



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 37920-01-12 נפתלי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער

רון נפתלי

ע"י ב"כ עוה"ד גיורא ארדינסט ותומר ויסמן

נגד

משיב

פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"י ב"כ עוה"ד אורית וינשטיין מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

החלטה

לפני בקשת המערער להורות למשיב לגלות מסמכים המצויים ברשותו בקשר להסכם שחתמה רשות המיסים מול חברת מעיינות עדן בע"מ (להלן: "מעיינות עדן").

הערעור דנן עוסק, בין היתר, במחלוקת שבין הצדדים אודות הפרשנות שיש להעניק להסכם שחתמה רשות המיסים מול המערער (להלן: "הסכם המערער"). הסכם המערער נחתם על רקע עסקה שנרקמה בשלהי שנת 2002, במסגרתה החלה חברת מעיינות עדן, אשר המערער החזיק במניותיה, במיזם משותף עם קבוצת המזון האירופאית DANONE (להלן: "עסקת דנונה"). בהסכם המערער נקבע כי המערער יעביר בלא חיוב במס את מניות מעיינות עדן לידי חברת אדתום בע"מ (להלן: "אדתום") שבשליטתו כנגד יצירת יתרת חוב לזכותו, כן נקבע כי מכירת מניות מעיינות עדן על ידי חברת אדתום במסגרת מימוש אופציה שהעניקה לבעל מניות אחר במעיינות עדן לא תהא חייבת במס ובנוסף נקבע כי "לא יחול מס בגין החזר יתרת החוב" מאדתום למערער. הצדדים לערעור חלוקים, בין היתר, אודות פרשנות הסכם המערער, ובפרט בשאלה האם חל חיוב במס בגין החזר יתרת החוב, במקרה שבו החוב הוחזר שלא כנגד רווחים (דיבידנדים או רווחי הון) שנבעו ממניות מעיינות עדן.

במקביל לחתימת הסכם המערער, חתמה רשות המיסים גם על הסכם מול חברת מעיינות עדן בנוגע לאופן מיסויה בגין עסקת דנונה (להלן: "הסכם החברה"). יצוין כי המערער, אשר אף היום משמש כיו"ר דירקטוריון מעיינות עדן, הוא שייצג את מעיינות עדן במסגרת המשא ומתן עם רשות המיסים ואף חתם בשמה על הסכם החברה. במסגרת הסכם החברה נקבע כי בגין העברת מניות חברות זרות המוחזקות על ידי מעיינות עדן (להלן: "החברות המוחזקות") לידי חברת בת חדשה שתוקם לצורך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 37920-01-12 נפתלי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

העסקה יוטל מס בגובה חלק מעליית ערך מניות חברת הבת. כן נקבעו הסדרים שונים בנוגע לשיעורי המס, מועדי הדיווח והתשלום של המס והשפעת מיסוי עליית הערך על אופן מיסוי דיבידנד שיחולק בעתיד מתוך רווחים אלו.

המערער טוען כי יש להעביר לידי מסמכים שברשות רשות המיסים בקשר להסכם החברה, זאת מכמה טעמים. ראשית, טוען המערער כי הסכם המערער והסכם החברה נחתמו באותו היום בקשר עם אותו עניין, כאשר המשא ומתן לגבי ההסכמים נוהל על ידי אותם הגורמים ובסופו של יום נחתמו ההסכמים על ידי אותם הגורמים. הדבר מצביע לטענת המערער כי להסכם החברה רלוונטיות לעניינו ויש להתיר לו לעיין במסמכים הקשורים להסכם זה. המערער נסמך גם על מכתבו של מר ארז כהן, המפקח שדן בהשגת המערער, מיום 30.7.2012 בו ציין מר כהן כי **"מסמכים שנוגעים למחלוקות בצווים מחברות קשורות ו/או מסמכים שמקורם בתיקי החברות הקשורות"** שימשו **"לצורך עריכת הצווים נשוא הערעור"**. בהקשר זה יצוין כי המשיב גילה למערער מסמכים שונים הקשורים למעיינות עדן, כגון דוחות כספיים של החברה, דוחות מיידים של החברה בקשר עם עסקת דנונה ותקצירי השומה של החברה לשנים 2004 – 2010. לבסוף, טוען המערער כי העובדה כי טיוטה של הסכם המערער נמצאה על ידי המשיב בקלסר שבו נמצאים מסמכים הקשורים להסכם החברה, מעידה על רלוונטיות מסמכים אלו לערעור דנן.

לאחר שבחנתי את הדברים החלטתי כי אין להתיר את גילוי המסמכים המבוקשים. נקודת המוצא לגילוי ולעיון במסמכים במהלך המשפט היא גילוי מירבי. עם זאת, זכות העיון אינה בלתי מוגבלת והיא כפופה להוראות חיסיון. הוראת חיסיון שכזו קיימת בסעיף 231 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **"הפקודה"**), אשר קובע כי על **"הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה"** לראות כל מסמך או ידיעה שהובאו לפניו **"כדבר שבסוד"**. תכלית הוראת חיסיון זו היא כפולה – להגן על פרטיות הנישום מחד, ולעודד נישומים לדווח לרשות דיווח אמת על הכנסותיהם מאידך. לאור תכלית זו נקבע בפסיקה כי הוראת החיסיון לא תחול בנוגע למסמכים הנוגעים לשומת הנישום עצמו, שכן מטבע הדברים אין טעם להגן על פרטיות הנישום מפני עצמו. לפיכך, על רשות המיסים חלה החובה לגלות לנישום כל מסמך ששימש בקביעת שומתו (ראו: רע"א 291/99 ד.נ.ד. **אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד נח(4) 221).

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 37920-01-12 נפתלי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הגילוי הנדרש לשם עשיית צדק בהליך המשפטי (ראו: רע"א 1917/92 **יעקב סקולר נ' ניצה ג'רבי**, פ"ד מז(5) 764; בע"מ 3542/04 פלוני נ' פלונית, ניתן ביום 20.6.2005 [פורסם בנבו]; רע"א 5772/99 דן מרגליות נ' בנק הפועלים למשכנתאות, ניתן ביום 18.11.1999 [פורסם בנבו]).

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 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.

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. בע"מ 1054-09, **ד"ר כהן עדי נ' פקיד שומה רחובות**, מיסים כד/4-ה-227 (אוגוסט 2010), קבעתי כי על המשיב להציג למערער נתונים בדבר תחשיב שעשה בהתבסס על נתוני נישומים אחרים מבלי לחשוף פרטים מזהים של אותם נישומים. גישה דומה ננקטה על ידי בית המשפט העליון ברע"א 10144/06, **מדינת ישראל נ' פרמה גורי בע"מ**, מיסים כד/2-ה-94 (אפריל 2010), שם 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**".

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). שם התיר בית המשפט העליון לגלות פרטים אודות חברות נישומות אחרות, מאחר שדובר במקרה "**חריג בנסיבותיו**" בו החברות האחרות הנפיקו חשבוניות פיקטיביות והופעלו על ידי אנשי קש שנפוצו לכל עבר. בין הטעמים שצוינו שם להחלטה החריגה הם כי "**אין כל תכלית ראויה בהגנה על פרטיותן וסודותיהן העסקיים כביכול של אותן חברות**", לאור היותן חברות פיקטיביות, וכי "**ממילא גם אין טעם כי המשיבה תנסה לזמנם כעדים** (את בעלי החברות, מ.א.) **תוך דרישה שיגיעו לעדות עם ספרי החברות**". דומני כי החלטה חריגה זו מעידה דווקא על הכלל כי ברגיל על הנישום להוכיח שאין ביכולתו להסתמך על ראיות חליפיות בטרם יגולו לו המסמכים המבוקשים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 37920-01-12 נפתלי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מן הכלל אל הפרט. המערער לא הצליח להוכיח את החשיבות והחיוניות של המסמכים המבוקשים לערעור דנא. אמנם מדובר במסמכים הנוגעים לאופן מיסוי עסקת דנונה, אך למעשה ההסכמים השונים עוסקים בפנים שונים של עסקה זו. בעוד הסכם המערער עוסק בחיובו במס בגין העברת המניות ויצירת יתרת החוב לזכותו בחברת אדתום, הרי שהסכם החברה עוסק בחיוב מעיינות עדן במס בגין העברת מניות החברות המוחזקות לחברה אחרת. עסקת דנונה הורכבה הן מהעברת מניות מעיינות עדן שברשות המערער לחברת אדתום והן מהעברת מניות החברות המוחזקות לחברה אחרת. מבחינה זו, מדובר בשני מרכיבים נפרדים ולא קשורים של אותה העסקה ואין מקום להניח כי אופן מיסוי האחד ישפיע על האחר. מסיבה זו אף נחתמו שני הסכמים שונים עם צדדים שונים, שאינם כרוכים זה בזה בשום אופן. בהליך זה תוקף המשיב את פרשנות המערער להסכם המערער, בעוד הסכם החברה נותר על כנו. תקיפה זו אפשרית משום שמדובר בהסכמים העוסקים בסוגיות שונות בתכלית ובאירועי מס אחרים. משום כך אין סיבה מיוחדת להניח כי המשיב הסתמך בשומת המערער על מסמכים ששימשו במסגרת המשא ומתן לקראת כריתת הסכם החברה.

המערער מציג ראיות התומכות בטעמו בעמדתו כי מסמכים אלו שימשו בקביעת שומתו. במכתבו של מר ארז כהן, מיום 30.7.2004, נכתב כי המשיב הסתמך על מסמכים שמקורם בתיקי החברות הקשורות. בהתאם, המשיב המציא למערער מסמכים מסוימים הקשורים למעיינות עדן – תקצירי שומות, דיווחים מיידים ודוחות כספיים. מסמכים אלו קשורים מטיבם לכלל מרכיבי העסקה – כולל אלו הקשורים לשומת המערער – ולכן סביר ששימשו את המשיב בקביעת השומה, ולכן הומצאו למערער. עם זאת, אין להסיק מכאן כי מסמכים אחרים, אשר קשורים רק להסכם החברה ולא לעסקת דנונה בכללותה, שימשו את המשיב בקביעת שומת המערער.

עוד טען המערער כי העובדה שטיוטת הסכם המערער נמצאה בתיק מעיינות עדן מעידה על כך כי המסמכים בתיק זה קשורים לשומת המערער. עם כל הכבוד, תיוק שגוי אינו מקנה את הזכות לעיין במסמכיהם החסויים של נישומים אחרים ואינו מצביע כלל על הרלוונטיות של אותם מסמכים לענייננו.

על פני הדברים המסמכים המבוקשים על ידי המערער אינם קשורים לשומתו והוא אינו זכאי לגילויים. המערער לא הציג לי תשתית ראייתית מינימלית לסתור הנחה זו. יוזכר עוד כי המערער היה בעל מניות ונושא משרה בחברת מעיינות עדן, והוא שניהל את המשא ומתן מטעמה מול רשות המיסים בקשר לניסוח הסכם החברה וחתם על ההסכם הסופי. יש להניח כי לו למסמכים אלו הייתה באמת רלוונטיות כלשהי להסכם המערער, יכול היה המערער לפחות להצביע על הדברים ביתר בהירות, ולא להסתפק באמירות בעלמא כי רלוונטיות המסמכים נובעת מעצם היותם חלק "מהסדר מס כולל בין הצדדים" (סעיף 20 לבקשת המערער). כאמור לעיל, לא מדובר בהסדר מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 37920-01-12 נפתלי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

כולל, אלא בשני הסדרי מס נפרדים שנחתמו על ידי גורמים שונים – מעיינות עדן והמערער – כל אחד בגין אירוע מס אחר בתכלית.

זאת ועוד, מאחר שהמערער עצמו ניהל את המשא ומתן וחתם על ההסכמים בשם מעיינות עדן והוא אף מכהן גם כיום כיו"ר דירקטוריון החברה, נראה כי אין כל קושי אמיתי להציג ראיות חליפיות שלא יחייבו פגיעה בחיסיון. המערער יכול להעיד בעצמו או להעיד אחרים לגבי הסכם החברה והמשא ומתן שקדם לו, המערער יכול להציג מסמכים שנמצאים בחזקתו האישית, המערער יכול לפנות לחברה בבקשה להסרת החיסיון ולהעברת המסמכים המבוקשים לידי ועוד. איני רואה לנכון להתיר למערער לעיין במסמכים חסויים על פי חוק של החברה, כאשר הוא יכול בנקל לפעול להסרת החיסיון, מתוקף תפקידו, או להמציא ראיות חלופיות ברות-ערך, מתוקף מעורבותו בעבר בהליכי השומה של החברה. העובדה שעל אף מעורבותו של המערער כאמור ותפקידו פונה הוא לקבל המידע מהמשיב דווקא מעוררת תמיהה בלשון המעטה ולו מהטעם שדרך המלך של המערער לקבל המסמכים היא מעם החברה.

לאור האמור, אני דוחה את בקשת המערער לגלות לו את המסמכים הקשורים להסכם החברה שבידי המשיב.

המערער ישא בהוצאות המשיב בקשר עם בקשה זו ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב בסכום כולל של 3,600 ₪. מועד קדם המשפט הקבוע ליום 24.6.13 יישאר ללא שינוי. ניתנה היום, ח' תמוז תשע"ג, 16 יוני 2013, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט