקר; זוהי פרשנות מילולית ותו לא.¹⁸⁰

רב המרחק, אפוא, בין הגישה הפרשנית של בית-המשפט העליון בפרשת פוליטי לבין הגישה הפרשנית של בית-המשפט העליון בפרשות אינטרבילדינג, קלס, אלקה, שכטר ויתר הפרשות שאליהן הפנה הנישום בטענותיו לפני בית-המשפט בפרשת פוליטי.¹⁸¹ איני מסכים עם נסיונו של בית-המשפט להבחין בין הפרשיות. הנמקתה של השופטת נאור כי הנוסחה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין אין בה כדי להביא לידי הטלת מס על שבח שלא נוצר, משום שמדובר בנוסחה לעניין שיעור המס, ולא בנוסחה לעניין בסיס המס, אינה ממין העניין. נטל המס מורכב הן מבסיס המס (השבח במקרה דנן) והן משיעור המס (שמושפע מהנוסחה הליניארית במקרה דנן). לכן הנוסחה הליניארית היא בוודאי מרכיב חשוב שיש לו השלכה על שיעור המס, ומכאן על נטל המס, ולכן החלת הנוסחה בניגוד לעובדות לאשורן יש בה משום הטלת מס מעבר לשיעורים המתחייבים על-פי הדין, וזו שקולה להטלת מס על רווח שלא נוצר. החלה מוחלטת של הנוסחה הליניארית מניחה ייצור שבח בתקופה מסוימת כאשר לאמיתו של דבר לא נוצר בה כל רווח. סטייה כאמור ממס-אמת היא שעמדה ביסוד הפסיקה בפרשות הקודמות, ואילו כאן, בפרשת פוליטי, היא לא עמדה כלל כשיקול.

גם ההבחנה בין הפרשיות מן הטעם שבפרשות הקודמות דובר בנוסחות שנועדו להתמודד עם תכנוני מס אינה יכולה לעמוד, שכן היו פרשות קודמות שלא עסקו כלל ועיקר בנוסחה אנטי-תכנונית ספציפית, כגון עניין אלקה, ובית-המשפט הגיע למסקנותיו על-סמך פרשנות תכליתית שביכרה את מס-האמת על שיקולים של פשטות וודאות. הוא הדין ביחס להבחנה על-סמך הנימוק שבפרשות הקודמות עמדו לדיון הוראות שיש בהן כלל וחריג והדיון התמקד בגבולותיו של כל אחד מאלה. להבנתי, גם פרשת פוליטי היא עניין של כלל וחריג: הנוסחה הליניארית היא הכלל אליבא דכולי עלמא, והחריג הוא מיסוי על-פי מועדי היווצרותו של השבח בפועל, ויש לקבוע את קיומו ואת גבולותיו של החריג האמור. לכן ההבחנות אינן עומדות לטעמי. אין מדובר בהבדלים בין המקרים, אלא בהבדלים תהומיים בין הגישות הפרשניות השונות.¹⁸²

180 להרחבת הדיון והביקורת על פסק-הדין בפרשת פוליטי ראו יהושע הזנפרץ וגיל רוזנשטוק "הלכת פוליטי – האמנם הישוב לינארי בכל מחיר?" מיסים ועסקים 14.12.2008 www.ralc.co.il/site- article-op-a-id-2288-tno-1.html; רמי אריה "פס"ד פוליטי ידחוף למכירות 'רעיוניות' של נכסים" מיסים ועסקים 2.6.2008 www.ralc.co.il/site-article-op-a-id-2043-tno-1.html.

181 ראו פרשת פוליטי, לעיל ה"ש 13, פס' 18 לפסק-דינה של השופטת נאור.

182 ראו חיים גבאי "מס אמת – אמת או יציב?" מיסים כג(1) א-54 (2009).

ההבדלים בין הגישות הפרשניות מצאו ביטויים חדים ומובהקים באמירותיו הקולעות של השופט גרוניס בפרשת **פוליטי**. האמירה כי "קבלת טענותיו של המערער מקבעת פיקציה שיודעים אנו, כי אין היא נכונה עובדתית במקרה הנוכחי... [אולם] כפי שהראתה חברתי באופן כה ברור ומשכנע, לשונו של החוק אינה מאפשרת סטייה כאמור [מהנוסחה הליניארית]" היא אמירה לשונית מובהקת.¹⁸³ הגישה הלשונית מצאה את ביטוייה גם באמירתו הלשונית הקולעת של השופט גרוניס כי "דיני המס סבוכים דיים בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו".¹⁸⁴

אכן, דיני המס סבוכים, המשפט בכללותו סבוך, והחיים סבוכים עוד יותר. לכן אין פתרונות פשוטים במיסים, במשפט ובחיים, ונוסחות ליניאריות ואחרות אינן מרשם בטוח לכל מקרה. כל מקרה ראוי למענה על־פי כלל נסיבותיו ובהתאם לתכליותיו של החוק – הסובייקטיביות והאובייקטיביות כאחד.

(ג) פרשנות מילולית בפרשות נוספות

פרשת **מלכיאלי** ופרשת **פוליטי** הן הפרשיות המרכזיות שמבטאות בצורה חזקה וברורה את מגמת החזרה לפרשנות המילולית. עליהן אני סומך את טענתי בדבר הרגרסיה הפרשנית. אך לטענתי זו ניתן למצוא תימוכין וחזיוקין גם בפרשות רבות נוספות – הן

183 פרשת **פוליטי**, לעיל ה"ש 13, פס' 3 לפסק־דינו של השופט גרוניס. פסיקתם של השופט נאור והשופט גרוניס בפרשת **פוליטי** מבטאת את גישתם הפרשנית השמרנית, המייחסת משקל כבד ללשון החוק. גישה זו מצאה את ביטוייה בשורה ארוכה של פסק־דין שנכתבו על־ידיהם. השופטת חיות, לעומתם, מציגה בפסק־דינה גישה פרשנית תכליתית – ראו, למשל, בעניין **מירון**, לעיל ה"ש 81. לנוכח זאת, הסכמתה של השופטת חיות עם פסק־דינה של השופטת נאור בפרשת **פוליטי** הפגיעה אותי עד כדי כך שקשה לי להסבירה. יתר על כן, קשה לי להסביר את הנמקתה, אשר כל־כולה לשונית, ואשר מבחינה את פסיקתה כאן מפסיקתה הקודמת בעניין **מירון**. נראה כי אף השופטת נאור צפתה את הקושי בקבלת הסכמתה של השופטת חיות, ובשל כך הקדישה זמן ומקום להתמודדות עם פסק־דינה של השופטת חיות בעניין **מירון**, תוך שהיא מבחינה בין המקרים, ואכן נראה כי הצליחה בכך. משאין לי הסבר משכנע להסכמתה של השופטת חיות בפרשת **פוליטי**, אציג את הסברה שלפיה הסכמתה מבטאת "הליכה עם הזרם", קרי, עם מגמת השינוי בבית־המשפט העליון. אולם זו אך ורק סברה, וימים יגידו מה מידת נכונותה.

184 פרשת **פוליטי**, לעיל ה"ש 13, פס' 5 לפסק־דינו של השופט גרוניס. להשלמת התמונה נוסיף ונציין כי יש גם מקום לראות את פסק־דינו של בית־המשפט העליון בדנג"ץ 5967/10 **המוסד לביטוח לאומי ג' כהן** (פורסם בנבו, 14.4.2013), כחלק ממגמת השינוי הפרשני. עניינו של פסק־הדין בסיווג הכנסת מלצרים מתשר כהכנסה מעבודה. לדעת הנשיא גרוניס, אשר נמנה עם דעת הרוב, אין מקום לאמץ הסדר כולל שיביא לרפורמה במעמדם של דמי התשר ובחובת הרישום שלהם בדרך של "חקיקה שיפוטית". בעוד שהשופטת נאור, בדעת המיעוט, קובעת שיש לסווג הכנסה זו בהתאם למהותה האמיתית, ושתיקת המחוקק אינה פוטרת את בית־המשפט מחובת פרשנות הדין, גם אם מדובר בנושא בעל השלכות רחבות. עוד טוענים שופטי המיעוט כי הסיווג המוצע על־ידם הוא ראוי ורצוי משיקולים של מדיניות משפטית, כסיווג המקדם עקרונות־יסוד בדיני המס, ובהם תשלום מס־אמת על תקבולים וכן כסיווג התורם ליתר בהירות וודאות באשר לזכויותיהם של המלצרים כעובדים.

כאלה שניתנו לפני הפסיקה האמורה והן כאלה שניתנו לאחריה תוך הסתמכות עליה, כפי שכבר הראינו ונוסיף מייד. בתת־פרק זה של מאמרי אני מבקש לעמוד על כמה פסיקות נוספות שמהן אני למד על מגמת השינוי בגישה הפרשנית של בית־המשפט העליון בדיני המיסים.

כך, למשל, בעניין **עיריית תל אביב**¹⁸⁵ קבע בית־המשפט העליון כי בעת כריתת חוזה שכולל תקופת אופציה, אירוע המס בעת כריתת החוזה חל על כל התקופה, כולל תקופת האופציה. בקביעתו זו נתלה בית־המשפט על לשון החוק ועל החזר המקצועי שהוציאה רשות המיסים בעניין, המבטא את פרשנותה של הרשות המנהלית. עם כל הכבוד, ניתוח מעמיק של תכלית החוק, תוך מתן משקל ראוי לתכלית האובייקטיבית של הטלת מס־אמת, היה מחייב מסקנה אחרת, שלפיה אי־אפשר לחייב במס בשלב הראשון, בטרם מומשה האופציה, משום שאין להטיל מס על אירוע שטרם התרחש ואשר לא ברור כלל אם אכן יתרחש. זו הפרשנות הנכונה המקיימת את תכליתו האובייקטיבית של החוק, הלא היא הטלת מס־אמת על עסקה שהתרחשה תוך כיבוד זכות הקניין באופן מידתי.

בעניין **לוי**¹⁸⁶ נידון מקרה שבו הוקמה חברה, ובתחילה הוקצו כל 100 מניותיה לבעל החברה מר לוי, המערער הראשון. חודשים מספר לאחר הקמתה, ביום 28.8.2000, הוקצו למר יצחקי 100 מניות נוספות של החברה, בתמורה להעמדת הלוואת בעלים בסך 800,000 דולר וחתומה על ערבויות לטובת החברה. החברה רכשה זכויות במקרקעין, ונהפכה בכך ל"איגוד מקרקעין" כמובנו בחוק מיסוי מקרקעין. אך מהר מאוד השתבשו התוכניות, וזאת עם מותו ביום 29.12.2000 של מר יצחקי (להלן: המנוח). חלקו של המנוח במניות (מחצית ממניות החברה) עבר על־פי צו ירושה לאלמנתו, גב' יצחקי, שהיא המערערת השנייה. ביום 5.9.2001 נחתם הסכם בין המערערת יצחקי לבין המערער לוי שלפיו תעביר יצחקי את המניות שבבעלותה לידי לוי (להלן: הסכם העברת המניות) בתמורה לקבלת 900,000 דולר (המתוארים בהסכם כמורכבים מהחזר הלוואת הבעלים שהעמיד המנוח לחברה בסך 800,000 דולר, בצירוף ריבית בסך 56,000 דולר, ועוד החזר כספים שהלווה המנוח לחברה לצורך תשלומי־חובה והוצאות בסך 44,000 דולר) ולביטול כל הערבויות שנתן המנוח בגין שותפותו בחברה. במסגרת הסכם העברת המניות התחייב המערער לשפות את המערערת בגין כל תביעה נגדה בכל הקשור להקצאת המניות ולחברה. כשנה לאחר מותו של המנוח (ביום 19.12.2001) יצאה העברת המניות האמורה לפועל. מנהל מיסוי מקרקעין ראה בכך "פעולה באיגוד מקרקעין" החייבת במיסוי מקרקעין על־פי חוק, ובהתאם לכך הוציא שומות מס. על שומות אלה חלקו המערערים בטענה כי מדובר בביטול של עסקת הקצאת המניות מיום 28.8.2000 ובהחזרת המצב לקדמותו ולכן אין כל חבות במס. טענות אלה נדחו בהשגה ובערעור לפני בית־המשפט המחוזי, ומכאן הערעור לפני בית־המשפט העליון.

בית־המשפט העליון דחה את הערעור על־אף אהדתו למערערים בנסיבות המקרה. בהנמקתו עמד בית־המשפט על אופן מיסויה של פעולה באיגוד מקרקעין, והדגיש כי

185 ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו, 20.6.2012).

186 ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (פורסם בנבו, 23.4.2012).

הקו המנחה הוא לראות בעסקות כאלה כאילו היו עסקות במקרקעין עצמם. השופטים בחנו את סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, וקבעו כי הוא כולל שלושה יסודות: (1) ביטול עסקה; (2) העסקה שבוטלה היא מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין; (3) שולם בעבר מס בגין העסקה המתבטלת. במקרה דנן, כך קבע בית־המשפט, לא מתקיים שום יסוד משלושת היסודות האמורים. על־פי פסק־הדין, מאחר שעסקת הקצאת המניות שלביטולה נטען אירעה לפני שהחברה רכשה במקרקעין ונהפכה לאיגוד מקרקעין, אין מדובר בביטול פעולה באיגוד מקרקעין. מכאן שלא מתקיים היסוד השני. גם היסוד השלישי אינו מתקיים, שהרי לא שולם מס בגין הקצאת המניות, מכיוון שהחברה לא הייתה אז איגוד מקרקעין. עוד נקבע כי אף אם יהא בית־המשפט מוכן ללכת לקראת המערערים ולומר כי שני היסודות האמורים מתקיימים, לא מתקיים היסוד הראשון, המרכזי, בדבר ביטול עסקה, וזאת על־פי מבחן "החזרת המצב לקדמותו" שנקבע בפסיקה ובמבחני־העזר שפותחו בעניין.¹⁸⁷

אני חושב כי היה נכון וצודק להגיע למסקנות אחרות במקרה דנן. בקובעו כי היסוד השני של סעיף 102 אינו מתקיים משום שהקצאת המניות הייתה לפני רכישת המקרקעין והיהפכות החברה לאיגוד מקרקעין, נקט בית־המשפט גישה טכנית צרה, ולא הסתכל על התמונה הכוללת ועל תכליתו של סעיף 102 לפקודה, שהיא ביטול תוצאות המס במקרה שבו נעשתה פעולה שבוטלה לאחר־מכן והמצב חזר לקדמותו. זהו העיקר, ובוזה יש להתמקד, ולא בדקויותיה של העסקה הראשונה. אני סבור כי עסקת העברת המניות אכן מבטלת את עסקת הקצאת המניות, ואין לה כל תכלית אחרת. בהקצאת המניות קיבל המנוח 50% ממניות החברה מתוך רצון וכוונה להשקיע בחברה ולפתח אותה ולהרוויח ממנה, אך הדברים נקטעו עקב מותו. בנסיבות אלה נאלצה אלמנתו להעביר את המניות מתוך כוונה להחזיר את המצב לקדמותו ולקבל בחזרה את כספי ההשקעה. זו הייתה תכליתם של המהלכים בכנות מלאה, כפי שקבע בית־המשפט עצמו, ולא רצון כלשהו של המערערת לצאת מרשת המיסוי. לשם כך בדיוק נועד סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, והיה מקום להחילו. אך בית־המשפט נתלה בפרשנות מילולית, ונמנע מהגשמת תוצאה צודקת אף לשיטתו.

מקרה חשוב שאימץ פרשנות מילולית לאחר פרשת פוליטי הוא המקרה שנידון בעניין **לנגר**.¹⁸⁸ בעניין זה רכש המערער שלד של בית מגורים תוך שהוא מתחייב להשלים את בנייתו בתוך שישה חודשים. הוא ביקש להחיל על הרכישה את שיעורי מס הרכישה המופחתים ל"דירת מגורים", אך בית־המשפט דחה את בקשתו זו משום שסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, שמגדיר "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, כולל בהגדרה זו דירת מגורים שבנייתה טרם הסתיימה, למעט "דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה". על־פי פרשנותו של בית־המשפט, לשון החוק ברורה ודורשת התחייבות של המוכר לסיים את הבנייה, ואין די בהתחייבות של הרוכש. וכך ביטא בית־המשפט את גישתו הפרשנית:

187 שם, פס' טו–יז לפסק־דינו של השופט רובינשטיין.
188 ע"א 3440/11 לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (פורסם בנבו, 20.12.2012).

"טענתו של המערער סותרת את לשונו המפורשת של סעיף 9(ג) לחוק, המדבר בהתחייבות מוכר ולא בהתחייבות קונה, וכבר שנינו ולמדנו כי אין לתקן דבר חקיקה בכסות של פרשנות תוך התעלמות מלשון מפורשת של החוק ומהתוצאה לה התכוון המחוקק (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 325 (2008))." 189

לבסוף, מגמת השינוי לכיוון הדגש המילולי, בהשפעתה של הלכת פוליטי, מצאה לה ביטוי מרכזי בעניין **קיבוץ אילות**,¹⁹⁰ שבו נידונה פרשנותם של סעיפים 5(ד) ו-17 לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985. על-פי סעיף 5(ד), מוענק פטור ממע"מ בגין מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת. סעיף 17 לחוק קובע כי הוראות החוק יחולו גם על יחיד וחבר בני-אדם שפועלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד מגבולות אזור אילת כאילו היו תושבי אילת, אם התקיימו בהם התנאים האחרים שבהגדרת תושב אילת שבחוק. קיבוץ אילות שוכן סמוך לעיר אילת, בשטח שרוחבו קילומטר אחד מגבול אילת. הקיבוץ השכיר מקרקעין שבשטחו לעוסקים שונים, וביקש להחיל עליו את הרחבת הפטורים שבסעיף 17 לחוק, ומכוחה להחיל על עסקותיו במקרקעין את הפטור ממע"מ כאמור בסעיף 5(ד) לחוק, אף שהמקרקעין אינם נמצאים באזור אילת. בית-המשפט דחה פרשנות זו, וקבע כי ההרחבה בסעיף 17 מתייחסת לפטורים לתושבים, ואי-אפשר להרחיב מכוחה את הפטור על-פי סעיף 5(ד) לחוק, המותנה בהימצאות המקרקעין עצמם באזור אילת. נקבע כי זו המסקנה היחידה המתבקשת על-פי לשונו של החוק, ואין כל אחיזה בלשון החוק לפרשנות של הקיבוץ. בית-המשפט אומנם מתחיל באומרו כי כללי הפרשנות בדיני המיסים הם אותם כללים של פרשנות תכליתית כמו לגבי כל חוק אחר, ואף מפנה לפסיקה הנובעת בפרשת **חצור**. אך לאמיתו של דבר אין הוא מיישם את הפרשנות התכליתית, אלא נוקט פרשנות מילולית, אשר נסמכת, בין היתר, על פרשת **פוליטי**. עיון מעמיק בפסיקתו מלמד על גישתו המילולית של בית-המשפט, והציטוט המובא להלן בהרחבה מחדד את הדברים:

"הנה כי כן, 'מתחם' האפשרויות הלשוניות של סעיף 17 לחוק אינו כולל את הפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ – על שתי האפשרויות הכלולות בה – באשר אין לפרשנות זו נקודת אחיזה כלשהי בלשון הסעיף. לפיכך יש לדחות את טענת הקיבוץ לפיה מדובר ב'כשל טכני' אותו ניתן לתקן ולהשלים באמצעות 'חקיקה שיפוטית'. קבלת טענה זו בנסיבות העניין משמעותה כי בית המשפט ייתן לסעיף 17 לחוק פרשנות שהינה חיצונית לחלוטין ללשונו. לטעמי, היעדרות לבקשה זו פירושה חריגה של בית המשפט מסמכותו לפרש את החוק באופן תכליתי בראש ובראשונה על בסיס לשונו. בנקודה זו ראוי להזכיר כי פרשנות תכליתית פירושה מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק, אף אם היא אינה

189 שם, פס' 2 לפסק-דינו של השופט עמית.

190 ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו, 20.11.2012).

משמעותו הלשונית הפשוטה ו'הדווקנית', אך אין פירושה מתן פרשנות שלשון החוק כלל אינה יכולה לשאת. בעניין פוליטי נקבע כי בית המשפט אינו רשאי להעניק לחוק מס פרשנות שאין לה שום נקודת אחיזה, ולו אחיזה קלושה, בלשונו. זאת, אף אם סבור בית המשפט כי הפרשנות המוצעת עשויה להגשים בצורה טובה יותר את תכלית החוק או להביא לתוצאה 'הרמונית' או צודקת יותר...¹⁹¹

מן המקובץ עולה כי רוחות השינוי המילולי החלו נושבות בפסיקתו של בית־המשפט העליון בשנים האחרונות בכמה הזדמנויות, ואי־אפשר להתעלם מהרטוריקה המילולית ומהפרקטיקה הפרשנית המילולית אשר עולות בצורה חזקה בכל הפרשות שנסקרו לעיל. רוחות אלה הולכות ומתרחבות ומתגברות. אין ביכולתי לקבל את הטענה כי אין מדובר בשינוי מגמה, אלא בביטוי של תפיסות אישיות של שופטים ספורים. תיאור זה אינו משקף את התמונה המצטיירת, שכן שופטים רבים בבית־המשפט העליון היו שותפים לפסיקה הנסקרת. כמו־כן, חלק מהשופטים פסקו לא אחת בשנים האחרונות בגישה מילולית, למרות פסיקות תכליתיות מובהקות שלהם בעבר, והדבר מלמדנו על שינוי כללי שמשפיע על כלל השופטים. נוסף על כך, השופטים השונים התבטאו בעוצמה רבה וחדה בעד הפרשנות המילולית ומעמדה של לשון החוק. מעוצמת הקול ניתן ללמוד בבירור כי אכן מדובר בשינוי. זאת ועוד, בתי־המשפט בערכאות הנמוכות תופסים את הפסיקה בפרשת פוליטי, בפרשת מלכיאל וביתר הפרשות שעליהן עמדנו כאן כפסיקה של שינוי, ורואים בה תזה נגדית לפסיקה בפרשת חצור. תפיסתם זו של בתי־המשפט בערכאות הנמוכות מדברת בעד עצמה, וכבר הניבה תוצאות מעשיות עת פירשו בתי־המשפט הוראות שונות על־פי הגישה הפרשנית המילולית כפי שהתבטאה בפרשת פוליטי, והגיעו לתוצאות שונות מאלה שאליהן היו מגיעים אלמלא פרשת פוליטי.

ודוק: איני טוען כי מגמת הפרשנות המילולית שעולה ומתרחבת כבר גברה על הפרשנות התכליתית והחליפה אותה בפרשנות דיני המיסים בבית־המשפט העליון. לשלב הזה עוד ארוכה הדרך, וביטוייה של הפרשנות התכליתית בדיני המיסים שרירים וקיימים גם כיום בשורה של פסקי־דין.¹⁹² התמהיל של הפרשנות המילולית והפרשנות התכליתית הוא שמשקף אם כן את התמונה הכוללת. תמהיל זה היה קיים אומנם תמיד בפסיקה, ולא הייתה שום נקודת זמן שבה כל שופטי בית־המשפט העליון אימצו אותה גישה פרשנית ובאותה הבנה ועוצמה. עם זאת, תמיד יש גישה פרשנית דומיננטית בתמהיל. לטענתי, הדומיננטיות של הפרשנות התכליתית בדיני המיסים בתמהיל הפרשני בבית־המשפט העליון הולכת ונסדקת בהדרגה, וזאת כחלק משינוי רחב יותר בגישתו

191 שם, פס' 19 לפסק־דינו של השופט דנציגר (ההדגשות במקור).

192 ראו, למשל, ע"א 1617/10 מנהל מיסוי מקרקעין נ' נח'אש (פורסם בנבו, 3.5.2012); ע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים (פורסם בנבו, 30.11.2011); ע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה (פורסם בנבו, 2.2.2012).

של בית-המשפט העליון בכל תחומי המשפט.¹⁹³ שינוי זה מהווה חלק מתהליך גדול יותר, מתמשך ושנוי במחלוקת, שעניינו במעמדו ובתפקידו של בית-המשפט העליון במשולש הרשויות.¹⁹⁴

3. הביקורת על הפסיקה ועל הרגסיה הפרשנית

הפרשות שהוצגו לעיל מבשרות אם כן, לטענתי, על נסיגה מיישומה של הגישה הפרשנית התכליתית ועל פנייה לפרשנות מילולית שאינה מקדמת שיח תכליתי אמיתי. בבחינה רוחבית של מגמות הפסיקה וכן בבחינת-עומק של פסיקתו של כל שופט ושופט התקשיתי על-פירוב להבין את הטעם שבגיננו בחרו השופטים בפרשנות מילולית של לשון החוק, תוך התעלמות מעקרונות-היסוד של השיטה המשפטית ופגיעה בנישומים,¹⁹⁵ תחת דיון כן במשמעויות של אכיפת חוק לא בהתאם לתכליתו. גם השינויים הנורמטיביים והחברתיים המתרחשים לאורך הזמן שחולף מחקיקת החוק ועד לפרשנותו אינם מעניינה של הפרשנות המילולית. הרשות השופטת נוהרת מאוד לא לפלוש למרחב פעולתה של הרשות המחוקקת, ואף לא אחת סיימה את פסיקותיה בקריאה פומבית למחוקק לשנות את החוק כך שישקף נאמנה את ערכי החברה הישראלית המשתנה.¹⁹⁶ אך מאידך גיסא, תוצאתה האבסורדית של הדבקות בלשון עלולה להיות שפקודת מס ההכנסה המנדטורית, למשל, שהיא דבר החקיקה המרכזי בישראל שמסדיר את מיסוי ההכנסה, תפורש על-פי כוונתו ההיסטורית של המחוקק הבריטי ביחס למיסוי הנתינים החיים בשטחי המנדט של הממלכה המאוחדת. עיקרון פרשני זה מוביל לסטגנציה אל מול זכויות האדם, אשר התפתחו רבות בשנים האחרונות

193 ראו דניצ'גר ומצקין "האם שבו הצדדים להיות שליטי החוזה?", לעיל ה"ש 141; פרידמן "לפרשנות המונח 'פרשנות'", לעיל ה"ש 141; ישראל צינגלאוב "פרשנות לגיטימית או התערבות הפוגעת ביציבות המשפטית? גישת הפרשנות התכליתית על פרשת דרכים" הפרקליט נ 261 (2008) (להלן: צינגלאוב "פרשנות לגיטימית או התערבות הפוגעת ביציבות המשפטית?").

194 ראו אהרן ברק שופט בחברה דמוקרטית (2004) (להלן: ברק שופט בחברה דמוקרטית); רות גביוון, מרדכי קרמניצ'ר ויואב דותן אקטיביזם שיפוטי: בעד ונגד – מקומו של בג"ץ בחברה הישראלית (2000); דניאל פרידמן הארנק והחרב: המהפכה המשפטית ושברה (2013).

195 אומנם, אחד מכללי הפרשנות הדווקנית מורה כי במקרה של ספק יש לפרש לטובת הנישום. אך זו טובתו של הנישום הקונקרטי העומד לפני בית-המשפט, וטובתו זו מתמצית בהקטנת סכום המס שעליו לשלם או אף באיפוסו. טובתו זו עלולה לפגוע בו עצמו ובזכויות אחרות, ועלולה גם לפגוע בזכויות שונות של כלל הנישומים, לרבות עקרון השוויון, אך כל אלה אינם באים בחשבון בגדרי הפרשנות הדווקנית.

196 ראו, למשל, ע"א 883/80 קליימן נ' עיריית חיפה, פ"ד (4) 50 (1983); רע"א 4447/07 מור נ' ברק א.י. טי. סי. [1995] החברה לשירותי בוק בינלאומיים בע"מ (פורסם בנבו, 25.3.2010); ע"א 9183/09 The Football Association Premier League Limited נ' פלוני (פורסם בנבו, 13.5.2012); ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (6) 108 (2003).

ולא היו משיקוליו של המחוקק ההיסטורי.¹⁹⁷ גם מטעמים אלה, של דבקות בפשט ללא כל התחשבות בהווה ובשינויים שחלו לאורך הזמן, הפרשנות המילולית טומנת בחובה סכנה ממשית למס־אמת ולזכויות האדם.¹⁹⁸

סכנות אלה התממשו בפסיקתו של בית־המשפט העליון בעשורים הראשונים שלו, עת הפעיל פרשנות מילולית בדיני המיסים.¹⁹⁹ אכן, בעידן הפרשנות הדווקנית של העשורים הראשונים היה קשה מאוד לדחות את עמדתן של רשויות המס ולקבל את פרשנותו של הנישום. באופן כללי אפשר להתרשם כי על־פירוב הייתה ידו של הנישום על התחנתו. לשיטתו של פרופ' גליקסברג,²⁰⁰ בפרשנות המילולית נותקו דיני המיסים ממערכת המשפט ונהפכו לשוליים, ושיקולי הצדק והשוויון נותרו מחוץ להם. הדבקות בלשון תרמה לסבילותו של בית־המשפט בענייני מיסים, והוא נמנע מלשקול בהקשרם שיקולים של מדיניות, צדק ושוויון, או מלבחון את יישומן של זכויות אדם בכלל, משום שהוא ראה בדיני המיסים אך ורק כלי למימון הוצאות הממשלה ללא כל תפקיד נורמטיבי, חברתי או כלכלי. אכן, כפי שכתב פרופ' גליקסברג:

"The combination of the subject culture and the immigrant culture had a great effect, not only from the taxpayers' perspective but also from the standpoint of the executive authority, namely the Israeli tax authority (ITA), and the legislature. These two authorities operated with institutional detachment and created a social and political dissonance between their own interests and those of the taxpayers. The processes of alienation on both sides only served to increase the polarity between them and led to a reality in which politicians and the executive authority served their own interests rather than the legitimate public interests, including taxpayers. These social positions also affected the judicial position and supported the use of literal interpretation which, to a large degree, expressed the contrarian and passive approach to tax."²⁰¹

197 יתר על כן, בעיקרון פרשני זה יש מעין סתירה לכללי־היסוד של שיטת המשפט המקובל.
198 להרחבה בעניין זה ראו ברק "על הזמן בפרשנות המשפט", לעיל ה"ש 91, שם בוחן ברק את השאלה אם בפרשנותו של טקסט משפטי ראוי להתחשב בשינויים החברתיים שהתרחשו בין זמן יצירתו של הטקסט לבין זמן פרשנותו.

199 לסקירת הפסיקה ראו אסף לחובסקי "בתי המשפט והימנעות ממס בשנים הראשונות לאחר קום המדינה: אינטרסים מעמדיים או שיקולים מעשיים?" **מחקרי משפט** כא 575 (2005).

200 ראו: David Glikberg, *The Judicial Taxation Revolution: From a Subject and Immigrant Society to a Mature Society – The Israeli Experience*, 4 BRIT. TAX REV. 553 (2012).

201 שם, בעמ' 558.

פרק ד: פרשנות דיני המיסים לאן?

עד כה סקרתי לעומק את הפסיקה בתחום דיני המיסים, וטענתי כי חלה רגרסיה מן הפרשנות התכליתית לפרשנות המילולית. מתחתי ביקורת על רגרסיה זו, והבעתי את עמדתי כי מדובר בביסוס הליך פשטני למדי תוך כרסום בזכויותיו של הנישום. בפרק זה אני מבקש להמשיך לחזק את טענותיי הנורמטיביות ולקרוא לעצירת הרגרסיה הפרשנית המילולית ולחזרה אל הפרשנות התכליתית המלאה בדיני המיסים. כדי לעגן את עמדתי באופן יסודי ומעמיק, ברצוני להקדיש פרק זה לעמידה על האינטרסים המוגנים והשיקולים הנורמטיביים המרכזיים שנידונים בהקשר של דיני המס בישראל, ועל האופן שבו הללו באים לידי ביטוי בכל אחת מן הפרקטיקות הפרשניות. צדק אפוא השופט ויתקון עת כתב כי "בעית הפרשנות בדיני מסים היא מן הנושאים שאינם יורדים מסדר היום".²⁰²

1. יעילות ודאות

כל אדם בישראל חב במס, שהרי זהו עורק החיים המזרים משאבים מן הציבור לממשל ועל-ידי כך מאפשר את קיומה התקין של חברה מודרנית.²⁰³ בהביננו את הצורך האקוטי בגביית מס שוטפת נטולת תקלות ועיכובים, הליך גביית המס חייב להיות זריז ומהיר מבחינת המדינה וברור ונהיר לכל נישום. לשם גביית המס חוברות רשויות המדינה בהליך של חקיקה, אכיפה ושפיטה ליצירתה של מערכת משומנת ויעילה. כך, בעוד על המחוקק לעגן בחוק את חובת תשלום המס, על הרשות המבצעת ליישם את גביית המס בהליך יעיל, ושיקול זה של יעילות חייב לעמוד גם לנגד עיניו של השופט בהליך הפרשנות של חוק המס. בזירה זו עולות שתי גישות שונות: האחת רואה בפרשנות המילולית הבטחה לשפיטה יעילה ואחידה המשמרת ודאות מרבית; ואילו האחרת מעמידה בראש סדר העדיפויות את עקרון מס-האמת כנגזרת הראויה ביותר של מושג היעילות.²⁰⁴

נראה כי הדוגלים בפרקטיקת הפרשנות המילולית מבקשים לקדם באמצעותה את עקרון היעילות.²⁰⁵ היעילות המיוחלת עולה בקנה אחד עם טעמים אחרים המועלים על נס בפי הפרשנים המילוליים, לרבות הפשטות, היציבות והוודאות. לתפיסתם, פרשנות החוק על-פי המשמעות הפשוטה והטבעית של מילותיו תבטיח יציבות וודאות משפטיות. לטענתם, הפרשנות התכליתית של דיני המס, כפי שהשתקפה בפסיקת בית-המשפט העליון, הולידה חוסר ודאות וסתירות בין פסקי-הדין של השופטים השונים,

202 ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מסים", לעיל ה"ש 2, בעמ' 10.

203 ראו לעיל ליד ה"ש 16 ואילך.

204 ראו גבאי "מס אמת – אמת או יציב?", לעיל ה"ש 182, בעמ' א-54.

205 ראו שם.

אשר יישמו אותה מסגרת פרשנית תכליתית אך כל אחד על־פי השקפתו ושיקול־דעתו. לנוכח זאת הציע גרנות לקבוע אמות־מידה חדשות לפרשנות שיבטיחו ודאות ויצמצמו את שיקול־הדעת השיפוטי ואת השונות בין פסיקותיהם של השופטים השונים.²⁰⁶ אולם לשון החוק, בכל דרך ניסוח, אינה חד־משמעית, ולעולם לא תוכל להיות. זו דרכה של שפה – נהירה ככל שתהיה, היא עשויה לקבל משמעות שונה מקריאה לקריאה ומתקופה לתקופה. בדיוק בשל כך נזקק בית־המשפט מלכתחילה לעזרתה של הפרקטיקה הפרשנית. ההליך הפרשני, מעצם טיבו, מייבא כללי הכרעה מחוץ למסגרת החוק הצובעים אותו בגוון המתאים ביותר לצורכי השעה, העניין והחברה. הפרשנות אינה בלשנות גרידא והשופט אינו בלשן, כתפקיד שמייצגת לו הפרשנות המילולית. סמל השיפוט אינו מילון, אלא מאזני צדק. הפרשנות המילולית מבקשת להעניק למילות החוק את משמעותן הרגילה והטבעית ותו לא. אלא שאין משמעות רגילה וטבעית ללשון. אילו הייתה משמעות טבעית ורגילה, לא היה כל צורך בפרשנות. הלשון מוגבלת ודו־משמעית, ואין בפרשנות המילולית כדי לספק כללי הכרעה בין המשמעויות הלשוניות השונות. כלל ההכרעה חייב להתבסס על משהו שהוא מחוץ ללשון. לכן, לעניות דעתי, הפרשנות המילולית מוגבלת ביותר, ואין בה הכלים והיכולות לתת מענה לשאלות הפרשניות שעולות בחקיקה בכלל ובחקיקת המס בפרט. בוודאי אין היא שיטה פרשנית ראויה, לדעתי, כאשר היא מייצגת לשופט תפקיד טכני גרידא ללא כל חשיבה ערכית וללא כל שאיפה להגשמת צדק והגנה על זכויות אדם. בעיניי, תפקיד כזה פוגע בדמוקרטיה, ותפקידו של השופט במשטר דמוקרטי הוא מרכזי וערכי הרבה יותר.²⁰⁷ אין כל ספק שהפרשנות התכליתית אכן יוצרת מידה של חוסר ודאות משפטית, והדבר בא לידי ביטוי בפסיקת בית־המשפט העליון בדיני המיסים, כפי שעמדנו עליה במאמרנו זה, עת ניתנו פסקי־דין ששינו את הפרקטיקה הנוהגת. אכן, אני מסכים עם גרנות כי ביישומה של הפרשנות התכליתית על המקרים הקונקרטיים ובמתן הפרשנות להוראת מס קונקרטי כזו או אחרת קיימים הבדלים מסוימים בין השופטים. ברם, בעיניי מדובר בהבדלי מידה, ולא בהבדלים עקרוניים עמוקים או בחוסר עקביות, כפי שנטען. במאמרי זה הצבעתי על הבדלים אלה בניתוח עמדותיהם של השופטים התכליתיים השונים בפרשות השונות. אכן, אפשר לראות בכך חוסר עקביות מסוים, אך בעיניי אלה הבדלים טבעיים לחלוטין. בתוך הגישה הפרשנית התכליתית – בדיני המס ובכל הדינים – טבוע מרחב מסוים של שיקול־דעת שיפוטי באיזונים העדינים שיש לערוך בין הלשון, התכליות הסובייקטיביות והתכליות האובייקטיביות השונות. באיזונים אלה מתגלים הבדלים בין השופטים התכליתיים השונים, שהם בני־אדם בשר ודם עם מטען ורקע ערכי עשירים ביותר. בעיניי, זו דווקא עוצמתה של השפיטה במסגרת השיטה הפרשנית התכליתית. השיטה התכליתית קובעת את המסגרת, מתווה את הדרך והעקרונות ומספקת את כלי העבודה. השופט אינו עובד בחלל ריק, אלא בחלל מוגדר, אך בתוך החלל הזה יש לו מרווח מסוים של שיקול־דעת בעיצוב הדין ובקביעתו. לנוכח

206 גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס", לעיל ה"ש 27.

207 ראו ברק שופט בחברה דמוקרטית, לעיל ה"ש 194.

זאת, לעניות דעתי, אין כל צורך ביישובם של הברלים אלה, באשר יש בהם רק העשרה של משפטנו כמשפט אנושי, ולא טכני. אין כמובן כל דרך לקבוע אמות-מידה ליישום הפרשנות התכליתית, כפי שנטען. הלא אמות-המידה קיימות – אלה הן אמות-המידה של הפרשנות התכליתית – ואין כל צורך באמות-מידה נוספות ליישום אמות-המידה הקיימות. בכל מקרה, גם אמות-המידה של היישום, אם ייקבעו, ייושמו באופנים שונים על-ידי שופטים שונים, ולא נראה שיהא בהם כדי להביא לידי אחדות. אחדות זו, אחזור ואדגיש, היא בלתי-אפשרית, ולטעמי היא גם בלתי-רצויה. אני מעדיף מערכת משפט ממוסגרת אך עשירה על מערכת משפט כבולה ולכאורה אחידה.

נראה כי המבקרים מפריזים במידה ובמשקל של חוסר הוודאות המשפטית. הם אינם מביאים בחשבון שבכל שיטת פרשנות יש חוסר ודאות. אילו היה הדין כה ברור, אזי מלכתחילה לא הייתה מתגלעת מחלוקת בין הצדדים, ובוודאי לא היו מתגלים חילוקי-דעות בין הערכאות השונות ובין השופטים השונים בבית-המשפט העליון. הדינים והחיים מורכבים ביותר, ואין שום שיטה פרשנית שיכולה להבטיח ודאות. הוודאות והיציבות הן בוודאי שיקולים חשובים, והן מובאות בחשבון בגדרי הפרשנות התכליתית, שכן אחת מחזקות התכלית היא החזקה בדבר ודאותו ויציבותו של המשפט, וזו אכן מעצבת את הכרעת בית-המשפט העליון במקרים לא-מעטים. אך מדובר כאמור בחזקה אחת מני חזקות רבות שמובאות בחשבון. הוודאות והיציבות אינן חזות הכל, ועימן ניצבים שיקולים רבים נוספים, ובכלל זה הטלת מס-אמת והגשמת זכויות אדם. אל לרשויות לעמוד כעוורות אל מול צורכי הנישומים ומגמות השינוי בחברה ולהקריבם על מזבח היעילות. אל מול היעילות והוודאות עומדים שיקולים רבים וטובים שיש להביאם בחשבון, ובכלל זה **צדק חלוקתי וכלכלת רווחה, מס-אמת וזכויות אדם.**

כנגד עמדתי זו טען גרנות כי "האמירה לפיה תכלית 'חקיקת המס לגבות מס אמת' הפכה למימרה שגורה עד שנדמה שהפכה לחזות הכל... 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. טענו קודם לכן, כי מלאכת הפרשנות לעולם אינה טכנית גרידא, ואל לו לבית-המשפט להיתלות ב'תווית' של 'אמת' כבאצטלה פורמאלית, ריקה מתוכן ממשי. לדעתנו, 'מס אמת' הוא מס המוטל על פי תכלית החקיקה. את 'האמת' שבחקיקת המס אין לחפש אפוא אצל הנישום האינדיבידואלי במקרה הקונקרטי אלא בתכלית החקיקה הנדונה, על פי כל השיקולים והאינטרסים העומדים בבסיסה".²⁰⁸ לנוכח זאת הציע גרנות לפתח אמות-מידה אחדות ליישום הפרשנות התכליתית בדיני המס בצורה ודאית, שתיתן ביטוי למאפיינים הייחודיים של דיני המס כדינים כלכליים שיש בהם בהכרח פגיעה בקניינו של הפרט, ואשר לכן, לשיטתו, יש לפרשם בזהירות ותוך שקילת כלל השיקולים.²⁰⁹

דעתי היא שטענתו של גרנות כי השיקול בדבר הטלת מס-אמת נהפך לחזות הכל

208 גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס", לעיל ה"ש 27, בעמ' א-96-97.

209 שם, בעמ' א-81, 113.

בפרשנותו של בית־המשפט העליון לדיני המס אינה נכונה, ואף מעוותת את מצב הפסיקה לאשורו. אכן, חזקה היא כי תכליתו האובייקטיבית של כל חוק מס היא להטיל מס־אמת. אך זו חזקה אחת מני חזקות רבות ושיקולים רבים שמובאים בחשבון בתהליך הפרשני התכליתי, ואין היא חזות הכל. אומנם, כפי שהראיתי בהרחבה במאמרי זה, מס־אמת קיבל ביטוי חשוב ומרכזי בפסיקתו של בית־המשפט העליון. הוא השפיע על פסיקתו של בית־המשפט העליון עד לתקופה האחרונה, וקיבל את המשקל הראוי לו בפרשנות שנתן בית־המשפט העליון לדיני המיסים. אך מכאן ועד לאמירה כי מס־אמת הוא חזות הכל יש מרחק רב. בדומה לכך, שיקול היעילות והוודאות אינו חזות הכל, אלא אך שיקול אחד מני רבים, ומשקלו הנכון בא לידי ביטוי בפרשנות התכליתית, ולא בפרשנות המילולית.

2. התחשבות בהתפתחותם של האינטרסים המוגנים על־פני זמן

הפרשנות המילולית לעולם מבקשת לחזור לנקודת הזמן ההיסטורית שבה עמד המחוקק כאשר חוקק את החוק הנידון. גישה זו דגקה בעקשות במשמעות ההיסטורית של מילות החוק, ואינה מבטאת את החוק כיצור נושם בסביבה דינמית ומשתנה. כאשר הפרשנות המילולית מתיימרת לשוות לדיני המס את המשמעות שניטעה בהם בעת חקיקתם, אין ביכולתה לתת מענה לצורכי החברה והכלכלה בהווה, לאחר השינויים שחלו בהם לאורך השנים הרבות שחלפו מחקיקת החוק ועד להכרעת בית־המשפט בסכסוך הקונקרטי שהתעורר בין הנישום לבין רשות המס.

עניין זה מתבטא ביתר שאת כאשר מדובר בהתחשבות בזכויות האדם בישראל. תורת זכויות האדם התפתחה בישראל באופן מואץ והתגבשה רק בעשורים האחרונים, לאחר שעוגנה הן בחוק־היסוד והן בפסיקת בית־המשפט, ואילו דיני המס בישראל מושרשים היטב עוד בחקיקה מנדטורית ארכאית, שבה זכויות האדם לא קיבלו ביטוי הולם. אימוץ הגישה הפרשנית המילולית, הנותנת לחוק את משמעותו על־פי לשונו החקוקה מן העבר בלבד, כמוה כהשארת זכויות האדם מחוץ לד' אמות הפרשנות. כך מסתמן מן הפרשות **מלכיאלי ופוליטי**, כפי שהוצגו לעיל, ובטוחני כי לא לכך ייחל בית־המשפט העליון בפרשנותו זו. לעומת זאת, הפרשנות התכליתית מאפשרת מתן משמעות מודרנית לדבר החקיקה מן העבר, אנכרוניסטי ככל שיהיה, תוך התחשבות בשינויים התפיסתיים, החברתיים והכלכליים, וזאת על־ידי איזון עדין בין תכליות החוק במקור לבין התכליות האובייקטיביות שהממשל בישראל מבקש לקדם בהווה. כך, לדוגמה, קידמה הפרשנות את זכותו החוקתית של נישום לתכנון השומה²¹⁰ ואת זכותן של בנות־זוג ליחס שוויוני מצד המחוקק.²¹¹ עקרונות חשובים אלה אינם באים כלל לידי ביטוי בפרשנות המילולית, שאינה מיישמת איזון מעין זה כלל. הפרשנות התכליתית מגלמת את עבודתו של בית־המשפט לקידומה של מערכת הוליסטית המשמרת הרמוניה בין דברי החקיקה

210 עניין רובינשטיין ושות' בע"מ, לעיל ה"ש 99.

211 פרשת קלס, לעיל ה"ש 9.

השוניים.²¹² הפרשנות המילולית, לעומת זאת, יוצרת סטגנציה ומעמיקה את הסדקים במערכת הדינים, ואלה פוגעים בהחלתן האחידה של זכויות האדם בפרשנותם של הדינים השונים.

כנגד עמדה זו טען אבי נוב כי בפרשנותו התכליתית של בית-המשפט העליון לדיני המס הוא ניסה לסגור פרצות בדיני המס ולשלוף מהנישומים תכנוני מס אפשריים – דבר ששירת את רשות המיסים תוך פגיעה בנישומים.²¹³ אולם לעניות דעתי, פרשנות תכליתית בדיני המס רואה את דיני המס בתמונה כוללת של מערכת משפטית נורמטיבית חוקתית קוהרנטית שיש לה מבנה ועקרונות-יסוד, וגם היבטים אלה הם ממעלותיה של הפרשנות התכליתית בכלל ובדיני המס בפרט. דינים אלה היו במשך שנים רבות נטע זר במערכת המשפט, והפרשנות התכליתית תרמה תרומה חשובה לקליטתם ולהשתלבותם המלאה במערכת המשפט הכוללת. בתוך כך הסתיימה תקופת שוליותם של דיני המס, וחלפה תקופת סבילותו של בית-המשפט העליון בדיני המיסים. הדבר הגביר את הצדק של מערכת המיסוי הישראלית ואיזן בצורה נכונה יותר בין שיקולי הצדק לבין שיקולי היעילות ושיקולי הוודאות והיציבות המשפטיות. על המהפכה שבמעבר לשיטת הפרשנות התכליתית בדיני המס עמד בהרחבה פרופ' גליקסברג:

"The introduction of the justice perspective into the tax discourse is the most prominent achievement of purposiveness within the tax discourse. This has changed the tax agenda in three contexts: first, it completely erases the anti-fairness culture according to which justice considerations are not part of the tax legislation discourse. Secondly, it balances the tax policy considerations map by allocating justice considerations alongside or even above those of efficiency. This judicial approach rejects an alternative approach according to which it is possible to preserve the classic English tax view that there is no place for justice in tax legislation while also adopting a purposiveness which will be expressed solely through efficiency considerations. Thirdly, this view deepens the connection of the tax discourse to the legal discourse since the main competing discipline – the economic discipline – does not usually deal with justice or fairness, but rather only with efficiency."²¹⁴

בהקשרים אלה עולות טענות הגורסות כי הפרשנות התכליתית אינה מקדמת הרמוניה

212 ראו ברק **פרשנות החקיקה**, לעיל ה"ש 7, בעמ' 157–172; ברק **פרשנות תכליתית**, לעיל ה"ש 66, בעמ' 273–314.

213 אבי נוב "פרשנות חקיקת מס: בחזרה ללשון החוק" **המשפט** טו 767, 773 (2010) (להלן: נוב "פרשנות חקיקת מס").

214 Glikberg, לעיל ה"ש 200, בעמ' 571.

באשר היא, אלא מקדמת תפיסות ליברליות בתוצאתן.²¹⁵ אין באפשרותי להסכים עם טענות אלה. הפרשנות התכליתית בדיני המס מעניקה לחוק המס את המשמעות המשפטית הנכונה ללשון החוק על־פי תכליתו הסובייקטיבית ותכליתו האובייקטיבית. אין היא פרשנות ליברלית או מרחיבה. הליברליות או ההרחבה הן תוצאות ההליך הפרשני התכליתי, ולא אמות־המידה לפרשנות דיני המס. אכן, בחלק מהמקרים התוצאה הייתה ליברלית מנקודת־מבטו של הנישום, כפי שהיה, לדוגמה, במקרה של קלס.²¹⁶ אך במקרים אחרים, דוגמת המקרה של עילבון,²¹⁷ לא הייתה התוצאה ליברלית מנקודת־מבטו של הנישום. לעיתים התוצאה הייתה לטובת הנישום ולעיתים היא הייתה לרעתו, אך בכל מקרה הוגשמה תכלית החוק. גם בפרשנות מילולית בית־המשפט העליון מגיע לעיתים לתוצאות ליברליות ביותר. כזו הייתה, לדוגמה, הפסיקה בעניין פרי,²¹⁸ שהסתמכה על לשונו הפשוטה של סעיף 17 לפקודה, ללא כל אמירה ערכית, ומכוחה הוכר ניכוי הוצאות השגחה וטיפול בילדים (עד שהמחוקק שינה מהר מאוד את הוראות החוק הרלוונטיות). לכן העיקר, אני חוזר ומדגיש, אינו בתוצאת פסק־הדין, אלא בהנמקתו, וההנמקה היא תמיד תכליתית ומביאה בחשבון את כלל השיקולים. התוצאה לעיתים בצד הנישום ולעיתים בצד רשות המיסים, לעיתים ליברלית ולעיתים שמרנית, אך היא תמיד תכליתית.

3. עקרון הפרדת הרשויות ותפקידו של בית־המשפט בהליך הפרשני

דבר חקיקה ללא תכלית הינו דבר הבל. על־כן, כשם שהחוק בכללותו הוא כלי להגשמת מדיניות ויעדים חברתיים וכלכליים, כך מתבקשת פרשנות לחוק שיש בה כדי לעמוד על המדיניות והיעדים שבבסיס החוק ולהגשימם. אולם בהקשר חשוב זה ניטשו ויכוחים רבים בדבר התכתבותו של השופט המפרש עם הריבון המחוקק. גרנות, במאמרו "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית",²¹⁹ עומד על יישומה המעשי של הפרשנות התכליתית בדיני המס בפסיקתו של בית־המשפט העליון בפרשת קלס ובפרשות נוספות, ומאפיין אותו כמגמה של יישום ליברלי מרחיב של דיני המס, אשר שינה את הדין שהיה מוכר בפרקטיקה עד לפרסומם של אותם פסקי־דין. דבר זה העניק, לדעת גרנות, שיקול־דעת נרחב לבית־המשפט, במסגרת מעין תפקיד של חקיקה שיפוטית.²²⁰ נוב, במאמרו,²²¹ מבקר בחריפות ובבוטות את הפרשנות התכליתית בכלל ובדיני המס בפרט. לטענתו, פרשנות תכליתית פוגעת בעקרון הפרדת הרשויות

215 ראו, למשל, צינגלאוב "פרשנות לגיטימית או התערבות הפוגעת ביציבות המשפטית?", לעיל ה"ש 193, בעמ' 274–275.

216 עניין קלס, לעיל ה"ש 9.

217 עניין עילבון, לעיל ה"ש 93.

218 עניין פרי, לעיל ה"ש 12.

219 גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס", לעיל ה"ש 27.

220 שם, בעמ' א-80, א-88, א-99–א-100.

221 נוב "פרשנות חקיקת מס", לעיל ה"ש 213.

כאשר היא מתחקה אחר תכליות החקיקה הסובייקטיבית והאובייקטיבית. לדבריו, "המחוקק לא חוקק את הכוונה, ולפיכך קביעת נורמה על בסיס 'כוונת החקיקה', אינה לגיטימית".²²² בהמשך לכך הוא כותב כי "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".²²³

אולם הפרשנות התכליתית, בניגוד לביקורת האופיינית, עולה בקנה אחד עם שיקולים של דמוקרטיה והפרדת רשויות, כפי שהסביר זאת בפירוט ברק:

"השופט מכיר בעליונות המחוקק; אך עליונות זו אין פירושה, כי התכלית שהמחוקק ההיסטורי ראה לנגד עיניו (התכלית ההיסטורית) היא התכלית האחת והיחידה שעל השופט להגשים. המציאות המשפטית היא סבוכה הרבה יותר. עקרון עליונות המחוקק הוא עיקרון סבוך המחייב טיפול מדויק. אין כל סתירה בין עקרון עליונות המחוקק לבין התפישה, כי עם חקיקת החוק חל ניתוק בין המחוקק ההיסטורי לבין תכלית החקיקה ועל השופט לגבש את תכלית החקיקה. בניגוד לתכלית החקיקה ייתן השופט ביטוי לתכלית שעמדה לנגד עיני המחוקק ההיסטורי, ויעדיף אותה על-פני כל תכלית אחרת; אולם עם זאת הוא רשאי לגבש תכלית חקיקה המשקפת עקרונות יסוד שלא עמדו לנגד עיניו של המחוקק ההיסטורי, או שהמחוקק ההיסטורי לא הביע בצורה ראויה את רצונו לדחותם. הוא רשאי לבחור בין תכליות היסטוריות על-פי שיקולים מודרניים, ולהתעלם מהתכלית ההיסטורית אם חל שינוי נסיבות מהותי בין זמן החקיקה לבין זמן הפירוש (תכלית אובייקטיבית). תפישה זו לתכלית החקיקה מתיישבת עם 'מודל השותף הזוטר'. היא עולה בקנה אחד עם שיקולים של דמוקרטיה והפרדת רשויות".²²⁴

לעניות דעתי, פרשנות תכליתית בדיני המס דווקא מגבירה את אמון הציבור בשפיטה, משום שהשופט אינו ממלא תפקיד טכני גרידא, אלא תפקיד מהותי שמאזן בין כלל השיקולים ומבטא את תכלית החוק. ביקורת פופוליסטית מנסה אומנם תמיד לטעון כי השופט מבטא את ערכיו והשקפותיו שלו, ולא את תכלית החוק, אך לא זה מה שקורה לאמיתו של דבר בפרשנות התכליתית. בפרשנות התכליתית יש בהחלט מרחב שיקול-דעת לשופט, אך מרחב זה אינו חופשי ונטול מגבלות. הוא מוגבל ותחום בד' אמותיה של הפרשנות התכליתית, על כלל שלביה ושיקוליה, ובעושר זה טמונה מעלתה הגדולה במשפט בכללותו ובדיני המס בפרט.

נוב טוען כי האיזונים הערכיים שבית-המשפט עורך במסגרת הפרשנות התכליתית

222 שם, בעמ' 779.

223 שם, בעמ' 781.

224 ברק פרשנות החקיקה, לעיל ה"ש 7, בעמ' 167.

אינם יישום של החוק, אלא יצירה של החוק על־פי ערכיו של השופט. על־פי גישתו של נוב, אין כל מקום לשקילה ערכית כזאת בבית־המשפט, ואין זה ראוי שיהיה תפקיד כלשהו לשיקולי צדק חלוקתי בפסיקתו של בית־המשפט העליון בדיני המיסים. נוב טוען עוד כי הפרשנות התכליתית בדיני המיסים פוגעת במדיניות התקציבית של הממשלה. לנוכח כל האמור הוא טוען כי שיטת הפרשנות העדיפה היא שיטת הפרשנות המילולית, שלפיה "תפקיד השופט הוא לאתר את המשמעות הטבעית והרגילה של מילות החיקוק, ולהימנע מלהוסיף להן, לגרוע מהן או לקרוא בהן דבר שלא נאמר על ידי המחוקק".²²⁵ נוב אף מרחיק לכת וטוען – טענה מופרכת, לדעתי – כי הפרשנות המילולית מתבקשת לשם הגנה ראויה על זכויות האדם לפי חוקי־היסוד, אשר שוללים לדידו את הפרשנות התכליתית. לדעתו, "בחינה מחודשת של הלכת חצור לאור חוקי־היסוד תביא לנסיגה מהלכה בעייתית זו".²²⁶ לבסוף, נוב טוען כי לפרשנות המילולית בדיני המס יש להוסיף שלושה כללי פרשנות מיוחדים בדיני המיסים:²²⁷ הכלל הראשון הוא כלל ההרמוניה המיסויית, שלפיו יש לקיים הרמוניה בין חוק המס לבין החוקים האחרים, ולפרש מושגים דומים באופן דומה אלא אם כן מטרת חוק המס מחייבת אחרת; הכלל השני קובע כי יש לפרש הוראות מס תוך התחשבות בהגיון הכלכלי־הפיסקלי; וכאשר הכללים האמורים אינם מסייעים לפרשן להגיע לכלל מסקנה, יש להפעיל את כלל הפרשנות השלישי, הגורס כי במקרה של ספק יש לפרש את דיני המס לטובת הנישום.

אני מבקש לחלוק על ביקורתו של נוב, אשר מעוותת את מהותה של הפרשנות התכליתית ואת תפקידו של בית־המשפט בתהליך התכליתי. למעשה, המענה לכל הטענות שנטענו, שהן מחזור של טענות שגורות, כבר ניתן על־ידי הנשיא ברק בכתבתו האקדמית, בפסיקתו ובספרות הענפה על הפרשנות התכליתית.²²⁸ לנוכח זאת אסתפק במאמרי זה במתן תגובה קצרה וקולעת. בפרשנות תכליתית אין בית־המשפט קובע את הדין על־פי ראות עיניו, אלא ממלא את תפקידו לפרש את החוק על־פי תכליתו תוך איזון בין כלל התכליות והשיקולים. הוא מתחיל בלשון החוק; ממשיך בתכלית הסובייקטיבית, שמביאה בחשבון גם את כוונת המחוקק; עובר לתכלית האובייקטיבית, שמביאה בחשבון את כלל ערכי החברה; ומסיים באיזון העדין בין כל מרכיביה של הפרשנות התכליתית. בכך אין בית־המשפט חורג מתפקידו השיפוטי, ואין הוא חוצה את גבולו של המחוקק. ההפך הוא הנכון – הוא מעניק למחוקק את מעמדו הראוי לו כריבון, ולכן לשונו של החוק חשובה ותכליתו הסובייקטיבית של החוק חשובה. דווקא עמדתו

225 נוב "פרשנות חקיקת מס", לעיל ה"ש 213, בעמ' 791.

226 שם, בעמ' 797.

227 שם, בעמ' 800–805.

228 ראו ברק **פרשנות החקיקה**, לעיל ה"ש 7, 173–198; ברק **פרשנות תכליתית**, לעיל ה"ש 66, בעמ' 315–359; ברק **שופט בחברה דמוקרטית**, לעיל ה"ש 194, בעמ' 204–213; בג"ץ 47/83 **תור אור** (ישראל) בע"מ נ' יו"ר המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים, פ"ד לט(1) 169, 176 (1985); עניין עוף העמק, לעיל ה"ש 67.

של נוב כי התחשבות בכוונת המחוקק היא לא-לגיטימית היא שפוגעת במחוקק. אך גם תכליתו האובייקטיבית של החוק חשובה כדי לשמור על ערכי-היסוד של החברה והשיטה המשפטית, שגם הם פרי יצירתו של המחוקק בכובעו כמכונן, ומבטאים את ההסכמה החברתית של החברה בכללותה במדינה דמוקרטית. בכך בית-המשפט שומר על המחוקק ועל ערכיה של החברה הדמוקרטית. בכך הוא ממלא את תפקידו הראוי במשולש הרשויות. הוא שומר על המחוקק ומאזן אותו, אך לא פוגע בו. האיזון בין הרשויות הוא עיקר הדמוקרטיה, ולא ההפרדה הטכנית ביניהן.

ודוק: נוב עצמו מכיר במגרעותיה של הפרשנות המילולית, ולכן נאלץ להוסיף שלושה כללי פרשנות מיוחדים לדיני המס: ההרמוניה המיסויית, ההיגיון הכלכלי-הפיסקלי וטובת הנישום. ישאל השואל: מה ההבדל בין הכלל המוצע בדבר הרמוניה מיסויית לבין חזקת התכלית של הרמוניה חקיקתית, שלפיה חזקה היא כי דיני המס נועדו להגשים הרמוניה עם הדין הכללי (שניתן לסתור אותה במטרות מיוחדות של דיני המס)? ומה ההבדל בין הכלל המוצע בדבר ההיגיון הכלכלי-הפיסקלי לבין הכלל התכליתי הבסיסי שיש לפרש חוק מס על-פי תכליתו הספציפית הכלכלית-הפיסקלית? ומדוע נזקקים לטובת הנישום אם ללשון החוק יש תמיד משמעות טבעית ורגילה שמתגלה לעיני השופט בבירור על-ידי הפרשנות המילולית? הכללים המיוחדים שנוב מציע אינם אלא אימוץ חלקי של הפרשנות התכליתית, ויש בהם חשיבה תכליתית והכרעה ערכית שטומנות בחובן שיקול-דעת שיפוטי, קרי, בדיוק מה שנוב הפנה נגדו את חיצי ביקורתו. זאת ללמדך שביקורתו של נוב בלתי-מאוזנת, בלתי-מבוססת ובלתי-משכנעת.²²⁹

229 להשלמת התמונה ראו את תשובותיו של הנשיא ברק לביקורות על השיטה הפרשנית התכליתית בספרו ברק **פרשנות החקיקה**, לעיל ה"ש 7, בעמ' 175–176, 189–190, 192–194. באשר לפרשנות המילולית כתב הנשיא ברק (שם, בעמ' 189–190) כך:

"הגישה המילולית-טקסטואלית – בין הקיצונית ובין זו המוכנה להכיר בחריגים בדמות 'הכלל המילולי' ו'כלל הזהב' – מבוססת על יסודות פילוסופיים וסמנטיים רעועים ויש בה שרירות וחוסר היגיון. היא משלמת מס שפתיים ל'תכלית החקיקה', ומבוססת, למעשה, על פיקציה של הגשמת תכלית החקיקה. על כן נוגדת שיטה זו את מערכת השיקולים הפילוסופיים והחוקתיים העומדים ביסוד כל שיטת פרשנות ראויה לחוק. כך, למשל, היא אינה מפחיתה מעורבות שיפוטית וחקיקה שיפוטית 'בלתי ראויה', אלא, לעתים, מגבירה אותה. היא מביאה לפתרונות הנוגדים את התכלית שהמחוקק הדמוקרטי ראה לנכון להגשים. זאת ועוד: עד כמה שיש בה, בגישה המילולית-טקסטואלית, התבססות על 'תכלית חקיקה', הרי זו תכלית הנלמדת ממקורות מוגבלים ומצומצמים. המבקש להגשים תכלית אשר הרשות המחוקקת (בחוק) או הרשות המבצעת (בחקיקת משנה) ביקשו להגשימה, אינו יכול להצדיק את צמצום המקורות מהם ניתן ללמוד על תכלית החקיקה ללשונה בלבד. מקום שניתן לגבש בצורה אמינה תכלית חקיקה ממקורות שמחוץ ללשון החקיקה, תהא זו עמדה הנוגדת את השיקולים של הדמוקרטיה ושל הפרדת הרשויות, שלא לעשות כן. אמת הדבר, במקרים מסוימים מעניקים כללים אלה ביטחון וודאות לקורא, שכן די לו בלשון החקיקה כדי לפרשה. עם זאת, ביטחון וודאות אלה הם מוגבלים בהיקפם. יותר משהם מבוססים על היגיון, הם מבוססים על רגש, ויותר משהם מבוססים על עליונותה של

4. העתיד הרצוי

בסופו של דבר מקובלים עליי דבריו של השופט גרוניס בפרשת פוליטי כי דיני המיסים מסובכים דיים,²³⁰ אך מסקנתי שונה לחלוטין: דווקא בגלל המסובכות והמורכבות של דיני המיסים, אין בכוחה של הפרשנות המילולית להתמודד עימם, והתמודדותה היא פשטנית מדי. יש צורך בשיטה פרשנית מפותחת יותר עם ארגז כלים עשיר יותר להתמודדות עם מורכבותם של דיני המיסים. זאת בדיוק השיטה הפרשנית התכליתית, אשר מביאה בחשבון גם היבטים מיוחדים ותכליות מיוחדות ומורכבות של דיני המיסים.²³¹

החקיקה, הם מבוססים על עליונותו של הדין ההלכתי, אשר רק מלים מפורשות של המחוקק יכולות לשנותו. בסופו של דבר, גישה זו מעודדת שטחיות שיפוטית, והתחמקות של השופט מניסיון להבין את החקיקה לעומקה."

באשר לטיעון הסובייקטיבי וכוונת המחוקק ציין הנשיא ברק (שם, בעמ' 175–176) כדלקמן: "עם כל חשיבותה, התכלית ההיסטורית אינה צריכה להוות אמת מידה יחידה לפרשנות החקיקה. הטעמים לכך הם שלושה: **האחד**, במקרים רבים קיים חוסר ודאות באשר למהותה של התכלית ההיסטורית... **השני**, כי מאז חקיקת החוק עשויים לחול שינויים מהותיים. שינויים אלה יכולים להיות הן ברמה הנורמטיבית והן ברמה החברתית... הטעם **השלישי** לכך שהשיטה הפרשנית הסובייקטיבית אינה ראויה לפרשנות החקיקה – הביקורת הסובייקטיבית מניחה כי השיקולים החוקתיים היחידים המבססים תורת פרשנות ראויה הם שיקולים של דמוקרטיה והפרדת רשויות. כפי שראינו, קיימים שיקולים נוספים שיש לקחתם בחשבון. בין אלה יש להזכיר את הערכים החוקתיים והשיטתיים ואת ערכי היסוד של השיטה. שיקולים אלה מובילים למסקנה כי בגיבושה של תכלית החקיקה אין להסתפק בתכלית ההיסטורית בלבד ויש להעניק לחוק תכלית המגשימה את עקרונות היסוד של השיטה, כגון זכויות האדם."

ולגבי הביקורת המרכזית בדבר שיקול־הדעת השיפוטי והחקיקה השיפוטית הכרוכים בפרשנות התכליתית נאמר (שם, בעמ' 192–194):

"כל שיטה פרשנית חייבת לכלול בחובה, כמרכיב חיוני, שיקול דעת שיפוטי, שאחרת היא אינה יכולה למלא את ייעודה. מכאן, שעצם קיומו של שיקול דעת פרשני בשיטה הפרשנית התכליתית אין בו כדי לשלול את מעמדה כתורה פרשנית. נהפוך הוא: בזכות קיומו של שיקול דעת שיפוטי הופכת השיטה הפרשנית התכליתית לשיטה פרשנית ראויה... השיטה הפרשנית התכליתית אינה מעניקה לפרשן יד חופשית לחלוטין. היא כוללת מערכת של כללים המגבילים את שיקול הדעת הפרשני של השופט... לדעתי, השיטה הפרשנית התכליתית מעלה 'על פני השטח' פעילות המתקיימת 'מתחת לפני השטח' בשיטות הפרשנות האחרות. היא חושפת לעיני הציבור את השיקולים שבהם מתחשב השופט ואת המשקל שהוא נותן להם. בכך היא מגבירה את אמון הציבור בשיטה, ומאפשרת ביקורת מקצועית ופיקוח ציבורי."

230 פרשת פוליטי, לעיל ה"ש 13, פס' 5 לפסק־דינו של השופט גרוניס.

231 להשלמת התמונה נוסיף כי בספרו **אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל**, לעיל ה"ש 37, טוען פרופ' אדריעי כי הפרשנות התכליתית בדיני המיסים בפסיקתו של בית־המשפט העליון – דוגמת זו שנגקטה בפרשות **קניאל** (לעיל ה"ש 33), **קלס** (לעיל ה"ש 9) ו**אינטרבידינג** (לעיל

לנוכח כל האמור אני קורא לבית-המשפט העליון לשמור על הפרשנות התכליתית בדיני המס ועל פירותיה היקרים, ולהפעילה ממקרה למקרה על-פי כלל השיקולים והתכליות, תוך הבאה בחשבון של כל השיקולים הנורמטיביים שנידונו כאן בעד ונגד הפרשנות התכליתית. לעניות דעתי, זו הדרך המאוזנת שהובילה את בית-המשפט העליון לפסיקות נכונות וחשובות מאוד אשר תרמו לפיתוחם של דיני מס צודקים ויעילים השומרים בהבעת במידתיות על זכויות האדם. כמו רבים אחרים, אני משוכנע עד-מאוד בצדקתה של דרך זו, ומקווה כי רבים וטובים עוד ישתכנעו בכך, וכי חילוקי-הדעות שיהיו – ואך טבעי שיהיו וטוב שיהיו – יעסקו ביישומה של הפרשנות התכליתית על השאלות הפרשניות השונות שיעלו ממקרה למקרה לפי מיטב שפיטתו של השופט במסגרת הכלים העומדים לרשותו לפי החוק וחוקי-היסוד.

לשמחתי הרבה, זמן קצר לפני ירידתו של מאמרי זה לדפוס ניתן פסק-דינו של בית-המשפט העליון בעניין **שלמי**,²³² שבו אני רואה ניצנים של עצירת הרגרסיה המילולית וחזרה לפרשנות התכליתית המלאה ברוח טענותיי ותפיסתי, כפי שהובאו כאן. במקרה זה דן בית-המשפט העליון בשאלה אם יש להחיל את הפיקציה המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, שלפיה רואים בני-זוג כ"מוכר אחד" לצורך פטור ממס שבת, גם על בני-זוג שערכו הסכם יחסי ממון, שבמסגרתו שמרו על הפרדה רכושית ביחס לנכסיהם לפני הנישואים. בית-המשפט העליון (הרכב השופטים דנציגר, סולברג וברק-ארז) קבע פה אחד – במהלך פרשני תכליתי, תוך שהוא מאזכר את פסק-דין **קלס**²³³ – כי הפיקציה שבסעיף 49(ב) אינה חזקה חלוטה, אלא חזקה שניתנת לסתירה. זוהי פסיקה חשובה ביותר בעיניי, שהשלכותיה חורגות הרבה מעבר להכרעה הפרשנית הספציפית באותו מקרה. הדבר נכון במיוחד לנוכח העובדה שפסק-הדין המרכזי נכתב על-ידי השופט דנציגר, שבתחום פרשנות החוזה ייחס חשיבות רבה למילות החוזה ולכוונתם הסובייקטיבית של הצדדים.

בית-המשפט העליון (מפי השופט דנציגר) קבע כי לסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין יש תכלית כפולה: האחת, למנוע תכנוני מס לא-לגיטימיים ("תכלית שלילית"); והאחרת, להגשים את מאווייו וצרכיו של התא המשפחתי שמתפקד כתא כלכלי אחד וכיחידת צריכה אחת ("תכלית חיובית"). על-סמך תכליות אלה קבע בית-המשפט כי "אין לפרש את הפיקציה הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק [מיסוי מקרקעין] באופן דווקני ולהחילה כלשונה על תאים משפחתיים 'מורכבים'. כדברי

ה"ש 8) – תרמה לעלייתם של דיני המיסים בכל הקשור להטלת מס-אמת ולהגנה על זכויות אדם, ובכך הוא רואה התפתחות חיובית ביותר. אך לטענתו, בכל הקשור להיבטים הטכניים והכלכליים של דיני המס הטהורים לא גילה בית-המשפט העליון כל נטייה לפיתוח ולהתערבות באמצעות הפרשנות התכליתית, אלא גילה שמרנות ואף חזרה לאחור במקרים מסוימים. פרופ' אדרעי מנתח כמה פסקי-דין שמלמדים על שמרנות ואיבון בהיבטים אלה, ועל כך הוא מותח כמובן ביקורת רבה. לנוכח זאת הוא קורא להתערבות ולעריכת שינויים גם בהיבטים אלה של דיני המס באמצעות הפרשנות התכליתית, שהיא בעיניו כלי חשוב וחיובי ביותר.

232 ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנוב, 17.11.2014).

233 פרשת קלס, לעיל ה"ש 9.

הנשיא ברק בעניין פלם: 'קו הגבול המכריע בהתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת הוא הקו של יצירת התא המשפחתי'. לפיכך אין לשייך את 'העבר ההיסטורי' של כל אחד מבני הזוג לתא המשפחתי החדש באופן שישלול מבן הזוג השני את זכאותו לפטור או הקלה במס בגין מכירה או רכישה שהוא מבצע במסגרת התא המשפחתי.²³⁴ כן קבע בית־המשפט העליון, על־סמך תכליותיו של סעיף 49(ב) לחוק, כי "השאלה האם 'פיקציה' משפטית מסוימת שנקבעה בחוק יוצרת חזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה הינה שאלה פרשנית. גם בעניין זה ראוי לבחון קודם כל את לשון החוק. לעיתים לשון החוק ברורה בעניין זה ומובילה למסקנה ברורה שמדובר בחזקה חלוטה...²³⁵ לשונו של סעיף 49(ב) לחוק אינה מובילה למסקנה כזו... לפיכך הקביעה האם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה צריכה להיעשות על יסוד תכלית הסעיף. כאמור, סבורני כי תכלית הסעיף אינה שוללת הבחנה בין בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) ובו הפרדה רכושית, לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה, וכי ראוי להעניק לסעיף פרשנות שתיצור הרמוניה בין הדינים השונים החלים על בני הזוג. משכך, סבורני כי תכלית הסעיף אינה מובילה למסקנה כי ה'פיקציה' המשפטית הקבועה בו יוצרת חזקה חלוטה שלא ניתנת לסתירה."²³⁶

מובן – וכך גם נקבע – כי הנטל של סתירת החזקה מוטל על בני־הזוג. עם זאת, שופטי ההרכב מביעים דעות מגוונות ביחס לדרכים לסתירת החזקה. השופט דנציגר קובע כי על בני־הזוג להביא ראיות ברורות להוכחת קיומה של הפרדה רכושית בין בני־הזוג, וכי בראש ובראשונה עליהם להביא הסכם יחסי ממון שבו נקבעה הפרדה רכושית ביחס לנכסים מלפני הנישואים.²³⁷ השופט סולברג, לעומתו, סבור כי המתווה לסתירת החזקה צריך להיות שונה במקצת. הוא מציע מתווה שמכיר בהסכם ממון שאינו נגוע במניפולציה על פניו, אך אינו סוגר את הדלת כליל בהעדר הסכם ממון. במחלוקת זו עמדתה של השופטת ברק־ארז נוטה לעבר החלתה של הדרישה לקיומו של הסכם ממון כדרישת־סף לבקשה שבני־זוג לא ייחשבו "מוכר אחד", לפחות ככל שמדובר בבני־זוג נשואים. וכך היא מסכמת את עמדתה:

"לסיכום, על אף הזהירות המתחייבת בסטייה מתקדימו של בית משפט זה, גם אני – כמו חברי – סבורה כי במקרה שבפנינו יש להתאים את פרשנות דיני המס לשינויים במציאות החברתית הדינמית. ככלל, יש מקום לאמץ פרשנות המתאימה את דיני המס החלים על הרכוש המשפחתי לאופיו של התא המשפחתי שעליו הם חלים, ולא להפך."²³⁸

234 פרשת שלמי, לעיל ה"ש 232, פס' 55 לפסק־דינו של השופט דנציגר.

235 כדבריה של השופטת שטרסברג־כהן בפרשת קלס, לעיל ה"ש 9, פס' 11 לפסק־דינה.

236 פרשת שלמי, לעיל ה"ש 232, פס' 64 לפסק־דינו של השופט דנציגר.

237 שם, פס' 66 לפסק־דינו של השופט דנציגר.

238 שם, פס' 17 לפסק־דינה של השופטת ברק־ארז.

אכן, מילים כדורבנות שאני מסכים עימן בפה מלא. דיני המס, כמו כל הדינים, הם נורמות שבאות להסדיר את היחסים בחברה המודרנית, המתפתחת בקצב מהיר. מכאן שאך טבעי הוא שדיני המס יפורשו בצורה דינמית, שנותנת ביטוי לשינויים החברתיים והכלכליים שמתרחשים. פרשנות מילולית דוקנית, שמחפשת את המשמעות הפשוטה של הלשון ואת הכוונה הסובייקטיבית ההיסטורית של יוצר הנורמה, אין בה כדי לבטא שינויים חברתיים וכלכליים, אלא יש בה קיפאון מחשבתי, אשר כל מטרתו להגשים כוונה סובייקטיבית היסטורית של יוצר הנורמה, בין שזה המחוקק הישראלי ובין שזה המחוקק המנדטורי, כמו במקרה של פקודת מס הכנסה המנדטורית. פרשנות דיני המס והמשפט בכללותו אינם יכולים לקפוא על השמרים, שכן אז תאבד הפרשנות את תפקידה. הגשמה מלאה של תפקיד הפרשנות ושל תפקיד בית המשפט העליון בחברה דמוקרטית מחייבת פרשנות תכליתית למשפט בכלל ולדיני המס בפרט, אשר לה אני קורא במאמרי זה.

סיכום ומסקנות

מס-אמת וזכויות אדם הם עקרונות-יסוד חשובים ביותר בשיטה המשפטית הישראלית. מובן שעקרונות אלה אינם בלעדיים ואינם מוחלטים, ושיש לאזנם עם עקרונות רבים אחרים ועם שיקולים חשובים ובסיסיים נוספים בכל מקרה על-פי כלל נסיבותיו, במסגרת החוק ולשונו, ולאור תכליתו הסובייקטיבית ותכליתו האובייקטיבית של החוק. כך עשה בית המשפט העליון בשורה ארוכה של פסקי-דין בתחום דיני המיסים וכחלק מתפיסה רחבה בכל תחומי המשפט. כלי העבודה המרכזי ששימש את בית המשפט במלאכתו המבורכת האמורה היה כלי הפרשנות התכליתית, אשר הושפע רבות מחוקי-היסוד, כפי שהראינו במאמרו זה כאשר ניתחנו את פסיקתו של בית המשפט העליון בדיני המיסים, תוך שימת דגש מיוחד בפסיקתה של השופטת פרוקצ'יה. אין ספק שהפרשנות התכליתית נתנה לבית המשפט כלים להתערבות אקטיבית בחקיקה, בניגוד לסבילותו של בית המשפט בתקופה הקודמת. אך הפרשנות התכליתית אינה פרשנות אקטיבית שעוברת את גבולות המחוקק, אלא פרשנות מאוזנת ששוקלת את כלל השיקולים ושומרת על איזון בין הרשויות בד בבד עם הגנה על הדמוקרטיה וזכויות האדם.

בשנים האחרונות מסתמנת בפסיקתו של בית המשפט העליון בדיני המיסים נסיגה מן הפרשנות התכליתית וחזרה אל הפרשנות המילולית, בדומה לנסיגה ולשינויים שחלו גם בתחומי משפט אחרים.²³⁹ נסיגה זו אינה ראויה בעיניי. היא הובילה לתוצאות קשות ביותר בפסקי-הדין השונים, תוך פגיעה בלתי-מידתית בזכויות-היסוד של הנישומים. כך,

239 ראו דנציגר ומצקין "האם שבו הצדדים להיות שליטי החוזה?", לעיל ה"ש 141; פרידמן "לפרשנות המונח 'פרשנות'", לעיל ה"ש 141; צינגלאוב "פרשנות לגיטימית או התערבות הפוגעת ביציבות המשפטית?", לעיל ה"ש 193.

למשל, נישומים שעובדים יחד כבני־זוג הוחזקו בחזקה מוחלטת כרמאים, והוטל עליהם מס בחישוב מאוחד באופן שהכביד עליהם את נטל המס מעבר למתחייב על־פי עקרון מס־האמת ותוך פגיעה בזכותם לשוויון ולאוטונומיה; ונישומים שהחזיקו בנכסי מקרקעין לאורך שתי תקופות שחלו בהן שיעורים שונים של מס שבח מקרקעין, ואשר מוסו על שבח שרובו ככולו נוצר להם בתקופה שבה קבע החוק שיעורי מס נמוכים יותר, חויבו בכל־זאת בשיעורים גבוהים יותר, וזאת מכוח נוסחה ליניארית שנקבעה באחת מהוראות החוק מטעמי נוחות ופשטות. תוצאות ופגיעות אלה, על חוסר הצדק הטמון בהן, הובאו לפתחו של בית־המשפט העליון על־ידי הנישומים, שביקשו את עזרתו והתערבותו, אך הוא גילה אוזלת־יד והתבטל לפני לשונו של החוק. עם כל הכבוד, תפקידו של בית־המשפט העליון אינו ללכת כסומא אחר לשון החוק. תפקידו חשוב ועשיר הרבה יותר, ועליו לשקול את כלל השיקולים. את זאת ניתן לעשות אך ורק באמצעות הפרשנות התכליתית בד' אמותיהן של זכויות האדם.

על־כן אני קורא לעצירת הנסיגה המילולית שמכרסמת במס־האמת ובזכויות האדם, ולחזרה אל הגשמתם המאוזנת של הערכים האמורים באמצעות הפרשנות התכליתית בדיני המיסים.