

זכות העמידה של משלם מיסים

מאת

ד"ר י"ש צמח

א. הבעיה

אחד מספיקיה המשפטיים של פרשת "נתיבי נפט"¹ הוא הפניית תשומת הלב לבעיה קשה בסוגיית זכות העמידה בפני בית המשפט הגבוה לצדק – בעית זכות עמידתו של משלם מיסים. הענין מתעורר כאשר עותר פונה לבית המשפט הגבוה לצדק וטוען לאי-חוקיותה של פעולה או של הוצאה כספית של הרשות, וסומך בכך לא על נזק אישי ישיר שנגרם – או שעלול להגרם לו – אלא על הענין שיש לו כמשלם מיסים, שרשויות המינהל ינהגו כדין בכספי הציבור. העותר כאחד "התורמים" לאוצר המדינה, מבקש מבג"צ כי יצווה על הרשויות, הניזונות מכספי משלמי המיסים, כי לא יוציאו את כספי הציבור שלא כדין ולא יבזבזום לריק.

הקושי העיקרי הניצב בפני עותר כזה המבקש זכות עמידה בפני בג"צ הוא, כי האינטרס שלו הוא טוען, אינו אינטרס אישי מיוחד לו. חוג משלמי המיסים במדינה המורדרנית נרחב ביותר והוא מקיף למעשה את רוב מגינו של הציבור. לרוב יחיד הציבור יש אינטרס הדומה לזה של העותר – כי הממשלה תשתמש כראוי בכספי המדינה. כך, האינטרס שעליו מוטבעים אדני עתירת עותר כזה הוא אינטרס קולקטיבי של ציבור רחב, ועל כן קובלגת העותר היא בעצם קובלגה כללית, המבקשת להגן על כל קהל משלמי המיסים.

תכונות אלה עושות את עתירת משלם המיסים לתביעה ציבורית² מובהקת, שנושאה אינו עוול מסויים שנגרם אישית לעותר, אלא עוול שנגרם לציבור שלם. העותר נמנה על ציבור זה; הוא נפגע באותה מידה כמו יתר יחיד הציבור, ומכוח פגיעה כזו הוא טוען לזכות עמידתו בפני בית המשפט הגבוה לצדק. היחיד בא בפני בית המשפט באדרתו הציבורית, כאחד מיחיד הקהל העלולים להינזק כגוף עקב ההוצאה הכספית הבלתי חוקית; לא באדרתו הפרטית, בענין הנוגע לעורו ולבשרו. ואם כך ישאלנו בג"צ: מי שמך פה לציבור, ומה יפה כותך במיוחד מכוח כל אחד מיחידיו? על כן, חוזר בג"צ ופסק כי "אין אנו מכירים" בתביעות ציבוריות³: כדי שתוכר זכות עמידתו של משלם המיסים, חייב הלה להצביע על זיקתו להוצאה הכספית שנטען שהיא בלתי חוקית, ועל אינטרס אישי שלו העלול להיפגע עקב מעשה הרשות.

1 בג"צ 234/72 אמנון זכרונני נ. יו"ר ועדת החקירה בענין "נתיבי נפט" ואח' (ניתן ביום 25.6.72; טרם פורסם) (להלן "בג"צ זכרונני"). ראה להלן, בטקסט המקביל להערות 61-69.

2 ראה הערות 22-23 להלן.

3 בג"צ זכרונני, הערה 1 לעיל.

ענין המאמר — לברר את מהותה של תביעת משלם המיסים, את משמעותה, את המדיניות המנחה את בית המשפט בדונו בה, ואת הויקה והאינטרס שהייב משלם המיסים להראות כדי לזכות בזכות עמידה בה. הדיון יסתיים בהערכת הפרקטיקה של בית המשפט הלכה למעשה.

סוגיה זו נידונה בפסיקה הישראלית בקצרה⁴, ובדרך כלל אגב אורחא, בלא שתועמד שאלת זכות עמידתו של משלם המיסים על הודה⁵. עמדת בית המשפט הגבוה לצדק מושפעת במידה מסוימת מהפרקטיקה בארה"ב⁶,⁷, ובזו האחרונה חלו התפתחויות חשובות בשנים האחרונות⁸. גם לאור מקורותיה האינטלקטואליים השופעים של הבעיה במשפט האמריקאי, יידון תחילה הלך הרוחות בארה"ב, ואחר-כך פני ההלכה בישראל.

ב. זכות העמידה של משלם המיסים בארה"ב

בעית זכות עמידתו של משלם המיסים תופסת בארה"ב מקום מרכזי בדיון בבעית ה-"standing to sue" בכתי המשפט הפדראליים. חוקת ארה"ב מגבילה את סמכות השיפוט של כתי המשפט הפדראליים לעניינים שנחשבים ל: "Cases and Controversies". בשתי מילים אלה — כך פירש אותם בית המשפט העליון של ארה"ב —

- 4 פסקי הדין העוסקים בענין זה הם: בג"צ זכרני, הערה 1 לעיל; בג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הרתית של אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685; בג"צ 40/70 בקר נ. שר הבטחון, כ"ד פד"י (1), 238, 247-245; בג"צ 292/63 גולדברג נ. עיריית ראשון לציון, י"ח פד"י (1), 453, 462-461.
- 5 רק בבג"צ זכרני, הערה 1 לעיל, היתה ההכרעה נחוצה לגופו של ענין. לא כן ביתר פסקי הדין שאווכרו בהערה 4 לעיל.
- 6 ראה בג"צ 40/70 בקר נ. שר הבטחון, כ"ד פד"י (1), 238 המאזכר (בעמ' 245) את 262 U.S. 447 (1923) *Frothingham v. Mellon*; בג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הרתית של אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685, המאזכר (בעמ' 691) בהסתייגות-מה את: *Flast v. Cohen* 392 U.S. 83 (1968).
- 7 בצדק לא היה לבג"צ מה ללמוד בענין זה מהפרקטיקה האנגלית. הפסיקה האנגלית בסוגיה זו דלה ומבולבלת: בקר נ. שר הבטחון, הערה 6 לעיל, בעמ' 245; בג"צ 287/69 מירון נ. שר העבודה, כ"ד פד"י (1), 337, 359; כפיר נ. המועצה הרתית של אשקלון, הערה 6 לעיל, בעמ' 691 מול אות השוליים ז; וראה פסקים אנגליים אלה: *Bromley v. Smith* (1826), 57 E.R. 482 (Ch.); *Holden v. Corporation of Bolton* (1887), 3 T.L.R. 676 (Ch.); *Weir v. County Council* [1913], 1 Ir. R. 193 (Ch.); *Prescott v. Birmingham S. A. de Smith, Judicial Review of Administrative Corp.* [1955] Ch. 210 *Action* (1968), 2nd ed., p. 426, n. 39; L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action* (1965), pp. 462-466 וראה הערות 335, 335 להלן, והטקסט המקביל להן.
- 8 ראה הדיון ב-*Flast v. Cohen* (1968), 392 U.S. 83, להלן, הערות 40-50.
- 9 "The judicial power of the United States, shall be vested in one Supreme Court, and in ... inferior Courts... The judicial power shall extend to all Cases, in Law and Equity, arising under the Constitution, the Laws of the United States and Treaties...; to Controversies to which the United States shall be a party; to Controversies between two or more States; between a State and Citizens of another State; between Citizens of different States..." U.S. Const. Art. III, §§1-2. (הדגשות שלנו).

כלולות שתי הגבלות חוקתיות על סמכות השיפוט של בתי המשפט הפדראליים: האחת – הדרישה לזכות-עמידה למי שבא בפניה וטוען לאי-חוקיות פעולה של הרשויות האחרות, והשנייה – כי השאלה עצמה מבחינת מהותה היא שאלה שפיטה, ואינה "שאלה פוליטית" ("political question")¹⁰. אף כי ענין זכות-העמידה הוא במי היות התובע, וענין "השאלה הפוליטית" – במהות הענין נושא התביעה, אחוזות שתי הגבלות אלה זו בזו¹¹: לשתיהן שרשים עמוקים בהיסטוריה האנגלית הקדומה¹²; וזה עושה את משמעותם והיקפם בלתי ניתנים להגדרה מדויקת¹³, כמאמר בית המשפט העליון של ארה"ב:

"Standing...[is] one of 'the most amorphous [concepts] in the entire domain of public law'."¹⁴

ולמרות שבית המשפט העליון של ארה"ב הציע ניתוח מפורט של היסודות המשפטיים שצריכים להתמלא כדי שיקנה אדם זכות-עמידה בבתי המשפט הפדראליים¹⁵, תמיד הוא מיהר להוסיף, כי בסופו של דבר החלטה בדבר קיום זכות העמידה בתביעה מסוימת נעשית בדרך פרגמטית, וכל מקרה גידון לגופו ולפי נסיבותיו המיוחדות¹⁶.

1. זכות העמידה ב"תביעות ציבוריות"

בעית זכות העמידה מתעוררת בכל חריפותה בעיקר ב"תביעות ציבוריות" "public actions", שבהן טוען אדם לאי-חוקתיות פעולה של הרשויות שכל זיקתו אליה היא אך ורק זו של אזהרה, של בוחר, של משלם מיסים, או של צרכן. את אלה יש להבדיל מ"תביעות פרטיות", שבהן סומך התובע את זכות עמידתו על אינטרס נבדל ומיוחד לו, שפגיעה בו מזכה אותו אישית לטעון לאי-חוקתיותה של פעולה

10 ראה, למשל: *Baker v. Carr* (1962), 369 U.S. 186; *Flast v. Cohen* (1968), 392 U.S. 83, 94-95; *Powell v. McCormack* (1969), 395 U.S. 486.

11 ראה: *Flast v. Cohen* 392 U.S. 94-106 וכן: A. Bickel, "The Passive Virtues," 75 (1961), *Harvard Law Review*, 40, 75-76.

12 ראה, למשל, השופט פרנקפורטר, הגורס כי אין להבין את השיפוט שהעניקה החוקה האמריקאית לבתי המשפט הפדראליים של ארה"ב אלא על רקע הפרקטיקה ההיסטורית של בתי המשפט האנגלים בווסטמינסטר בעת קבלת החוקה; ולכן, יש לקרוא את לשון החוקה בסמיכות לפרקטיקה זו: *Joint Anti-Fascist Refugee Committee v. McGrath* (1951), 341 U.S. 123, 150; *Coleman v. Miller* (1939), 307 U.S. 433, 460.

13 "Justiciability is... not a legal concept with a fixed content or susceptible of scientific verification. Its utilization is the resultant of many subtle pressures": "Justiciability" וכן: Frankfurter, J., in *Poe v. Ullman* (1967), 367 U.S. 497, 508 is... a concept of uncertain meaning and scope": *Flast v. Cohen* 392 U.S. 83, 95 (Warren, C. J.).

14 *Flast v. Cohen* 392 U.S. at 99.

15 ראה, למשל, השופט פרנקפורטר בענין: *Joint Anti-Fascist Refugee Committee v. McGrath* (1951), 341 U.S. 123, 150-163.

16 ראה, למשל: *U.S. ex. rel. Chapman v. Federal Power Commission* (1953), 345 U.S. 153, 156.

הרשות.¹⁷ בה בשעה שבמקרה האחרון מצטמצמת בדיקת זכות העמידה למתן הדעת על קיום יסודותיה הטכניים השונים של ה"standing"¹⁸, מעוררת זכות העמידה במקרה הראשון בעיות נוספות בענין מקומה הנכון של הרשות השופטת בין יתר הרשויות, ובענין יכולתה להכריע בשאלה בדרכים משפטיות, בתת הדעת על האינטרס האישי הקלוש והרחוק שיש לתובע בנשוא תביעתו. במקרה זה כל עיקרה של זכות העמידה הוא לבדוק אם הראה התובע:

"such a personal stake in the outcome of the controversy as to assure that concrete adverseness which sharpens the presentation of issues upon which the court so largely depends for illumination of difficult constitutional questions..."¹⁹

דרישה כזו מבטיחה כי בית המשפט לא ידון בעניינים שבגבולותיהם לא נודעו, לא בשאלות שלא הוגדרו כראוי²⁰ ולא בעניינים היפותטיים ומופשטים.²¹

2. זכות העמידה של משלם מיסים: רקע היסטורי

תביעות משלמי המיסים הן הסוג העיקרי של "התביעה הציבורית", מסביבן נסוב הדיון העיקרי בדרישות זכות העמידה בתביעות ציבוריות.²² בהיסטוריה המוקדמת של המשפט בארה"ב היה מספרן של תביעות כאלה קטן ביותר. כמו באנגליה, נחקלו תביעות משלמי המיסים בארה"ב במכשולים הפרוצדורליים שהציבו לפניהם ה"prerogative writs"

17 על ההבחנה בין שני אלה ראה: L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action* (1965), pp. 459-500, 501-45; C. Wright, *Law of Federal Courts* (1970), 2nd ed., pp. 39. וראה את מאמרו החשוב של פרופסור אמנון רובינשטיין, "מעמד העותר בבג"צ התובע שילית זכותו של הוולח", 27 (1971/72) הפרקליט, עמ' 499.

18 ראה, למשל: *Joint Anti-Fascist Refugee Committee v. McGrath*, הערה 15 לעיל.

19 ראה, למשל: *Baker v. Carr* (1962), 369 U.S. 186, 204.

20 ראה, למשל: *United Public Workers v. Mitchell* (1947), 330 U.S. 75, 90.

21 ראה, למשל: *Aetna Life Insurance Co. v. Haworth* (1937), 300 U.S. 227, 240.

22 הספרות בענין זה ענפה ביותר. לחשומת לב מיוחדת ראויים מקורות אלה:

ספרים: L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action* (1965), 459-500;

3 K. C. Davis, *Administrative Law* (1958), 243-54, §§22.09, 22.10; K. C. Davis,

Administrative Law (1970), Supplement, pp. 735-62, §§22.09, 22.10; C. A. Wright,

Law of Federal Courts (1970), pp. 39-44, §13; C. Black, *Perspectives in Constitutional Law* (1963), pp. 8-9; A. Bickel, *The Least Dangerous Branch* (1962),

pp. 120-23; B. Schwartz, *American Constitutional Law* (1955), pp. 151-53.

מאמרים: K. C. Davis, "Standing: Taxpayers and Others," 35 (1968) *University*

of Chicago Law Review, 601; L. Jaffe, "The Citizens as Litigants in Public

Action: The Non Hohfeldian or Ideological Plaintiff," 116 (1968) *University*

of Pennsylvania Law Review, 1033; L. Jaffe, "Standing to Secure Judicial

Review: Public Actions," 74 (1961) *Harvard Law Review*, 1265; L. Henkin, "The

Supreme Court 1967 Term," 82 (1968) *Harvard Law Review*, 63, 72; K. C.

Davis, "Standing to Challenge Governmental Action," 39 (1955) *Minnesota Law*

Review, 353.

זכות העמידה של משלם מיסים

בעיקר צווי עשה (mandamus), צווי איסור (prohibition) וצווי "מי שמך" (quo warranto); ואלה הקטיגו את מספר התביעות עד מאוד. ואולם, ככל שפעילויות הרשויות המקומיות והמדינתיות הלכו וגדלו, ועמן רבו התגונו המיסים המקומיים, מיסי המדינות והמיסים הפדראליים, כך החלו להתרבות תביעות משלמי המיסים. תחילה היו אלה תביעות נגד רשויות מקומיות בלבד, שמטרתן העקיפה היתה לבער שחיתויות שנפוצו בשלטון המקומי. בתי המשפט הכירו אט-אט בזכות עמידתו של משלם מיסים מקומי (local taxpayer) להגיש תביעה כזו, ובעקבותיהם הלכו המחוקקים של כמעט כל מדינות ארה"ב והעניקו לאלה זכות עמידה סטטוטורית. מכאן החלה התפתחות איטית של הכרה בזכות-עמידה כזאת למשלמי מיסים של המדינות (state taxpayer) על-ידי בתי המשפט, ובעקבותיהם על-ידי מחוקקי המדינות.²³ כיום, רוב מדינות ארה"ב מכירות במפורש בזכות עמידתו של משלם המיסים המדינתיים (במיעוטו הדין אינו ברור דיו, כי שום מדינה מבין אלה האחרונות אינה שוללת בפירוש זכות עמידה כזאת).²⁴ בכנת 1968 צעד בית המשפט העליון של ארה"ב צעד נוסף ומפליג קדימה, והכיר אף בזכות עמידתו של משלם מיסים פדראליים (federal taxpayer) לטעון לאי-הוקתיותה של תוכנית פעולה כספית פדראלית.²⁵

3. זכות העמידה של משלם מיסים מקומיים

הרחבה מתמדת זו של זכות עמידתו של משלם מיסים בארה"ב באה הן עקב גבולות הרשות השופטת לעסוק יותר בביקורת משק הכספים הציבורי, והן עקב ההתפתחויות שחלו במשך השנים בהלכה האמריקאית. כל נהלי סוגיה זו הולכים אל השנים 1923 ו-1968, שבהן ניתנו לגביה פסקי הדין העקרוניים. בענין *Frothingham v. Mellon*,²⁶ הניח בית המשפט העליון של ארה"ב את יסודות ההבחנה בין משלמי מיסים מקומיים ומדינתיים מחד גיסא, לבין משלמי מיסים פדראליים מאידך גיסא, כעיקר בקביעת זכות העמידה. לראשונים הוכרה זכות עמידה לתקוף הוקיותה של הוצאה כספית מקומית או מדינתית, לפי הענין, ואילו מהאחרונים נשללה זכות כזאת לגבי הוצאות כספיות פדראליות. בית המשפט אמר, כי לא הרי האינטרס של משלם המיסים הפדראליים באוצר הפדראלי כהרי האינטרס של משלם המיסים המקומיים באוצר הרשות המקומית. הראשון הוא אינטרס של מיליוני אנשים בכספים שחלקם מתקבלים ממיסים וחלקם ממקורות אחרים; לכן האינטרס של משלם המיסים הפדראליים הוא:

"comparatively minute and indeterminable, and the effect upon future taxation, ... so remote fluctuating and uncertain..."²⁷

עד כי אין הוא יכול לשמש בסיס לזכות-עמידה. לא כן משלם המיסים המקומיים:

23 לסקירה היסטורית ראה: Comment, "Taxpayers' Suits: A Survey and Summary," 63 (1960) *Yale L.J.*, 859; L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action*, 462-75.

24 ראה: Davis, *Administrative Law*, 245, §22.09.

25 ראה: *Flast v. Cohen* (1968), 392 U.S. 53, להלן הערה 40 ואילך.

26 *Massachusetts v. Mellon* (1923); פסק הדין ידוע גם כן כ-"*Massachusetts v. Mellon*."

27 שם, עמ' 487.

"The interest of a taxpayer of a municipality in the application of its money is direct and immediate..."²⁸

בית המשפט הוסיף כי משלם מיסים מקומיים משול לבעל מניות בחברה, שיהיה אשר יהיה מספר בעלי מניותיה, תמיד יש לו בה אינטרס אינטימי מספיק כדי להעמיד לו זכות עמידה לתקוף חוקיות הוצאותיה. לכן, כדי שתהיה לו זכות עמידה, חייב משלם מיסים להוכיח לא רק שההוצאה הנטענת היא בלתי חוקית, אלא

"that he has sustained or is immediately in danger of sustaining some direct injury as the result of its enforcement, and not merely that he suffers in some indefinite way in common with people generally."²⁹

נשוא הדיון בענין Frothingham היה חוק של הקונגרס האמריקאי³⁰, שכונן תכנית פדראלית לשמירה על בריאות האמהות ולהפחתת התמותה בקרב התינוקות, והקציב לכך כספים מאוצר ארה"ב. התובעת טענה, כי החוק פסול כיון שבחקיקתו חרג הקונגרס מסמכויותיו המוגבלות בחוקה, וכי לה, לתובעת, יש זכות עמידה לטעון טענה זאת לאור היותה משלמת מיסים פדראליים. הוצאה בלתי חוקית זו, כך טענה, תגדיל בסופו של דבר את שיעור המס הפדראלי שיוטל עליה בעתיד, וכך יישלל ממנה רכוש שלא כדין. בית המשפט דחה את תביעתה וקבע שאין לה זכות עמידה להעלות טענה כזו. לאור ההבחנה שהציע בין משלמי מיסים מקומיים ומדינתיים לבין משלמי מיסים פדראליים, קבע בית המשפט, כי יהיה אשר יהיה על שאלת חוקיות חוק הקונגרס, עובדת היות התובעת משלמת מיסים פדראליים אינה יכולה לבדה להעניק לה זכות עמידה לתקוף הוצאה פדראלית: האינטרס של התובעת באוצר ארה"ב הוא כה קלוש ובלתי מוגדר, עד כי לא תוכל היא להצביע על נזק ישיר מסוים שחוק זה עלול לגרום לה אישית.

על שלושה סוגי טעמים, האחוזים זה בזה, הושתתה הלכת Frothingham. האחד נעוץ בדינים הטכניים של זכות העמידה. משלם מיסים המבקש לפסול חוקיותה של הוצאה כספית על-ידי הרשויות, חייב להראות, כי פעולה זו גורמת או עלולה לגרום לו אישית נזק ישיר ומידי; ואין זה די שיסבול בעקבותיה בדרך סתמית ביחד עם הציבור בכללו.³¹

ענין הטעם השני — בשיקולי מדיניות שיפוטית המנחה את בית המשפט בשימוש בסמכויותיו³², בית המשפט לא יעניק זכות עמידה ליחיד מבין ציבור רחב ביותר כאשר יש חשש כי יוצף בתביעות רבות מאוד שבית המשפט לא יוכל לעמוד בהן.

"The administration of any statute, likely to produce additional taxation to be imposed upon a vast number of taxpayers, the extent of whose several liability is indefinite and constantly changing, is essentially

28 ש"ב, עמ' 486.

29 ש"ב, עמ' 488.

30 Maternity Act, 1921.

31 Frothingham v. Mellon 262 U.S. at 486.

32 בית המשפט העליון של ארה"ב פיתח במשך הדורות, עקרונות כאלה "for its own governance" השופט ברנדייס סיכם בענין Ashwander v. Tennessee Valley Authority (1936) 297 U.S. 345-48.

a matter of public and not of individual concern. If taxpayer may champion and litigate such a cause, then every other taxpayer may do the same... in respect of every other appropriation act... whose administration requires the outlay of public money, and whose validity may be questioned. The bare suggestion of such a result, with its attendant inconveniences, goes far to sustain the conclusion... that a suit of this character cannot be maintained."³³

הנימוק השלישי הוא, כי ביקורת שיפוטית על הכספים הפדראליים יש בה משום הסגת גבולן של שתי הרשויות הפוליטיות ומשום הפרת עקרון הפרדת הרשויות בין שלש זרועות השלטון. פסילת הוצאה כספית פדראלית

"would be not to decide a judicial controversy, but to assume a position of authority over the governmental acts of another coequal department, an authority which plainly we do not possess."³⁴

לכן, החלטה בענין הנוגע לתקציב הפדראלי³⁵ אינה החלטה משפטית, אלא החלטה "פוליטית", שמוסד שיפוטי חייב להדיר את רגלו ממנה.³⁶

ההבחנה ב-"Frothingham", המכירה בזכות עמידתו של משלם מיסים מקומיים אך לא של משלם מיסים פדראליים, תואמת את גישתו המסורתית של המשפט המקובל האנגלי, שצמצם את הכרתו בזכות העמידה למשלם מיסים מקומיים בלבד. טעמו של המשפט המקובל הוא, כי הוצאה בלתי חוקית של עירייה על-פי חוקי עזר החורגים מסמכותה, מסכה בהכרח נזק כספי ממשי לכל משלם מיסים מקומי (municipal ratepayer) אף שאינו מיוצג בתביעה, כיון שבסופו של דבר עול המיסים שעל שכמו של כל אחד יגדל שלא כדין³⁷ אולם, כשלא היה מדובר במס מקומי, אלא במס המדינה, לא הוכרה זכות עמידתו של משלם המיסים³⁸,³⁹.

Frothingham v. Mellon 262 U.S. at 487 33

34 שם, בעמ' 489.

35 לעומתה, החלטה הנוגעת לתקציב המדינתי אינה נחשבת ל-"political question", כי "שאלות פוליטיות" מתעוררות רק ביחסים שבין הרשות השופטת הפדראלית לבין שתי הרשויות הפדראליות האחרות, ולא ביחסים שבין הרשות השופטת הפדראלית לבין המדינות:

Baker v. Carr (1962) 369 U.S. 186, 210

36 על יחסי הגומלין האפשריים בין בעיית "זכות העמידה" לבין בעיית שפיטוחן של שאלות "פוליטיות", ראה, למשל, הערה 11 לעיל והשווה: A. Witkon, "Justiciability," 1 (1966) *Is.L.Rev.*, 40, 48

37 ראה, למשל: *Boyce v. Paddington B.C.* [1903], 1 Ch. 109 ולעומתו: *Trustees of the R.C. Separate School of Ottawa v. Mackell* [1917], A.C. 62 (P.C.); בקנדה, ראה: *MacLreith v. Hart* (1908), 39 S.C.R. 657; *Affleck v. City of Nelson* (1957), 23 W.W.R. (n.s.) 386, 10 D.L.R. (2d) 422 (B.C. Sup Ct.)

38 השווה בקנדה: יש זכות כזאת למשלמי מיסים מקומיים, אבל לא למשלמי מיסים של הפרובינציות: *Loggie v. Town of Chatham* (1927), 54 N.B. 230 (N.B. C.A.); ולא למשלמי מיסים פדראליים, *Cowan v. Canadian Broadcasting Corp.* (1966), 56 D.L.R. (2d) 578 (Ont. C.A.)

39 תביעת משלם המיסים בחור שכזה נחשבת class action: כיון שהתובע מייצג אינטרס משותף ותלונה משותפת. כל האגשים שיש להם אינטרס ותלונה כאלה יכולים להיות

הלכת Frothingham הפכה לאבן הראשה בדיני זכות עמידתו של משלם המיסים בארה"ב. בפסקי-דין מאוחרים, קיימוה בתי המשפט על שני חלקיה: הם הכירו בזכות עמידתם של משלמי מיסים מקומיים ומדינתיים³⁶, ושללו זכות זו ממשלמי מיסים פדראליים³⁷. ואולם בשנים האחרונות הפכה הבחנה זו לנושא לביקורות בארה"ב ומחוצה לה³⁸. נטען שהנימוקים שהונחו ביסודה בעת מתן החלטת Frothingham בשנות העשרים, אינם יפים עוד לימינו. כיום אי-אפשר עוד לומר ש"האינטרס" שיש למשלם המיסים הפדראליים באוצר ארה"ב הוא "comparatively minute" לעומת האינטרס שיש למשלם המיסים המקומיים והמדינתיים באוצר הרשויות המקומיות ובאוצר המדינה, לפי העניין. בארה"ב ישנם מפעלי ענק שמיסיהם מממנים חלק ניכר מהתקציב הפדראלי. חברות המשלמות מס הכנסה בסכומים המתקרבים למיליארד דולרים לשנה³⁹, אין חלקן היחסי בתקציב הפדראלי נופל כלל מחלקו היחסי של משלם מיסים מקומיים בתקציב הרשויות המקומיות. כך, שאם סוד ההבחנה בין שני סוגי משלמי מיסים אלה הוא בגודל האינטרס שיש לכל אחד מהם בתקציב הנוגע לענין, יש להעניק באותה מידה זכות עמידה גם למשלם מיסים פדראליים.

4. זכות העמידה של משלם מיסים פדראליים

ואכן, זה מה שעשה בית המשפט העליון של ארה"ב בפסק הדין האחרון בענין *Flast v. Cohen*⁴⁰, שבו קבע עקרונות מקיפים הנוגעים לבעית "השפיטות" בכלל, ולבעית זכות העמידה של משלם המיסים בפרט. ראוי לעמוד תחילה על העובדות. חוק שחוקק הקונגרס (Elementary and Secondary Education Act, 1965) הקציב סכומי כסף

מיוצגים בחביעה כזאת, אם הסעד הנדרש יהיה מתאים לכל המיוצגים. כך בולם יכולים ליהנות מפסק הצהרתי הקובע את פסלותה של ההוצאה ומצו מניעה שניתן עקב כך: ראה באנגליה: *Bedford (Duke) v. Ellis* [1901] A.C. 1 (H.L.) ובקנדה: *R.C. Separate Schools Trustees for Tiny v. King* (1926), 59 O.L.R. 96, at 152-53 (Ont. H.C.). אבל פסיקת פיצויים לחיוב לא תוכה בפיצויים משלמי מיסים אחרים שלא היו צודדים לחביעה.

36 ראה: *Everson v. Board of Education* (1947), 330 U.S. 1; *Wieman v. Updegraff* (1952), 344 U.S. 183; *Doremus v. Board of Education* (1958), 342 U.S. 429.

37 ראה: *United States v. Butler* (1936), 297 U.S. 1; *Alabama Power Co. v. Ickes* (1938), 302 U.S. 464; *Duke Power Co. v. Greenwood County* (1938), 302 U.S. 485. ובקנדה, ראה הפסק המנחה: 56 (1966), *Cowan v. Canadian Broadcasting Corp.* D.L.R. (2d) 578 (Ont. C.A.).

38 ראה: *Davis, "Standing to Challenge Governmental Action,"* 39 (1955), *Minnesota Law Review*, 353, 386-391; L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action*, pp. 483-90; C. Wright, *Law of Federal Courts* (1970), 2nd ed., 40; B. Strayer, *Judicial Review of Legislation in Canada* (1968), pp. 119-120.

39 למשל, חברת General Motors שילמה בשנה מסוימת מיסים למעלה ממיליארד דולר שהיו 2 אחוזים מכלל תקציב ההוצאה הפדראלית. חברת American Telephone and Telegraph Co. שילמה בשנת 1957 מס הכנסה בסך 750 מיליון דולר, מתוך תקציב פדראלי כולל של כ-70 מיליארד דולר: "Taxpayers' Suit: A Survey and Summary," 69 (1960), *Yale Law Journal*, p. 895, n. 127.

40 (1968), 392 U.S. 83.

ניכרים מתוך התקציב הפדראלי, למימון הוראת קריאה, חשבון ומקצועות אחרים בבתי-ספר דתיים, וכן לרכישת ספרי לימוד ועזרי-הוראה לבתי-ספר אלה. התובעים טענו שהקצבה זו גוגדת את התיקון הראשון של חוקת ארה"ב האוסר על הקונגרס לחוקק חוקים המתערבים בענייני דת אם לכאן ואם לכאן.⁴¹ הוראות התיקון מהוות עקרונות יסוד בחיים המשפטיים והציבוריים של ארה"ב. הקונגרס מוסמך אמנם בחוקה להטיל מיסים,⁴² אך אסור לו להטיל מיסים למטרות הנוגדות את החוקה. ההקצבה הנדונה פסולה היא בתכלית כיון שיש בה משום הטלת מס חובה למטרות דתיות. שבעת התובעים הם משלמי מס הכנסה (פדראלי), ואת זכות עמידתם לטעון לאי-חוקיות ההקצבה סמכו "solely on their status as federal taxpayers". בית המשפט קבע, שאכן יש לתובעים זכות עמידה כזו מכוח עצם היותם משלמי מיסים פדראליים. הוא ציין כי אין מניעה עקרונית — לא בכתוב ולא במדיניות השפיטה — להכיר בזכות עמידה כזו של משלם מיסים פדראלי ובלבד שהלה יראה שיש לו אינטרס אישי מספיק בתוצאות הדיון. משלם המיסים חייב להוכיח זיקה הגיונית בין מעמדו כמשלם מיסים לבין תביעתו.⁴³

לזיקה זו שתי פנים: האחת —

"The taxpayer must establish a logical link between that status and the type of legislative enactment attacked. Thus, a taxpayer will be a proper party to allege the unconstitutionality only of exercises of congressional power under the taxing and spending clauses... of the Constitution. It will not be sufficient to allege an incidental expenditure of tax funds in the administration of an essentially regulatory statute"⁴⁴ "The taxpayer must establish nexus between that status and the precise nature of the constitutional infringement alleged... [T]he taxpayer must show that the challenged enactment exceeds specific constitutional limitations imposed upon the exercise of the congressional taxing and spending power and not simply that the enactment is generally beyond the powers delegated to Congress..."⁴⁵

למשלם מיסים פדראלי זכות עמידה לתקוף חוקיותה של הוצאה פדראלית רק (1) כאשר המדובר בהוצאה הגעשית במסגרת חוק המטיל מיסים, או מכוח סמכות הקונגרס להטיל מיסים ו-(2) למטרות שהחוקה פוסלת בפירוש מיסוי למענו. אין למשלם מיסים כזה זכות עמידה לטעון לאי-חוקיותה של הוצאה אינצידנטלית, המוצאת במסגרת חוק אחר

41 התיקון קובע: "Congress shall make no law respecting an establishment of religion or prohibiting the free exercise thereof..." זהו, כפי שקבע בית המשפט העליון של ארה"ב "non-aid formula" שפירושה שאסור שחוק או תקציב יוחק או יוקצב לקדם מטרות דתיות. ראה: *Everson v. Board of Education* (1947), 330 U.S. 1, at 15. נוסחה זו שונתה לאחרונה ל-"non-sponsorship formula": *Waltz v. Tax Commission* (1970), 397 U.S. 664.

42 U. S. Constitution, Article I, §8: "The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imports and excises..."

43 392 U.S. at 107.

44 שם, עמ' 102.

45 שם, עמ' 102-103.

שעיקרו להסדיר ענין זה או אחר. הוּיָקָה שיש למשלם המיסים להוצאה במקרה הראשון מספיקה כדי להעמיד לו זכות עמידה, כי במקרה כזה,

"The taxpayer's allegation... would be that his tax money is being extracted and spent in violation of specific constitutional protections against such abuses of legislative power."⁴⁶

בית המשפט הוסיף, כי החוקה מבטיחה לכל משלם מיסים פדראליים "חרות מפני מיסוי שלא כדין"⁴⁷, ולכן הפרת חרות זו דיה כדי להקנות לו זכות עמידה. בית המשפט יתערב

מקום שעל הכף מונחת חרות כזאת, אך לא יתערב כשכל כוונת הפונה אליו

"to employ a court as a forum in which to air his generalized grievances about the conduct of government..."⁴⁸

זהו ה"אינטרס האישי" המספיק כדי ליצור את זכות העמידה. אין צורך שמשלם המיסים יוכיח בפירוש, כי נגרם לו נזק ספציפי או נזק בכלל עקב ההוצאה הבלתי חוקית. פסק הדין מגיב את קיומו של נזק כזה מקום שנתקיימו הוּיָקָה שבית המשפט הוכיח. קיומו של אינטרס כזה הוא ערובה מספקת שהדין בתביעת משלם המיסים יתנהל עפ"י המתכונות המסורתיות של ההליך השיפוטי ובית המשפט ירגיש את עצמו או

"confident that the questions will be framed with the necessary specificity that the issues will be contested with the necessary adverseness and that the litigation will be pursued with the necessary vigor to assure that the constitutional challenge will be made in a form traditionally thought to be capable of judicial resolution."^{49, 50}

ג. זכות העמידה של משלם מיסים בישראל

ב-*Flast v. Cohen* השווה בית המשפט העליון של ארה"ב את דינם של משלמי מיסים פדראליים לדינם של משלמי מיסים מדינתיים ומקומיים: לשניהם כאחד הוכרה הזכות לקבול על הוצאה בלתי חוקית של כספי מיסיהם. בית המשפט קבע שהגיון *Frothingham v. Mellon*⁵¹ אינו צריך להצטמצם למיסים מקומיים, כי עקב ההתפתחויות המודרניות אין עוד מקום להבדיל בין מיסים אלה למיסים הפדראליים לענין זכות העמידה.

1. ההתפתחות במסיקה

הפסיקה הישראלית עברה גלגול דומה, אך הגיעה לתוצאות הפוכות. תחילה צימצם בית

46 ש"ב, עמ' 106.

47 ש"ב, עמ' 105.

48 ש"ב, עמ' 106.

49 ש"ב.

50 על *Flast v. Cohen* נמתחה ביקורת. פרופסור הנקין, למשל, סובר ש"האינטרס האישי" שמצא בית המשפט למשלם המיסים, הוא רחב ביותר ובלתי מוגדר ועל כן אינו יכול להבטיח קיום יריבות מספקת להעמדת תביעה משפטית: L. Henkin, "The Supreme Court: Judicial Control of Administrative Action, pp. 483-486 (1968), *Harvard Law Review*, 63, 72 (1967 Term), 82. וראה כמורכב: L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action*, pp. 483-486 (1923) 262 U.S. 447 51

זכות העמידה של משלם מיסים

המשפט הגבוה לצדק את זכות העמידה למשלמי מיסים מקומיים בלבד, ושללה בפירוש ממשלמי מיסים ממשיים. כב' השופט ויתקון קבע בפסק-דין בקר נ. שר הבטחון⁵² כי ישנה "הכרה ברורה בזכות עמידתו של איש מן הציבור" בסוג העניינים הנוגעים "לניהול המשק במישור השלטון המקומי"⁵³:

"ויתור שלא כדין על הכנסה או הוצאה בלתי מוצדקת, פגיעתם במשלמי מיסי העיר-ריה... היא כה ישירה ומעשית שמן הדין להקנות לו זכות עמידה... לא ידוע לי מקרה שבו הביא משלם מס המוטל מטעם המדינה את טרונותיו לפני בית המשפט וטען, למשל, שעקב אי-ביצועו של חוק מס-הכנסה כלשונו וכרוחו כלפי קבוצות לחץ ומיוחסים עלה הנטל המוטל עליו ועל משלמי מס אחרים... קשה גם להוכיח יחס גומלין כזה בין סך-כל נטל המיסים ובין הנטל המוטל על משלם המס האינדיבידואלי. הנאתו של זה פירושה לאו דווקא חסרונו של זה"⁵⁴.

את דבריו סמך כב' השופט ויתקון על ההלכה שבארה"ב ואנגליה:

"בארצות הברית ניתנה הכרה זו למשלם מיסים במישור השלטון המקומי, ובמידה פחותה גם במישור המדינות, אך לא במישור הפדראלי... גם באנגליה מוכר מעמדו של משלם המיסים העירוניים ה-ratepayer – כנראה, בשל ענינו הישיר בניהול משק העיריה, שכן לפי התפיסה הקלאסית מתחלק תקציב העיריה pro rata בין תושבי העיר, ומכאן המונחים rate ו-ratepayer"⁵⁵.

כאן ראוי להעיר, כי עד כמה שנגעו דברים אלה להלכה האמריקאית סמכו, כנראה, עדיין על הדין ב-Frothingham⁵⁶, אף כי באותה עת כבר נהגה בארה"ב הלכת *Flast v. Cohen* ששינתה והרחיבה כאמור את ההלכה הקודמת. התפתחות נכבדה בענין זה בישראל באה בפסק-דינו האחרון של כב' השופט לנדוי בענין כפיר⁵⁷. כאן לא רק השווה בית המשפט את דין משלם המיסים הממשלתיים לדין משלם המיסים העירוניים לענין זכות העמידה, אלא אף קבע, כי לשניהם גם יחד אין זכות עמידה בתור משלמי מיסים גרידא לבוא בפני בג"צ ולטעון לאי-חוקיותה של הוצאה. בענין הראשון אמר כב' השופט:

"אני מתקשה לראות הבדל ממשי בין מיסים ממשלתיים ומיסים עירוניים בהקשר זה. דרכי הגביה של אלה ושל אלה דומות... ודרכי הפיקוח הלא-שיפוטיות על הוצאתם של מיסים עירוניים אינן פחות יעילות מאלה הנהוגות לגבי מיסים ממשלתיים: פיקוח על-ידי השלטון המרכזי באמצעות שר הפנים... ובקרתו של מבקר המדינה ודרכו, או גם במישורו, הפיקוח הפרלמנטרי. אין אצלנו אותה אוטונומיה

52 בג"צ 40/70, כ"ד פד"י (1), 238.

53 שם, עמ' 246, מול אותיות השוליים א"ב.

54 שם, עמ' 246, מול אותיות השוליים ג"ד; ההדגשה שלנו.

55 שם, בעמ' 245, מול אותיות השוליים ב"ג; וראה כב' השופט לנדוי בבג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הדתית אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685, 690, הוולכים בעקבות הלכה זו.

56 447 U.S. 262 (1979).

57 בג"צ 348/70 נחום כפיר נ. המועצה הדתית אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685.

של השלטון המקומי שהצדיקה בארצות הברית פיקוח שיפוטי על מינהל הכספים של רשויות מקומיות"⁵⁸.

ובענין השני אמר:

"נוטה אני לומר שבדרך כלל האינטרס של משלם מיסים עירוניים כמו זה של משלם מיסים ממשלתיים – אין די בו, כשלעצמו, כדי לתת לו זכות עמידה בפני בית משפט זה, לקבול על דרכי ההוצאה של המיסים שבהרמתם הוא משתתף..."⁵⁹.

זכות עמידה כזאת תיתכן רק בנסיבות מיוחדות שבהן שיקולים עליונים שבטובת הציבור יחייבו את התערבות בית המשפט למען הכלל על-פי פניית הפרט:

"... יכול ... להיות שבמקרה חמור, בו האינטרס הציבורי נראה מכריע, למשל כאשר קיים חשש שהממוגים על הוצאת כספים ברשות מקומית, פועלים בשחיתות ממש, יתגבר בית המשפט על רתיעתו ויאזר להיכנס לדיון לגופה של קובלנה המובאת לפניו על-ידי משלם מיסים בתור שכזה"⁶⁰.

ואכן, נהג בג"צ בשוויון כזה בשתי עתירות שבאו לפניו לאחרונה: האחת של משלם מיסים ממשלתיים, והאחרת של משלם מיסים מקומיים, שביקשו לפסול הוצאה כספית שטענו שהיא בלתי חוקית. בשתייהן סמכו העותרים את עמידתם על היותם משלמי מיסים גרידא, ולא הראו, כי נגרם להם אישית נזק ממשי. שתי העתירות נדחו.

2. האינטרס של משלם מיסים ממשלתיים

העתירה הראשונה – שהיא המאוחרת בזמן – הביאה בפני בית המשפט הגבוה לצדק את סערת הרוחות שפרצה עקב החלטת ועדת החקירה בפרשת "נתיבי נפט" לפסוק לפרקליטים, שהופיעו לפניו וייצגו אנשים העלולים "להיפגע מהחקירה או מתוצאותיה"⁶¹, שכר טרחה והוצאות בסך כולל של למעלה מ-400 אלף ל"י. לפי החוק⁶², "אוצר המדינה"⁶³ הוא שמשלם הוצאות אלה. הסכום נראה מוגזם במדינה הנמצאת במצב מלחמה ובמשק המנסה להדק את חגורתו הכלכלית⁶⁴. העותר זכרונ⁶⁵, עורך-דין

58 ש"ב, עמ' 691, מול אותיות השוליים ג'ה'.

59 ש"ב, עמ' 692.

60 ש"ב.

61 לפי סעיף 15 לחוק ועדות חקירה, תשכ"ט-1968:

"(א) ראתה ועדת חקירה שפלוני עלול להיפגע מן החקירה או מתוצאותיה, יודיע לו יו"ר הוועדה כמה הוא עלול להיפגע ויעמיד לרשותו, בדרך שימצא לנכון, את חומר הראיות הנוגע לאותה פגיעה והנמצא בידי הוועדה ...

(ב) אדם שהודע לו כאמור בסעיף קטן (א), רשאי להתייצב לפני הוועדה, אם בעצמו ואם על-ידי עורך-דין, להשמיע דבריו ולחקור עדים ..."

62 סעיף 27(ד):

"מי שהתייצב לפני ועדת חקירה כאמור בסעיף 15, רשאית הוועדה לפסוק לו את הוצאותיו, כולל הוצאות הייצוג, בסכום שתקבע".

63 סעיף 27(ה).

64 ומה שהוסיף אש למדורה הציבורית הזאת היתה העובדה ששכר זה נקבע על-פי תחשיב שהציע לוועדה משרד המשפטים בעצמו. הסערה גרפה את כל המדינה: את הכנסת, את

זכות העמידה של משלם מיסים

במקצועו, סבר כי סכום שכר הטרחה מוגזם ביותר ו"בלתי מציאותי", ועל כן ביקש מבית המשפט הגבוה לצדק לפסול את החלטת הוועדה. את זכות עמידתו סמך העותר על היותו "אזרח המדינה ומשלם מיסים שלה, ובתור שכזה הוא מעונין שהעוול יתוקן"⁶⁴א.

בג"צ דחה את העתירה כיוון שלא היתה לעותר זכות עמידה:

"בדרך כלל אין די באינטרס של משלם מיסים לחסוך מכספי הציבור, כדי שניזקק לעתירתו. דרוש שהעותר יצביע על נסיבות מיוחדות, היוצרות קרבה בינו לבין הענין הכספי שהוא מבקש להביאו לדין".

בית המשפט קבע, כי תביעת משלם המיסים בישראל היא "תביעה ציבורית", שבה אין התובע קובל על פגיעה באינטרס אישי המיוחד לו, אלא מקנא הוא את קנאת הציבור ורב את ריבו. על-כן אין בית המשפט מכיר בתביעות כאלה ואינו מקנה למגישהן זכות עמידה.

שלושה סוגי שיקולים, השזורים זה בזה, ניתן להבחין ביסוד עמדה זאת:

(1) שיקולים פונקציונליים: מבחינה טכנית, אין ביהמ"ש מצויד בכלים המשפטיים המתאימים לדיון בתביעות ציבוריות, שעובדותיהן המלאות חורגות בהרבה מעבר לעובדות המידיות שאותן מציגים הצדדים שלפניו, ושתוצאותיהן יגיעו בהכרח רחוק בהרבה מאינטרס העותר והמשיב שלפניו, וישפיעו על ציבור רחב שלא נכח בדיון: "אין לך הליך שיפוטי אלא מקום שקיים 'ריב' (lis): צריך שיבוא פלוני ויתבע את זכותו ועלבוננו. בזה משתנה הדין בבית המשפט מהדין בפני הרשות המחוקקת או הרשות המבצעת"⁶⁴ב.

ההליך השיפוטי נתפר ונוסד מתחילה כדי לאפשר לבית המשפט לפסוק בזכויות צדדים שיש ביניהם יריבות ובזכויותיהם בלבד. הוא יצר מעין מסילת ברזל, שרק עליה יכולה הרשות השופטת לנוע במלאה תפקיד זה.

קיומו של אינטרס אישי ישיר לעותר בעתירה, יעלה את הדיון בזה על המסילת המשפטית הנאותה, ינהלה בדרכים המסורתיות של השפיטה, ויבררה בחדות ובקונקרטיזם קרטיות שבהן צריך להצטיין הבירור המשפטי. לעומת זאת, אם תידון עתירה באין אינטרס כזה, יהיה זה דיון כללי, קהה, מופשט, חסר-הגדרה, פרוץ לרוחות, נטול כל מידה

חמשה ואת העתונות. הותקפה הממשלה בשל מה שנראה כחוסר רגישות בטיפול בכספי הציבור. הותקף ציבור עורכי הדין בכלל, שנצטייר כמי שנהנה מהכנסות אסטרונומיות, העולות על כל שכיות החמדה של ההכנסות הגבוהות המתנכלות למשק. ואחרון – הותקפה ועדת החקירה (שבראשה עמד כב' השופט ד"ר א. ויתקון) על כי לא שקלה בעצמה את שכר הטרחה הראוי. הסערה שככה בסופו של דבר כאשר מקצת הפרקליטים ויתרו על שכרם, ומקצתם הפחיתוהו במידה ניכרת. למרות זאת, נראה לעותר כי גם הסכום הנותר אינו סביר. 64 בג"צ 234/72 אמנון וברתי נ. ועדת החקירה בענין "נתיבי נפט" ואח', ניתן ביום 25.6.72 (טרם פורסם).

64א כן הסתמך העותר על היותו נמנה עם ציבור עורכי הדין במדינה שפגעה בו החלטת הוועדה. "הדברים הגיעו לידי כך", טען הוא, "שחוגים מסוימים מצביעים על לשכת עורכי הדין כמקור לגילויים האנטי-סוציאליים בשטח הכלכלה והמוסר".

64ב בג"צ 40/70 בקר נ. שר הבטחון, כ"ד פד"י (1), 238, 246.

של תקיפות וספציפיות שצריכות להתקיים בדיון המשפטי. דברים אלה חמורים במיוחד ב"תביעות ציבוריות". באין ענין אישי לעותר בעתירתו ייפגע הדיון, ומרכבת ההליך השיפוטי תרד ממסילתה.⁶⁵

(2) שיקולים שבמדיניות שיפוטית: סירוב בית המשפט לדון "בתביעות ציבוריות" שאין מתקיימת בהן זכות עמידה ראויה מבוסס גם על "שיקול מעשי", המנחה את בית המשפט בהפעלת שיקול דעתו אם להשתמש בסמכותו אם לאו, כפי שאמר כב' השופט ויתקון בענין בקר⁶⁶:

"התערבותו של מאן-דהוא בריב לא-לו בכל ענין ציבורי... עלולה לשבש את עבודתו התקינה של בית המשפט ולהקשות עליו לספל כראוי בענינים השייכים לתחומי השפיטה המקובלים"⁶⁷.

לכך הוסיף כב' הנשיא השופט אגרנט בענין מירון⁶⁸, כי פתיחת שערי בית המשפט בפני תביעות כאלה "עשויה להביא להצפתו בריבוי של תביעות ציבוריות", וכן עשויה "גם להכביד על עצם ההליך המינהלי... דבר אשר כשלעצמו עלול להזיק לאינטרס הציבורי".

(3) שיקולים שבהפרדת רשויות: תביעה ציבורית גם עשויה מטבעה לנגוע לענינים פוליטיים, אידיאולוגיים, לענינים שבדת או בהשקפת עולם שכתובתם הנכונה היא הרשות המחוקקת או הרשות המבצעת ("הרשויות הפוליטיות"), אבל לא הרשות השופטת. הדיון לפני הרשות השופטת עלול לטשטש את התחומים ולהתפרש כהפרת העקרון של הפרדת הרשויות. ולכן

"ככל שיש לגרש הקובלנה אופי ציבורי יותר... כך יש להחמיר בדרישה שהקובל יהא נפגע פגיעה ממשית בתוך רשות היחיד שלו כדי להקנות לו זכות עמידה לפני הרשות השופטת"⁶⁹.

לאור השיקולים האלה, מקפיד בית המשפט הגבוה לצדק לדרוש, כי בתביעה ציבורית יתקיים הענין האישי והממשי לעותר בעתירה. העותר בענין זכרונני חייב היה להראות "שנגרם לו – לו ולא רק לקולקטיב – עוול ישיר או פגיעה ברשות היחיד שלו".

65 לענין ההגבלות הפונקציונליות על שיפוט בתי המשפט השווה: F. Scharpf, "Judicial Review and the Political Question: a Functional Analysis," 75 (1966), *Yale Law Journal*, 517, 528-29, 596-97. לענין טעמי קיום "זכות העמידה" ראה: *United Public Workers v. Mitchell* (1947), 330 U.S. 75, 90. המציין כי ה"standing" דרוש כדי למנוע שבתי המשפט יחליטו כ: "ill-defined controversies over constitutional issues" ר- *Aetna Life Insurance Co. v. Haworth* (1937), 300 U.S. 227, 240. המסביר את הטעם בהכרח לחסוך מבתי המשפט דיון בעתירות שיש להן "a hypothetical or abstract character".

66 בקר נ. שר הבחון, כ"ד פד"י (1), 238.

67 שם, בעמ' 246.

68 בג"צ 287/69 שמחה מירון נ. שר העבודה, כ"ד פד"י (1), 337, בעמ' 350 מול אותיות השוליים ה'ר. לעומתו ראה: *Flast v. Cohen* (1968), 392 U.S. 83, 93-94.

69 בקר נ. שר הבחון, כ"ד פד"י (1), בעמ' 246-247; וראה גם שמחה מירון נ. שר העבודה, כ"ד פד"י (1), בעמ' 353.

זכות העמידה של משלם מיסים

כיון שהאינטרס של העותר בנושא העתירה היה לכל היותר אינטרס עקיף – למנוע בזבוז כספי הציבור – ולא ישיר, קולקטיבי ולא אישי, דחה בג"צ את העתירה.

3. האינטרס של משלם מיסים עירוניים

בעתירה השניה בענין כפיר⁷⁰ השווה בג"צ את דין משלם המיסים הממשלתי לדין משלם המיסים העירוניים לענין זכות העמידה. על הפרק בכפיר עמדה שאלת זכות עמידתו של משלם מיסים עירוניים. העותר, חבר מועצת עיריית אשקלון ומשלם מיסים שלה, טען שהמועצה הדתית שילמה שלא כדין מתוך תקציבה סכום כסף (כ-700 ל"י) להדפסת כרוז לשם ארגון הפגנת מהאה נגד עריכת מרוץ מכוניות באשקלון ביום השבת. לפי החוק מוסמכת המועצה להוציא כספים מתקציבה רק ל"סיפוק שירותים דתיים יהודיים"⁷¹; ופעולות המחאה, כך טען העותר, הן מחוץ לגדר ההסמכה הזאת, ויש בהן "יזום מאבק נגד חריות האזרח, שמגמתו לכפות על אחרים וביניהם העותר השקפות ואורח חיים שאין הם חפצים בהם"⁷². העותר טען עוד שעצם היותו משלם מיסים והיטלים בעיר אשקלון מקנה לו זכות עמידה לחייב את הרשות המקומית באשקלון שלא תוציא מתקציבה כספים למטרה שלשמה לא הוקצבו.

בג"צ דחה את העתירה. "כלל גדול הוא שבית משפט זה אינו מתערב אלא כאשר מראת העותר שיש לו ענין אישי ישיר בנושא העתירה, ולא ענין עקיף בלבד"⁷³. הענין הישיר שיש למשלם מיסים עירוניים בניהול משק הכספים של העיריה מקנה לו בתנאים מסויימים זכות עמידה נגד העיריה לאסור עליה שתקציב כספים למטרות בלתי חוקיות. בעתירה הנדונה הקציבה העיריה כדין כספים למועצה הדתית של אשקלון, וכספים אלה כבר שולמו למועצה הדתית כדי שתוציאם על-פי פרטי התקציב שאושר לה. הטענה היא כי המועצה הדתית נוהגת בכספים אלה שלא כדין ומוציאה אותם למטרות שלא להן גודעו. בג"צ קבע כי ענינו של העותר שהמועצה הדתית, כמקבלת כספים מן העיריה, תנהג בהם כדין, הוא "לכל היותר ענין עקיף של אדם שאינו דורש דבר לעצמו אלא הוא דורש נקיטת אמצעים נגד הזולת, בבחינת זה הסר וזה אינו נהנה. בזה כידוע לא סגי"⁷⁴. לכן דחה בג"צ את עתירת כפיר מאין זכות עמידה.

4. האינטרס של משלם היטל מיוחד

בפסק-דין קודם, נקבע דין שונה לגבי משלם היטל מיוחד שנועד למימון ההוצאה הספיציפית שהעותר, משלם ההיטל, טוען שהיא בלתי חוקית. בכגון זה מוצא בית המשפט זכות עמידה למשלם ההיטל, כיון שענינו בהוצאה אישי, ישיר וממשי. זוהי החלטת בג"צ בפס"ד גולדברג⁷⁵. מהעותרים, תושבי ראשון לציון ובעלי מקרקעין בה, דרשה העיריה לשלם היטל ביוב על-פי הוראת חוק הקובעת, כי:

70 בג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הדתית אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685; ראה הערות 57-60 לעיל.

71 סעיף 5 לחוק תקציבי השירותים הדתיים היהודיים, תש"ט-1949.

72 כפיר נ. המועצה הדתית אשקלון, כ"ה פד"י (1), בעמ' 688 מול אות השוליים א'.

73 שם, בעמ' 689 מול אות השוליים א'.

74 שם, עמ' 693 מול אות השוליים א'. מסתמך על ההלכה שנקבעה בענין בבג"צ 100/64 מטעי

עמק הארזים בע"מ נ. הממנה על מחוז ירושלים, י"ח פד"י (2), 278, 285.

75 בג"צ 292/63 גולדברג נ. עיריית ראשון לציון, י"ח פד"י (1), 453.

"בעלי כל נכס שנמסרה להם הודעה... על התקנתו או קנייתו של ביוב שישמש אותו נכס, חייבים בהיטל התקנת הביוב... בשיעור שייקבע בחוק העזר...; ההיטל מוטל לשם כיסוי הוצאות של התקנת הביוב או של קנייתו"⁷⁶.

העותרים טענו כי העירייה עשתה עיסקה בלתי חוקית, שיש בה משום בזבז כספי הציבור והטלת מעמסה מיותרת על מילמי ההיטל, שהם, העותרים, נמנים עליהם. בג"צ דחה טענה זו לגופה ומצא שאין רבב בהוצאה זו. אך הוסיף, בדרך אגב, כי אילו היה מוצא כי אכן צדקו העותרים בטענתם, כי אז היה מכיר בזכות עמידתם להביא קוב-לגת זו בפניו:

"העותרים הם לא רק תושבי העיר ומשלמי המיסים שלה, אלא הם באים לפנינו וקובלים על מפעל בו יש להם ענין מיוחד, להם ולא לאחרים, שכן... היטל הביוב מוטל על בעלי אותם הנכסים שהביוב מהמש אותם, ולא על תושבי העיר בכללותם. מכאן שהעותרים אינם קובלים על השימוש בקרנות העירייה הכלליות אלא הם טוענים כלפי צבירת קרן מיוחדת הנאספת מכספיהם הם כדי לכסות הוצאותיו של מפעל מיוחד. מספר הנוגעים בדבר אינו חייב להיות גדול עד כדי לעורר חשש של ריבוי ההתדייגויות"⁷⁷.

גם בארה"ב ישנה הכרה ברורה בזכות עמידתו של משלם מס מיוחד המופרש לקרן גפרדת, המיועדת לקידום מטרה שהמחוקק קבעה. כך היה בענין *United States v. Butler*,⁷⁸ שנוסאו היה חוק פדראלי שנהקק בארה"ב בתקופת היסל הכלכלי בשנות השלושים של המאה הנוכחית.⁷⁹ מטרת החוק הייתה לתמוך כספית במחירי התוצרת החקלאית שהיו בשפל ולהשיב לתוצרת זו את כח הקנייה. למטרה זו הוטלו על מפעלים המעבדים תוצרת חקלאית, מיסים שסכומיהם הוקצו במיוחד לקידום תכנית זאת. בית המשפט העליון של ארה"ב הכיר בזכות עמידתו של מפעל המשלם מס כזה לטעון לאי-חוקיות החוק שהטיל את המס. בית המשפט איבחן את דינו של משלם מס מיוחד כזה מדינו של משלם מס לאוצר הכללי (כפי שהיו הנסיבות ב-*Frothingham v. Mellon*)⁸⁰. לאמר:

"That case [*Frothingham*] might be an authority if we were here concerned merely with a suit by a taxpayer to restrain the expenditure of the public moneys... But here the respondents who are called upon to pay moneys as taxes, resist the exaction as a step in an authorized plan. This circumstance clearly distinguishes the case."⁸¹

באותן שנים הטיל חוק פדראלי אחר (Social Security Act) חובת תשלום היטל

76 סעיף 17 לחוק הרשויות המקומיות (ביוב), השכ"ב-1962.

77 י"ח פד"י (1), בעמ' 462.

78 297 U.S. 1 (1936).

79 The Agricultural Adjustment Act of 1933.

80 262 U.S. 447 (1923), ראה לעיל הערה 26 ואילך.

81 297 U.S. at 57-58; וראה גם: 34, 366, Comment (1936), *Michigan Law Review*, 373.

ביטוח סוציאלי מיוחד, שנועד בלעדית למימון תכנית הביטוח הלאומי של ארה"ב. חברה שהיטל זה חל עליה טענה שאין עליה לשלם כיון שתכנית זאת היא בלתי חוקית מתחילתה ועד סופה. בית המשפט הכיר בזכות עמידתה של החברה לטעון טענה זו בציינו, כי שלא כמו יתר המיסים, היטל זה קשור קשר הדוק לחוק ולמטרותיו הספציפיות, ועל כן יש לחברה זיקה הקרובה קרבה מספקת אליו.⁸²

החלטה דומה החליט בית המשפט האמריקאי בענין *Doremus v. Board of Education*.⁸³ נושא הדיון היה חוק של מדינת ניו-ג'רסי שהייב בתי-ספר ציבוריים לפתוח כל בוקר את יום לימודם בקריאת פסוקים מהמקרא. התובע טען שחוק זה גוגד את החוקה של ארה"ב⁸⁴, ועל כן הוא בטל, וכמשלם מיסים של ניו-ג'רסי יש לו ענין מספיק שכספי הציבור לא יוצאו למטרות בלתי-חוקיות. בית המשפט דחה טענה זו כיון שהתובע לא הראה קשר ישיר בין מס כלשהו שהוא משלם לבין ההוצאה הכספית שנועדה לכך: "There is no allegation that this activity [Bible reading] is supported by any separate tax or paid for from any particular appropriation."⁸⁵

לעומתו, במקרה אחר⁸⁶, הקים חוק של ניו-ג'רסי קרן מיוחדת שמתוכה הוחזרו הוצאות שהוציאו הורים להסעת ילדיהם באוטובוסים ציבוריים לבתי-ספר ומבתי-ספרם לביתם, וזאת במסגרת תכנית כללית שמטרתה להבטיח להורים שבניהם יגיעו בשלום לבתי הספר. החוק לא הבדיל לענין זה בין בתי-ספר חילוניים לבין בתי-ספר דתיים. התובע, משלם מיסים של ניו-ג'רסי, טען שהכללת בתי הספר הדתיים בתכנית זאת ומימון הנסיעות אליהם נוגדים את חוקת ארה"ב האוסרת על "establishment of religion".⁸⁷ ועל כן אותו חלק מהכספים המשולמים להורים שבניהם לומדים בבתי-ספר דתיים, תשלומם בלתי חוקי. בית המשפט דחה את הטענה והחליט שבעצם אין החוק מתערב כלל בעניני דת, אלא אך מבטיח שוויון לכל ההורים במסגרת התכנית הכללית ומונע אפליה ביניהם על יסוד סוג בתי הספר שבהם לומדים ילדיהם. בדונו בטענה לגופה, יצא בית המשפט מכללל מתוך הנחה שישנה לתובע משלם המיסים זכות עמידה לטעון לאי-חוקיותה של ההקצבה המיוחדת שהוקצתה בלעדית למימון הפעולה שעליה התלונן.

ד. דרישת ה"אינטרס" בתביעת משלמי המיסים

הדיון האמור מלמד על הדמיון הרב שיש בכיווני ההלכה הנוהגת בענין זכות עמידתו של משלם המיסים בישראל ובארה"ב. בשתייהן מציין את תביעות משלם המיסים מכל "התביעות הציבוריות" האחרות נושאן המיוחד, שהוא למנוע את הרשויות מלהוציא את כספי הציבור שלא כדין, ויעדן, שהוא להגן על משלם המיסים מפני גרימת נזק כספי לו עקב שימוש שלא כהלכה בכספי המיסים שהוא משלם.

Steward Machine Co. v. Davis (1937), 301 U.S. 548 82

342 U.S. 429 (1952). 83

ראה הערה 41 לעיל. 84

342 U.S. 429, at 433 (Jackson J.) 85

Everson v. Board of Education (1947), 330 U.S. 1 86

ראה הערה 41 לעיל. 87

לכן דורשות שתי השיטות כתנאי למתן זכות עמידה למשלם מיסים, שהלה יוכיח אינטרס ממשי, אישי וישייר שלו שנפגע, או שעשוי להפגע, עקב ההוצאה הכלכלית-חוקית; אינטרס עקיף אינו מספיק: "בדרך כלל אין די באינטרס של משלם מיסים, לחסוך מכספי הציבור, כדי שגזקק לעתידתו. דרוש שהעותר יציב על נסיבות מיוחדות, היוצרות קרבה בינו לבין הענין הכספי שהוא מבקש להביאו לדיון"⁸⁸. זוהי גם הלכת *Frothingham*⁸⁹, כדי שיקנה משלם מיסים זכות עמידה בתור שכזה חייב הלה להראות שהאינטרס שלו בכספים שבהם מדובר הוא "direct and immediate", לא "remote, fluctuating and uncertain"; וכן שהגזק שנגרם או שעלול להיגרם לו הוא "direct injury", ואין זה מספיק שיראה "merely that he suffers in some indefinite way in common with people generally".

כיון שיסודות אלה הם המכריעים בקביעת זכות עמידתו של משלם מיסים, ביטלו בתי המשפט בישראל ובארה"ב את חשיבות ההבחנה ההיסטורית שהיתה קיימת לענין זה בין סוגי המיסים שבהם מדובר. בישראל הושווה דינם של מיסים ממלכתיים למיסים עירוניים⁹⁰ ובארה"ב—של מיסים פדראליים למיסים מקומיים ומדינתיים⁹¹. ומה שמכריע כיום בקביעת זכות העמידה אינו סוג המס שבו מדובר, אלא האינטרס שיש לעותר משלם המס במקרה המסויים. ואם עוד מבחינים לענין זה בין סוגי מיסים, הרי זאת רק בשל התכונות המיוחדות אותם, ולא דווקא בשל רקעם ההיסטורי או האחר. יחד עם זאת ברור, כי התערבות שיפוטית במינהל ממשק הכספים הממשי של ישראל (והפדראלי בארה"ב), היא בעיה עדינה ורגישה יותר מהתערבות במשק הכספים המקומי.

לביקורת בתי המשפט ישנן השלכות שיפוטיות ופוליטיות מופלגות וגורבות יותר במקרה הראשון מבמקרה השני. ראשית, כיון שפעולת התקציב המקומי מוגבלת למקום, ואילו התקציב הממשלתי מטבעו עוסק גם בעניני חוץ ובטחון, שהרשות השופטת אינה המוסד הראוי להחליט בהם⁹². ושנית, ביקורת שיפוטית על משק הכספים של הממשלה עלולה לעורר בעיות חמורות יותר של הפרדת הרשויות, בין הרשות השופטת לבין שתי הרשויות האחרות במדינה.

היסודות האמורים של זכות עמידתו של משלם המיסים מעוררים קושיות מספר, בהן גזון להלן.

- 88 בג"צ 234/72 זכרתי נ. ועדת החקירה בענין "נתיבי נפט", הערה 64 לעיל. וכן ראה: בג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הדתית של אשקלון, כ"ה פד"י (1), בעמ' 689, מול אות השור ליים א'; בג"צ 292/63 גולדברג נ. קרית ראשון לציון, י"ח פד"י (1), 453, בעמ' 461 (מול אות השוליים ו'), עמ' 462 (מול אות השוליים א'); בג"צ 287/63 מירון נ. שר העבודה, כ"ד פד"י (1), 337, 353; בג"צ 40/70 בקר נ. שר הביטחון, כ"ד פד"י (1), 238, 247.
- 89 *Frothingham v. Mellon* (1923), 262 U.S. 447, 486, 488, וכן: *Doremus v. Board of Education* (1952), 342 U.S. 429, 434-35.
- 90 ראה בג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הדתית של אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685, בעמ' 691 מול אותיות השוליים ג' וד'; וראה לעיל, הערות 57-60.
- 91 ראה: *Flast v. Cohen* (1968), 392 U.S. 83, לעיל הערה 40 ואילך.
- 92 השווה: *K.C. Davis, "Standing to Challenge Government Action,"* (1955), *Minnesota Law Review*, 39, 353, 386-91.

1. האינטרס הדרוש: מהותו

השאלה הראשונה, מה סוג האינטרס שיכול לקיים את זכות עמידתו של משלם המיסים: האם מן ההכרח שהיה זה אינטרס כספי טהור, או שמא דיו של אינטרס אחר להקנות זכות עמידה למשלם מיסים הטוען שהוצאה כספית מסוימת אינה חוקית? נראה כי בשאלה זו טמון עיקר רתיעת בית המשפט להיוקק לתביעות משלמי המיסים. התבוננות ראויה ברוב תביעות משלמי המיסים שנדחו מראה כי מה שהדריך בהן את מנחת התובעים בפועל לא היה האינטרס הספיציפי הצר – שלא ייגרם להם הפסד כלכלי, או שלא יוטל עליהם מס, או שלא יוגדלו מיסיהם שלא כדין, אלא אינטרס אחר נרחב יותר – ציבורי, פוליטי או אידאולוגי. כל אימת שבית המשפט חש כי מה שמשלם המיסים מבקש באמת ובתמים אינו למנוע מהמדינה לפגוע שלא כדין בכיסו וברכשו, אלא להניף קרדום מעמדו כמשלם מיסים, למשל, כדי "להשליט סדר במדינה" בכלל, או כדי לגרור באמצעות המס את בית המשפט חושך את רגלו מהן – קומץ בית המשפט את ידו וממאן להתערב. בית המשפט מוצא את עצמו כואל את השאלה הנוקבת: מה ענין חובתו של זה לשלם מיסים לאינטרס שלו שעניני הציבור בכלל ינהלו בהתאם לרצונו ולרוחו? לעומת זאת, מקום שעל המדוכה הונח בברור האינטרס הכספי הכלכלי של התובע הכיר בית המשפט בזכות עמידתו של משלם המיסים בתור שכזה, להביא את טרונותיו בפניו.

רוח זו מנשבת גם בפסיקה הישראלית וגם בפסיקה האמריקאית. בענין גולדברג⁹³, היה מוכן בית המשפט להכיר ללא כל היסוס בזכות עמידתם של העותרים, כיון שהיה גלוי שהאינטרס שלהם הוא בעיקרו אינטרס כספי טהור: שלא ישלמו היטל ביוב בסכום גדול יותר עקב ההוצאה הכספית הבלתי חוקית שלה טענו. לעומת זאת, בענין כפיר⁹⁴ היה ברור, כי ענינו של העותר אינו למנוע מעצמו כמשלם מיסים הפסדים עקב ההוצאה הכספית שהוציאה המועצה הדתית, אלא "להאבק נגד מגמות כפייה מצד גורמים המנצחים את ערכי הדת לטוב צמצום חופש הפעולה וחרות האזרח", בהיותו חבר מועצת העיר מטעם רשימה עצמאית, "המייצגת את עקרונות השוויון ואי-השתלטות של מנגנונים על חיי הפרט"⁹⁵. ההתנגשות כאן היא בין "השקפות עולם מנוגדות", ובית המשפט הגבוה לצדק "לא נועד לשמש זירה למאבקים ציבוריים אידאולוגיים"⁹⁶. אמנם, כפי שאמר בית המשפט, "שלוש" ההיבט האידאולוגי שבעתירה זו בהיבט הפיסקאלי, אבל היבט אחרון זה לא היתה בו ממשות, כי העותר לא הראה נזק כספי ישיר שנגרם לו; מה שהתנוסס לעיני כל היה, כי אחר שנכשל במלחמתו נגד מוסדות הדת באפיקים הפוליטיים בתוך העיריה, שלף העותר את חרב מעמדו האישי כמשלם מיסים כדי להציב בפני בג"צ במחלצות משפטיות את מלחמתו הציבורית, כשופר רשימה פוליטית בעיריה, ולאחז בכך את עיני בית המשפט; ולכך בית המשפט הגבוה לצדק לא היה מוכן.

93 בג"צ 292/63 גולדברג נ. עיריית ראשון לציון, י"ח פד"י (1), 453, בעמ' 461 (כול האות ז').
462 (כול האות א').

94 בג"צ 348/70 כפיר נ. המועצה הדתית של אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685.

95 שם, עמ' 689.

96 שם, בעמ' 688 (כול אות השוליים ו') ו-690 (כול אות השוליים א').

גם בענין זכרונות⁹⁷, מגמת פני העותר בביטול שכר טרחת הפרקליטים שפסקה הוועדה לא היה למנוע מעצמו נזק כספי ישיר, אלא להציב את עצמו כאפוטרופסו של הציבור שהתנגד להחלטה. על כך השיב בג"צ: מי שמך פה להם?

דוגמה טובה במשפט האמריקאי היא ענין *Doremus*⁹⁸. שם⁹⁹, ביקש משלם מיסים לפסול חוק שחייב קריאת פרקי תנ"ך בבתי-ספר, בלי שהראה שנגרם, או שעלול היה להיגרם לו הפסד כספי עקב כך. בית המשפט דחה את התביעה באמרו כי נושאה לא היה נזק כספי ישיר, אלא אינטרס דתי מובהק:

"It is apparent that the grievance which it is sought to litigate here is not a direct dollars-and-cents injury but is a religious difference."¹⁰⁰

בית המשפט הבחין בין האינטרס המשפטי שיש למשלם המיסים בתביעתו לבין המניע הגלוי מאחוריה ואמר:

"The taxpayer's action can meet the test... only when it is a good faith pocketbook action. ... If appellants established the requisite special injury necessary to a taxpayer's case... it would not matter that their dominant inducement to action was more religious than mercenary. It is not a question of motivation but of possession of the requisite financial interest that is, or threatened to be, injured by the unconstitutional conduct."¹⁰¹

לשון אחרת, אם הראה משלם המיסים אינטרס כספי גאות בתביעתו, והוכיח את הנזק שעלול להיגרם לו עקב כך – תהיה לו זכות עמידה, אף אם נילוו לתביעה מניעים דתיים או אחרים; לא הראה אינטרס ונזק כאלה – יתייבז במלוא שיעור קומתו המניע (הדתי, הפוליטי, האידיאולוגי), והוא יכריע את דין התביעה לשבט.

מדיניות זו של בית המשפט האמריקאי מרחפת גם על פני הלכת *Flast v. Cohen*¹⁰², שבו הכיר בית המשפט בזכות עמידתם של משלמי מס הכנסה לטעון לאי-הוקיותה של הקצבה כספית פדראלית, שיועדה למימון הוראת מקצועות מסויימים בבתי-ספר דתיים. התובעים טענו, כי דוּע, שהקצבה זו נוגדת את הוראות החוקה של ארה"ב האוסרות על הקונגרס לחוקק חוק – "respecting an establishment of religion"¹⁰³. בטענתם זו שלובים לכאורה יחד שני אינטרסים שיש לתובעים: האחד, כלכלי, שכספים פדראליים לא יוצאו למטרות בלתי-הוקיות, והאחר דתי, כי לא יוקצבו כספי ציבור למטרות דתיות. בית המשפט קבע שאכן נגרם נזק לתובעים עקב ההוצאה הבלתי חוקית, אך לא פירש אם זהו נזק כספי או נזק דתי. אבל, מכל מהלך ההגמקה בפסק הדין, ברור כי בית המשפט ראה את התביעה כ"good faith pocketbook action" (כלשון פסק הדין ב-*Doremus*) שהעיקר בה – ההפסד הכספי המידי, ואילו האינטרס הדתי היה

97 זכרונות 1. ועדת הזקירה בנתן "היבוי נכס", הערה 64 לעיל.

98 *Doremus v. Board of Education* (1952), 342 U.S. 429.

99 ראה הערות 83-85 לעיל והטקסט הנלווה אליהן.

100 342 U.S. 429, at 434.

101 *Id.*, at 434-35.

102 392 U.S. 83 (1968).

103 דתיקון הראשון של החוקה האמריקאית.

הטפל. לשון אחרת, עיקר עניינם של התובעים בתביעה זו הוא שלא תוגדל מעמסת מיסיהם שלא כדין; "האינטרס הדתי" שיש להם שלא ישולמו כספי המדינה למטרות דתיות, הוא עדיין אינטרס של משלם מיסים "בתור משלם מיסים", שלא יהיה נתון ל-"compulsory taxation for religious purposes". זהו אינטרס כלכלי בעיקרו, ועל כן לא היסס בית המשפט להכיר בזכות עמידתם של התובעים.

ב-"Flast", כמו ב-"Doremus", אף כי היה "אינטרס דתי" ברקען הרחוק של התביעות, הכיר בית המשפט בזכות העמידה של משלמי המיסים כיוון שנתקיים בתביעתם "direct pecuniary injury" שנגרם או שעלול היה להגרם להם.¹⁰⁴ וזה הסוג היחיד של אינטרס שיכול להקדם זכות עמידה למשלם המיסים גם בישראל.

על ההכרח שהאינטרס הכספי יהיה ישיר עומדת ההלכה בישראל ובארה"ב.¹⁰⁵ אינטרס כזה הוכר למשלם היטל מיוחד שמתוכו ממומנת ההוצאה שנטען שהיא בלתי חוקית.¹⁰⁶

2. האינטרס הדרוש: מידתו

הבעיה השניה המתעוררת בענין זכות עמידתו של משלם המיסים היא מידת האינטרס שצריך הלה להראות כדי לקנות זכות עמידה: האם רק אינטרס סובסטנטיבי יכול להעמיד זכות כזו או שמא די באינטרס כלשהו? הדין בישראל (במיוחד בפסקי הדין בענין בקר¹⁰⁷, בירון¹⁰⁸, כפיר¹⁰⁹ וזכרונ¹¹⁰) הוא שהאינטרס של משלם המיסים בהוצאה הבלתי חוקית, שהוא טוען לה, חייב להיות "ממשי" ושהפגיעה וההפסד הנגרמים לו צריכים להיות "סובסטנטיביים". כך — להלכה. למעשה, לא הוקדש כל דיון בפסיקה הישראלית לענין מידת הנזק, שהוא מספיק להעמדת זכות עמידתו של משלם המיסים. נראה שעמידת בית המשפט היא, שמשלם הוכיח שנגרם נזק ישיר, אין מדקדקין בשאלת ממשותו.

כך מתבקש, למשל, מהדברים שאמר בית המשפט בענין גולדברג¹¹¹, פסק הדין היחיד שבו היה מוכן בית המשפט הגבוה לצדק להכיר בזכות עמידתו של משלם המיסים. גם בענין מירון, בדונו בהלכה האנגלית בענין זה, ציין כב' הגשיא השופט אגרנט, כי "אין הם (הפוסקים האנגלים) מדקדקים תמיד בנוגע ל'ממשות' האינטרס שנגרע, כגון במקרים שבהם הכירו בזכות עמידתו של משלם מס מקומי, לקבול על פעולה כספית שנעשתה, שלא כדין, על-ידי השלטון המקומי,

104 השווה: K. C. Davis, *Administrative Law Treaties*, 1970, Supplement, p. 743, §22,09-4.

105 ראה הערות 88 ו-89 לעיל והמקורות שהובאו שם.

106 ראה לעיל הערות 75-87 והטקסט המקביל.

107 בג"צ 40/70 בקר נ. שר הבטחה, כ"ד פד"י (1), 238, בעמ' 242 ו-246 (מול אות השוליים ג').

108 בג"צ 287/69 בירון נ. שר העבודה, כ"ד פד"י (1), 337, בעמ' 353.

109 בג"צ 348/70 כפיר נ. המעצה הדתית של אשקלון, כ"ה פד"י (1), 685, בעמ' 689 (מול אותיות השוליים א'-ב').

110 זכרונ¹¹⁰ נ. ועדת החקירה בענין "נתיבי נפט", הערה 64 לעיל. ראה גם בג"צ 19/64 התאחדות סוכני ביטוח בישראל נ. המפקח על הביטוח, י"ח פד"י (3), 506, בעמ' 511 (מול אות השוליים ו').

111 בג"צ 292/63 גולדברג נ. עיריית ראשון לציון, י"ח פד"י (1), 453, 461.

וואת אף-על-פי שלא היה בכוחה להשפיע אלא במידה זעירה על גובה המס שתשלמו חל עליו"¹¹².

גם ההחלטה בענין בקר¹¹³ מאירה גישתו זו של בג"צ. אף כי נושא הדיון בפס"ד בקר לא נגע למיסים, ענינו היה דומה. העותר טען כי עקב שיחרורם של כמה אלפי תלמידי ישיבות משרות בצה"ל, גדל עומס שירות המילואים המוטל עליו. על יסוד זאת טען לזכות עמידתו לתקוף את חוקיותה של החלטת שר הבטחון לדחות את שירותם של תלמידי הישיבות לתקופה בלתי מוגבלת. בג"צ דחה את העתירה בקובעו כי אין לעותר זכות עמידה:

"טענת העותר, שריבוי ימי שירותו היא תוצאה מהוויתור על שירותם של 5000 תלמידי ישיבות, אינה מסקנה המתבקשת מאליה. אין אנו יודעים מה הפסד הממשי בכח אדם הגובע מהוויתור, ומה ערכו ומש-מעוּתו של הפסד זה. יש גם יוצאי צבא אחרים, שהשר נמנע מלחייבם בשירות צבאי... מבחינתו האישית של העותר – בתור יחיד – אין כל אפשרות להוכיח שאילו נקראו תלמידי הישיבות לשירות, היה שירותו pro tanto מתקצר"¹¹⁴.

ואז, מסיים כב' השופט ד"ר ויתקון, ואומר:

"אילו הייתי סבור שאפשר לזקוף מקצת משירותו על חשבון הוויתור על שירות תלמידי הישיבות, הייתי אומר שהוא נפגע פגיעה אישית וממשית"¹¹⁵.

במלה אחת: הדגש הוא בעצם קיום הפגיעה, לא במידתה.

וזהו גם הפרקטיקה בארה"ב. בענין *Flast*¹¹⁶, לא היסס בית המשפט להכיר בזכות עמידתו של משלם המיסים, בקבעו שאכן היה למשלמי המיסים "a clear stake as a taxpayer". אבל בית המשפט כלל לא טרח ובחן את שיעור הנזק הכספי שהיה על אלה לשאת למעשה עקב ההוצאה הבלתי חוקית (אף כי סביר להניח כי בית המשפט הושפע בכך מסכום ההקצבה הגדולה של מיליארד דולר, שבו היה מדובר). גם בענין אחר¹¹⁷, הכיר בית המשפט האמריקאי בזכות עמידתו של משלם מיסים לתקוף את חוקיות הוצאת כספי הציבור להסעה לבתי-ספר דתיים, כיון שהלה סבל "a direct dollars-and-cents injury"¹¹⁸. בית המשפט מצא שהיה אינטרס ישיר לתובע בכספים שהוקצבו למטרה זו, אך שוב לא עסק בחישוב סכום הנזק שהתובע, משלם המיסים, עלול היה לשאת בו עקב כך. קיום נזק וודאי היה מספיק לבית המשפט.

112 בג"צ 287/69 מירון נ. שר העבודה, כ"ד פד"י (1), 337, בעמ' 359; ההדגשות שלנו.

113 בג"צ 40/70 בקר נ. שר הביטחון, כ"ד פד"י (1), בעמ' 238.

114 שם, בעמ' 247 (מול אותיות השוליים ב"ד); ההדגשות שלנו.

115 שם, בעמ' 247; ההדגשות שלנו.

116 *Flast v. Cohen* (1968), 392 U.S. 83.

117 *Everson v. Board of Education* (1947), 330 U.S. 1.

118 כך פורש פסק-דין *Everson* ב" *Doremus v. Board of Education* (1952), 342 U.S. 429, 434.

זוהי הנטייה המסורתית גם בקנדה. בדונו בשאלת זכות העמידה של משלם מיסים, מפנה בית המשפט את ורקורי דיונו לעצם קיום הפסד כספי ברור עקב ההוצאה הבלתי-חוקית, ולא דווקא לגובה סכום הכסף שבו מדובר או להשפעתה האפקטיבית של הוצאה זו על גובה מיסיו של התובע. בית המשפט הקנדי הדגיש בפסק-דין מנחה, כי

"It matters not whether the damages be great or small, unless indeed the whole transaction was so trivial that the court would refuse to interfere on that ground."¹¹⁹

במשפט אחרון זה ביקש השופט בוודאי לפטור את בית המשפט מלדון בענין שבו ההוצאה כה פעוטה ומתקרבת לאפס, בחינת *de minimis non curat lex*, עד כי כל התביעה נראית לבית המשפט כהטרדת חינום.

מיוחד, בענין זה, הוא פסק הדין *Doremus*¹²⁰ שבו דרש בית המשפט האמריקאי ממשלם מיסים, שתקף תכנית הוצאה כספית לקריאת תנ"ך בבתי-ספר, שיוכיח בפועל את שיעור נזקו הכספי עקב כך. הלה נתבקש לפרט את סוגי המיסים שהוא משלם, את סכומיהם, להוכיח את הקשר בין מיסיו לבין ההוצאות על תכנית זו, ולחשב את הסכום המדויק שבו גדלים מיסיו עקב קיום התכנית, והתובע נכשל כיון שלא הוכיח את אלה:

"No information is given as to what kind of taxes are paid by appellants and there is no averment that the Bible reading increases any tax they do pay or that as taxpayers they are, will, or possibly can be out of pocket because of it."¹²⁰

פסקים אלה מלמדים על אחידות דעים בין שתי שיטות המשפט בישראל ובארה"ב בענין זה. כדי להעמיד זכות עמידה למשלם המיסים חייב נזקו של הלה להיות מוגדר וניתן לזיהוי, אך אין הכרח כלל שהנזק יהיה רב או סובסטנטיבי; כל נזק שהוא, ואף הקלוש ביותר, מספיק למילוי תנאי זה, ובלבד שמשלם המיסים הראה כי אכן נזק מסוים נגרם, או עשוי להיגרם לו בשל כך.

בארה"ב, יצאו וחישבו¹²¹, כי נזקו של משלם המיסים בענין *Flast*, היה מגיע לכל היותר לכדי 12 סנט על כל אלף דולר של מיסים שהלה שילם. וסכום זעיר זה היה מספיק כדי להניע את בית המשפט להתערב לטובת משלם המיסים, ולקבוע את ההלכות המפליגות בענין זכות העמידה. בענין אחר הספיק לצורך זה אף מס גלגלת בן 1.5 דולר.¹²²

גם ב"*Baker v. Carr*"¹²³, אחד מפסקי הדין החשובים ביותר בעיסור האחרון, הכיר בית המשפט בזכות עמידתם של בעלי זכות הצבעה לטעון לאי-חוקיותו של חוק בחירות

MacLreith v. Hart (1908) 39 S.C.R. 657, 664 119

Doremus v. Board of Education (1952), 342 U.S. 429 119

120 שם, בעמ' 433.

K. C. Davis, *Administrative Law Treatise*, 1970 Supplement, p. 746, § 22.09-5 121

McGowan v. Board of Education (1966), 383 U.S. 663 122

Harper v. Virginia Board of Education, וראה גם: *Harper v. Virginia Board of Education*, 383 U.S. 663 122

v. Maryland (1961), 366 U.S. 420

ובהוצאות.

123 369 U.S. 186 (1962).

שקבע, 60 שנה קודם לכן, את מיפוי אזורי הבחירות. התובעים טענו כי עקב ריבוי האוכלוסין והשינויים החריפים שחלו בריכוזיהם מאז ונדחת אוכלוסיה מאיזור בחירה אחד למשנהו, היה בהקפאת החלוקה הקודמת של אזורי הבחירות משום הפחתת ערך קולם. בית המשפט קיבל טענתם זו, אף כי, על-פי כל שיטת חישוב, הנזק הנגרם להם בשל כך לא הגיע לכדי חלקיק זעיר של הקול. בית המשפט פסק, כי:

"It would not be necessary to decide whether appellants' allegation of impairment of their votes will ultimately entitle them to any relief, in order to hold that they have standing to seek it... They are asserting a plain, direct and adequate interest in maintaining the effectiveness of their votes..."¹²⁴

ובפסק-דין אחר אמר בית המשפט האמריקאי בפירוש:

"The alleged minuteness of the amount of the present taxpayer's interest may not be urged as a ground for denying them to sue..."¹²⁵

3. איגורם משלם המיסים: הלכה ומקשה

כאן יקשה בצדק המקשה: אם בתי המשפט בישראל ובארצות כה מתנגדים לתביעת משלם המיסים, בהיותה "תביעה ציבורית" צרופה, וזאת מכל הטעמים שהוזכרו: הפרדת הרשויות, שיבוש עבודות המינהל, הצפת בתי המשפט בתביעות שמעמסתן גדולה¹²⁶, כיצד יכול איגורם כספי זעיר כנזכר לסלק מכשולים אלה ולהפסיד את דעת הרשות השופטת שתפתח את שעריה לפני משלם מיסים במקרה מסוים כזה, ולמעשה תעביר תחת שבט הביקורת השיפוטית את משק הכספים של המדינה? לשון אחרת, מעט הפרוטות שמשלם מיסים עלול להפסיד עקב ההוצאה הבלתי-חוקית, ומעט הזמן העלול להתווסף לשירותו הצבאי של בקר, קצין המילואים, עקב שחרורם של בחורי ישיבה — במה כוחם גדול להבקיע את חומת אי-שפיטותן של "תביעות ציבוריות"?

שאלות אלה מעמידות את ההיבטים הקונסטитуציוניים המגוונים של בעיית זכות עמידתם של משלמי המיסים על הודם. מחד גיסא, רואים בתי המשפט את התביעות הציבוריות כעניין ש"שומר נפשו ירחק ממנו". מאידך גיסא, על-ידי הכרה בזכות עמידתו של משלם מיסים על בסיס הפסד פוטנציאלי כה זעיר, מגיעים בתי המשפט לתוצאה קרובה מאוד לזו שמפניה ביקשו להימלט. ההסתפקות בנוק כה מועט לביסוס זכות עמידה, עושה את תביעת משלם המס האינדיבידואלי הנה לא פחות "ציבורית" מקודמתה. כי גם כאן תביעתו של זה בשל ההפסד, שנגרם לו עקב ההוצאה הבלתי-חוקית, אינה מייחדת אותו מכל יחיד הגוף הקולקטיבי הגדול של משלמי המיסים. התובע קובל על עוול שנעשה לו בתור משלם מיסים, ובכך נמצא הוא "בסירה אחת" עם המספר העצום של משלמי המיסים שלא באו בגופם לבית המשפט. כל אחד מאלה — איש איש לפי סכום המס שהוא משלם — ניוזק במידה קטנה יותר או גדולה יותר מזו של התובע. אבל כיון, שלפי הפרקטיקה שהיינו עדים לה בדיון דלעיל, שיעור הנזק עצמו אינו

124 שם, בעמ' 207-208.

125 *Smith v. Government of Virgin Islands* 329 F. 2d. 131, 134 (3d Circuit 1964)

126 ראה הטקסט המקביל להערות 31-34, 65-69 לעיל.

בהכרח מעלה או מוריד לענין הקניית זכות-עמידה, הכרה בזכות עמידתו של זה כמוה כהכרה פוטנציאלית סוחפת בזכות עמידתו של כל אחד ממשלמי המס; והא לך תביעה "ציבורית" פר אקסלנס¹²⁷. קיומו של הנזק המועט אינו משנה בהרבה את אופיה של תביעתו האינדיבידואלית של משלם המיסים. בשל כך בלבד אין היא חדלה להיות תביעה "ציבורית", ואין היא נעשית תביעה "פרטית".

אם דברים אלה נכונים, נזק הקרוב לאפס דיו כדי להקנות זכות עמידה בתביעה ציבורית כזאת, מדוע לא יוותרו בתי המשפט כליל על דרישת "האינטרס", ויפתחו את שעריהם לרווחה בפני כל מאן-דבעי להגיש תביעות ציבוריות אף שיש לו "אפס" אינטרס, ובכך תמה ונשלמה סוגיית "זכות העמידה" בתביעות כאלה?¹²⁸

אם תשובה מלאה ומוחלטת לכך אי אפשר לתת, ניתן לומר לפחות זאת: במשפט הקונסטיטוציוני דין פרוטה כדין מאה, ואין דין אפס כדין פרוטה. באין אינטרס אישי מסוים לתובע בתביעתו, שום מוסד שיפוטי אינו יכול להצדיק את התערבותו. ואילו מקום שיש אינטרס אישי, אף מועט, שמאחוריו ניצב עקרון קונסטיטוציוני חשוב או זכות יסוד, כי אז חוט זה, השווה את "הפרוטה" בעיקרון, לא במהרה יינתק. לחלקיק הועזיר שבו פחת משקל קולו של בעל זכות-הבחירה בארה"ב עקב חלוקה מעוותת של אזורי הבחירה, הצטרפה זכות היסוד של זה שערך קולו — שהוא גילוי היסוד של החיים הדמוקרטיים — לא יופחת בשרירות. זיווג שני יסודות אלה הולידו את אחד מפסקי הדין הנעוצים ביותר שניתנו בארה"ב בעשור האחרון¹²⁹. לסכום הקטן שמשלם מיסים מפסיד עקב הוצאה כספית שלא כדין, גילויות זכות היסוד של האזרח להיות הופשי ממיסוי בלתי חוקי ומשלילת רכושו על-ידי המדינה שלא כדין, ועמה כל המטען ההיסטורי של איסור הטלת מיסים והוצאתם על-ידי המדינה שלא על-פי חוק שחקק הריבון. בכגון אלה גדלה חובת בית המשפט הגבוה לצדק לפעול כ"מגינו ומעונו העיקרי" של האזרח¹³⁰. בארה"ב חביבה המטבע שטבע לכך ג'יימס מדיסון, מאבות החוקה האמריקאית:

"The same authority which can force a citizen to contribute three pence only of his property for the support of any one establishment, may force him to conform to any other establishment in all cases whatsoever."¹³¹

מקום שאינטרס קונסטיטוציוני נכבד מונח על הכף, אין מזלזלים בקטנות שיעור הענין שיש לעותר, משלם המיסים, בעתירתו, ומעניקים זכות עמידה.

127 השווה: L. Jaffe, *Judicial Control of Administrative Action*, 484-85.
 128 השווה: Jaffe, *שם*, בעמ' 488, 499-500; וכן: Justice Harlan ב" *Flast v. Cohen*, 392 U.S., at 120.
 129 *Baker v. Carr* (1962), 369 U.S. 186, 208.
 130 כב' השופט ברנזון בבג"צ 176/54 יח"ש נ. ועדת ערעור לפי חוק הנכסים, ט' פד"י, 617, בעמ' 632, מול אותיות השוליים ו'י'.
 131 צוטט על-ידי השופט Black בענין *International Association of Machinists v. Street* (1961), 367 U.S. 740, 790.