

קיבוץ חצור

נגד

פקיד שומה רחובות

א

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[6.5.85, 17.2.85]

ב

לפני השופטים א' ברק, ש' נתניהו, א' גולדברג

ג

חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט—1959, ס"ח 234, סעיפים 46, 46(א), 47, 47(ג), 47(ג)1 — חוק מילווה בטחון (תיקון), תשל"ה—1975, ס"ח 165, סעיפים 1(1), 2 — פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], ג"ח 120, סעיף 55 — חוק מילווה בטחון (מפעלים מאושרים), תשל"ד—1974, ס"ח 67, סעיף 2(1) — הצעת חוק מילווה בטחון (מפעלים מאושרים) (תיקון), תשל"ה—1975, ה"ח 314 — חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 14), תשל"ו—1976, ס"ח 284, סעיף 38.

ד

המערער, שבבעלותו "מפעל מאושר", הויב במלווה ביטחון, על-פי חוק מילווה בטחון (מפעלים מאושרים) (תיקון), תשל"ה—1975, ערערו לבית המשפט המחוזי נדחה. מכאן הערעור הנוכחי, שנסב על השאלה, אם על הכנסתו של קיבוץ חל סעיף 47(ג) לחוק עידוד השקעות הון, תשי"ט—1959, ועל-כן הכנסתו היא "הכנסה מוטבת" והקיבוץ חייב במלווה ביטחון, או שמא על הכנסת קיבוץ חל סעיף 46(א) לחוק עידוד השקעות הון, ועל-כן הכנסתו אינה מוטבת, והקיבוץ אינו חב במלווה ביטחון.

ה

בית המשפט העליון פסק:

ו

- א. (1) הביטוי "חל" משמעויות רבות לו, מתוכן על השופט לבחור במשמעות "הנכונה".
- (2) המשמעות "הנכונה" יכול שתשתנה מתקופה לתקופה.
- (3) לאותו ביטוי עצמו בתקופה נתונה יכול שיהיו מספר משמעויות "נכונות" על-פי השימוש שהחוק עושה בו בהקשרים שונים. אך לביטוי נתון בחוק נתון ובהקשר נתון מן הראוי שיהיה פירוש "נכון" אחד.
- (4) נקודת המוצא לקביעת המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק היא הלשון שנקט המחוקק. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק, אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד.
- (5) לעולם יש לפתור בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת, יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה". בחירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה.

ז

- (6) על תכלית החקיקה ניתן ללמוד מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במעורף החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד על מטרת החקיקה ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמציב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק ובתקלה שהוא בא למנוע. מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא ההיסטוריה התקיקתית והפרלמנטרית.
- (7) כאשר נתקל השופט בבעיה פרשנית, שאינה ניתנת לפתרון עליידי פנייה למטרת החקיקה, עליו לפרש את דבר החקיקה על רקע ערכיה המקובלים של שיטתנו המשפטית. עלינו, יש לפרש חוק לאור הכרזת העצמאות ועל רקע עקרונות מקובלים של שוויון, צדק ומוסר וכיוצא בהם "מושכלות ראשונים".
- (8) כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים.
- (9) המשמעות, שיש ליתן לעיקרון שהוק מס יש לפרש באופן דווקני, היא, שבהעדר כוונת מס ספציפית תישלל הטלת מס, שיש בו פגיעה בחופש הפרט ובקניין.
- (10) על תכליתה של חקיקת מס ילמד השופט מכל מקור אמין. כך, למשל, בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, יש חשיבות רבה לשאלה, מה היתה התקלה שביקש המחוקק לרפא ומה הרקע לחקיקתו של חוק המס.
- ב. על הכנסתו של קיבוץ "הל" סעיף 47(ג) לחוק עידוד השקעות הון, ומכוחו שלו "חל" עליה הדין הקבוע בסעיף 46 לחוק.
- ג. הצורך בחיקוק החוק אינו מלמד, כי בלעדיו הדין שונה. לא פעם נוצר תיקון כדי להבהיר או כדי ליצור מבנה אסתטי יותר.

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ב"ש 67/84 חדד נ' פז ואח', פ"ד לט (1) 667.
- [2] בג"צ 47/83 תור אור (ישראל) בע"מ נ' יו"ר המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים ואח', פ"ד לט (1) 169.
- [3] ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו (3) 701.
- [4] ע"א 481/73 רוזנברג, ע"ד, מנהל עובון אלזה ברמן נ' שטסק, פ"ד כט (1) 505.
- [5] ע"פ 696/81 אזולאי נ' מדינת ישראל, פ"ד לז (2) 565.
- [6] בג"צ 282/51 הסתדרות העובדים הלאומית בא"י ואח' נ' שרת-העבודה ואח', פ"ד ו 237; פ"ע ה 385.
- [7] בג"צ 58/68 שליט בשמו ובשם ילדיו נ' שר הפנים ואח', פ"ד כג (2) 477.
- [8] בג"צ 163/57 לובין נ' עיריית ת"א-יפו, פ"ד יב 1041; פ"ע לה 3.
- [9] בג"צ 98/69 ברנמן נ' שר האוצר ואח', פ"ד כג (1) 693.
- [10] בג"צ 507/81 ח"כ אבו חצירא ואח' נ' היועץ המשפטי לממשלה ואח', פ"ד לה (4) 561.
- [11] ע"א 507/79 ראונדנדאף (קורן) נ' הכים, פ"ד לו (2) 757.
- [12] ע"א 421/78 פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מורצקירוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג (2) 454.

- [13] ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' פרומסקאואר ואח', פ"ד לד(3) 579.
- [14] ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל — אגף המכס והבלו, פ"ד לה(4) 729.
- א [15] ע"א 39/61 המשביר בע"מ ואח' נ' מנהל הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, פ"ד טו 1765.
- [16] ע"א 120/52 קומרופסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעים, פ"ד ז 141.
- [17] ע"א 282/73 פקיד השומה, חיפה נ' אריסון, פ"ד כח(1) 789.
- ב [18] ע"א 55/79 אגודת הכורמים הקואופרטיבית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, חדרה, פ"ד לד(3) 197.
- [19] ר"ע 277/82 נירוטטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826.
- [20] ע"א 745/80 סבריינה, מפעלי טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לז(4) 430.
- ג [21] ע"א 557/79 פקיד השומה תל-אביב 4 נ' לידור, פ"ד לו(3) 505.

פסקי-דין אנגליים שאוחרו:

- [22] *Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commissioners* [1921] 1 K.B. 64.
- [23] *Luck v. Inland Revenue Comrs.* [1963] A.C. 557 (H.L. (Sc.)).
- ד [24] *I.R.C. v. Plummer* [1977] 3 All E.R. 1009 (Ch.).
- [25] *I.R.C. v. Berrill* (1982) 1 All E.R. 867 (Ch.).

פסקי-דין אמריקניים שאוחרו:

- ה [26] *Burnet v. Guggenheim* 288 U.S. 280 (1933).

הערות:

לפירוש חוק על-פי לשונו ועל-פי מטרתו החקיקתית ראה: ע"א 61/80 מנהל מס שבח מקרקעין נ' א' אלכוביץ ואח' וערעור שכנגד, פ"ד לו(2) 409; בג"צ 205/82 קנ"י אבו צאלח ואח' נ' סר הפנים ואח', פ"ד לו(2) 718; ע"א 175/81 אדמיר פתוח ואדריכלות בע"מ ואח' נ' קנ"י, פ"ד לח(4) 293; ע"א 509/81 מאליק נ' מקוב, פ"ד לח(4) 514; א' ברק, "פרשנות ושפיטה: יסודות לתורת פרשנות ישראלית" עיוני משפט י (תשמ"ד-מ"ה) 467.

ערעור על פסקי-דין של בית המשפט המזווי בתל-אביב-יפו (השופט ע' א' הגין) מיום 27.1.82 בעמ"ה 226/80. הערעור נדחה.

פ' רובין — בשם המערער:

ל' מרגלית, סגן בכיר לפרקליט המדינה — בשם המשיב.

השופט א' ברק

פסק-דין

השופט א' ברק: המערער הוא קיבוץ. בבעלותו "מפעל מאושר", כמשמעות ביטוי זה בחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן — חוק העידוד). בגין הכנסתו מהמפעל המאושר גישום המערער בשנת המס 1975 וחויב במלווה ביטחון, עליפי חוק מילווה בטחון (מפעלים מאושרים) (תיקון), תשל"ה-1975 (להלן — חוק מילווה בטחון). כנגד חיוב זה ערער הקיבוץ לבית המשפט המחוזי (השופט ע' א' הגין), ומשגדחה הערעור, פנה לבית-משפט זה.

2. חוק מילווה בטחון קובע, כי כל המקבל "הכנסה מוטבת" חייב למדינה מלווה ביטחון (סעיף 2). "הכנסה מוטבת" מוגדרת בחוק מילווה בטחון (סעיף 1(1)) בנו הלשון:

"הכנסה שחל עליה סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959..."

סעיף 47 לחוק העידוד קובע:

(א) חברה שהיא בעלת מפעל מאושר תהא חייבת על הכנסתה החייבת במס, שהושגה מאותו מפעל, במס רווחי חברות בשיעור שלא יעלה על 28% מאותה הכנסה ותהא פטורה מכל מס אחר עליה.

(ב) ...

(ג) על אף האמור בסעיף זה יחולו על הכנסת קיבוץ ממפעל מאושר שבבעלותו — סעיף 19א לפקודה וסעיף 46(א) לחוק זה."

סעיף זה מפנה בסעיף-קטן (ג) להוראות פקודת מס הכנסה בעניין שומת קיבוץ (כיום, סעיף 55 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]) ולהוראת סעיף 46(א) לחוק העידוד, שזו לשונו:

"קיבל יחיד הכנסה החייבת במס, שמקורה בהשקעה מאושרת, לא יהא חייב עליה במס בשיעור העולה על 25% מאותה הכנסה, ויראו אותה הכנסה לענין המס כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת במס."

נמצא, כי השאלה העומדת להכרעתנו היא זו: האם על הכנסתו של קיבוץ, "חל" סעיף 47(ג) לחוק העידוד ועל-כן הכנסתו היא "הכנסה מוטבת", והקיבוץ חייב במלווה ביטחון (כטענת המשיב)? או שמא על הכנסתו של קיבוץ, "חל" סעיף 46(א) לחוק העידוד, והוא בלבד, ועל-כן אין הכנסתו "הכנסה מוטבת", ואין הקיבוץ חב במלווה ביטחון (כטענת המערער)? גדר הספקות הוא הביטוי "חל" שבהגדרת "הכנסה מוטבת" שבחוק מילווה בטחון. היש לומר, כי "חל" משמעותו הוראה הקובעת הסדר מלא ומקיף באשר לחבות במס (כטענת המערער), או שמא ניתן לומר, כי הוראה "חלה" גם כאשר פועלה היחיד הוא בהפניה להוראה אחרת, הקובעת מצדה הסדר מלא ומקיף באשר

השופט א' ברק

לחבות במס (כטענת המשיב) ? במחלוקת זו קיבלה הערכאה הראשונה את עמדת המשיב, ועל כך מלין המערער לפנינו.

א 3. הביטוי "חל" משמעויות רבות לו. מהבחינה הלשונית, הן פירושו של המערער והן פירושו של המשיב, בצד פירושים נוספים, אפשריים הם. מבין משמעויות רבות אלה, שניתן לייחס לדיבור שבחוק, על השופט לבחור במשמעות "הנכונה". בעוד שלשונה של יצירה ספרותית עשויה כנראה שיהיו לה מספר משמעויות, נכונות, וכל קורא עשוי לאמץ לעצמו את המשמעות הנראית לו, לשון החוק מחייבת משמעות, נכונה" אחת, שכן הבריות חייבות לנהוג על-פי האמור בחוק, שאם לא כן תופעל נגדם הסנקציה המאורגנת של החברה. המשמעות "הנכונה" יכול שתשתנה מתקופה לתקופה. לאותו ביטוי עצמו, בתקופה נתונה, יכול שיהיו מספר משמעויות, נכונות, על-פי השימוש שהחוק עושה בו בהקשרים שונים. אך לביטוי נתון בחוק נתון ובהקשר נתון מן הראוי שיהיה פירוש "נכון" אחד. בצדק ציין השופט זוסמן, כי "אין לך, משמעות נכונה" (proper meaning) או, משמעות מדוייקת" (correct meaning) של דיבור, אלא אם רצונך לומר, כי זאת היא המשמעות לצורך ענין פלוני שאתה דן בו" (י' זוסמן, "מקצת מטעמי פרשנות" 90 היובל לפנחס רוזן (מפעל השכפול, ח' כהן עורך, תשכ"ב) 147, 153).

ד 4. כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון שנקט המחוקק, אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק (ראה ב"ש 67/84 (1)). אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד. בהעדר "אבסורד", חייבת המשמעות ה"נכונה" להיות אחת מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך היא אינה נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה". בחירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה. "הוראת חוק אינה חסרת כיוון או מטרה. הנורמה החקוקה היא נורמה תכליתית" (בג"צ 47/83 (2), בעמ' 175); "החוק הוא יצירה נורמטיבית, הבאה להגשים תכלית חברתית. והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן לחשוף, מבין קשת האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק" (ד"ר 40/80 (3), בעמ' 715); "חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי מטרה הגלומה בו" (השופט זוסמן בע"א 481/73 (4), בעמ' 516). על תכלית החוק ניתן ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד על מטרת החקיקה ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק ומהתקלה שהוא בא למנוע. מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא ההיסטוריה החקיקתית

השופט א' ברא

והפרלמנטרית. אכן, על מטרת החוק ניתן ללמד מכל מקור אמין (ראה בג"צ 47/83 (2)).

5. לעתים נתקל השופט בבעיה פרשנית, שאינה ניתנת לפתרון על-ידי פנייה למטרת החקיקה. כך, למשל, ייתכן שהשופט אינו מצליח לחשוף מטרה חקיקתית ברורה, או שמטרת החקיקה שנחשפה אינה רלוואנטית לפתרון הבעיה הדורשת הכרעה. מה יעשה אז? אחד מכללי הפרשנות החשובים הבאים לעזרתו בנסיבות אלה הוא, כי יש לפרש את דבר החקיקה על רקע ערכיה המקובלים של שיטתנו המשפטית (ע"פ 696/81 (5), בעמ' 574). עמד על כך השופט חשין באמרו:

„... חוק שכוונת מחוקקו לא הובעה בו בצורה ברורה די צרכה, יש לפרשו פירוש אשר יורה על כוונה העולה בקנה אחד עם נוחות, הגיון, צדק ועקרונות חוק מקובלים“ (בג"צ 282/51 (6), בעמ' 245).

החוק הוא, בלשונו של הנשיא זוסמן, „יצור החי בסביבתו“ (בג"צ 58/68 (7), בעמ' 513), וסביבה זו כוללת לא רק את ההקשר החקיקתי הקרוב אלא אף מעגלים נרחבים יותר של עקרונות מקובלים, מטרות יסוד ואמות מידה בסיסיות, הבאים, בלשונו של הנשיא לנדוי, מתוך „מקורות החודעה החברתית של העם שבתוכו יושבים השופטים“ (מ' לנדוי, „הלכה ושקול דעת בעשיית משפט“ משפטים א (תשכ"ח—כ"ט) 292, 306). עקרונות אלה אין צורך לשוב ולחזור עליהם בכל חוק וחוק, אלא מהווים הם מעין „מטריה נורמטיבית“, הפרושה מעל דברי החקיקה כולם. נהפוך הוא, המבקש לסטות מהם צריך לעשות מעשה בכיוון הסטייה (ראה בג"צ 163/57 (8), בעמ' 1050). על-כן יש לפרש חוק ישראלי לאור הכרזת העצמאות ועל רקע עקרונות מקובלים של שויון (בג"צ 98/69 (9), בעמ' 698; בג"צ 507/81 (10); ע"א 507/79 (11), בעמ' 784), צדק ומוסר וכיוצא בהם „מושכלות ראשוניים“.

6. כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים, אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78 (12), בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) (13), בעמ' 581; ע"א 534/79 (14), בעמ' 735). 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 (ראה ע"א 39/61 (15), בעמ' 1769), 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. כבר ציין השופט קרדוזה (Cardozo), כי „פרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשוי שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני“ (ראה Burnet v. Guggenheim (1933) [26], at 286). מקובל לצטט את דבריו של השופט ראולט

השופט א' ברן

Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commissioners בפרשת (Rowlatt) 11 [22], at 71 (1921), אשר אמר (בתרגומו של השופט אגרונט בע"א 120/52 (16), בעמ' 153):

„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...“.

דברים אלה השתלבו בגישה הפרשנית המילולית, שהייתה מקובלת אותה עת באנגליה. מאז חל שינוי בתפיסתם הפרשנית של השופטים האנגליים עצמם. על עמדתו של השופט ראולט נמתחה ביקורת קשה (ראה F. Bennion, Statutory Interpretation (London, 1984) 243), ונאמר, כי אין לנהוג על פיה. הפרשנות התכליתית (purposive construction) החלה מכה שורש באנגליה והיא מוחלת לעניין החוקים כולם, לרבות חוקי מסים (ראה למשל, I.R.C. v. Plummer (1977) [24]; Luck v. Inland Revenue Comrs. (1963) [23]; Plummer (1977) [24]). אכן, כך הדבר באנגליה עצמה, וכן הדבר על אחת כמה וכמה אצלנו. בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד. יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות. לעתים הדברים משתמעים במפורש ולעתים מכלל. לעתים הדברים בולטים, ולעתים יש ללמוד עליהם בין השיטין. אין לשכוח, כי אין לקיים מדינה מודרנית, ובעיקר מדינת סעד מודרנית, בלא מסים (ראה א' ויתקון, „בעיית הפרשנות הדיני מסים“ חשפטים ג (תשל"א—ל"ב) 10, 11). מס אינו עונש. מס אינו פגע רע שיש לדכאו. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו (ראה I.R.C. v. Berrill (1982) [25], at 880). עליכן, לעתים, יש ליתן ללשונו של חוק מס משמעות „רגילה“. לעתים אין להימנע ממתן משמעות מיוחדת (ראה ע"א 282/73 (17)). אין משמעות לאמירה, כי ניתן להטיל חיוג במס רק כאשר הלשון ברורה. אכן, גם לשון לא ברורה יכול שתטיל מס, ובלבד שתתברר לאור פרשנותה. אין לשון שהיא ברורה או בלתי ברורה כשלעצמה, כלומר, כל לשון מחייבת פירוש, והשאלה, אם הלשון היא ברורה אם לא, תתברר בסוף תהליך הפרשנות ולא בראשיתו. תהליך פרשנות זה יכול שיהא בלתי מודע, כאשר מלשון החוק ומהקשרו הטבעי מסתברת מטרה אחת ויחידה הבאה בחשבון, ועם בחינת הלשון נבחנת ממילא המטרה, והפרשן בא אינטואיטיבית לידי מסקנתו הפרשנית, כתוצאה מובנת מאליה. אך יש שתהליך הפרשנות הוא מודע. מלשון החוק לא מסתברת אותה מטרה אחת ויחידה. נדרש תהליך פרשנות מודע כדי לאתר את מטרת החקיקה ולבחור את המשמעות הלשונית המגשימה אותה. אכן, לעתים עשוי השופט למצוא עצמו במצב, שבו לשון החוק נשארה סתומה, שכן לא עלה בידו לחשוף מתוך החוק ותולדותיו מטרה חקיקתית, שתדריך אותו בהסרת הספק. במקרה זה על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין

השופט א' ברק

הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. בהניחו עיקרון זה נר לרגליו ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרט ובקניין. זאת, לדעתי, המשמעות, שיש ליתן לעיקרון, שחוק מס יש לפרש באופן דווקני. עמדו על כך ויתקון ונאמן באמרום:

„יוצא איפוא שרק כשנוסח החוק הפיסקלי ניתן להתפרש לכאן ולכאן וכוונת המחוקק נמצאת סתומה, יהא הפרשן דבק באות הכתוב ויימנע מהשערות, שאולי אינן אלא העדפת הרצוי בענין על המצוי בחוק. רק במשמעות מצומצמת זו אפשר לדבר על „פירוש דווקני“ של דינים פיסקליים” (ראה א' ויתקון ונ' נאמן, דיני מסים (שוקן, מהדורה 4, תשכ"ט) 44).

ודוק: למצב דברים זה מגיע השופט רק לאחר שמוצו האפשרויות הגלומות בלשון מזה ובתכלית חקיקתו של חוק המס מזה. על תכליתה של חקיקת המס ילמד השופט מכל מקור אמין. כך, למשל, בחוק מס, כמו גם בכל חוק אחר, יש חשיבות רבה לשאלה, מה הייתה התקלה שביקש המחוקק לרפא ומה הרקע לחקיקתו של חוק המס (ראה ע"א 55/79 [18], בעמ' 203). לחקיקת מסים רקע כלכלי, ורקע זה יש לדעת, ואותו ניתן ללמוד מכל מקור אמין. בהתייחסו לסוגיה זו אמר השופט ויתקון, במאמרו הנ"ל, בעמ' 11-12:

„אפשר אולי לדרוש מהפרשן שתהא פרשנותו מבוססת על מידע ובקיאות... מידע ובקיאות מניין? בעיני, כל המקורות כשרים, והלוואי שהיו הפרקליטים באים לבית המשפט, כשהם מצויידיים בכל החומר הכלכלי הדרוש להבנת החוק”.

לעתים קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. חוקי המסים סבוכים הם (ראה א' לפידורה, על ניסוח חוקי מסים ועל פרשנותם" רבעון לעניני מסים ט (תשל"ד—ל"ה) 177). יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלוגנית על מערך החקיקה כולו. לעתים סתימתה של פירצה אחת יוצרת פרצות אחרות. לעתים רבה ההסתמכות על תורת ראיית החשבון. כל אלה הם תוצאת לוואי של מורכבות הסוגיה ושל תנאי הטיפול בה, שלא תמיד ראויים הם (ראה א' ויתקון, „חקיקה ושפיטה בעניני מסים" רבעון לעניני מסים א (תשכ"ו—כ"ז) 263). בכל אלה צריך הפרשן להתחשב. עליו להניח, כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות. עליו להניח, כי כוונתו הייתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח, כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית (ראה: H.H. Monroe, Intolerable Inquisition? 64 Reflections on the Law of Tax (London, 1981)). אך עליו להתחשב במגבלות האנוש. „... אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה, מלאכת מחשבת. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו” (ר"ע 277/82, בעמ' 831).

השופט א' ברק

וכאשר נתקל השופט בהוראה הנראית לו לכאורה סתומה, אין עליו להתיימשך אלא עליו לעשות מאמץ אינטלקטואלי לבחון את הרקע לחקיקתה ואת המטרה, שביקש המחוקק להשיג, ועד כמה מטרה זו מצווגנת באותה לשון סתומה. לא פעם קיים בלבי החשש, כי הדבקות בפרשנות דוקנית של חוקי מס אינה אלא מפלט לחוסר רצון להתמודד עם הוראה קשה. כמובן, אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות נשארת ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן אותו פירוש, שאין בו חיוב האורח להיפרד מהחופש האישי שלו או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מציגה ראויה בין הצורך לקיים את צרכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט.

7. על רקע עקרונות אלה ניתן לגשת לפתרונו של השאלה שלפנינו. כפי שראינו, עלינו לפרש את הדיבור „הכנסה שחל עליה סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט—1951” שבסעיף 1(1) לחוק מילווה בטחון. מבחינה לשונית גמיש דיבור זה דיו כדי לכלול בחובו צורות „חלות” שונות. משמעותו „הנכונה” של הדיבור תיקבע איפוא בבחירה בין האופציות הלשוניות על-פי הצורך להגשים את מטרת החקיקה. כדי לעמוד על זו יש לבחון את המצב המשפטי, אשר שרר בשנת המס 1974. אותה שנה קבע חוק מילווה בטחון (מפעלים מאושרים), תשל"ד—1974, כי מלווה ביטחון חל על „הכנסה מוטבת”, וזו הגדרה באופן הבא, בסעיף 1(2):

„הכנסה הפטורה ממס הכנסה וחייבים עליה במס חברות בלבד לפי סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט—1959...”.

על-פי הגדרה זו, לא חלה חובת מלווה ביטחון על קיבוץ, שכן הכנסתו שלו חייבת, על-פי הוראות סעיפים 46 ו-47 לחוק העידוד, במס הכנסה בשיעור שאינו עולה על 25%. מצב דברים זה לא הגיח את דעת המחוקק, בעיקר לאור הרפורמה במס וביטול מלוות שונים, אשר התרחשו באותה עת. המחוקק ביקש איפוא להטיל מלווה ביטחון גם על קיבוץ (ראה דברי ההסבר להצעת חוק מילווה בטחון (מפעלים מאושרים) (תיקון), תשל"ה—1975). לשם השגתה של מטרה זו שונתה הגדרתה של „הכנסה מוטבת”. במקום הנוסח הישן, שציין במפורש הכנסה הפטורה ממס הכנסה ושחייבים עליה במס חברות לפי סעיף 47 לחוק העידוד, בא הנוסח, המתייחס להכנסה אשר „חל עליה סעיף 47 לחוק העידוד”. ברור, על-כן, כי מטרת ההוראה החדשה הייתה להטיל מלווה ביטחון על קיבוץ. הטכניקה לה נזקקו הייתה בדרך ההפניה אל כל אותן הכנסות, שסעיף 47 דן בהן. סעיף 47 דן בהכנסתו של קיבוץ, מדוע לא נגשים איפוא את מטרת המחוקק? אמת הדבר, סעיף 47 לחוק העידוד אינו קובע הסדר ממצה של מיסוי הכנסת קיבוץ, לשם כך הוא מפנה לסעיף 46 לחוק העידוד. הפניה זו בעייתיה בצדה, שכן סעיף 47 לחוק העידוד עניינו „מפעל מאושר”, ואילו סעיף 46 לחוק העידוד עניינו „השקעה מאושרת”, ושני אלה אינם היינו הך (ראה ע"א 745/80 (20)). אך כתוצאה מהפניה זו מוטל משטר מיסוי מסוים על קיבוץ. בלא הפניה זו לא היה סעיף 46 לחוק העידוד חל על הכנסה של קיבוץ ממפעל מאושר. תחולתו של סעיף 46 לחוק העידוד באה בשל ההפניה אליו על-ידי

השופט א' ברק

סעיף 47(ג) לחוק העידוד. אמור איפוא, כי על הכנסתו של קיבוץ חלות שתי הוראות: האחת היא הוראת סעיף 47(ג) לחוק העידוד, הממלאת תפקיד של "שוטר תנועה" המכוון את ההכנסה למשבצת אחריות; האחרת היא הוראת סעיף 46(א) לחוק העידוד, הממלאת תפקיד של "בית קיבול" הקובע את דין ההכנסה. נמצא, כי על הכנסתו של קיבוץ "חל" סעיף 47(ג) לחוק העידוד, ומכוחו שלו "חל" עליה הדין הקבוע בסעיף 46 לחוק העידוד. "חלותו" של סעיף 46 לחוק העידוד אינה שוללת "חלותו" של סעיף 47(ג) לחוק העידוד. זה כזה "חל" כאשר לכל אחד מהם תחולה שונה, האחד "חל" בהיותו "שוטר תנועה", והאחר "חל" בהיותו "כלי קיבול".

8. בשנת המס 1976 תוקן חוק העידוד (חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 14), תשל"ו-1976). סעיף 47 לחוק העיקרי הוחלף בהוראה חדשה, אשר, לענייננו, קובעת:

"(ג) יחיד או קיבוץ, שהוא בעל מפעל מאושר, יהא חייב על הכנסתו החייבת, שהושגה מהמפעל המאושר, במס הכנסה...".

במקביל תוקן חוק מילווה בטחון, באופן שבהגדרת "הכנסה מוטבת" במקום "סעיף 47" בא, לענייננו, "סעיף 47(ג)(1)" (סעיף 38 לחוק המתקן). בכך באה הבעיה הפרשנית על פתרונה הסטטוטורי. מאז אותו תיקון שוב אינה מתעוררת הבעיה הפרשנית שעמדה לפנינו, ודאי שעל הכנסתו של קיבוץ חלה עתה הוראת סעיף 47(ג) לחוק העידוד. אך אין בתיקון זה כדי לייתר את פרשנותו שלנו, ודאי שאין לומר, כי הצורך בתיקון מלמד כי בלעדיו הדין שונה. אכן, לא פעם נוצר תיקון כדי להבהיר או כדי ליצור מבנה אסתטי יותר (השווה, למשל, ע"א 557/79 (21), בעמ' 509). כזה הוא המצב בענייננו. הטכניקה החקיקתית שנקט המחוקק בעבר לא הייתה אלגנטית. הערכאה הראשונה ציינה, כי ניתן היה וצריך היה לפעול "בצורה ברורה יותר ובלשון מהוקצעת יותר". דעתו של השופט מקובלת הייתה, כנראה, גם על המחוקק, והוא תיקן את הדרוש תיקון.

מטעמים אלה אנו דוחים את הערעור. המערער יישא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 1,000,000 שקל. סכום זה יישא ריבית והצמדה עד לתשלומו בפועל.

השופטת ש' נתניהו: אני מסכימה.

השופט א' גולדברג: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ברק.

ניתן היום, ט"ו באייר תשמ"ה (6.5.85).