לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

קרונה רזין (2016) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין

נגד

משיב

מנהל מס ערך מוסף אזור השרון
ע"י ב"כ עוה"ד רויטל בן-דוד ולירון ברנד-קויפמן
פמת"א (ת"א)

החלטה

לפניי בקשה לגילוי מסמכים – תכתובת דוא"ל שבין המשיב בערעור ובין רשות ניירות ערך.

רקע בתמצית ועיקרי טענות הצדדים

1. המערערת הגישה את ערעור המס דנן, בין היתר, ביחס לשאלה האם אג"ח שהנפיקה המערערת מהוות ניירות ערך לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**"). לעמדת המערערת, מדובר בניירות ערך, ועל כן העסקה שבה הונפקו היא עסקה פטורה ממע"מ. ואילו המשיב סובר כי האג"ח שהונפקו אינן ניירות ערך, ועל כן העסקה חייבת במע"מ. יוער, כי הגדרת "ניירות ערך" בחוק מע"מ היא "**כמשמעותם בחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968**".

2. בסעיפים 74 – 75 לכתב התשובה לערעור, ציין המשיב כי קיבל מרשות ניירות ערך את עמדתה בקשר לשאלה הנ"ל. עם זאת, הוא טען בסעיף 75 כי ה"**התייחסות היא ודאי פנימית, חסויה על פי דין, ובעניינינו, חל בעניינה חיסיון עורך דין לקוח ואף מוגנת לפי חוק חופש המידע... עוד יציין המשיב, כי ההתייחסות ניתנה תוך הסתייגות מהגשתה לבית המשפט או העברתה לצד ג'...**".

3. המערערת הגישה את הבקשה דנן לגילוי עמדת רשות ניירות ערך. לדידה, עומדת לה הזכות לעיין בעמדת רשות ניירות ערך, ואי-גילוי העמדה יקפח את זכותה להליך הוגן.

http://www.CapiTax.co.il/Attachments/2503-01-25.pdf

4. המשיב הגיש את תשובתו לבקשה. בתשובה לבקשה טען המשיב כי המסמכים אינם רלוונטיים לבירור הערעור, כי אין בידו עמדה סדורה של רשות ניירות ערך וכי מדובר בהתייעצות בתכתובת דוא"ל בין המחלקה המשפטית של המשיב למחלקה המשפטית ברשות ניירות ערך, הן לבחינה עקרונית רוחבית של הסוגיה והן ביחס לטענות המערערת. לדידו, התייחסות רשות ניירות ערך חוסה תחת חיסיון עו"ד-לקוח, שהוא חיסיון מוחלט שלא ניתן להסירו. כמו כן, רשות ניירות ערך נתנה התייחסותה תוך הסתייגות מהעברתה לצדדים שלישיים.

5. המערערת הגישה תגובה לתשובה בה חזרה על טענותיה והגיבה לטענות המשיב.

6. ביום 2.4.2025 התקיים דיון קדם משפט בערעור במסגרתו גם נדונה הבקשה. במסגרת הדיון חזרה ב"כ המשיב על הטענה כי לא ניתן לגלות את המסמכים עקב קיומו של חיסיון עו"ד לקוח (ראו למשל, עמ' 2, ש' 32 ; עמ' 3, ש' 3 ו-25 – 26 לתמליל הדיון). יצוין כי במסגרת הדיון שאל בית המשפט את ב"כ המשיב האם מדובר בחיסיון מסמכים שהוכנו לצורך הליך משפטי, אלא שב"כ המשיב השיבה כי מדובר בחיסיון עו"ד-לקוח (עמ' 2, ש' 37 – עמ' 3, ש' 3 לתמליל הדיון).

7. בתום הדיון נתן בית המשפט החלטה בה הנחה, בין היתר, כדלקמן: "**ב"כ המשיב הודיעה כי תפנה לרשות ניירות ערך בנוגע לגילוי עמדתה/תכתובות בין הצדדים לבית המשפט. במקרה שבו תהא התשובה שלילית, יגיש המשיב עד לתאריך 15.5.2025 הודעה מטעמו בה יפרט מדוע לדידו חל על העמדה/תכתובות חיסיון עו"ד לקוח ומדוע חל חיסיון מסמכים שהוכנו לקראת הליכים משפטיים, בהינתן שרשות ניירות ערך אינה משמשת כב"כ המשיב ושהפנייה לרשות ניירות ערך נעשתה ככל הנראה לאחר או במקביל להודעה על מחיקת הערעור הראשון. בהקשר זה, ייתכן כי על מנת לבחון את השאלה, האם אכן מדובר במסמכים שהוכנו לקראת הליכים משפטים בהתאם להלכה הפסוקה, בית המשפט יורה על מסירת המסמכים לעיונו**".

8. ביום 6.6.2025, לאחר קבלת ארכה, הגיש המשיב "הודעת עדכון". בהודעה, הציג המשיב את עמדת רשות ניירות ערך. לעמדת רשות ניירות ערך, מדובר בתכתובת פנימית חסויה בין שתי רשויות. כן ביקשה רשות ניירות ערך, כי אם בית המשפט יורה על גילוי המסמכים, תינתן לה הזכות למסור עמדה מעודכנת מטעמה לאחר בחינת כלל מסמכי המערערת, ולצורך כך יוסר החיסיון שחל על מסמכים אלו. יצוין, כי המשיב לא הביא בהודעת העדכון את עמדתו שלו, והוא לא טען לעניין חיסיון המסמכים מכוח חיסיון עו"ד-לקוח או חיסיון מסמכים שהוכנו לקראת משפט כפי שהתבקש בהחלטה מיום 2.4.2025.

9. בהחלטה מיום 9.6.2025 נקבע כדלקמן: "**מהודעת המשיב עולה כי המסמכים המבוקשים חסויים עקב היותם תכתובות פנימיות. משכך, נראה כי מדובר בחיסיון יחסי שלבית המשפט סמכות להסירו, בהתחשב בשיקולים ובאינטרסים שונים. על מנת לבחון את טענת החיסיון ולאזן בין האינטרסים השונים, יעביר המשיב את המסמכים לעיוני במעטפה סגורה עד לתאריך 17.6.2025 ולאחר מכן אחליט בעניין (וראו למשל, רע"א 7461/16 מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ נ' פן דור תעשיות בע"מ (29.11.2016); יצחק עמית חסיונות ואינטרסים מוגנים - הליכי גילוי ועיון במשפט האזרחי והפלילי, פרק כ"ו (2021)). זאת ועוד, לאור העובדה כי המסמכים הרלוונטיים של המערערת לא גולו לרשות ניירות ערך עקב החיסיון הנתון למערערת, וכתוצאה מכך עמדת רשות ניירות ערך מהווה עמדה כללית (דבר המשפיע גם על שאלת הרלוונטיות של התכתובות הפנימיות), ראוי כי המערערת תסכים להסרת החיסיון על מסמכיה, על מנת שרשות ניירות ערך תוכל לבחון לגופו של עניין את המקרה, ולהחליט האם היא מעוניינת להגיש עמדה קונקרטית בנושא. מכל מקום, הגשת עמדת הרשות תידון לאחר הכרעתי בעניין התכתובות הפנימיות**".

10. ביום 16.6.2025 המערערת הגישה תשובה להודעת העדכון ממנה עולה כי היא אינה מתנגדת, ואף תומכת, בהסרת החיסיון על מנת שתובא עמדה קונקרטית של רשות ניירות ערך בעניינה.

11. ביום 30.6.2025 מסר המשיב את המסמכים במעטפה סגורה לעיון בית המשפט, ולאחר עיון בהם הגיעה העת להכריע בעניין.

<u>דיון והכרעה</u>

12. לאחר עיון בתכתובת שהוגשה לעיוני ולאחר ששקלתי בעניין מצאתי להורות על גילוי התכתובת בין המשיב ובין רשות ניירות ערך.

13. תחילה, יש להסיר מן הפרק את הטענה כי מדובר בתכתובת שחוסה תחת חיסיון עו"ד-לקוח. רשות ניירות ערך אינה מייצגת את המשיב, והיא אינה באת-כוחו. הפרקליטות היא שמייצגת את המשיב והיא באת-כוחו, ומובן מאליו שבית המשפט לא היה מורה על חשיפת תכתובת שבין הפרקליטות למשיב. המשיב פנה אל רשות ניירות ערך מתוקף מומחיותה המקצועית, ולא לשם ייצוגו. לא בכדי, בהודעת העדכון מיום 6.6.2025, לא חזר המשיב על טענתו כי מדובר במסמכים שחוסים תחת חיסיון עו"ד-לקוח, וזאת על אף החלטתי מיום 2.4.2025.

14. בסופו של דבר, בהודעת העדכון טען המשיב אך לחיסיון המסמכים עקב היותם תכתובת פנימית חסויה. אכן, מדובר בתכתובת פנימית בין שתי רשויות, שאינה חייבת בגילוי. אולם, מדובר בחיסיון יחסי, שלבית המשפט סמכות להסירו (וראו החלטתי מיום 9.6.2025).

15. לאחר עיון בתכתובת, אני סבורה כי האינטרס שבגילוי התכתובת גובר על האינטרס שבחסיונה, שבעיקרו נובע מחשש המשיב מ"אפקט מצנן" על עבודת הרשות והוא נועד לאפשר שיח כן וחופשי של אנשי הרשות.

16. מן הצד האחד, אני סבורה כי התכתובת רלוונטית ביותר למחלוקת דנן, והיא תסייע בגילוי האמת ועשיית משפט צדק. לאור הגדרת ניירות ערך בחוק מע"מ "כמשמעותם בחוק ניירות ערך", התייחסות רשות ניירות ערך למקרה דנן יכולה ללמד על האופן בו ראוי להתייחס לאג"ח לפי חוק ניירות ערך. למותר לציין שגם למערערת אינטרס בגילוי המסמכים, והם יכולים לסייע לה רבות בהליך.

אני סבורה שגם אינטרס הציבור בשקיפות שלטונית הוא טעם לגילוי המסמכים. כפי שאפרט להלן, הפנייה לרשות ניירות ערך נעשתה גם במסגרת קבלת עמדה רוחבית. סביר להניח, שאם עמדת רשות ניירות ערך הייתה תומכת בעמדת המשיב, הרי שהוא היה מגלה את העמדה. קשה בעיניי כי רשות שלטונית תסתיר מסמך מדיניות אך מפאת שהוא אינו תומך בעמדתה, בייחוד כאשר צד פרטי, שהוא אינו רשות, אינו נהנה מאותו חיסיון.

17. מן הצד השני, לא מצאתי כי גילוי המסמכים יגרום לאפקט מצנן שיפגום בעבודת הרשויות. המשיב פנה לרשות ניירות ערך לשם קבלת עמדתה, והוא לא פנה אליה כחלק מהחלפת דעות או סיעור מוחות שנועד לצורך דיון כן וחופשי שבמסגרתו עולים רעיונות שונים. על המשיב לדעת, כי כאשר הוא פונה לקבל עמדה מקצועית-רוחבית, ייתכן כי תתקבל עמדה שאינה לרוחו, וייתכן כי הוא יצטרך לגלותה. למותר לציין כי הדבר שונה מתרשומות פנימיות שהוחלפו בין נציגי המשיב, שככלל אין לגלותן.

18. יפים לענייננו הדברים האמורים בעניין רע"א 7461/16 **מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ נ' פן דור תעשיות בע"מ**, פסי' י"ז (29.11.2016):

> **"אשר לאופן שבו נדרש בית המשפט לבחון את טענת החיסיון הלכה למעשה. לשיטת המבקשת, 'די בכך שעובד הציבור יחשוש כי בית המשפט יבחן את תוכן המסמכים הפנימיים לגופם וכי יתכן שבסופו של יום יחייב הוא את הרשות לגלותם' לשם קביעת היתכנותו של 'אפקט מצנן' המצדיק החלת חיסיון על**

המסמכים (פסקה 38; ההדגשה במקור). ככל שהדברים שובי לב, ויש להידרש אליהם ברצינות ראויה, מתוך הרצון לאפשר לאנשי הרשות ביטוי וויכוח חופשיים, חוששני כי אין להלום גישה גורפת זו כמות שהיא, המונעת מעיקרא כל אפשרות מעשית להורות על גילוי תכתובות ותרשומות של ועדה מינהלית; ומשכך – מאיינת את תכליתה של תקנה 119, עליה עמדתי בפסקה י"ג מעלה, המאפשרת לבית המשפט לעיין ולהכריע, וגם לסנן, והיא מפתח חשוב. אשר על כן, מצאתי – ומטבע הדברים, כך לאחר עיון במסמכים גופם – כי לא נפל פגם בהחלטתו של בית המשפט המחוזי אף מבחינה זו; וזאת, במיוחד, כאמור, נוכח הרלבנטיות הנטענת לגבי מסמכים אלה, כיון שהתביעה מופנית, בין היתר, כנגד תהליך קבלת ההחלטות בועדה. המבקשת אמנם טענה לרלבנטיות מועטת של המסמכים, אך לאמון הציבור דרוש אור השמש גם כדי למנוע חשדות – לא מוצדקים ככלל, כמובן – של הסתרה. אשר לערך המוגן ולהפגת חששותיהם של עובדי הציבור, אודה ולא אבוש כי כמזכיר הממשלה נאבקתי על חיסוי דיוני הממשלה כדי לאפשר לשרים התבטאויות כנות ולא 'דיבור לפרוטוקול' מחשש הדלפות, וכדי שלא תהא ישיבת הממשלה שקולה למסיבת עיתונאים. ואולם, הכלל אינו יכול להיות אוניברסלי, ועל עובד הציבור ליתן אמון בבית המשפט שעליו – אכן – להקפיד ולתת ליבו לצורך בחיסוי חלקים שהם דיונים פנימיים, אשר גילוים עלול ליצור את 'אפקט הצינון', ופעמים יהא זה צורך מלא ופעמים חלקי".

19. רשות ניירות ערך חוששת כי עמדתה הראשונית תעבור לצדדי ג' באופן לא מבוסס. לפיכך, ועל מנת לאזן חשש זה, יובהר כי גילוי המסמכים יחול ביחס להליך הנוכחי בלבד ואל למערערת לגלותו או לעשות בו שימוש אחר. כמו כן, ניתנת לרשות ניירות ערך האפשרות להגיש עמדה מסודרת, בהתבסס על מסמכי המערערת הרלוונטיים שחסיונם יוסר בהתאם לעמדת המערערת מיום 16.6.2025. אם תבחר להגיש את העמדה, עמדת רשות ניירות ערך תוגש עד לתאריך 7.9.2025.

20. על אף שהדבר לא נטען בפניי, ביני לביני התלבטתי, האם מדובר במסמכים שהוכנו לקראת משפט והאם יש להורות על חסיונם מטעם זה. מעיון בתכתובות עולה כי מדובר במסמכים שהוכנו, בין היתר, כחלק מניהול הליך ערעור אל מול המערערת. אולם, לא מצאתי כי יש בכך כדי לדחות את הבקשה. **ראשית**, המשיב ורשות ניירות ערך לא טענו כך, וזאת על אף החלטתי מיום 2.4.2025. **שנית**, ספק אם <u>המטרה הדומיננטית</u> של התכתובת היא ההליך המשפטי שהתנהל בין הצדדים, שכן מצוין במסגרת התכתובת "שמדובר **בסוגיה רוחבית**... המדובר בנושא עקרוני של פרשנות, האם במקרים כאלה ניירות מסוג כזה יעלו לכדי נייר ערך לצורך החלת דיני ניירות ערך או לאו" (ההדגשה

במקור – י"ס, וראו גם סעיפים 4 ו-8 לתשובה לבקשה לגילוי מסמכים וכן עמ' 4, ש' 30 – 33 לתמליל הדיון, שבכולם טוען המשיב כי מדובר בעמדה רוחבית). ראוי לציין כי במקרה של ספק, הכף תיטה לגילוי המסמך (וראו יצחק עמית **חסיונות ואינטרסים מוגנים - הליכי גילוי ועיון במשפט האזרחי והפלילי** 510 (2021) (להלן: "**עמית**")). **שלישית**, קיימת מחלוקת בשאלה, מהו סוג החיסיון שחל על מסמכים שהוכנו לקראת משפט, האם מדובר בחיסיון מוחלט או יחסי, שלבית המשפט סמכות להסירו. זאת ביתר שאת כאשר המסמכים הוכנו על ידי בעל הדין, כבענייננו (**עמית**, בעמ' 520). **רביעית**, המסמכים הוכנו במסגרת ערעור מס שהגישה המערערת ונמחק לבקשת המשיב, ולא במסגרת ההליך הנוכחי. אומנם מדובר בהליכים דומים, אך לא זהים, כך שלא ברור האם החיסיון חל גם בהליך הנוכחי (**עמית**, בעמ' 507 והאסמכתאות שם).

21. סיכומם של דברים, אני מקבלת את הבקשה לגילוי התכתובת עם רשות ניירות ערך. כאמור, לרשות ניירות ערך הזכות להגיש עמדה קונקרטית עד לתאריך 7.9.2025. הבקשה המקדמית מטעם המערערת תוגש אף היא עד לתאריך הנ"ל.

המשיב ישלם את הוצאות הבקשה בסך של 7,500 ש"ח.

תז"פ 7.9.2025.

ניתנה היום, י"א תמוז תשפ"ה, 07 יולי 2025, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת