

## בעית הפרשנות בדיני מסים

מאת

ד"ר א. ויתקון \*

בעית הפרשנות בדיני מסים היא מן הנושאים שאינם יורדים מסדר היום, וזה כשלעצמו אומר דרשני. מתלבטים בבעיה ואין פותרים אותה. אך אפילו אין בידנו להציע פתרון, רצוי לברר, מה הקושי. נקודת המוצא היא, כמובן, הוויכוח בין הסידי "הפרשנות הדוקנית" 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 לטוף דעתו של המחוקק ולהגשים את כוונתו המשוערת. השיטה ידועה: המחוקק מוזחק כיצור נבון וסביר, ואפילו תמצי לומר, שאין זאת אלא פיקציה מוזרה, משתמשים בה בתור working hypothesis ומגיעים באמצעותה לתוצאה הרצויה.

אם בכל זאת היתה בעבר יד הפרשנים הדוקניים על העליונה, נראה לי שעלינו לחפש את הסיבה לכך בעובדה שכלל הפרשנות הדוקנית קשור קשר אמיץ עם כלל פרשנות אחר, הוא הכלל שבמקרה של ספק דין ההוראה הפיסקלית להתפרש לטובת הנישום. "in dubio pro taxpayer" אומרים על משקל הפתגם הנודע "in dubio pro reo". ללמדנו שכשם שנאשם במשפט פלילי ראוי שיקפידו לטובתו כחוט השערה, כך זכותו של נישום שלא יחוייב במס אלא על בסיס בטוח ויציב. עצם העובדה שהנישום משול לנאשם במשפט הפלילי מגלה לנו את הרקע הסוציולוגי שבדבר. בתקופה שכלל הפרשנות הדוקנית עלה לגדולה, במאה ה-19 ובתחילת המאה ה-20, בתקופת הליברליזם וה-laissez faire, לא ראו את המיסוי בעין יפה. מוגזם לומר שראו בו עונש, אך מותר לומר שראו בו משום פגיעה בחופש הפרט, שצרכים היוניים בלבד של התקציב יכלו להצדיקו. שמירה זו על רשות היחיד בפני השררה העמידו בתי המשפט בראש דאגתם, ולשם כך גזר היה להם להיזקק לכלל הפרשנות הדוקנית. הרי ברור שברוב המקרים הנישום הוא שישליך את יהבו על הכלל הזה וינסה לנצל ניסוח כושל של החוק לטובתו. בידו לטעון שאפילו נראה הדבר מוזר ומפתיע, הרי לפי פירושו המילולי של החוק אין הכרח לפרשו לחובתו. ואילו האוצר, קשה להעלות על הדעת שיבוא ויטען, לעומתו, שככל שהענין אינו סביר, הרי לפי פירושו המילולי של החוק אפשר לפרשו לחובת הנישום ושדי בכך כדי לחייבו. טענה כזאת לא היתה מסברת את האוון. הווכח מן

\* שופט בית המשפט העליון.

1 לאוצר לא נותר אלא לדרוש שאותה מידה של דוקנות תונהג גם לגבי הוראה הפוטרת מהמס ולפרש אף אותה פירוש מילולי וצר, ואמנם, זוהי ההלכה באנגליה וגם אצלנו: ע"א 259/61

## בעית הפרשנות בידיני מסים

התפקד, מקום שהנוסח והכוונה המשוערת אינם עולים בקנה אחד, היה הנישום, ומכאן כוח המשיכה והפופולריות של כלל הפרשנות הדווקנית בתקופה, שהאירה לו פנים. תלמידי עדי שלא מעט ניסיתי להתריע נגד השימוש הגורף והבלתי מבחין בכלל הפרשנות הדווקנית. תמיד נראתה לי החזרה השיגרתיית עליו כהשתמטות מתפקידו של הפרשן לתרץ תירוץין ולפרש את המופלא מאתנו. לא אלאה את הקורא באסמכתאות<sup>2</sup>, ורק אזכיר, ליתר הבלטה, מקרה אחד מהזמן האחרון, שבו אף אני ראיתי את עצמי נאלץ להיזקק לאותו כלל: פקיד השומה תל-אביב נ. דרכי חימיקלים בע"מ<sup>3</sup>. השאלה היתה אם ניתן להתיר פחת על נכס שאינו משמש לצרכי עסק או משל-יד, אלא לצרכי מקור הכנסה אחר, כגון: הכנסתו של שכיר מעבודה. ההגיון דורש תשובה חיובית לשאלה זו, ואילו החוק סותר את עצמו. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה אוסר במפורש, ואילו מסעיף 22 ניתן להסיק כי הפחת מותר. היתה כאן שגיאה חקיקתית — פרי של קונצסיה שניתנה בעבר והתגנבה לתוך סעיף 22 — והרי ברור שבמצב כזה לא ענין לבית המשפט הוא להכריע בין שתי תוצאות סותרות ולהעדיף את המחמירה על המקילה. אך אם לא נקבל את שיטת הפרשנות הדווקנית, השאלה המטרדית אותי היא, מה יבוא תחתיה? מקובל להשיב שההיפך מפרשנות דווקנית הוא פרשנות "ליברלית". פרשנות זו נקראת ליברלית, כיוון שהיא גוהגת מידה של חופשיות עם הנוסח המילולי של החוק על מנת להגשים את רצון המחוקק ולא לסכלו. לדעתה, זה ורק זה תפקיד הפרשן. אך אם צדקתי באמרי שהפרשנות הדווקנית נהקבלה והתבססה על רקע הליכי רליסיס וה־laissez faire, כיון שגם התקופה וגם השיטה נטו לצד הנישום, מה היא גורלו של זה לפי הפרשנות "הליברלית" בימים אלה, שבהחלט אינם מאירים פנים לנישום? השתנו העתים והאקלים התברתי והיום כל הגורמים הקובעים את המדיניות ומגשימיה — המחוקק, הממשלה וגם בתי המשפט — מתייחסים בחיוב לענין המסים. לא כל שכן במדינתנו, שבנסיבותיה המיוחדות מיסוי מירבי הוא ממש צו וצורך השעה. היום קשה להעלות על הדעת מקרה אשר בו הנוסח המילולי של החוק משתמע לסאן ולכאן ואילו הכוונה, לשבט או לחסד, מוטלת בספק. נראה לי שבמצביאות ימינו תמיד אפשר לצאת מן ההנחה שהיתה כוונה לחייב את האזרח במס, ושאינן זה אלא הניסוח שבמקרה לא עלה יפה. אם כן הדבר, כלום לא יהא פירושה של "פרשנות ליברלית" תמיכה ללא סייג ברצון המחוקק לגבות את המס ולעולם לא לוותר?

סבורני שחששות אלה אינם בעלמא. פרשנות — כפי שראינו — אינה קיימת בחלל ריק. היא תוצאה, ולו אך מתחת לסף התכרה, של רוח הזמן (climate of opinion) הניזונה ממקורות שמחוץ לתחום המשפטי. אם רוח הזמן מחזקת את ידי האוצר ואף מתרופף עקרון הפרשנות הדווקנית ושוב אין מקפידים על קוצו של יוד, מתייירא אני שמא יהיה הנישום נתון במצב קשה. אך אולי זוהי תחושת פסימית מדי ועדיין אפשר להציע חלופה אחרת במקום הפרשנות הדווקנית. אפשר אולי לדרוש מהפרשן שתהא פרשנותו מבוססת על מידע ובקיאיות (informed interpretation).

פקיד השומה תל-אביב נ. אלמך, ט"ז פד"י, 1808; ע"א 31/63 פלדברג נ. מנהל מס שבח מקרקעין, י"ז פד"י, 1231, ואחרים.

2 ראה ויתקון ונאמן, דיני מסים, מהדורה רביעית, עמ' 41 ואילך.

3 ע"א 431/69 פקיד השומה תל-אביב נ. דרכי חימיקלים בע"מ, כ"ד פד"י (2), 24.

מידע ובקיאות מניין? בעיני, כל המקורות כשרים, והלוחאי שהיו הפרקליטים באים לבית המשפט, כשהם מצויידיים בכל החומר הכלכלי הדרוש להבנת החוק. כאן אוכיר מקור אחד השגוי במחלוקת הפרשנים. כוונתי לעבודות ההכנה הנעשות לפני מעשה החקיקה (travaux préparatoires). מעולם לא היססתי להשתמש בחומר זה.<sup>4</sup> יודע אני את חולשות המקור הזה, אך לפעמים מוצא אני השראה דוקא בחולשות אלו. חוסר הסבר אף הוא מסביר משהו ושתיקה כהודאה דמיא. אף חוסר תגובה על הסתייגות בדיון בכנסת עשוי לפעמים להתפרש כחוסר כוונה או כהבעת רצון להשאיר את קביעת המדיניות בידי בתי המשפט.<sup>5</sup> הקושי הוא שלעתים מתקבל החוק בנוסח השונה מהנוסח המוצע והמוסבר בדברי ההסבר, ולא תמיד יודעים אנו, מה היו השיקולים שהניעו את ועדת הכספים לסטות מהנוסח שפורסם ועמד לקריאה ראשונה.<sup>6</sup> אף אז יתכן שהכוונה המוצהרת בדברי ההסבר תעמוד בעינה על אף השינויים וההוספות שנתחוללו בנוסח ההוראה בעברה את שלבי הדיון בוועדה.<sup>7</sup>

כאמור, דרכם של פרשנים, דורשי תוצאות מתקבלות-על-הדעת, היא "להעמיד את המחוקק בחוקתו, שיש הגיון וטעם לדברי החקיקה".<sup>8</sup> גילוי ההגיון והטעם, הרי זו מטרתה העיקרית של פרשנות רציונלית. לשם כך ייזקק הפרשן לכל מקור מוסמך של מידע ובקיאות. כאמור, יתכן שימצא מקור כזה בדברי ההסבר והדיונים שקדמו למעשה החקיקה, ונוסיף, שאם קדמה לחוק "תקלה" מסויימת, חזקה עליו שבא להסירה. בדרך כלל אומרים על שופט כי בתוך עמו הוא יושב, לאמור שהוא מעורה בהברה וער לשאי-פותריה ולצרכי השעה. פירושו של דבר שכל אלה הם חומר כשר לשימוש במלאכת הפרשנות. הוא שאמרנו, מטרתה של פרשנות נאורה היא למצוא את הטעם שבדבר, את ה-rationale של הנורמה המשפטית. אם יעלה בדינו להביא את נוסח החוק והטעם המשוער לעמק השווה, כי אז ורק אז תנוח דעתנו ותגל בפשנו ונמצא סיפוק בעבודתנו. הדיבור "תנוח דעתנו" ממחיש היטב את הצד הפסיכולוגי שבדבר. תירוץ הקושיה מביא לידי מנוחה, איזון והרמוניה שלמה. נחת רוח זו אינה אינטלקטואלית בלבד, כי אם גם אסתטית, מוסרית ורגשית. וכיוון שרואים את כליל השלמות בפשנות הפתרון, יתא משא נפשנו לפתרון שסביר בעיני הכל.

אך בהרבה מקרים אין פתרון כזה של common sense נתון להישג דינו. אחת הסיבות לכך היא שבבואנו לחפש את הטעם שבדבר מוצאים אנו לא רק טעם אחד אלא מספר טעמים סותרים ונוגדים. כך, למשל, סבר השופט יצחק כהן (ועמו השופט ברנזון) בענין גבור הנזכר זה עתה, כי את הפטור ממס שבת הניתן בסעיף 72 לחוק מס שבת מקרקעין,

4 דעה אחרת מביע השופט חיים כהן; ראה מראי מקומות ברשימתו של פרופסור דיין, "ושוב על פירוש חוקי הכנסת", הפרקליט, כרך כ"ו, עמ' 358 בעמ' 360.

5 ע"א 422/69 עיריית נהריה נ. אגודה שיתופית נהריה, כ"ד פד"י (1), 603 בעמ' 607.

6 מתוך השמטת ענין על-ידי הוועדה מהנוסח המקורי שבהצעת החוק, לא ניתן להסיק בהכרח שכונת הדברים שונה מהנוסח המקורי, ראה ע"א 330/68 תרו, תעשית רוקחים בע"מ נ. פקיד השומה חיפה, כ"ג פד"י (1), 102.

7 מקרה כזה היה בע"א 289/68 פקיד השומה תל-אביב נ. גיורא נודיק הפקות ביד-לאומיות (1965) בע"מ, כ"ג פד"י (1), 36, ענין של איתור מקום ההכנסה של עובדים מחוץ לארץ לפי סעיף 5(2) לפקודת מס הכנסה.

8 דברי השופט יצחק כהן בע"א 21/70 מנהל מס שבת מקרקעין נ. גבור, כ"ד פד"י (2), 483.

תשכ"ג—1963, אין להחילו על תוספת המס המוטלת לפי סעיף 9 של אותו חוק. לדעתם, פטור זה הוא אישי למוכר החייב במס שבה ולא יכירנו מקומו אצל הקונה, שהוא החייב בתוספת-מס לפי סעיף 9. ועל שום מה סברו השופטים שאותו פטור הוא אישי למוכר ואינו צמוד לעיסקה? כיוון שהפטור ניתן לסוג מיוחד של מוכרים (רשות מקומית, רשות הפיתוח, הקרן הקיימת לישראל והימנותא בע"מ, כל עוד היא בשליטה של הקק"ל), דהיינו, גופים שבהיותם גופים ציבוריים אינם משלמים מסים. ואילו אני, בדעתי החולקת, העליתי ספק, אם זוהי סיבה להעניק לגופים הציבוריים האמורים (ודווקא להם) פטור מהמס ואם הטעם לפטור הניתן להם בסעיף 72 אינו טעם אחר, והוא להקל על מכירות מצד אותם גופים. עינינו הרואות שהן הרוב והן המיעוט שאבו את טעמיהם מתורת הכלכלה והכספים הציבוריים, אך לא הגיעו לכלל דעה אחידה. אומרים שפרשן העוסק בענינים פיסקליים אסור לו להיות בור ועם הארץ בתחום הכלכלה, אני מסכים, אך אל גשלה את עצמנו. ככל שאתה מרבה מידע ובקיאות בתחום הכלכלה, יתברר לך, כמה הדברים מסובכים ושנויים במחלוקת המומחים, ושקשה להשיג בהם הנחיה. לפעמים נדמה לך שאף מידע ובקיאות אינם אלא משענת קנה רצוף.

אך נראה לי שהקושי העיקרי, שבו נתקל הפרשן היום בתחום דיני המסים, בא ממקום אחר. לא כל הוראות של חוק עשויות הן מעור אחד. רוב ההוראות באות להסדיר דפוסי התנהגות המקובלים על בני אדם ואינם נתקלים בהתנגדותם. טול, לדוגמה, דיני חוזה וזניקין, דיני ירושה או המשפט המסחרי. בחברה מסודרת ותקינה לא תמצא עליהם עוררין. אך יש גם הוראות של חוק, שתפקידן לכוף על הציבור בשוטם ובעקרבים דפוסי התנהגות, הציבור אינו מקבלם בנפש חפצה. הוראות "לוחמות" כאלו — fighting provisions — גמצאות בדיני המסים, והן מעמידות את הפרשן בפני בעייה מיוחדת. בענין המיסוי יש התנגדות מצד משלמי המסים (taxpayers' resistance). אין כוונתנו כאן למעשי השתמטות ממס, כגון זיופים, העלמות, השמטות וכיוצא בכך. מעשים בלתי חוקיים כאלה אף הם תוצאה של חוסר רצון לקבל את עול החוק, אך זוהי תופעה כללית וענין למשפט הפלילי לענות בה. ההתנגדות שאנו עוסקים בה בשורות אלו אינה התנגדותם של מפירי חוק ופורצי גדר, אלא תגובתו של ציבור המבקש להכשיל את מטרת החוק בלי להפרו.

נסקור בקצרה את הרקע לתופעה זו. המיסוי הפך לגזרה שאין הציבור מוכן לעמוד בה. לא אמרתי שוהי גזרה שאין הציבור "יכול" לעמוד בה, כי אינני יודע, מה יכולת הציבור להרים את נטל המסים. אך קל לראות שאין הציבור מוכן לעמוד בגזרה ולשתף פעולה עם השלטון למען הגדל ככל האפשר את הכנסות המדינה ממסים. נהפוך הוא: משלמי מסים מקדישים מחשבה, תכנון ומאמצים להפחתת נטל המס. והם רואים צידוק לעצמם במשימה זו. בעוונותינו הרבים, הממשלה מתקשה לבלום את עלית ההכנסות המחזירים ומשתמשת במיסוי (לפחות בחלקו) כתחליף למטרה לשמור על יציבות המשק. אמנם אין ספק שהשמירה על יציבות המשק בפני סכנת האינפלציה אף היא ממטרותיה המוכרות של מדיניות פיסקלית. אך נראה שבעברו את גבול הנסבל צפוי מיסוי כזה להתגלות בעיני הציבור כתחבולה לשלול ממנו את ההכנסות, שזה עתה הצליח להבטיח לעצמו. גרועה מזו, לא כל הציבור זוכה במידה שווה לשמור על רמת חייו והחלק המקופח רואה במיסוי מופרז את המחיר שעליו לשלם בעד גזירותיהם של אחרים.

התוצאה היא שהציבור (אפילו מובן לו שהמיסוי מיועד גם למטרות אחרות ובפרט לצרכי בטחון) רואה בהתנגדות לתשלום המסים חלק ממאבקו על רמת חיים, שאינו מוכן לוותר עליה. ההבדל המוסרי בין דרישה להגדלת ההכנסה האישית לבין התחירה להפחתת נטל המס הולך ומיטשטש, וכזו גם זו בגדר המותר. השג שסקטור אחד מה ציבור משיג במאבק זה, סקטור אחר רואה בו צידוק לעצמו להגברת מאמציו. על רקע זה הולך ומתגבר השימוש בתכניות ופעולות הנקראות "הימנעות ממס" ובטובות הנאה למיניהן שתוצאתן "סחיפת בסיס המיסוי" (tax base erosion).

דרך אחת שבה מבקש המחוקק להתגבר על תופעה זו, היא הדרך של מתן הוראות ספציפיות. באו משלמי מסים ומצאו דרך להעביר חלק מהכנסתם לקרובים או להשאירו בידי תאגידים שבשליטתם או להפכו לטובות הנאה, שקשה לזהותן כהכנסה חייבת במס, או להפחית את הכנסתם על ידי ריבוי הוצאות וכיוצא בכך פעולות מופעולות שונות; בא המחוקק וקבע בהוראה שההכנסה הכנסה היא, ואין חכמה ואין תבונה ואין עצה לנגד רצון המחוקק. ככל שהוראה כזאת ספציפית יותר, מצטמצם שדה פעולתו של הפרשן. אפילו נראית לו פעולתו של הנישום כמוצדקת מבחינה עסקית וכלכלית, רציונלי זה חייב לסגת בפני הרציונלי של ההוראה הספציפית המבטלת את תוצאות הפעולה. כאן אין בעיה של פרשנות. אך המחוקק לא הסתפק במתן הוראות ספציפיות, אלא ראה חובה לעצמו להלחם בתופעה של הימנעות ממס גם בדרך של הוראה כללית (omnibus clause). הוראה כזאת היא הסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, שלפיה מותר לפקיד השומה להתעלם מעיסקה המפחיתה את המס, כשהוא סבור שהיא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, וזאת אפילו אינן נוגדות את החוק. הוראה זו מעלה בעיה קשה של פרשנות, ואף אם אין בידינו להציע לה תשובה, רצוי לעמוד על שרשי הבעיה.

הבעיה היא — כך נדמה לי — שהוראה מעין זו יוצרת מעגל קסמים. היא משמעה לפרשן ציווי קטיגורי לפסול, לצורך המס, פעולות מסוימות, שאינן מוגדרות אלא לפי תוצאתן. אם תשאל, אילו הן הפעולות הללו ומה משמעותן, לא תציל תשובה מפי ההוראה, אלא שהכוונה לפעולות הגורמות להימנעות ממס. ההוראה עשירה בעצמתה הרגשית, אך עניה בתכונה הקונצפטואלי. כשמנסים אנו להגדיר הימנעות ממס, נוקקים אנו, בלי משים, למילות גנאי, אך בזאת רק הסטנו את נקודת הכובד מהמישור השכלי למישור הרגשי. והרי ברור שאין לוותר על הגדרות. אילו הפעלנו את ההוראה כפשוטה, היינו מגיעים לאבסורד. היינו צריכים לבדוק אצל פלוני, אם לא היה משלם מס גבוה יותר, אילו, למשל, היה נושא אשה, ואצל אלמוני, אילו נשאר רווק, וכהנה וכהנה לגבי חיי הפרטיים והמקצועיים של כל אחד. כדי להציב להוראה סתמית כזאת גבולות, גדרש הפרשן לעשות הערכות שבתחום המוסר (value judgments). עליו לבדוק את העיסקה ולראות מה טעמה, אך אפילו הגיע לכלל דעה שמבחינה עסקית ומשפטית כללית יש טעם בעיסקה, עדיין עליו לבדוק — כנראה לפי קנה מידה של מוסר ושל אורחות טובה — אם אין זו אחת העיסקאות שבאמצעותן מבקש האזרח להתחכם ולחבל במטרת החוק שהיא, כאמור, להגיע למיסוי מירבי. אמנם, נראה לי שרוב הפרשנים סבורים עדיין שמשנמצאה העיסקה בעלת טעם עסקי, בזה גם עברה את המבחן השני, המוסרי. אך הספק מקנן בלב, אם אמנם בכך מיצינו את כוונת ההוראה. אולי ביקש

המחוקק להכניע את כל השיקולים העיסקיים, כשפנה לחוש האזרחות הטובה וקרא לפרשן קריאה נמרצת לשים קץ לכל ההתחכמויות העלולות לסכל את מדיניותו. הרי אם לא תאמר כן, מה הועיל המחוקק בתקנתו ?

יחכן שבפסק־דין שניתן לאחרונה בענין בנין נ. פקיד השומה תל-אביב<sup>9</sup>, היה משום עימות בין שתי הגישות הללו. מעשה בבעל בית שגבה מדיירו דמי מפתח וטען שאין עליו לשלם עליהם מס הכנסה אלא לפי השיעור המיוחד הנקבע בסעיף 124, ואילו פקיד השומה ראה בתשלומים אלה דמי שכירות בהסוואה של דמי מפתח. בית המשפט המחוזי הצדיק את הפעלת הסעיף 86 במקרה זה, ואילו בית המשפט העליון סבר שהיו אלה דמי מפתח פשוטים כמשמעם. השופט המחוזי המלומד הדרך על-ידי השיקול שדמי המפתח הללו, שנגבו בסכומים ניכרים מאותו דייר בהזדמנויות חוזרות ונשנות, לא יכלו להיות דמי מפתח אמיתיים, ואילו בית המשפט העליון הגיע למסקנה ההפוכה מתוך ניתוח המושג "דמי מפתח", כפי שנתגבש והוכר על-ידי המחוקק בחוק דמי המפתח ובפקודת מס ההכנסה עצמה. אפשר לומר שניתוח זה גילה פגמים בהנמקת בית המשפט המחוזי ושאותה עיסקה, שגראתה לזה האחרון כיוצאת דופן ומלאכותית, נמצאה רגילה והגיזית בעיני בית המשפט העליון<sup>10</sup>. אך במוחי מנקה הספק, אם אין להרהר ולהגדיר את ההבדל בין שתי הערכאות בצורה אחרת. הראשונה ראתה את העיסקה, מעיקרה, כנופלת לגדר אותם שיקולים אירציונליים, שסעיף 86 כופה עלינו, ואילו הערכאה השניה ראתה בהכשר, שחוק דמי המפתח וסעיף 124 לפקודת מס הכנסה נתנו לדמי מפתח, כוונה חקיקתית עדיפה, שדחקה את רגלי הכוונה שבסעיף 86. באספקלריה זו שוב מגיעים אנו לאמת הפשוטה, שענין הפרשנות הוא ענין של בחירה בין שיקולים וטעמים

סותרים. כנאמר: "פסק־דין הוא מעשה של רצון" (a judgment is an act of will).

פתרון לא מצאנו, אך הצבענו על טיבה המיוחד של הפרשנות, מקום שהמחוקק בחר כבסיס לחקיקתו לא מושגים אינטלקטואליים ברורים ומוגדרים, אלא ערכי מוסר ורגש. בתחילה העלינו את השאלה, אם יש לפרש חוק פיסקלי "ככתבו וכלשונו" או שמא רצוי לפרשו "כרוחו". כעת נכנס מעין מימד חדש לתורת הפרשנות והשאלה היא אם לא נגזר על פרשן הנאמן לתפקידו לפרש את החוק לא רק "כרוחו", אלא גם "כזעמו". פרשנות כזאת אינה ממין הפרשנות המקובלת. היא מתנהלת במישור אחר. שיקוליה הבלתי מגובשים פותחים פתח למידה רבה של סובייקטיביות. בזה סכנתה. ספק אם אפשר לראות עדיין בדיני המסים "משפט של משפטנים". אם גורה היא, נקבלה, אך כלום יוכל ציבור הפרשנים לעמוד בה ?

9 ע"א 34/70, כ"ד פד"י (2), 425.

10 אם כי קשה לי לקבוע מבחנים לפסילת עסקה או להכשרתה, לא למותר לציין מבחן אשר, לדעתי, אינו מבחן כלל ועיקר, והוא שהעסקה היתה מסובכת ומתוכננת יפה: ע"א 416/65 ורוק נ. פקיד השומה תל-אביב, כ' פד"י (2), 351.