

פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם

22. פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם

תוכן עניינים

22. פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם 625

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

22. פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם

משמעות המונח 'לפרש' הינה להבהיר את הטקסט, להביא להבנתו. יש הסוברים, כי פרשנות הינה תהליך קוגניטיבי כללי, שאינו ניתן להסדרה על-ידי מערכת המשפט. ראייה לכך שטענה זו אינה נכונה ניתן למצוא בקיומם של כללי פרשנות שונים בשיטות משפט של מדינות שונות¹³⁹³.

במדינות רבות נמצא הבדל בסיסי בין פרשנות החקיקה האזרחית לבין זו של דיני המיסים, אם כי, בדרך כלל, כלי הפרשנות יהיו זהים בשני המקרים¹³⁹⁴. הבדל פרשני זה נובע מהתפיסה, שבאמצעות חוקי המס מגבילה המדינה את החופש של אזרחיה. המדינה מחוקקת חוקי מס וגם אוכפת אותם על אזרחיה. המיסים המוטלים על האזרח נתפסים כפוגעים בו ובקניינו¹³⁹⁵. מכיוון שכך, הגישה הרווחת היא, שתחיקה פיסקלית חייבת להיות מושרשת באופן חזק יותר על-ידי בית הנבחרים מאשר תחיקה בתחומי משפט אחרים. כלומר, היא חייבת להתקבל על-ידי הרשות המחוקקת ולא בדרך של חקיקת משנה מטעם הרשות המבצעת.

עיקרון זה בא לידי ביטוי לעיתים תכופות בהסדרי חוקות של מדינות שונות. הוא מקובל גם במקרים שהסדרים חוקתיים כאלו אינם קיימים¹³⁹⁶. פעמים רבות, יש לכך השפעה על פרשנות חוקי המס. הנטייה הפרשנית היא למזער את "הפגיעה" באזרח. כך למשל, **בבלגיה ובדרום-אפריקה**¹³⁹⁷, בהתבסס על עקרונות חוקתיים כלליים, פירשו חוקים פיסקליים עם מרחב תמרון מאוד קטן. לפי המקובל **בבלגיה**¹³⁹⁸ ו**בצרפת**¹³⁹⁹, במקרה של ספק, יפורשו חוקי המס לטובת הנישום ונגד רשויות המס¹⁴⁰⁰. באותן מדינות אסור לעשות היקשים או אנלוגיות כלשהן. הפרשן כבול שם באופן נוקשה למשמעות שניתנה למונח בחקיקה האזרחית או במשפט הפרטי. באופן דומה, על-פי סעיף 84 לחוקה **ביפן**¹⁴⁰¹, חוקי המס צריכים להתפרש באופן דווקני הכובל את הפרשן ללשון החוק. תפיסה זו באה לידי ביטוי גם בהחלטות שניתנו על-ידי בית המשפט לחוקה **ברפובליקה של קוריאה (דרום-קוריאה)**¹⁴⁰². **באוסטריה, גרמניה, נורבגיה ופרו**¹⁴⁰³ התפיסה הינה דומה בעיקרה, אם כי באוסטריה ובגרמניה קיימת מחלוקת בעניין זה לגבי מספר נושאים ספציפיים¹⁴⁰⁴. **באינדונזיה**¹⁴⁰⁵ אף היא לא ניתן לפרש את דיני המס באמצעות היקש או על-ידי הסתמכות על הכלל בדבר *'argumentum a contrario'*, דהיינו - פרשנות כנגד המנסח.

גם בשיטת המשפט האנגלו-אמריקאית ניתן למצוא את העיקרון הבסיסי לפיו החובה לשלם מיסים מבוססת רק על חוק הקובע חובה זו באופן מפורש וברור. כך הוא הדין למשל, **באנגליה, דרום-אפריקה, ישראל, ניו-זילנד, סינגפור וקנדה**¹⁴⁰⁶.

פרופ' Prebble, שכתב את הדו"ח של **ניו-זילנד** בכנס IFA בנושא פרשנות אמנות מס¹⁴⁰⁷, הצביע על הבדל מעניין בין חוקי מס לבין חוקים אחרים: בעוד שביחס לחוקים אחרים, כאשר לשונם אינה ברורה, הפרשן צריך להתחקות אחר התכלית הסטטוטורית של החוק ולפרשו לאורה, אין הדבר כך כאשר לחוקי מס. התכלית המרכזית של חוקי מס אינה אלא הגדלת המקורות הכספיים של המדינה לשם מימון הוצאותיה. מכאן, שאם נביא בחשבון

את התכלית הזו בפרשנות חוקי מס, הנטייה תהא לפרשם תמיד לטובת רשויות המס ונגד הנישום.

באנגליה, הגישה הרווחת רואה במיסים המוטלים על האזרח פגיעה בו ובקנייניו¹⁴⁰⁸. לכן, המגמה הפרשנית המוקדמת הינה למזער את "הפגיעה"¹⁴⁰⁹. הנטייה למזעור הפגיעה בנישום נבעה מסיבות נוספות, כגון: אהדה טבעית לנישום החלש, בעומדו כנגד גוף גדול וחזק כמו מדינה, וכן חששו הטבעי של כל שופט מפני טעות. ברור שמבחינת שיקולים של פיזור הנזק - טעות לרעת הנישום תוצאתה קשה מאשר טעות לרעת המדינה. על-כן, באנגליה, במיוחד בפרשנות דיני מיסים, השופט מחויב למילות החוק. הוא אינו רשאי להביא בחשבון את כוונת המחוקק או לבחון, אם התוצאה הפרשנית המתבקשת מלשון החוק הינה הגיונית או ראויה¹⁴¹⁰. פרשנות תכליתית או פיתוח של המשפט ייחשבו באנגליה כעושה וכגזלה של זכויות המחוקק ויעלו לכדי פגיעה בעיקרון הפרדת הרשויות¹⁴¹¹. ככלל, הגישה הינה היתה דוקנית ונוקשה. ניתן היה להיעזר באמצעים חיצוניים במקרים מוגבלים מאוד.

המצב שונה **בארצות-הברית**. שם דיני המיסים מפורשים בצורה יותר רחבה כבר מאז סוף שנות

ה-30 של המאה הקודמת¹⁴¹². למעשה, כך גם במדינות אחרות. הדרישה לפיה יש לפרש את חוקי המס באופן צר, שאינו מתחשב בתכליתם, מקובלת באופן עקרוני בלבד. **באיטליה**¹⁴¹³, לדוגמה, הפרשנות הצרה שמקובלת באופן רישמי ביחס לחוקי מס אינה נחשבת עוד למעשית. בפרקטיקה, חוקי המס מפורשים באופן רחב יותר.

ניתן להבחין בשינוי מגמה בפרשנות דיני המיסים במספר מדינות. אחד הגורמים העיקריים שתרמו לשינוי מגמה זו נעוץ בנקודת המבט הכלכלית¹⁴¹⁴. נקודת מבט זו מכונה, בעיקר במדינות האנגלו-אמריקאיות, 'מהות מול צורה' (*Substance v. Form*) או 'דוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה' (*Substance Over Form Doctrine*)¹⁴¹⁵. על-פי דוקטרינה זו, פעולת הנישום לא נבחנת אך ורק דרך הפריזמה של צורתה הפורמלית, אלא בעיקר דרך מהותה. הווה אומר: בית המשפט מבקש לברר מה הן כוונותיו ומטרותיו העסקיות-כלכליות האמיתיות של הנישום, והאם הן זהות לצורה הנחזית.

אפילו **באנגליה** ניתן להצביע על שינוי מגמה בפרשנות של בתי המשפט בשנים האחרות¹⁴¹⁶, במיוחד ביחס להימנעות ממש¹⁴¹⁷. המפנה המשמעותי בגישת הפרשנות של דיני המס באנגליה בא לידי ביטוי בפסק-הדין בעניין Pepper משנת 1992¹⁴¹⁸. באותו מקרה, בית הלורדים (*the House of Lords*) סבר, כי כאשר המשמעות של כלל משפטי בדין הפנימי הינה מעורפלת, ניתן להיעזר, אם כי במידה מוגבלת, בהיסטוריה החקיקתית שלו כפי שהיא משתקפת מהפרוטוקולים הרשמיים של הדיונים בפרלמנט האנגלי¹⁴¹⁹.

בקנדה, הגישה הרווחת מצדדת בתפיסה האנגלית¹⁴²⁰. אלא שגם כאן, החלה להתפתח מגמה פרשנית גמישה יותר¹⁴²¹. רוב המדינות בהן נוהג המשפט האנגלו-אמריקאי נוקטות כיום במגמה זו¹⁴²².

פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם