

פרשנות דיני המסים*

מאת

אהרן ברק**

מוקדש באהבה לאהרן יורן ז"ל, תלמיד וחבר.

א. הקדמה. ב. סקירה היסטורית קצרה. ג. הפרשנות התכליתית — מתחם האפשרויות הלשוניות. ד. הפרשנות התכליתית — תכלית החקיקה. 1. מהותה הכללית של תכלית החקיקה. ה. תכליתה של חקיקת המס. ו. הפרשנות התכליתית והגישה שלפיה "לא קיים 'יושר' לגבי מס". ז. הפרשנות התכליתית והפרשנות הדווקנית.

א. הקדמה

חוקי המס מתפרשים על-פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך-כלל. נמצא, כי חוק יש לפרש על-פי התכלית המונחת ביסודו. אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. עמד על כך השופט ח' כהן באחת הפרשות, בציינו¹:

כל כללי הפרשנות היאים לחוקים אחרים נאים גם לחוקים אלה.

* הרצאה שניתנה ב-2.4.1997 בערב עיון לזכרו של פרופ' אהרן יורן ז"ל.

** נשיא בית המשפט העליון.

1 ע"א 364/80 מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' פרוסקאואר, פ"ד לד(3) 579, 581.

עם זאת, אין באמרה זו, וברבות כמותה, כדי לפתור את בעיית הפירוש בדיני המס, וזאת משלושה טעמים: ראשית, הקביעה כי אין לדיני המס דיני פרשנות משלהם באה לעתים לצד הקביעה כי חוק מס צריך להתפרש באופן דווקני ולטובת הנישום. כך, למשל, הציטוט המלא של דברי השופט ח' כהן הוא זה²:

כל כללי הפרשנות היאים לחוקים אחרים נאים גם לחוקים אלה. רק כשחייב לשלם מס מוטל על פי לשון החוק בספק, מפרשים את החוק לטובת משלם המס, ואין מחייבים אותו מספק.

האם אכן קיים כלל פרשנות נוסף זה בעניין הפרשנות הדווקנית ובעניין הספק? מה בין פרשנות דווקנית ובין פרשנות מהספק? ומהו ספק לעניין זה? שנית, לעתים הניסוח של כללי הפרשנות הכלליים, החלים גם על דיני המסים, הוא כזה שאין הוא עולה בקנה אחד עם הפרשנות התכליתית. המחלוקת במקרה זה אינה עם שיטת הפירוש של דיני המס, אלא עם הגישה הפרשנית הכוללת של פסק-הדין. באחד מפסקי-הדין³ מציין השופט בכור, כי "למעשה אין כללים מיוחדים החלים על פירוש חוקים המטילים מסים"⁴ וכי כללי המס הם חלק מההלכה הכללית יותר, "שאין להרחיב ולתת פירוש ליברלי מדי לחוק המטיל חובה כלשהיא על האזרח או המגביל זכויותיו או חופש פעולתו"; וכן חלק מהגישה הכללית שלפיה "יש לפרש כל חוק באופן סביר והוגן על מנת לבצע את כוונת המחוקק כפי שהיא קיבלה ביטוי בדברי חקיקתו, ובית המשפט לא יתן לחוק פירוש שאינו משתמע — במפורש או מכללא — מדברי החיקוק עצמו"⁵. אך מהו פירוש ליברלי? ואם יש לתת לחוק פירוש סביר והוגן לביצוע כוונת המחוקק — כפי שאכן הפרשנות התכליתית גורסת — מדוע צריך להגביל את המקור להבנת הכוונה ל"דברי החיקוק עצמו"? שלישית, לעתים ניתן למצוא ניסוח של דיני פרשנות במסים, שלא נאמר עליהם כי הם מיוחדים למסים או כי הם סוטים מהדין הכללי. עיון מדוקדק בהם מלמד, כי יש להם ייחוד משלהם. טול את פסק-דינו של השופט אשר לפיו "במקרה שפירוש מילולי של חיקוק מביא לידי תוצאה אבסורדית יש להעדיף, אם הדבר אפשרי, פירוש המקיים את החיקוק אף שאינו פירוש מילולי; יש לזכור שמטרת הפירוש היא לוודא את רצונו של המחוקק ומותר להניח שהוא לא התכוון לתוצאה אבסורדית"⁶. אך

2 שם, שם.

3 ע"א 421/78 פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מורצקי-רוחן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454.

4 שם, בעמ' 456.

5 שם, שם.

6 ע"א 55/79 אגודת הכורמים הקואופרטיביים בע"מ נ' מגהל מס רכוש וקרן פיצויים, חדרה, פ"ד לד(3) 197, 203.

מדוע ניתן לסטות מהפירוש המילולי כדי לקיים את מצוות המחוקק, כאשר הפירוש המילולי מוביל לאבסורד, ואין לסטות מהפירוש המילולי, אם סטייה זו מקיימת את רצון המחוקק, גם אם הפירוש המילולי אינו מוביל לאבסורד? מהו אבסורד וכמה הוא שונה מתוצאה שאינה עולה בקנה אחד עם תכליתו של החוק?

מטעמים אלה ואחרים מן הראוי לחזור ולבחון כיצד פועלת השיטה הפרשנית התכליתית בפירוש דיני המס. אכן, השיטה הפרשנית התכליתית חלה על פירוש כל הטקסטים החוקיים — ולשיטתי, על פירוש כל הטקסטים המשפטיים (צוואות, חוזים, חוקים וחוקות) — וממילא היא חלה גם על פירוש חוקי המס. עם זאת, השיטה הפרשנית התכליתית היא גמישה. היא מאפשרת מתן ביטוי במסגרתה לאופיו המיוחד של הטקסט. אין מפרשים צוואה כפי שמפרשים חוקה, שאם לא כן עשויה החוקה של מדינה להפוך לצוואתה. לדיני המס ייחוד משלהם. לייחוד זה יש ביטוי במסגרת השיטה הפרשנית התכליתית. ייחודם של דיני המס הוא בכך שהם בגדר אמצעי כופה, שעל-פיו ניטל רכושו של הפרט ומועבר לרשות הכלל, כדי להגשים מטרות פיסקליות וחברתיות. ייחוד זה של דיני המס מחייב רגישות מיוחדת בפרשנות דיני המס. מהי רגישות זו וכיצד היא פועלת?

ב. סקירה היסטורית קצרה

ניצניה של הפרשנות התכליתית מצויים כבר בפסיקה שניתנה עם קום המדינה. באחת הפרשות, אשר נפסקה ב-1950, כותב השופט אגרנט⁷:

חוקים שיש בהם משום הטלת חיוב כספי על האזרח... אינם מחייבים דווקא פירוש מצמצם ושיש בו כדי לפעול לטובתו של זה.

השופט אגרנט מציין, כי הנטייה המודרנית "מעריפה לקיים את מגמת המחוקק, אף אם נקט לשון שאינה מדויקת מבחינה משפטית-טכנית". כחמש עשרה שנים לאחר-מכן ציין השופט ויתקון,⁸ כי

גם לגבי חוק פיסקלי, תפקידו הראשון של הפרשן הוא לברר — עד כמה שניתן לברר — מה כוונתו.

7 בג"צ 69/49 רוזן נ' רשם בית המשפט המחוזי, פ"ד ד 623, 630.

8 ע"א 485/64 חסיד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד יט(1) 582, 584.

עם זאת, לניסוחים אלה — התואמים את הפרשנות התכליתית — התלוו לרוב תוספות המבטאות ניסוחים שונים של עקרון הפרשנות הדווקנית בחוקי המס. כך, למשל, מצוטט בהסכמה⁹ פסק-דינו של השופט ראולט (Rawlatt) בפרשת *Cape Brandy*¹⁰, שהוא המקור והבסיס לפרשנות הדווקנית, המיוחדת לדיני המס. כמהדורה הראשונה של ספרו על דיני מסים¹¹ — אשר ראתה אור ב-1956 — לא עמד השופט ויתקון באופן מפורש על כך כי אמת-המידה האחת והיחידה לפירוש חוקי מס היא שכוונתו (או מטרתו) של החוק תוגשם. הדגשתו העיקרית של השופט ויתקון — ולאחר-מכן בספרם המשותף של ויתקון ונאמן¹² — היתה שפרשנות דווקנית בדיני המס אינה זהה לפרשנות לטובת הנישום. הוא ציין, כי "האסמכתאות מראות שאין מקום לפירוש מצמצם אלא אם נמצא החוק משתמע לשתי פנים, ואין דרך לגלות את כוונת המחוקק"¹³.

עם תחילת שנות השבעים חל מפנה, במקביל לשינוי כתפישה הפרשנית הכללית. אם אמנם יש לפרש חוקי מס כפי שמתפרשים כל דברי החקיקה, הרי יש לפרש גם חוקי מס על-פי תכלית החקיקה. במאמר מפרי-עטו, אשר פורסם ב-1970, ציין השופט ויתקון, כי "בעיית הפרשנות בדיני מסים היא מן הנושאים שאינם יורדים מסדר היום"¹⁴. הוא העמיד זו כנגד זו את הפרשנות הדווקנית ואת הפרשנות התכליתית, בצינו¹⁵:

נקודת המוצא היא, כמובן, הוויכוח בין חסידי 'הפרשנות הדווקנית' ומתנגדיה. אלה דורשים את יישום ההוראה הסטטוטורית ככתבה וכלשונה, אפילו אין התוצאה מניחה את הדעת מבחינת הצדק וההגיון, ואלה סבורים שדיני מסים אינם יוצאים מן הכלל המקובל עלינו בכל תחומי המשפט, שעל הפרשן לרדת לסוף דעתו של המחוקק ולהגשים את כוונתו המשוערת.

השופט ויתקון הדגיש, כי בעבר היתה יד הפרשנות הדווקנית על העליונה. הסיבה העיקרית לכך היתה, שהציבור לא ראה את המס בעין יפה. עתה חל שינוי בגישת החברה, ומתייחסים בחיוב לעניין המסים. השופט ויתקון מביע חשש שתחת פרשנות דווקנית (שנהגה בעבר) תבוא פרשנות ליברלית, אשר תביא לתמיכה "ללא סייג ברצון

9 בג"צ 69/49, לעיל הערה 7, בעמ' 630.

10 *Cape Brandy Syndicate v. Irland Revenue Commissioners* [1921] 1 K.B. 64.

11 א' ויתקון דיני מסים (שוקן, 1956) עמ' 38-43.

12 א' ויתקון ו' נאמן דיני מסים (שוקן, 1959) עמ' 41-43.

13 שם, בעמ' 41.

14 ראה ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מסים" משפטים ג (התשל"א) 10.

15 שם, בעמ' 10.

המחוקק לגבות את המס ולעולם לא לוותר¹⁶. במאמרו זה הציע השופט ויתקון לפרשן לנקוט פרשנות "המבוססת על מידע ובקיאיות" (informed interpretation)¹⁷. השופט ויתקון לא ציין מה היחס בין גישתו זו לפרשנות התכליתית. דומה בעיני, כי גישה זו היא אחד ההיבטים של הפרשנות התכליתית. באחת הפרשות אשר נפסקו בתחילת שנות השמונים ציין השופט ויתקון¹⁸:

ככל הוראה פיסקלית, התולה את שיעור המס (או הפטור ממנו) באופן השימוש העתיד להעשות במצרף... אף ההוראה הנדונה כאן לוקה בסתמיות, ואולי קשה ליישב אותה במציאות... בבואנו לפרש חיקוק מוקשה עלינו להתחשב במטרתו. כאן המטרה היתה לתת הקלה לצרכנים של דירות קטנות.

בהרצאה שנשא בתחילת שנות השמונים ציין השופט ויתקון, כי בעבר היו מקובלים שני כללי פרשנות מיוחדים בדיני המס¹⁹:

הכלל שיש לפרש את דברי המחוקק הפיסקלי 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.

השופט ויתקון ציין, כ²⁰

מזמן קמו עוררין על שני הכללים הללו, ויש אומרים שאבד עליהם הכלת. העוררים סבורים שחוק פיסקלי אינו שונה מכל חוק אחר ושלעולם תפקיד הפרשן הוא לגלות את כוונת המחוקק הנסתרת ולשאוף לתוצאה המתקבלת על הדעת.

השופט ויתקון הדגיש, כי "עדיין מרבים להסתמך על שני הכללים האמורים, ואם לא במפורש, לפחות מתחת לסף ההכרה השפעתם עדיין מרובה"²¹. עם זאת, הכלל הראוי,

16 שם, בעמ' 11-12.

17 שם, בעמ' 11.

18 ע"א 766/78 החברה המרכזית לשכון ולבנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב, פ"ד לד(2) 686, 683.

19 ויתקון "דרכי הפרשנות בתחום דיני מסים" בתוך: משפט ושיפוט (ירושלים, 1988) 188.

20 שם, בעמ' 188.

21 שם, שם.

שעל-פיו נוהגים עתה, הוא כלל הפרשנות התכליתית (ה-purposive rule) אשר השופט ויתקון כינה אותו "כלל הפרשנות המסורתית"²². כותב השופט ויתקון²³:

בישראל, אם כי כלל הפרשנות הדווקנית והנטיה לפתור ספקות (אמיתיים או מדומים) לטובת הנישום עדיין ניכרים בטיעונים ובהחלטות, הרי בעצם נתקבל כלל הפרשנות המסורתית החל משחר ימי הפסיקה בנדון זה.

דומה, שבכך גילה השופט ויתקון אופטימיות יתרה. בצד הפרשנות התכליתית חזרו בתי-משפט והדגישו את כלל הפרשנות הדווקנית בדיני המס²⁴. דומה ששתי המגמות התרוצצו בקרב שיטת-המשפט שלנו. עם זאת נראה, שניצני נצחונה של הפרשנות התכליתית — אשר התקבלה באותה עת באנגליה עצמה²⁵ ובמדינות אחרות של המשפט המקובל²⁶ — החלו פורחים. השופט ויתקון הזכיר ברשימתו שני פסקי-דין שניתנו אותה עת²⁷ — ואשר הפעילו את הפרשנות התכליתית — והוסיף²⁸:

תוצאה זו יש לקבל בברכה, ויש רק לקוות שכלל הפרשנות המסורתית, שגבר כאן על כלל הפרשנות הדווקנית, לא יעודד את המחוקק להתרשל בניסוח תוקים פיסקליים.

התמונה הפרשנית הובהרה בפרשת קיבוץ חצור²⁹, אשר נפסקה באמצע שנות השמונים. בית-המשפט העליון חזר על הגישה, כי "אין לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם"³⁰. כללי הפרשנות החלים בדיני המס הם כללי הפרשנות התכליתית. ציינתי באותה פרשה³¹:

מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה

22 שם, בעמ' 191.

23 שם, בעמ' 191-192.

24 ראה, למשל, ע"א 898/79 כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לה (4) 815, 822. ראה סיכום ההלכה אצל א' נמדר דיני מסים (חושן משפט, 1985) 33.

25 ראה *Vestey v. Inland Revenue Commissioners* [1979] 3 All E.R. 976; *Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1981] 1 All E.R. 865.

26 ראה, למשל, J. Silke "The Interpretation of Fiscal Legislation — Canons of Construction, Recent Judicial Comments and New Approaches" *Acta Juridica* (1995) 123.

27 ע"א 61/80 מנהל מס שבח נ' אלבוים, פ"ד לו (2) 409; ע"א 297/80 גיל אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל אגף המכס והבלו, פ"ד לו (2) 403.

28 ויתקון, לעיל הערה 19, בעמ' 193.

29 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט (2) 70.

30 שם, בעמ' 75.

31 שם, בעמ' 75-76.

כאפשרות 'נכונה'. בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה... 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... בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד. יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות.

דומה, שגישה זו אומצה בפסיקה מאוחרת. מרבית פסקי-הדין של סוף שנות השמונים ושנות התשעים מקבלים גישה זו³². עם זאת, מצויה גם פסיקה החוזרת על התפישה כי חוק פיסקלי יש לפרש פירוש דווקני וכי יש לאמץ פירוש המיטיב עם הנישום³³. אכן, הפרשנות הדווקנית והפרשנות לטובת הנישום טמונות עמוק בחינוכם של רבים מהמשפטנים שלנו. חושש אני, כי יעבור עוד זמן רב עד שפרשנות זו תעקר לא רק מהרטוריקה אלא גם מהמנטליות. זאת ועוד: הפרשנות התכליתית מצויה בראשית דרכה אצלנו. היקפה ותכונותיה בכל ענפי המשפט טרם התבהרו דיים. רבים מהנוטים אחריה משלמים לה מס-שפתיים לשוני, בלי שהפנימו את עמדתה. ואם כך בפרשנות החקיקה בדרך-כלל, בוודאי כך בפרשנות דיני המס, להם ייחוד משלהם. הנה כי כן, הפרשנות התכליתית עדיין חייבת לבסס את עצמה בתודעה של המשפטנים בישראל. מבחנה לא יהיה בציטוט עיקריה, אלא בהפעלתם הלכה למעשה במקרים הקשים, שבהם שיטת הפרשנות היא הקובעת את תוצאת הפרשנות. אעבור אפוא עתה לבחון כיצד יש לקיים, הלכה למעשה, את הפרשנות התכליתית בדיני המס.

32 ראה, למשל, ע"א 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם, פ"ד לט(2) 96, 100; ע"א 184/82 צמח נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד לט(3) 80, 83; ע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הרשקוביץ, פ"ד לט(4) 281, 288; ע"א 702/84 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(4) 802, 812; ע"א 621/85 לומניץ נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד מב(3) 177, 180.

33 ראה, למשל, ע"א 474/82 עיריית תל-אביב נ' גלמונד, פ"ד מא(3) 125, 128, 129. ראה גם ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט, פ"ד לז(4) 443, 448.

ג. הפרשנות התכליתית — מתחם האפשרויות הלשוניות

הפרשנות התכליתית, ככל פרשנות, מעניקה משקל כבד לשיקול הלשוני. הפרשן אינו רשאי לתת ללשון החוק משמעות (משפטית) שהלשון אינה יכולה לשאת בשפה שבה החוק כתוב. "אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לו עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק"³⁴. על-כן חייב הפרשן ה"תכליתי" לקבוע את מתחם האפשרויות הלשוניות. מתחם זה נקבע על-פי המשמעות הלשונית של הטקסט החוקי העוסק בדיני המס. בקביעתו של זה הפרשן פועל כבלשן. על השופט להתחשב בלשון הטבעית והרגילה של הטקסט הפיסקלי ובלשונו המיוחדת ויוצאת-הדופן. הן הלשון הטבעית הן הלשון החריגה היא מתחם האפשרויות הלשוניות, אשר מתוכו תישלף האפשרות המשפטית. אין לומר מראש, כי לטקסט של חוק המס תינתן אך המשמעות הטבעית והרגילה. זאת ועוד: המשמעות הלשונית של חוק המס היא לעתים מפורשת ולעתים משתמעת. לעתים המשמעות בולטת ולעתים היא נלמדת בין השיטין. מידות פרשניות שונות, כגון מכלל הן אתה למד לאו והכלל מעין הפרט (*ejusdem generis*), הם כללי לשון והיגיון, אשר כמו המילונים מסייעים בקביעת האפשרויות הלשוניות הטמונות בטקסט. מתוך מתחם זה תיקבע המשמעות המשפטית.

ד. הפרשנות התכליתית — תכלית החקיקה

1. מהותה הכללית של תכלית החקיקה

תכלית החקיקה היא המטרה אשר דבר החקיקה מגשימה. אלה הם האינטרסים הנאבקים על הבכורה ואשר הפשרה ביניהם מונחת ביסוד החקיקה. זהו הווקטור במקבילית הכוחות המעצבים את החקיקה. זו המדיניות אשר החוק מעצב. אלה הערכים שהוא מגשים. אלה הפונקציות החברתיות-הסוציאליות, הכלכליות והאחרות אשר החוק מגשים. זהו השינוי החברתי שהחוק מכניס לדין הקיים. זו התכלית הסובייקטיבית (ה"כוונה") שעמדה לנגד עיני הגוף המחוקק. זו התכלית האובייקטיבית שחוק העוסק במאטריה נתונה נועד להגשים בחברה דמוקרטית. בקביעת התכלית ההנחה היא, כי חוק אינו יצירה יחידה של מחוקק חד-פעמי הפועל כתברה בתחלוף. החוק הוא יצירה

34 ע"א 165/82, לעיל הערה 29, בעמ' 74.

נמשכת של מחוקק קבוע הפועל בחברה חיה ותוססת. תכליתו של חוק, המקבלת את גוונה מצביונה של מערכת החקיקה כולה, צריכה להשתלב בתכלית החקיקה הכללית ובערכיה הכלליים של החברה. היא צריכה להתאים את עצמה לערכיה הכלליים של השיטה ולעקרונותיה, כפי שהם קיימים ומתפתחים מעת לעת. על-כן תכלית החוק אינו מושג סטטי, אלא מושג דינמי. תכליתו של חוק היא מושג גמיש ועשויה להשתנות במשך השנים, שכן החוק בא להשיב על שאלות ההווה ולתת פתרון לבעיות ההווה. לא פעם ניצב השופט-הפרשן בפני מספר ניכר של תכליות — מהן ברמת הפשטה אחת (תכליות אופקיות) ומהן ברמות הפשטה שונות (תכליות אנכיות). ככל שהתכליות אינן מתיישבות זו עם זו, על השופט-הפרשן להכריע ביניהן. הוא יעשה כן בדרך של איזון עקרוני בין התכליות הנוגדות, תוך מתן משקל ראוי לכל אחת מהן. הוא יעשה כן על רקע ערכיה הכלליים של השיטה כולה, כפי שהם מצטיירים לעיניו בשעת מתן ההחלטה. בעשותו כן יהיה עליו להפעיל שיקול-דעת שיפוטי.

כפי שראינו, תכלית החוק היא תכלית סובייקטיבית ואובייקטיבית כאחת. התכלית הסובייקטיבית היא התכלית אשר יוצרי החוק (ה"מחוקקים") ביקשו להגשים בשעת חקיקתו. זו "כוונת המחוקק". התכלית האובייקטיבית היא התכלית שדבר החקיקה נועד להגשים בחברה דמוקרטית מודרנית. זו "מטרת החקיקה". על התכלית הסובייקטיבית והאובייקטיבית למד השופט-הפרשן מכל מקור אמין. מקור ראשון במעלה הוא לשון החוק. מתוך לשון החקיקה, מסוגה ומטיפוס הסדריה ניתן לעמוד על הכוונה (הסובייקטיבית) של החקיקה ועל המטרות שהיא נועדה להגשים בחברה. ההיסטוריה החקיקתית מלמדת על תכלית החקיקה. עקרונות-היסוד של השיטה — ובמרכזם זכויות האדם — קובעים את תכליתה (הכללית) של כל חקיקה. חזקה היא, כי תכליתו של כל דבר חקיקה להגשים את עקרונות-היסוד של השיטה ולקדם את זכויות האדם. עקרונות אלה הם מעין "מטריה נורמטיבית" הפרושה מעל דברי החקיקה כולם.

תכלית החקיקה היא מושג נורמטיבי. זו קונסטרוקציה משפטית. היא אינה מושג פסיכולוגי או מיטפיזי. היא אינה עובדה. התפקיד של גיבוש התכלית מוטל על השופט-הפרשן. גיבוש תכלית החקיקה נעשה תמיד בהווה. השופט שואל את עצמו, מה תכלית החקיקה בשעת מתן הפירוש? דבר החקיקה "מדבר תמיד". הוא מדבר לבני החברה בהווה. הפרשן שואל שאלות שהמחוקק ההיסטורי לא שאל ואשר ייתכן שכלל לא עלו על דעתו. אכן, תכלית החקיקה היא מוסד משפטי הוא הזכות, הבעלות והסמכות. זוהי קונסטרוקציה תיאורטית, המשמשת אמת-מידה לפרשנות. השופט אינו "מוצא" את תכלית החקיקה, כפי שאדם מוצא חפץ שאבד. השופט "מגבש" את תכלית החקיקה, כפי שאמן בונה מבנים מחומרים שונים המצויים בידו.

ה. תכליתה של חקיקת המס

התכלית המונחת ביסוד חקיקת מס היא המטרות, הערכים והאינטרסים שחוק מס נועד להגשים. במעגל קרוב המטרה היא הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית. זו לרוב המטרה המיידית, אך אין היא המטרה היחידה. מאתורי המטרה המיידית עשויות לעמוד מטרות נוספות בעלות אופי חברתי. מס הוא מכשיר חברתי. באמצעותו נלחמת החברה בתופעות הנתפשות כשליליות. הוא מעודד פעולות שרוצים לעודדן ומרתיע מפני פעולות שרוצים למונען. הוא מפתח מקורות טבעיים ואנושיים. הוא מעודד תעשייה, מדע ומחקר. הוא מביא לחלוקה מחדש של אמצעי הייצור. כל אלה, ורבים אחרים, הם יעדים של דיני המסים.

על תכליתו של חוק המס למד הפרשן בראש-וּבְרֵאשׁוֹנָה מלשונו של חוק המס. ההנחה היא, כי תכליתו של חוק המס היא זו העולה מלשונו. זו הנחה "חזקה". היא ניתנת לסתירה רק בנתונים אמינים וכבדי-משקל על דבר תכלית החוק. לשון החוק, שהפרשן למד ממנה על תכליתו, כוללת את חוק המס כולו. מתוך המבנה הכללי של החוק יבקש הפרשן לעמוד על "המבנה הסטטוטורי" של חוק המס ועל התבנית החוקית שלו.

בצד לשון החוק לומד הפרשן על תכלית החקיקה (הסובייקטיבית) מההיסטוריה החקיקתית (כגון הצעות של ועדות שקדמו לחקיקה). הפניה להיסטוריה זו מותרת היא בכל הנסיבות, בין אם משמעות החוק נראית, בקריאה ראשונה "ברורה", בין אם לאו. מקור חשוב הוא ההיסטוריה הפרלמנטרית (הצעת החוק, הקריאות השונות, דיוני הוועדה). מהיסטוריה זו למד הפרשן על המגמות, ברמות ההפשטה השונות, אשר עמדו ביסוד חקיקת המס. הוא נוכח לדעת מה היתה ה"תקלה" אשר הביאה את מציעי החוק לרצון לשנות את הדין. הוא למד מהי המגמה אשר השינוי בחוק מבקש להגשימה. לחוק מס רקע כלכלי אשר הפרשן מבקש לעמוד עליו. לפי אופים הטכני והנקודתי של רבים מחוקי המס, הפניה להיסטוריה החקיקתית, לרבות ההיסטוריה הפרלמנטרית, חשובה ביותר. הפרשן אינו מחפש בהיסטוריה החקיקתית התבטאויות באשר לבעיה המשפטית העומדת בפניו. הפרשן אינו מתעניין בתפישה הפרשנית של יוזמי החוק ומחוקקיו, אלא במגמות אשר החוק נועד להגשימן ברמות ההפשטה השונות. הוא מחפש את "הגיון המס" של החוק ואת "מבנה המס" של התחום.

הפרשן מחפש את התכלית האובייקטיבית של חוק המס. הוא שואל את עצמו, איזו מטרה נועד מס זה למלא היום, גם אם מטרה זו לא עלתה על דעתו של המחוקק ההיסטורי. על מטרה זו למד הפרשן מלשונו של חוק המס, מטיפוס הסדריו ומסוג

פתרונותיו. בצד לשון החוק עומדים עקרונות-היסוד של השיטה, שמהן נגזרות חזקות (פרזומפציות) באשר לתכלית החקיקה. אכן, לבה של הפרשנות התכליתית היא חזקות שונות באשר לתכלית, העולות מהלשון ומהעקרונות הכלליים של השיטה. לפנינו אחד ההבדלים החשובים בין הפרשנות התכליתית לפרשנות הדוקטורית. לפי זו האחרונה, "בודקים רק את האמור בחוק עצמו בצורה ברורה, מבלי לייחס למחוקק כוונות לכאן ולכאן"³⁵. זו אינה תפישה של הפרשנות התכליתית. היא בנויה על חזקות שונות שהפרשן צריך להכריע ביניהן. ראינו כבר את החזקה כי תכלית החקיקה היא זו העולה מלשונה הטבעית והרגילה. חזקה אחרת היא, כי דבר החקיקה נחקק בהיגיון ובסבירות וכי החוק אינו מבקש להשיג דברים חסרי-טעם או הסדרים שאין אפשרות לבצעם. לעתים חוזרים ומזכירים את האמרה, כי "לא קיים שום 'יושר' לגבי מס"³⁶. מסיקים ממנה, כי הפרשן אינו צריך להתעניין כלל בשאלה אם התוצאה המושגת על-ידי דבר החקיקה צודקת או סבירה. בהקשר זה טיפוסיים הם דבריו הבאים של השופט ח' כהן, הקובע³⁷:

הקדמתי ואמרתי כי השאלה העומדת לפנינו שאלת פרשנות היא. להודיע ולהדגיש שאין לי עניין לא בצדק ובסבירות של הטלת המס על העותרים, ולא באי צדק ובאי סבירות של אי-הטלת מס עליהם: חקיקה פיסקאלית היא, ואחפש בה לא צדק ולא סבירות, כי אם הוראה ברורה ומפורשת המחייבת הטלת מס, והיה אם תמצא — יוטל המס ואם לא תמצא — לא יוטל.

דברים אלה מקובלים ככל שמשמעותם היא, כי גם מס הנראה לשופט כבלתי-צודק או בלתי-מוסרי, מס הוא, ועל השופט להגשים את תכליתו של החוק המטיל אותו מס. דברים אלה אינם מקובלים ככל שמשמעותם היא, כי בקביעת תכליתו של המס אין הפרשן רשאי להניח הנחה — אשר מצדה ניתנת כמובן לסתירה — שהמחוקק ביקש להטיל מס צודק וסביר. אין כל דבר בחקיקת המס, השוללת את תחולתה של חזקה זו בתחומיו. אכן, חזקתו של הפרשן היא, כי המחוקק מבקש להשיג תוצאות צודקות, סבירות והגיוניות. חזקה זו אסור לה שתיעצר ליד דלתותיה של חקיקת המס. הנה כי כן, כל החזקות כולן, החלות בדברי החקיקה בדרך-כלל, חלות גם בחקיקת מס. על-כן חזקה היא, שתכלית החוק היא למנוע עקיפתו והשתמטות ממנו. חזקה היא, שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית. חוק מס אינו עומד בבדידותו. הוא משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה ועם כלל חקיקת המס בישראל. יש לפרשו

35 ע"א 165/79 מנהל מס שבה מקרקעין נ' כהן, פ"ד (3) 284, 292 (השופט אשר).

36 ראה להלן הערה 41.

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

מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס. הרמוניה זו אינה מוגבלת אך להרמוניה "פנים-מסית". על הפרשן לשאוף להרמוניה נורמטיבית כוללת. על-כן חזקה היא, כי דיני המס משתלבים בדין הכללי. על הפרשן להניח, כי חוק המס מניח את קיומו של הדין הכללי — חוזים, נזיקין, קניין, שטרות — ומבקש ליצור אינטגרציה בין הדין הכללי לדיני המס. על-כן יש לצאת מתוך ההנחה — הנחה הניתנת כמובן לסתירה — כי מושג-ייסוד במשפט הפרטי (כגון מכירה, שליחות, שטר, ערבות) משמעותם בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי.

הפרשן מאתר את התכליות השונות העולות מהחזקות השונות. כל קושי פרשני אינו מתעורר אם כל אלה מובילות לכיוון אחד. זהו המצב ברוב-רובם של המקרים. המקרה כה ברור, שניתן אף להסתפק בחזקה העולה מלשון החוק. אין מקום למאמץ פרשני נוסף. אך לעתים — ואלה הם המקרים הסבוכים — החזקות השונות מעמידות תכליות נוגדות. על הפרשן לפתור סתירה זו. כפי שראינו, תכלית החקיקה אינו מושג פסיכולוגי או היסטורי, אלא מושג נורמטיבי. את הסתירה בין החזקות השונות יש לפתור על-פי כללים משפטיים, מעין כללים של "ברירת דין". בעניין זה אנו מצויים אך בתחילת הדרך. שאלת-המפתח היא, בסתירה בין תכלית סובייקטיבית לתכלית אובייקטיבית ידה של מי על העליונה? לדעתי, בפרשנותה של החקיקה הרגילה — להבדיל מחוקה ומחוקרי-יסוד — יד התכלית הסובייקטיבית על העליונה ובלבד שהתכלית הסובייקטיבית מוצקה ואמינה ואינה אך ספקולציה. בכך בא לידי ביטוי עקרון הדמוקרטיה, המונח ביסוד הפרשנות. על-כן אם המחוקק ביקש להשיג בבירור בחקיקת המס מטרות שאינן עולות בקנה אחד עם עקרונות-היסוד של השיטה, יש לקבוע את המטרות הסובייקטיביות האלה כמונחות ביסוד החקיקה. כמובן ייתכן שתכלית זו לא תהיה ראויה, והחקיקה עשויה להיפסל בהיותה בלתי-חוקתית. ושוב: חזקה היא, כי התכלית של חוק המס היא ראויה והחוק הוא חוקתי. אך חזקה זו ניתנת לסתירה. אל-לו לפרשן להניח תמיד, כי התכלית היא ראויה ועל-כן כל חוק הוא חוקתי. על הפרשן להיות עקיב בתפישתו הפרשנית. עליו לקבוע את תכלית החקיקה, תוך שעליו לתת עדיפות לתכלית הסובייקטיבית המוצקה, האמינה והכרוכה, שכן כך מתבקש מתפישות של דמוקרטיה. לאחר-מכן הוא עשוי להכריז על אי-חוקתיותו של חוק זה, שכן כך מתבקש מעליונות החוקה.

בהיעדר תכלית סובייקטיבית ברורה, על הפרשן לגבש את תכלית החקיקה על-פי החזקות השונות. כבר ראינו, כי הוא יעשה שימוש בחזקה החזקה כי התכלית של החקיקה היא זו העולה מלשונה הטבעית והרגילה. גישה זו שונה משיטת הפרשנות המילולית, שלפיה יש לתת ללשון החוק את משמעותו הטבעית והרגילה, אלא-אם-כן זו מובילה לאבסורד, שאז ניתן לסטות מהמובן הטבעי והרגיל. זהו "כלל הזהב" של הפרשנות. כלל זהב זה אינו מקובל בפרשנות התכליתית. תחתיו ישנה "חזקת זהב",

שעל-פיה חזקה על החוק שהוא נועד להגשים תוצאה הגיונית או תוצאה שאין בה אבסורד. חזקה זו תתחרה עם החזקות האחרות ועם הנתונים האחרים על דבר תכלית החוק.

הנה כי כן, הפרשן עשוי להיתקל בחזקת תכלית פלונית, העולה מהלשון הטבעית והרגילה של חקיקת מס, ובחזקת תכלית אלמונית העולה מהחזקות האחרות, כגון חזקת הסבירות, ההיגיון, היושר והצדק. יהיה עליו להכריע בין התכליות הסותרות. אם יעדיף את התכלית האלמונית, התוצאה תהיה שללשון החוק ייתן פירוש שהוא אפשרי מבחינת הלשון, אך אינו טבעי או רגיל. הוא בוודאי יעשה כן אם תכלית פלונית זו מגשימה את התכלית הסובייקטיבית.

בסיום תהליך זה של גיבוש תכליתו של חוק המס מהנתונים השונים ישאל הפרשן את עצמו: האם ניצבת בפני תכלית ברורה של חקיקת המס? אם התשובה חיובית, יפרש על-פיה את חוק המס. אך מה הדין אם התשובה היא שלילית? מה הדין אם לאחר שיבחן את הנתונים השונים העולים מהחזקות השונות, עדיין יישאר ספק באשר לתכליתו של חוק המס? מה הדין אם חלק מהחזקות מושכות לכיוון אחד וחלקן לכיוון האחר, ואין בידי השופט כללים של "ברירת דין" להכרעה? במקרה זה עליו לעשות שימוש בחזקה נוספת, אשר טרם דיברתי עליה. זו החזקה הקובעת, כי אין להטיל מס אלא על-פי תכלית ברורה. אין להטיל מס על-פי חזקת תכלית שהיא בספק. מקורה של חזקה זו בזכויות האדם. חקיקת מס פוגעת ברכושו של האדם ובזכויותיו על-פי המשפט הכללי. חזקה היא, כי חוק אינו מבקש לפגוע בזכויות-יסוד של האדם, אלא-אם-כן התכלית הפוגעת ברורה ומוצקה. במדינה דמוקרטית אין פוגעים בזכויות-יסוד מנוח תכלית ספקולטיבית או מסופקת. זהו הביטוי בתחום דיני המס לכלל הפרשנות של המשפט הפלילי, שלפיו,

ניתן דין לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו, יוכרע העניין לפי הפירוש המקל ביותר עם מי שאמור לשאת באחריות פלילית לפי אותו דין³⁸.

עמדתי על כך בפרשת חצור, בצייני³⁹:

על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחר מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. בהנחתו עקרון זה נר לרגליו ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי שופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרט והקניין... אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות נשארה

38 חוק העונשין, התשל"ז-1977, סעיף 33א.

39 ע"א 165/82, לעיל הערה 29, עמ' 76-77, 78.

ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן אותו פירוש, שאין בו חיוב האזרח להיפרד מהחופש האישי שלו או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מזיגה ראויה בין הצורך לקיים את צורכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט.

ודוק: חזקה זו חלה בשלב הראשוני של גיבוש תכלית החקיקה. היא חלה בצד החזקות האחרות ואין היא חזקה מהן. אם לאחר מיצויו של תהליך זה, ולאחר שהגענו לשלב הסופי של הפרשנות, עדיין נותר הספק — מופיעה חזקה זו בשנית ובידה להכריע. דן בכך הנשיא שמגר באחת הפרשות, בציינו⁴⁰:

חוקי מס מתפרשים על פי מטרת החקיקה. היינו, מבין כל הפרשנויות, החילופיות האפשריות נבחרת זו המגשימה את מטרת החוק. מובן שאם לשון החוק נשארת סתומה לאחר הבחינה הפרשנית המילולית-תכליתית, ולא עולה מטרה תחיקתית מסתברת, מן הראוי להימנע מפגיעה בחירות הקניין ומהטלת מס.

היטיב להביע זאת השופט ויתקון לפני למעלה משלושים וחמש שנים⁴¹:

לגבי מס כלל גדול הוא, שעל בית המשפט להשתדל לרדת לסוף דעתו של המחוקק ולברר את כוונתו, ורק אם יעלה חרס בידו ואחרי ככלות הכל נשארת ההוראה סתומה וניתנת להתפרש לכאן ולכאן, יעדיף את הפירוש הדווקני המיטיב עם הנישום.

ו. הפרשנות התכליתית והגישה שלפיה "לא קיים 'יושר' לגבי מס"

בפרשה אנגלית ידועה בענייני מס פסק השופט ראולט (Rowlatt)⁴² (בתרגומו של השופט אגרנט⁴³):

בחוק המטיל מס חייב כל אחד רק לבדוק את הדברים האמורים בו בצורה ברורה. אין מקום לייחוס כוונות (There is no presumption as to

40 ע"א 702/84 לעיל הערה 32, בעמ' 312.

41 ע"א 39/61 המשביר בע"מ ועמ"מ בע"מ נ' מנהל הארנונה לפיצוי נוקי מלחמה, פ"ד טו 1765, 1769.

42 בפרשת *Cape Brandy*, לעיל הערה 10, בעמ' 71.

43 בע"א 120/52 קומרופסקי נ' מנהל מס שבה מקרקעין, פ"ד ז 141, 153.

(a tax). 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 מכללא (nothing is to be read in; nothing is to be implied). אפשר רק לבדוק את לשונו בדיקה ראויה.

הלכה זו היתה מקובלת בפסיקה שלנו. היא ביטוי בהיר וברור לשיטה פרשנית מילולית ואין היא עולה בקנה אחד עם הפרשנות התכליתית. זו מבוססת כל-כולה על "ייחוס כוונות" ומכירה בצורך לקרוא בין השיטין. היא מאפשרת הסקת דברים מכללא. וודאי שיש יושר לגבי מס. חזקה היא, שחוק מס נועד להגשים תוצאות צודקות, מוסריות וסבירות.

ז. הפרשנות התכליתית והפרשנות הדוקנית

עסקנו מדי פעם בפרשנות הדוקנית בדיני המס. הדיבור "פרשנות דוקנית" הוא רב-משמעי. גרסה ראשונה של פרשנות דוקנית גורסת, כי חוק מס יש לפרש פרשנות מצמצמת⁴⁴. גרסה זו אינה עולה בקנה אחד עם הפרשנות התכליתית ואין היא מקובלת עוד בישראל. כבר בסוף שנות החמישים החלו מסתייגים ממנה⁴⁵. אכן, חוק מס יש לפרש על-פי תכליתו. הפרשנות המצמצמת אינה כלל פרשנות — לא בדיני המסים ולא בפרשנות בדרך-כלל. פרשנות מצמצמת היא תוצאתו של כל פרשנות. כאשר חוק מתפרש על-פי תכליתו, יש שהפירוש המתקבל הוא מצמצם ויש שהוא מרחיב. גרסה שנייה של הפרשנות הדוקנית היא גרסה מילולית. על-פיה יש לפרש חוק מס פירוש דוקני, כלומר: אך על-פי משמעותו הלשונית⁴⁶. לעתים מדגישים, כי הטלת המס מחייבת לשון מפורשת וברורה. "כלל הוא שבפירוש דיני מסים בודקים רק את האמור בחוק עצמו בצורה ברורה מבלי לייחס למחוקק כוונות לכאן ולכאן"⁴⁷. גרסה זו אינה ראויה ואין היא מתיישבת עם הפרשנות התכליתית. החיוב במס אינו פרי הלשון בלבד, אלא פרי לשון החוק המתפרשת על-פי תכליתו. בקביעת תכלית החוק מותר גם מותר לייחס תכליות. יש לפנות לכל מקור אמין, לדבות מקורות שמחוץ ללשון עצמה. לשונו הברורה של החוק מעלה חזקת תכלית ולא מעבר ממנה.

44 ראה, למשל, בג"צ 34/50 אסנין נ' המועצה המקומית עמק יזרעאל, עפולה, פ"ד ד 898, 911.

45 ראה, למשל, ע"א 175/59 כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעים, פ"ד יג 1381; ע"א 39/61 לעיל, הערה 41, בעמ' 1769.

46 ראה, למשל, בג"צ 157/63 בוקסבאום נ' שר האוצר, פ"ד יח 115, 134.

47 ע"א 165/73 לעיל, הערה 35, בעמ' 292.

גרסה שלישית של הפרשנות הדווקנית היא, כי כאשר החוק מתפרש לשתי פנים, יש לבחור בפרשנות הפועלת לטובת הנישום⁴⁸. גרסה זו עמומה. אם אמנם ניתן לפרש את החוק לפירושים שונים, יש להתמיד בתהליך הפרשני עד לגיבושה של תכלית החקיקה הסופית. מתוך לשונם של פסקי-הדין השונים, אשר אימצו גרסה זו, קשה לעמוד על השלב שבו נראה לפרשן כי החוק משתמע לשתי פנים. האם זה שלב מוקדם בתהליך הפרשני או שלב מאוחר בו? ככל שהשלב מוקדם יותר, כן מתרחקת גרסה פרשנית זו מהפרשנות התכליתית ומתמזגת עם הפרשנות הלשונית.

גרסה רביעית של הפרשנות הדווקנית היא זו: כאשר פרשנותה של הוראת מס מעורר ספק, יש לפרשה לטובת הנישום⁴⁹. אך מהו ספק לעניין זה? באיזה שלב של התהליך הפרשני עוצר השופט ומגיע למסקנה שלפניו ספק, המצדיק פירוש לטובת הנישום? אכן, ככל שגרסה זו של הפרשנות הדווקנית נעצרת בטרם מוצה עד תום התהליך הפרשני, אין לה צידוק. לעומת זאת, אם הספק בדבר הטלת המס מתמיד עד לשלב האחרון של תהליך הפרשנות, כי אז מתמזגת גישה דווקנית זו עם הפרשנות התכליתית. בצדק ציינו ויתקון ונאמן⁵⁰, כי

אין מקום לפירוש מצמצם אלא אם החוק משתמע לשתי פנים, ואין דרך לגלות את כוונת המחוקק.

לכך אוסיף רק, כי אין לנו עניין בפירוש מצמצם, אלא בפירוש המקל עם מי שאמור לשאת במס, ותחת "כוונת המתקן" אומר "תכלית החקיקה", וכל זה בסוף התהליך הפרשני, לאחר מיצוי כל האמצעים לגיבוש תכלית החקיקה. הנה כי כן, גרסה רביעית זו, בתיקונים הדרושים, מתמזגת עם הפרשנות התכליתית. עם זאת, חרף הזהות בכלל הפרשני, נקודת-המוצא העיונית שונה. הגישה הפרשנית הדווקנית יוצאת מנקודת-המבט, כי מיסוי הוא רעה חולה שיש להמעיט בו ובית-המשפט אינו רואה בו תועלת ציבורית. מבחינה היסטורית התלוותה גישה זו לחוקי מס שלא עמדה מאחוריהם מטרה חברתית-סוציאלית ראויה. נקודת-המוצא של השיטה הפרשנית התכליתית שונה. מס הוא צורך חיוני לחברה המודרנית. הוא אמצעי מרכזי לקידומה של החברה ולהגשמת מטרותיה. "אין לקיים מדינה מודרנית, ובעיקר מדינת סעד מודרנית, בלא מסים. מס אינו עונש. מס אינו פגע רע שיש לדכאו. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו"⁵¹. עם זאת,

48 ראה, למשל, ע"א 73/72 המועצה האזורית אנו ג' חברת וורקס תכצלקי בע"מ, פ"ד כז(1) 69, 73;

ע"פ 277/81 הלוי ג' מדינת ישראל, פ"ד לח(2) 369, 381.

49 ע"א 401/64 עיריית תל-אביב-יפו ג' "האחים טפר" קבלנים בע"מ. פ"ד יט(1) 175, 180; ע"א

364/80, לעיל הערה 1, בעמ' 581; ע"א 156/83 לעיל, הערה 33, בעמ' 448.

50 ויתקון ונאמן, לעיל הערה 12, בעמ' 41.

51 ע"א 165/82, לעיל הערה 29, בעמ' 76.

פרשנות תכליתית אינה פרשנות "ליברלית". הליברליות אינה אמת־מידה פרשנית, אלא תוצאה פרשנית המתקבלת מכללי פרשנות שהליברליות אינה יסוד המקים אותם. ביסוד הפרשנות התכליתית מונחים צורכי החברה וערכיה. אחד מאותם ערכים הם זכויות היסוד של האזרח. מס פוגע בזכויות־יסוד אלה. נדרשת אפוא פרשנות מאוזנת המתחשבת באינטרס הציבורי, מזה, ובזכויות הפרט, מזה. איזון זה מושג על־ידי הפרשנות התכליתית והיא נותנת ביטוי לצורך בהגשמת האינטרס הציבורי. עם זאת, היא מתחשבת בזכויות־היסוד של הנישום. התחשבות זו נערכת בשתי רמות: האחת, במסגרת ההנחות (הפרוזומפציות) 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.

