

ביוש בחסות דיני המס

לימור ריזה*

מאמר זה בודק עד כמה ביוש בדיני המס – ובפרט בדיני מס הכנסה – מוסדר בחוק עצמו, ולא רק ברשתות החברתיות, ובוחר את ההצדקות המונחות בבסיסו של הסדר זה במישור האזרחי. הטענה המרכזית של המאמר היא שפרסום שמו של הנישום המתדיין בפסק הדין פוגע בשוויון, הואיל ושמו של בעל הדין נחשף בציבור (גם אם זכה בדין) בעוד שמו של נישום שעניינו נחתם במסגרת הליכי השומה נותר מתחת למכ"ם, מחוץ לעין הציבור. השוויון נפגע אף ביחס לנישומים אחרים שהמחלוקת בינם לבין המדינה אינה אזרחית גרידא, אלא מחלוקת מעין־פלילית. נישומים ששילמו כופר כסף נהנים יותר מהגנת הפרטיות, ופחות פרטים מוצנעים לגביהם מובאים לידיעת הציבור. נתון זה מחזק את הטענה שההליך המיסויי אינו שוויוני. נראה שבמאבק בין זכות הציבור לדעת, מצד אחד, לבין הזכות לפרטיות, מן הצד האחר, נזנח ערך השוויון. בשל חשיבותו של השוויון לפני החוק, יש להוסיפו למשוואת האיזון בין פומביות לבין פרטיות.

שוויון – לפחות במובן הפורמלי – מחייב חשיפה של פרטי כל הנישומים או אי־חשיפה גורפת שלהם. המאמר דוגל בחלופה השנייה, קרי, בהפסקת חשיפתם של שמות הנישומים שפנו להליך אזרחי בבית המשפט. הטעם לכך כפול. ראשית, למרות ההרמוניה החקיקתית, דיני המס מובדלים עדיין מדינים אחרים, שכן על פי החוק, בררת המחלוקת בערעורי מס הכנסה היא דיון בדלתיים סגורות. אם הדיון גופו נערך לא לעיני הציבור, אזי הקרקע מתחת לצידוק של פגיעה בפומביות הדיון נשמטת. הרי אם הדיון נערך בדלתיים סגורות, בלאו הכי אין שקיפות מלאה בזמן אמת של ההליך המשפטי בערעורי מס, וזאת מכוח החוק עצמו. שנית, קיימת מגמה מוצדקת להצניע את שמותיהם של בעלי הדין בפסקי דין בכלל, ולא דווקא באפיק

* מרצה בכירה, בית הספר למשפטים, הקריה האקדמית אונו. ברצוני להודות לדורון מנשה, לאסף הרדוף, לפבלו לרנר, לגרשון גונטובניק, ליתר המשתתפים בכנס הביוש של המרכז הבינתחומי הרצליה, וכן לחברי מערכת כתב העת רן מס (עורך), מיה אטינגר ואון דבורי, על הערותיהם המועילות.

המיסוי. בעידן הדיגיטלי, כאשר פסקי הדין נגישים לציבור הרחב, ענייניו המוצנעים של הנישום עלולים להיות חשופים לעיני כל. למרבה הצער, נכון למועד כתיבתן של שורות אלה, רק במקרים ספורים מסיבים את שמות המתדיינים בפסקי דין מיסויים ל"פלונים" או ל"אלמוני", כך שנראה כי כמעט כל מי שמעז לחלוק על הצו המיסוי של הרשות המנהלית ולהגיע לפתחו של בית המשפט חושף את עצמו לביוש בחסות הדין.

המאמר קורא למנוע את הביוש של הנישום-המתדיין בסכסוך אזרחי, המעוגן כיום בחקיקת המס, על ידי שינוי בררת המחדל כך ששמו לא יאוזכר ונתוניו האישיים יטושטשו במסגרת פסק הדין המתפרסם ברבים. מסקנה זו היא התוצאה המיטבית הנובעת מאימוץ עקרון השוויון לשיח המאזן בין פומביות הדין, מצד אחד, לבין הזכות לפרטיות, מן הצד האחר.

פתח דבר

פרק א : חשיפת המידע על נישומים בפקודת מס הכנסה

1. הקטגוריה הראשונה : מישור אזרחי

2. הקטגוריה השנייה : מישור מעין-פלילי

3. הקטגוריה השלישית : מישור פלילי

פרק ב : הזכות לפרטיות מול עקרון הפומביות

פרק ג : אי-פרסום שמות הנישומים בערעורי מס

1. כללי

2. שילוב מימד השוויון

(א) מושא השוויון

(ב) היקף הפרטים הנחשפים

3. אי-פרסום שמות הצדדים

(א) כללי

(ב) בררת המחדל : דלתיים סגורות

(ג) הכלל : פרסום פסקי דין במיסים

(ד) ביקורת על הרציונל של פרסום שמות הצדדים במיסים

(ה) ביקורת על הרציונל של פרסום שמות הצדדים בדין הכללי

סוף דבר

פתח דבר

מאמר זה יבדוק עד כמה ביוש¹ בדיני המס – ובפרט בדיני מס הכנסה – מוסדר בחוק עצמו, ולא רק ברשתות החברתיות, ויבחן את ההצדקות המונחות בבסיסו של הסדר זה במישור האזרחי.

על פניו נראה שלא רבים מאיתנו היו חפצים לשתף את שכנינו, מקורבינו או מידועינו בפרטי הכנסותינו, וזאת בין אם מצבנו הכלכלי שפיר ובין אם לאו. האם הזכות לפרטיות אינה משתרעת גם על ממוננו? עם זאת, נראה שבפקודת מס הכנסה² ובדין בכלל יש שורה ארוכה של הסדרים המאפשרים לפרסם נתונים לא מחמיאים ואף פרטיים של נישומים, ולא דווקא של עבריינים מורשעים. אומנם היד עד כה אינה קלה על ההדק, אך כוח רב מוענק לרשות המיסים בחסותה של חקיקת מס הכנסה.

אבקש לחלוק עימכם הקוראים חוויה אישית. לפני כמה שנים פגשתי באירוע חברתי זוג נחמד. במהלך הערב שוחחנו, הצגנו את עצמנו בשמותינו הפרטיים, כמקובל במחוזותינו, דיברנו על הא ועל דא, וחלקנו אירוע נעים. בסיום האירוע החלפנו מספרי טלפון כדי שנוכל לשמור על קשר, ועל מנת להוסיף את מספרי הטלפון לרשימת אנשי הקשר שלנו, שאלנו גם בראשונה לשם המשפחה. נפרדנו לשלום. שם המשפחה "צלצל" לי מוכר מאוד, ולא חלף זמן רב עד שהבנתי כי למעשה אני יודעת פרטים רבים מאוד על הזוג הנחמד, שרובם לא סופרו לי כמובן באותו מפגש ראשון ויחיד שלנו, ואשר ייתכן שגם לעולם לא היו מובאים לידיעתי. פרטים אלה כללו לא רק את עיסוקם ומצבם הכלכלי, אלא גם את מצבם המשפחתי ואפילו את מצב היחסים ביניהם. אף שלא יזמתי שום חקירה או שאלה שבגינה נודעו לי כל הפרטים הללו, הרגשתי חטטנית; הרגשתי כמי שחושפת פרטים על אותו זוג נחמד ופוגעת בפרטיותו. התברר לי כי שם המשפחה, ש"צלצל" לי מוכר כל כך, פשוט הופיע בזמנו בסילבוס שלי, וכי כל הפרטים האישיים הללו הובאו לידיעתי בפסק דין שקראתי. לא למותר לציין כי בהליך המשפטי אותם בני זוג שפגשתי – הנישומים – זכו.

דיני המס עוסקים לכאורה בשלוש קטגוריות שונות של נישומים. הקטגוריה הראשונה היא נישומים שיש להם מחלוקת במישור האזרחי גרידא עם רשות המיסים, דוגמת הזוג לעיל. הקטגוריה השנייה היא נישומים שיש לגביהם חשד לעברה במישור הפלילי אך אין הרשעה בפלילים. דוגמה מובהקת לכך היא נישומים המשלמים כופר כסף כתחליף להליך הפלילי. הקטגוריה השלישית היא עברייני מס מורשעים.

1 האקדמיה ללשון העברית אימצה את המילה "ביוש" כמילה העברית ל-shaming. ראו "ביוש" **למד לשונך** 114 (האקדמיה ללשון העברית – המזכירות המדעית, רחל סליג עורכת, 2016) hebrew-academy.org.il/2016/08/07/%D7%9C%D7%9E%D7%93-D7%9C%D7%A9%D7%95%D7%A0%D7%9A-114/.

2 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה).

טלו את המקרה הבא: אלמונית היא אדם מן היישוב, ולא אשת ציבור. יש לה משרה סטנדרטית, והיא מפקידה את הכנסתה החודשית, שמקורה בעבודתה בלבד, בחשבון הבנק שלה. כמו רבים וטובים מתושביה של חברה מפותחת, לאלמונית יש קוד זיהוי סודי המאפשר לה להיכנס לחשבון הבנק שלה ולבצע בו פעולות, ולא יעלה על הדעת שפרטי החשבון שלה והכנסתה יפורסמו ברבים.³ בהיותה אם לילדים קטנים, אלמונית נעזרת במטפלת כדי שתוכל לצאת לעבודתה ולייצר הכנסה.⁴ אלמונית פונה לרשות המיסים ומבקשת לנכות את הוצאות ההשגחה של המטפלת. היעלה על הדעת כי בעקבות מחלוקת אזרחית, שאולי אף ידה של אלמונית תהא בה על העליונה,⁵ ידע הציבור הרחב מהי הכנסתה החייבת של אלמונית?

אם לנישום יש מחלוקת עם פקיד השומה על שומת מס ההכנסה, הוא נדרש ראשית להתנהל מול רשות המיסים במסגרת הרשות המנהלית בשני הליכי שומה נפרדים (המכונים "שלב א" ו"שלב ב"). אם הצדדים מגיעים להסכמה, פרטיו של הנישום נשארים חסויים, אולם אם הוא חולק על החלטתה של רשות המיסים ומגיש ערעור לבית המשפט המחוזי,⁶ האנונימיות כבר אינה מובטחת לו. בדוגמה שלנו, אם הסכסוך בין אלמונית לבין רשות המיסים יסתיים במסגרת הדיונים המנהליים (שלב א ו-ב), פרטי המקרה – ובכלל זה פרטי הכנסתה של אלמונית – לא יחשפו ולא יובאו לידיעת הציבור. פרטיותה של אלמונית תפוג ברגע שהיא תפנה לבית המשפט בהליך אזרחי, וזאת גם אם יש אמת בטענותיה, ואף אם היא תזכה בדין.

הבעיה בפרסום פסק הדין נעוצה בעיקר בפרסום פרטים – ובראשם שמות הצדדים ושמות של עדים – שעלולים לזהות את הפרט ולפגוע בצנעתו, וזאת במיוחד בתקופתנו,

3 אומנם אין בחוק הוראה פרטנית העוסקת בסודיות בנקאית, אך זו מעוגנת בעיקרה בחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981. ראו, למשל, רות פלאטור-שנער "הסודיות הבנקאית לאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, והשיח החוקתי החדש" **קריית המשפט** ח 71, 74–75 (2008).

4 תרחיש זה דומה לעובדות בע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' פרי** (פורסם בנבו, 30.4.2009) (להלן: פרשת פרי). אומנם, במקרה זה הושמטו מפסק הדין פרטי ההכנסה של הנישומה, אולם בעובדות פסק הדין של המחוזי צוין כי היא לא יכלה לרשום את ילדיה למעונות ויצ"ו או נעמ"ת בשל הכנסתה הגבוהה יחסית (עמ"ה (מחוזי ת"א) 1213/04 **פרי נ' פקיד שומה גוש דן** (פורסם בנבו, 3.4.2008)). בפרשה זו קיבל בית המשפט (במחוזי ובעליון) את עמדת הנישומה, אך בחקיקת בזק תוקן ס' 31(1) לפקודה כדי למנוע ניכוי בגין הוצאות מטפלת. לביקורת על פסק דין זה ועל השיקולים בעד הכרה בניכוי הוצאות מטפלת ראו, למשל, יורם מרגליות "על גרסיביות מדומה בתחום מיסוי המשפחה" **מאזני משפט** ב 351 (2002); צילי דגן "הוצאה מוכרת" **עיוני משפט** לא 257 (2009); צילי דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס" 170 לפקודת מס הכנסה" **מחקרי משפט** כה 889 (2009); יצחק הדרי "תשמור האם ולא השם" **עורך הדין** 2, 93 (2009). כן ראו לימור ריזה "ילד גידלתי ורוממתי – והמדינה פגעה בי? ! הכרה בניכוי הוצאות השגחה על ילדים ואפיון הוצאה מעורבת המאחה את מטרות המס" **ספר אריה לפידות** 245 (דוד גליקסברג עורך, 2015).

5 בדומה לפרשת פרי, שם, שבה זכתה הנישומה בדרישתה להכרה בהוצאות השגחה על ילדים הן בבית המשפט המחוזי והן בעליון.

6 להרחבה על הליכי השומה והערעור ראו את הדיון להלן בחלק ג2(א).

שבה פסקי הדין זמינים במאגרי מידע ונגישים לציבור הרחב.⁷ הפגיעה בצנעת הפרט אינה ייחודית כמובן לתחום המס, ויכולה להתעורר גם במקרים רבים אחרים, כגון כאלה העוסקים בכריאותו. אולם אף שהביוש בחסות החוק הוא רחב, המאמר יתמקד רק בדיני המס. אלא שגם הביוש בחסות דיני המס הוא רחב, ומתפרש הן על נישומים במישור האזרחי, הן על נישומים במישור המעין-פלילי והן על נישומים במישור הפלילי. המאמר הנוכחי יבחן רק את ההצדקות לפרסום ברבים בענייני מיסים של נישומים מהקטגוריה הראשונה. הדעת נותנת כי ביוש בחסות החוק צריך להבחין בין סוגי הנישומים, ולא נראה שעד כה נתן המחוקק את דעתו לכך.

הסכסוך המיסויי הוא לכאורה סכסוך בין הפרט לבין הרשות, בין שמדובר בסכסוך אזרחי ובין שמדובר בסכסוך פלילי. על רקע זה הטיעון המרכזי הוא שבמישור האזרחי, גם אם יש מי שסבור כי חשוב לדעת איך רשות המיסים התייחסה לפלוני ומה הייתה קביעתה, אין הצדקה איתנה לפרסם בכל המקרים את שמו של פלוני במסגרת פסק הדין המיסויי. לא רק שקישור המידע לנישום הספציפי אינו מעלה ואינו מוריד, הוא מהווה פגיעה של ממש באותו נישום וחוטט בענייניו הפרטיים, ויש בו משום הפליה לרעה של הנישום ביחס לנישומים שבחרו לא לפנות להליך המשפטי או שטענתם התקבלה בהליכי השומה המנהליים, ודרך המלך הייתה אילו הסדיר המחוקק פרטיות זו בחוק.

אף שדיני המס הם חלק מהמקטריה המשפטית, הטענה היא שבנוגע לעקרון הפומביות אין לגזור גזרה שווה בין ההליכים המשפטיים ה"רגילים" לבין הליכי המס, בפרט בתחום מס ההכנסה, שבו קיימים הליכים מנהליים ושיפוטיים ייחודיים. אם נייבא את העקרונות הרגילים – עקרון הפומביות מול עקרון הפרטיות – אל השיח המיסויי, נוכל למצוא לכאורה הצדקה לחשיפת מידע של נישומים גם במישור האזרחי-המנהלי, שכן חשיפה כזו תתרום להשגת שוויון (שכל אחד ישלם באמת לפי היכולת הכלכלית שלו), למניעת הפליה ושרירותיות, ולהבטחת ודאות בתשלומי המס. יש מחקרים שמראים כי תחושת הפליה גם מפחיתה את נכונותם של אנשים לשלם מיסים, ובכך יש משום פגיעה ביעילות.⁸ אך גם ניתוח זה אינו מלמד שצריך לחשוף את שמות הנישומים המתדיינים. מכאן, ככל שמדובר בנישומים שהמחלוקת בינם לבין הרשות (להבדיל משני צדדים פרטיים) היא מחלוקת אזרחית-כספית גרידא, ואשר ייתכן גם שהצדק בצידם, המחוקק צריך לשמור על פרטיותם. זאת ועוד, להבדיל מדינים אחרים, יש כאן הפליה נוספת שלא הובאה בחשבון: אם רוצים לשמר את ערך השוויון, יש לגזור גזרה שווה לגבי כל הנישומים, כלומר, לחשוף את שמותיהם של כל הנישומים, לרבות בהליך המנהלי, או לשמור על הפרטיות של כולם, לרבות בהליך המשפטי (שוויון במישור האנכי). אומנם שתי החלופות מקדמות את ערך השוויון, אך כדי להגן על הזכות

7 ראו בהקשר זה, למשל, הצעת חוק בתי המשפט (תיקון – אי ציון שמות בפסקי דין), התשס"ח-2007, פ/2939/17, http://main.knesset.gov.il/Activity/Legislation/Laws/Pages/LawBill.aspx?t=law_2939/17, suggestionssearch&lawitemid=254930 (להלן: הצעת החוק לאי-ציון שמות בפסקי דין).

8 ראו, למשל, את ההפניות אצל Limor Riza, *The Intrinsic Flaw in Taxation Impeding Tax Compliance*, 18 U. PA. J. BUS. L. 887, 894–895 (2016).

לפרטיות מפני הפגיעה הקשה הגלומה בחלופה הראשונה (מבלי לערער לחלוטין את עקרון הפומביות), ולנוכח הלך הרוח הנוכחי, כמפורט במאמר, נראה שיד החלופה השנייה על העליונה.

בפרק א אציג את הביוש הפוטנציאלי הטמון במערכת דיני המס כולה בשלושת המישורים – האזרחי, המעין-פלילי והפלילי – אף שהמאמר מתמקד אך בקטגוריה הראשונה בדיני מס הכנסה. פרק ב מתאר בקצרה את המסגרת הנורמטיבית הכללית העולה בשאלת פרסומם של פסקי דין בכלל, ומציג את שני הערכים המתנגשים – עקרון הפומביות והזכות לפרטיות. פרק ג בוחן אם פרסום פסק דין מיסויי במישור האזרחי מצריך עיון שונה. הדיון בפרק זה נבנה לאיטו, ובתוך כך מוסף לשיח (בתת-פרק ג2) מימד השוויון, שנעדר ממנו עד כה. הואיל וההליך שמסתיים ברשות המנהלית חסוי, ואילו זה המגיע לבית המשפט הוא פומבי כעיקרון, הדיון מעלה כי ערך השוויון נפגע. השאלה אם לצורך קידום השוויון יש לבכר דיון גלוי לעין או דיון שחושף רק טפח, ולא טפחיים, נדונה בתת-פרק ג3. דיון זה מלמד כי בדיני מס הכנסה בפרט לא ייגרע עקרון הפומביות אם שמות הנישומים (ופרטם מזהים נוספים) לא יפורסמו במסגרת פסק הדין הסופי. סיכום הטיעון מוצג בסוף דבר.

פרק א: חשיפת המידע על נישומים בפקודת מס הכנסה

השאלה באופן כללי היא מהו "ביוש" בדיני המס. ביוש קשור בדרך כלל לרשתות החברתיות, אך בשל זמינותו של המידע המשפטי במאגרי מידע ובמנועי החיפוש במרשתת, הוא מושרש כיום גם בהליך המשפטי בכלל ובדיני המס בפרט. עם זאת, לא כל מידע שמופץ ברבים "מבייש" בפועל אדם, ויש לביוש פן סובייקטיבי. אומנם, בדיני מיסים פרטים על הונו של אדם אינו מהווה בהכרח פגיעה, שכן יש אנשים שאוהבים להתהדר בהונם, אך יש לזכור שיש גם כאלה שאינם ששים לכך – האחד מחצין את הונו ואילו האחר מצניעו. לכאורה, כדי שיהיה ביוש, צריך נישום ש"נפגע". עם זאת, לכל פגיעה בפרטיות יש פוטנציאל לבייש אדם. הפרטיות מקיפה וכוללת, בין היתר, עניינים אינטימיים, משפחתיים, רפואיים⁹ אך גם כלכליים.¹⁰ הואיל והפן הסובייקטיבי אינו מדיד מראש, המאמר מרחיב את ההגדרה של ביוש לכל המקרים שבהם פרטים שנחשפו לצורך ההכרעה המיסויית עלול לפגוע, גם אם אין פגיעה בפועל. המאמר יתייחס גם למקרים שבהם הציבור יודע על נישום פרטים שייתכן שהנישום עצמו אינו מעוניין שיהיו ידועים לציבור, בין אם הוא מודע לכך שהציבור יודע

9 רע"א 382/16 יהל נ' פקיד שומה תל אביב 4, פס' 22 לפסק דינו של השופט דנציגר (פורסם בנבו, 13.7.2016).

10 מיכאל בירנהק "חשיפה מקוונת וחשיפה משפטית: על פרטיות ופומביות של פסקי דין ברשת" משפטים מח (צפוי להתפרסם ב-2018).

אותם ובין אם לאו.¹¹ מכאן שהמאמר מאמץ הגדרה רחבה לביוש, ומניח כי פרסום מידע שנחשף בהליך המיסוי על מצבו הכלכלי, המשפחתי והאישי של הנישום נופל בגדר "ביוש".

בפרק זה אבחין בקצרה בין שלוש קבוצות של מקרים בתחום המיסוי שבהם ייתכן גילוי מידע: קבוצה אחת היא אותם מקרים שבהם המחלוקת בין הנישומים לבין הרשות היא סוגיה אזרחית גרידא; קבוצה שנייה מורכבת ממקרים מעין-פליליים, דוגמת תשלומי הכופר, שאין בהם הרשעה בפלילים; והקבוצה השלישית היא אותם מקרים שבהם הנישומים מורשעים בפלילים. המאמר מתמקד אומנם בקטגוריה הראשונה, אך הבחנה זו חשובה, שכן האיזון בין הזכות לפרטיות לבין עקרון הפומביות עשוי להיות שונה בכל קטגוריה.

1. הקטגוריה הראשונה: מישור אזרחי

סכסוכים במישור האזרחי בנוגע לשומת מס הכנסה המתנהלים במסגרת רשות המיסים אינם מתפרסמים. אולם אם הסכסוך מגיע לפתחו של בית המשפט, ואף שהדין נערך בדלתיים סגורות,¹² מתפרסמים בפסקי הדין פרטי המחלוקת, לרבות נתונים רבים על הנישומים. המאמר מתמקד כאמור בקטגוריה זו, ובוחר בפרקים הבאים אם יש הצדקות לפרסום הגורף של שמות הנישומים המתדיינים.

2. הקטגוריה השנייה: מישור מעין-פלילי

בעברות מס ובעברות כלכליות אחרות ניתן להמיר את כתב האישום בכופר כסף.¹³ הליך זה מקובל בעולם המערבי,¹⁴ ומקורו בתקופה הקדומה, שבה גאולת דם נמנעה בהסכמה על ידי תשלום כופר כסף מטעם משפחת הפוגע למשפחת הנפגע.¹⁵ הבקשה להמיר

11 אפשר להצביע על מקרים נוספים שעלולים לפגוע בפרט במסגרת הליך מיסוי, כגון פגיעה בשמו הטוב של הנישום. קיימת מחלוקת בשאלה אם פגיעה בשם טוב היא בגדר פגיעה בפרטיות. ברע"א 10520/03 בן גביר נ' דנקנר, פס' 10 לפסק דינו של השופט ריבלין (פורסם בנבו, 12.11.2006), נקבע כי הזכות לשם טוב נגזרת מכבוד האדם, וכי זוהי זכות יסוד בשיטה. השופטת פרוקצ'יה קובעת שם כי "ניתן לעגן את ההגנה על השם הטוב בזכות לפרטיות, שהרי פרסום שיש בו לשון הרע פוגע לא אחת בפרטיותו של אדם ובצנעת חייו שאף היא מוכרת כזכות יסוד חוקתית" (שם, פס' 12 לפסק דינה). מאידך גיסא, ראו את ההפניות אצל בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 9-10.

12 ראו את הדין להלן בחלק ג3(ב).

13 עע"ם 398/07 התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, פס' 11 לפסק דינה של השופטת ארבל (פורסם בנבו, 23.9.2008); חיים גבאי "כופר כסף – המצוי אל מול הרצוי" מיסים טז(5) א-93, א-95 (2002).

14 חיים גבאי "הכופר בדין המשווה" מיסים כ(4) א-1 (2006).

15 ראו, למשל, גבאי, לעיל ה"ש 13, בעמ' א-93 ו-א-94. ברבות הימים שימש הכופר גם אמצעי לשחרור משבי. למשל, ג'פרי צ'וסר, מי שנחשב אבי הספרות האנגלית, נשבה בצעירותו על ידי

הליך פלילי בכופר מועלית בדרך כלל על ידי הנישום בשלבים שונים של ההליך הפלילי.¹⁶ נישום שהוגש נגדו כתב אישום, ואף נישום שהוא רק בגדר חשוד בעברות מס, רשאים לבקש להמיר את ההליך הפלילי בכופר כסף בהתאם לסעיף 221 לפקודה.¹⁷ גם אם היוזמה אינה של הנישום, יש צורך בהסכמתו להטלת הכופר.¹⁸ מבחינת הנישום, עם תשלום הכופר מופסקים נגדו כל ההליכים המשפטיים. תשלום כופר אינו שקול להרשעה בפלילים, ולכן אין גם רישום פלילי בגינו,¹⁹ אך הוא נתפס כסוג של סנקציה פלילית.²⁰ תכליתו של מוסד כופר הכסף כפולה: בהיבט הציבורי הוא נועד לייצל את ההליך השיפוטי ו"להרשיע" עבריינים רבים יותר בהליך חסכוני יותר מניהול משפט רגיל;²¹ בהיבט הפרטי הנישום חוסך לעצמו את ניהול ההליך הפלילי, על כל הכרוך בכך, לרבות "קניית ודאות".²²

הבקשה להמרת ההליך בכופר כסף מוגשת בפועל לוועדת הכופר ברשות המיסים,²³ ועד לפרשת התנועה לחופש המידע היו שמותיהם של מבקשי הכופר חסויים. מוסד כופר הכסף עבר עם השנים כמה שינויים. בעבר השיקולים להמרת ההליך בכופר לא היו גלויים, וממילא לא היו ברורים ואחידים,²⁴ אולם ועדה משותפת לרשות המיסים ולפרקליטות

-
- הצרפתים, ובעבור שחרורו שולם כופר בסכום של 16 לירות, שהיה גבוה מהמקובל באותה תקופה. ראו ברברה טוכמן **ראי רחוק – המאה ה-14 הרת הפורענויות** 196–197, 294 (כרמית גיא מתרגמת, 1995); יגאל ליברנט "1 במאס 1360, היום בו שולם הכופר לשחרור ההשראה של שייקספיר ומונטי פייתון" **הארץ** 28.2.2017 premium-1.3888109 www.haaretz.co.il/gallery/art/.
- 16 פרשת **התנועה לחופש המידע**, לעיל ה"ש 13, פס' 15 לפסק דינה של השופטת ארבל.
- 17 ס' 221 לפקודה, שכותרתו "כופר כסף", מורה כי "אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215–220 רשאי המנהל, בהסכמתו של האדם, לקחת מידו כופר כסף שלא יעלה על פי שניים מהקנס הגבוה ביותר שמותר להטיל על אותה עבירה, ואם עשה כן – יפסק כל הליך נגדו על אותה עבירה, ואם היה עצור עליה – ישוחרר".
- 18 שם. בעניין זה ראו גם גבאי, לעיל ה"ש 13, בעמ' א-102 ו-א-103.
- 19 ראו פרשת **התנועה לחופש המידע**, לעיל ה"ש 13, פס' 13 לפסק דינה של השופטת ארבל.
- 20 שם. לגישתו של גבאי, למשל, תשלום הכופר מכפר על העברה ופותר מאחריות פלילית. ראו גבאי, לעיל ה"ש 13, בעמ' א-94.
- 21 פרשת **התנועה לחופש המידע**, לעיל ה"ש 13, פס' 19 לפסק דינה של השופטת ארבל.
- 22 שם, פס' 20 לפסק דינה של השופטת ארבל. על האינטרסים השונים של הצדדים, המשפיעים על החלטתם אם לאמץ את מוסד הכופר אם לאו, ראו, למשל, חיים גבאי "הכופר ותרומו למעורר הענישה הפיסקלי בישראל" **מיסים** כ(2) א-39, א-48–א-52 (2006).
- 23 פרשת **התנועה לחופש המידע**, לעיל ה"ש 13, פס' 16 לפסק דינה של השופטת ארבל.
- 24 שם, פס' 22 לפסק דינה של השופטת ארבל. ראו גם גבאי, לעיל ה"ש 13, בעמ' א-111–א-112. מבקר המדינה דרש לפרסם את הנסיבות שבהן יוטל כופר ואת אמות המידה להטלתו, כדי לקדם את ערך השוויון בדיני המס, אולם רשות המיסים התנגדה לכך במשך תקופה ארוכה. ראו, למשל, מבקר המדינה **דוח ביקורת על הטלת כופר בגין עבירות מס הכנסה** (2006) www.mevaker.gov.il/he/Reports/Pages/225.aspx. להצגת הדוח בוועדת הכנסת לענייני ביקורת המדינה ראו פרוטוקול ישיבה מס' 264 של הוועדה לענייני ביקורת המדינה, הכנסת ה-16 (28.2.2006) fs.knesset.gov.il/16/Committees/16_ptv_131693.doc. כן ראו גבאי, לעיל ה"ש 22,

המדינה קבעה ופרסמה בשנת 2004 את השיקולים המנחים בהטלת כופר, לצורך הגברת השקיפות ויצירת אחידות בין רשויות המס.²⁵ בשלב הבא פורסמו תיקי כופר כסף באתר המרשתת של רשות המיסים, אך שמות הנישומים היו עדיין חסויים,²⁶ שכן רשות המיסים טענה כי היא מנועה מלפרסם פרטים אלה מכוח חוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981.

בפרשת **התנועה לחופש המידע** נדרש בית המשפט, ראשית, לשאלה אם מסירת זהותם של משלמי הכופר אסורה, והשיב עליה בשלילה.²⁷ מכאן פנה בית המשפט לדון בשאלה אם גילוי המידע עלול לפגוע בפרטיותם של משלמי הכופר, ואם כן – מהו האיזון הראוי.²⁸ בית המשפט אומנם מכיר בכך שפרטיהם של הנישומים משלמי הכופר הם בגדר "ענייניו הפרטיים של אדם" או "מצבו הכלכלי" (פרטים אשר נופלים לגדר "מידע" לפי חוק הגנת הפרטיות, ועל כן זוכים בהגנתו),²⁹ אולם כנגד זה עומדת זכות הציבור לדעת, אשר מקדמת את הרציונל של חופש הביטוי, משמרת את תקינות ההליך ואת שקיפותו, ותומכת בפרסום המידע.³⁰ בית המשפט קובע כי שקיפות זו מקבלת משנה תוקף בהליך המנהלי, בהיותה חשובה אף לצורך גביית מס אמת.³¹ בית המשפט,

בעמ' א-39. לבדיקת יישומן של המלצות מבקר המדינה ראו מבקר המדינה "רשות המיסים בישראל – הטלת כופר" **דוח ביקורת שנתי 63א** 83 (2012) Report_115/ www.mevaker.gov.il/he/Reports/Report_115/ 4e9f67c4-a24d-450b-9b04-e8f4a66f270e/7783.pdf.

25 רשות המיסים בישראל "ועדה לקביעת שיקולים מנחים בהטלת כופר בעבירות מס" (17.10.2004) taxes.gov.il/enforcementanddeterrence/documents/vaadatkoffer/shikul_kofer2004.pdf לעניין השיקולים הרלוונטיים ערב קביעת הוועדה האמורה ראו גבאי, לעיל ה"ש 13, בעמ' א-121. באחרונה אף חוקק ס' 195 כב לפקודה, ולפיו רשות המיסים תפרסם פרטים רלוונטיים להחלטתה להטיל עיצום כספי "בדרך שתבטיח שקיפות לגבי הפעלת שיקול דעתו בהחלטה". הפרסום כולל גם "פרטים על המפר הנוגעים לעניין" (ס' 195 כב(א)(5) לפקודה). ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 227), התשע"ו-2016, ס"ח 954.

26 פרשת **התנועה לחופש המידע**, לעיל ה"ש 13, פס' 23 לפסק דינה של השופטת ארבל.

27 שם, פס' 31-38 לפסק דינה של השופטת ארבל.

28 שם, פס' 31 ו-39 לפסק דינה של השופטת ארבל.

29 שם, פס' 40-41 לפסק דינה של השופטת ארבל. הרחבה בנוגע לזכות לפרטיות ראו להלן בפרק ב.

30 שם, פס' 47-48 לפסק דינה של השופטת ארבל. בעניין זה ראו בהרחבה את הדיון להלן בפרק ב.

31 שם, פס' 49-50 לפסק דינה של השופטת ארבל. כפסיקת בית המשפט, "ראשית, יש בה [בשקיפות] כאמור כדי לאפשר יתר פיקוח על האופן שבו הרשות מפעילה את סמכותה, ובכלל זאת על כך שגביית המסים נעשית באופן הגון, יעיל ושוויוני. שנית, עשויה היא לתרום לעיקרון בדבר עשיית שומת אמת ולאינטרס במניעת התחמקות ממס, אף באמצעות הגברת ההרתעה מפני ביצוען של עבירות מס" (שם, פס' 50). רשות המיסים מגדירה "מס אמת" כ"מס המחושב בהתאם לכללים שנקבעו בחוקי המס השונים... פרי של **דיווח אמת מלא שלם ומדויק**..." (ההדגשה במקור). לדבריה, "תשלום מס אמת עושה צדק עם כלל האוכלוסייה". ראו מונחון **רשות המסים בישראל** www.taxes.gov.il/Pages/Glossary.aspx. כנגד זה ראו רפעתא עזאם "פרשנות דיני המיסים: מס-אמת וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון" **משפט ועסקים** יח 401 (2014). שם מגדיר עזאם "מס אמת" כ"מס שעומד בכל תכליותיו של המס – הכלליות, הייחודיות והספציפיות – וכן בכמה

בבואו לאזן בין הזכויות המתנגשות, נותן משקל כבד לזכות זו, בין היתר כי ההליך מבוצע על ידי רשות מנהלית (להבדיל משיפוטית), שאינה כפופה לביקורת, לפיקוח ולהליך של ערעור.³² מכאן שגם בהליך שלא זכה בחותמת פלילית שמות הצדדים מתפרסמים. עם זאת, פרטים אחרים – כגון הנסיבות שהובילו לאירוע המס ונסיבות אישיות – מתפרסמים באורח מינימליסטי בלבד, כפי שנראה בהמשך.³³

3. הקטגוריה השלישית: מישור פלילי

הרובד הפלילי והאחרון של דיני המס (לאו דווקא מס הכנסה) אינו שונה מהדין הפלילי בכלל. דיני המס, לרבות פקודת מס הכנסה, כוללים גם הוראות עונשיות. עברות המס מתחלקות לעברות מס מהותיות, הדורשות כוונה (למשל, סעיף 220 לפקודה), ולעברות מס טכניות, הנובעות מאי-מילוי טכני של דרישות החוק, כגון אי-הגשת דוח (סעיף 216(4) לפקודה). אם הוגש כתב אישום (שלא הומר בכופר או בקנס מנהלי), מתנהל הליך פלילי רגיל בבית המשפט, שבסופו הכרעת דין, גזר דין ופרסום פסק הדין ברבים. קיימת אף הוראה פרטנית בפקודת מס הכנסה המסמיכה את מנהל רשות המיסים לפרסם מדי שנה בעיתונות היומית את רשימת העבריינים שהורשעו בביצוע עברה מהותית (סעיף 228א לפקודה).³⁴ בדברי ההסבר שקדמו לחקיקת הסעיף נאמר כי "מגמתה של ההוראה המוצעת היא להרתיע נישומים מהעלמת מס ובכך לגרום לתשלום מס אמת".³⁵ בין אם בכוחה של הוראה זו להיות אפקטיבית ובין אם לאו, בדיקה שערכתי עם כמה בכירים ברשות המיסים מעלה כי עד כה לא הפעיל מנהל רשות המיסים את הסמכות המוענקת לו בהוראה זו.

פרסום של רשימת עברייני מס מקובל בכמה מדינות מתקדמות בעולם. למשל, בשנת 2010 פרסמה בריטניה בראשונה רשימה של "deliberate defaulters" (בתרגום חופשי: "משתמטים במכוון"),³⁶ מכוח הסמכות המוענקת לה בחוק לפרסם רשימת עבריינים³⁷

אמות-מידה נורמטיביות, כגון צדק, יעילות ופשטות מנהלית" (שם, בעמ' 409). עזאם גורס כי לאחר

חקיקתם של חוקי היסוד, גביית מס אמת היא בגדר "חובה חוקתית" (שם, בעמ' 410).

32 פרשת התנועה לחופש המידע, לעיל ה"ש 13, פס' 54 לפסק דינה של השופטת ארבל.

33 ראו את הדין להלן סביב ה"ש 100 על הפרטים המובאים בהליך הכופר.

34 להלן לשון ס' 228א לפקודה, שכותרתו "פרסום רשימת עבריינים": "המנהל רשאי לפרסם אחת לשנה רשימה של כל הנישומים שהורשעו בשנה הקודמת בפסק דין חלוט בעבירה על פי סעיף 220; פרסום כאמור ייעשה בשני עתונים יומיים לפחות." אין הוראה דומה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

35 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 37), התש"ס-1979, ה"ח 52, 59.

36 רשימת מעלימי המס מופיעה באתר הרשמי של רשות המיסים הבריטית – *Published Details of Deliberate Tax Defaulters*, Gov.UK (Jun. 28, 2018), www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd.

37 *Finance Act, 2009, c. 10, § 94(6) (Eng.)*. רשות המיסים חייבת ליידע מראש על הפרסום, ולנישום יש זכות לבקש ששמו יוסר מהרשימה.

עם פרטים מזהים רלוונטיים.³⁸ מדובר בעברייני מס המשמיטים סכום של יותר מ־25,000 ליש"ט,³⁹ ומטרת הפרסום של פרטיהם היא לביישם (naming and shaming).⁴⁰ גם רשות המיסים הספרדית החלה, לאחר תיקון החוק בשנת 2015,⁴¹ לפרסם שמות של מעלימי מס (החייבים יותר ממיליון אירו) ברשימה שחורה מיוחדת, ואף החלה לפרסם בעיתונות הרשמית היומית את שמות המורשעים בעבירות מס.⁴² באותה שנה החלו גם רשויות המס האיריות לפרסם מדי רבעון, מכוח תיקון לחוק המס,⁴³ רשימה שחורה של "tax defaulters",⁴⁴ והעיתונות היומית באירלנד נוטה לדווח לציבור על פרסום הרשימה.⁴⁵

אין ספק שפרסום העובדה שאדם הוא עברייני עשוי לביישו, אך שאלת האפקטיביות של פרסום זה חורגת משאלת המחקר של רשימה זו. נציין בקצרה כי יש לכאורה, לפחות בטווח הקצר, שיקולים כבדי משקל רבים יותר לפרסם שמות צדדים בהליך פלילי מאשר בהליך אזרחי.⁴⁶ אולם צריך לזכור שגם בהקשר הפלילי קיימת התיישנות, בוודאי לאחר שהנאשם נשא את עונשו, ופרסום שמו (בפסק הדין או ברשומה אחרת) אינו מאפשר למעשה לנאשם לפתוח דף חדש.⁴⁷ כיום, כאשר מידע על פסקי דין זמין במרשתת בכלל

38. Finance Act, 2009, c. 10, § 94(4) (Eng.)

39. Finance Act, 2009, c. 10, § 94(1)(b) (Eng.)

40. *Tax Dodgers Named on HMRC List*, BBC NEWS (Feb. 21, 2013), www.bbc.com/news/business-21536171

41. Ley General Tributaria, art. 95.1.a (B.O.E. 2015, 227) (Spain)

42. ראו *Fighting Tax Evasion in Spain*, Boletín Oficial del Estado (Official Gazette), BLEVINS FRANKS (Apr. 14, 2016), www.blevinsfranks.com/news/blevinsfranks/article/spain-tax-evasion. ראו גם באתר הרשמי של רשות המיסים הספרדית, המציין כי ברבעון הראשון של שנת 2015, למשל, תפורסם רשימה של כ־5,000 נישומים שהעלימו מיסים בספרד: *The List of Debtors of More Than One Million Euros with the Treasury Will Be Published in the Electronic Headquarters of the Tax Agency*, AGENCIA TRIBUTARIA, www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2015/La_lista_de_deudores_de_mas_de_un_millon_de_euros_con_Hacienda_se_publicara_en_la_sede_electronica_de_la_Agencia_Tributaria.shtml

43. Taxes Consolidation Act, 1997 (Act No.1086/1997) (Ir.)

44. *List of Defaulters 2018*, REVENUE – IRISH TAX AND CUSTOMS, www.revenue.ie/en/corporate/press-office/list-of-defaulters/index.aspx?year=2015

45. ראו, למשל, *Revenue Publishes List of Tax Defaulters*, IRISH EXAMINER (Dec. 6, 2016), www.irishexaminer.com/breakingnews/ireland/revenue-publishes-list-of-tax-defaulters-767397.html; *Less than Half of this Year's Tax Defaulters have Paid Up in Full*, THE JOURNAL.IE (Nov. 20, 2016), www.thejournal.ie/tax-defaulters-ireland-3088629-Nov2016/

46. בעניין זה ראו, למשל, את הדיון ברע"פ 1201/12 קטיעי נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 9.1.2014) בחלק ג3(ד) להלן.

47. בעניין זה ראו תומר מוסקוביץ "ההגנה על הפרטיות בפרסומי בתי המשפט – האם ראוי לפרסם

ובמאגרי מידע בפרט, ביוש הפרט עלול להימשך גם לאחר שנשא את עונשו לפי דין. למעשה, אין תאריך תפוגה לביוש, ומעשיו של הנאשם ייזכרו לְדראון עולם.⁴⁸ עם זאת, הרחבת הדיון לפרסום שמות הצדדים בהליך פלילי חורגת, כאמור, ממסגרת הדיון במאמר.⁴⁹

פרק ב: הזכות לפרטיות מול עקרון הפומביות

בפרק זה אבקש להציג בכלליות את הזכויות המתנגשות בשאלת פרסום מידע בדין הכללי. הזכויות הן בעיקרן הזכות לפרטיות אל מול עקרון הפומביות, שביסודו נמצאים עקרון חופש הביטוי וזכות הציבור לדעת.⁵⁰ תפקידם של בית המחוקקים ובית המשפט בהקשר זה הוא למתן את התנגשות הזכויות, תוך התחשבות ברקע התרבותי-החברתי הרלוונטי.⁵¹ איזון זה אינו משימה פשוטה.⁵² בבסיסו של עקרון הפומביות מצויים שלושה טעמים הקשורים זה לזה בטבורם: טעם אחד הוא חיזוק אמון הציבור במערכת השיפוטית הודות לשקיפות ההליך; טעם שני הוא שפומביות ההליך, קרי היותו גלוי לעין הציבור, מהווה ערובה לאיכות ההחלטה בו; והטעם השלישי הוא זכות הציבור לדעת.⁵³ זכות הציבור לדעת נגזרת מחופש

שמות בפסקי-דין "משפטים יח 431, 435 (1988); וכן נחום רקובר "התשובה – היבטים משפטיים" דעת 43 (התשס"א) www.daat.ac.il/mishpat-ivri/skirot/43-2.htm, המתנגד לפרסום שמות מורשעים בפסקי דין גם מהטעמים ש"פרסום שמו של מי שהורשע לדראון עולם אינו מתיישב עם המקורות היהודיים, אינו מתיישב עם המסר שב'חוק המרשם הפלילי ותקנת השבים', וודאי שאינו מתיישב עם ערך 'כבוד האדם' וערך הזכות לפרטיות – שהפכו לערכי-על בספר החוקים, אבל עדיין לא הפכו לערכי-על בתודעתנו ובמעשינו".

48 על הזכות להישכח ראו להלן ליד ה"ש 164.

49 להרחבה על ביוש בדין הפלילי ראו אסף הרדוף "ההליך הוא הביוש: השיימינג של הפרוצדורה הפלילית" (טרם פורסם) papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3069773.

50 ע"א 4963/07 ידיעות אחרונות בע"מ נ' פלוני, פס' 7 לפסק דינו של השופט פוגלמן (פורסם בנבו, 27.2.2008); וזאב סגל "הזכות לפרטיות למול הזכות לדעת" עיוני משפט ט 175 (1983). לעיתים בית המשפט נדרש אף לאזן בין הזכות לפרטיות, מחד גיסא, לבין עקרון הפומביות ועקרון חופש העיסוק, מאידך גיסא. כך, בבג"ץ 5870/14 חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ נ' הנהלת בתי המשפט, פס' ל לפסק דינו של המשנה לנשיאה רובינשטיין (פורסם בנבו, 12.11.2015) (להלן: פרשת מידע עסקי), התקבלה עתירתה של חברה מסחרית שביקשה גישה למאגרי פסקי הדין שברשות הנהלת בתי המשפט כדי ליצור מפתח עניינים לאיתור מידע ולהנגשתו באמצעות מנועי חיפוש.

51 סגל, שם, בעמ' 177.

52 שם, בעמ' 178.

53 ראו רע"א 482/13 אליהו חברה לביטוח בע"מ נ' פלונית, פס' 8 לפסק דינו של השופט זילברטל (פורסם בנבו, 23.4.2013) (להלן: פרשת אליהו חברה לביטוח).

הביטוי ומחופש הבחירה.⁵⁴ בישראל היא הוכרה במשך שנים מכוח הפסיקה,⁵⁵ אולם כיום היא מוצאת את ביטויה גם בחוק חופש המידע.⁵⁶ משמעותה של הזכות היא חירות הפרט לקבל מידע על הסובב אותו,⁵⁷ לרבות מידע מרשות ציבורית.⁵⁸ על כך פסק השופט לנדוי בשנות השישים של המאה העשרים כי זכות זו היא זכות בסיסית לקיומה של מדינה דמוקרטית:

"...זכות האזרח להפיץ ולקבל ידיעות על המתרחש מסביבו, בתוך גבולות המדינה, בה הוא חי, ומחוצה לה. זכות זו קשורה קשר אמיץ עם הזכות לחופש הביטוי, ומשום כך שייכת גם היא לאותן זכויות יסוד 'שאינן כתובות על ספר', אלא הן נובעות במישורן מאפיה של מדינתנו כמדינה דמוקרטית השוחרת חופש."⁵⁹

עקרון הפומביות מעוגן כיום בסעיף 3 לחוק-יסוד: השפיטה⁶⁰ ובסעיף 68(א) לחוק בתי המשפט,⁶¹ והוא מאושיותו של משטר דמוקרטי. עיקרון זה נותן במה לחופש הביטוי, ומסייע בשמירת אמון הציבור במערכת המשפט.⁶² זהו עיקרון חוקתי, "עיקרון על בשיטתנו",⁶³ שנועד לשמור הלכה למעשה על תקינותו של ההליך המשפטי, ולפיו צדק צריך לא רק להיעשות, אלא גם להיראות.⁶⁴ משמע, אחת המטרות המרכזיות של פומביות הדיון היא שקיפות ההליך. כפי שמנתח זאת בית המשפט בפרשת יהל, שעסקה בשאלת פרסומם של שמות הצדדים בהליך מיסוי:

"עקרון פומביות הדיון הוא בעל 'מעמד-על' בראי החקיקה והפסיקה, והוא פורש את חסותו לא רק על הנעשה בדיונים בזמן אמת, אלא גם על כלל סוגיות הפרסום

54 ראו חיים פאל "זכות הציבור לא לדעת" הפרקליט לט 533, 535 (1990).

55 סגל, לעיל ה"ש 50, בעמ' 180.

56 חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998.

57 סגל, לעיל ה"ש 50.

58 ס' 1 לחוק חופש המידע מורה כי "לכל אזרח ישראלי או תושב, הזכות לקבל מידע מרשות ציבורית, בהתאם להוראות חוק זה". "מידע" מוגדר בס' 2 לחוק כ"כל מידע המצוי ברשות ציבורית, והוא כתוב, מוקלט, מוסרט, מצולם או ממוחשב".

59 בג"ץ 243/62 אולפני הסרטה בישראל בע"מ נ' גרי, פ"ד טז 2407, 2415 (1962).

60 ס' 3 לחוק-יסוד: השפיטה, שכותרתו "פומביות הדיון", מורה כי "בית משפט ידון בפומבי, זולת אם נקבע אחרת בחוק או אם בית המשפט הורה אחרת לפי חוק".

61 חוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984.

62 ע"א 2800/97 ליפסון נ' גהל, פ"ד נג(3) 714, פס' 5 לפסק דינה של השופטת דורנר (1999). ראו גם פרשת קטיעי, לעיל ה"ש 46, פס' 18 לפסק דינו של השופט הנדל (פורסם בנבו, 9.1.2014). להרחבה על תכליתו של עקרון הפומביות ראו בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 24-28.

63 פרשת קטיעי, לעיל ה"ש 46.

64 ראו, למשל, פרשת ידיעות אחרונות בע"מ, לעיל ה"ש 50; פרשת מידע עסקי, לעיל ה"ש 50, פס' לב לפסק דינו של המשנה לנשיאה רובינשטיין.

של פסקי דין והחלטות בתום ההליכים. באמצעותו ניתנת לאזרחים אפשרות להיחשף לנעשה באולם בית המשפט, בזמן אמת וכדיעבד, וכן לזהות את הצדדים להליכים ואת השופט היושב בדיון. כך מובטחת שקיפות ההליכים השיפוטיים, ומתאפשרים פיקוח ובקרה ציבורית על הנעשה בהם...⁶⁵

הרעיון שמאחורי עיקרון זה אינו להעניש על ידי פרסום פסק הדין, אלא לשמר את מעמדו של בית המשפט כעושה משפט צדק.⁶⁶ עיקרון זה אינו עיקרון מוחלט, אולם בשל חשיבותו הרבה הוענק לו, בעת התנגשות בינו לבין עקרונות אחרים, מעמד של "זכות עילאית",⁶⁷ אבן יסוד של עקרון-על.⁶⁸ כאשר אינטרסים שונים עומתו זה עם זה, נטה בית המשפט לאמץ את עקרון הפומביות, בעיקר בשדה הפלילי, ולראות בו כלל שיש לסטות ממנו רק במקרים חריגים.⁶⁹

אולם לעיתים, בסתירה לזכות לחופש המידע, עומדת הזכות לפרטיות, המכירה בזכותו של הפרט שהמרחב האינטימי שלו יהיה ברשות עצמו, ולא ברשות הרבים.⁷⁰ מקורה של הזכות במאה התשע-עשרה בניסוחם של המלומדים וורן וברנדייס כזכות להיעזב במנוחה – "the right to be let alone".⁷¹ זכות זו אינה קלה להגדרה,⁷² והיא זוכה בהכרה במסגרת סעיף 7(א) לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, שלפיו "כל אדם זכאי לפרטיות ולצנעת חייו". הזכות לפרטיות מעוגנת גם בחוק הגנת הפרטיות, המגדיר פגיעה בפרטיות באמצעות רשימה סגורה של מקרים.⁷³ עם זאת, רשויות המדינה פטורות מאחריות אם הן מפרסמות מידע שהן הוסמכו לפרסמו "על פי דין".⁷⁴ הבעיה היא שעקרון הפומביות אינו דר תמיד בשלום, כאמור, עם הזכות לפרטיות, ולכן בהתנגשות בין הזכויות על בתי המשפט להכריע איזו מהן עדיפה.⁷⁵ השאלה שתיבחן בפרק הבא היא אם מאזן זה זוכה בחשיבה מיוחדת בתחום דיני המס.

-
- 65 פרשת **יהל**, לעיל ה"ש 9, פס' 12 לפסק דינו של השופט דנציגר.
- 66 ראו פרשת **קטיעי**, לעיל ה"ש 46, שם התייחס בית המשפט לפרסום שמותיהם ופריטיהם של מורשעים בעברות מין.
- 67 פרשת **ליפסון**, לעיל ה"ש 62, פס' 6 לפסק דינה של השופטת דורנר.
- 68 ראו בש"פ 2484/05 **פרי נ' מדינת ישראל**, פס' 4 להחלטתה של השופטת ארבל (פורסם בנבו, 18.7.2005) (להלן: בש"פ פרי).
- 69 שם, פס' 5 לפסק דינה של השופטת ארבל. עם זאת, ראו להלן ה"ש 75.
- 70 ראו, למשל, סגל, לעיל ה"ש 50, בעמ' 175.
- 71 ראו Samuel D. Warren & Louis D. Brandeis, *The Right to Privacy*, 4 HARV. L. REV. 193 (1890). כן ראו, למשל, ע"א 8954/11 **פלוגי נ' פלונית**, פס' 69 לפסק דינו של השופט סולברג (פורסם בנבו, 24.4.2014).
- 72 פרשת **ידיעות אחרונות בע"מ**, לעיל ה"ש 50, פס' 9 לפסק דינו של השופט פוגלמן; פרשת **התנועה לחופש המידע**, לעיל ה"ש 13, פס' 39 לפסק דינה של השופטת ארבל.
- 73 ס' 2 לחוק הגנת הפרטיות, שכותרתו "פגיעה בפרטיות מהי".
- 74 ס' 19 לחוק הגנת הפרטיות, שכותרתו "פטור".
- 75 על העדפת הזכות לפרטיות על זכות הציבור לדעת ראו סגל, לעיל ה"ש 50, בעמ' 181.

פרק ג: אי-פרסום שמות הנישומים בערעורי מס

1. כללי

עקרון הפומביות חולש גם על דיוני מס הכנסה, אף שהם נערכים בדלתיים סגורות, כפי שיוסבר בהמשך בחלק ג3(ב). עקרון פומביות הדיון, המעוגן מפורשות בחוק, הוא כאמור מאושיות השיטה הדמוקרטית, ולכאורה עולה מעיקרון זה – וכן מן הצורך לשמור על הרמוניה חקיקתית – שפסקי הדין במיסים אמורים להתפרסם כמו כל פסק דין אחר. על היפותזה זו המאמר מבקש לערער.

2. שילוב מימד השוויון

(א) מושא השוויון

מערכת המס שלנו אמורה להיות הרמונית,⁷⁶ ולכן דינו של פסק דין אחד צריך להיות לכאורה כדין כל פסק דין אחר. פסקי דין מפורסמים ככלל מכוח עקרון הפומביות. עם זאת, נראה לנו שיש בכל זאת שונות בין פסקי דין במיסוי הכנסה לבין פסקי דין בתחומים אחרים. טענה אחרונה זו עומדת בניגוד לקביעתו של בית המשפט בפרשת ויינרמן, שם נפסק כך:

“אולם, היש מקום למנוע את פרסום דבר הגשת הערעור כמו גם את השאלות המשפטיות שהוא מעורר? במה שונה ערעור מס מכל תובענה אחרת בהקשר של פומביות הדיון. האם הייתה זכותה של המבקשת לפרטיותה גוברת על זכות הציבור לדעת ועקרון פומביות הדיון לו היה מדובר בתביעה כספית או אחרת 'רגילה' בהליך שאין איסור פרסום מפורש חל לגביו? דומה כי הדברים ברורים מעליהם.”⁷⁷

טענה זו מתבססת על עקרון השוויון,⁷⁸ אשר נעדר ברובו מהשיח בדבר איזון הזכויות בין עקרון הפומביות לעקרון הפרטיות, שנדון בפרק ב לעיל. גם אם נסכים שדיני המס שקולים לכאורה לדינים אחרים, ויש מקום לפרסם פסקי דין בתחום המס מאותם שיקולים מקובלים המאזנים בין עקרון הפומביות לבין הפגיעה

76 ראו, למשל, אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שלישי – פרשנות חוקתית 116–117 (1994).

77 בש"א (מחוזי ת"א) 4023/06 ויינרמן נ' פקיד שומה תל אביב 3, פס' 10 לפסק דינו של השופט אלטוביה (פורסם בנבו, 1.3.2006), שם דחה בית המשפט את בקשת המבקשת למנוע את פרסום הודעת הערעור שהגישה על פסילת ספריה.

78 להרחבה על השוויון ראו, למשל, ברק מדינה "הזכות החוקתית לשוויון בפסיקת בית-המשפט העליון: כבוד האדם, האינטרס הציבורי וצדק חלוקתי" משפט וממשל יז 63 (2016).

בפרטיות, יש לבחון עדיין מיהו מושא השוויון. מימד ראשון של שוויון שיש לתת לו את הדעת בהקשר זה הוא זהות הצדדים הנחשפים. האם השוויון של הנישום-המתדיין הוא ביחס לבעלי דין אחרים, ששמם נחשף בפסקי דין אחרים (שוויון במישור האופקי), או שמא השוויון הוא ביחס לנישומים אחרים (שוויון במישור האנכי)? כדי להשיב על שאלה זו, יש לבחון אם הדיונים המתנהלים במסגרת רשות המיסים – אשר לא כולם מסתיימים בערעור לבית המשפט – גלויים לציבור או חסויים. דברים אלה יפים גם להליכים נוספים שנדונים קודם במסגרת גופים מנהליים ורק אחר כך מופנים להליך שיפוטי-אזרחי (להבדיל מהליך מנהלי),⁷⁹ אולם המאמר הנוכחי מתמקד כאמור רק בדיני המס (ובפרט במס הכנסה). הליכי השומה במסגרת הרשות המנהלית מחולקים למה שמכונה בעגה המקצועית "שלב א" ו"שלב ב". בשלב א נדונה "השומה העצמית" של הנישום במסגרת הרשות המנהלית, מכוח סעיף 145 לפקודה, ורשות המיסים יכולה לקבלה במלואה, בחלקה או לדחותה. אם רשות המיסים דוחה את השומה, היא מוציאה "שומה לפי מיטב השפיטה", והנישום יכול להשיג עליה (סעיף 150 לפקודה). ההשגה נדונה שוב תחת המטרייה של הרשות המנהלית במסגרת "שלב ב". גם כאן הצדדים יכולים לדון בשומה ולהגיע להסכמה, ובהעדר הסכמה תוציא רשות המיסים צו על גובה חבות המס (סעיף 152 לפקודה). אם הנישום מעוניין לחלוק על הצו, הוא רשאי לערער לבית המשפט המחוזי (סעיף 153 לפקודה) – מה שמכונה לפעמים "שלב ג". הצד המפסיד בערעור רשאי לערער בזכות לבית המשפט העליון (סעיף 156 לפקודה) – מה שמכונה לעיתים רחוקות "שלב ד". הדיונים במסגרת הרשות המנהלית (שלב א ו-ב) אינם מתפרסמים, בין אם רשות המיסים קיבלה את עמדת הנישום ובין אם לאו; ואילו כאשר הוא בוחר לערער, פרטיו האישיים נחשפים לציבור במסגרת פרסום פסק הדין עם שמו.

השוויון לפני החוק מופר כאן, שכן הנישום-המתדיין מופלה לרעה ביחס לנישום שעניינו נדון תחת הרשות המנהלית והתקבל (העדר שוויון במישור האנכי). האם יש שונות רלוונטית בין קבוצת הנישומים בהליכי השומה מול רשות המיסים לבין קבוצת הנישומים-המתדיינים, והאם יש שונות רלוונטית בין בעלי דין שהם נישומים לבין בעלי דין בכלל? יש לזכור כי הבחנה על בסיס שונות רלוונטית היא בגדר הבחנה מותרת שאינה מפלה, להבדיל מהבחנה על בסיס שונות לא רלוונטית.⁸⁰ אם מתייחסים לכל

79 הדיון בבית המשפט במסגרת ערעור מס הכנסה הוא למעשה מעין ערעור על החלטה של רשות מנהלית, אך אין מדובר בעתירה מנהלית, אלא בהליך ערעור אזרחי (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 18 לפסק דינו של השופט מלצר (פורסם בנבו, 26.8.2014)). קביעה זו נלמדת, בין היתר, מסדרי הדין החלים בהליך זה (תק' 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978).

80 ראו, למשל, את דבריו של השופט מצא בבג"ץ 4541/94 מילר נ' שר הביטחון, פ"ד מט(4) 94, 109–110 (1995): "הכלל הוא כי שונות רלוואנטית עשויה להצדיק הבחנה. הלוא בכך טמון שורש ההבדל בין הפליה פסולה לבין הבחנה כשרה... אך כתנאי להשגתו של שוויון מהותי חובה לקבוע, שאת עצם הרלוואנטיה של השונות, ואת מידתה, יש לבחון, בכל מקרה נתון, בשים לב למטרה הפרטיקולרית שלשם השגתה מיושמת ההבחנה. לאמור: הזיקה הנדרשת בין התכונות המיוחדות

שרשרת הדיון משלב א עד שלב ד כאל הליך אחד, אזי פרסום שמו של צד להליך רק בשלבים המאוחרים, להבדיל מהשלבים הראשוניים, הוא בגדר הפליה, שכן מדובר בהבחנה על בסיס שונות לא רלוונטית. טענה זו מקבלת משנה תוקף לנוכח העובדה שהדיון בשלבים א ו-ב נתפס כהליך מעין-שיפוטי.⁸¹ מכאן שבית המשפט המחוזי אינו הערכאה הראשונה במלוא מובן המילה, ולכן הדיון המתנהל בין כתליו מכונה גם "ערעור". לפי גישה זו, הדיונים בשלבים א ו-ב שקולים במידה רבה לדיונים בערכאה ראשונה של השלום. ניטול, לדוגמה, אלמונית ופלונית, אשר לכל אחת מהן יש סכסוך עם רשות המיסים על הכרה בהוצאות השגחה על ילדים. נניח שטענתה של אלמונית מתקבלת על ידי פקיד שומה אחד, ואילו טענתה של פלונית נדחית על ידי פקיד שומה אחר בהליך מעין-שיפוטי. פלונית מערערת על ההליך בערכאה המתאימה – בית המשפט המחוזי – ונניח שעניינה (אשר נדון בדלתיים סגורות) מתקבל. מבחינה מהותית אין הבדל בין פלונית לבין אלמונית, שכן שתיהן העלו אותה סוגיה משפטית, ולצורך הדוגמה אף טענות שתיהן התקבלו. עם זאת, הואיל ועניינה של אלמונית נחתם ברשות המנהלית בהליך מעין-שיפוטי, בעוד זה של פלונית נחתם בערכאה שיפוטית, שמה של פלונית ועניינה מתפרסמים, ואילו אלמונית נותרת בגדר אלמונית, וזאת אף שאין שוני רלוונטי בין שתיהן. יש לזכור כי פגיעה בשוויון מתרחשת לא רק אם נפל פגם בהליך, אלא גם כאשר תוצאת ההליך אינה שוויונית.⁸²

מכאן, במסגרת הליכי המס עצמם יש איפה ואיפה – נישום שעניינו נחתם במסגרת הרשות המנהלית חוסה תחת מעטפת הפרטיות, אך לא כן נישום שפנה לבית המשפט. (דברים אלה יפים גם בתחומים לבר-מיסיים, אך דיון באלה חורג כאמור מתחום עיסוקו של מאמר זה.) עקרון השוויון (האנכי) דורש למעשה שאותם נישומים שפנו לבית המשפט לא יופלו לרעה לעומת אלה שלא פנו ואשר עניינם נחתם במסגרת הרשות המנהלית (המקיימת הליך מעין-שיפוטי).

לכאורה הדין הקיים מקיים שוויון זה מכוח סעיף 233 לפקודה, המאפשר פרסום "רשימה של כל הנישומים, ובה יפורש סכום ההכנסה החייבת של כל אחד מהם",⁸³ אך

המצויות באחד ואינן מצויות בזולתו, לבין המטרה שלשם השגחה מותר להעדיף את האחד על פני האחר, חייבת להיות ישירה וקונקרטית...". על הבעייתיות של מבחן השונות הרלוונטית ראו דפנה ברק-ארוז **משפט מינהלי** כרך ב 686–688 (2010).

81 תפיסה זו באה לידי ביטוי, למשל, בכך שבתי המשפט בערעור המס אינם מאפשרים – אלא בנסיבות חריגות – הבאת ראיות או העלאת טענות שלא הועלו כבר בשלבים הראשוניים במסגרת הרשות המנהלית. ראו גיורא עמיר "כמה הערות שוליות על ממדי השיח המיסוי והחוקתי (בעקבות מאמרו של פרופ' דוד גליקסברג)" **מיסים** יז(5) א-49, א-51 (2003); משה שקל "על הסובייקטיביות של מערכת הצדק הפיסקאלית" **מיסים** כח(2) א-1, א-3–11 (2014). עם זאת, יש מלומדים, ביניהם עמיר ושקל המאזכרים כאן, המבקרים את נוהגם זה של בתי המשפט.

82 ראו ברק-ארוז, לעיל ה"ש 80, בעמ' 699.

83 ס' 233 לפקודה, שכותרתו "פרסום רשימת נישומים", מורה:

"(א) שר האוצר רשאי לפרסם בדרך ובמקום שיקבע, רשימה של כל הנישומים, ובה יפורש סכום ההכנסה החייבת של כל אחד מהם, לשנת מס פלונית, כפי שנמסר בדו"ח שהגיש,

נכון להיום סעיף זה אינו קורם עור וגידים. סעיף 233 הוסף לנוסח קודם של הפקודה בשנת 1952.⁸⁴ הוא זכה בתהודה רבה,⁸⁵ אך יושם בפרק זמן קצר בלבד בשנות החמישים של המאה העשרים.⁸⁶ המטרה המרכזית של החוק הייתה להגביר את הציות לחוקי המס באמצעות סנקציה חברתית על אי-תשלום המס.⁸⁷ ספר הנישומים הראשון שהוצא במסגרת סעיף זה פורסם בשנת 1955.⁸⁸ הוא יצר אומנם סקרנות חברתית,⁸⁹ אך נכשל משום שהוא כלל טעויות רבות, ונישומים גם ביקשו לערער עליו, כך שרשות המיסים נדרשה להוציא תיקון לספר הנישומים,⁹⁰ דבר שהיה כרוך בעלויות

או כפי שנקבע על ידי פקיד השומה או על ידי בית המשפט, הכל לפי העניין. ואם חל שינוי ברשימה האמורה – עקב השגה או ערעור שהוגשו על ידי הנישום – תתוקן הרשימה, לפי בקשת הנישום בהתאם לכך; כל אדם רשאי במועדים ובמקומות שנקבעו, לעיין ברשימה שפורסמה כאמור וכן לקבל, תמורת אגרה שנקבעה, העתק מאושר מהרשימה, כולה או מקצתה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להימנע מלכלול סוג מסויים של נישומים ברשימת הנישומים שתפורסם כאמור.

84 לשון הסעיף הייתה כך: "שר האוצר רשאי לפרסם רשימה של נישומים המפרטת את סכום ההכנסה החייבת במס של כל אחד מהם, כפי שנמסר בדין וחשבון שהוגש על ידיו, או כפי שנקבע על ידי פקיד השומה, או, בערעור לפי סעיף 60, על ידי בית המשפט, או גם זה וגם זה; ומשעשה כן, רשאי כל אדם לעיין ברשימה כאמור במקום ובמועד שייקבעו; אולם לא תפורסם רשימת נישומים כאמור לשנת שומה מסויימת בענף משק מסויים או בסוג מסויים אחר, אלא אם היא כוללת את כל הנישומים באותו ענף או באותו סוג שנישמו לאותה שנת שומה." ס' 3 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ב-1952, ס"ח 298.

הגרסה בהצעת החוק של תיקון זה הייתה קצרה יותר והורתה כך: "שר האוצר רשאי לפרסם, בצורה ובאופן שימצא לנכון, רשימה של נישומים המפרטת את סכום ההכנסה החייבת במס של כל אחד מהם, כפי שנמסר בדין וחשבון שהוגש על ידיו, או כפי שנקבע על ידי פקיד השומה, או גם זה וגם זה. זה." ס' 3 להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ב-1951, ה"ח 44.

85 ראו, למשל, רפי מן "מציצים לכיס של השכן – ספר הנישומים" **הערות שוליים להיסטוריה** (15.7.2014) rafimann.wordpress.com/2014/07/15 (מציצים-לכיס-של-השכן-ספר-הנישומים).

86 ראו, למשל, את דבריו של ישראל שטראוס בפרוטוקול ישיבה מס' 264 של הוועדה לענייני ביקורת המדינה, לעיל ה"ש 24, בעמ' 35: "יש היום חובה בחוק לפרסם את רשימת הנישומים וההכנסות שלהם. כשאני הייתי בשירות המדינה לפני 50 שנה פורסם ספר נישומים כזה ואחרי הפרסום שלו הוחלט יותר לא לפרסם אלא רק לקבוע ששר האוצר יהיה רשאי לפרסם."

87 אסף לחובסקי "אימון באזרחות: יצירת הציות לדיני המס בישראל של שנות החמישים" **זמנים** 98, 46 (2007).

88 שם.

89 מן, לעיל ה"ש 85.

90 להלן השתלשלות קצרה של נוסח החוק: החוק תוקן שוב בשנת 1954 והורה כך: "לא יאוחר משנים עשר חדשים מתום כל שנת שומה יפרסם שר האוצר, בדרך ובמקום שיקבע, רשימה של כל הנישומים ובה יפורש סכום ההכנסה החייבת במס של כל אחד מהם, לאותה שנת שומה, כפי שנמסר בדין וחשבון שהגיש, או כפי שנקבע על ידי פקיד השומה או על ידי בית המשפט, הכל לפי העניין; חל שינוי ברשימה האמורה – עקב השגה או ערעור שהוגשו על ידי הנישום – תתוקן הרשימה

רבות.⁹¹ שר האוצר דאז לוי אשכול טען לפני הכנסת כי אין לפרסם ספר נישומים מתוקן, כדי למנוע "טרחה נוספת והוצאות נוספות",⁹² אך דבריו עוררו ביקורת באותה ישיבה, והיו שטענו כנגד זה כי זכותו של אדם "לסלק את הכתם" ו"לטהר את כבודו".⁹³ היה גם מי שאמר כי אין זה "ספר נישומים", "אלא ספר הנאשמים. דוקומנט מביש המציג עד כמה הכל פרוץ".⁹⁴ בסופו של יום פורסם ספר הנישומים רק עוד פעמיים,⁹⁵ והחוק שונה כך ששר האוצר אינו מחויב עוד לפרסם רשימה כאמור, אלא רק רשאי לעשות כן.⁹⁶ נכון להיום סעיף 233 קיים כ"אות מתה" בספר החוקים. לסיכום סאגה זו של "ספר הנישומים" נביא מדבריהם של ויתקון ונאמן:

"[ה]נסיון לחנך את משלמי המסים לגישה אחראית ומוסרית יותר על ידי פרסום 'ספר נישומים' נכשל לחלוטין, והתיקון של החוק משנת תשי"ח בא לשחרר את שר האוצר מהחובה לפרסם ספר כזה (סעיף 233 לפקודה)."⁹⁷

הואיל ונכון להיום סעיף 233 אינו מיושם, התוצאה היא שענייניהם של נישומים שהגיעו להסכם עם הרשות המנהלית (בשלב א או בשלב ב) גנוזים מעיני הציבור, ואילו זהותם ופרטיהם האישיים של נישומים שערערו לבית המשפט נחשפים וגלויים לציבור הרחב. אי-שקילות זו פוגעת בשוויון (האנכי), ועל בית המשפט להביא גם אותה בחשבון כאשר הוא נדרש לשאלת פומביות הדיון.

בהתאם לכך. כל אדם רשאי לעיין, במועדים ובמקומות שנקבעו, ברשימה שפורסמה כאמור וכן לקבל, תמורת אגרה שנקבעה, העתק מאושר מהרשימה, כולה או מקצתה; על אף האמור בסעיף קטן זה רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להימנע מלכלול סוג מסויים של נישומים ברשימת הנישומים שתפורסם כאמור. "ס' 2 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ד-1954, ס"ח 166.

בהצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשט"ד-1956, ה"ח 110, הוצע (בס' 2 להצעה) למחוק את ההתייחסות לתיקון הרשימה עקב השגה או ערעור. הטעם לכך היה העלויות הכרוכות בתיקון הרשימה, כמובהר בדברי ההסבר להצעה, שם, בעמ' 113: "החוק המוצע בא לבטל את החיוב לפרסם תיקונים לרשימות הנישומים. פרסום כל תיקון ותיקון עלול לגרום להוצאות מרובות, אף הוא דבר שאין לו סוף ועלול להימשך שנים רבות לאחר הפרסום המקורי."

91 לחובסקי, לעיל ה"ש 87, בעמ' 50.

92 דברי שר האוצר דאז לוי אשכול בד"כ 27, 1733 (התשט"ז).

93 שם, בעמ' 1737 ו-1742, בהתאמה.

94 מן, לעיל ה"ש 85.

95 לחובסקי, לעיל ה"ש 87, בעמ' 50.

96 ראו דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ח-1958, ה"ח 239, 242.

97 אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים: מסי הכנסה, עזבון ושבח 218, ה"ש 2 (מהדורה רביעית, 1969).

(ב) היקף הפרטים הנחשפים

מימד אחר של פגיעה בשוויון קשור לטיב הפרטים הנחשפים במסגרת תובענות בתחום המס, להבדיל מהסדרי מס אחרים. למעשה, בתובענות מס אזרחיות מתקיימת בחסות החוק מידה רבה יותר של ביוש, כהגדרתו במאמר זה (בפתיח של פרק א לעיל), מאשר בהליכי כופר, למשל. הליך הכופר מחליף כאמור הסדר פלילי, ואף על פי כן נראה שדווקא החלטות הכופר חושפות כיום פחות פרטים אישיים על הנישום מאשר החלטות בערעור אזרחי. הרציונלים בהליך פלילי שונים מאלה שבהליך אזרחי, ובעוד המגמה בפלילים היא לפרסם את שמות הצדדים,⁹⁸ בהליך האזרחי יש כיום מגמה לצמצם את החשיפה, כפי שיתואר בהמשך.⁹⁹ עם זאת, דווקא בהליך הכופר, השקול להליך פלילי, פרטי הנישום שמתפרסמים מעטים יותר וכלליים יותר מאשר בהליך האזרחי. למשל, בהחלטת כופר מס' 1/15 מצוינים שם הנישום, עיסוקו, החשד המרכזי נגדו וגובה הכופר, ובנימוקים להחלטה מצוינות רק המילים "מצב אישי", מבלי לפרט באיזה מצב אישי מדובר.¹⁰⁰ לעומת זאת, בשורה ארוכה של פסקי דין במיסים נחשפים פרטים אישיים, שעשויים אומנם להיות רלוונטיים לשומה גופה אך שייכים בהחלט לתחום "צנעת הפרט". אנומליה זו תידון להלן.

נתונים אישיים של הנישומים נחוצים בדרך כלל כדי להכריע במחלוקת מול רשות המיסים. אומנם הפירוט הוא לעיתים מעל הנדרש, אך אין ספק שמסכת החיים של הנישום (ובני ביתו) דרושה לא פעם כדי להכריע בשאלה העובדתית או המשפטית הניצבת במוקדם של ערעורי המס. הואיל והסוגיות המיסוייות הן כה מגוונות, אי-אפשר לגבש מראש אמות מידה שעל פיהן ייקבע באילו מקרים הפירוט נחוץ ובאילו לא. כל מקרה צריך להיבחן לנסיבותיו, וצריך להיות נתון לשיקול דעתו של השופט. כדי להבהיר טענה זו, נביא להלן שורה של דוגמאות.

בפסק דין לשם¹⁰¹ דובר במיסוי הכנסות מעשרים ושמונה דירות שקיבלו הנישומים בירושה מאביהם. אומנם גובה ההכנסות הושמט מפסק הדין, אולם הוא מציין את מיקומם המרכזי של הנכסים (בעיקר בתל אביב), את קיומו של נכס נוסף שלא היה כלול בשומה ונמצא בשדרות רוטשילד בתל אביב,¹⁰² וכן את היחסים העכורים שבין האחים הנישומים.¹⁰³ הדיון השומתי כלל גם את פרטי הסכסוך המשפחתי בין האחים. אילו נדון עניין זה בבית משפט לענייני משפחה, לא היו פרטים אלה נחשפים לציבור.

פרטים אישיים מופיעים גם בפסיקה הקשורה למיסוי בין-לאומי. כל שאלת תושבותו של נישום מוכרעת על סמך נתונים פרטיים הקבועים במבחן "מרכז החיים". על פי מבחן זה, "לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים,

98 ראו לעיל את הדיון בתת-פרק א3.

99 ראו להלן את הדיון בתת-פרק ג3.

100 החלטת כופר מס הכנסה 1/15 "השמטת הכנסות" (2015).

101 עמ"ה (מחוזי ת"א) 12-01-39515-01 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (פורסם בנבו, 22.7.2015).

102 שם, פס' 3 לפסק דינו של השופט אטדגי.

103 שם, פס' 20 לפסק דינו של השופט אטדגי.

הכלכליים והחברתיים".¹⁰⁴ למשל, בפרשת גונן¹⁰⁵ נדונה שאלת תושבותו של הנישום, וכדי להכריע בה פרש בית המשפט את מכלול מסכת חייו הפרטיים של הנישום, ובכלל זה גם פרטים על אודות בני משפחתו: אשתו, שחזרה כמה פעמים לישראל כדי לסעוד את אמה עד פטירתה; ילדיו, שחזרו לישראל כדי לשרת בצבא; מקור עיסוקה של האישה, שיצאה לחופשה בלא תשלום מעבודתה בישראל; נכסי בני הזוג בארץ ובחוץ לארץ; מספר חשבון הבנק של בני הזוג בישראל;¹⁰⁶ הסכונותיהם של בני הזוג וכיוצא בהם. כל הפרטים הללו היו חיוניים לבית המשפט כדי להכריע במבחן מרכז החיים של הנישום.

שאלת התושבות ולוונטית גם לדין המקומי – למשל, לגבי השאלה אם נישום זכאי להטבת מס בגין מגורים ביישוב ספר. באחד המקרים¹⁰⁷ נדרש בית המשפט להכריע אם הנישום התגורר עם אשתו וילדיו או בבית אביו, המתגורר ביישוב ספר המזכה בהטבת מס. במסגרת פסק הדין מצוין כי הוא מורחק מבית אשתו בצו הרחקה (מה שמעיד כי הוא אינו גר עימה) וכן שהוריו גרושים. פסק הדין מתאר כי לאחר שעזב הנישום את ביתו, הוא עבר להתגורר תקופה קצרה עם אמו, אך עד מהרה הסתכסך גם עימה ולכן עבר להשתכן בבית אביו, המתגורר כאמור ביישוב ספר. כל מערכת היחסים העכורה, על סכסוכיה המגוונים, מפורטת בפסק הדין, שקיבל את ערעורו של הנישום.

גם בפסקי דין אחרים, שאינם קשורים לשאלות של תושבות, עולים פרטים אישיים מוצנעים, ואולי אף מביכים. בפרשת אסל נדרשו קבלנים להסביר את רווחיהם ממכירה תדירה של דירותיהם הפרטיות. בין היתר, כדי להצדיק את מעבר הדירה התכוף, הובאה עדותו של הנישום-הקבלן שלפיה הוא בחר למכור את דירתו בשל מחלתה של אשתו ורעשי השכנים וטרדותיהם.¹⁰⁸ ובפרשת אמשיקשוילי, שבה נדונו הכנסות מכספי הימורים, צוינה, למשל, טענתו של הנישום כי הוא התמכר למשחק הפוקר.¹⁰⁹ האם הציבור צריך לדעת על התמכרותו של הנישום הפרטני כדי להכריע אם הוא חייב בתשלום מס אם לאו?

מובן שאפשר להצביע גם על מקרים שבהם יש פירוט ניטרלי באופיו, שאינו פוגע בנישום. למשל, אם יש מחלוקת על סיווגה של הוצאה מסוימת בעסקו של הנישום – אם היא עסקית, פירותית או הונית – לא נראה שיש כאן פגיעה בפרטיות. אבל התמונה עשויה להשתנות אם גובה ההוצאה מתפרסם בפסק הדין. במקרה אחד התגלעה מחלוקת בין הנישום לבין רשות המיסים לגבי סיווגם של כספים שקיבל הנישום מכוח הסכם אי-תחרות – אם מדובר בהכנסה הונית או פירותית. התמורה המדויקת של כמה עשרות

104 הגדרת "תושב ישראל" או "תושב" בס' 1 לפקודת מס הכנסה.

105 ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (פורסם באר"ש, 29.12.2005).

106 שם, פס' 3.19 לפסק דינה של השופטת חיות.

107 עמ"ה (מחוזי חי') 21313-05-15 יעקב נ' פקיד שומה עכו (פורסם בנבו, 25.11.2016).

108 ע"א 504/65 אסל נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(3) 367, 365 (1966): "בדירה זו הטרידוהו שכניו, ואשתו, אשר סבלה מזעזוע מוח, הופרעה על-ידי הרעש מתעשיית בלוקים בסביבה."

109 עמ"ה (מחוזי ת"א) 19898-03-13 אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה תל אביב 4, פס' 135 לפסק דינו של השופט קירש (פורסם בנבו, 15.6.2016).

מיליונים שהתקבלה בעבור אי-התחרות רשומה בפסק דין זה מפורשות.¹¹⁰ שאלת סיווגו של תשלום של כמה מיליונים שניתן לנישומים אינה חריגה, ועולה בפסיקה חדשות לבקרים.¹¹¹ במקרים רבים גובה התקבול כשלעצמו אינו קשור לשאלה המשפטית השנויה במחלוקת, אך לא בכל המקרים. יש מקרים שבהם גובה התקבול קשור בטבורו לשאלה המשפטית ורלוונטי להכרעה. למשל, אחד המבחנים להכרעה אם עסקינן בהכנסה הונית או פירותית הוא מבחן היקף העסקאות – ככל שהיקף התקבול גדול יותר כן יש בו כדי להעיד על אופי פירותי-מסחרי.

אין ספק שרוב הנתונים שהוצגו לעיל, בשורה מדגמית של פסקי דין, היו נחוצים כדי להכריע במחלוקת שבין רשות המיסים לבין הנישום. עם זאת, לעיתים הפירוט היה מופרז במעט. בפרשת גונן, למשל, עובדת היות הנישום בעל חשבון ישראלי רלוונטית בשקלול מכלול הנתונים כדי להכריע אם הוא תושב ישראלי, אך לא נראה שהיה מקום לציין את מספר חשבון הבנק. בפרשת לשם לא נתן בית המשפט משקל למיקום הנכסים, כך שאזכור מקומם הכללי בתל אביב וכן ציון העובדה שבבעלותם יש נכס נוסף בשדרות רוטשילד נראים מיותרים. במקרים אחרים הפירוט נראה על פניו "חטטני" אך הוא נחוץ בהחלט לצורך ההכרעה בדין. כך, לדוגמה, במקרה שהובא לעיל שבו עלתה שאלת תושבותו של נישום ביישוב ספר לצורך קבלת הטבת מס, מערכת היחסים העכורה של הנישום עם אשתו וצו ההרחקה שהוצא נגדו היו בגדר עובדות הכרחיות להכרעה בדין. אך השאלה היא אם הדבר מצדיק את פרסום שמו של המערער, אשר באותו מקרה אף זכה בדין. כך גם לגבי הנתונים הכספיים של הנישום. אומנם, בחלק ניכר מהפסיקה האחרונה גובה השומה נעדר מפסק הדין, אולם ראינו שיש מקרים שבהם הסכומים מפורטים. לעיתים סכומים אלה נחוצים כדי להכריע בשאלה המשפטית (ראו את הדיון לעיל), ולכן אי-אפשר לגבש רשימה של נתונים אישיים שאין לחשוף בפסק הדין מחשש לפגיעה מיותרת בפרטיות ולביוש הנישום, אלא כל מקרה צריך להיבחן לנסיבותיו. אך דווקא העובדה שהחדירה לפרטיות דרושה פעמים רבות כדי להכריע בשאלה המיסויית מחזקת את הטענה כי אין לפרסם את שמות הנישומים.

טענה זו יכולה להיבחן – ולקבל חיזוק – לנוכח תורת שלושת השלבים שאימץ בית המשפט לבחינת חוקתיותה של חקיקה בכלל ושל חקיקת מס בפרט.¹¹² השלב הראשון בוחן אם חוק המס פוגע בזכות יסוד חוקתית. אם החוק פוגע, יש להמשיך לשלב השני, הבוחן אם החוק עומד בתנאייה של פסקת ההגבלה של חקיקת היסוד המתאימה. אם הוא אינו עומד בתנאים אלה, יש לבדוק, בשלב השלישי, מהם הסעדים הרלוונטיים. השאלה הקונקרטית בענייננו היא אם פרסום שמו של הנישום המתדיין פוגע בכבוד האדם –

110 עמ"ה (מחוזי ת"א) 62697-12-13 שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1 (פורסם בנבו, 18.10.2017).
111 ראו, למשל, עמ"ה (מחוזי ת"א) 54694-02-16 בוניב נ' פקיד השומה תל אביב 1 (פורסם בנבו, 14.11.2017).

112 בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277, 286–289 (2005).

זכות המוענקת לפרט מכוח חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו.¹¹³ הפגיעה היא לדעתנו כפולה: ראשית, עצם פרסום שמו של בעל הדין פוגע בכבודו; ושנית, פרסום שמו על רקע אי-פרסום שמותיהם של נישומים אחרים פוגע גם בערך השוויון. השאלה אם שוויון חוסה תחת חקיקת היסוד שנויה במחלוקת,¹¹⁴ ואיני מתיימרת להכריע בה כאן. עם זאת, אין ספק שהשוויון הוא עקרון יסוד בשיטה, וצריך לזכור גם את חשיבותו הרבה בגביית מס אמת.¹¹⁵ מכל מקום, גם אם השוויון אינו זכות חוקתית, יש כאן כאמור פגיעה במישרין בכבודו של הפרט, ומכאן שאפשר לפנות לשלב השני ולבחון אם הפגיעה עומדת בתנאיה של פסקת ההגבלה.¹¹⁶

אם כן, השאלה שעולה היא אם הפגיעה בזכות היסוד של הנישום על ידי פרסום שמו בפסק דין בענייני מיסים עומדת בתנאיה של פסקת ההגבלה. בהקשר זה אפשר לצמצם את המחלוקת לשאלה אם הפגיעה היא לתכלית ראויה, ובעיקר אם היא פוגעת בזכות האדם "במידה שאינה עולה על הנדרש".¹¹⁷ לכאורה אפשר לטעון כי תכלית החוק ראויה, שכן החוק נועד לקדם את עקרון הפומביות, שהוא עקרון יסוד חשוב. עם זאת, השאלה היא אם הנגיסה בפרטיותו של הפרט הגלומה בפרסום שמו, בצד פרטים אישיים שלו, אינה עולה על הנדרש. נראה, כפי שאף יוסבר בהמשך, שהואיל ויש כאן פגיעה מצרפית בכבוד הפרט ובשוויון, והואיל וניתן לקיים את עקרון הפומביות מבלי לכרסם בכבודו ובפרטיותו של בעל הדין, הפגיעה אינה עומדת במבחניה של פסקת ההגבלה, ועל כן מתחייב אי-פרסום שמותיהם של הנישומים, כפי שיידון בהרחבה בהמשך.

מכאן שבשוקלנו את שאלת פרסום שמותיהם של הנישומים בפסק הדין עלינו להביא בחשבון לא רק את עקרון פומביות הדיון אל מול פרטיותם של הנישומים, אלא גם את מימד השוויון (התקף גם למקרים לבר-מיסויים שבהם עולים פרטים מצנעת חייו של הפרט בהליך מנהלי). אם מבקשים לשמור על ערך השוויון, יש ליישם כלל שווה לכל הנישומים (שוויון במישור האנכי), שכן אין שוני רלוונטי בין נישומים שפונים לבית המשפט לבין אלה שאינם פונים אליו, מה גם שבבית המשפט מתקיים ככלל דיון בדלתיים סגורות, כפי שיובהר בפרק הבא. חלופה אחת היא לחשוף את פרטיהם של כל הנישומים – הן אלה שמשותפים רק בהליך המנהלי (ואשר עניינם נשלם בשלב זה) והן אלה הפונים לבית המשפט. חלופה אחרת היא לשמור על פרטיותם של כל הנישומים. זו החלופה שהמאמר מציע לאמץ, ואשר היה ראוי לאמצה בחקיקה. כאן עלולה אומנם

113 שם, בעמ' 287. על השאלה אם חקיקת מס פוגעת בזכות הקניין ראו את סקירתו של עזאם, לעיל ה"ש 31, בעמ' 412–413.

114 על המחלוקת אם שוויון הוא זכות חוקתית אם לאו ראו ברק-ארוז, לעיל ה"ש 80, בעמ' 673–680; עזאם, לעיל ה"ש 31, בעמ' 414–415. לגישתה של ברק-ארוז, לנוכח פסיקת בית המשפט העליון, השוויון הוא נגזרת של הזכות לכבוד האדם, ומכאן שזוהי זכות חוקתית (שם, בעמ' 677).

115 ראו גם את עמדתו של עזאם, לעיל ה"ש 31, בעמ' 415.

116 ס' 8 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, שכותרתו "פגיעה בזכויות" מורה כי "אין פוגעים בזכויות שלפי חוק-יסוד זה אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש, או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".

117 ראו פרשת קניאל, לעיל ה"ש 112, בעמ' 288.

להיווצר בעיה של הפליה כלפי בעלי דין אחרים (שוויון במישור האופקי), אך כפי שיוסבר בתת־פרק הבא, ראשית, הדיון המיסוי מובחן מדינים אחרים, ושנית, קיימת כיום מגמה בקרב משפטנים להרחיק פרטים אישיים מעיני הציבור בכל פסקי הדין (ולא רק במיסים), על ידי אי־חשיפת שמותיהם של בעלי הדין ופרטים מזהים אחרים.

3. אי־פרסום שמות הצדדים

(א) כללי

אנו טוענים כי ראוי שבערעורי מס, על בסיס עקרון השוויון ולבקשת הנישומים, לא יפורסם שמם.¹¹⁸ המאמר מציע, כאמור, להוסיף לכפות המאזניים – המאזנות בין עקרון הפומביות לבין הזכות לפרטיות – את ערך השוויון. לכאורה השוויון מצביע בהקשרנו לשני כיוונים אפשריים מנוגדים: חשיפה גם של שמותיהם של נישומים שעניינם הסתיים בשלב א או בשלב ב, כלומר, של נישומים שלא הגיעו לפתחו של בית המשפט; או אי־חשיפה של שמות כל בעלי הדין, בין אם מדובר בהליך מיסויי ובין אם לאו. המאמר תומך בחלופה השנייה, אך מתמקד כאמור במחלוקות מיסויית בלבד. התימוכין לחלופה השנייה נעוצים הן בחוק עצמו, המורה בלאו הכי שהדיונים ייערכו בדלתיים סגורות, והן במגמה הרווחת בעידן המודרני לא לפרסם שמות ופרטים מזהים אחרים של בעלי הדין. להלן נפרט לגבי כל אחד משני התימוכין.

(ב) בררת המחדל: דלתיים סגורות

בררת המחדל בערעורי מס הכנסה הנדונים בבית המשפט המחוזי כערכאה ראשונה היא דיון בדלתיים סגורות אך פרסום פסק הדין ברבים. סעיף 154(ג) לפקודה מורה כי דיוני מס הכנסה בבית המשפט המחוזי ייערכו בדלתיים סגורות, אלא אם כן לבקשת המערער הורה בית המשפט אחרת.¹¹⁹ הוראה דומה קיימת אף בחוק מס ערך מוסף,¹²⁰ אך אינה מופיעה בחוק בנוגע לדיוני מס אחרים¹²¹ או בנוגע לערעורי מס המתנהלים לפני בית המשפט העליון,¹²² וזאת אף שבמשך השנים הועלו הצעות לאמץ הסדר דומה בשורה

118 טלו, למשל, את פרשת **לשם**, לעיל ה"ש 101, שבה נחשפו עובדות מצנעת הנישומים אף שערעורם התקבל בעיקרו.

119 לשון ס' 154(ג) לפקודת מס הכנסה היא: "כל ערעור לפני בית המשפט המחוזי לפי פרק זה יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט הוראה אחרת לפי בקשת המערער."

120 ס' 83(ג) לחוק מס ערך מוסף מורה כי "הערעור יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט הוראה אחרת לפי בקשת המערער". בהצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח 239, לא הופיעה בדברי ההסבר שום התייחסות לקיום הערעור בדלתיים סגורות.

121 ראו, למשל, מאיר פורת ויהב בר "בין פומביות הדיון ובין ערעורי מס" **מיסים** (4) א-37, א-46 (2016).

122 פרשת **ליפסון**, לעיל ה"ש 62, פס' 7 לפסק דינה של השופטת דורנר.

של חוקי מס.¹²³ הדיון בדלתיים סגורות בהליכי המס אינו בגדר חידוש ישראלי. הוראה דומה הופיעה גם בנוסח הפקודה ערב הקמת המדינה, בפקודת מס הכנסה משנת 1947, שם נקבע כי "כל הערעורים יישמעו בדלתים סגורות, אלא אם כן יורה השופט הוראה אחרת, לפי בקשתו של אחד משני הצדדים".¹²⁴

נקודת המוצא לטיעון במאמר היא שדיוני מס ההכנסה בבית המשפט המחוזי נערכים בדלתיים סגורות. איני באה לבחון כאן את ההצדקה לכך, שכן זוהי שאלת מחקר בפני עצמה. עם זאת, אציין כי אפשר להצביע על טעמים המצדיקים את הרחבת הדיון בדלתיים סגורות גם לענפי מס אחרים, כדי לשמור על לכידות השיטה ועל הרמוניה חקיקתית, אולם ניתן כמובן להביא גם נימוקים נגדיים. פורת ובר מציעים ברשימתם כי דיוני מס הכנסה יהיו ככלל פתוחים, ושאלת הדלתיים הסגורות תוכרע לפי המבחן המשולש שייובא מקנדה ומאנגליה, ולפיו בית המשפט יבחן שלוש שאלות: ראשית, "אם יש הצדקה ממשית להגשת הבקשה" לדיון בדלתיים סגורות; שנית, "אם יש חשש ממשי כי פרסום שמו של בעל הדין יסב לו נזק בלתי הפיך"; ושלישית "אם מאזן הנוחות נוטה בעד השמירה על הפרטיות".¹²⁵ אם אנו תומכים בדיון בדלתיים סגורות כדי לשמור על פרטיותו של הנישום, אזי טעם זה עומד לפרט בשורה של דיוני מס, ולא רק במחלוקת עם הרשויות בתחום מס הכנסה או מס ערך מוסף. למשל, כאשר המחלוקת של הפרט עם רשות המס נוגעת בשומת מס שבח, וכאשר זו תלויה בעסקאות קודמות או בהיקף הרכוש המוחזק על ידיו, ההתדיינות קשורה לקרביו של הפרט ולרכושו, ולכן גם כאן החדירה לפרטיות עשויה להצדיק דיון בדלתיים סגורות. לעומת זאת, ניתן להצביע

123 להלן שתי דוגמאות להצעות להנהגת דיון בדלתיים סגורות שהועלו עם השנים אך לא התגבשו לכלל חקיקה: ס' 12(ה) להצעת חוק הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, התש"ו-1950, ה"ח 105, 108, שלפיו "הערעור [לבית המשפט המחוזי] יישמע בדלתיים סגורות אם ביקש על כך המערער"; ס' 48(ג) להצעת חוק היטלים מיוחדים, התשמ"ח-1987, ה"ח 57, 75, שלפיו "הערעור יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט אחרת לפי בקשת המערער" (ההסבר שניתן היה ש"הערעור יישמע בדלתיים סגורות, כדי לשמור על הסודיות המסחרית, זולת אם הורה בית המשפט אחרת, לפי בקשת המערער" (שם)).

ניסיון לאמץ הסדר דומה לזה הנהוג במס הכנסה ובמס ערך מוסף הועלה כמה פעמים גם בחקיקת מיסוי מקרקעין. כך, בהצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 33) (ערעור על החלטת המנהל), התשנ"ו-1995, ה"ח 326, הוצע שהערעור יהיה לבית המשפט המחוזי (ס' 88(ב) המוצע) ויתנהל בדלתיים סגורות (ס' 89 המוצע): "בית המשפט המחוזי רשאי, על פי בקשת המערער, להורות כי הערעור, כולו או מקצתו, יישמע בדלתיים סגורות אם ראה שיש לכך הצדקה". דברים אלה הוצעו מחדש בהצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 43) (ערעור על החלטת המנהל), התשנ"ז-1997, ה"ח 270, 271, שם נכתב בדברי ההסבר כי מוצע "לקבוע כי הדיון יתקיים לפי עקרון פומביות הדיון, אולם להותיר שיקול דעת לבית המשפט, כאשר המערער מבקש זאת, להורות שהדיון יישמע בדלתיים סגורות".

124 ס' 60(2) לפקודת מס הכנסה, 1947, ע"ר תוס' 1, 105. בנוסח משנת 1941 נקבע, כי "כל הערעורים יתבררו בדלתים סגורות חוץ אם יצוה השופט אחרת על יסוד בקשה מכל צד". (ס' 53(2) לפקודת מס הכנסה, 1941, ע"ר תוס' 1, 60).

125 פורת ובר, לעיל ה"ש 121, בעמ' א-55.

על מקרים פשוטים יותר, שבהם המידע שעשוי לעלות בדיון ניתן לאיתור בחופשיות במרשתת. במקרים אלה ייתכן שיש הצדקה לדיון בדלתיים פתוחות. בענייני מקרקעין פרטי השומה הסופית מתפרסמים כיום בכל מקרה באתר ממשלתי,¹²⁶ כך שבתחום זה ממילא אין תועלת בדיון בדלתיים סגורות.

השאלה אם לא ראוי לאמץ כלל הפוך מזה הנהוג, כך שבררת המחדל תהיה דיון פומבי והחריג יהיה דיון בדלתיים סגורות, אינה שאלה מקומית בלבד. למען השלמת התמונה אביא בשולי הדברים כמה עמדות הנשענות על הדין הזר ותומכות בפתיחת הדלתיים בערעורי מס הכנסה.

באירלנד, למשל, משנות השמונים של המאה העשרים, כל ענייני המס המתבררים בערכאות הגבוהות (בית המשפט העליון) נדונים בדלתיים פתוחות,¹²⁷ אולם במשך תקופה ארוכה שררה מחלוקת אם לאפשר דיון בדלתיים פתוחות בענייני מס גם בערכאה הנמוכה.¹²⁸ ערעורי מיסים נערכו באירלנד בהליך דיוני נפרד, כמו בישראל, אך הדבר שונה בחוק שנכנס לתוקפו בשנת 2016, וכיום הם נדונים במסגרת גוף עצמאי נפרד הממונה על ידי שר האוצר ומכונה (TAC) The Tax Appeals Commission.¹²⁹ לא כמו בעבר,¹³⁰ בררת המחדל כיום היא דיון בדלתיים פתוחות,¹³¹ אך ההליך יכול להתנהל

126 רשות המסים בישראל – מידע נדלן. www.misim.gov.il/svinfonadlan2010/startpageNadlan.aspx?ProcessKey=4325343d-ae1a-46b1-8603-6d42df00cf95

127 ראו *Pre-legislative Scrutiny of the Heads of the Finance (Tax Appeals Commission) Bill*, REVENUE (Apr. 22, 2017), www.revenue.ie/en/corporate/press-office/speeches/2015/pre-legislative-scrutiny-270115.aspx

Brendan Crowley, *Legislation & Policy Monitor*, 28(2) IRISH TAX REV. 14 (2015)

Finance (Tax Appeals) Act 2015 (Act No. 59/2015), § 8 (Ir.)

130 Tax Consolidation Act 1997 (Act No. 39/1997), § 942(9) (Ir.); שהוחלף, הורה:

"Every rehearing of an appeal by the Circuit Court under this section shall be held *in camera*."

עם זאת, כיום באירלנד אי-אפשר עוד לערער על הכרעת הממונה ולפנות לבית המשפט של ה-Circuit, אלא אפשר רק לפנות לערכאה משפטית בשאלה משפטית. ראו Finance (Tax Appeals) Act 2015, § 949AP (Ir.) וכן Julie Burke & Clare McGuinness, *The New Tax Appeals Process*, 29(2) IRISH TAX REV. 110, 111 (2016).

131 Finance (Tax Appeals) Act 2015, § 949Y (Ir.), שכותרתו "Public Hearings", מורה כך:

"(1) Subject to subsections (2) and (3), every hearing of an appeal by the Appeal Commissioners shall be held in public.

(2) The Appeal Commissioners may give a direction that a hearing, or part of a hearing, of an appeal is to be held *in camera* if they consider that the giving of such a direction is necessary – (a) in the interests of public order or national security, (b) to avoid serious harm to the public interest, (c) to maintain the confidentiality of sensitive information, (d) to protect an individual's right to respect for his or her private and family life, or (e) in the interests of justice."

בחלקו או במלואו בדלתיים סגורות לבקשת אחד הצדדים.¹³² גם במקרים אלה הממונה על הערעורים נדרש לפרסם את החלטותיו, אולם בעילום שם, כדי להגן על זהות הנישומים.¹³³ הממונה נדרש להיעתר לבקשה לנהל דיון בדלתיים סגורות אם הדבר נחוץ לדעתו כדי לשמור על בטחון המדינה או הסדר הציבורי, כדי למנוע נזק חמור לאינטרס הציבורי, כדי לשמור על חשאייתו של מידע רגיש, כדי להגן על זכותו של הפרט שחייו הפרטיים וחיי משפחתו יכובדו, או מהטעם הכללי של הגנת הצדק.

בקנדה נישום-מערער יכול לבקש לקיים דיון בדלתיים סגורות, וההחלטה נתונה לשיקול דעתו של בית המשפט.¹³⁴ בתי המשפט בקנדה פירשו בצמצום את הזכות לדיון בדלתיים סגורות. בהתאם לכך, דיונים בדלתיים סגורות יהיו חוקתיים רק אם הם מגינים על ערך חברתי ראשון במעלה. בבסיס הדיון בדלתיים סגורות עומד הרעיון לאפשר לנישום להציג חומרים שיגנו עליו בהליך המיסויי מבלי שהדבר יפגע בו מחוץ לכותלי בית המשפט באופן שסותר ערך חברתי עליון, כפי שעלול לקרות, למשל, בעקבות גילוי סוד מסחרי או גילוי מידע שעלול להעמיד את הנישום בסכנת חיים. עם זאת, בקשה של נישום לדיון בדלתיים סגורות מחשש שהדיון המיסויי בבית המשפט יביא לידי העמדתו לדיון משמעותי במסגרת משלח ידו לא התקבלה, בטענה שהחשש האמור אינו מצדיק סטייה מהכלל הרחב של גילוי פתוח לציבור.¹³⁵ נוסף על צמצום הזכות לדיון בדלתיים סגורות, נקבע בקנדה כי מדיון כזה לא נגזר אי-פרסום פרטים מהדיון, לרבות שם הנישום. גילוי פרטים מדיון שהתקיים בדלתיים סגורות אינו בגדר בזיון בית משפט, אלא אם כן הורה בית המשפט מפורשות על אי-גילוי הפרטים.¹³⁶ אומנם עד שנת 1957 כללו

132 Finance (Tax Appeals) Act 2015, §§ 949Y(3), 949Q(2)(h) (Ir.)
 133 Ken Hardy & Gianmario Pala, *R&D Tax Credit Before the Appeal Commissioners*, 28(2)
 134 Finance (Tax Appeals) Act 2015, § 949AO (Ir.) כן ראו IRISH TAX REV. 72, 73-74 (2015)
 135 Income Tax Act, R.S.C. בשילוב עם Tax Court of Canada Act, R.S.C 1985, c. T-2, § 16.1
 136 179 (Can.), § 1 (5th Supp.), 1985, c. 1, עוסקים בדיונים בדלתיים סגורות. ס' 16.1 לחוק בית המשפט הקנדי לענייני מס מורה:

"A hearing before the Court may, on the application of any party to a proceeding, other than Her Majesty in right of Canada or a Minister of the Crown, be held *in camera* if it is established to the satisfaction of the Court that the circumstances of the case justify *in camera* proceedings."

ס' 179 לחוק מס ההכנסה הקנדי מורה:

"Proceedings in the Federal Court of Appeal under this Division may, on the application of the taxpayer, be held *in camera* if the taxpayer establishes to the satisfaction of the Court that the circumstances of the case justify *in camera* proceedings."

135 C.D. v. Minister of National Revenue, [1991] D.T.C. 5210 (Can.)
 136 ראו Tax Court of Canada Rules (General Procedure), SOR/90-688a, § 133(3)
 הלשון: "Where an appeal is heard in camera under the authority of an enactment, disclosure of information relating to the appeal is not contempt of court unless the Court has expressly prohibited the disclosure of the information"

פסקי הדין המיסויים רק מספרים, בלי שמות הנישומים,¹³⁷ אך בפסק דין תקדימי – *Publishers Guild of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue* – קבע בית המשפט הקנדי מפורשות כי דיון בדלתיים סגורות אינו מחייב שמירה על האנונימיות של הנישום-המתדיין.¹³⁸

דיון ברציונלים של קיום הליך בדלתיים סגורות או בדלתיים פתוחות מסיט כאמור את מרכז הכובד מהשאלה מושא מאמר זה, אולם ראינו שגם אם הכלל הוא דיון פתוח, יש לו סייגים. מכל מקום, החוק הישראלי אימץ מראשיתו דיון בדלתיים סגורות בהליכי מס הכנסה (ובהמשך גם בהליכי מע"מ), וזו נקודת המוצא להמשך הדיון.

(ג) הכלל: פרסום פסקי דין במיסים

ראינו בחלק הקודם כי בררת המחדל של הדיון בערעור מס בישראל בבית המשפט המחוזי היא דיון בדלתיים סגורות, בניגוד למקובל בכמה מדינות אחרות. כעת עולה השאלה בנוגע לפרסום פסק הדין: מה הזיקה בין פומביות ההליך בזמן אמת לבין פרסום פסק הדין ברבים? הכלל בישראל, נכון למועד כתיבתן של שורות אלה, הוא שפסק הדין בענייני מס מפורסם למרות הדיון בדלתיים סגורות, כמו בדיון הקנדי. דברים אלה נקבעו מפורשות בפרשת ליפסון, למשל.¹³⁹ במקרה זה ערערו פקיד השומה ועיתון הארץ על החלטת בית המשפט המחוזי לא לפרסם את פסק דינו. בית המשפט העליון, מפי השופט דורנר, קיבל את הערעור ופסק כי מניהול דיון בדלתיים סגורות אין לגזור כעניין שבשגרה איסור פרסום של פסק הדין. בלשונו של בית המשפט, "איסור הפרסום איננו מהווה חלק אינטגרלי מן ההחלטה על ניהול הדיון בדלתיים סגורות, אלא 'כדי שיחול איסור פירסום, צריך שתהיה על כך הוראה מפורשת'".¹⁴⁰ התשתית הנורמטיבית לביסוס ההחלטה נשענת על סעיף 70 לחוק בתי המשפט,¹⁴¹ המורה כי אין לפרסם דבר על דיון שנשמע בדלתיים סגורות אלא אם כן התיר זאת בית המשפט. בית המשפט קובע כי התכלית שלשמה נועד סעיף 154(ג) לפקודה (המורה כאמור כי דיוני מס הכנסה בבית המשפט המחוזי ייערכו ככלל בדלתיים סגורות) אינה "...להגן על האינטרס הפרטי של הנישום, אלא על אינטרס הציבור".¹⁴² סעיף 154(ג) נועד לסייע בגביית מס אמת,

137 ראו *Full History of the Court* ("Tax Appeal Board / Exchequer Court, 1950–1970"), TAX COURT OF CANADA (Sep. 9, 2015), cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About/Full_history.

138 ראו *Publishers Guild of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1957] C.T.C. 1, para. 2 (Can.): "But while... the proceedings before the Court held in camera it does not entitle him to the cloak of anonymity... All that it gives him is the right to have the proceedings before this Court held in camera. He is not entitled to any other secrecy..."

139 פרשת ליפסון, לעיל ה"ש 62.

140 שם, פס' 4 לפסק דינה של השופטת דורנר.

141 בעניין זה ראו גם פרשת יהל, לעיל ה"ש 9, פס' 8–10 לפסק דינו של השופט דנציגר.

142 פרשת ליפסון, לעיל ה"ש 62, פס' 7 לפסק דינה של השופטת דורנר.

באפשרו לנישום לפרט את הכנסותיו מבלי לחשוש לגילוי סודות מסחריים.¹⁴³ מכאן ש"איסור הפרסום של פסק-הדין עשוי לחול רק על גילויים שגילה הנישום מיוזמתו בדבר עסקו והכנסותיו".¹⁴⁴ עמדה דומה הועלתה גם בדין הקנדי, שנזכר לעיל.¹⁴⁵ הואיל והכלל הוא פרסום מלא של פסקי הדין במיסים, רק במקרים ספורים מתקבלת החלטה לפרסם פסק דין אזרחי או החלטת מיסים אחרת של בית המשפט המחוזי תוך שימוש בשמות כגון "פלונני" או "אלמוני". מבדיקת מאגר "מיסים" עולה כי נכון למועד כתיבתן של שורות אלה פורסמו רק עשרים וחמישה פסקי דין עם השם "פלונני",¹⁴⁶ ארבעה עם השם "פלונית", אחד עם השם "מכבסה אלמונית בע"מ",¹⁴⁷ אחד עם השם "חברה בע"מ",¹⁴⁸ ואף לא אחד עם השם "אלמוני".

(ד) ביקורת על הרציונל של פרסום שמות הצדדים במיסים

לכאורה, מעקרון פומביות הדיון נובעת גם הדרישה לפרסם את שמות הצדדים למשפט. בקשה לאי-פרסום שמות הצדדים עלתה בפרשת יהל, למשל, שם דחה בית המשפט את הבקשה וקבע:

"ראוי להזכיר כי עקרון פומביות הדיון משמעו גם חשיפה וגילוי של שמות הצדדים המתדיינים. גילוי השמות מוסיף כלי משמעותי לארגו הכלים העומד לרשות הציבור לצורך פיקוח ובקרה על ההליכים השיפוטיים. כך יכול הציבור לעמוד על הקשרים שבין בעלי הדין לבין השופט היושב בהליך או עורכי הדין המייצגים, ואף להעלות – בהתאם לצורך – טענות בדבר ניגודי עניינים ביניהם...

זאת ועוד, לחשיפת שמות הצדדים ערכים נוספים. כך, הגילוי עשוי להזהיר את הציבור מלהתקשר עם אדם מסוים, כיוון שנמצא כי פשע או עוול, או שהפר חוזה; כך מזווית אחרת, גילוי השמות מאפשר התחקות רחבה יותר – למשל

143 ש.ם.

144 ש.ם.

145 ראו את סקירת הדין הקנדי בנושא זה לעיל בחלק 33(ב).

146 למשל, בעמ"ה (מחוזי נצ') 7243-07-11 פלונני א' נ' פקיד שומה (פורסם במיסים אונליין, 1.6.2014). נדונה שומה לפי מיטב השפיטה של קונדיטוריה שספריה אומנם לא נפסלו אך נטען לגביהם שהתוצאה העסקית העולה מהם אינה סבירה. בפסק הדין צוין כי מדובר בבעלי קונדיטוריה בנצרת, אך לא הוספו פרטים מזהים נוספים.

147 ר"ע 7/02 (הוועדה לקבילות פנקסים) מכבסה אלמונית בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם במיסים אונליין, 10.12.2002).

148 עמ"ה (מחוזי ת"א) 1015/03 חברה בע"מ. נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו, 8.2.2008). המקרה אירע ערב הצטרפותה של ישראל ל-OECD כמדינה חברה ולפני הוספת ס' 291 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, ובטרם הוסף ס' 16)32 לפקודת מס הכנסה, המורה כי אין להתיר ניכויים של "תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שניתנתם מהווה עבירה לפי כל דין".

אקדמית – אחר התנהגות בית המשפט כלפי בעלי הדין השונים לאורך הזמן. לחשיפת השמות עשויה להיות חשיבות גם במובן המשפטי ה'צר', כמו לעניין האפשרות להעלות טענות השתק למיניהן, שכן היא מאפשרת להתחקות אחר טענות עבר שהעלו בעלי הדין. לבסוף, יש בגילוי השמות גם כדי להכווין את התנהגות המתדיינים בהליך, שהרי הגילוי מתמרץ את בעלי הדין להתנהג באופן הולם מתוך ידיעתם כי זהותם תפורסם...¹⁴⁹

אף לא אחת מהנסיבות שהביא בית המשפט בפרשת יהל כהצדקה לפרסום השמות יפה או משכנעת דייה, לטעמנו. בפרשת יהל מועלות כמה עילות המצדדות לכאורה לא רק בפומביותו של פסק הדין, אלא גם בחשיפת שמותיהם של בעלי הדין, ביניהן טענת ניגוד עניינים, השתק, הזהרת הציבור ותמרוץ הצדדים להתנהלות נאותה בעת הדיון. בטרם נפנה לטיעונים אלה חשוב לציין כי יש כיום מגמה לחזק את הזכות לפרטיות על חשבון הפומביות,¹⁵⁰ ובכלל יש הסוברים כי אי-פרסום שמות הצדדים בעידן הדיגיטלי אינו נוגד את התכליות של עקרון הפומביות, בין היתר הואיל וזכות הציבור לדעת ממומשת גם בלא פרסום שמותיהם של בעלי הדין. לנוכח טענה זו, אי-פרסום השמות גם אינו מעמת בין עקרון הפומביות לבין פגיעה בפרטיות.¹⁵¹ שנית, הרציונל הרחב יותר של פומביות הדיון בכלל (ולא רק של חשיפת השמות בפרט) מתקחה כאשר עסקינן בהליך אזרחי המתנהל בדלתיים סגורות.

אחת התכליות של עקרון פומביות הדיון היא שקיפות ההליך, אשר מחזקת את אמון הציבור במערכת המשפטית ובו בזמן משמשת ערובה לאיכות ההחלטה.¹⁵² הרעיון הוא לשמר את מעמדו של בית המשפט, ולשם כך יש צורך שהצדק ייראה, ולא רק ייעשה. עם זאת, עלינו לזכור כי כל הדיון המיסויי בבית המשפט המחוזי נעשה הרחק מהעין הציבורית, ואינו נערך בראש חוצות. אם הדיון מתקיים ממילא בדלתיים סגורות, אין חשיפת פרטים בזמן אמת, אלא רק בדיעבד, כך שהרציונלים של שקיפות ההליך ושל הערובה לאיכותו אינם מתקיימים. כאשר הדיון נעשה ב"מחשכים" (בדלתיים סגורות),

149 פרשת יהל, לעיל ה"ש 9, פס' 13 לפסק דינו של השופט דנציגר (ההדגשה במקור).

150 בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 4, טוען כי "המערכת המשפטית מגיבה בחיזוק הזכות לפרטיות על חשבון הפומביות".

151 שם, בעמ' 31. בירנהק טוען שכאשר בוחנים את תכליותיהן של הזכות לפרטיות והזכות לפומביות, רואים כי זכויות אלה אינן מצויות תמיד בעימות. לדעתו, יש מקרים שבהם אין אינטרס פרטיות מוגן, כגון הליכים פליליים או הליכים בעלי אופי ציבורי (דוגמת עתירות ותביעות ייצוגיות). כמו כן, התחום הצר של החיכוך נבדק על ידיו לאו דווקא מהיבט משפטי, אלא מהיבטים אחרים (למשל, כמערכת של זרימת מידע או של מידע אישי), והוא מציע כמה חלופות לצמצום הפרסום של מידע אישי. לדעתו, בעידן הדיגיטלי אי-אפשר להגן על פרטיות רק כאינטרס של שמירה על תוכן (הגדרות כגון "מידע" ו"פגיעה חמורה", המבוססות על תוכן), אלא יש להרחיבו גם למידע רגיש פחות שניתן לקשרו אל הפרט המסוים ולחשוף אותו בציבור (שם, בעמ' 19). עם זאת, לגישתו ענייני מס הם עניינים מנהליים באופיים הנושאים אופי "ציבורי טבוע" (שם, בעמ' 34).

152 ראו, למשל, פרשת אליהו חברה לביטוח, לעיל ה"ש 53.

הדיון עצמו אינו "שקוף" ואינו זמין לציבור, ומכאן שעקרון הפומביות אינו מתגבש. פרסום השמות כשלעצמו אינו יכול למלא חסר זה, ואין בכוחו להאיר בדיעבד את הדיון שלא היה גלוי לציבור. במצב זה קשה לראות כיצד תיווצר פגיעה במעמדו של בית המשפט אם פסק הדין יפורסם בלא זהות הנישום, שהרי החשש מאיון פומביות הדיון הוא ש"עשיית בית המשפט היתה נותרת אפופת מסתורין".¹⁵³ במילים אחרות, הרעיון המרכזי של פומביות הדיון הוא דיון בפרהסיה, אבל הכלל בדיני המס, שאותו קבע המחוקק, הוא כאמור דיון לא קבל עם ועדה. אין להלין אם כן על פגיעה בפומביות אם הדיון בלאו הכי אינו פומבי, וזכות הציבור לדעת אינה עילה מספקת לפרסום השמות. אם בסוף ההליך ייחשפו שמותיהם של בעלי הדין, לא יהיה בכך כדי להחזיר את הגלגל אחורנית ולהפוך את הדיון לפומבי. אפשר אף לטעון כי הואיל והצדדים לדיון באים מקשת מגזרית שונה – מגזר ציבורי (פרקליטות, רשות המיסים) ומגזר פרטי בדרך כלל (הנישום) – יש כאן ייצוג מאוזן והיזון ביקורתי מיידי, העשויים להפחית את החשש מאי־פרסום שמות הצדדים. טיעון אחרון זה יפה אף לחשש מניגוד עניינים ולטענת ההשתק שהועלו בפרשת יהל. היחידה שיכולה להעלות טענת השתק כלפי הנישום המתדיין באותו עניין היא רשות המיסים, שהיא צד לעניין, ואי־פרסום שמותיהם של בעלי הדין לא ימנע זאת מבעדה.

טעם נוסף לכך שאי־פרסום שמות הצדדים לא יגרע מעקרון פומביות הדיון הוא שחלק ניכר מהדיון על פומביות הדיון נסב על פרסום פסקי דין פליליים של מורשעים בדין, ואינו נוגע כלל בפגיעה בפרטיותם של נישומים במישור האזרחי. יש אף הטוענים כי ההליך הפלילי הוא הליך שהציבוריות טבועה בו ולכן אינטרס הפרטיות אינו מוגן בו כלל.¹⁵⁴ בבש"פ פרי, למשל, קבע בית המשפט כי פומביות הדיון חשובה כדי ליידע את הציבור ולהרתיעו מפני העברייני (שעבר עברות מין באותו מקרה), אשר עלול "לסכן את הבאים בקרבנו", כלשון בית המשפט.¹⁵⁵ אף בפרשת קטיעי נדונה החשיבות של פרסום שמו של עבריין מורשע ברבים, ובית המשפט קבע כי "במקרה של אדם שהורשע בפלילים האינטרס הציבורי לפרסום חזק... בעניינים הפליליים, גוברת במיוחד זכות הציבור לדעת את הפרטים של הפרשה ואת המתרחש באולמות בית המשפט".¹⁵⁶ אך בענייננו מדובר במישור האזרחי, כך שאף אם מדובר בנישום שהפסיד בדיון במישור האזרחי – למשל, נישום שנקבע כי הוא אכן תושב ישראל ולכן חייב במס – האם יש מקום להזהיר את הציבור מפניו? יתרה מזו, אפילו במישור הפלילי הועלו תהיות אם ראוי לפרסם פרטים מזהים של חשודים. כתוצאה מכך אף תוקן החוק באופן האוסר ככלל פרסום שמו של חשוד. תיקון זה מלמד כי באיזון בין פרטיות לבין פומביות –

153 פרשת קטיעי, לעיל ה"ש 46, פס' 18 לפסק דינו של השופט הנדל.

154 בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 28.

155 בש"פ פרי, לעיל ה"ש 68, פס' 4 להחלטתה של השופטת ארבל.

156 פרשת קטיעי, לעיל ה"ש 46, פס' 19 לפסק דינו של השופט הנדל.

לפחות בשלבים הראשונים של ההליך המשפטי, אפילו במישור הפלילי – יש כיום מגמה של חיזוק הפרטיות, במידת מה על חשבון הפומביות.¹⁵⁷ הטעם האחרון שהועלה בפרשת יהל הוא שפרסום שמות הצדדים נחוץ כדי לתמרץ את בעלי הדין להתנהג כראוי באולם בית המשפט. טענה זו כשלעצמה אינה נראית מוצקה דייה להצדיק הקרבה של ערך הפרטיות, וגם אם כן, יש לבית המשפט כלים אחרים כדי לכפות על הצדדים להתנהג כראוי ולמלא אחר הוראות בית המשפט, כגון להורות על בזיון בית משפט.¹⁵⁸

עד כה בחנו את הטעמים שהועלו בפרשת יהל כמצדיקים לכאורה את פרסום שמות הצדדים. יש תכליות נוספות, שלא הועלו בפרשת יהל, שעשויות להצדיק לכאורה פרסום של שמות הנישומים. למשל, ייתכן שבשל העומס בבתי המשפט, עדיף למערכת המשפטית להרתיע מהליכי סרק ומערעורים מיותרים. פרסום שמו של הנישום חושף אותו לפני הציבור ובכך מגדיל מבחינתו את עלויות ההתדיינות, והדבר עלול להניע אותו לשקול מחדש אם להגיש ערעור שאין בו טעם ממשי.¹⁵⁹ למרות קסמה של טענה זו, אין בה כדי לגבור על טעמי הנגד. תכלית זו אינה בבסיס עקרון הפומביות, ויש בה כדי לפגוע בפרטיותו של הנישום. עקרון הפומביות לא נועד למנוע הליכי סרק, ולכן נראה שבאזיון בין מניעת הגשתן של תביעות סרק לבין שמירה על הפרטיות, יד האחרונה על העליונה. יתרה מזו, הליכי סרק בדיני המס המגיעים לפתחו של בית המשפט המחוזי אינם כה רבים, שכן הנישום זכאי להגיש ערעור רק על צו שהוצא לו מרשות המיסים לפי סעיף 152(ב) לפקודה, כך שמכלול האפשרויות לפנות בערעור לבית המשפט המחוזי אינו רחב. יתרה מזו, אפשר לחשוב על מנגנונים אחרים שעשויים להרתיע בעלי דין פוטנציאליים מניהול הליכי סרק, ואשר קיימים כבר במערכת השיפוטית, כגון הטלת הוצאות משפט גבוהות.

לסיכום, עד כה הצבענו על השוני בין הליכי מס הכנסה לבין דינים אחרים, התומכים באי־פרסום שמות הצדדים. כמו כן הצבענו על שני סוגים של פגיעה בשוויון הגלומים בפרסום שמותיהם של הנישומים – המתדיינים – פגיעה בשוויון האנכי ופגיעה בשוויון האופקי. ראינו כי להבדיל מנישום שהמחלוקת בינו לבין רשות המיסים הסתיימה בשלבים הראשונים, נישום שסכסוכו לא נחתם במסגרת הרשות ואשר פנה לבית המשפט המחוזי חשוף למה שמכונה במאמר "ביוש בחסות החוק". אי־שוויון אנכי זה מבדל את דיני מס הכנסה ומקדם כשלעצמו את הטיעון בדבר אי־פרסום שמות הצדדים שפנו לבית

157 ראו ס' 70(ד) לחוק בתי המשפט, שהוסף במסגרת התיקון לחוק בתי המשפט (תיקון מס' 69), התשע"ב-2012, ס"ח 124. החוק נכנס לתוקף לאחר דיונים ארוכים. ראו, למשל, הוועדה לבחינת ההסדרים בעניין פרסומים מחקירות המשטרה וגופי חקירה סטטוטוריים אחרים **דין וחשבון** (2000) knesset.gov.il/committees/heb/material/data/H15-09-2008_11-39-12_vinogred.doc. ראו גם פרוטוקול ישיבה מס' 404 של ועדת החוקה, חוק ומשפט, הכנסת ה-15 (24.12.2001).

158 פקודת בזיון בית המשפט.

159 על פרסום השם ככלי להרתעה מפני ניצול לרעה של הליכי בית משפט ראו, למשל, בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 23. לשימוש בנתונייהם של בעלי הדין המופיעים בפסקי הדין לצורכי מחקר, ולביקורת על שימוש זה, ראו שם, בעמ' 26 ו-30-31.

המשפט (חלק ג2(א) לעיל). כפי שראינו, מן הראוי להכניס אי־שוויון אנכי זה לשקלול בין הזכות לפרטיות, מצד אחד, לבין עקרון הפומביות, מן הצד האחר. לחלופין, אם מתעלמים מייחודיותו של ההליך ה"מנהלי" בדיני מס הכנסה, עולה השאלה מה ההבדל בין נישומים־מתדיינים לבין בעלי דין בכלל. האם יש כאן שונות רלוונטית? ראשית, ראינו כי הדיון בבית המשפט המחוזי מתנהל בלאו הכי בדלתיים סגורות (חלק ג3(ב) לעיל), וחלק ניכר מהטעמים להצדקת פומביות הדיון אינם תקפים כאשר הדיון אינו פומבי (לעיל בחלק זה). יתרה מזו, החשש מפגיעה בפרטיותו של נישום־מתדיין בהליכי מס הוא כבד, שכן הסוגיה של גביית מס אמת טומנת בחובה, כמעט כעניין שבשגרה, חדירה לצנעת חייו של אדם (כמפורט לעיל בחלק ג2(ב)). טיעונים אלה, שכוחם יפה בעיקר לדיני המס, מתמזגים עם המגמה המקומית והעולמית (שתידון להלן) להצניע שמות של צדדים בפסקי דין באופן כללי – מגמה שצריכה לקבל משנה תוקף לנוכח ייחודיותם של דיני המס.

(ה) ביקורת על הרציונל של פרסום שמות הצדדים בדין הכללי

העמדה הדוגלת באי־פרסום שמות הנישומים זוכה בתמיכה ובהכרה בספרות.¹⁶⁰ היא אף הועלתה במסגרת הצעת חוק,¹⁶¹ ונבדקת בימים אלה על ידי הוועדה לבחינת שאלות הנוגעות לפרסום פרטים מזהים בפסקי דין ובהחלטות של בתי המשפט ולעיון בתיקי בית המשפט, בראשות השופט אנגלרד.¹⁶² לבטים אלה בדבר חשיפת פרטים אישיים עולים כאמור לא רק בהקשר של דיני המס, ואינם בעיה מקומית בלבד. לבטים אלה – אם ראוי לפרסם את שמות הצדדים – הם גם נחלתן של מדינות אנגלו־אמריקניות, שבהן נהוג לפרסם את שמות הצדדים.¹⁶³ הזכות לפרטיות זכתה בגיבוי גם מהאיחוד האירופי כאשר נדונה שאלת "הזכות להישכח" (the right to be forgotten), וזכתה בחיזוק במסגרת חקיקת ה־GDPR (General Data Protection Regulation).¹⁶⁴ בית הדין האירופי לצדק¹⁶⁵ חייב את גוגל להסיר קישורים למאמרים ולאתרים הכוללים מידע אישי על

160 ראו, למשל, שם. ראו גם את הדיון סביב ה"ש 167 להלן, וכן רויטל חובל "בשם הפרטיות: בתי המשפט מוחקים את שמות הצדדים מפסקי דין" **הארץ** 22.8.2014 www.haaretz.co.il/news/ law/premium-1.2412812.

161 הצעת החוק לאי־ציון שמות בפסקי דין.

162 חובל, לעיל ה"ש 160. לעמדת הסנגוריה הציבורית בדבר פרסום שמות ראו "הערות הסניגוריה הציבורית באשר לפרסום פרטים מזהים בפסקי־דין פליליים" (חוות דעת של הסניגוריה הציבורית, 2.4.2013) www.justice.gov.il/Units/SanegoriaZiborit/HavatDaat/ pdf%20לועדת20אנגלרד.pdf.

163 בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 4, וההפניות שם בה"ש 20.

164 Regulation 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, O.J. (L119) 1.

165 Case C-131/12, Google Spain SL, Google Inc. v. Agencia Española de Protección de Datos, Mario Costeja González, ECLI:EU:C:2014:317.

אנשים פרטיים המבקשים כי המידע על אודותיהם יוסר. בית הדין ציין כי זכותו של אדם שפרטיותו הופרה גוברת על האינטרס הציבורי הכללי, ויש לתת למשתמש במרשתת יכולת להשפיע על התוצאות העולות במנוע החיפוש בעת הקלדת שמו.¹⁶⁶ לכאורה, פסיקה וחקיקה אלה אינן עוסקות במישרין במיסים, אך הן מעידות על חשיבות השמירה על הפרטיות באיחוד האירופי, ועשויות להשליך על הגבלת גופים מסחריים המפרסמים פסקי דין ופרטים של בעלי דין (נישומים).

אחת הטענות היא שפרסום פסקי הדין בליווי שמות המתדיינים הונהג בעידן האנלוגי, שבו רק לאנשים מעטים יחסית (בעיקר לקהיליית המשפטנים) הייתה גישה אליהם, להבדיל מהעידן הדיגיטלי, שבו איתור פסקי דין במאגרי המידע זמין ופתוח לציבור הרחב.¹⁶⁷ כבר בשנת 2009 פנה מנהל בתי המשפט משה גל אל קהל השופטים בבקשה להמעיט באזכור פרטים אישיים מזהים בלתי נחוצים של המתדיינים: "נבקש את שימת לבכם בעת כתיבת החלטות לעניין איזכור פרטים אישיים שאין חובה בהם ואשר פרסומם עלול לגרום לפגיעה בפרטיותם של המתדיינים."¹⁶⁸ נראה שהנחיה זו הייתה עשויה לקבל משנה תוקף אילו יצאה מתחת ידיה של נשיאות בית המשפט, ולא הנהלת בתי המשפט, המופקדת על יישומם של סדרי המנהל, ולא על קביעתם,¹⁶⁹ וכן אילו הנחתה להקל במתן חיסיון לשמות הצדדים, ולא רק להשמית נסיבות ופרטים מזהים שאינם הכרחיים להכרעה בהליך המשפטי.

לנוכח זמינות המידע לכלל הציבור, בעלי דין רבים יותר ויותר מגישים כיום בקשות למניעת פרסום שמותיהם. בפרשת קטיעי נפנה בית המשפט לבחון אם ראוי לפרסם שמות של עברייני מין בעידן המודרני, וציין כי "כללי פומביות הדיון ופרסום פסקי דין מקבלים בעת הזאת משמעות מעשית אמיתית. הגם שבעבר דלתות בית המשפט היו פתוחות, משפטים רבים לא זכו לתיעוד או סקירה. כיום, למעט החריגים, כמעט כל החלטה או פסק דין מתפרסמים וכל אחד יכול לעיין בהם בלי שנצרכת מיומנות מיוחדת."¹⁷⁰ עם זאת, באותה פרשה הדגיש בית המשפט כי הוא כבול בחוק המורה כי הכלל הוא פרסום שמות הצדדים ואילו אי-הפרסום הוא החריג.¹⁷¹

חשיפה זו במאגרי מידע עלולה לפגוע מאוד בפרטיותם של בעלי דין בכלל ושל נישומים-מתדיינים בפרט, להביא לידי זליגת מידע לגורמים שעלולים לעשות בו שימוש

¹⁶⁶ ראו גם "בית משפט באירופה: גוגל חייבת למחוק כל מידע שביקשו ממנה" TheMarker, www.themarker.com/wallstreet/1.2319941 13.5.2014.

¹⁶⁷ ראו, למשל, יששכר רוזן-צבי **ההליך האזרחי** 90–91 (2015); מוסקוביץ, לעיל ה"ש 47; בירנהק, לעיל ה"ש 10, בעמ' 2.

¹⁶⁸ ראו מערכת בתי המשפט – דוברות והסברה, הודעה לעיתונות בדבר מכתבו של מנהל בתי המשפט לשופטים (5.8.2009) www.tviot-ktanot.co.il/AllSites/368/Assets/press%20release%20-%20invasion%20of%20privacy_5.8.09.doc.

¹⁶⁹ ראו ס' 82 לחוק בתי המשפט. ההנחיות של נשיאי בית המשפט העליון מתפרסמות באתר הרשות השופטת – supreme.court.gov.il/Pages/GuidelinesAndProcedures.aspx.

¹⁷⁰ פרשת קטיעי, לעיל ה"ש 46, פס' 18 לפסק דינו של השופט הנדל.

¹⁷¹ שם, פס' 19 לפסק דינו של השופט הנדל ופס' 9 לפסק דינו של השופט ג'ובראן.

לרעה, לחשוף לפני מעסיקים מידע לא ענייני על מועמדים לעבודה (כגון מצב רפואי ומצב משפחתי), ובסופו של יום להניא פרטים מלפנות לבתי המשפט.¹⁷² על פי סעיף 70(ד) לחוק בתי המשפט, בית המשפט רשאי לאסור פרסום, בין היתר, "לשם מניעת פגיעה חמורה בפרטיות". משמע, לא כל פגיעה בפרטיות אסורה, אלא רק פגיעה חמורה בפרטיות.¹⁷³ מכל מקום, פרסום פסק הדין הוא עדיין הכלל, ומניעת פרסום בשל פגיעה חמורה בפרטיות היא הסייג, ונכון להיום בתי המשפט נדרשים לפעול במסגרת נורמטיבית זו.¹⁷⁴ למרות זאת, ולמרות חשיבותו של עקרון הפומביות, יש הטוענים כי הנטייה של בתי המשפט כיום היא לצמצם במידת מה את פרסום השמות על ידי הרחבת הנסיבות הכלולות ב"פגיעה חמורה בפרטיות".¹⁷⁵ מכאן שבמקרים אלה עקרון הפומביות עודנו מתגשם חרף אי-פרסום שמות הצדדים.¹⁷⁶

מן הניתוח לעיל עולה שפומביות הדיון לא תיפגע אם בית המשפט יעתר לבקשתם של נישומים בהליך ערעור מס – המתנהל בלאו הכי בדלתיים סגורות – ששם ופרטים מזהים אחרים לא יפורסמו בפסק הדין. ראוי שהסייג שבסעיף 70(ד) לחוק בתי המשפט יהיה הכלל, ושכלל ייהפך לסייג.

הואיל והצדדים לדיון הם הרשות מול הפרט-הנישום, אין גם חשש להעלאת טענת השתק או לפגיעה בתקינות ההליך – נימוקים המובאים תדיר לביסוס עקרון הפומביות ולהצדקתו. אי-פרסום שמות הצדדים בפסקי דין במיסים (לבקשתם) יגן על פרטיותם, ישמור על שוויון בין הנישומים, ולא יגרע מפומביות הדיון – פסק הדין יובא ברבים, אך בלי פרטים שעלולים לזהות את הנישום ולפגוע בפרטיותו.

סוף דבר

"הכנסתו החייבת" של הנישום אינה פרט טכני גרידא; כדי שרשות המיסים תגבה מס אמת, עליה לנבור בחיי הנישום, ולא רק בחייו המקצועיים, אלא אף באלה האישיים. אם וכאשר פרטים אלה נחשפים לציבור, יש בכוחם לבייש את הפרט. המאמר מתמקד בביוש הנגרם עקב חשיפת פרטי הנישום הנעשית בחסות החוק ובאמצעות המערכת המשפטית, ולא בביוש באתרים החברתיים.

דיני המס יכולים אם כן לגרום לביושו של הפרט, והשאלה היא אם חקיקת המס (ובפרט מס הכנסה) מוציאה לפועל את הכוח שבידה. מאמר זה סקר כמה הוראות

172 רוזן-צבי, לעיל ה"ש 167, בעמ' 91.

173 פרשת **ידיעות אחרונות בע"מ**, לעיל ה"ש 50, פס' 10 לפסק דינו של השופט פוגלמן.

174 ראו לעיל את הדיון סביב ה"ש 170–171.

175 רוזן-צבי, לעיל ה"ש 167, בעמ' 91. לעניין פגיעה חמורה בפרטיות ראו, למשל, פרשת **ידיעות אחרונות בע"מ**, לעיל ה"ש 50, פס' 9 לפסק דינו של השופט פוגלמן.

176 הצעת החוק לאי-ציון שמות בפסקי דין.

המעניקות מפורשות כוח לרשות המנהלית לפרסם פרטים מוצנעים על יכולתו הכלכלית של הפרט (ס' 233 לפקודה) או על הרשעתו בפלילים (ס' 228א לפקודה). עם זאת, נראה שחשיפת הפרטים האישיים של הנישומים נעשית דווקא בחסות הליכי החוק האזרחיים ובתמיכת בתי המשפט, על ידי פרסום שמות הנישומים בפסקי הדין.

הטענה המרכזית של המאמר היא שפרסום שמו של הנישום-המתדיין בפסק הדין פוגע בשוויון האנכי, הואיל ושמו של בעל הדין נחשף בציבור בעוד שמו של נישום שעניינו נחתם במסגרת הליכי השומה נותר מתחת למכ"ם, מחוץ לעין הציבור. נישום שרשות המיסים חתמה עימו הסכם בשלב א או בשלב ב – עניינו חסוי; ואילו נישום שהמחלוקת בינו לבין רשות המיסים נותרה בעינה והוא פנה לבית המשפט – עניינו גלוי, גם אם טענותיו יתקבלו על ידי בית המשפט. השוויון נפגע אף ביחס לנישומים אחרים שהמחלוקת בינם לבין המדינה אינה אזרחית גרידא, אלא מעין-פלילית, למשל. נכון למועד כתיבתן של שורות אלה, נישומים ששילמו כופר כסף נהנים יותר מהגנת הפרטיות, ופחות פרטים מוצנעים לגביהם מובאים לידיעת הציבור. נתון זה מחזק את הטענה שההליך המיסויי אינו שוויוני. נראה שבמאבק בין עקרון הפומביות, מצד אחד, לבין הזכות לפרטיות, מן הצד האחר, נזנח ערך השוויון. בשל חשיבותו של השוויון לפני החוק, יש להוסיפו למשוואת האיזון בין פומביות לבין פרטיות.

שוויון – לפחות במובן הפורמלי – מחייב חשיפה של פרטי כל הנישומים או אי-חשיפה גורפת שלהם. המאמר דוגל בחלופה השנייה, קרי, בהפסקת חשיפתם של שמות הנישומים שפנו להליך אזרחי בבית המשפט, וזאת אף שהדבר מעלה לכאורה חשש לפגיעה בשוויון האופקי. הטעם לכך כפול. ראשית, למרות ההרמוניה החקיקתית, דיני המס מובדלים עדיין מדינים אחרים, שכן על פי החוק, בררת המחדל בערעורי מס הכנסה ומע"מ היא דיון בדלתיים סגורות, לפחות בערעור בבית המשפט המחוזי. אם הדיון גופו נערך לא לעיני הציבור, אזי הקרקע מתחת לצידוק של פגיעה בפומביות הדיון נשמטת, שהרי אם הדיון נערך בדלתיים סגורות, בלאו הכי אין שקיפות מלאה בזמן אמת של ההליך המשפטי בערעורי מס, וזאת מכוח החוק עצמו. שנית, גם אילו לא הייתה פרוצדורה פרטנית בדיני המס של דיון בדלתיים סגורות, קיימת מגמה מוצדקת להצניע את שמותיהם של בעלי הדין בפסקי דין בכלל, ולא דווקא באפיק המיסויי. בעידן הדיגיטלי, כאשר פסקי הדין נגישים לציבור הרחב, ענייניו המוצנעים של הנישום עלולים להיות חשופים לעיני כל. הדבר נכון ביתר שאת בהקשר המיסויי, שכן שאלות משפטיות ועובדתיות רבות בדיני המס מצריכות תכופות נבירה בחייו הפרטיים של הנישום כדי לגבות מס אמת. למרבה הצער, נכון למועד כתיבתן של שורות אלה, רק במקרים ספורים מסיבים את שמות המתדיינים בפסקי דין מיסויים ל"פלואני" או ל"אלמוני", כך שנראה כי כמעט כל מי שמעז לחלוק על הצו המיסויי של הרשות המנהלית ולהגיע לפתחו של בית המשפט חושף את עצמו לביוש בחסות הדין, וזאת גם אם הוא בוחר לא לערער לבית המשפט העליון. המאמר קורא למנוע את הביוש של הנישום-המתדיין בסכסוך אזרחי, המעוגן כיום בחקיקת מס ההכנסה, על ידי שינוי בררת המחדל בחוק כך ששמו

משפט ועסקים כג, תשע"ט

ביוש בחסות דיני המס

לא יאוזכר ונתוניו האישיים יטושטשו במסגרת פסק הדין המתפרסם ברבים. מסקנה זו היא התוצאה המיטבית הנובעת מאימוץ עקרון השוויון לשיח המאזן בין פומביות הדיון, מצד אחד, לבין הזכות לפרטיות, מן הצד האחר.