



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

בעניין: 1. גני טל סנטר השקעות ובניה בע"מ

2. גני איילה השקעות ובנייה בע"מ

3. פנינת טל השקעות ובניה בע"מ

כולן ע"י ב"כ עו"ד ד"ר אבי אלטר, אורך דנציגר ושות'

המערכות

- נ ג ד -

פקיד שומה ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי

מפרקליטות מחוז ירושלים

המשיב

1

2

ה ח ל ט ה

3

4

האם חוות-דעת מומחה (פרופ' יורם עדן) מטעם פקיד השומה הינה קבילה, מהטעם הנטען על-ידי המערערות כי מינויו לא היה כדין, בהיותו מומחה מן החוץ, שאינו עובד מדינה, הנזקק לכתב מינוי, על-פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

8

9

עובדות המקרה בקליפת אגוז

10

1. הערעור, נשוא הבקשה לפסול את חוות הדעת, הינו בקשר עם שומות וצווים שהוצאו למערערות והמשיב לא התחשב בתיאום הון לפי סעיף 3 לתוספת א' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה - 1985, והשאלה הקשורה עם מתן חוות הדעת נסובה במחלוקת לגבי שיטת החשבונאות הראויה לסוגיה זו. ביום 10.6.03 הוגשה על-ידי המשיב חוות-דעתו של פרופ' יורם עדן (להלן: "עדן"). ביום 3.11.04 החלה חקירתו הנגדית על חוות-דעתו, או-אז הועלתה הטענה כי יש פגם במינוי, ולפיכך הוריתי כי הצדדים יסכמו בכתב לעניין זה.

16

17



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

טענת המערערות

- 1
- 2 עוה"ד ד"ר א' אלטר וא' דנציגר טוענים, שהמומחה עדן מבסס את חוות-דעתו על
- 3 עובדות שאינן מידיעתו האישית ומקורם בתיקי המערערות המתנהלים אצל המשיב, והוא
- 4 עלול להפר את חובת הסודיות החלה עליו, באופן שיואשם על כך בפלילים.
- 5
- 6 מינוי של אדם מן החוץ ליתן חוות-דעת, ובתוך כך שימוש בידיעות אודות הנישום
- 7 הוסדר בפקודה, ואולם מינויו של עדן לקוי, ולפיכך יש לפסול את חוות-דעתו. המערערות
- 8 סומכות ידן על פסק הדין בעניין **צ'סקלה** (רע"א 4651/94 **יעקב צ'סקלה נ' פ"ש - ב"ש**,
- 9 מסים כ/1, ה-95 (להלן: "**פרשת צסקלה**"), ועל הוראות חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו,
- 10 הקובע כי כל אדם זכאי לפרטיות ולצנעת חייו, וכי "**אין פוגעים בסוד שיחו של אדם,**
- 11 **בכתביו או ברשומותיו**". (סעיף 7(ד) לחוק היסוד).
- 12

טענות המשיב

- 13
- 14 ראשית, טוען ב"כ המשיב עו"ד נ' סרי, כי יש לדחות הבקשה על הסף לאור העובדה
- 15 שהועלתה בשלב מאוחר, לאחר שכב' השופט מ' גל קבע כי אם למערערות התנגדות לחוות
- 16 הדעת, יש להגישה עד 8.7.03. בהתנגדויות שהוגשו לא נכללה הטענה נשוא החלטה זו.
- 17
- 18 כן טוען עו"ד סרי, כי מי שמועסק בביצוע הפקודה אינו בהכרח עובד מדינה,
- 19 החיסיון אינו חל מקום בו הגילוי הינו לצורך ביצוע הפקודה, וכי החיסיון אינו חל נוכח
- 20 קיומו של היתר שר האוצר, שהוצא אמנם רק זה עתה (23.11.04), לאור התנגדות
- 21 המערערות עתה. כתב המינוי צורף לסיכומי המשיב.
- 22

דיון

- 23
- 24 תיקי מס הכנסה והמאגרים הממוחשבים של נציבות מס הכנסה מכילים פרטים
- 25 אודות אזרחי המדינה. לפיכך, עובדי מערכת המיסים כפופים לשורה של הוראות והנחיות
- 26 מינהליות המגבילות את השימוש במידע שנועד לשימוש לצורך ביצוע תפקידם, ושיש
- 27 להתייחס אליו כדבר שבסוד, על-פי הוראת סעיף 231(א) לפקודה, הקובע:
- 28



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

1 "הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה, או המועסק בביצועה,
2 חייב לראות כל תעודה, ידיעה, דו"ח, רשימת שומה או העתק
3 מהם, והם מתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו,
4 כדבר שבסוד ושבמהימנות אישית ולנהוג בהם על דרך זו".
5

6 כך גם ישנן הנחיות שנוגעות לאבטחת המידע האגור בתיקי מס הכנסה בהוראות
7 הביצוע 50/92, וכן בסעיף 42.521 לתקשי"ר.
8

9 כך גם הוראת סעיף 8 לחוק מאגרי המידע קובעת:

10
11 "ב) לא ישתמש אדם במידע שבמאגר מידע החייב ברישום לפי
12 סעיף זה, אלא למטרה שלשמה הוקם המאגר...".
13

14 על מטרות החוק וההוראות הנ"ל הנוגעות לעניין, עמדה כב' השופטת ד' ביניש
15 בעש"מ 6843/01 יפתח בן דוד נ' נציב שירות המדינה, פ"ד נו(2) 918, כדלקמן:
16

17 "המטרה השלישית נובעת מהחשיבות הניתנת במשפטנו לזכות
18 לפרטיות, שהיא זכות יסוד חוקתית המעוגנת בסעיף 7 לחוק-
19 יסוד: כבוד האדם וחירותו (ראו בג"ץ 2481/93 ד"ר נ' מפקד מחוז
20 ירושלים [1] [פ"ד מח(2) 456 - י. ש.], בעמ' 472-470). מטרה זו
21 עומדת בבסיס ההוראות המופיעות בסימן א' לפרק ב' לחוק הגנת
22 הפרטיות".
23

24 על מנת לאפשר גילוי פרטים במצבים מסוימים קובעת הפקודה:

25
26 "235. סייג לחובת מסירת ידיעות (תיקון: תשכ"ח, תשל"ח,
27 תשנ"ו, תשס"ב, תשס"ג)
28 (א) הוראה בדין המחייבת למסור ידיעות על רכושו או הכנסתו של
29 אדם אחר, למעט הוראה כאמור על פי פקודת הסטטיסטיקה
30 (נוסח חדש) תשל"ב-1972, לא תחול על מי שממלא תפקיד רשמי
31 בביצוע הפקודה או המועסק בביצועה, מלבד אם נאמר כך במפורש
32 בפקודה זו".
33

34 סעיף 234 לפקודה קובע סנקציה פלילית למי שמוסר מידע ללא הרשאה מאת שר

35 האוצר.



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

1

2 כאמור, ב"כ המערערות סומך ידיו על פרשת צ'סקלה, אף שם עמדה על המדוכה
3 חוות-דעת של פרופ' עדן, ולאחר שבית המשפט העליון קיבל את טענת המערער, החליט כב'
4 סגן הנשיא (כתוארו אז) א' ריבלין, כי לא ניתן לקבל את חוות הדעת לאור הפגם שדבק
5 במינוי, באומרו (וכפי שמצטט ב"כ המערערות):

6

7 **"... ראוי לבחון לפיכך את טענת המערער כי מינוי רואה החשבון**
8 **לא בוצע כדין בהתאם להוראות החלות על מינוי עובדי מדינה.**
9 **מן העדות שבאה בשלב זה של המשפט ניתן ללמוד כי מי שמינה**
10 **את רואה החשבון עדן, לביצוע המשימה נשוא הערעור, לא טוען**
11 **כלל כי הסמכות לבצע מינויים בשירות המדינה הואצלה לו. ממילא**
12 **אין בסיס לטענת המדינה כי רואה החשבון עדן מונה כדין לשירות**
13 **המדינה".**

14

15 ובהמשך:

16

17 **"... משנתברר כי לעד ברזילי לא הואצלה סמכות למנות עובדים**
18 **לשירות המדינה - אין חוות דעתו של רואה החשבון יכולה עוד**
19 **לשמש כראיה במשפט".**

20

21 יוצא, איפוא, שהקושי במקרה הנ"ל היה נעוץ בכך שהסמכות לא הואצלה או לא
22 הואצלה כדין על-ידי האדם המוסמך לכך.

23

24



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

1

2 אף במקרה דנן המינוי נחתם על ידי ה"ה שאול אדלר ויצחק ארבלי ולא על ידי שר
3 האוצר.

4 לאחר שב"כ המערערות העלה את נושא המינוי, בעת תחילת החקירה הנגדית של
5 עדן על חוות הדעת, ולאור החלטתי שהצדדים יסכמו בכתב בנושא זה, הוגשה במסגרת
6 סיכומי המשיב תעודת המינוי מאת שר האוצר עם אישור בדיעבד.

7 אני מקבל את האישור חרף שהינו רטרואקטיבי וזאת מהסיבה שהעדר מינוי חושף
8 למעשה את נותן חוות הדעת לאישום פלילי, אולם האישור שניתן חוסם אפשרות זאת,
9 ולאור זאת שהטענה הועלתה רק בעת החקירה הנגדית על חוות הדעת, ולאחר החלטת כב'
10 השופט גל, כמפורט לעיל.

11 6. למעלה מן הצורך אתייחס למספר נושאים שהועלו בסיכומים. כיום אין מחלוקת
12 שניתן להפריט שירותים ציבוריים, אשר יהיו כפופים לכללי המשפט המינהלי (ת"פ י-ם)
13 242/03 מדינת ישראל נ' ברק כהן (לא פורסם); עת"מ (ת"א) 1390/02 צבי נ' מפעל הפיס,
14 תק מח(3) 89; דנג"ד 4601/95 פרוסי חי יוסף נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נב(4) 817,
15 (839).

16 בדעה זו אוחו אף המחבר י' פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף, מהדורת 2001, 695:

17 " ... אין כל מגבלה למינוי זה ואף לא נדרש שאותה 'מועסק'
18 יהיה עובד מדינה - לדידו של המחוקק הוא יכול להיות יועץ,
19 קבלן עיקולים, מגיש שרותי עיבוד נתונים וכדומה".

20

21 אשר לשאלה האם החיסיון אינו חל מקום בו הגילוי הינו לצורך ביצוע הפקודה.

22 ב"כ המשיב טוען כי סעיף 232 לפקודה מתיר גילוי ידיעה לבית המשפט
23 מקום שהדבר דרוש לצורך הפעלת הוראות הפקודה, וסעיף 234 לפקודה קובע עונש
24 על גילוי סוד הכנסה כשאין היתר משר האוצר. לפיכך לחריגים בפקודה אין קשר



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

1 לשאלת היות מקבל הידיעה מועסק על פי הפקודה, כפי שמציין ב"כ המשיב כי חוות
2 הדעת של פרופ' עדן ניתנה במסגרת ערעור מס הכנסה על צווים שהוציאו למערערות
3 ולצורך ביצוע הפקודה, ועל כך אין חולק.

4 ב"כ המשיב מסתמך על בג"צ 207/70 רות יהלומי נ' שר האוצר ואח', פ"ד (כה(1)

5 : 126

6 "סעיף 231 לפקודת מס הכנסה קובע חובת סודיות מוחלטת
7 לגבי כל מי שממלא תפקיד בביצוע פקודת מס הכנסה. אל
8 הסעיף הנ"ל מצטרפת הוראת הסעיף 232 לפקודה הנ"ל, אשר
9 לפיה לא ידרש אדם הממלא תפקיד לצורך הפקודה, להראות
10 לבית המשפט כל מסמך או לגלות לו ידיעה שהגיעה אליו אגב
11 מילוי תפקידו. סעיף 232 מסייג את החסיון שנקבע בו רק
12 בכיוון אחד: במידה שהראיות במסמך או גילוי הידיעה
13 דרושים כדי להפעיל הוראה שבפקודה גופא, או כדי לתבוע
14 אדם לדין בשל עבירה שנעברה במס הכנסה. במקרים אלו
15 החסיון אינו חל. למקרא שני הסעיפים האלה מתעוררת
16 השאלה, אם בכלל מוסמך שר האוצר להסיר את החסיון
17 ממוסמך שמדובר בו בסעיף 232 הנ"ל, ולהרשות גילוי לצורך
18 מטרה שונה מזו המאוזכרת בסיפא לסעיף 232. נראה הדבר, כי
19 אמנם סמכות זו בידו. אף אם לא ניתנה לו בלשון מפורשת, ניתן
20 להסיק את הדבר מהוראת העונשין שבסעיף 234 לפקודה.

21 סעיף 234 הנ"ל משלים את הלכות הסודיות על ידי קביעת
22 עונש על גילוי סוד הכנסה. על פי הסעיף האמור, מי שגילה
23 סוד הכנסה, דינה ששה חודשי מאסר באחד משני מקרים
24 אלה: (א) הדבר נמסר לאדם ששר האוצר לא הרשה לכך; או
25 (ב) הדבר נמסר שלא לצורך פקודת מס הכנסה.
26 5. הניסוח אינו חד וחלק, אך ניתן לדלות מהקשר הסעיפים
27 232 ו-234, שאם נמסר המסמך כדי להפעיל הוראה מהוראות
28 הפקודה או מתוך כוונה לתובע לדין על עבירה שנעברה במס
29 הכנסה, כאמור סעיף 232, סיפא, כי אז נמסר המסמך "לצורך
30 פקודה זו", כי כאמור בסעיף 234. חובת הסודיות לא הופרה,
31 והוראת העונשין אינה תופסת.
32 ועוד ניתן לדלות, שאם הרשה שר האוצר מסירת מסמך חסוי,
33 ולא דוקא לצורך אחת המטרות האמורות בסעיף 232, שבהן
34 אין צורך בנטילת רשות ממנו, גם אז לא נעברה עבירה על סעיף



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

1 234. אם כך הדבר, משתמעת מכאן סמכות השר לוותר על
2 החסיון". (ההדגשה - אינה במקור).

3 כן ראו י' קדמי, על הראיות, מהדורת 1999, שם, 842.

4 מן הכלל אל הפרט

5 8. כתב המינוי הוצג כת/1, והמערערות אינן מתייחסות לכך בסיכומיהן, משמע יש
6 לקבלו, ומטעם זה בלבד דין טענתם להידחות. בנוסף לכך, כפי שראינו לעיל, ניתן למנות
7 מומחה מן החוץ, והמומחה מועסק לביצוע הפקודה.

8 בפרשת יהלומי הנ"ל מוסיף בית המשפט:

9 "הניסוח איננו חד וחלק, אך ניתן לדלות מהקשר הסעיפים 232
10 ו-234, שאם נמסר מסמך כדי להפעיל הוראה מהוראות
11 הפקודה או מתוך כוונה לתבוע לדין על עבירה שנעברה במס
12 הכנסה, כאמור בסעיף 232, סיפא, כי אז נמסר המסמך "לצורך
13 פקודה זו", כאמור בסעיף 234. חובת הסודיות לא הופרה,
14 והוראת העונשין אינה תופסת. ועוד ניתן לדלות, שאם הרשה
15 שר האוצר מסירת מסמך חסוי, ולאז דוקא לצורך אחת
16 המטרות האמורות בסעיף 232, שבהן אין צורך בנטילת רשות
17 ממנו, גם אז לא נעברה עבירה על סעיף 234. אם כך הדבר,
18 משתמעת מכאן סמכות השר לוותר על החסיון". (ההדגשה -
19 אינה במקור). (שם, 127).

20

21 פרופ' עדן קיבל אישור בדיעבד משר האוצר, ולפיכך מינויו נעשה כדין. אשר לחסיון
22 בעצם נקיטת הליך הערעור, הביעו המערערות הסכמה לחשוף את המידע שבדוחותיה על
23 מנת שניתן יהא לקבוע האם שיטת החשבונאות שנקטה נעשתה כדין אם לאו.

24 בע"א 4825 זרח גהל נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, נה(2) 433 נקבע:

25 "10. ואולם החיסיון האמור הוא בעל אופי אישי וחל רק לגבי
26 מסמכים שהגיעו לידי מי שחובת הסודיות הקבועה בסעיף 231(א)
27 לפקודה מוטלת עליהם. ראו בג"ץ 253/68 טופרובר נ' שר האוצר
28 [5], בעמ' 775 אין החיסיון חל על המידע כשלעצמו, וכל שכן אין
29 הוא חל במקום שבו בחרו הנישומים לחשוף את המידע. השוו ע"פ
30 הלל ע"פ 7528/99 הלל נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(3) 89 - י.ש. שם.



בתי המשפט

עמ"ה 370/99

עמ"ה 465/00

עמ"ה 466/00

בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כב' השופט יוסף שפירא

1 ואכן, משחפצו גהל כי הסכם הפשרה יקבל תוקף של פסק דין,
2 ומשהוגש הסכם הפשרה על דעתם לבית המשפט, ויתרו הם בכך
3 על החיסיון".

4 ב"כ המערערות צודק שאכן יש להקפיד על פרטיותו של אדם וצנעת חייו כאמור
5 בחוק היסוד (ראו בר"ע 8385/95 סמי עקיבא נ' מרגלית מרגליות, פ"ד נו(1) 397; ע"א
6 68/88 זילברמן נ' בנק אמריקאי ישראל בע"מ, פ"ד מב(2) 383), לפיכך, על פרופ' עדן
7 להמציא התחייבות לשמירת הסודיות כנדרש.

8 התוצאה היא איפוא, שמינויו של פרופ' עדן נעשה כדין ולפיכך חוות הדעת קבילה.
9 המשיב ימציא את כתב ההתחייבות לשמירת סודיות, כפי שהצהיר לפרוטוקול שיעשה כן,
10 בתוך 15 ימים מהיום.

11 אין צו להוצאות.

המזכירות תעביר העתק מההחלטה לצדדים.

ניתנה היום כ"ה בכסלו, תשס"ה (8 בדצמבר 2004) בהעדר הצדדים.

12

13 _____
יוסף שפירא - שופט

14