



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

מספר בקשה: 13

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המבקשת: קניון הראל בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד גיל גריידי; עו"ד גרשון אגרון; עו"ד עדי רבן

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

החלטה

1
2 לפניי בקשה למתן צו לגילוי ולעיון במסמכים שהוגשה על-ידי המבקשת, במסגרתה, עתרה המבקשת
3 להורות למשיב, פקיד שומה ירושלים, לענות על מספר שאלות שעניינן מדיניות רשות המסים בדבר
4 יישום ההסדר הקבוע בסעיף 1א100 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה")
5 במסגרת הסכמי שומה שנערכו עם נישומים אחרים, וכן לחשוף את אותם ההסכמים, על-
6 מנת שתוכל לבסס את עילת האפליה שנטענה על ידה.

הרקע לבקשה

7
8
9
10 1. ביום 28.2.20 הגישה המבקשת ערעור לבית משפט זה על קביעתו של המשיב, פקיד שומה
11 ירושלים, שקבע כי הוצאות מימון בהן נשאה המערערת כחלק מחלוקה שמקורה ברווחים חשבוניים
12 שנבעו מעליית ערכו של נכס הנדל"ן שבבעלותה, אינן מותרות בניכוי (להלן: "הערעור").
13
14 2. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, העלתה המבקשת טענה חלופית, לפיה רשות המסים
15 ערכה עם נישומים אחרים הסכמים המיישמים את ההסדר שנקבע בסעיף 1א100 לפקודה, ולפיכך
16 היא מופלית לרעה ביחס לאותם נישומים.
17
18
19 3. המבקשת הגישה בקשה שכותרתה "בקשה למתן צו לגילוי ולעיון במסמכים" (להלן:
20 "הבקשה"), בה ביקשה כי בית המשפט יורה למשיב לגלות בתצהיר מטעמו אודות כלל ההסכמים
21 וההסדרים שנערכו ביחס לשאלת מיסוי רווחי שיערוך ו/או הכרה בהוצאות מימון ששימושו בחלוקת
22 רווחי שיערוך, וכן לאפשר למבקשת לעיין בכל המסמכים הקשורים לשומות, הצווים וההסדרים
23 שנערכו בנסיבות דומות לסוגיות שבמחלוקת (סעיף 39 לבקשה).
24



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

1 4. לחילופין, ביקשה המבקשת כי בית המשפט יורה למשיב לגלות בתצהיר אודות אותם
2 הסכמים והסדרים שנערכו מבלי לגלות את פרטיהם האישיים, וכן "לגלות את מלוא אותם עקרונות
3 ופרמטרים", לרבות דרכי החישוב וההנמקות שעמדו בבסיס הסכמי השומה או הצווים ואופן יישומם
4 של אותם הסכמים על ידי רשות המסים ביחס לנישומים אחרים, בקשר עם הסוגיות נשוא ההליכים
5 (סעיף 40 לבקשה).

6
7 5. המשיב הגיש תגובתו לבקשה (להלן: "תגובת המשיב"), בה טען כי יש לדחות את הבקשה.
8 המשיב טען, בין היתר, כי טענתה של המבקשת היא בגדר הרחבת חזית אסורה, כי מדובר בטענה
9 בעלמא שלא הובאה לה ראשית ראיה, כי ההסכמים המבוקשים לגילוי חוסים תחת הוראות החיסיון
10 וכי ממילא אינם רלוונטיים להליך.

11
12 6. המבקשת הגישה תשובה מטעמה לתגובת המשיב (להלן: "תשובת המבקשת"), בה טענה כי
13 אין מדובר בהרחבת חזית מאחר והטענה הועלתה בנימוקי הערעור, כי המבקשת העמידה ראשית
14 ראיה כאשר הציגה הודעה על הסדר שומה שערך פקיד השומה ברוח הוראות סעיף 1א100 לפקודה,
15 כי גילוי המידע המבוקש לא יפגע בחיסיון הנישומים, וכי יש רלוונטיות לבקשה.

טענות הצדדים

16
17
18
19 7. טענות המבקשת: המבקשת טענה בבקשה כי היא מופלית אל מול נישומים אחרים, אשר
20 רשות המסים ערכה עמם הסכמים המיישמים את ההסדר שנקבע בסעיף 1א100 לפקודה (סעיף 2
21 לבקשה). לטענת המבקשת, על מנת להוכיח את טענת האפליה, פנתה ביום 1.7.2021 למשיב, בבקשה
22 לקבל לעיונה מידע אודות אותם הסכמים, אלא שהמשיב סרב לבקשתה (סעיפים 3-4 לבקשה).

23
24 8. המבקשת טענה כי שאלת מדיניות רשות המסים ביחס להחלת ההסדר הקבוע בסעיף 1א100
25 לפקודה בהתייחס לקביעת עלות חדשה לנכס רלוונטית להליך בענייננו, מאחר שקיים קשר ישיר בין
26 קביעת עלות לנכס לצרכי מס לבין התרת הוצאות המימון בהן נשאה החברה בעלת הנכס. כמו כן,
27 טענה המבקשת כי מקום בו מכירה רשות המסים "בעסקה רעיונית" לצרכי מס, במסגרתה נמכר
28 ונרכש הנכס, הרי שההלוואה שניטלה לצורך חלוקת רווחי השערוך עומדת כנגד נכס, שערכו לצורכי
29 מס כגובה ההלוואה.

30
31 9. בנוסף, טענה המבקשת כי טענת המשיב כי הסדרי השומה עם הנישומים האחרים לא היו
32 חלק מהליכי השומה אינה רלוונטית לטענת האפליה, שכן המשיב, כרשות מנהלית, נדרש לפעול באופן
33 שוויוני והוגן (סעיף 4.2 לבקשה).

34
35 10. לשיטתה של המבקשת, טענת המשיב כי לאחר מועד מתן פסק הדין בע"א 2515/18 **חברת**
36 **אס.סי.אל קניון דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה** (נבו 17.06.2020) (להלן: "דרורים") לא



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 20-02-70559 קניון הראל בע"מ

1 נערכים עוד הסכמים ברוח סעיף 1א100 לפקודה, אינה עומדת במבחן המציאות, שכן פקיד השומה
2 ערך לאחר מתן פסק הדין הסכם ברוח זו עם חברת הכשרה חברה לביטוח בע"מ (להלן: "הכשרה").
3 בתמיכה לטענתה זו, צירפה המבקשת את הודעת חברת הכשרה מיום 28.10.2020, שכותרתה "אישור
4 הסדר עם פקיד השומה בגין חלוקות דיבידנד מרווחי שערורך", אשר פורסמה באתר הבורסה לניירות
5 ערך בתל-אביב.

6
7 11. בנוסף, טענה המערערת כי טענתו של המשיב אינה סבירה, מאחר שלדידה של המבקשת,
8 יישום הסדרים ברוח סעיף 1א100 לפקודה הינו בהלימה לחשש מפני הטלת כפל מס שהביע בית
9 המשפט העליון, והינו יישום העולה בקנה אחד עם פסק הדין בעניין **דרורים**. על כן, סבורה המשיבה
10 כי לא סביר שדווקא לאחר פסק הדין בעניין **דרורים**, חוזרת בה רשות המסים מעריכת הסכמים ברוח
11 זו. לפיכך, ובמיוחד לאור ההסדר עם חברת הכשרה שנחתם ופורסם לאחר מתן פסק הדין, הטילה
12 המבקשת ספק אם טענתו של המשיב היא על דעת המחלקות המקצועיות ברשות המסים, וביקשה כי
13 גורם מוסמך יאמת את טענת המשיב בתצהיר.

14
15 12. בהמשך לכך, עתרה המבקשת כי בית המשפט יורה לגורם המוסמך ברשות המסים להשיב
16 בתצהיר על השאלות הבאות:

17
18 (א) אופי ההסדרים שנכללו בשומות, בהסכמי שומה ו/או החלטות מיסוי שנערכו בנסיבות של
19 חלוקה מרווחי שערורך.

20 (ב) האם באותם מקרים בהם יושמו הוראות סעיף 1א100 לפקודה הותרו בפועל במסגרת
21 השומות הוצאות המימון בגין ההלוואות ששימשו לחלוקה אשר כנגד מיסויה שוערך לצורך
22 מס נכס המקרקעין, בין אם במסגרת ההסדר גופו ובין שלא במסגרתו אך הלכה למעשה
23 במסגרת השומות.

24 (ג) מהי עמדת המחלקה המקצועית ברשות ביחס להתרת הוצאות המימון בנסיבות בהן מגיעים
25 להסדר מקדמי בדבר מיסוי הרווחים מהן בוצעה החלוקה, כנגד שיערוך נכס המקרקעין
26 לצורכי מס.

27
28 13. לטענת המבקשת, רשות המסים מחילה בהסדרים עם נישומים את רוח המנגנון הקבוע בסעיף
29 1א100 לפקודה (גם טרם נכנס לתוקפו), שבמסגרתם משתקפת "העסקה הרעיונית", הכוללת התרת
30 הוצאות המימון בניכוי. המבקשת טענה כי במקרה הנוכחי, שומת המשיב אינה בהתאם להסדרים
31 אלה, למרות שרווחי השערורך מוסו בידי בעלות המניות של המבקשת בהליך הקודם - ע"מ 25725-
32 06-15 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3 (14.10.2020) (להלן: "ההליך הקודם"). לפיכך,
33 טענה המבקשת כי אי החלת הסדרים אלה בעניינה של המבקשת, והחלתם על חלק מהנישומים, עולה
34 כדי אפליה פסולה.

35



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

14. המבקשת טענה כי סירובו של המשיב למסור לעיונה מסמכים הנוגעים לנישומים האחרים, ובהם גם שומות, צווים והסכמים שנעשו בהתייחס לחלוקת רווחי שיערוך, בהשמטת פרטים מזהים (להלן: "המסמכים המבוקשים"), אינו יכול לעמוד עוד, והדגישה את חשיבות גילוי המסמכים המבוקשים. לטענת המבקשת, המשיב מודה בקיומם של הסדרים כאלו שיערך בעבר, והודאה זו מהווה ראשית ראייה לכך שהמבקשת מקופחת לעומת נישומים אחרים, וסותרת את טענת המשיב כי טענת האפליה נטענת בעלמא. עניין זה, בצירוף ההסכם עם חברת הכשרה, מהווה לטענת המבקשת תשתית עובדתית, ולו לכאורה, כי הוסדרה מחלוקת זהה או דומה בעבר.
15. יתר על כן, טענה המבקשת כי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, תלה המשיב את אי התרת הוצאות המימון בהן נשאה המבקשת, גם בכך שההלוואות קשורות בביצוע חלוקה מרווחי שיערוך, ולכן גם לשיטת המשיב חלוקה שמקורה ברווחי שיערוך רלוונטית לשאלת ההכרה בהוצאות המימון. על כן, טוענת המבקשת כי הסדרים שנערכו בקשר עם חלוקה מרווחי שיערוך רלוונטיים להליך, ונדרשת גילויים על-פי הפסיקה.
16. טענות המשיב: המשיב טען כי המבקשת טענה כטענה חלופית בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, לאפלייתו ביחס לנישומים שקיבלו "עלות חדשה" לנכס בעקבות חלוקת רווחי שיערוך. אלא, שהמבקשת לא טענה לאפליה ביחס לנישומים אחרים שלהם הותרו הוצאות מימון בעת הסדרים אלה. לגישתו של המשיב, העלאת הטענה על-ידי המבקשת בעת הזו, מהווה הרחבת חזית אסורה שדינה להידחות.
17. נטען, כי טענת המבקשת כי הטענה שבמסגרת ההסדרים שנערכו לא הותרו הוצאות מימון אינה סבירה, אינה תואמת את אופי ההסדר ואת הבנתה את ההסדרים שנהגו בהסדר זה – לא נתמכה על-ידי המערערת באמצעות תצהיר מטעמה או מטעם מי "שהביין" את אופי ההסדרים. בנוסף, טען המשיב כי לבקשה לא צורף תצהיר המאמת את העובדות בה, בניגוד להוראות תקנה 50 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018.
18. בנוסף, טען המשיב כי טענתה של המבקשת כי המשיב התיר לנישומים אחרים במסגרת הסדרי שומה לנכות הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד, ולכן היא מופלית ביחס לאותם נישומים, היא טענה בעלמא שהמבקשת לא העמידה לגביה תשתית ראייתית הנדרשת על-פי הפסיקה, המוכיחה לכאורה כי לנישומים אחרים הותרו בניכוי הוצאות מימון בשל נטילת הלוואה לחלוקת דיבידנד מרווחי שיערוך. על כן, סבור המשיב כי דינה של הבקשה להידחות.
19. כמו כן, המשיב טען כי המסמכים המבוקשים על-ידי המבקשת אינם רלוונטיים להליך, שכן הערעור בהליך זה אינו עוסק באירוע המס של חלוקת הדיבידנד בעקבות שיערוך נכס מקרקעין, שכן אירוע זה היה הנושא העיקרי בהליך הקודם. לשיטת המשיב, השאלה העיקרית בהליך זה היא האם היה למבקשת תזרים מזומנים לחלוקת דיבידנד וחלף שימוש במזומנים שברשותה היא נטלה הלוואה



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

- 1 לחלוקה האמורה, ובהתאם האם ביכולתה לנכות הוצאות מימון בגין ההלוואה שניטלה. נטען, כי
2 נקבע בהליך הקודם כי ההלוואות ניטלו לצורך חלוקת הדיבידנד, וכי הקביעה נכונה גם לשנות המס
3 בערעור נשוא הבקשה.
4
- 5 20. נטען, כי המבקשת מנסה לקבל הסדרי מס הנוגעים לשאלת החלוקה ולא לשאלת התרת
6 הוצאות המימון, על בסיס הטענה כי המשיב קבע שיש קשר בין אירוע השערוך של הנכס לבין אי התרת
7 הוצאות המימון. לטענת המשיב, הוא לא קבע כך, אלא קבע כי הוצאות המימון אינן מותרות בניכוי,
8 שכן הן לא שימשו לייצור הכנסה, אלא למימון חלוקת הדיבידנד.
9
- 10 21. המשיב טען כי גם אם מחילים את סעיף 1א100 לפקודה על מקרים של חלוקת רווחי שיערוך,
11 אין בכך כדי ליצור עודפי מזומנים לחברה המחלקת את הדיבידנד, שכן מדובר ב"מכירה רעיונית"
12 בלבד, שאינה מייצרת עודפי מזומנים לחלוקה, ולכן ההסכמים אינם רלוונטיים.
13
- 14 22. המשיב טען כי לאור כך שאין קשר רלוונטי בין המסמכים המבוקשים לבין ההליך הנוכחי,
15 ידן של הוראות החיסיון המחייבות את המשיב שלא למסור מידע אודות צד ג' על העליונה, ולכן יש
16 לדחות את הבקשה.
17
- 18 23. עוד נטען, כי מטרת הבקשה היא "מסע דיג" פסול מצדה של המבקשת, לאור כך שהמסמכים
19 המבוקשים אינם רלוונטיים, ולכן אין לאפשרו.
20
- 21 24. ביחס להסדר עם חברת הכשרה שהציגה המבקשת, טען המשיב כי פרטי ההסכם סוכמו בטרם
22 ניתן פסק הדין בעניין **דרורים** בבית המשפט העליון, ולכן פקיד השומה לא חזר בו מההסכמות. בכל
23 מקרה, טען המשיב כי כפי שעולה מדיווחה של חברת הכשרה, לא מצוין בה כי הותרו הוצאות מימון
24 לצורך חלוקת דיבידנד, ולכן הסכם זה אינו רלוונטי לערעור. בנוסף, טען המשיב כי גם כאשר נחתמו
25 הסדרים, לא הותרו בניכוי הוצאות מימון, ולכן המבקשת אינה מופלית.
26
- 27 25. תשובת המבקשת: לטענת המבקשת, טענת המשיב בדבר הרחבת חזית אסורה איננה נכונה,
28 שכן היא העלתה במסגרת נימוקי הערעור את טענת האפליה ואת קיומם של הסדרים ברוח סעיף
29 1א100 לפקודה. לשיטת המבקשת, לאור הקשר הישיר בין הסדר ברוח סעיף 1א100 לסוגיית הוצאות
30 המימון, מתבקש הלכה למעשה כי הוכרו הוצאות מימון בידי נישומים שהיו צד להסדרים אלה, גם
31 אם אינו חלק מההסדר עצמו (סעיף ב.1. לתשובת המבקשת). בנוסף, נטען כי אין חשיבות לכך שהטענה
32 נטענה בנימוקי הערעור כטענה חלופית.
33
- 34 26. המבקשת טענה כי בניגוד לטענת המשיב, היא הציבה ראייה מוחשית לאפלייתה, בדמות
35 פרסום פומבי להסדר מס שנערך על-ידי המשיב ברוח סעיף 1א100 לפקודה, לאחר פסק הדין בעניין
36 **דרורים**, ופרסום זה מהווה ראשית ראייה מספקת לטענת האפליה. נטען, כי המבקשת זכאית כי יושת



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

1 עליה אותו דין שהושת על נישומים אחרים גם לפני פסק דין **דרורים**, שכן ההלוואות וחלוקת רווחי
2 השערוך נערכו שנים רבות לפני פסק הדין. כמו כן, טענה המבקשת כי המשיב אינו מכחיש קיומם של
3 הסדרים כאמור, ועליו לבאר האם ומדוע קיימת מדיניות שונה לאחר פסק הדין בעניין **דרורים**.

4
5 27. לעניין החיסיון, טענה המבקשת כי איננה מבקשת פרטים חסויים של מאן דהוא, אלא את
6 העקרונות בהם נהגה רשות המסים בהסדרים שונים שנחתמו בהתייחס לחלוקת רווחי שיערוך. על כן,
7 סבורה המבקשת כי לא תהיה כל פגיעה בהוראות החיסיון.

8
9 28. לעניין רלוונטיות המידע המבוקש, טענה המבקשת כי אם היה מוחל הסדר כדוגמת זה
10 שהמשיב ערך בעניינה של חברת הכשרה, ניתן היה לייחס את ההלוואה שנטלה המבקשת לנכס
11 המקרקעין ששוערך.

12
13 29. המבקשת טענה כי כבר הותרו בעבר "שאלונים" בענייני מס, ולכן אין בכך כדי לדחות את
14 בקשתה. כמו כן, טענה המבקשת כי אין לאפשר לרשות מנהלית לפעול באופן שרירותי ותוך אפליה
15 מובהקת.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

16
17
18
19
20 30. ככלל, הליכי גילוי ועיון במסמכים נועדו להביא לכך שההליך יתנהל "בקלפים גלויים", כאשר
21 כל צד יודע מהם המסמכים שבידי הצד האחר, מתוך חתירה לגילוי האמת ולניהול הליך יעיל (ע"מ
22 (מחוזי תל אביב-יפו) 32205-06-18 **אלרון תעשייה אלקטרונית בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה**
23 **תל אביב**, פסקה 9 (16.09.2019) (להלן: "**עניין אלרון**"); רע"א 4234/05 **בנק המזרחי המאוחד בע"מ**
24 **נ' רונית פלץ**, פסקה 6 (14.08.2005)).

25
26 31. ההליכים הנוגעים לשאלונים, גילוי ועיון במסמכים בהליך האזרחי נקבע **בתקנות סדר הדין**
27 **האזרחי, התשע"ט-2018** (להלן: "**תקסד"א**"), אלא שתקנה 9 **לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני**
28 **מס הכנסה), התשל"ט-1978** החריגה הליכים אלו מערעורי מס הכנסה. בפסיקה נקבע, כי על רשות
29 המסים לגלות לנישום את מלוא המסמכים אשר שימשו כבסיס להחלטתה **בעניינו של אותו הנישום**,
30 כנגזרת מזכות הטיעון ובגדר חובתה של רשות המסים לנהוג בשקיפות ככל רשות מנהלית (רע"א
31 291/99 ד.נ.ד. **אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף**, נח(4) 221 (2004) (להלן: "**עניין ד.נ.ד.**");
32 רע"א 302/09 **יניב ניסים נ' פקיד שומה גוש דן** (5.8.2009) (להלן: "**עניין ניסים**"); רע"א 9153/12
33 **מנהל מס ערך מוסף נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ** (25.2.2013) (להלן: "**עניין הקורנס**"); רע"א
34 7998/17 **פלוני נ' רשות המסים** (13.11.2017) (להלן: "**עניין פלוני**"); **עניין אלרון**, בפסקה 12; ע"מ
35 (מחוזי באר שבע) 22771-01-20 **יוגן הנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד** (31.01.2021)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

32. דא עקא, שהלכה זו, שנקבעה בעניין ד.ג.ד., התייחסה לגילוי המסמכים אשר שימשו את רשות המסים בהחלטתה בעניינו של הנישום, ולא לגילוי מסמכים אשר שימשו את רשות המסים בהחלטתה בעניינם של נישומים אחרים, כפי שמבקשת המבקשת במסגרת בקשה זו, על מנת שיהיה בידה להוכיח את טענת האפליה אל מול נישומים אחרים.

33. בעניין אלרון שהוזכר לעיל, עמד בית המשפט על תנאי הסף לקבלת מידע על צד שלישי שאינו חלק מהליך הערעור, במסגרת טענת נישום לאפליה:

"בהתאם, בתי המשפט הציבו שני תנאי סף לקבלת מידע הנוגע למדיניות בה נקט המשיב ביחס לנישומים דומים אחרים במסגרת טענת נישום לאכיפה בררנית כלפיו. ראשית, כי הנישום יציג תשתית עובדתית לכאורית כי קיימים מקרים דומים, או דומים במידה רבה, שהוסדרו באופן שונה: "בית משפט לא ישהה לבקשת גלוי המבוססת על טענת אפליה בעלמה" (בש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 5926/04 עמ"מ אבנר נ' פקיד שומה נתניה [פורסם בנבו] 22.08.2004). קרי, הנישום הוא אשר חייב להניח תשתית ראייתית, ולו לכאורית, לדבר הפלייתו לעומת נישומים אחרים. שנית, כי הנישום יבהיר מדוע המידע המבוקש בגילוי רלוונטי לבחינת שיקול הדעת שהופעל על ידי הרשות בעניינו. קרי, על המבקש לשכנע את בית המשפט במידת הרלבנטיות הלכאורית של המידע המבוקש ביחס לשומה שהוצאה לו (ע"מ (מחוזי-מרכז) 34264-01-13 ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה [פורסם בנבו] 04.02.2016); ע"מ (מחוזי מרכז) 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא [פורסם בנבו] 19.11.2017)). הנה כי כן, התנאים למתן צו כמבוקש בעניינו הוא כי הנישום יהיה זה שיציג תשתית עובדתית לכך שמחלוקת זהה או זהה במידה מספקת לעניינו הוסדרה על ידי פקיד השומה באופן המפלה אותו לרעה." (פסקה 14).

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

"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"מ אבנר נ' פקיד שומה נתניה, מיסים



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

- 1 **יח/ה-27, 173 ועמ"ה (ת"א) 1139/03 זיסר נ' פקיד שומה, מיסים כא/4-ה-127]פורסם**
2 **בנבו]."** (ע"מ (מחוזי מרכז) 34264-01-13 **ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה**
3 **(04.02.2016), פסקה 11 (להלן: "עניין ניאופרם"),** (ההדגשות אינן במקור – א.ד.).
4
5 35. בנוסף לתנאי התשתית העובדתית ולתנאי הרלוונטיות, על נישום המבקש לחשוף מסמכים
6 של צדדים שלישיים להליך, לעבור משוכה נוספת – שאלת הסרת החיסיון. סעיפי החוק אשר יוצרים
7 את החיסיון והרלוונטיים לעניין זה, קבועים בפקודה (סעיף 231) ובחוק מע"מ (סעיף 142):
8
9 **"231. (א) הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה, או המועסק בביצועה, חייב לראות כל**
10 **תעודה, ידיעה, דו"ח, רשימת שומה או העתק מהם, והם מתייחסים להכנסתו של אדם או**
11 **לפרט שבהכנסתו כדבר שבסוד ושבמהימנות אישית ולנהוג בהם על דרך זו.**
12
13 **"142. (א) לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה, אלא אם –**
14 **(1) שר האוצר התיר לגלותה;**
15 **(2) נדרש לגלותה בהליך משפטי על פי חוק זה או חוק מיסים כמשמעותו בחוק לתיקון דיני**
16 **מיסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), תשכ"ז-1967;**
17 **(3) המידע הוא כמפורט בסעיף 384 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995**
18 **או בתקנות לפיו, ובלבד שמידע כאמור יימסר למוסד לביטוח לאומי ושמידע זה נדרש**
19 **לתכליות האמורות באותו סעיף, ובמידה שנדרש..."**
20
21 הוראות אלה הן הוראות סודיות, מהן אנו מסיקים חיסיון יחסי, אותו רשאי בית המשפט להסיר
22 (רע"א 6546/94 **בנק איגוד בע"מ נ' אזולאי**, פ"ד מט(4) 54 (1995); רע"א 8943/06 **יוחנן נ' סלקום**
23 **ישראל בע"מ** (18.11.2009); **עניין ניסים** לעיל, בפסקאות 29-30; **עניין הקורנס**, בפסקה 9).
24
25 36. **בעניין הקורנס**, הבהיר כב' השופט י' עמית, כי שאלת הרלוונטיות קודמת לשאלת החיסיון,
26 שכן אם המסמך אינו רלוונטי, אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר לשאלת החיסיון. נקבע, כי
27 ביחסים שבין שתי השאלות מתקיימת "מקבילית כוחות", המתווה את האיזון שבית המשפט נדרש
28 לעשות: "עם זאת, סוגית הרלוונטיות וסוגית החיסיון אינן מנותקות לחלוטין זו מזו, נוכח "מקבילית
29 הכוחות" הקיימת בין השתיים. ככל שהרלוונטיות גדולה יותר, וככל שהמסמך חיוני יותר לקידום
30 עניינו של אחד הצדדים, בית המשפט יתן לכך משקל באיזון בין האינטרסים הנוגדים, במסגרת
31 החלטתו אם להורות על הסרת החיסיון היחסי אם לאו." (פסקה 7).
32
33 37. כמו כן, קבע בית המשפט באותו העניין, את הכלל בנוגע לגילוי מסמכים של צד שלישי
34 במסגרת ערעורי מס: "אך גם ללא החיסיון מכוח הוראת סעיף 142 לחוק מע"מ, ככלל, בית משפט
35 לא יורה על גילוי מסמכים של צד שלישי להתדיינות, בשל החשש לפגיעה בפרטיות ופגיעה בסודות



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

1 מסחריים של הצד השלישי (צדדים שלישיים עשויים להיות מעורבים בהליכי גילוי מסמכים
2 בשלוש צורות עיקריות: צו המופנה ישירות כלפי צד שלישי; צו המורה לחשוף מסמכים הכוללים
3 נתונים המתנייחים לצדדים שלישיים; וצו המורה לצד שלישי להמציא מסמכים הנוגעים לבעל
4 הדין – ראו יצחק עמית "קבילות, סודיות, חיסיון ואינטרסים מוגנים בהליכי גילוי במשפט האזרחי
5 – נסיון להשלטת סדר" ספר אורי קיטאי 247, 280-292 (2007)). " (פסקה 10).
6

7 38. אם נסכם את פסיקת בית המשפט העליון ואת פסיקת בתי המשפט המחוזיים אשר דנו
8 במסגרת ערעורי מס בבקשות לגילוי מסמכים של נישומים שאינם חלק מההליך, על נישום הטוען
9 לאפלייתו ביחס לנישומים אחרים והמבקש לחשוף מידע ומסמכים הנוגעים לנישומים אחרים, שאינם
10 קשורים להליך הנדון, לעבור 3 משוכות:
11

- 12 (1) תשתית עובדתית – על הנישום להניח תשתית עובדתית לכאורית, כי קיימים מקרים דומים
13 או דומים במידה רבה, שהוסדרו באופן שונה, ויש בהם להוכיח, לכאורה, כי קיבל יחס שונה.
- 14 (2) רלוונטיות המידע המבוקש – לאחר שהונחה התשתית העובדתית, על הנישום לשכנע את בית
15 המשפט כי המידע המבוקש יסייע לו בביטול השומה ובהוכחת טענת האפליה.
- 16 (3) הסרת החיסיון היחסי – על הנישום לשכנע את בית המשפט כי על אף הוראות החיסיון
17 הקבועות בדיני המס, נוכח "מקבילית הכוחות" שבין הרלוונטיות לחיסיון, כפות המאזניים
18 נוטות לכיוון הסרת החיסיון ולגילוי המידע המבוקש. איזון זה, ייערך בין האינטרסים
19 הנוגדים של הצדדים הנוגעים למידע המבוקש ובהתחשב בערכים אחרים המונעים את הגילוי
20 (עניין אלרון לעיל, בפסקה 11; עניין פלוני לעיל).

מהכלל אל הפרט

21
22
23
24 39. לפני שאגש לבחינת טענות המבקשת לגופן, אתייחס לטענתו המקדמית של המשיב בדבר
25 הרחבת חזית אסורה, לפיה טענת האפליה של המבקשת הועלתה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור
26 כטענה חלופית בלבד, וזאת "ביחס לנישומים שקיבלו "עלות חדשה" לנכס בעקבות חלוקת רווחי
27 השערוד" בלבד. לטענת המשיב, המבקשת לא טענה כי לנישומים אחרים הותרו הוצאות מימון בעת
28 הסדרים אלה, ולכן מדובר בהרחבת חזית אסורה (סעיפים 22-23 לתגובת המשיב). המבקשת השיבה
29 לעניין זה, כי אין חשיבות לכך שהטענה נטענה כטענה חלופית, וכי טענת האפליה נטענה בבירור ביחס
30 להתרת הוצאות מימון.

31
32 40. ראשית, אבהיר כי אין נפקא מינה לעובדה כי טענה נטענת לחילופין במסגרת כתב טענות,
33 והישענות עליה בבקשות שונות במסגרת ההליך איננה מהווה הרחבת חזית. מטרתן של הטענות
34 החלופיות הן לאפשר לצד למצות את כל טענותיו במסגרת כתב הטענות הראשוני, כדי שאלה לא
35 תיחשבנה כהרחבת חזית בהמשך ההליך. שנית, ולגופו של עניין, לא מצאתי ממש בטענתו של המשיב.
36 בסעיפים 50-51 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, טענה המבקשת כי "למיטב ידיעתה", רשות



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

- 1 המסים עושה הסדרים ברוח סעיף 1א100 לפקודה, וכי למיטב ידיעתה במסגרת הסדרים אלה הוצאות
2 המימון בגין ההלוואה ששימשה לחלוקת הדיבידנד מותרות בניכוי. בנסיבות אלה, טענתו של המשיב
3 להרחבת חזית, נדחית. משעברה המבקשת את המחסום הדיוני, נפנה לטענותיה לעניין הגילוי.
4
- 5 41. באשר לשאלת התשתית העובדתית – טענתה של המבקשת היא כי היא מופלית אל מול
6 נישומים אחרים, אשר רשות המסים ערכה עמם הסכמים המיישמים את ההסדר שנקבע בסעיף
7 1א100 לפקודה, וכי במסגרת הסכמים אלה או בעקבותיהם, מותרות הוצאות המימון בניכוי. הראיות
8 עליהן המבקשת מתבססת הן: מענה המשיב לבקשת המבקשת לחשיפת ההסדרים מיום 9.8.2021 בה
9 הודה המשיב, לטענת המבקשת, כי נערכו הסדרים מסוג זה, וכן הודעת חברת הכשרה שפורסמה ביחס
10 להסדר מסוג זה מול רשות המסים. בנוסף, טענה המבקשת כי למיטב ידיעתה רשות המסים מחילה
11 בהסדרים שהיא עורכת עם נישומים אחרים את המנגנון הקבוע בסעיף 1א100 לפקודה גם טרם
12 כניסתו לתוקף (סעיף 12 לבקשה), וכי למיטב ידיעתה בהסדרים אלה משתקפת "עסקה רעיונית"
13 ובכלל זה התרת הוצאות המימון בניכוי (סעיף 13 לבקשה). כעת, יש להכריע בשאלה האם המבקשת
14 העמידה תשתית עובדתית מספקת לצורך טענת האפליה.
15
- 16 42. האם המבקשת העמידה תשתית עובדתית לכך שעם נישומים אחרים, בנסיבות דומות, נערכו
17 הסדרים ברוח סעיף 1א100 לפקודה? נראה כי התשובה לכך חיובית. מהודעתה של חברת הכשרה עולה
18 כי החברה אישרה התקשרות בהסדר שומות חלקי עם פקיד השומה, בגין חלוקת דיבידנדים שמקורם
19 ברווחי שיערוך, ואחד הנימוקים לאישור ההסדר שצוין הוא "יישום עיקר העקרונות הגלומים
20 בחקיקת סעיף 1א100 לפקודה, אף בטרם כניסתו לתוקף" (סעיף 4.1. להודעת חברת הכשרה). ממילא,
21 אישר המשיב כי הסדרים כאלה נערכו בעבר, כך שעניין זה אינו במחלוקת בין הצדדים. בכך, העמידה
22 המבקשת תשתית עובדתית לכאורית מספקת לכך שהסדרים ברוח זו נערכו בעבר.
23
- 24 43. שאלה נוספת ושונה היא, האם העמידה המבקשת תשתית עובדתית לכאורית לכך שבמסגרת
25 ההסדרים שנערכו ברוח סעיף 1א100 לפקודה, הותרו הוצאות מימון בגין נטילת הלוואות לצורך
26 חלוקת רווחי שיערוך? נראה כי התשובה לכך שלילית. עניין זה נמצא בזירת המחלוקת שבין הצדדים,
27 שכן המשיב מכחיש כי הותרו הוצאות המימון בניכוי במסגרת ההסדרים וטען כי מדובר בטענה
28 בעלמא. הנטל להוכיח אחרת, מוטל כולו על המבקשת, לאור חזקת התקינות המנהלית העומדת
29 לרשות המסים כרשות מנהלית. בנטל זה לא עמדה המבקשת. המבקשת טענה לעניין זה כי טענת
30 המשיב כי במסגרת ההסדרים לא הותרו הוצאות המימון אינה סבירה, אינה תואמת את אופי ההסדר
31 ואת הבנתה את ההסדרים שהיו נוהגים בהקשר זה (סעיף 4.4 לבקשה). כמו כן, טענה המבקשת כי
32 למיטב ידיעתה בהסדרים אלה מותרים הוצאות המימון בניכוי. יש להפריד בין שלב בחינת הסבירות
33 והרלוונטיות של ההסדרים, לבין שלב העמדת התשתית הראייתית לטענת האפליה. בכל הכבוד
34 הראוי, ככל שהמבקשת חולקת על טענות המשיב, וברצונה לטעון טענה עובדתית (אף כזאת לכאורית)
35 לפיה המשיב התיר את ניכוי הוצאות המימון במסגרת אותם הסדרים, עליה להוכיח באמצעות
36 ראיות לכאורה. המבקשת טענה כי הבקשה והתשובה לא נתמכו בתצהיר, בהיותן נסמכות על טענות



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 20-02-70559 קניון הראל בע"מ

1 והחלטות שיפוטיות, כתבי טענות, מידע פומבי ותכתובות בין הצדדים (סעיף 34 לתשובת המבקשת).
2 אלא, שהמבקשת מנסה להוכיח **טענה עובדתית** לפיה הותרו הוצאות מימון במסגרת ההסדרים,
3 ולעניין זה נטען, כי אלו העובדות "למיטב ידיעתה". טענה זו אין לקבל. צודק המשיב כי אם בכך
4 מבקשת המבקשת להוכיח טענתה, עליה להגיש תצהיר על כך, שיגובה בראיות תומכות. יוער, כי
5 בהודעתה של חברת הכשרה, אין התייחסות לניכוי הוצאות המימון כלל, הדבר לא צוין כחלק
6 מההסדר, והמבקשת בעצמה לא חולקת על כך (סעיף 10 לתשובת המבקשת). לפי השכל הישר, אם
7 במסגרת ההסדר סוכם שיתרו הוצאות המימון בניכוי (ומדובר בדבר חריג), הרי שמצופה כי הדבר
8 יקבל ביטוי כלשהו במסגרת הודעתה של חברת הכשרה לרשות לניירות ערך. המבקשת לא הוכיחה
9 ולא העמידה אינדיקציה כלשהי כי במסגרת ההסדר הותרו הוצאות המימון בניכוי, ולא די לטעון כי
10 "הדבר מתבקש". בהיעדר ראיות נוספות, לא העמידה המבקשת תשתית עובדתית לכאורית לכך
11 שהותרו הוצאות מימון בניכוי במסגרת הסדרים עם נישומים אחרים ובנסיבות דומות, ולכן מדובר
12 בטענה בעלמא.

13
14 44. בדומה, המבקשת לא העמידה תשתית עובדתית כלשהי לכך כי בהסדרים אחרים שערך
15 המשיב הותרו הוצאות המימון בניכוי. די בכך, כדי לדחות גם את בקשתה של המבקשת לגלות את
16 כלל ההסכמים וההסדרים שנערכו ביחס לשאלת הכרה בהוצאות מימון ששימשו בחלוקת רווחי
17 שערורך, ולאפשר לה לעיין בכל הצווים וההסדרים שנערכו בנסיבות דומות. כמו כן, בקשה זו מעלה
18 חשש שמא אין למבקשת כל אינדיקציה לכך שהסכמים כאלה קיימים, וכי מדובר ב"מסע דיג" שכל
19 מטרתו לנסות ולאתר מידע שיכול לסייע למבקשת, אך זאת מבלי שהעמידה תשתית עובדתית מספקת
20 (ע"מ (מחוזי מרכז) 26342-01-16 **ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא**
21 (19.11.2017), פסקה 17 (להלן: "**עניין ברודקום**"). יצוין, כי לעצם העובדה שהתקבל הערעור **בעניין**
22 **ברודקום** אין חשיבות לעניין קביעות בית המשפט במסגרת ההחלטה בבקשת הגילוי. בנוסף, **בעניין**
23 **אלרון** נקבע כי בבקשות מסוג זה קיימת הכבדה בלתי סבירה על המשיב, והדברים יפים גם לענייננו:
24

25 "יש לתת את הדעת גם לכך, כי בלא העמדת תשתית עובדתית כלשהי מצד המערער, יש
26 בבקשה זו (ובבקשות נוספות במקרים דומים אחרים) כדי להשית על המשיב עלויות גבוהות
27 תוך השקעת זמן ומשאבים רבים לצורך עיון בכל התיקים המתנהלים או שהתנהלו ברשות.
28 בכך יש משום הכבדה יתירה והטלת מעמסה בלתי סבירה על המשיב... בעניין זה כבר נקבע
29 כי "במסגרת צו לגילוי מסמכים אין לחייב בעל דין להפיק או לייצר מסמכים", וזאת בפרט
30 כאשר הפקת המסמכים טעונה השקעה רבה של משאבים (רע"א 6715/05 מחסני ערובה
31 נעמן בע"מ נ' זאב איזנברג, פ"ד (3) 264 (2005)). אף המחוקק הכיר בקושי זה והעניק
32 לרשות המינהלית פטור ממסירת מידע שיש באיתורו משום הכבדה יתירה או משום הטלת
33 מעמסה כלכלית בלתי סבירה (ראה למשל סעיפים 18) 91 (ב) (1) לחוק חופש המידע,
34 התשנ"ח-1988). בכך יש כדי להסביר את ההיגיון העומד מאחורי הדרישה כי הנישום הוא
35 זה שציג את התשתית העובדתית לבקשת הגילוי, דהיינו, הקושי הניצב בפני הרשות לבחון



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

1 את כל תיקי הנישומים וההכרה בכך שמדובר במטלה מכבידה שאינה ישימה ועלולה לשתק
2 את הרשות מעבודתה השוטפת תוך פגיעה עקיפה בציבור עצמו."

3
4 45. באשר לשאלת הרלוונטיות – בעניין הקורנס שהוזכר לעיל, קבע כב' השופט י' עמית כך:
5 "שאלת הרלוונטיות של מסמך שגילוי מתבקש, קודמת לשאלת החיסיון, שאם המסמך אינו
6 רלוונטי אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר לשאלת החיסיון". סבורני, כי בדומה לכך, ניתן
7 לקבוע כי דרישת העמדת התשתית העובדתית הלכאורית להוכחת טענת האפליה, קודמת לשאלת
8 הרלוונטיות, שכן אם לא הועמדה תשתית עובדתית לטענת האפליה הנטענת, אין מקום לדון בשאלת
9 הרלוונטיות של המסמך. הסיבה לכך היא שהדיון בשאלת הרלוונטיות יהיה תאורטי בלבד, שכן קיומו
10 של המסמך כלל לא הוכח, והמבקש לא יזכה בסעד אף אם המסמך רלוונטי באופן תאורטי.

11
12 46. לאור כך שנקבע כי המבקשת לא העמידה תשתית עובדתית לכאורית לכך שהותרו הוצאות
13 מימון בניכוי במסגרת הסדרים עם נישומים אחרים ובנסיבות דומות, לא במסגרת ההסדר עם חברת
14 הכשרה, ולא במסגרת הסדר אחר, מתייטר הדיון בשאלת הרלוונטיות של ההסדרים, שבהם נטען על-
15 ידי המבקשת כי הותרו הוצאות מימון בניכוי. אם קיומו של הסדר כזה היה מוכח לכאורה, בו הותרו
16 הוצאות מימון בנסיבות דומות, נראה כי הוא היה רלוונטי לצורך הוכחת טענת האפליה של המבקשת,
17 אך לא כך הדבר.

18
19 47. לעומת זאת, המבקשת כן העמידה תשתית עובדתית לכאורית לכך שהמשיב ערך הסדרים עם
20 נישומים אחרים ברוח סעיף 1א100 לפקודה. אך האם הסדרים אלה, כשלעצמם, רלוונטיים לבחינת
21 שיקול הדעת של רשות המסים בעניינה של המבקשת, בהחלטתו של פקיד השומה שלא להתיר את
22 ניכוי הוצאות המימון? לא שוכנעתי כי ההסדרים יסייעו למבקשת לצורך הוכחת טענת האפליה אותה
23 היא טוענת, זאת על אף הגישה הליברלית שהוכרה בפסיקה לעניין תנאי הרלוונטיות (רע"א 8181/15
24 אריה את עופר עבודות בניה נ' בנק מזרחי טפחות בע"מ, פסקה 20 (31.1.2016); ראו גם: עניין פלוני
25 לעיל, פסקה 7)).

26
27 48. ראשית, יש לזכור כי סעיף 1א100 לפקודה טרם נכנס לתוקף, שכן כניסתו לתוקף תלויה
28 בחקיקת המשנה שטרם הותקנה:

29
30 "מכל מקום, כאמור לעיל, המימוש הרעיוני הקבוע בסעיף 1א100 פותר בעיה אפשרית זו,
31 שכן רווחי השערוך ממוסים ברמת החברה המחלקת במועד חלוקת הדיבידנד, ועל כן לא
32 יחויבו במס פעם נוספת ברמת החברה המקבלת. יחד עם זאת, יש לציין כי רווחי השערוך
33 הוגדרו בסעיף כ"עודפים שלא התחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור
34 ועדת הכספים של הכנסת", וממועד החקיקה ועד היום, כשבע שנים לאחר מכן, טרם
35 הותקנו התקנות והסעיף טרם נכנס לתוקף. על כן אפוא, בעיית המיסוי ביתר טרם באה על
36 פתרונה באופן ממצה" (עניין דרורים, בעמ' 28) [ההדגשות אינן במקור – ד.א.].



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

- 1
- 2 49. שנית, מאחר שסעיף 1א100 לפקודה טרם נכנס לתוקף, ההסדרים שעשתה או עושה רשות
- 3 המסים ברוח סעיף זה הם הסדרים חוזיים, והיא איננה חייבת להיצמד להסדר הקבוע בסעיף זה.
- 4
- 5 50. על כן, לא מצאתי צורך לדון ולהכריע בטענות המבקשת כי הסדרים המכילים את עקרונות
- 6 סעיף 1א100 לפקודה מאפשרים או מחייבים לנכות את הוצאות המימון. זאת, כיוון שממילא כל עוד
- 7 סעיף 1א100 לא נכנס לתוקפו, רשות המסים לא מחויבת להשלכותיו, ואף לא לפרשנות שבית המשפט
- 8 ייתן לסעיף, שכן ההסדרים אינם סטטוטוריים, אלא חוזיים. אמת, גם רשות המסים נהנית מעקרון
- 9 "חופש החוזים", במגבלות המוטלות עליה מכוח המשפט המנהלי. רשות המסים נדרשת, בין היתר,
- 10 לנהוג בשוויון בנסיבות דומות בין הנישומים, גם כאשר היא מבצעת הסדרים חוזיים. אלא, שערעור
- 11 המבקשת בהליך נשוא בקשה זו הוגש כנגד החלטת פקיד השומה **שלא להתיר למבקשת לנכות את**
- 12 **הוצאות המימון (ההלוואות אותן לקחה), ותו לא.** הערעור לא הוגש כנגד החלטת פקיד השומה שלא
- 13 לערוך הסדר עם המבקשת **לצורך הכרה ברווחי השערוך כהכנסה חייבת**, באמצעות "מכירה
- 14 רעיונית". ודוק: אין בהסדרים המיישמים את עקרונות סעיף 1א100 לפקודה, כשלעצמם, כדי לסייע
- 15 למבקשת להוכיח את טענת האפליה הנטענת לעניין ניכוי הוצאות המימון.
- 16
- 17 51. בכך, נשמטת הרלוונטיות של הסדרים שערך המשיב עם נישומים אחרים ברוח סעיף 1א100
- 18 לפקודה. ויובהר: מסקנתי הייתה שונה אם המבקשת הייתה מעמידה תשתית עובדתית מספקת לכך
- 19 שבמסגרת הסדרים אלה התיר המשיב את ניכוי הוצאות המימון, שאז ייתכן כי היה בהסדרים אלה
- 20 כדי לסייע למבקשת להוכיח את טענת האפליה ולתקוף את שיקול הדעת של המשיב בעניינה.
- 21
- 22 52. יוער, כי גם אם היה בידי המבקשת להוכיח כי במסגרת ההסכם עם חברת הכשרה הותרו
- 23 הוצאות המימון בניכוי (ולא הוכח כך אפילו לכאורה), הרי שלא ניתן לבסס טענת אפליה על מקרה
- 24 יחיד, ודי בכך כדי לדחות את הבקשה אף מבלי להידרש לשאלת החיסיון (**עניין פלוני**, בפסקה 7).
- 25
- 26 53. למעלה מן הצורך, יצוין כי חיוב המשיב להתיר ניכוי הוצאות מימון מסוג זה בכל הסדר
- 27 שייערך עם נישום בו ייושמו העקרונות של סעיף 1א100 לפקודה בלבד, אינו רצוי אף עבור הנישומים
- 28 ואף ספק אם אפשרי. זאת, כיוון שהדבר ירתיע את רשות המסים מלערוך הסדרים ברוח סעיף 1א100
- 29 לפקודה בעתיד, מן הסוג שאיננה מחויבת לערוך. במצב דברים זה, לא יהיה ניתן להורות למשיב לשוב
- 30 ולערוך הסדרים חוזיים כאלה, שכן הדבר עשוי להוות שוני רלוונטי בנסיבות העניין. יש לעודד את
- 31 רשות המסים לערוך הסדרים כאלה, ולהימנע מלהרתיע את הרשות מלערוך אותם.
- 32
- 33 54. באשר לשאלת החיסיון – משקבעתי כי אין רלוונטיות להסדרים אשר נערכו ברוח סעיף
- 34 1א100 לפקודה, אין מקום להורות על חשיפת ההסכמים, גם ללא קשר לשאלת החיסיון. מאותו
- 35 הטעם, סבורני כי אין מקום אף להורות על חשיפת העקרונות והשיקולים שעמדו בבסיס עריכת
- 36 הסדרים אלה עם נישומים אחרים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

1
2 55. יצוין, כי גם אם אניח לטובתה של המבקשת כי קיימת רלוונטיות למידע המבוקש, הרי שזו
3 מועטה, ואיננה גוברת במשקלה באיזון שיש לערוך בין האינטרסים הנוגדים, שבגדרם האינטרס
4 הלגיטימי של הצדדים השלישיים באי גילוי המידע ובשמירה על חסינו, כקבוע בסעיפים 231-234
5 לפקודה (עניין הקורנס, בפסקה 7; עניין פלוני, בפסקה 7). יובהר, כי **בעניין הקורנס** בית המשפט
6 העליון קבע כי במצב הרגיל של הדברים אין לחשוף מסמכים של צדדים שלישיים, אך דחה את ערעור
7 המשיב על החלטת בית המשפט המחוזי לאפשר את חשיפת המידע על צדדים שלישיים. אלא, ששם
8 דובר על נישומים שאינם צדדים שלישיים מן השורה, אלא חברות שהוקמו במעשי תרמית, כך
9 שהחשש לפגיעה בפרטיותן היה בטל בשישים (פסקה 12). לא כך בענייננו. לחברת הכשרה ולחברות
10 האחרות איתן נערכו הסכמים, קיים אינטרס לגיטימי לשמור על פרטיותן ועל סודות מסחריים
11 שעלולים להיפגע מחשיפת ההסכמים, ואף מחשיפת הסכמים בהם "מושחרים" פרטים מזהים,
12 כהצעתה של המבקשת. בנסיבות העניין, וגם אם תנאי הרלוונטיות היה מתקיים, הרי שאינטרס
13 הצדדים השלישיים גובר על אינטרס המבקשת לחשיפת המידע.
14
15 56. בשולי הדברים, אתייחס גם לבקשת המבקשת כי המשיב ישיב על שאלותיה בתצהיר, כמפורט
16 בסעיף 5 לבקשה. המבקשת הפנתה **לעניין ניאופרם** לעיל, וכן לרע"א 10144/06 **מדינת ישראל נ' פרמה**
17 **גורי בע"מ** (09.02.2010) (להלן: "**עניין פרמה**"). **בעניין פרמה**, בית המשפט העליון קיבל את ערעור
18 המדינה על החלטת בית המשפט המחוזי לחייבה להשיב בתצהיר על שאלון, ואפשר מענה על שאלה
19 אחת ספציפית בלבד, אותה הציע בית המשפט בעצמו, וזאת **בהסכמת הצדדים**. דובר בשאלה
20 ספציפית, הנוגעת לסיווגם של **מוצרים ספציפיים** של ספקים אחרים, אשר הוזכרו בשאלון אותו
21 הציגה המבקשת (**עניין פרמה**, בפסקה 5). אין בעניין זה כדי להשליך על ענייננו. המבקשת עתרה
22 בסעיף 5 לבקשה לחייב מענה על שאלון שאיננו **נוגע למקרים עם נישומים ספציפיים**, אלא מענה על
23 שאלות הנוגעות לאופי ולמדיניות שיושמה **בכל ההסדרים** שנכללו בשומות (לרבות שומות עצמיות),
24 בהסכמי שומה ו/או בהחלטות מיסוי שנערכו בנסיבות של חלוקה מרווחי שערור, בין אם נגעו במפורש
25 לשאלת ההכרה בהוצאות המימון ובין אם שתקו לגבי שאלה זו. שאלות אלו הן בבחינת "מסע דיגי",
26 שכל מטרתן לדלות מידע מכל ההסכמים שערכה אי פעם רשות המסים, מבלי שהמבקשת העמידה
27 לכך תשתית עובדתית מספקת. בכך יש גם הכבדה בלתי סבירה על הרשות (ראו **עניין ארון** לעיל,
28 בפסקה 18; **עניין ניאופרם**, בפסקה 19). בדומה, גם **בעניין ניאופרם** אליו הפנתה המבקשת, נדרש
29 מענה על שאלון ארוך, ולבסוף הותרו מספר שאלות מועטות **ביחס למקרה ספציפי**. כך קבע בית
30 המשפט, מפיו של כב' השופט סטולר: "**באשר לשאלת האפליה - המידע חיוני לבדיקת החשש**
31 **לאפלייתם של המערערים לרעה ביחס לנישומים אחרים. מידע זה מצוי באופן בלעדי בידי המשיב.**
32 **יחד עם זאת למערערת מידע מהעיתונות בקשר להתייחסות רשות המיסים לעניין הפיצוי שקיבלה**
33 **חברת מדינול בע"מ. כל השאלות המתייחסות לחברות אחרות הם בחינת ניסיון לדלות מידע בחינת**
34 **"מסע דיגי"** (פסקה 19). באשר להסדר עם חברת הכשרה, בנוסף על כך שהשאלון כלל לא מתייחס
35 באופן ספציפי לעניינה, משקבעתי כי המבקשת לא העמידה תשתית ראייתית לכך שבמסגרת ההסדר
36 הותרו הוצאות המימון בניכוי, הרי שלמבקשת אין מידע כלשהו בקשר להתייחסות רשות המסים



בית המשפט המחוזי בירושלים

12 מאי 2022

ע"מ 70559-02-20 קניון הראל בע"מ

1 במסגרת עניין זה, ולכן אין להתיר שאלות ספציפיות אף ביחס להסדר עם חברת הכשרה. מימלא,
2 שאר ההסדרים שנערכו ברוח סעיף 1א100 לפקודה אינם רלוונטיים כשלעצמם, כפי שקבעתי לעיל.
3 לאור כך, הבקשה להשיב בתצהיר לשאלון המבוקש נדחית.
4

5 57. למען הסר ספק, יובהר כי בלא קשר לתוצאות בקשה זו, טענת האפליה עודנה עומדת לזכותה
6 של המבקשת, והיא רשאית לנסות ולהוכיחה במסגרת ההליך, ככל שיעלה בידה לעשות כן. ככל
7 שהמבקשת סבורה כי יש רלוונטיות להסכם שנערך עם חברת הכשרה או עם כל חברה אחרת, פתוחה
8 לפניה הדרך לפנות ישירות לאותם צדדים שלישיים ולבקש מהם את המידע.
9

סוף דבר

10
11
12 58. לאור כל האמור, הבקשה נדחית על כל חלקיה.
13

14 המבקשת תשלם למשיב הוצאות ושכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 5,000 ₪, וזאת בתוך 45 ימים
15 מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד ליום התשלום בפועל.
16

המזכירות תמציא את החלטה לבאי כוח הצדדים.

ניתן לפרסם החלטה זו.

17
18
19
20
21 ניתנה היום, י"א אייר תשפ"ב, 12 מאי 2022, בהעדר הצדדים.
22

23
24
25
26
27
28
29

אביגדור דורות, שופט