

בעקבות פרשת יס 30910/03 פקיד שומה – גוש דן נ' פלוני

מאת

רינה דורפמן* ויוליה ויינשנקר**

א. מבוא. ב. תחולתו של סעיף 140 לפקודת מס הכנסה על בית המשפט לענייני משפחה; 1. פרשנות תכליתית של חוקי המס. ג. הזכות לפרטיות; 1. זהות מושא המידע; 2. תוכן המידע; 3. פרטיות כקניין; 4. פרטיות כשליטה. ד. האיזון הראוי. ה. ההסדר המוצע; 1. הצדקות להסדר המוצע; 2. קשיים של ההסדר המוצע. ו. סיכום.

א. מבוא

העלמת מס¹ היא סוג העבירה הכלכלית הנפוץ ביותר.² על פי הערכות, היקף ההון השחור בישראל בשנת 2007 עמד על כ-190 מיליארד ש"ח,³ שהם כ-22% מהתמ"ג, ומכונה זה מכבר "מכת מדינה".⁴ היקף התופעה, מיעוט המשאבים של רשות המיסים והתפיסה בקרב הציבור שהעלמה כאמור אינה נגועה בפגם מוסרי שורשי,⁵ מקשים על רשויות האכיפה להילחם בתופעה ביעילות.

על רקע זה מעניין לבחון את השפעות פסיקתו של שופט בית המשפט לענייני משפחה בעניין יס (ת"א) 30910/03 פקיד שומה – גוש דן נ' פלוני (להלן – הפרשה),⁶ שבה סירב לבקשתו של פקיד שומה גוש דן לעיין בנתונים הכלכליים שנחשפו במהלך בירור תביעה בין בני זוג.

תחילתה של הפרשה בבקשה מטעם פקיד השומה בגוש דן לעיין בתיק בית המשפט לענייני משפחה בנוגע לדיון בהליך שהתנהל בין בני זוג ושהוגש בו מידע רב הנוגע לממונם של בני הזוג. מטרת הבקשה הייתה לקבל מידע אשר יסייע בהליך שומה של הוריהם של שני הצדדים להליך.⁷ לאחר החלטתו של בית המשפט כי נדרשת תגובה של הצדדים בטרם תתקבל החלטה בבקשה,⁸ ביקש פקיד השומה למשוך את בקשתו כדי למנוע יידוע של הצדדים בעניינה, דבר שיפגע לדעתו בהליך השומה. בית המשפט לא התייחס לבקשה למשוך את בקשת העיון בתיק כיוון שהוגשה באופן שאינו מוכר על ידי בית המשפט

* עו"ד, בוגרת תואר ראשון במשפטים באוניברסיטת חיפה.

** בוגרת תואר ראשון במשפטים, אוניברסיטת חיפה. ברצוננו להודות לפרופ' אמנון רייכמן על ההנחיה, לקרן חכים ולשי אוצרי, על הערותיהם המועילות והמאירות, וכן לשאר חברי מערכת כתב העת "הארץ דין".

1 מס מוגדרת כך: "[ה]פעילות הכלכלית הלא-מדווחת (או חלקה המדווח במעוות) לרשויות הציבוריות, אף שחלה עליה חובת דיווח" יעקב קונדור, **משק במחלת בישראל ובעולם** (1992); עזיאל קמינסקי "העלמת מיסים וכלכלה שחורה" **רבעון ישראלי למסים** טז 359 (תשמ"ח).

2 רומנוב "חקירת העלמת מס הכנסה ומדיניות שומה בישראל: ממצאים והשלכות למדיניות אכיפה" **הרבעון הישראלי למסים** 7 (107) (תש"ס).

3 אלה לוי ויגריב "צדק חברתי? 190 מיליארד שקל מתגלגלים בשוק השחור" **גלובס** (23.8.2011). <http://www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1000676088>

4 הדר קנה "יעקב נאמן: העלמות המס הן מכת מדינה" **ynet** (8.6.2009). <http://www.ynet.co.il/articles/0,7340,L-3728208,00.html>

5 עידו אפרתי "מעדיפים לשלם בשחור, יותר משליש מהצעירים בישראל: העלמת מס היא לא גניבה מהמדינה" **The Marker** (23.4.2013). <http://www.themarker.com/smb/1.2001255>

6 יס (משפחה ת"א) 30910/03 פקיד שומה – גוש דן נ' פלוני (פורסם בנבו, 2.1.2013) (להלן – פרשת פקיד שומה גוש דן).

7 שם, בעמ' 1.

8 שם.

ושלא על פי סדר דין כלשהו וכן בלא ביסוס משפטי ראוי. יתרה מזו, ההחלטה לקבל את תגובת הצדדים כבר נשלחה אליהם ואת הנעשה אין להשיב.⁹

כחודש לאחר מכן התקבלה בקשה נוספת מאת פקיד השומה לעיין בתיק. הפעם נסמכה הבקשה על סעיף 140 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה)¹⁰ ובה התבקש בית המשפט במפורש לשמור על חיסיון משום שחשיפת הבקשה והבאתה לידיעת הצדדים יגרמו נזק בלתי הפיך להליך השומה ויפגעו ביכולת לגבות מס כחוק.¹¹

בית המשפט דחה את הבקשה, ומשני טעמים:¹² ראשית, הוא מצא כי בית המשפט אינו נכלל בהגדרת "גוף ציבורי" שבסעיף 140 לפקודת מס הכנסה ועקב כך סעיף זה אינו חל עליו.¹³ שנית, לשופט בית המשפט לענייני משפחה שיקול דעת בלעדי בעניין מתן זכות עיון בתיק שהתנהל בדלתיים סגורות, ועל השופט לאזן בין האינטרסים הנוגדים בכל מקרה לגופו.¹⁴ באיזון שבין "זכות הציבור לדעת" לבין הזכות לפרטיות של המתדיינים, ידה של האחרונה על העליונה.¹⁵

בהארה זו נטען כי נפלה טעות בקביעה השיפוטית כי אין לפקיד השומה סמכות לעיין בתיקי בית המשפט לענייני משפחה, וזאת הן לאור לשונו של סעיף 140 לפקודת מס הכנסה הן לפי כללי הפרשנות התכליתית. לדעתנו, יש לאפשר עיון בתיקי בית המשפט מכוח סעיף 140 לפקודת מס הכנסה או לחלופין מכוח סמכותו של בית המשפט לפרסם מסמכים מתוך הליך שמתנהל בדלתיים סגורות. לדעתנו, ניהול ההליכים בדלתיים סגורות בבית המשפט לענייני משפחה לא נועד להעניק חיסיון לפעילותו הכלכלית של הפרט, והאיזון בפסק הדין אינו תואם את הלך הרוח בפסיקה בישראל בפרט ובמשפט המשווה בכלל. לבסוף נציע הסדר חדש שמטרתו היא חיזוק שיתוף הפעולה בין הרשויות כדי לצמצם את היקף התופעה של העלמות המס בישראל.

נפתח בניתוח שאלת תחולתו של סעיף 140 לפקודת מס הכנסה על בית המשפט לענייני משפחה תוך בחינת פרשנות מילולית דווקנית ופרשנות תכליתית של דיני המס. נמשיך ונבחן את היקף ההגנה שהזכות לפרטיות מעניקה וכן את האיזון הראוי בין הזכות לפרטיות לבין תכלית דיני המס. בהמשך נציע הסדר חדש שינסה לפתור את הקשיים שעולים מפסיקת בית המשפט בפרשה ויביא למצב של ודאות משפטית שתאפשר שיתוף פעולה בין הרשויות לצורך גביית מס אמת.

ב. תחולתו של סעיף 140 לפקודת מס הכנסה על בית המשפט לענייני משפחה

מס מוגדר כתשלום חובה המשולם לשלטון כשאינו בצדו תמורה ישירה. התמורה שאדם מקבל בגין המס שהוא משלם היא הטובין (סחורות ושירותים) שהמדינה מספקת לו.¹⁶ מס הוגדר לא פעם כצורך חיוני של חברה מודרנית שבלעדיו לא תתקיים מדינה.¹⁷ המטרה המובהקת ביותר של גביית המסים היא לשמש מקור הכנסות למימון הוצאות הממשלה בגין הטובין הציבוריים שהמדינה מספקת.¹⁸ יש הטוענים כי ישנה מטרה נוספת לגביית מסים והיא מטרה חברתית של חלוקה

9 שם.

10 ס' 140 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

11 פרשת פקיד שומה גוש דן, לעיל ה"ש 6, בעמ' 1.

12 בפסק הדין נבחנת גם שאלת זכות העמידה של פקיד השומה לפי ס' 1 לחוק בית המשפט לענייני משפחה, התשנ"ה-1995 ולפי הלכת חבס (רע"א 6558/99 חבס נ' חבס, פ"ד נד(4) 337 (2000)). כיוון שפקיד השומה לא ביקש להגיש תובענה בבית המשפט לענייני משפחה אלא את הזכות לעיין בתיק שהתנהל בבית משפט זה, לא ברור מדוע השופט סמארה פונה לבחינה זו.

13 פרשת פקיד שומה גוש דן, לעיל ה"ש 6, בעמ' 5.

14 שם, בעמ' 5.

15 שם, בעמ' 6.

16 יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים (2008).

17 אהרן ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כח 440, 425 (1996).

18 אדרעי, לעיל ה"ש 16.

מחדש של ההכנסות במשק תוך צמצום הפערים בחברה. כמו כן, יש הרואים במס אמצעי לקידום מטרות חברתיות ומדיניות כלכלית באשר היא.¹⁹ אנו נניח שגביית מס אמת צודק היא מטרה ראויה והכרחית במדינה דמוקרטית.

פקודת מס הכנסה²⁰ מעניקה לפקיד השומה סמכויות רבות לשם בירור הכנסותיו של נישום לצורך חיובו במס הכנסה לפי הכנסתו המדויקת וכדי למנוע השתמטות מתשלום מס. לדוגמה, כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של נישום, פקיד השומה רשאי להזמין כל אדם ולחקור אותו בדבר הכנסותיו וכן לדרוש למסור לו כל מסמך הקשור להכנסתו של אדם זה.²¹ לפקיד השומה סמכויות להיכנס לחצרים של אדם (למעט דירת מגוריו) שבהם מתנהל עסקו של אדם ולחקור את כל הנמצאים שם.²² אדם חייב למסור לפקיד השומה מידע באשר לעסקיו, ספקיו ולקוחותיו.²³ יש בכוחו של פקיד השומה לדרוש ממעסיק לספק מידע על אודות עובדיו.²⁴ פקיד השומה רשאי לדרוש מדיר לספק את שמו ומענו של בעל הבית וכן את דמי השכירות שמשולמים לבעל הבית.²⁵

מלבד הסמכויות האמורות, לפקיד השומה יש סמכות לדרוש ידיעות רשמיות מכל עובד ציבור של גוף ציבורי לפי סעיף 140 לפקודת מס הכנסה. על סעיף זה הסתמכה בקשתו של פקיד השומה לעיין בתיק בית המשפט לענייני משפחה, וזו לשון הסעיף:

"על אף האמור בכל דין אחר רשאי פקיד השומה לדרוש מכל עובד של גוף ציבורי שיספק כל פרט הנדרש לענין פקודה זו והוא בידעו או ברשותו של אותו עובד [...]."

לענין סעיף זה, 'גוף ציבורי' – המדינה, כל גוף העומד לביקורתו של מבקר המדינה וכל גוף אחר ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע אותו כגוף ציבורי".

השופט סמארה, שדן בפרשה, דחה את הטענה שהוראת הסעיף חלה על בית משפט לענייני משפחה בהסתמכו על תקנה 3 לתקנות הארכיון, 1935 שעניינה קביעת גופים ציבוריים לדרישת ידיעות לפי פקודת מס הכנסה. הגופים שנקבעו בתקנות הם הסוכנות היהודית, קרן קיימת לישראל וקרן היסוד. השופט קבע כי הפקודה אינה חלה על בית המשפט לענייני משפחה משום שאינו מצוין בתקנות.

סעיף 140 מגדיר כ"גוף ציבורי" את המדינה, גוף העומד לביקורתו של מבקר המדינה וכל גוף אחר ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע אותו כגוף ציבורי. פנייתו של השופט סמארה לתקנות לא הביאה בחשבון את החלופות האחרות שבסעיף, ובמיוחד את "המדינה".²⁶

19 שם; Louis Kaplow, *Taxation* 1, 2–11 (Discussion paper 542, 2006). באמצעות הקלות ופטורים ממס המוענקים לאנשים העוסקים בתחומים ובמקצועות מסוימים, אפשר להתוות מדיניות כלכלית ולקדם אינטרסים חברתיים. קביעת פטורים ממס לבעלי מקצוע מסוימים תעודד תעסוקה בתחומים אלו. הפטור או ההקלה במס מעודדים את הציבור לפעול בצורה כלכלית/חברתית מסוימת. לדוגמה, ניתן לעודד נשים לצאת לעבודה באמצעות מתן נקודות זיכוי לנשים. עם זאת, לא כל הנחה במס נובעת מרצון לעודד. לעתים הממשל אינו מצליח לספק את שירותים מסוימים, כדוגמת חינוך, רפואה וכדומה ולכן עליו להפחית מס לאותם אנשים שאינם נהנים משירותים אלו.

20 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

21 ס' 135 ו-151 לפקודת מס הכנסה (בכפוף לסייגים המפורטים בס' 135(4) ו-151 לפקודת מס הכנסה).

22 ס' 173 לפקודת מס הכנסה.

23 ס' 135 לפקודת מס הכנסה.

24 ס' 136 לפקודת מס הכנסה.

25 ס' 138 לפקודת מס הכנסה.

26 קשה יותר בעינינו להחיל במקרה דנן את החלופה השנייה שבסעיף – "גוף העומד לביקורתו של מבקר המדינה". בתי המשפט, ובהם בית המשפט לענייני משפחה, נתונים לביקורתו של מבקר המדינה בפר האדמיניסטרטיבי, לרבות ארכיון בתי המשפט. אשר לפעילות השיפוטית, היא אינה מבוקרת על ידי שום גוף, לרבות מבקר המדינה. עולה השאלה אם בביקורתו של מבקר המדינה על הפר האדמיניסטרטיבי ועל ארכיון בתי המשפט

רינה דורפמן ויוליה ויינשנקר, "בעקבות פרשת יס 30910/03 פקיד שומה – גוש דן נ' פלוגי", **הארץ דין** ח 34 (תשע"ג)

הכללת המדינה בהגדרת "גוף ציבורי" מחייבת מהלך פרשני לקביעת הגופים הכלולים במונח "מדינה". פירוש אפשרי אחד הוא שמדובר רק בזרוע המבצעת שלה, ואילו פירוש אפשרי אחר יכלול במונח "מדינה" את כל רשויותיה ובהן הרשות השופטת. לפי פרשנות אחרונה זו, פקיד השומה מוסמך לדרוש מבית המשפט לענייני משפחה, בהיותו חלק מהרשות השופטת, לספק את המידע שיש בידיו והנדרש לביצוע שומת אמת. לדעתנו, אין מניעה שהרשות השופטת תיחשב לעניין זה ל"מדינה", ובלבד שפרשנות זו נגזרת מתכלית החקיקה.

פרשנות ההגדרה של "גוף ציבורי" בסעיף 140 אינה חד-משמעית, ולשון החוק סובלת את שני הפירושים; זה של פקיד השומה שסבר שבקשתו נתמכת בלשון הסעיף וזה של השופט בפסק הדין שדחה את בקשתו. במקרה מעין זה שבו ישנן שתי פרשנויות אפשריות ללשון החוק, יש לעבור מפרשנות דוקנית לפרשנות תכליתית כדי להגשים היטב את כוונת המחוקק.

1. פרשנות תכליתית של חוקי המס

אסכולת הפרשנות התכליתית תפסה עמדת בכורה גם בדיני המסים²⁷ ובעניין **חצור**²⁸ נקבע כי יש לפרש את חוקי המס לפי תורת הפרשנות התכליתית.

התכלית העיקרית של דיני המס היא להבטיח הכנסה לרשויות המדינה לפי תיאוריית המס המקובלת במדינה דמוקרטית. תכלית משנית היא לסייע לצמצומן של תופעות שליליות בעיני החברה, על ידי שימוש בתמריצי מס חיוביים ושליילים. גביית המס גם מביאה לחלוקה מחדש של אמצעי הייצור ומעודדת תעשייה, מדע ומחקר.²⁹ לשם השגת המטרות הללו יש לוודא כי דיני המס מביאים לגביית מס אמת.

העיקרון הכללי של תורת הפרשנות התכליתית הוא שיש לפרש את החקיקה באופן סביר והוגן שיגשים את תכליתה הסובייקטיבית והאובייקטיבית כאחת.³⁰

לא מצאנו אינדיקציה ישירה בדברי הכנסת לכוונתו הסובייקטיבית של המחוקק, אולם ניתן להניח שפקודת מס הכנסה מעניקה לפקיד השומה סמכויות חיפוש וחקירה רבות מאוד משום שכוונת המחוקק הייתה למנוע העלמות מס. סעיף 140א לפקודת מס הכנסה³¹ מחייב במפורש את המוסד לביטוח לאומי להעביר מידע לפקיד השומה.³² מכאן נראה שכוונת המחוקק הייתה לאפשר לפקיד השומה לפנות למוסדות ולגורמים שיש ברשותם מידע רלוונטי על הכנסותיהם ומצבם הכלכלי של נישומים, ולבקש מהם למסור את המידע כדי שלא יהיו אזרחים שיעלימו מס. זאת ועוד, לפי חזקה שבדין, תכלית כל חוק היא למנוע את עקיפתו והשתמטות ממנו, וכך הדבר גם בדיני המס.³³ לכן ניתן לפרש את הוראות פקודת מס הכנסה כמיועדות למנוע העלמות מס והשתמטות מתשלום מסים.

יש כדי לסווג את בית המשפט כגוף ציבורי החייב בהעברת מידע לעניין סעיף 140 לפקודת מס הכנסה לחלופין ייתכן שרק החלקים המבוקרים הם שנחשבים לגוף ציבורי לעניין הסעיף, ורק הם חייבים בהעברת מידע לפקיד השומה. יתרה מזו, האם היות התיק שפקיד השומה ביקש לעיין בו, תיק סגור הנמצא בארכיון בתי המשפט, משפיע על גדר תחום הביקורת של מבקר המדינה, ומאפשר את תחולתו של סעיף 140 על בית המשפט לענייני משפחה? כאמור, לדעתנו מסלול זה מורכב יותר.

27 יוסף אדרעי "דיני מסים כמשפט ציבורי" **משפט וממשל** ה, 57, 58 (2000).

28 ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70 (1985).

29 ברק, לעיל ה"ש 17, בעמ' 434.

30 ע"א 421/78 **פקיד שומה תל אביב נ' חברת מ' מורצק-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ**, פ"ד לג(2) 454 (1979).

31 ס' 140א לפקודת מס הכנסה.

32 בהתחשב במגבלות ובהוראות שקבע שר האוצר בהסכמת שר המשפטים ושר הרווחה.

33 ברק, לעיל ה"ש 17, בעמ' 435.

עם זאת יש לשקול גם את התכלית האובייקטיבית של כל חוק בעת הפרשות התכליתית. לעניין זה נקבע לא פעם בפסיקה כי תכליתו האובייקטיבית של כל חוק היא להגשים את עקרונות היסוד של השיטה, ולכן יש לפרש את כל החוקים באופן שיתאימו לעקרונות היסוד ולאינטרסים הכלליים של החברה.³⁴ על כן יש לפרש את חוקי המס פרשות תכליתית שתתאים לעקרונות היסוד של השיטה.

אחד מעקרונות היסוד המוכרים והחשובים במדינת ישראל הוא הצורך להגן על זכויות האדם. במקרה שלפנינו מתעורר החשש שתיפגע הזכות לפרטיות של בעלי הדין והוריהם, ואף עלולה להיפגע הזכות להליך הוגן, שכן אנשים החוששים מפני פגיעה בפרטיותם ידירו רגליהם מבתי המשפט.

כפי שצוין לעיל, פרשות תכליתית תבקש להגשים את התכלית הסובייקטיבית והאובייקטיבית גם יחד. במקרה שלתכליות מנוגדות, פעולת הפרשות התכליתית תהיה, הלכה למעשה, תוצאה של איזון בין האינטרסים המנוגדים.

לשם השלמת התמונה יש לציין שגם בהתעלם מסעיף 140 לפקודת מס הכנסה, המעניק סמכות לפקיד השומה לעיין במידע הרלוונטי, נתונה לבית המשפט לענייני משפחה הסמכות לפרסם הליכים שהתקיימו בדלתיים סגורות, בהתחשב באיזון בין האינטרסים המעורבים.

בפסק דינו קבע השופט סמארה כי בקשת פקיד השומה פוגעת בזכות לפרטיות של בעלי הדין ופנה מיד לבצע איזון בין האינטרסים המתנגשים. דילוג מהיר לאיזון מעין זה, ללא ניתוח של הצדדים במשוואה, עלול להביא לתוצאה שגויה. ניתוח ההיקף של הזכות החוקתית לפרטיות, עוצמתה וגבולותיה, ישפיע במידה רבה על נוסחת האיזון ועל תוצאותיה.³⁵

בפרק הבא נציג את התשתית התיאורטית להבנת הזכות לפרטיות ונבחן אם ההגנה החוקתית על הזכות לפרטיות כוללת מידע שהפרט חייב לדווח עליו.

ג. הזכות לפרטיות

את לידתה של הזכות לפרטיות נהוג לייחס לוורן וברנדייס שניסחו את ההגדרה הקלסית של הזכות לפרטיות: "זכותו של אדם להיות נפשו" (the right to be left alone),³⁶ מתחם שבו יוכל לפתח את "אני" שלו, בלא מעורבות הזולת.³⁷ מתחם זה קשה להגדרה מדויקת, שכן הוא נשלט על ידי האינטואיציות של הפרט, ואלו בתורן תלויות חברה, זמן, מקום ותרבות.³⁸ עיצוב הזכות המשפטית לפרטיות צריך להיעשות תוך התחשבות בתלות זו.³⁹

עמימותה של הזכות לפרטיות הביאה לידי כך ששיטות משפט מגדירות את הזכות באמצעות זיהוי מצבים שנחשבים לפגיעה בפרטיות ולא בהגדרה פוזיטיבית של הזכות. נהוג לקשור את הזכות לפרטיות למקומות, לתקשורת, להחלטות

34 בג"ץ 693/91 ד"ר מיכל אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז(1) 749, 764 (1993); בג"ץ 10808/04 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' שרת החינוך והתרבות, פסי 3 פסק דינה של השופטת דורית ביניש (פורסם בנבו, 11.7.2006).
35 אהרן ברק מידתיות במשפט 43–48 (2010)
36 Samuel D. Warren & Louis D. Brandeis, *The Right to Privacy*, 4 HARV. L. REV. 193 (1890)
37 בג"ץ 2481/93 ד"ר נ' מפקד מחוז ירושלים, פ"ד מח(2) 471, 456 (1994).
38 מיכאל בירנהק מרחב פרטי – הזכות לפרטיות בין משפט וטכנולוגיה 37–38 (2010).
39 שם, בעמ' 43.

רינה דורפמן ויוליה ויינשנקר, "בעקבות פרשת יס 30910/03 פקיד שומה – גוש דן נ' פלוגני", הארת דין ח 34 (תשע"ג)

ולמידע. אין תמימות דעים בעניין סיווג זה בכל שיטות המשפט, אולם נראה כי יש קונצנזוס שמידע אישי הוא ראוי להגנה, אך אין הסכמה באשר לקביעה מהו מידע אישי, מה עוצמת ההגנה שתוענק לו ובאילו אמצעים יובטח.⁴⁰

שני קריטריונים מרכזיים משמשים שיטות משפט המבקשות לסווג מידע אישי מוגן: זיהוי מושא המידע ותוכן המידע.⁴¹

1. זיהוי מושא המידע

תנאי הכרחי ראשון לסיווג מידע כמידע אישי הזכאי להגנה חוקתית, הוא שהמידע יחשוף את זהות האדם. מידע אנונימי, שאינו ניתן לשיוך לאדם ספציפי, לא ייחשב למידע אישי. תוכן המידע, גם אם הוא רגיש, אינו מעלה ואינו מוריד כאשר מדובר במידע אנונימי.⁴²

כיוון שבענייננו אין חולק כי בקשתו של פקיד השומה נוגעת למידע החושף את זהות הצדדים, ובשל קוצר היריעה, לא נרחיב את הדיון בקריטריון זה. עם זאת חשוב לציין כי יש שקיבלו את "זיהוי מושא המידע" לא רק כתנאי הכרחי אלא גם כתנאי מספיק לסיווג מידע כמידע אישי. לעמדת האיחוד האירופי, קריטריון זה הוא מספיק כדי לאפשר הגנה על הזכות לפרטיות. לפי הדירקטיבה של האיחוד בנושא, מידע אישי הוא כל מידע שמזהה את האדם או שאפשר לזהותו לפיו.⁴³ לעמדתנו, גישה זו היא רחבה מדי והיא מספקת הגנה על כל מידע המזוהה עם אדם, טריוויאלי ככל שיהיה.

2. תוכן המידע

הקריטריון השני מבקש לסווג מידע כמידע אישי בהתבסס על תוכן המידע. המשפט משקף ערכים חברתיים ומסווג סוגי מידע מסוימים כמידע אישי שיש להעניק לו הגנה באמצעות נורמות משפטיות.

זוהי הגישה שאומצה במשפט האמריקני, ומשפט זה מעניק הגנה פרטנית על סוגים מסוימים של מידע שנקבעו בחוק, ואין בו הגנה כוללת על פרטיות מידע. מידע שלא נקבע בעניינו הסדר ייעודי, לא יזכה להגנה. גישה זו מעניקה כוח רב למחוקק.⁴⁴ החוקה האמריקנית אינה מספקת הגנה כללית על הזכות לפרטיות, אלא בהקשר צר המופיע בתיקון הרביעי לחוקה, והוא קובע את הזכות "להיות מוגן בגוף, בבית, בניירות ובחפצים מפני חיפוש או מעצר בלתי סבירים".⁴⁵ עם זאת, בתי המשפט גיבשו דוקטרינה של הגנה חוקתית על הפרטיות, והיא מתמקדת בפרטיות בתחום החלטות אינטימיות כגון החלטות בתחום הרבייה.⁴⁶

העמדה הישראלית בדבר היקף ההגנה המוענקת לזכות לפרטיות, ולמידע כחלק ממנה, נמצאת בין שני הקצוות של הגישה האמריקנית והגישה האירופית.⁴⁷

40 מיכאל בירנהק "שליטה והסכמה: הבסיס העיוני של הזכות לפרטיות" משפט וממשל יא 9, 36 (2008).

41 בירנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 192.

42 שם, בעמ' 192-193.

43 Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, Official Journal L 281 (1995)

44 בירנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 196.

45 U.S. Constitution, Amend. IV

46 State of Idaho v. Holden, 890 P.2d 341 (Idaho Ct. App., 1995); Powell v. Georgia, 270 Ga. 327, 510 S.E. 2d 18 (1998); Doe v. Ventura, No. MC 01-489, 2001 WL 543734 (Minn. Dist. Ct., 2001)

47 בירנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 202.

הזכות לפרטיות הוסדרה בחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א–1981, ומאוחר יותר זכתה לעיגון חוקתי כאחת מהזכויות המנויות בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. סעיף 7 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו קובע זכות כללית לפרטיות, "כל אדם זכאי לפרטיות ולצנעת חייו", והיא כוללת גם פרטיות בקשר למידע. עם זאת החוק אינו מגדיר את הזכות, אלא רק מפרט מצבים אחדים שלה.⁴⁸ תיחום הזכות נעשה באמצעות פרשנות של מושגי השסתום "פרטיות" ו"ענייני הפרטים של האדם" (אשר מופיעים תכופות בחוק).⁴⁹

השאלה אם מידע הנוגע להכנסה החייבת במס הוא מידע אישי המוגן באמצעות הזכות לפרטיות תלויה אפוא בפרשנותם של מושגי שסתום אלה. לדעתנו, פרשנותם של מושגי השסתום הללו מביאה לכלל מסקנה כי מידע בדבר הכנסה החייבת במס אינו כלול בזכות לפרטיות כאשר מדובר בקשר שבין האזרח לרשות אשר תפקידה הוא לגבות מס זה. נפנה כעת לביסוס טענה זו באמצעות פנייה לתיאוריות של מהות הפרטיות. תיאוריות אלה יסייעו לנו לשרטט את גבולות ההגנה המשפטית הראויה.

דרך אחת לבחון את הסוגיה של התוויית גבולות ההגנה המשפטית על הזכות לפרטיות היא תפיסת הזכות לפרטיות כקניין.

3. פרטיות כקניין

יש הטוענים כי ישנו דמיון רב בין פרטיות לבין קניין, ואף כי פרטיות היא סוג מסוים של "בעלות" (במובן של שליטה) במידע.⁵⁰ רעיון הפרטיות כ"שליטה" רואה בפרטיות זכות קניינית המוסדרת באמצעות דיני החוזים והקניין.⁵¹ אנו חושבות כי גישה זו מתאימה לחלק מהמקרים, אך היא אינה יכולה לתת מענה מלא לכלל ההיבטים של הזכות לפרטיות.

כאשר X הוא קנייני הבלעדי, שימוש בו על ידי Y ללא הסכמתי מהווה לא רק פגיעה בקניין, אלא גם פגיעה אינטואיטיבית בזכותי לפרטיות. כלומר הזכות הקניינית מבססת את האפשרות לפגיעה בפרטיות. כאשר X שייך לי ול-Y גם יחד, גם אם Y ישתמש בו שימוש (הוגן) ללא הסכמתי, לא תיפגע זכותי הקניינית וגם לא תיפגע זכותי לפרטיות במערכת היחסים שלי ושל Y. השותפות הקניינית מבטלת את קיומה של פרטיות בין השותפים בכל דבר הנוגע לקניין המשותף.

לכל האמור השפעה ברורה על ענייננו, שכן הכנסה בטרם שולם המס בגינה יכולה להיתפס כמשותפת לפרט ולמדינה, ולפיכך גם מסירת מידע על אודותיה למדינה אינה פוגעת בפרטיות.

כך, למשל, בדיון החוקתי על דיני המס פרופ' אדרעי טוען כי הטלת מס אינה פוגעת כשלעצמה בזכות החוקתית לקניין.⁵² בהנחה שהמס המוטל על ידי המדינה הוא "מס טוב" שגבייתו מוצדקת ומתבקשת מעצם טיבו של הקשר בין האזרח למדינתו, גבייתו אינה פוגעת בזכות הקניין החוקתית.⁵³ לפי גישה זו, המדינה היא "פרויקט משותף" הבונה את התשתית שתאפשר לכל פרט להתפרנס ולייצר הכנסות. הכנסה לפני תשלום המס אינה בגדר קניין פרטי אלא קניין משותף לפרט ולמדינה גם יחד.⁵⁴

48 בירנהק, לעיל ה"ש 40.

49 בירנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 202.

50 LAWRENCE LESSIG, CODE VERSION 2.0 228–230 (2006).

51 בירנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 95.

52 יוסף מ' אדרעי "על חוקה דקלרטיבית וחוקה קונסטיטוטיובית – מעמדה של זכות הקניין החוקתית במדרג זכויות האדם" משפטים כח 461 (תשנ"ז).

53 שם.

54 אדרעי, לעיל ה"ש 27, בעמ' 60.

מכאן שצריך לתת למדינה נגישות למידע מלא על אודות הכנסותיו של הפרט כדי לאפשר לה לגבות מס אמת. אם כן, הזכות הקניינית של המדינה מתפרסת הן על ההכנסה הן על המידע על אודותיה. במערכת היחסים שבין הפרט לרשות המס, מידע על הכנסתו של אדם אינו בגדר מידע פרטי הנתון לשליטתו הבלעדית, אלא משותף לו ולמדינה גם יחד.

מכאן נגיע למסקנה שהמדינה, באמצעות פקיד השומה, רשאית לקבל את המידע הכלכלי הנוגע להוריהם של בעלי הדין, וקבלת מידע זה אינה פוגעת בזכותם לפרטיות.

עם זאת, גישת הפרטיות כקניין אינה חפה מביקורת.⁵⁵ מבקרי הגישה יבקשו לבחון את הפרטיות במונחיה שלה ללא תלות בזכות לקניין. נפנה אפוא לבחון את הסוגיה על בסיס תיאורטי נוסף, ללא תלות בזכות לקניין. לפי עמדתו של פרופ' מיכאל בירנהק, ביקורת על הפרטיות כקניין אינה מבטלת את הגישה הרואה בפרטיות הגנה על האוטונומיה של האדם במובן של הגנה על זכותו של אדם לשליטה.⁵⁶

4. פרטיות כשליטה

בירנהק אינו רואה את השליטה כמשאב רגיל אלא כשליטה של האדם ביחידה האוטונומית שלו לרבות המידע על אודותיו.⁵⁷ בבסיס ההבנה של הפרטיות כשליטה עומד עקרון ההסכמה מדעת.⁵⁸

כאשר אדם מסכים למסור מידע ומסכים לכך שיעשה בו שימוש, השליטה אינה נשמטת מידי, ועל כן אין פגיעה בזכות לפרטיות.⁵⁹ דרישת ההסכמה מעוגנת בסעיף 1 לחוק הגנת הפרטיות: "לא יפגע אדם בפרטיות של זולתו ללא הסכמתו". החוק עצמו מציין כי הסכמה יכולה להיות "במפורש או מכללא".⁶⁰

לעמדתנו, משנקבע בחקיקה שהפרט חייב לדווח על הכנסותיו (ולא נטען שהחוק שקבע זאת אינו חוקתי), יש לראות בכך קביעה סטטוטורית שניתנה הסכמה מכללא למסור את המידע הרלוונטי לרשות המוסמכת. לחלופין, ניתן לראות בכך החרגה של סוג מידע מסוים מדרישת ההסכמה מדעת. מכאן שמסירתו של מידע לרשויות המס על הכנסה טעונה דיווח לרשויות אלה, אינה פוגעת בפרטיות. זאת ועוד, אפשרית תקיפה חוקתית של חוק המטיל על הפרט חובת דיווח על הכנסותיו לרשויות המדינה בטענה של פגיעה בפרטיות, אולם משלא הועלתה טענה כזאת, או אם הועלתה ונקבע כי לא הוסבה פגיעה או שהפגיעה חוקתית, הרי במערכת היחסים שבין הפרט לרשות המוסמכת החוק קובע ששליטתו של הפרט במידע הרלוונטי נסוגה מפני זכות הרשות לקבלו.

טענה זו יוצרת קשר ישיר בין הפרט לבין רשויות המס בעניין המידע הספציפי. טענה מרחיבה בהקשר זה תהיה שמסירת המידע על הכנסה החייבת בדיווח הישר מהפרט לרשות כמוה כהעברתו בכל דרך אחרת כגון "המלשינון" או בית המשפט לענייני משפחה כמו במקרה שלפנינו. טענה מצמצמת תדרוש בכל זאת בסיס חוקי (כגון סעיף 140 לפקודת מס הכנסה) שיאפשר לרשות לקבל מידע גם בעקיפין ולא רק הישר מן הפרט שבו מדובר.

על פי הגישה המרחיבה, בעלי הדין אמנם הסכימו במפורש להעביר את המידע לבית המשפט לענייני משפחה, אך בשל חובת הדיווח הסטטוטורית יש לראות בפעולתם גם הסכמה מכללא שהמידע יועבר לרשויות המס. לפי הגישה המצמצמת,

55 בירנהק, לעיל ה"ש 38, בעמ' 96.
56 שם, בעמ' 97.
57 שם, שם.
58 שם, בעמ' 99.
59 בירנהק, לעיל ה"ש 40, בעמ' 49.
60 ס' 3 לחוק הגנת הפרטיות.

קיומה של חובת הדיווח הסטטוטורית, בצירוף הוראת סעיף 140, מסייגים את טענתם הראשונית של הנישומים לשליטה במידע המצוי אצל רשויות המדינה. זהו מידע שהחוק (כל עוד הוא חוקתי) קובע שמסירתו לרשות המוסמכת לגבות מסים אינה טעונת הסכמה מפורשת של הפרט.

הניתוח לעיל ביקש לבצע בידוד קונספטואלי של מידע על הכנסותיו של הפרט ולהראות כי הוא אינו זכאי להגנה של הזכות החוקתית לפרטיות. עם זאת, בידוד כזה אינו מסכם את הדיון בסוגיה, שכן טרם נדונה דרך איסוף המידע. עצם הזכות של המדינה לקבל מידע על אודות הכנסותיו של הפרט אינה מכשירה את כל האמצעים להשגתו. ראשית, ייתכן שהאמצעי הנבחר יפגע בזכויות אחרות מלבד הזכות לפרטיות, ושנית ייתכן שמידע X שאינו מוגן על ידי הזכות לפרטיות מופיע עם מידע Y שההגנה חלה עליו. כלומר הבעייתיות במקרה שלפנינו נעוצה לא בגילוי המידע לרשויות, אלא בכך שגילוי זה נעשה באמצעות מסירת פרטוקולים של בית המשפט, וחושף מידע נוסף ומוגן, והוא אף עלול לפגוע בזכות הגישה לערכאות כחלק מהזכות להליך ההוגן.

כשאופן איסוף המידע עלול לפגוע בזכויות אדם, לרבות "צנעת חייו" של הפרט המוגנת על ידי הזכות לפרטיות, יש להתמודד עם הזכויות והאינטרסים המתנגשים ולאזן ביניהם.

ד. האיזון הראוי

לדעתנו, בית המשפט לא דק פורתא בזיהוי האינטרסים המונחים על כפות המאזניים, שכן הוא איזן בין זכותם לפרטיות של המתדיינים לבין "זכות" הציבור לדעת (קרי, האינטרס הציבורי שמידע ייחשף ויובא לידיעת הציבור הרחב). איזון זה מקובל בפסיקה כאשר מתבקשת הסרת החיסיון המוענק בהליכים בבית המשפט לענייני משפחה כלפי כולי עלמא. חשיפה זו לא התבקשה במקרה שלפנינו, שכן הסרת החיסיון נועדה לאפשר עיון בתיק לפקיד השומה בלבד, המייצג את הרשות המוסמכת.

רשות המסים הוקמה לשם הגשמת האינטרס הציבורי שייגבה מס אמת (ויוגשמו תכליותיהם של חוקי המס כפי שפורטו לעיל בפרק ב). המחוקק העניק לרשות את הסמכות להגשים אינטרס ציבורי זה. אמנם בשוק חופשי, גובה הכנסתו של פרט בקהילה יכול לשמש מוקד "עניין לציבור", אך זאת רק בנוגע לגובה ההכנסה גרידא, ללא פרטים אחרים הקשורים לזיהויה ולמקורותיה.⁶¹ להבדיל, מידע המזהה את בעל ההכנסה ואת מקורותיה יש בו "עניין לרשות" בלבד ולא "עניין לציבור". השוני במהות האינטרסים יביא להבדל במיקום נקודת האיזון: האיזון בין הזכות לפרטיות של הפרט לזכות למידע של ציבור הרחב לעומת האיזון ביחסים שבין הפרט לרשות המוסמכת.

האיזון הנכון הוא אפוא בין הזכות לפרטיות (במידע הנלווה למידע על ההכנסות) ובין האינטרסים שהחיסיון על דיוני בית המשפט לענייני משפחה נועד להגשים מחד גיסא לבין האינטרס הציבורי שייגבה מס אמת מאידך גיסא.

הזכות לפרטיות המונחת על הכף האחת של המאזניים קשורה הדוקות לרציונל שביסוד נסיגתו של עקרון הפומביות בדיוני בית המשפט לענייני משפחה. בהחריגו את הדיונים בבית המשפט לענייני משפחה מתחולת עקרון הפומביות, החולש על כלל ההליכים המשפטיים, עמדה לנגד עיניו של המחוקק מהותו הייחודית של בית המשפט לענייני משפחה. דיני המשפחה הם מהדינים הרגישים ביותר שהמשפט מטפל בהם. מרבית הסכסוכים הנדונים בו הם בעלי אופי אישי מובהק. כך, לדוגמה, בהליכי גירושים, שהם הנפוצים ביותר בבית המשפט לענייני משפחה, ייתכן שיידרשו בעלי הדין להעיד בין היתר על חיי המין

61 אדרעי, לעיל ה"ש 27, בעמ' 68–69.

שלחם, על הרגליהם, העדפותיהם וכדומה. לרוב אין במידע זה 'עניין ציבורי' המביא תועלת לציבור, אלא הוא אך בגדר "[...] 'עניין לציבור' שיש בו לעתים אך כדי 'לספק מזון לסקרנים או למלא יצרם של רכלנים' [...]"⁶². זהו מידע שלרשות המסים אין כל עניין בו, ואף אין לשתפה בו מחשש שייעשה בו חלילה שימוש לרעה.

בבואנו לערוך את האיזון האמור, עלינו להתחשב אפוא בכך שהמידע שביקש פקיד השומה הוא מידע כלכלי שיאפשר לו לבצע שומת אמת להוריהם של בעלי הדין. מכאן עולה השאלה אם ניתן להפריד מידע זה ממידע אחר הנמצא בתיק, שבעיני הרשות אינו אלא מידע נלווה אשר אין בכוונת הרשות או בסמכותה להשתמש בו. אם ניתן לפצל את המידע ולמסור לעיונו של פקיד השומה מידע כלכלי בלבד, אזי נראה שנקודת האיזון נוטה לטובת מסירת המידע לרשות המוסמכת.

עם זאת, החיסיון בבית המשפט לענייני משפחה נועד להגן לא רק על פרטיותם של המתדיינים אלא גם על אינטרס שלמות התא המשפחתי. אחד המאפיינים הייחודיים של בית המשפט לענייני משפחה הוא החוויות הרגשיות המלוות את הדיונים והקשרים המתמשכים הנדונים בהם.⁶³ לעומת הנושאים הנדונים בערכאות אחרות, בבית המשפט לענייני משפחה אין דנים בזכויות גרידא. פעמים רבות הרגש שבעלי הדין רוחשים זה לזה הוא לב לבו של הסכסוך ביניהם. בית המשפט לענייני משפחה הוא הערכאה היחידה שבה צריך להכיר בעולם הרגשי של בעלי הדין ולתת לו מקום בהכרעה.⁶⁴

כמו כן, לעומת סכסוכים הנדונים בערכאות אחרות, בעלי הדין בסכסוכים הנדונים בבית המשפט לענייני משפחה ממשיכים לקיים ביניהם קשר ולחיות באינטראקציה תכופה גם בתום ההליכים. הקשר בין הצדדים נמשך גם לאחר הדיון המשפטי הספציפי.⁶⁵

הערך של שמירת התא המשפחתי זכה להגנה נרחבת בשיטת המשפט הישראלית בכל מיני נושאים ותחומים. אף המשפט העברי, המנחה את בית המשפט בפרשנות הוראות חוק, מציין את חשיבותו של ערך זה.⁶⁶ במילים אחרות, ניתן לטעון כי בהקשר דנן מדובר בזכות פרטיות מיוחדת החורגת מזכותו של הפרט עצמו, והיא הזכות לצנעת חיי המשפחה (הנחשפת דרך מסמכים כלכליים).

ערך שמירת התא המשפחתי הוכר כשיקול אנושי בעל משקל רב המעניק פטור מחובות אחרות החלות על פי דינים למיניהם.⁶⁷ עם זאת, הערך אינו מוחלט; אמנם ניתן לו משקל, והוא אכן גובר על צרכים בעלי אופי פרטי, אך לטעמנו כאשר ערך זה מתנגש באינטרס ציבורי אחר, בכל זאת יש לבצע איזון, מתוך מאמץ של ממש למצוא דרך להעביר את המידע לפקיד השומה, לפחות כל עוד לא נטען בנוגע למידע כלכלי ספציפי, שדווקא בו טמון מידע אישי במיוחד.⁶⁸

לאור האמור נקודת האיזון הראויה היא מסירת המידע לעיונו של פקיד השומה, והגבלת העיון למידע הכלכלי ככל שהדבר אפשרי. חשיפת התיק לעיונו של פקיד השומה בלבד תביא להגשמת האינטרס הציבורי של גביית מס אמת תוך פגיעה מידתית בזכותם לפרטיות של בעלי הדין, אשר המידע האישי על אודותיהם יישאר שמור מפני הציבור הרחב.

62 ע"א 439/88 רשם מאגרי המידע נ' ונטורה, פ"ד מח(3) 808, 826 (1994)

63 מנחם כהן "השיח הבינאישי המקופל בדיון המשפטי בבית המשפט לענייני משפחה" משפחה במשפט ב 385, 390 (2009).

64 שם, בעמ' 387.

65 שם, בעמ' 388.

66 עת"מ (מנהליים חיי) 1260/05 חייט נ' שר הפנים (פורסם בנבו, 11.12.2005).

67 עת"מ (מנהליים חיי) 1424/05 גבידולין נ' שר הפנים (פורסם בנבו, 15.3.2006).

68 השוו עת"מ (מנהליים חיי) 1060/05 פלדמן נ' שר הפנים (פורסם בנבו, 10.8.2005).

ה. ההסדר המוצע

אף שלדעתנו הפרשנות הנכונה של סעיף 140 לפקודת מס הכנסה מאפשרת מסירת מידע לפקיד השומה, יש מקום לשקול את קידומו של הסדר חדש שיבטיח מצב משפטי חד-משמעי. ההסדר החדש יסייע לפקיד השומה לקבל לידי את כל המידע הנחוץ לו לשם גביית מסים כחוק (ורק מידע זה). לדעתנו, כיום פקיד השומה אינו עומד במשימתו ואינו מצליח לאכוף את חוקי המדינה, בכל הנוגע למסים, על כלל הציבור.

על פי החוק בישראל, כל מי שהם תושבי ישראל מגיל 18 ומעלה חייבים להגיש דוח מס שנתי ובלבד שהייתה להם הכנסה חייבת בסכום שאינו פחות מהסכום שקבע שר האוצר.⁶⁹ הדוח אמור לכלול מאזן וחשבון רווח והפסד, פירוט החישוב שעליו בוססה ההכנסה המוצהרת ופירוט אומדן המחזור, ההוצאות או אחוז הרווח שעליהם בוססה ההכנסה המוצהרת.

למרות החובה הכללית בפקודה להגיש דוח שנתי, הפטור הקבוע בתקנות מס ההכנסה⁷⁰ פוטר את רוב האוכלוסייה מהגשת דוח כזה.⁷¹ נוצר מצב שבו פקיד השומה נאלץ להשקיע משאבים רבים ולפעול ללא הרף לשם גילוי הכנסותיהם של אזרחי המדינה ותושביה כדי לגבות מס אמת ולמנוע העלמות מס.

מעת לעת, ואף בזמן האחרון, דנים במשרד האוצר בהרחבת חובת הגשת דוחות מס שנתיים והחלתה על כלל האוכלוסייה בישראל, כדי למגר את תופעת העלמות המס וההון השחור. זו לא הייתה עמדת רשות המסים בעבר, אולם כיום רשות המסים תומכת בהטלת חובת דיווח על כולם.⁷² עד אשר ישתנה החוק וכלל הציבור יהיה חייב בחובת דיווח שנתי, אנו מציעות הסדר שיסייע לפקיד השומה לאסוף מידע פיננסי המצוי בידי הרשות השופטת.

שלא כמצב בישראל, במשפט האמריקני כלל התושבים והאזרחים המתגוררים בארה"ב חייבים להגיש שני דוחות מס שנתיים, האחד פדרלי והאחר פנים מדינתי, למדינה שבה מתגורר האזרח/תושב, והדוחות כוללים את כל ההכנסות וההוצאות של האדם. חוקי המס אמנם משתנים ממדינה למדינה, אך החובה להגיש דוח שנתי היא אחידה וחלה בכל המדינות בארה"ב.⁷³

הגשת דוח שקרי ואי-הגשת דוח שנתי הן עבירות פליליות. לעתים הדוחות המוגשים מבוקרים, וגילוי טעות בדוח או גילוי שאזרח/תושב לא הגיש דוח כחוק עשויים למנוע ממנו לקבל אישור עבודה בארה"ב, גרין קארד או ויזה לארה"ב.⁷⁴

כלומר בארה"ב רשויות המס מקבלות דיווחים שנתיים באשר לזכויות הפיננסיות של אזרחי המדינה, ולמעשה עבודתו של פקיד השומה קלה יחסית ועיקר עבודתו מתרכז בפקיח על אמינות הדוחות ולא באיתור מידע על הכנסותיהם של האזרחים.

לדעתנו, יש לקבוע בחוק חובת שיתוף פעולה בין בתי המשפט לענייני משפחה לבין רשויות המס. כיום חסרה בחקיקה הוראה מפורשת שתחייב את בתי המשפט לענייני משפחה למסור מידע לידי פקיד השומה, למען הסר ספק. לדעתנו, על המחוקק לחייב בחוק את בתי המשפט לענייני משפחה למסור לפקיד השומה מידע פיננסי על בעלי הדין המוגש לבית המשפט במהלך הדיון, אם התבקש לעשות כן על ידי פקיד השומה, ולאחר שבית המשפט בדק שהתקיימו שני תנאים: (1) יש חשד

69 ס' 131 לפקודת מס הכנסה.

70 תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988.

71 תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988. כיום חייבים להגיש דוח לרשות המסים רק כ-600 אלף מדווחים ובהם בעלי חברות, עצמאים והמשתכרים יותר מ-600 אלף ש"ח בשנה. החלת חובת דיווח כללית תכניס למעגל הדיווח את כל אזרחי המדינה, לרבות שכירים, שעד כה המעסיק הוא שדיווח על הכנסותיהם. מתוך: הדר קנה "רפורמת מס בפתח: באוצר דנים בהטלת חובת דיווח למס הכנסה על כולם" כלכליסט (7.3.2013) <http://www.calcalist.co.il/money/articles/0.7340.L-3597276.00.html>

72 שם.

73 <http://www.usa.gov/Citizen/Topics/Money/Taxes.shtml> : Usa.gov government made easy

74 IRS <http://www.irs.gov/Individuals/Do-You-Need-to-File-a-Federal-Income-Tax-Return%3F>

בדבר העלמת מס או פעולה אחרת המפרה את דיני המסים. (2) המידע הכלכלי אשר יימסר אינו כולל מידע אינטימי במיוחד כגון מידע על העדפות מיניות. פקיד השומה יפרט בבקשתו את הנסיבות והמניעים לבקשה לקבלת מידע פיננסי זה או אחר, והשופט הדן בתיק יבצע את האיזון הראוי בין זכות הרשות לדעת לבין זכות בעל הדין לפרטיות. ייתכן הליך במעמד פקיד השומה והצדדים להליך, או אף הליך במעמד פקיד השומה בלבד אשר בסופו תישלח הודעה לבעלי הדין שהמידע על אודות זכויותיהם הפיננסיות נמסר לפקיד השומה (בכפוף לערעור של בעלי הדין).

הסדר זה יסייע לפקיד השומה בעבודתו ובו בזמן יצמצם את הפגיעה בזכות לפרטיות של בעלי הדין. נדגיש כי בהסדר המוצע נבחר אמצעי שפגיעתו הפחותה ביותר, שכן אין הכוונה לפתיחת הדלתיים בהליכים בבית המשפט לענייני משפחה, אלא לחשיפת המידע הפיננסי הרלוונטי לעיני פקיד השומה בלבד, ולא לעיני כולי עלמא.

1. הצדקות להסדר המוצע

כפי שנאמר לעיל, ולנוכח הנתונים האמפיריים בדבר היקף העלמות המס בישראל, ניתן להגדיר את התופעה כ"מכת מדינה". כחלק מהרפורמות הנדרשות בדיני המס כדי למגר את התופעה, יש לגבש הסדר שיאפשר לרשויות המדינה לשתף פעולה זו עם זו.

לא הגיוני שתהיה הפרדה בין רשויות המדינה, שתכשיר ותאפשר הלכה למעשה העלמות מס. פקיד השומה, רשויות המסים ובתי המשפט צריכים לעשות יד אחת למיגור התופעה של העלמות המס כדי לעקור אותה מן השורש, ופעולתם זו צריכה להיות מעוגנת בחקיקה.

כמו כן, עצם ידיעת הציבור על חובת בית המשפט למסור מידע פיננסי המצוי ברשותו לפקיד השומה תסייע להפנמת החובה שלא להעלים מס מלכתחילה.

נוסיף כי בית המשפט לענייני משפחה הוא מקור מצוין לחשיפת העלמות מס, שכן בעלי הדין בחלק מהדיונים המתנהלים בו מעוניינים לחשוף את הכנסותיו של הצד שכנגד (בתביעות איזון משאבים ותביעות מזונות). לצדדים יש אינטרס מובהק לחשוף את כל זכויותיהם הפיננסיות של יריביהם כדי להשיג תוצאה מיטיבה ביותר. מצב זה, שבו מובא לידיעת בית המשפט מידע רב על המצב הפיננסי של הצדדים, ראוי שישמש לפי הצורך את רשויות המס, בעקבות בקשתו של פקיד השומה.

אם לא די באמור, הרי יש אינטרס ציבורי כללי למנוע בזבוז של משאבי המדינה. במצב הדברים הנוכחי, פקיד השומה נאלץ לחקור ולבזבז משאבי ציבור כדי לאסוף מידע ומסמכים המצויים זה מכבר בתיקי בית המשפט. מן הראוי לחוקק הסדר משפטי שימנע בזבוז זה ויאפשר גביית מס מכלל הציבור על פי החוק תוך מיגור תופעת העלמות המס.

מכיוון שבישראל, כאמור, רוב הציבור פטור מלהגיש דוח מס הכנסה, פקיד השומה נאלץ להשקיע משאבים רבים בגילוי מעלימי מס, וכיום הוא מתקשה למלא את תפקידו כראוי בגלל מגבלות החוק וחוסר שיתוף הפעולה מצד רשויות המדינה האחרות.

נוסיף כי לאחרונה אף התקבל דוח מטעם OECD המציע מגוון הצעות ליצירת מדיניות אחידה של החלפת מידע בין מדינות במגוון תחומים, לרבות עבירות מס, והכול כדי לצמצם את עבירות המס. כיום כמה אמנות מאפשרות העברת מידע

בין מדינות במצבים של עבירות מס פליליות בלבד.⁷⁵ הדוח האמור מציע לקבוע מדיניות רחבה של העברת מידע שלא תגביל את המצבים והאופנים שבהם יהיה ניתן להעביר מידע בין מדינות.⁷⁶

אם תתקבל מדיניות של העברת מידע בין מדינות כדי למגר עבירות מס, אולי ראוי להחיל מדיניות דומה גם בין רשויות המדינה. ברור לכול כי לא ייתכן מצב שבו יהיה ניתן להעביר מידע המצוי בידי רשויות המדינה לידי גורמים מחוץ למדינה, ואילו בתוך המדינה פנימה לא יוכלו רשויות המדינה לשתף פעולה זו עם זו ויימנעו מלהעביר מידע זו לזו בשל היעדר הוראה חוקית המתירה זאת.

זאת ועוד, אפשרית הטענה שאחת מתכליות המס היא להקצות משאבים למדינה כדי שתוכל להעניק שירותים לפרט. שירותי המשפט גם הם שירותים שממומנים על ידי משלמי המסים, ומי שמעוניין להשתמש בשירותי המשפט ולהשתתף בהליכים משפטיים, הדורשים הקצאת משאבי מדינה, צריך להיות מוכן לאפשרות שמידע פיננסי שהציג בבית המשפט יימסר לרשויות המס.

יש שיטענו שהצעתנו תפגע במערכת המשפט ובאינטרסים חברתיים נוספים פגיעה אנושה. להלן נדון בכמה קשיים המתעוררים בעקבות הצעתנו זו.

2. קשיים שעולים מההסדר המוצע

כפי שצוין לעיל, אחת הפגיעות האפשריות מהחלת ההסדר המוצע היא **הפגיעה בזכות הגישה לערכאות** של הציבור. לפי טענה זו, ציבור בעלי הדין עלול להימנע מלהתדיין בבית המשפט כדי למנוע העברת מידע לפקיד השומה, ותחת זאת יעדיף להגיע להסדרים עצמאיים מחוץ לכותלי בית המשפט, באופן שלא בהכרח ישקף את הזכויות המשפטיות של הצדדים אלא את כוחם היחסי. כפי שהשופט בפרשה הנדונה בהארה זו הזכיר בפסק דינו, מסירת המידע עלולה להביא לפגיעה באמון הציבור בבית המשפט ובעקיפין לפגוע גם בזכות הגישה לערכאות.⁷⁷

עם זאת, מתפקידו של בית המשפט להביא לגילוי האמת והצדק.⁷⁸ אמון הציבור בבית המשפט עלול להיפגע אם בית המשפט יעמיד מכשולים בפני רשות מרשויות המדינה בדרך לאכיפת חוקי המדינה. הואיל ובית המשפט אמון על שלטון החוק, מצופה ממנו שלא לתת יד לסיכול תכלית פעולתן של רשויות אחרות, ובאופן כללי לסייע לאכיפת חוקי המדינה, לרבות חוקי המס.⁷⁹

כמו כן, במצבים שבהם בעל דין מעוניין בפתרון סכסוך באמצעות מערכת המשפט, והוא אינו מעלים מס, יהיה לו אינטרס לפנות למערכת המשפט וליידע את הרשויות בדבר העלמות המס של הצד שכנגד. כאמור, ניתן לצפות שהדבר יביא לצמצום היקף התופעה של העלמות המס, ולכן בעתיד הדבר לא בהכרח ישפיע על הפנייה לערכאות.⁸⁰ מכל מקום לדעתנו,

75 OECD, Manual On The Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information (Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006) available at: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf> (להלן – Manual On The Implementation of Exchange of Information) וראו גם OECD, THE MODEL AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS, art. 1 (2002) available at <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> OECD, THE MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, Art. 26 (as read in 2014) available at <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

76 Manual On The Implementation of Exchange of Information, לעיל ה"ש 75.

77 פרשת פקיד שומה גוש דן, לעיל ה"ש 6, בעמ' 6.

78 מיכל אגמון גונן "אי תלות שיפוטית? האיום שבפנים!" המשפט י 213–253, 230 (2005).

79 אהרן ברק "תפקידו של בית המשפט העליון בחברה דמוקרטית" מבחר כתבים א 889 (2000).

80 כאן המקום לציין כי לאחרונה הופעל קו הצדק של רשות המסים המאפשר לאזרחים להגיש תלונות על מעלימי מס. קו הצדק מתבסס על האינטרס הציבורי שכלל הציבור ישלם מס אמת ויהיה שווה בפני החוק. "המלשינון" הוא דוגמה לכלי חדש שנועד לסייע לפקיד השומה בעבודתו.

ככל שיש פגיעה כאמור, היא פגיעה מידתית לאחר שקלול כל הזכויות והאינטרסים, בהתחשב בכך שאין אנו מעוניינים לתת פרס למפרי חוק ולמעלימי מס.

לפי טענה אחרת, הסדר זה עלול לפגוע בטובת הילד. חלק מהסכסוכים הנדונים בבית המשפט לענייני משפחה הם ענייני מזונות קטינים. אם הצדדים יבקשו להימנע מלהצהיר על זכויותיהם הפיננסיות בבית המשפט, הם עלולים להחליט שלא לפנות לבית המשפט כדי לפתור את הסכסוך שביניהם אלא לפעול בדרכים חלופיות ולהתפשר באופנים שעלולים לפגוע בטובת הקטינים. לדוגמה הם עלולים להתפשר על דמי מזונות נמוכים מהמזונות המינימליים הקבועים בפסיקה. אנו מודעות לפגיעה אפשרית זו, אולם לדעתנו הטענה ספקולטיבית.

נוכח כי מדובר בהוריהם של הילדים, וסביר שלא יתפשרו בעניין טובת ילדיהם. זאת ועוד, גם כיום, כשלפי הפסיקה אין בית המשפט לענייני משפחה רשאי להעביר מידע לפקיד השומה,⁸¹ נשמעת הטענה שבעלי הדין אינם מדווחים דיווחים מלאים לבית המשפט, ובית המשפט אינו מצליח להתחקות אחר הכנסותיהם האמיתיות של ההורים, והקטינים חיים בדוחק. לדעתנו, אין בהסדר שהצענו כדי להחמיר את התופעה במידה ניכרת לנוכח התמריץ המובנה של הצד שכנגד לחשוף מידע מוסתר.

נוסיף ונציין את הטענה כי ההסדר המוצע עלול להביא להימנעות בעלי הדין מלפנות לבית המשפט, מצב שיאפשר סחטנות. לפי טענה זו, בעלי דין יסחטו זה את זה ויאיימו לפנות לבית המשפט, שם ייתכן שהכנסותיו האמיתיות של הצד האחר ייחשפו לעיני פקיד השומה. הסחטנות תשמש להשיג הישגים כלכליים בתביעות רכוש ומזונות והדבר יביא לפגיעה אנושה בצדק. לדעתנו, טענה זו מצדיקה עריכת מחקר מלווה שיבחן מקרוב אם יהיו דיווחים על סחטנות שכזאת בעקבות יישום ההסדר. כידוע, טענות בדבר סחטנות אינן זרות לתחום דיני המשפחה,⁸² ויש לראות אם תופעה זו תגבר בעקבות אימוץ ההסדר המוצע.

אחת הסכנות העיקריות היא שהחלת הסדר זה תהפוך למדרון חלקלק שיביא לפגיעה קשה מאוד בפרטיות. כזכור, בפרשה הנדונה בהארה זו, ביקש פקיד השומה מידע באשר להוריהם של בעלי הדין. הסכנה היא שפקיד השומה ידרוש מידע באשר לצדדים שלישיים שיש להם חלק בסכסוך בין הצדדים ואינם בעלי הדין עצמם. לעניין זה ראוי לציין, כי ההסדר המוצע מחייב את פקיד השומה להציג לרשות השופטת הדן בתיק נסיבות המעוררות חשד בדבר ביצוע עבירות מס כתנאי להעברת המידע לידיו. בהיעדר נסיבות כאמור, לא יימסר המידע לפקיד השומה. שיקול דעתו של השופט הוא שימנע, לדעתנו, פגיעה קשה מדי בפרטיות ויצור איזון נכון בין החשש לפגיעה בפרטיות של בעלי הדין וצדדים שלישיים לבין אכיפת הדין ע"י פקיד השומה.

ו. סיכום

בהארה זו ניסינו להסביר מדוע קביעתו של בית המשפט בפרשה⁸³ אינה ניצבת על אדנים מבוססים דיים.

סעיף 140 לפקודת מס הכנסה קובע כי פקיד השומה רשאי לפנות לכל גוף ציבורי – שלפי ההגדרה שבסעיף זה יכול להיות המדינה או גוף הנתון לביקורת מבקר המדינה – ולדרוש ממנו מידע המצוי בחזקתו.⁸⁴ בית המשפט הוא אחת מרשויות

81 לפי הפסיקה התקדימית של כבוד השופט סמארה בפרשת פקיד שומה גוש דן, לעיל ה"ש 6.

82 כמה דוגמאות לסחטנות בדיני המשפחה ניתנו בדוח שנכתב על ידי משרד המשפטים כבר בשנת 1986. משרד המשפטים "דו"ח הוועדה לבחינת יישום דיני המשפחה" 1986. <http://www.mishpat.ac.il/files/650/2911/3603/4735.pdf>

83 פרשת פקיד שומה גוש דן, לעיל ה"ש 6.

84 ס' 140 לפקודת מס הכנסה.

המדינה, ולפיכך לפקיד השומה יש לדעתנו זכות לעיין במידע הכלכלי שבתיקי בית המשפט וסמכות לבקש את העברת המידע לידיו.

לפי כללי הפרשנות התכליתית, ברור שצריך לאפשר לפקיד השומה לעיין במידע הכלכלי שבתיקי בית המשפט.⁸⁵ מהוראות פקודת מס הכנסה עולה כי תכלית הפקודה הייתה להעניק לפקיד השומה סמכויות נרחבות שיאפשרו לו לעיין בכל החומר הדרוש לו לשם ביצוע שומה וגביית מס אמיתית מציבור האזרחים.

כמו כן, הרציונלים שביסוד הכרעתו של בית המשפט בפרשה⁸⁶ אינם מתקיימים במקרה דנן.

לשיטתנו, אין פגיעה בפרטיות אם המידע על הכנסתו של אדם אינו בגדר מידע פרטי הנתון לשליטתו הבלעדית. אם לא די באמור, נראה, כי מידע על הכנסתו של אדם כלל אינו זוכה להגנה חוקתית של הזכות לפרטיות. זאת ועוד, בהתנגשות בין זכות הרשות לדעת לבין הזכות לפרטיות, במקרה שלפנינו זכות הרשות לדעת גוברת. המידע המבוקש על ידי פקיד השומה יועבר לרשויות המדינה, ולא לרשות הרבים, ולפיכך הפגיעה בפרטיות, אם אכן קיימת, בהכרח פחותה.

בנוסף הצענו בהארה זו הסדר משפטי חדש אשר יכלול הוראה מפורשת בחוק שתאפשר לפקיד השומה לקבל מידע מבית המשפט לענייני משפחה.

אנו מקוות שבעקבות הצעתנו תהיה חשיבה מחודשת על העברת מידע בין רשויות בכלל, והעברת מידע פיננסי בין מערכת המשפט לרשויות המס בפרט. אנו סבורות כי ראוי שהמחוקק יפעל להנחת תשתית משפטית ראויה שתאפשר ותחייב העברת מידע פיננסי בין רשויות המדינה.

85 ברק, לעיל ה"ש 17, בעמ' 433.

86 פרשת פקיד שומה גוש דן, לעיל ה"ש 6.