



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

המערערת

בעניין: עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד עפר גרנות, איריס וינברגר

- נ ג ד -

רשות המיסים בישראל

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרח)

המשיבה

1
2

החלטה

3

4 החלטה זו עוסקת בבקשת המערערת לקבלת צו לגילוי ועיון במסמכים. במסגרת הבקשה
5 עתרה המערערת להורות למשיבה, רשות המיסים בישראל, לגלות לה את העקרונות
6 והשיקולים העומדים בבסיס ההסכמים שבין המשיבה לבין קופות החולים לעניין סיווגם של
7 בתי המרקחת של קופות החולים כמלכ"ר, ולהורות למשיבה לתמוך בתצהיר את תשובתה
8 בעניין סיווגה של סוכנות הביטוח של בנק דיסקונט (חברת דיסקונט למשכנתאות לבית סוכנות
9 לביטוח (2005) בע"מ) (להלן: "דיסקונט") כ"מוסד כספני" וזאת בהמשך לתשובתו אליה.

10

פתח דבר

11 1. ערעור זה עוסק בהחלטת המשיבה לדחות את בקשת המערערת לשינוי סיווגה
12 מ"מעוסק מורשה" ל"מוסד כספני". הערעור הוגש בהתאם להוראות סעיף 64(א)
13 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

14

15 2. המערערת היא סוכנות ביטוח למשכנתאות, בבעלות ובשליטה מלאה של בנק
16 ירושלים. בעקבות שינוי רגולטורי (של המפקח על הבנקים) הוצאה הפעילות
17 מהבנק והועברה לחברה שבבעלותו ובשליטתו המלאה של הבנק.

18

19 3. המערערת הגישה למשיב, בהתאם להוראות סעיף 58 לחוק מע"מ, בקשה לשנות
20 את סיווגה "מעוסק מורשה" ל"מוסד כספני" בהתאם לסיווגו של בנק ירושלים.
21 לטענתה, העובדה שהיא עוסקת במכירת כיסוי ביטוחי למשכנתאות של לקוחות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 בנק ירושלים בלבד ולאור העובדה שברשיון סוכן הביטוח שלה, נקבע כי היא אינה
2 יכולה להרחיב את עיסוקה, ומוצרי הביטוח שהיא מציעה מעבר לאמור, יש מקום
3 לסווגה כסיווג הבנק ולא כעוסק מורשה.
4
5 .4. בקשר לאמור, הפנתה המערערת במסגרת דיוני השימוע את המשיבה לעניינה של
6 דיסקונט ובהמשך לכך התייחסה לעניין זה בפרק ג' לערעור שהגישה.
7
8 .5. במסגרת דיון שהתקיים ביום 28.4.21 נטען מפי ב"כ המשיבה (פרוטוקול, ע' 3, ש'
9 (7-4)
10 **"לשאלת בית המשפט ביחס לחברות בנות נוספות של בנקים**
11 **למשכנתאות, פרט לחברת הבת של בנק דיסקונט, אליה המערערת**
12 **התייחסה בכתב הערעור בטענה שהיא מסווגת כמוסד כספי בהתאם**
13 **לסעיף 142 לחוק אנו עושים בחינה של כל הנושא הזה והבחינה טרם**
14 **הושלמה. ככל שיתברר שיש עוד חברות בנות כמו המערערת יבחנו**
15 **ברשות המיסים את שינוי הסיווג שלהם".**
16
17 .6. בהמשך לדיון נקבע כי המערערת תוכל לשלוח למשיב בקשות הנוגעות לכתב
18 התשובה שהוגש מטעמו והמערערת הודיעה (ביום 24.5.21) כי היא העבירה למשיב
19 בקשה לגילוי ועיון במסמכים.
20
21 .7. בהמשך לאמור, הוגשה הבקשה דנן. בהמשך לכך, הוגשה תגובת המשיבה וכן
22 תשובת המערערת לתגובת המשיבה.
23
24 .8. אבקש להקדים להביע צער על כך, שלאור עומס חריג בלשכה, לא התאפשר
25 להקדים את הטיפול בבקשה דנן והוא טופל בהתאם לסדר הדחיפות בבקשות
26 שהונחו על שולחני.
27 **הבקשה**
28 .9. כאמור, הבקשה נחלקת לשני עניינים:
29 א. בקשה להורות למשיבה לגלות למערערת את העקרונות והשיקולים העומדים
30 בבסיס ההסכמים שבין המשיבה ובין קופות החולים לגבי סיווגם של בתי
31 המרקחת של קופות החולים כמלכ"ר.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 ב. בקשה להורות למשיבה לתמוך בתצהיר את תשובתה למערערת, כי אין לרשות
2 המיסים כל מידע בקשר עם סיווגה של סוכנות הביטוח של בנק דיסקונט
3 (חברת דיסקונט למשכנתאות לבית סוכנות לביטוח (2005) בע"מ) כ"מוסד
4 פיננסי".
5
6 10. לטענת המערערת, יש להורות למשיב לגלות לה את העקרונות והשיקולים
7 העומדים בבסיס ההסכמים שלה עם קופות החולים בנוגע לבתי המרקחת. לטענת
8 המערערת, מדובר בזכותה לקבל מידע מהמשיבה וכי על המשיבה חלה חובה
9 לגלות ולאפשר עיון בעקרונות על-פיהם הגיעה עם קופות החולים להסכמות
10 האמורות.
11
12 11. המערערת מפנה לפסיקה עניפה הנוגעת לזכות העיון והגילוי שבתיקי מס ועל זכותו
13 של נישום לקבל מסמכים הנוגעים גם לצדדים שלישיים, כמו במקרה דנן.
14
15 12. עוד טוענת המערערת כי, גילוי כאמור, יאפשר לה להוכיח את טענת האפליה
16 שנטענה על-ידה בנוגע לסירובה של המשיבה לסווגה כמוסד כספי בעוד היא פעלה
17 באופן דומה במקרים אחרים (כגון מקרה קופות החולים).
18
19 13. לטענת המערערת, העובדה שהמשיבה סיווגה את דיסקונט כמוסד כספי מהווה
20 הפליה אסורה כנגדה והמשיבה סירבה לפרט את שיקוליה בנוגע לקבלת ההחלטה
21 לגבי דיסקונט וזאת משום שטען כי אין לו כל מידע בנוגע לאמור.
22
23 14. המערערת טענה כי בנסיבות העניין מתאים להורות למשיבה לתמוך את תשובתה
24 בנוגע לבנק דיסקונט בתצהיר וזאת על מנת שהדבר ייבחן במסגרת חקירה נגדית
25 (וראו בקשר לכך, ס' 13 לבקשה).

תגובת המשיבה

- 26
27 15. בכל הנוגע לבקשת המערערת לתמוך תשובת המשיבה בתצהיר – המשיבה טענה
28 כי תקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור) תשל"ו-1976 (להלן:
29 "התקנות") מחריגות את הקבוע בסעיפים 56-60 לתקנות סדר הדין האזרחי
30 התשע"ט-2018 (להלן: "תקסד"א"), ועולה מהן כי אין כל חובה למשיבה להשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 על תשובתה בתצהיר ודי במתן המענה שניתן על ידי המשיבה בקשר לכך.
2
3 16. לגבי הבקשה לקבל ולעיין במסמכים הנוגעים לקופות החולים טענה המשיבה כי
4 אין מקום לקבל את הבקשה בשל הסיבות הבאות:
5 א. הרחבת חזית אסורה – המשיבה טענה כי המערערת לא העלתה במסגרת
6 הליכי השימוע ובמסגרת כתב הערעור טענות הנוגעות לקופות החולים. כלל
7 טענות האפליה מטעם המערערת נטענו ביחס לבנק דיסקונט בלבד. לאור
8 האמור, המשיבה טוענת כי יש מקום לדחות את הבקשה רק בשל כך.
9 ב. רלוונטיות להליך – המשיבה טענה כי המערערת לא הראתה כיצד מסמכים
10 הנוגעים לקופות החולים רלבנטיים להליך. לאור האמור, המשיבה טוענת כי יש
11 מקום לדחות את הבקשה בשל חוסר רלוונטיות. נטען גם כי המערערת פטרה
12 עצמה מהגשת תצהיר לתמיכה בבקשה. לטענת המשיבה, לא היה מקום שלא
13 לתמוך את הבקשה בתצהיר לאור העובדה שבכדי לקבל מסמכים יש להראות
14 כיצד המסמכים רלבנטיים לענייננו ובמקרה דנן הדבר לא נעשה ולא בכדי לא
15 צורף תצהיר לאימות העובדות הנוגעות לבקשה.
16 ג. המסמכים המבוקשים נוגעים לצדדים שלישיים – הלכה ידועה היא כי
17 מסמכים המבוקשים בנוגע לצדדים שלישיים חוסים תחת חסיון וחשיפתם
18 מהווה חריגה מהוראות הגילוי וכי יש לפרשם בצמצום ובדוקנות. נטען כי
19 המקרה דנן, אינו מתאים לחשיפת המידע אודות קופות החולים אשר אינן צד
20 לעניין והמסמכים האמורים לא עמדו בבסיס החלטת המשיבה בשימוע שנערך
21 למערערת והמסמכים והחומרים הקשורים אליו חוסים תחת הוראות
22 הסודיות. נטען כי ניתן היה לחשוף מסמכים או הוראות מסוימות ככל
23 שהמערערת הייתה מצביעה על נימוק משכנע מדוע החומרים דרושים עבורה,
24 אלא שהמערערת לא הצביעה על נימוק שכזה ולכן דין בקשתה להידחות.
25
26 17. בהמשך לאמור, טענה המשיבה כי דין הבקשה על שני ראשיה להידחות.

דיון והכרעה

- 27
28 18. בכל הנוגע לבקשת המערערת להגשת תצהיר התומך בתשובת המשיבה, הפכתי
29 בבקשה ובתשובה לתגובה ולא מצאתי מקור חוקי אליו מפנה המערערת בבקשה.
30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 צודקת המשיבה כי תשובותיה בהתאם להוראות התקנות, מצדיקות לפטור אותה
2 מהגשת תצהיר בנסיבות האמורות ואין הדבר פוטר את נציגיה מלענות לשאלות
3 שיישאלו בקשר לכך במסגרת חקירתם הנגדית.
4
- 5 20. לאור האמור, **לא מצאתי לנכון לקבל את בקשתה של המערערת בנוגע לצירוף**
6 **התצהיר.**
7
- 8 21. בכל הנוגע לבקשה לעיון וגילוי במסמכים הנוגעים לקופות החולים. הבקשה דן
9 מנוסחת באופן שאינו מתקבל בנסיבות העניין. המערערת אמנם ניסחה את
10 בקשתה לגלות לה את "העקרונות והשיקולים העומדים בבסיס ההסכמים" אלא
11 שבפועל מדובר בבקשה לגילוי ועיון במסמכים.
12
- 13 22. להלן אדון ואכריע בנוגע לבקשת העיון שהגישה המערערת בנוגע למסמכים
14 הנוגעים לקופות החולים.
- 15 **המסגרת הנורמטיבית**
- 16 23. ככלל, הליכי גילוי ועיון במסמכים נועדו להביא לכך שההליך יתנהל "בקלפים
17 גלויים", כאשר כל צד יודע מהם המסמכים שבידי הצד האחר, מתוך חתירה
18 לגילוי האמת ולניהול הליך יעיל (ע"מ (מחוזי ת"א) 18-06-32205 **אלרון תעשייה**
19 **אלקטרונית בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה תל אביב**, פסקה 9
20 (16.09.2019) (להלן: "עניין אלרון"); רע"א 05/4234 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ**
21 **נ' רונית פלץ**, פסקה 6 (14.08.2005)).
22
- 23 24. ההליכים הנוגעים לשאלונים, גילוי ועיון במסמכים בהליך האזרחי נקבע
24 בתקסד"א, אלא שתקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה),
25 התשל"ט-1978 החריגה הליכים אלו מערעורי מס הכנסה. בפסיקה נקבע, כי על
26 רשות המסים לגלות לנישום את מלוא המסמכים אשר שימשו כבסיס להחלטתה
27 בעניינו של אותו הנישום, כנגזרת מזכות הטיעון ובגדר חובתה של רשות המסים
28 לנהוג בשקיפות ככל רשות מנהלית (רע"א 99/291 ד.נ.ד. **אספקת אבן ירושלים נ'**



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221 (2004) (להלך: "עניין ד.נ.ד."); רע"א 09/302
2 יניב ניסים נ' פקיד שומה גוש דן (5.8.2009) (להלך: "עניין ניסים"); רע"א
3 12/9153 מנהל מס ערך מוסף נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (25.2.2013) (להלך:
4 "עניין הקורנס"); רע"א 17/7998 פלוני נ' רשות המסים (13.11.2017) (להלך:
5 "עניין פלוני"); עניין אלרון, בפסקה 12; ע"מ (מחוזי ב"ש) 20-01-22771 יוגן
6 הנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד ((31.01.2021)).
7
8 25. דא עקא, שהלכה זו, שנקבעה בעניין ד.נ.ד., התייחסה לגילוי המסמכים אשר
9 שימשו את רשות המסים בהחלטתה בעניינו של הנישום, ולא לגילוי מסמכים
10 אשר שימשו את רשות המסים בהחלטות בעניינם של נישומים אחרים, כפי
11 שהתבקש במסגרת בקשה זו, במטרה להוכיח את טענת האפליה אל מול נישומים
12 אחרים.
13
14 26. בעניין אלרון שהוזכר לעיל, עמד בית המשפט על תנאי הסף לקבלת מידע על צד
15 שלישי שאינו חלק מהליך הערעור, במסגרת טענת נישום לאפליה (ההדגשות אינן
16 במקור):
17 "בהתאם, בתי המשפט הציבו שני תנאי סף לקבלת מידע הנוגע
18 למדיניות בה נקט המשיבה ביחס לנישומים דומים אחרים במסגרת
19 טענת נישום לאכיפה בררנית כלפיו. ראשית, כי הנישום יציג תשתית
20 עובדתית לכאורית כי קיימים מקרים דומים, או דומים במידה רבה,
21 שהוסדרו באופן שונה: "בית משפט לא ישהה לבקשת גלוי המבוססת
22 על טענת אפליה בעלמה" (בש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 04/5926 עמרם
23 אבנר נ' פקיד שומה נתניה [פורסם בנבו] (22.08.2004). קרי, הנישום
24 הוא אשר חייב להניח תשתית ראייתית, ולו לכאורית, לדבר הפלייתו
25 לעומת נישומים אחרים. שנית, כי הנישום יבהיר מדוע המידע
26 המבוקש בגילוי רלוונטי לבחינת שיקול הדעת שהופעל על ידי הרשות
27 בעניינו. קרי, על המבקש לשכנע את בית המשפט במידת הרלוונטיות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

1 הלכאורית של המידע המבוקש ביחס לשומה שהוצאה לו (ע"מ
2 (מחוזי-מרכז) 13-01-34264 ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה
3 [פורסם בנבו] (04.02.2016); ע"מ (מחוזי מרכז) 16-01-26342 ברודקום
4 סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא [פורסם בנבו]
5 (19.11.2017)). הנה כי כן, התנאים למתן צו כמבוקש בענייננו הוא כי
6 הנישום יהיה זה שיציג תשתית עובדתית לכך שמחלוקת זהה או זהה
7 במידה מספקת לענייננו הוסדרה על ידי פקיד השומה באופן המפלה
8 אותו לרעה." (פסקה 14) [ההדגשות אינן במקור – א.ד.].

9
10 27. בפסיקה נקבע, כי גם אם יניח הנישום תשתית ראייתית בדבר אפלייתו, וישכנע
11 במידת הרלוונטיות הלכאורית של המידע המבוקש לענייננו, יהיה ניתן לחייב את
12 רשות המסים בגילוי העקרונות שעמדו בסיס ההסכמים עם נישומים אחרים
13 בלבד, ולא את ההסכמים עצמם, נוכח הוראות החיסיון:

14 "הנה כי כן, כאשר טוען נישום להפליה ומבקש חשיפת מידע הנוגע
15 למדיניות בה נקט המשיבה ביחס לנישומים כדוגמתו, חייב הנישום
16 להניח תשתית ראייתית, ולו לכאורה, לדבר הפלייתו לעומת נישומים
17 אחרים וכן לשכנע את בית המשפט במידת הרלוונטיות הלכאורית של
18 המידע המבוקש על השומה נשוא הערעור וכיצד יסייע הדבר לבטלה.
19 גם אם הוכיח זאת, כל שניתן יהיה לחייב את המשיבה הוא בגילוי
20 העקרונות אשר היוו בסיס לאותם הסכמים עם נישומים אחרים ולא
21 את גילוי ההסכמים עצמם והטעם כמובן הוא אותו חיסיון החל (ראה
22 לעניין זה בש"א 04/5926 עמ"ה 03/1166 עמרם אבנר נ' פקיד שומה
23 נתניה, מיסים יח/5-ה-27, 173 ועמ"ה (ת"א) 03/1139 זיסר נ' פקיד
24 שומה, מיסים כא/4-ה-127) [פורסם בנבו]."
25 (ע"מ (מחוזי מרכז) 13-01-34264 ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (04.02.2016),
26 פסקה 11 (להלן: "עניין ניאופרם"), [ההדגשות אינן במקור – א.ד.].

27



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 בנוסף לתנאי התשתית העובדתית ולתנאי הרלוונטיות, על נישום המבקש לחשוף
2 מסמכים של צדדים שלישיים להליך, לעבור משוכה נוספת – שאלת הסרת
3 החיסיון. סעיפי החוק אשר יוצרים את החיסיון והרלוונטיים לעניין זה, קבועים
4 בפקודה (סעיף 231) ובחוק מע"מ (סעיף 142):
- 5 "231. (א) הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה, או המועסק בביצועה,
6 חייב לראות כל תעודה, ידיעה, דו"ח, רשימת שומה או העתק מהם,
7 והם מתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו כדבר שבסוד
8 ושבמהימנות אישית ולנהוג בהם על דרך זו.
9 ...
- 10 "142. (א) לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה, אלא
11 אם –
12 (1) שר האוצר התיר לגלותה;
13 (2) נדרש לגלותה בהליך משפטי על פי חוק זה או חוק מסים כמשמעותו
14 בחוק לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), תשכ"ז-1967;
15 (3) המידע הוא כמפורט בסעיף 384 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב],
16 התשנ"ה-1995 או בתקנות לפיו, ובלבד שמידע כאמור יימסר למוסד לביטוח
17 לאומי ושמידע זה נדרש לתכליות האמורות באותו סעיף, ובמידה שנדרש..."
- 18
- 19 הוראות אלה הן הוראות סודיות, מהן אנו מסיקים חיסיון יחסי, אותו רשאי בית
20 המשפט להסיר במקרים המתאימים לכך (רע"א 94/6546 בנק איגוד בע"מ נ'
21 אזולאי, פ"ד מט(4) 54 (1995); רע"א 06/8943 יוחנן נ' סלקום ישראל בע"מ
22 (18.11.2009); עניין ניסים לעיל, בפסקאות 29-30; עניין הקורנס, בפסקה 9).
- 23
- 24 **בעניין הקורנס**, הבהיר כב' השופט י' עמית, כי שאלת הרלוונטיות קודמת לשאלת
25 החיסיון, שכן אם המסמך אינו רלוונטי, אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר
26 לשאלת החיסיון. נקבע, כי ביחסים שבין שתי השאלות מתקיימת "מקבילית



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 כוחות", המתווה את האיזון שבית המשפט נדרש לעשות: "עם זאת, סוגית
2 הרלוונטיות וסוגית החיסיון אינן מנותקות לחלוטין זו מזו, נוכח "מקבילית
3 הכוחות" הקיימת בין השתיים. ככל שהרלוונטיות גדולה יותר, וככל שהמסמך
4 חיוני יותר לקידום עניינו של אחד הצדדים, בית המשפט יתן לכך משקל באיזון
5 בין האינטרסים הנוגדים, במסגרת החלטתו אם להורות על הסרת החיסיון
6 היחסי אם לאו." (פסקה 7) [ההדגשות אינן במקור – א.ד.].
7
8 30. כמו כן, קבע בית המשפט באותו העניין, את הכלל בנוגע לגילוי מסמכים של צד
9 שלישי במסגרת ערעורי מס: "אך גם ללא החיסיון מכוח הוראת סעיף 142 לחוק
10 מע"מ, ככלל, בית משפט לא יורה על גילוי מסמכים של צד שלישי להתדיינות.
11 בשל החשש לפגיעה בפרטיות ופגיעה בסודות מסחריים של הצד השלישי
12 (צדדים שלישיים עשויים להיות מעורבים בהליכי גילוי מסמכים בשלוש צורות
13 עיקריות: צו המופנה ישירות כלפי צד שלישי; צו המורה לחשוף מסמכים
14 הכוללים נתונים המתייחסים לצדדים שלישיים; וצו המורה לצד שלישי להמציא
15 מסמכים הנוגעים לבעל הדין – ראו יצחק עמית "קבילות, סודיות, חיסיון
16 ואינטרסים מוגנים בהליכי גילוי במשפט האזרחי – נסיון להשלטת סדר" ספר
17 אורי קיטאי 247, 280-292 (2007))." (פסקה 10) [ההדגשות אינן במקור – א.ד.].
18
19 31. אם נסכם את פסיקת בית המשפט העליון ואת פסיקת בתי המשפט המחוזיים
20 אשר דנו במסגרת ערעורי מס בבקשות לגילוי מסמכים של נישומים שאינם חלק
21 מההליך, על נישום הטוען לאפלייתו ביחס לנישומים אחרים והמבקש לחשוף
22 מידע ומסמכים הנוגעים לנישומים אחרים, שאינם קשורים להליך הנדון, לעבור
23 3 משוכות:
24 (1) תשתית עובדתית – על הנישום להניח תשתית עובדתית לכאורית, כי קיימים
25 מקרים דומים או דומים במידה רבה, שהוסדרו באופן שונה, ויש בהם להוכיח,
26 לכאורה, כי קיבל יחס שונה.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 (2) רלוונטיות המידע המבוקש – לאחר שהונחה התשתית העובדתית, על הנישום
2 לשכנע את בית המשפט כי המידע המבוקש יסייע לו בביטול החלטת רשות
3 המיסים ובהוכחת טענת האפליה.
- 4 (3) הסרת החיסיון היחסי – על הנישום לשכנע את בית המשפט כי על אף הוראות
5 החיסיון הקבועות בדיני המס, נוכח "מקבילית הכוחות" שבין הרלוונטיות
6 לחיסיון, כפות המאזניים נוטות לכיוון הסרת החיסיון ולגילוי המידע המבוקש.
7 איזון זה, ייערך בין האינטרסים הנוגדים של הצדדים הנוגעים למידע המבוקש
8 ובהתחשב בערכים אחרים המונעים את הגילוי (עניין ארון לעיל, בפסקה 11;
9 עניין פלוני לעיל).

מהכלל אל הפרט

- 10
11
12 32. לפני שאגש לבחינת טענות המערערת לגופן, אתייחס לטענתה המקדמית של
13 המשיבה בדבר הרחבת חזית אסורה, לפיה עד למועד הגשת הבקשה דנן, לא
14 העלתה המערערת את עניין אפלייתה ביחס לבתי המרקחת של קופות החולים.
15 בתשובה לאמור, טוענת המערערת כי היא טענה את הדברים באופן מפורש
16 במסגרת הודעת הערעור ומפנה בנוגע לכך לסעיפים 70, 75-76 ו-81 להודעת
17 הערעור.
- 18
19 33. לאחר שעיינתי בהודעת הערעור ובחנתי את טענות הצדדים הגעתי למסקנה כי
20 צודקת המשיבה בטענתה כי בקשת המערערת בנוגע לגילוי המסמכים בקשר לבתי
21 המרקחת של קופות החולים מהווה הרחבת חזית. יתרה מכך, המערערת לא טענה
22 כי יש לבחון את האפליה הנטענת כלפיה בקשר לבתי המרקחת של קופות החולים
23 אלא טענה כי מדובר בעניינים אשר "ניתן ללמוד" מהם (וראו בקשר לכך סעיף 70
24 לכתב הערעור).
- 25
26 34. לאור קביעתי כי בקשתה של המערערת לקבלת מידע בנוגע לבתי המרקחת של
27 קופות החולים מהווה הרחבת חזית, ודי באמור בכדי לדחות את הבקשה, אבחן
28 את המבחנים הנוספים במה שלמעלה מן הצורך.
29



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

35. באשר לשאלת התשתית העובדתית – טענתה של המערערת היא כי היא מופלית אל מול בתי המרקחת של קופות החולים. אלא שהמערערת לא טרחה לצרף לבקשתה תצהיר או להצביע כיצד ההסדרים של בתי המרקחת דומים לעניינה. אין די בהשמעת טענות בעלמה על מנת לבסס תשתית עובדתית מספיקה. יתרה מכך, אין מדובר בתשתית עובדתית לכאורית וזאת משום שהטענות בנוגע לקשר כלשהו אינו מבוסס כלל. כמו כן, בקשה זו מעלה חשש שמא אין למערערת כל אינדיקציה לכך שהסכמים כאלה דומים לעניינה, וכי מדובר ב"מסע דיג" שכל מטרתו לנסות ולאתר מידע שיכול לסייע למערערת, אך זאת מבלי שהעמידה תשתית עובדתית מספקת (ע"מ (מחוזי מרכז) 16-01-26342 **ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (19.11.2017)), פסקה 17 (להלן: "**עניין ברודקום**"). יצוין, כי לעצם העובדה שהתקבל הערעור **בעניין ברודקום** אין חשיבות לעניין קביעות בית המשפט במסגרת ההחלטה בבקשת הגילוי. בנוסף, **בעניין אלרון** נקבע כי בבקשות מסוג זה קיימת הכבדה בלתי סבירה על המשיבה, והדברים יפים גם לענייננו:

"יש לתת את הדעת גם לכך, כי בלא העמדת תשתית עובדתית כלשהי מצד המערערת, יש בבקשה זו (ובבקשות נוספות במקרים דומים אחרים) כדי להשית על המשיבה עלויות גבוהות תוך השקעת זמן ומשאבים רבים לצורך עיון בכל התיקים המתנהלים או שהתנהלו ברשות. בכך יש משום הכבדה יתירה והטלת מעמסה בלתי סבירה על המשיבה... בעניין זה כבר נקבע כי "במסגרת צו לגילוי מסמכים אין לחייב בעל דין להפיק או לייצר מסמכים", וזאת בפרט כאשר הפקת המסמכים טעונה השקעה רבה של משאבים (רע"א 05/6715 מחסני ערובה נעמן בע"מ נ' זאב איזנברג, פ"ד ס(3) 264 (2005)). אף המחוקק הכיר בקושי זה והעניק לרשות המינהלית פטור ממסירת מידע שיש באיתורו משום הכבדה יתירה או משום הטלת מעמסה כלכלית בלתי סבירה (ראה למשל סעיפים 8(1) ו-9(ב)(1) לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1988). בכך יש כדי להסביר את ההיגיון העומד מאחורי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 47371-10-20 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 הדרישה כי הנישום הוא זה שיציג את התשתית העובדתית לבקשת
2 הגילוי, דהיינו, הקושי הניצב בפני הרשות לבחון את כל תיקי
3 הנישומים וההכרה בכך שמדובר במטלה מכבידה שאינה ישימה
4 ועלולה לשתק את הרשות מעבודתה השוטפת תוך פגיעה עקיפה
5 בציבור עצמו."
- 6
- 7 באשר לשאלת הרלוונטיות – בעניין הקורנס שהובא לעיל, קבע כב' השופט י' עמית .36
8 כד: "שאלת הרלוונטיות של מסמך שגילוי מתבקש, קודמת לשאלת החיסיון,
9 שאם המסמך אינו רלוונטי אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר לשאלת
10 החיסיון". סבורני, כי בדומה לכך, ניתן לקבוע כי דרישת העמדת התשתית
11 העובדתית הלכאורית להוכחת טענת האפליה, קודמת לשאלת הרלוונטיות, שכן
12 אם לא הועמדה תשתית עובדתית לטענת האפליה הנטענת, אין מקום לדון בשאלת
13 הרלוונטיות של ההסדר עליו מדובר. הסיבה לכך היא שהדיון בשאלת הרלוונטיות
14 יהיה תאורטי בלבד, והמערער לא תזכה בסעד אף אם ההסדר האמור רלוונטי
15 באופן תאורטי.
- 16
- 17 לאור כך שנקבע כי המערער לא העמידה תשתית עובדתית לכאורית לכך שהיא .37
18 מופלית אל מול ההסדר הלכאורי שבין המשיבה לבין בתי המרקחת של קופות
19 החולים, מתייתר הדיון בשאלת הרלוונטיות של אותו הסדר. אם המערער הייתה
20 מניחה תשתית עובדתית לעניין טענת ההפליה שנטענה ביחס להסדר שכזה, נראה,
21 על פניו, כי הוא היה יכול להיות רלוונטי לצורך הוכחת טענת האפליה של
22 המערער, אך לא כך הדבר.
- 23
- 24 יחד עם זאת, המערער כן העמידה תשתית עובדתית לכאורית לכך שהמשיבה .38
25 ערכה הסדרים עם בתי המרקחת של קופות החולים. האם הסדרים אלה,
26 כשלעצמם, רלוונטיים לבחינת שיקול הדעת של רשות המסים בעניינה של
27 המערער? לא שוכנעתי כי ההסדרים יסייעו למבקשת לצורך הוכחת טענת
28 האפליה אותה היא טוענת (ונקבע לגביה שמדובר בהרחבת חזית), זאת על אף



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

- 1 הגישה הליברלית שהוכרה בפסיקה לעניין תנאי הרלוונטיות (רע"א 15/8181 אריה
2 את עופר עבודות בניה נ' בנק מזרחי טפחות בע"מ, פסקה 20 (31.1.2016)); ראו
3 גם: עניין פלוני לעיל, פסקה 7)).
4
5 .39 בכך, נשמטת הרלוונטיות של הסדרים שערכה המשיבה עם נישומים אחרים.
6 ויובהר: מסקנתי הייתה שונה אם המערערת הייתה מעמידה תשתית עובדתית
7 מספקת לכך שהסדרים אלה רלוונטיים ונוגעים להחלטת המשיבה בעניינה, שאז
8 ייתכן כי היה בהסדרים אלה כדי לסייע למבקשת להוכיח את טענת האפליה
9 ולתקוף את שיקול הדעת של המשיבה בעניינה.
10
11 .40 באשר לשאלת החיסיון – משקבעתי כי אין רלוונטיות להסדרים אשר נערכו עם
12 בתי המרקחת של קופות החולים, אין מקום להורות על חשיפת ההסכמים, גם
13 ללא קשר לשאלת החיסיון. מאותו הטעם, סבורני כי אין מקום אף להורות על
14 חשיפת העקרונות והשיקולים שעמדו בבסיס עריכת הסדרים אלה עם נישומים
15 אחרים.
16
17 .41 יצוין, כי גם אם אניח מנקודת מוצא הנוחה למערערת כי קיימת רלוונטיות למידע
18 המבוקש, הרי שזו מועטה, ואיננה גוברת במסקלה באיזון שיש לערוך בין
19 האינטרסים הנוגדים, שבגדרם האינטרס הלגיטימי של הצדדים השלישיים באי
20 גילוי המידע ובשמירה על חסיונו, כקבוע בסעיף 142 לחוק מע"מ (וראו בקשר לכך
21 גם עניין הקורנס, ; עניין פלוני, שהובאו לעיל). יובהר, כי בעניין הקורנס בית
22 המשפט העליון קבע כי במצב הרגיל של הדברים אין לחשוף מסמכים של צדדים
23 שלישיים, אך דחה את ערעור המשיבה על החלטת בית המשפט המחוזי לאפשר
24 את חשיפת המידע של צדדים שלישיים. אלא, ששם דובר על נישומים שאינם
25 צדדים שלישיים מן השורה, אלא חברות שהוקמו במעשי תרמית, כך שהחשש
26 לפגיעה בפרטיותן היה בטל בשישים. לא כך בענייננו. לבתי המרקחת של קופות
27 החולים איתן נערכו ההסכמים הלכאוריים, קיים אינטרס לגיטימי לשמור על



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ'
רשות המיסים

13 ביולי 2022

1 פרטיותם ועל סודות מסחריים שעלולים להיפגע מחשיפת ההסכמים, ואף
2 מחשיפת "העקרונות והשיקולים העומדים בבסיס ההסכמים", כהצעתה של
3 המערערת. בנסיבות העניין, וגם אם תנאי הרלוונטיות היה מתקיים, הרי
4 שאינטרס הצדדים השלישיים גובר על אינטרס המערערת לחשיפת המידע
5 בנסיבות העניין.
6
7 42. למען הסר ספק, יובהר כי בלא קשר לתוצאות בקשה זו, טענת האפליה עודנה
8 עומדת לזכותה של המערערת, והיא רשאית לנסות ולהוכיח במסגרת ההליך,
9 ככל שיעלה בידה לעשות כן. ככל שהמערערת סבורה כי יש רלוונטיות להסכם
10 שנערך עם בתי המרקחת של קופות החולים או עם דיסקונט, פתוחה לפניה הדרך
11 לפנות ישירות לאותם צדדים שלישיים ולבקש מהם את המידע.

12 **סוף דבר**

13 43. לאור כל האמור, הבקשה נדחית על כל חלקיה.

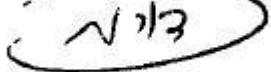
14
15 44. המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 5,000

16 ₪, וזאת בתוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי
17 הצמדה וריבית כחוק, עד ליום התשלום בפועל.

18
19 המזכירות תמציא את ההחלטה לב"כ הצדדים.

20 ניתן לפרסם את ההחלטה.

21 ניתן היום, י"ד בתמוז התשפ"ב, 13 ביולי 2022, בהעדר הצדדים.

22 
23 אביגדור דורות, שופט