



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים ניאופרם בע"מ

דוד פורר

ע"י ב"כ עוה"ד הרצוג פוקס נאמן ושות'

נגד

משיב

פקיד שומה פתח תקווה

באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

בפני בקשה של המערערים בערעור מס (להלן: "המערערים"), להורות למשיב – פקיד השומה, לענות על שאלון שעניינו מדיניות רשות המיסים בסוגיה נושאת הערעורים – האם יש לסווג פיצויים בשל ביטול הסכם כהכנסה הוגית, כטענת המערערים או כהכנסה פירותית, כטענת פקיד השומה.

א. הרקע לבקשה

1. עניינו של הערעור במסגרתו הוגשה הבקשה, הוא אופן סיווגו של פיצוי שקיבלה ניאופרם בע"מ (המערערת בע"מ 13-01-34264) מחברת התרופות האמריקאית מֶרְק (Merck), לאחר שמרק ביטלה הסכם חדש שנכרת בינה לבין ניאופרם למשך תקופה של שמונה שנים. המדובר בהסכם להפצה ושיווק בלעדי בישראל של תרופה אונקולוגית בשם ארביטקס, שהיווה מקור פעילות עסקי חדש של ניאופרם שלא עסקה בתחום זה בעבר, ושהיה אמור למצות את מלוא הפוטנציאל של הפטנט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

2. ניאופרם דיווחה על הפיצוי כעל רווח הון, נוכח טענתה שהמדובר בפיצוי בגין אובדן נכס הוני, מאחר שההסכם שבוטל היה הסכם הפצה בלעדי והפיצוי נועד לפצות את ניאופרם על אובדן מוחלט של מקור הכנסה חדש - הפצת תרופות בתחום האונקולוגי.
3. המשיב טוען שהפיצוי ששולם למערערים הינו בעד הפסד רווחים מהפצת התרופות ועל כן הוא מהווה הכנסה פירותית לפי סעיף 2(1) לפקודה.
4. המערערים ביקשו מהמשיב לענות על שאלון שייתן להם מידע לגבי הסדרי גביה, שומה, פשרה או הסדרי מס שנעשו במקרים כגון אלה. המשיב סרב לענות על השאלון. מכאן הבקשה.

ב. טענות המערערים

1. ניסיונו של המשיב להסתתר מאחורי טענת חיסיון על המידע ופרטיותו, אינו יכול לעמוד, וזאת משלושה טעמים:
ראשון, הואיל וכל המידע מצוי בידי רשות המיסים ואינו מצוי בידי המערערים, הרי שהדבר מקנה למשיב יתרון דיוני בלתי הוגן בהליך המשפטי;
שני, השאלון מופנה בעיקרו לקבלת הפרמטרים העקרוניים והעובדות, ללא פרטי השומות או שמות הצדדים, כך שהטענה לחסיון מאבדת את ערכה - שהרי אין כל חיסיון לגבי פרמטרים ועובדות כאשר הנתונים המספריים ושמות הצדדים נמחקים;
שלישי, עקרון המידתיות, עקרון השוויון, השקיפות והאינטרס הלגיטימי של המערערים שלא להיות מופלים, גובר על אינטרס החיסיון והפרטיות.
2. נוכח האמור, ולאור העובדה, כי טענת חיסיון יוצרת לרשות המיסים יתרון דיוני מובהק, נקבע בפסיקה חדשה של בית המשפט העליון מנגנון המקנה לנישום זכות להפנות שאלון בו מחויבת רשות המיסים למסור מידע מפורט. על רקע זה מוגשת הבקשה דנן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

3. עיקרון יסוד הוא, כי יש לתת לצד להליך אפשרות לקבל מידע על מקרים ואירועים הדומים לשלו ולאפשר לו לחקור לגביהם. מלכתחילה, רשות המיסים הנה בעלת יתרון עצום על הנישום. רשות המיסים יכולה לפנות למערערים ולדרוש מהם כל מסמך או הסבר הדרוש לה ואף לבצע פעולות של חקירה ובדיקה הכוללות סמכויות נרחבות ביותר. לעומת זאת, לנישום אין שום כלי דומה.
4. למדיניות רשות המיסים בעניין מסוים, ובכלל זה להסדרי מס שנערכו עם נישומים אחרים, ישנה רלוונטיות מובהקת לקידום בירור עניינו של הנישום, לאור חובתה של רשות המיסים לפעול באופן שוויוני כלפי כלל הנישומים.
5. לטענת המערערים כאמור, שיקולים אלה מתקיימים במלואם בענייננו, והמנגנון הנ"ל מצמצם עוד יותר כל בסיס לטענה לחיסיון ו/או חשש שמסירת מסמכים יחשפו מידע שפוגע בחיסיון ועל כן נותן מענה שלא ברור מדוע הרשות בכלל מתנגדת לו.
- בהסתמך על פס"ד ברע"א 10144/06 מדינת ישראל נ' פרמה גורי בע"מ, מיסים כד/2-ה-94 בעמ' 94 (להלן: "עניין פרמה") טוענת המערערת שלא יתכן כי רשות המיסים, שהינה נאמן ציבור המחויב בשקיפות, תסרב לענות על שאלון, וזאת אף אם חלות הוראות של חיסיון וסודיות.
6. מענה על השאלון לא יביא לפגיעה בצדדים שלישיים או בשיתוף הפעולה עם רשות המיסים. למערערים אין כל ענין בפרטים מזהים לגבי זהותם של נישומים אחרים או לגבי עסקיהם. כן יוזכר, כי בעניין מדינול, פרטי מחלוקת המס כבר התפרסמו בעיתונות בשיתוף פעולה של באי כוחה של מדינול. בנוסף, לאחרונה, בע"מ 28076-04-11 עיתון כלכליסט נ' שלמה אליעזר נחמה (מיום 5.6.13), התיר מותב זה לפרסם בתקשורת פרטים מהסדר פשרה שערכה רשות המיסים עם מר נחמה, כיוון שדובר ב"מידע הקשור למדיניות שלטונות המס שאפשר שיש בו כדי להשליך על הסכמי פשרה אחרים שנערכים בין שלטונות המס לנישומים" (פס' 49). קל וחומר שיש להיענות לבקשת המערערים לגילוי עקרונות של הסדרים שנערכו בסוגיה נשוא הערעור, ושחשיפתם מתבקשת לצורך הערעור בלבד ולא לשם פרסומם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ג. טענות המשיב

1. תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט – 1978, קובעת שיש תחולה לתקנות סדר הדין האזרחי למעט מספר סעיפים וביניהם פרק ט(ב) (תקנות 105 - 111) הדין בשאלונים ופרק ט(ג) (תקנות 112 - 118) הדין בגילוי מסמכים. לכן אין כל עיגון בדין לבקשת המערערים להורות למשיב לענות על שאלון.
2. המערערים מבקשים לדעת שמות של נישומים החתומים על הסכמי הפצה, את תקופת ההסכם, כמה מוצרים שווקו, לכמה שנים ההסכם אמור להיות בתוקף, ועוד כיו"ב. המדובר במסע דיג לחשיפת מידע הנוגע לנישומים אחרים, החוסה כולו תחת הוראות החיסיון המצוי בגדר הוראות סעיף 231(א) לפקודת מס הכנסה.
3. עוד טוען המשיב, שהמערערים לא הצליחו להוכיח את החיוניות של המידע והמסמכים המבוקשים לערעור דנא. כל מקרה נבחן לפי נסיבותיו האישיות ועל בסיסן מתקבלות החלטות המשיב. מדובר במרכיבים נפרדים ולא קשורים של עסקאות שונות שאין ביניהן כל קשר ולא שימשו את המשיב בעת הוצאת השומות בצו למערערים.
4. לטענת המשיב, אין באפשרותה של רשות המסים לאתר מקרים של סיווג פיצויים בגין ביטול או הפסקת חוזה הפצה או סוכנות במהלך השנים 2005 – 2013, כדרישת המערערים. מדובר בדרישה כוללנית וחסרת כל היגיון ושחר.
5. עמדת המשיב היא, כי אין הוא רשאי למסור מידע אודות הסכמים או הסדרים עם נישומים אחרים או שומות שהוצאו לנישומים אחרים. במסירת מידע שכזה יהא משום גילוי "דבר שבסוד" ועניין שבפרטיותו של אדם.
6. עוד טוען המשיב שאין מקום להיעתר לבקשה, מאחר שהמערערים לא הציגו כל עילה עניינית לגילוי של שומות בקשר עם נישומים אחרים.
7. לטענת המשיב ההלכה הפסוקה היא כי על העוררים להניח תשתית ראייתית לבקשה זו. דומה כי כל מטרתה של הבקשה להורות למשיב להשיב על שאלון הינה ניסיון נפסד לבסס טענה בדבר אפלייתם ביחס לנישומים אחרים, אך אין ליתן יד לדבר. לשיטת המשיב המערערים לא הוכיחו מהי הרלבנטיות של בקשתם לצרכי הדין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- בערעורים. המערערים לא הוכיחו כי היו נישומים שקיבלו יחס שונה בנסיבות זהות וכל טענתם נטענת באופן כללי וסתמי ללא כל פירוט עובדתי. די בכך כדי לדחות את הבקשה.
8. על אף כי לדעת המשיב אין כל רלוונטיות בענייננו לעמדת המשיב בתיקים אחרים, יסביר המשיב את העקרונות והפרמטרים לפיהם עורך שומות לנישומים:
- בענייננו - הפיצוי ששולם למערערים הינו בעד הפסד רווחים מהפצת התרופות ועל כן הוא מהווה הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה (הכל כמפורט בהודעה המפרשת את נימוקי השומה). הנה כי כן, משמסר המשיב את העקרונות והפרמטרים אשר שימשו אותו טרם הוצאת השומות הנוכחיות בפרט וטרם הוצאת שומות אחרות, ממילא אין מקום יותר לבקשה גילוי המסמכים ודין הבקשה להימחק.
9. בנוסף לכל האמור לעיל, יש להוסיף כי אף מבחינה טכנית, לא ניתן לאתר את כל התיקים העוסקים בסוגיות הנזכרות בשאלון הרלוונטיים משנת 2005. יצוין, כי גם חוק חופש המידע, התשנ"ח – 1998, בסעיף 8(1) וסעיף 9(ב)1 לו, פוטר את הרשות מחובת מסירת המידע, כאשר יש בכך משום הכבדה בלתי סבירה.
10. בתי המשפט נדרשו להתמודד לא אחת עם בקשות לגילוי מסמכים החוסות תחת מעטה חיסיון. כך קבע בית המשפט העליון מספר שיקולים אשר על בית המשפט לשקול בבואו להתיר חשיפת מידע המצוי תחת חיסיון בנקאי.
- ראשית, נקבע כי יש לבחון את מידת החיוניות והחשיבות של המידע המבוקש להליך המשפטי.
- שנית, יש לבחון האם הונחה תשתית עובדתית לכאורית על ידי מבקש הגילוי המצדיקה את גילוי המידע.
- שלישית, על הצד המבקש את הגילוי לשכנע את בית המשפט כי אין בידיו להישען על ראיות חלופיות אשר אינן מפירות את החיסיון. לבסוף, יש לשקול מהו היקף הגילוי הנדרש לשם עשיית צדק בהליך המשפטי.
11. עקרונות אלו משמשים, בשינויים המחויבים, גם בבחינת בקשות גילוי מסמכים החוסים תחת החיסיון של הפקודה. כך למשל, ברע"א 302/09 יניב ניסים נ' פקיד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרס בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- שומה גוש דן, מיסים כג/5-ה-95 (אוקטובר 2009) עסק בית המשפט העליון בבקשתו של המערער לגלות לו מסמכים הנוגעים ליתרת חובה שנרשמה לזכותו בספרי החשבונות של חברה שהוא היה בעל מניות בה. בית המשפט העליון דחה את הבקשה, הן מאחר שהמסמכים לא שימשו בקביעת השומה של המערער, כלומר לא הוכחה רלוונטיות המסמכים; והן מאחר שממילא כל מידע בנוגע לשגיאה מסוימת בחישוב יתרת החוב למערער "וודאי נמצא ברשותו" של המערער, כלומר בידי המערער הייתה קיימת האפשרות להישען על ראיות חלופיות.
12. אף במקרים בהם הוכח כי המשיב הסתמך בשומתו על נתונים של נישומים אחרים, גילוי המסמכים נעשה תחת תנאים מגבילים שנועדו למנוע את הפרת תנאי החיסיון שבפקודה. כך לדוגמה, בעניין פרמה נקבע כי המדינה תידרש להשיב לשאלה כללית אחת בלבד אודות אופן סיווג במכס של מוצרים הדומים למוצר שמיובא על ידי המשיבה. ניסוח השאלה נקבע תוך התחשבות בהוראות הסודיות ובאינטרסים של צדדים שלישיים, ותוך שימת לב לכך כי המשיבה יכולה לזמן לעדות אחרים אשר לטענתה מופלים לטובה על ידי המבקשת.
13. החלטה חריגה לעניין חשיפת מסמכים הקשורים לנישומים אחרים נתקבלה ברע"א 9153/12 מנהל מס ערך מוסף, אשדוד נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (ניתן ביום 25.2.2013, פורסם במיסים און ליין, להלן: "עניין הקורנס"), שם התיר בית המשפט העליון לגלות פרטים אודות חברות נישומות אחרות, מאחר שדובר במקרה "חריג בנסיבותיו" בו החברות האחרות הנפיקו חשבונות פיקטיביות והופעלו על ידי אנשי קש שנפוצו לכל עבר.
14. המשיב טוען שמהבקשה עולה שפרטי מחלוקת המס בעניין מדינול התפרסמו בעיתונות בשיתוף פעולה של באי כוחה של מדינול. לו סבורים המערערים כי מדינול חפצה למסור מידע הנוגע לשומותיה לכל דורש, הרי שמוזמנים הם לפנות אליה. המשיב מנוע ממסירת כל מידע על שומות שהוצאו לנישומים אחרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרס בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ד. דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית – גילוי ועיון במסמכים במסגרת ערעורי מס

1. בסעיף 231 (א) לפקודת מס הכנסה מופיעה הוראת חיסיון ולפיה:
"הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה, או המועסק בביצועה, חייב לראות כל תעודה, ידיעה, דו"ח, רשימת שומה או העתק מהם, והם מתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו, כדבר שבסוד ושבמהימנות אישית ולנהוג בהם על דרך זו."
2. הוראה דומה מופיעה בסעיף 142(א) לחוק מס ערך מוסף ולפיה:
"א) לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה, אלא אם-
(1) שר האוצר התיר לגלותה;
(2) נדרש לגלותה בהליך משפטי על פי חוק זה או חוק מסים כמשמעותו בחוק לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), התשכ"ז-1967;"
3. כשמדובר במשפט אזרחי, נקודת המוצא לעניין גילוי מסמכים ועיון בהם היא גילוי מרבי ורחב ככל האפשר של המידע הרלוונטי למחלוקת, לשם חשיפת האמת. חשיפת האמת מותנית בקיום דיון הוגן, בו ניתן יהיה לפרוש את מלוא התשתית הראייתית הרלוונטית וליתן לכל צד את האפשרות להתמודד באופן ראוי עם טענות הצד שכנגד. באופן זה ניתן יהיה לנהל את ההליך ב"קלפים גלויים", כאשר כל צד יודע מראש מהם המסמכים שבידי הצד האחר (ראו בג"ץ 844/06 אוניברסיטת חיפה נ' פרופ' אברהם עוז, פסקה 9 (2008); רע"א 7114/05 מדינת ישראל נ' חיזי, פסקה 5 (2007); רע"א 4234/05 בנק המזרחי המאוחד נ' פלץ, פסקה 6 (2008); אורי גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי (מהדורה עשירית, תשס"ט), 198). כלל זה חל גם בדיני המס ואצל רשויות המס: "רשות מס, כמו כל רשות מינהלית אחרת, נדרשת לגלות לנישום את הבסיס להחלטתה המינהלית. אכן, זכותו של הנישום לעיין במסמכי הרשות המינהלית ששימשו אותה בענייננו" (ראו ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיוק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 844 (2005)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

4. על זכותו של הנישום לעיין במסמכי הרשות המינהלית אשר שימשו אותה בעניינו, עמד בית המשפט העליון בהרחבה ברע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221 (2004) (להלן: עניין ד.ג.ד.). נקבע, כי זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המינהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי והיא נגזרת מזכות הטיעון ומחובת השקיפות של המינהל, וכדברי כב' הנשיא א. ברק (שם, בעמ' 234-233):

"זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המינהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי. זוהי "זכות העיון הפרטית", הנגזרת בעיקר מזכות הטיעון ומחובת המינהל לפעול בשקיפות..."

אכן, "הכלל העולה מן הפסיקה הוא, כי מסמכים שנתקבלו על-ידי רשות ציבורית תוך כדי שימוש בסמכות שהוענקה לה על-פי דין, צריכים להיות גלויים ופתוחים לפני הצד הנוגע בדבר" (רע"א 4999/95 Alberici International נ' מדינת ישראל, בעמ' 44). בוודאי כך כאשר הנוגע בדבר מבקש לערער על החלטת המינהל בעניינו...

במצב כזה זכותו של הפרט לדעת את הבסיס לאותה החלטה. רק ידיעה כזו תבטיח שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית, הממצה את זכותו של המשיג לטעון את טענותיו ולתקוף באופן ישיר את המידע ששימש נגדו. משום כך נהוג לראות בזכות העיון היבט של זכות הטיעון...

זכות העיון היא גם אמצעי ביקורת על הרשות, שנדרשת לבסס את החלטותיה כראוי בחומר ראיות סביר ומשכנע. לו הותר לרשות לקבל החלטות הפוגעות באינטרסים של פרטים בלי לחשוף את הבסיס להן, היה גובר החשש מפני שרירות. בכך מצטרפת זכות העיון לחובת ההנמקה כהיבט נוסף של עקרון שקיפות המינהל."

עוד נאמר באותו עניין, כי (שם, בעמ' 234):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרס בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

"זכות העיון של הפרט במסמכי רשות הנוגעים לעניינו נכנסת גם תחת כנפיה של הזכות הכללית לגישה למידע שבידי המינהל. אכן, הכלל הוא, ש"לכל אזרח ישראלי או תושב הזכות לקבל מידע מרשות ציבורית" (כפי שמצהיר כיום סעיף 1 לחוק חופש המידע). המידע נאסף על-ידי רשויות השלטון ומוחזק אצלן בנאמנות עבור אזרחי המדינה ותושביה. לכן ההנחה היא, שכל מידע שמוחזק בידי רשות מרשויות השלטון אמור להיות נגיש לעיונו של הפרט. מבקשת הרשות לשלול את העיון – חובת ההוכחה עליה. כך הדבר בזכות העיון הציבורית; זו למעשה בשורתו של חוק חופש המידע, שאינו מחייב עוד עניין אישי כתנאי להבטחת זכות העיון.. כך הוא, מקל וחומר, בזכות העיון הפרטית, שבה גורלו של מבקש המידע המסוים מונח על הכף."

5. בעניין ד.ג.ד נקבע, כי כלל הגילוי חל על רשות המס על אף חובת הסודיות הקבועה בסעיף 142(א) רישא לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, האוסרת על מי שהגיע לידי מידע אגב ביצוע חוק המס, לגלות את אותו מידע. הוראה דומה מצויה כאמור בסעיף 231 (א) לפקודת מס הכנסה וניתן להסיק מהנמקת בית המשפט בעניין ד.ג.ד, כי הקביעה הנ"ל רלבנטית גם לגבי חובת הסודיות הקבועה בפקודת מס הכנסה. עם זאת, מובהר שם כי אף שהכלל הוא כלל הגילוי, ישנם מקרים בהם אי הגילוי הינו מוצדק. מקרים אלו מתקיימים כאשר אי הגילוי נובע מתכליתה של חובת הסודיות: **"הוראות הסודיות אינן משנות את הכלל בדבר גילוי. הן אך מצדיקות סודיות אם מתקיימת תכלית הוראת הסודיות, ותכלית זו גוברת על תכליות אחרות"** (עניין ד.ג.ד, בעמ' 235).

6. יושם אל לב, כי בעניין ד.ג.ד דן בית המשפט העליון בשאלת זכותו של הנישום לעיין במסמכים הנוגעים לחיוב המס שלו. בענייננו, לעומת זאת, דרישת המערערת מתייחסת למידע הנוגע לאופן שבו מוסו נישומים אחרים בנסיבות דומות. לכאורה, המידע שגילוי מתבקש כלל לא שימש את המשיבה בהוצאת הצווים נשוא הערעור, הוא נוגע לנישומים אחרים - צדדים שלישיים, ועל כן אין עילה על פי דין לגלותם. עם זאת, ובשים לב לעובדה שזכות העיון של הנישום נגזרת בעיקר מזכות הטיעון ומחובת הרשות המנהלית לפעול בשקיפות, לא מצאתי כי יש מקום לסייג את ההלכה שנפסקה בעניין ד.ג.ד באופן קטגורי, כך שתמנע זכותו של המערער לעיין במידע הנוגע לצדדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

שלישיים על מנת להוכיח את הפלייתו לרעה לעומת נישומים אחרים בעלי מאפיינים דומים לשלו מבחינת דיני המס.

7. בעניין פרמה, הבהיר בית המשפט העליון, כי ניתן לחשוף פרטים הנוגעים לנישומים אחרים, כל עוד הגילוי נדרש לצורך הוכחת טענת האפליה וכל עוד אין בכך משום פגיעה בהוראת הסודיות ובאינטרסים של הצדדים השלישיים. באותו עניין נתבעה המדינה להשיב מס קניה שלטענת המשיבה שולם על ידה בגין סיווג בלתי נכון של המוצר המיובא ובמסגרת זו ביקשה המשיבה לקבל מידע באשר לסיווג מוצרים של יבואנים אחרים. משסירבה המדינה להשיב לשאלון מפורט, הורה בית המשפט המחוזי למדינה לגלות פרטים אלו למשיבה, כפוף לתנאים ולסייגים שפורטו בהחלטה. המדינה לא השלימה עם תוצאה זו וביקשה מבית המשפט העליון רשות ערעור עליה. בית המשפט העליון מתח בפסק דינו ביקורת על עמדת רשויות המס שלא לגלות פרטים שגילויים נדרש לצורך הוכחת טענת האפליה שנטענה על ידי המשיבה שם בציינו, כי **"עמדה זו אינה מתיישבת עם עיקרון השקיפות ועם חובתה לפעול כנאמן הציבור"**. יחד עם זאת, לא הכריע בית המשפט העליון לגופה של בקשת הערעור שם מהסיבה שהמדינה הסכימה להצעת בית המשפט ליתן תשובה לשאלה בנוסח שיאפשר למשיבה שם להוכיח את טענת האפליה.

הנה כי כן, ניתן לחשוף פרטים הנוגעים לנישומים אחרים, כל עוד הגילוי נדרש לצורך הוכחת טענת האפליה וכל עוד אין בכך משום פגיעה בהוראת הסודיות ובאינטרסים של הצדדים השלישיים.

8. תכליתה של חובת הסודיות הקבועה בסעיף 142(א) לחוק מס ערך מוסף הינה תכלית כפולה, כפי שכותב השופט מנחם אלון בבג"צ 174/83 שכנר נ' שר האוצר, פ"ד לז(3), 225, עמ' 229:

"החיסיון שבסעיף 142 (א) לחוק מס ערך מוסף הינו לטובת הנישום והמדינה כאחד. לטובת הנישום - כדי למנוע הימנו חשש כלשהו, שמסירת פרטי הדברים בדבר עסקיו והכנסתו לשלטונות המס יגיעו לידיעתו של אחר; לטובת המדינה - למען אפשר לשלטונות המס להגיע לחקר האמת על-ידי קבלת מידע מגורמים אחרים, אשר יאותו לכך אם זהותם תישאר חסויה".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

9. על טיבה של חובת סודיות זו, כתב השופט אהרן ברק (רע"א 6546/94 בנק איגוד לישראל בע"מ נ' אזולאי, פ"ד מט(4), 54, עמ' 66), את הדברים הבאים:

"אמת הדבר, סודיותה של ידיעה אינה גוררת ממילא חיסיון כנגד גילוייה. סודיות לחוד וחיסיון לחוד... עם זאת, הוראת חוק הקובעת סודיות מידע עשויה להתפרש כמשתרעת גם על סודיות המידע בהליך שיפוטי, ובכך להביא לידי יצירתו של חיסיון. כך, למשל, נקבעה בסעיף 142 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, הוראה ולפיה "לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה...". הוראה זו נתפרשה כמעניקה חיסיון מפני גילוי המידע (ראה בג"צ 174/83 שכנר נ' שר האוצר, פ"ד לז(3), 225, בעמ' 229; רע"א 68/88 זילברמן נ' בנק אמריקאי ישראלי פ"ד מב(3), 383). אכן, הכול תלוי בלשון החיקוק ובתכליתו".

קרי: חובת הסודיות התפרשה ככזו המעניקה חיסיון למידע אשר הגיע לידי רשויות המס.

10. בעניין הקורנס חזר בית המשפט העליון על הטעם הכפול שבבסיס החיסיון:

"לטובת הנישום – על מנת שיתאפשר לנישום לדווח על הכנסותיו ועסקיו ללא חשש שהמידע שימסור יגיע לידיעת צדדים שלישיים. לטובת המדינה – על מנת לעודד גביית מס אמת בכך שהנישום המדווח על הכנסותיו ועסקיו לא יחשוש כי המידע ייחשף בפני אחרים".

11. הנה כי כן, כאשר טוען נישום להפליה ומבקש חשיפת מידע הנוגע למדיניות בה נקט המשיב ביחס לנישומים כדוגמתו, חייב הנישום להניח תשתית ראייתית, ולו לכאורה, לדבר הפלייתו לעומת נישומים אחרים וכן לשכנע את בית המשפט במידת הרלבנטיות הלכאורית של המידע המבוקש על השומה נשוא הערעור וכיצד יסייע הדבר לבטלה. גם אם הוכיח זאת, כל שניתן יהיה לחייב את המשיב הוא בגילוי העקרונות אשר היוו בסיס לאותם הסכמים עם נישומים אחרים ולא את גילוי ההסכמים עצמם והטעם כמובן הוא אותו חיסיון החל (ראה לעניין זה בש"א 5926/04 עמ"ה 1166/03 עמרם אבנר נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יח/5-ה-27, 173 ועמ"ה (ת"א) 1139/03 זיסר נ' פקיד שומה, מיסים כא/4-ה-127).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרס בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

12. המבחן העיקרי באיזון שבין אינטרס הגילוי של הנישום לאינטרס הסודיות של נישומים אחרים הוא מבחן הרלוונטיות. ככל שהמידע רלוונטי יותר, כך תגדל הנטייה לגלותו. כך קבע בית המשפט העליון בעניין הקורנס:

"שאלת הרלוונטיות של מסמך שגילוי מתבקש, קודמת לשאלת החיסיון, שאם המסמך אינו רלוונטי אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר לשאלת החיסיון. עם זאת, סוגית הרלוונטיות וסוגית החיסיון אינן מנותקות לחלוטין זו מזו, נוכח "מקבילת הכוחות" הקיימת בין השתיים. ככל שהרלוונטיות גדולה יותר, וככל שהמסמך חיוני יותר לקידום עניינו של אחד הצדדים, בית המשפט יתן לכך משקל באיזון בין האינטרסים הנוגדים, במסגרת החלטתו אם להורות על הסרת החיסיון היחסי אם לאו."

13. על המשיב לענות על שאלון ולגלות את מדיניותו בסוגיה נשוא הערעורים. שלושה שיקולים עמדו בחיובה של רשות המיסים להשיב על שאלון לגבי מדיניותה בעניין פרמה:

- (1) אופי המידע - האם הגילוי יפגע בפרטיות נישומים אחרים ובשיתוף הפעולה עם המשיב.
- (2) חשיבות המידע - האם הדרך היחידה להסיר חשש לאפליה היא בגילוי המידע.
- (3) יחסי הכוחות - עדיפות המשיב בנגישות למידע: "מצב לא מאוזן זה, הפוגע בשוויון בין המתדיינים, ניתן לתיקון על ידי הכלי של ההליכים המקדמיים, וביניהם גילוי מסמכים ושאלונים" (פס' 22 לפסק הדין).

מהכלל אל הפרט:

14. למערערים התגלה מפרסומים בתקשורת, כי בהליך אחר נוקטת רשות המיסים בעמדה הפוכה מעמדת המשיב כאן. לכאורה, באותו מקרה, רשות המיסים הסכימה להגדיר פיצוי שקיבלה חברת מדינול בגין הפרת חוזה לשיווק מוצרים רפואיים כרווח הון. זאת, בניגוד לנטען על ידי המשיב בערעור שבכותרת.

15. על בימ"ש לאזן בין החיסיון המוטל על המידע לבין אינטרס הגילוי שיש למבקש המידע. בצד האינטרס הנישום עומד גם אינטרס הציבור. לאינטרס הציבור שני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ראשים: מצד אחד רשות המתנהלת בחוסר שקיפות או רשות שיכולה לנקוט במדיניות משתנה, מבלי שיודעים עליה דבר ומבלי שניתן לבקר אותה, פוגעת באמון הציבור ויוצרת חשש להתנכלות לא שוויונית, באופן הפוגע בסופו של דבר במטרה שלשמה נקבע החיסיון מלכתחילה. מצד שני הנישום מוסר לרשויות המס את המידע בידיעה כי המידע שנמסר בדבר הכנסותיו והוצאותיו ישמש רק את רשויות המס לצורך מילוי תפקידן ולא יימסר לצד שלישי.

16. המחוקק דאג לחיסיון באופן שאסר על פקידי רשות המיסים, שמפעילים את פקודת מס הכנסה, להראות גם לבית משפט נתונים על נישום, אלא במידה שהגילוי דרוש להפעלת הוראות הפקודה או מתוך כוונה לתבוע לדין על עבירה שנעברה במס הכנסה, או תוך כדי בירור תביעה כאמור. איסור חריג בחקיקה הישראלית שמתירה בדרך כלל לגלות מידע תחת צו שיפוטי (ראו סעיף 232 לפקודה).

17. יודגש כי למדיניות רשות המיסים בעניין הנדון ישנה רלוונטיות מובהקת לקידום בירור עניינו של הנישום, לאור חובתה של רשות המיסים לפעול באופן שוויוני כלפי כלל הנישומים. ראו בעניין זה בש"א 13903/06 אריאלה שחר נ' פקיד שומה חדרה, מיסים כא/1-ה-168. ולפיו:

"בהבדל מבית המשפט הדן בסכסוך פרטני, המשיב מעבר להיותו בעל דין, משמש גם כרשות מינהלית. ככזה, עומדת לו היכולת לבחון את כלל הנתונים הנדרשים לגבי השלכות אפשרויות של הסדר פשרה כזה, על כלל הנישומים במעמד זה או דומה, עוד בטרם יחתום על ההסכם, ועיקרון השוויון מחייבו לנהוג כך, עוד בטרם יחתום על הסדר פשרה עם נישום פרטני."

18. אשר לשאלת הרלוונטיות - עניינו של ערעור נשוא בקשה זו נסב סביב שאלה משפטית אחת והיא אופן סיווגו של פיצוי שקיבלה ניאופרם מחברת התרופות מרק. כאמור, ניאופרם סוברת שמדובר בפיצוי על אובדן נכס הוני מאחר שהפיצוי נועד לפצות אובדן מוחלט של מקור הכנסה חדש - הפצת תרופות בתחום האונקולוגי. המשיב סבור שמדובר בפיצוי על אובדן הכנסות עתידיות ולכן עסקינן בהכנסה פירותית. לפיכך יש רלוונטיות לשאלת הסיווג.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרס בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

19. באשר לשאלת האפליה - המידע חיוני לבדיקת החשש לאפלייתם של המערערים לרעה ביחס לנישומים אחרים. מידע זה מצוי באופן בלעדי בידי המשיב. יחד עם זאת למערערת מידע מהעיתונות בקשר להתייחסות רשות המיסים לעניין הפיצוי שקיבלה חברת מדינול בע"מ. כל השאלות המתייחסות לחברות אחרות הם בחינת ניסיון לדלות מידע בחינת "מסע דייג".

ועוד מושכלות ראשונים ראו ע"א 41/49 כיאט נ' כיאט, פ"ד ג' 113, שם התווה השופט (כתארו אז) אגרנט את "תורת השאלונים" ואת האיזונים שבין רלבנטיות השאלות לאי הכבדה יתרה על הנשאלים (השופט אגרנט מסתמך שם על פסיקה אנגלית משנת 1911. *Nash v. Layton*; (1911), 2 Ch. 71, 77).

ההלכה היא אפוא שאין לאפשר שאלון שיש בו הכבדה מיותרת על הנשאל והוא בחינת מסע צייד וכדברי המחבר משה קשת (ראו הזכויות הדיוניות וסדר הדין במשפט האזרחי (מה' 15, 2007), 765):

"הרשות להציג שאלות אינה מוגבלת לעובדות הישירות השנויות במחלוקת, אלא מתייחסת גם לכל עובדה אחרת שיש לה רלבנטיות לגבי העובדה הישירה (שם, 767 והאסמכתאות), אך נדרשת מניעת הכבדה יתרה על הנשאל (שם, 768-769) ואין מותר "דיג" (769-773).

וראו גם ע"א 3068/08 סונול ישראל בע"מ נ' מינה ליזרוביץ (פורסם בנבו 20.08.2008); אורי גורן סוגיות בסדר דין האזרחי מהד' 12 בע' 278.

20. המערערים הגישו למשיב רשימה ארוכה המחזיקה עשרות שאלות. אינני רואה מקום כי המשיב ייתן תשובות לכל השאלות שנשאלו. יש לשים אל לב, שברשות המיסים אין מידע מרוכז בדבר התיקים שמתנהלים אצל פקידי השומה ברחבי הארץ על סוגיהם כך שבאופן מעשי במידה שבית המשפט יחייב את המדינה ליתן תשובות לשאלון, בהתאם לבקשת המערערת, יחייב הדבר את רשות המיסים להקדיש זמן רב ואמצעים רבים לליקוט החומר. ברי כי הדבר מהווה הכבדה בלתי סבירה על רשות המיסים.

21. לפיכך בבואי לאזן בין כל האינטרסים המנויים לעיל, אתיר מספר שאלות המתייחסות לחברת מדינול. מבלי לחשוף פרטים בלתי נחוצים הקשורים לענייניה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-34264 ניאופרם בעמ נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 13-01-34321 פורר נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

העסקיים, הכנסותיה והוצאותיה של חברת מדינול, וכל זאת בהינתן שחלק מענייניה של מדינול נחשפו בעיתונות.

22. התוצאה היא שאתיר חמש שאלות המתייחסות רק לחברת מדינול. נוכח העובדה שאף לא אחת מהשאלות שבשאלון המבוקש לא התייחסה לחברת מדינול תציע המערערת חמש שאלות (ללא שאלות משנה) שיהיה בהם לדעתה להמחיש את עניין האפליה בינה לבין מדינול וזאת מבלי לפגוע בסודותיה המסחריים, במידע אודות הכנסותיה או הוצאותיה.

ניתנה היום, כ"ה שבט תשע"ו, 04 פברואר 2016, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט