



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

לפני כב' השופט י' נועם, שופט עמית

הר שמש - מושב שיתופי בע"מ

העותרת

ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

רשות המיסים - הממונה על חוק חופש המידע  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

המשיבה

### פסק-דין

1

2

פתח דבר

3 1. לפניי עתירה מינהלית, לפי חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998 (להלן - החוק) שבגדרה  
4 מלינה העותרת על החלטת הממונה על יישום חוק חופש המידע ברשות המיסים, מיום 2.7.23,  
5 לדחות את בקשתה של העותרת לקבלת מידע, מיום 14.2.23. בעתירתה, ובזיקה לבקשה הנ"ל,  
6 מבקשת העותרת לקבל "מידע בדבר הנוסחאות/אלגוריתמים/תרשימי זרימה, הגלומים בתוכנת  
7 מחשב של רשות המיסים", שעל-פי הנטען "מתועדים במסמכי אפיון הנלווים לתוכנה  
8 הממוחשבת", זאת בסוגיות של הטלת עיצומים כספיים, ניכוי מס במקור וקיצוז מיסים.

9

10 2. ברקע לבקשת המידע עומדת החלטת רשות המיסים (להלן - הרשות) משנת 2016 להטיל  
11 על העותרת, תאגיד הרשום כמושב שיתופי, עיצום כספי בסך 3,000 ₪ בגין אי-הגשת דו"ח שנתי  
12 לשנת המס 2015 ולקזוז כנגד כך החזרי מס שהגיעו לה - החלטה שהתבססה על תוכנת מחשב,  
13 ואשר בוטלה על-ידי פקיד השומה כשגויה. מאז אותה שנה מבקשת העותרת לברר - כלשונה -  
14 כיצד "קבע" המחשב בשעתו שהיא לא הגישה, בין שלל דיווחיה, טופס נתון, "ללא הסבר סביר";  
15 וכיצד כפועל יוצא - "החליט" המחשב להטיל עליה עיצום כספי, לשלול את זכותה לניכוי במקור,



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 ולקזז את העיצום הכספי מיתרת זכות שלה. בעניין זה נקטה העותרת במהלך השנים מספר הליכים  
2 משפטיים, שהגיעו לדיון שלוש פעמים בבית-המשפט העליון, ובכללם עתירה קודמת לקבלת  
3 מידע, אשר בגדרה נדחתה בקשתה לקבל את התוכנה עצמה.  
4  
5 3. בבקשת המידע נושא העתירה דנן, שהוגשה בעקבות ההליך בערעור האחרון בבית-  
6 המשפט העליון, ביקשה העותרת לקבל מהרשות מידע המשקף את פועלה של תוכנת המחשב,  
7 באמצעות מסמכי האפיון של התוכנה. לחלופין, ככל שאין מסמך אפיון מרוכז, ביקשה העותרת  
8 לחייב את הרשות להפיק או לערוך מסמך כאמור, גם אם יש לחלק את המידע מתוך קוד המחשב,  
9 בדרך המכונה "הנדסה לאחור", זאת בהיות מסמך האפיון, על-פי הנטען, בגדר "הנחיה מינהלית  
10 כתובה" שהרשות חייבת להעמיד לעיון הציבור לפי סעיף 6(א) לחוק.

### הרקע העובדתי

11  
12  
13 ההליכים המשפטיים הקודמים

14 4. להלן הרקע העובדתי העולה מכתבי-הטענות. ברקע להגשת העתירה עומדת החלטת  
15 הרשות משנת 2016, להטיל על העותרת עיצום כספי בסכום של 3,000 ₪ בגין אי-הגשת טופס  
16 הצהרה מקוון (דו"ח שנתי) לשנת 2015 ולקזז כנגד כך החזרי מס שהגיעו לה בסך 2,500 ₪.

17  
18 5. בחודש מארס 2017 הגישה העותרת תובענה אזרחית נגד הרשות, בגין נזקים שהוסבו  
19 לה, על-פי הנטען, כתוצאה מהחלטת פקיד השומה להטיל עליה עיצום כספי בשל אי-הגשת  
20 הדו"ח השנתי, וכתוצאה מההחלטה לקזז החזר מס שהגיע לה (תא"מ (שלום ב"ש) - 27841-03-  
21 17 הר-שמש מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים (2.9.19)). בית-המשפט דחה את התובענה,  
22 בקבעו כי העיצום הכספי הוטל כדין, וכי היה למנהל יסוד סביר להניח שהדו"ח המקוון לא הוגש.  
23 בית-המשפט גם עמד על חוסר תום לבה של העותרת, שביקשה לנהל את ההליך המשפטי למרות



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 שהוחלט לבטל את העיצום הכספי. ערעור שהגישה העותרת לבית המשפט המחוזי נדחה (ע"א  
2 (ב"ש) 29878-10-19 הר-שמש מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים (19.2.20)). בפסק-הדין  
3 נקבע, כי העותרת ביקשה להביא את העניין העקרוני הנוגע לשאלת קיומה של זכות הקיזוז, ולא  
4 נקטה באופן מכוון פעולות אשר היה בכוחן למנוע את הטלת העיצום, לשון אחר - פעלה בכוונה  
5 שיוטל עליה עיצום כספי כדי שיהיה בידה לנהל הליכים משפטיים על אף היעדר אינטרס אישי.  
6 בקשת רשות ערעור לבית-המשפט העליון נדחתה אף היא (רע"א 2262/20 הר-שמש מושב  
7 שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים (30.6.20)).

8  
9 6. ביום 6.7.18, במקביל לניהול ההליך בתביעה האזרחית, הגישה העותרת את הבקשה  
10 הראשונה לקבלת מידע, שבגדרה ביקשה לקבל לידה בין-היתר את "הנוסחה/אלגוריתם/קוד  
11 מחשב/תכנות, שלפיה תוכנת המחשב...", להטיל את העיצום הכספי, לשלול את הניכוי במקור  
12 ולערוך קיזוז מהחזר מס. הבקשה נדחתה על-ידי המשיבה ביום 19.3.19, בין-השאר, מהטעם כי  
13 המידע המבוקש אינו "מידע" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק חופש המידע; ובנוסף - כי מסירת המידע  
14 עלולה לשמש פצחנים לפגוע במערכות המחשב של הרשות, וכן כי היענות לבקשה אף מחייבת  
15 הקצאת משאבים בלתי סבירה. בנוסף צוין בהחלטה, כי היות שבקשת המידע נוגעת גם  
16 ל"נוסחה/אלגוריתם", הרי שמדובר במידע המוטמע בתוך התוכנות שנכתבו, כך ש"חילוץ"  
17 נוסחאות ותרשמי זרימה מתוך הנוסחאות שנכתבו, בדרך של "הנדסה לאחור" תחייב התחקות  
18 ופיענוח של שורות מחשב שנכתבו, ולא מדובר, איפה במידע המופק בלחיצת כפתור או באמצעים  
19 המשמשים דרך קבע את הרשות. ועל כן נדחתה הבקשה גם לפי סעיף 7(ה) לחוק.

20  
21 7. כנגד ההחלטה הראשונה הגישה העותרת עתירה לבית-משפט זה בחודש מאי 2019  
22 (עת"מ 2663-05-15 הר-שמש מושב שיתופי נ' רשות המיסים). ביום 5.9.19 דחה בית-המשפט





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 (השופט וינוגרד) את העתירה על הסף, ללא דיון בשאלת התקיימות החריגים למסירת המידע,  
2 בקבעו כי סוג המידע המבוקש, קרי - תוכנת מחשב, אינו בגדר "מידע" כמשמעותו בחוק.  
3  
4 8. העותרת הגישה ערעור על פסק-הדין לבית המשפט העליון (עצ"ם 6782/19). על-פי  
5 בקשת המשיבה, הורה בית-המשפט העליון להחזיר את הדיון לבית-המשפט לעניינים מנהליים,  
6 זאת להשלמת הדיון בשאלת תחולת החריגים לחוק חופש המידע, בהנחה - ומבלי שיש בכך  
7 משום הכרעה - שייקבע שמדובר ב"מידע" כמשמעו בחוק.  
8  
9 9. במסגרת השלמת הטענות בעתירה הראשונה, לאחר החזרתה לדיון משלים על-פי  
10 פסק-הדין של בית-המשפט העליון, ציינה העותרת, בין-השאר, כי היא מבקשת לקבל לידה את  
11 ה"תוכנה". המשיבה עמדה על כך שמסירת המידע המבוקש תביא לפגיעה בביטחון המדינה, זאת  
12 בהתבסס על חוות-דעת מסווגת של מערך הסייבר הלאומי, ומשכך אין למסור את המידע על-יסוד  
13 הוראת סעיף 9(א)(1) לחוק. על-פי המפורט בפרפראזה מאותה חוות הדעת - "חשיפת קוד המקור  
14 כפי שמבוקש בעתירה משמעותה שכל תכניתן שיעיין בו, ימצא בו נתונים רבים, שיכולים  
15 לשמש לפגיעה במערכות, ועל כן חשיפתו מהווה סיכון משמעותי להגנה הנדרשת על מערכות  
16 שע"מ" (שע"מ - שירות עיבודים ממוחשבים, יחידת סמך במשרד האוצר; להלן - שע"מ). בצד  
17 זאת צוין, כי מערך הסייבר אינו מתנגד לחשיפת "נוסחאות חשוב המס שאותן מממש קוד המקור  
18 בפעולתו". בהקשר זה הבהירה המשיבה בדיון הנוכחי לפניי, כי כוונת הדברים של מערך הסייבר,  
19 שאינו מחזיק במומחיות בדבר דיני המס, הייתה כי שיקולי הביטחון שעליהם הוא אמוץ אינם  
20 מונעים מסירת מידע אודות כללי המס שאינם חלק מקוד המקור של תוכנות שע"מ. בדיון  
21 המשלים בעתירה הראשונה הבהיר ב"כ העותרת, כי הוא מקבל את חוות-הדעת של מערך הסייבר  
22 הלאומי, ואינו עותר עוד לקבלת "קוד המחשב" עצמו; אך עומד על קבלת "הנוסחה" שלפיה





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 תוכנת המחשב, קרי - אלגוריתם והוראות ביצוע; זאת כדי שיוכל לבחון, האם בוצעה הטמעה  
2 נכונה של הוראות והנחיות הרשות במסגרת האלגוריתם.
- 3
- 4 10. בפסק-הדין השני והמשלים בעתירה הראשונה, מיום 29.11.21, קבע בית-המשפט  
5 (השופט וינוגרד), כי דין העתירה להידחות, ולו מן הטעם הדיוני שבבקשת המידע המקורית  
6 שהגישה העותרת, וכן בעתירתה, ביקשה היא במפורש לקבל את המידע "בשפת התכנות  
7 הרלוונטית"; וכי הבקשה להתמקד אך בהוראות הביצוע ובאלגוריתם הועלתה לראשונה במועד  
8 הדיון בעתירה. מעבר לטעם הדיוני האמור, נדחתה העתירה לגופה משלושה טעמים נוספים.  
9 האחד - כי לנוכח טענת המשיבה שאין בידיה את האלגוריתם באופן הנפרד מהתוכנה בה הוטמע,  
10 לא ניתן למסור לעותרת מידע שאינו נמצא בידי הרשות; ושלא מצר לא ניתן להפיק המידע אגב  
11 חילוץ בדרך של "הנדסה לאחור" ללא מאמץ רב. השני, עניינו בקביעת בית-המשפט העליון,  
12 שלפיה הדיון יוחזר אך לשאלה האם עלה בידי המשיבה להוכיח את תחולת החריגים לחוק, ומרגע  
13 שהודה ב"כ העותרת בתחולת החריגים - אין עוד צורך להמשיך לדון בעתירה. השלישי, עניינו  
14 בקביעה בפסק-הדין הקודם, כי המידע המבוקש כלל אינו "מידע" כמשמעו בחוק, סוגיה שבית-  
15 המשפט העליון לא מצא להכריע בה בפסק-דינו.
- 16
- 17 11. על פסק-הדין המשלים הגישה העותרת ערעור לבית-המשפט העליון (עע"מ 65/22),  
18 שבמסגרתו הבהירה כי ניהלה את העתירה ביחס לבקשה לקבל את "התוכנה", ולא מידע אחר  
19 שתואר על-ידיה כ"נוסחה/אלגוריתם" שבו התמקדה בערעור. בדיון בערעור טענה, כי היא  
20 מבקשת את מסמכי ההנחיות שהועברו למתכנתי שע"מ, וכי אם לא מוצאים את המסמך  
21 או אין מסמך להמציא, מאחר שמדובר על הנחיה פנימית שתורגמה לתוך המחשב, צריך לקחת  
22 את קוד המחשב ולהפיק ממנו את הנוהל שבעצם הופעל". בסיום הדיון ניתן פסק-דין: "לאחר



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 שיח ושיג הוסכם כי המערערת תוכל לפנות תוך 7 ימים למשיב במכתב המחדד את בקשתה  
2 לקבלת מידע במתכונתה הנוכחית"; כי המשיב ישיב לפנייה; כי טענות הצדדים שמורות להם  
3 לעניין ההחלטה החדשה שתתקבל; וכי אין באמור משום נקיטת עמדה בשאלה, האם תוכנה היא  
4 בגדר "מידע" כמשמעותו בחוק חופש המידע. בכך הסתיים הליך הערעור.

5  
6 בקשת המידע נושא העתירה והמענה שניתן לה  
7 12. בקשת המידע נושא העתירה דן הוגשה על-ידי העותרת למשיבה ביום 14.2.23.  
8 העותרת ביקשה לקבל מידע, שכדבריה "יכול להיות, בין היתר, בדרך של מסמכי אפיון, תרשמי  
9 זרימה מסמכים בקשר לבניית אלגוריתם, נוסחה מתמטית לחישוב, קוד מקור או כל מסמך  
10 נוגע אחר היכול להעיד על התוכן המבוקש" בסוגיות שצוינו; ובין-השאר בעניין תכנות המחשב  
11 להטיל את העיצומים הכספים, שלילת אישור ניכוי במקור ועריכת קיזוזי מס.

12  
13 13. במענה הרשות מיום 2.7.23 נדחתה בקשת המידע. הבקשה נדחתה בהתאם לסעיף 8(3)  
14 לחוק, הקובע שרשות רשאית לדחות בקשת מידע אם התברר לה שלא ניתן לאתר את המידע או  
15 שהמידע אינו מצוי ברשותה; וכן על-פי סעיף 7(ה) לחוק, המורה כי הרשות אינה חייבת לעבד  
16 מידע לצרכיו של מבקש, וכי מידע ממוחשב יופק באמצעים המשמשים דרך קבע את הרשות.  
17 בהקשר האמור נדחתה הבקשה "לקבלת נוסחה/אלגוריתם", בשלושת הנושאים הנדונים;  
18 והודגש, כי לא אותרו מסמכים או מידע אחר שיש בו לתת מענה לסוגיות שצוינו על-ידי העותרת  
19 בבקשתה, ובפרט לא אותרו מסמכים אפיון רלבנטיים לבקשה. הובהר, בין-השאר, כי תהליך הכנת  
20 יישום מקוון (תוכנה), באופן כללי "כרוך בקיום ישיבות עבודה פרונטליות, טלפוניות,  
21 בהתכתבויות באמצעות דוא"ל בין גורמים רבים הן בשע"מ והן ביחידות העסקיות ברשות  
22 המסים"; כי הכנת האלגוריתם "מותאם להנחיות של הגורם העסקי, כתיבת תכניות מחשב  
23 לרבות תכניות נקראות ממעריכי מס אחרים, ביצוע בקרת איכות, ביצוע פיילוט, העלאת



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 יישום, תחזוקת היישום וביצוע עדכונים שוטפים ליישום"; וכי בשלושת הנושאים נושא  
2 הבקשה "אין בנמצא" מסמך אפיון" מרוכז המכיל בתוכו את כל ההוראות שניתנו למתכנתים  
3 בכל שלב משלבי בניית התוכנית, אלא מדובר במאות מיילים שנשלחו על פני שנים רבות  
4 ובאלפי שיחות טלפון שחלקן לא מתועד, מגורמים שונים שחלקם אינם עובדים ברשות  
5 המיסים, שבהם נמסרו הוראות לעובדי מערך שע"ס".

6  
7 14. בנוסף ולחלופין נדחתה הבקשה גם על-בסיס סעיף 8(1) לחוק, הקובע שרשות רשאית  
8 לדחות בקשת מידע שהטיפול בה מצריך הקצאת משאבים בלתי סבירה. בעניין זה צוין, כי לצורך  
9 הכנת מסמך חדש, שייתן מענה למלוא סוגיות שפורטו על-ידי העותרת, יידרש לבצע פעולות  
10 התחקות אחר כלל תהליכי עבודה שהתקיימו לאורך שנים, שתחייב ימי עבודה רבים. הובהר,  
11 כי יצירת מסמך שייתן מענה לבקשת המידע תדרוש התחקות אחר "אלפי פעולות שנעשו על ידי  
12 עשרות עובדים במערכי המס השונים בפרקי זמן שונים וחלקם הגדול לפני שנים רבות; כל  
13 זאת, בנוסף לאלפי שיחות טלפון שאינן מתועדות".

14  
15 15. כמו-כן, נדחתה הבקשה גם על-יסוד הוראות סעיף 9(ב)(1) לחוק וסעיף 9(ב)(8) לחוק,  
16 שלפיהם רשות רשאית לסרב למסור מידע אשר גילוי עלול לשבש את תפקודה התקין או את  
17 יכולתה לבצע את תפקידיה (סעיף 9(ב)(1)), ורשות העוסקת באכיפת החוק או שיש לה סמכות  
18 אכיפה או ביקורת - לסרב לגלות מידע אודות שיטות עבודה ונהלים, אם הגילוי עלול לפגוע  
19 בפעולות האכיפה והביקורת (סעיף 9(ב)(8)), שכן - כלשון ההחלטה - "המידע המבוקש כרוך  
20 בגילוי טכניקות עבודה, וגילוי שיטות הבקרה והפיקוח והאכיפה של רשות המיסים וחשיפת  
21 מלוא האמצעים המופעלים על-ידה לסיכול העלמות מס. גילוי המידע יפגע קשות ביכולתה  
22 של רשות המיסים למלא את תפקידיה לגביית מס מיטבית ואפקטיבית".

23



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 23-08-35819 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

16. הבקשה נדחתה גם על בסיס סעיף 8(4) לחוק, הקובע כי רשות רשאית לדחות בקשה למידע במקרה שבו המידע פורסם ועומד לעיון הציבור. בהקשר זה נטען, כי "עיקרי המידע, ככל שהם רלבנטיים לציבור, כבר פורסמו ועומדים לרשות הציבור ולעיונו", זאת במסגרת הוראות הביצוע בעניין עיצומים כספיים וניכוי מס במקור, והוראות הדין המפורסמות.

17. היות שבבקשת המידע חזרה העותרת גם על פנייתה לקבלת "תוכנה", נדחתה הבקשה גם על בסיס סעיף 9(א)(1) לחוק, מחמת החשש לפגיעה בביטחון המדינה, טיעון שהיה מקובל על העותרת בסופו של יום, עוד במסגרת העתירה הראשונה.

טיעוני הצדדים

טיעוני העותרת

18. בעתירתה טוענת העותרת, כי מסמכים שנועדו לאפיין תוכנת מחשב, המיישמת את הדין או הנחיות מינהליות, מהווים "הנחיות מנהליות כתובות" המוטמעות במערכת המחשב, שיש חובה להעמידן לעיון הציבור, לפי סעיף 6(א) לחוק חופש המידע; וכלשונה: "כשם שישנה חובה על הרשות לספק מידע בדבר הנחיות מנהליות כתובות, חובה זו חלה גם על אותן הנחיות המוטמעות במחשבי הרשות בדרך של מסירת מסמכי האפיון" (סעיף 7.16 לעתירה). לשיטתה, היות שמסמכי האפיון הם הנחיה מנהלית כתובה שקיימת חובה לפרסם, הרי שאין תחולה לחריג למסירת מידע לפי סעיף 8(1) לחוק, שלפיו הרשות רשאית לסרב לבקשת מידע אם הטיפול בה כרוך בהקצאת משאבים בלתי סבירה; וכן אין תחולה לסייג שבסעיף 7(ה) לחוק בדבר העמדת מידע כפי שמצוי בידי הרשות ללא צורך בעיבודו לצרכיו של מבקש המידע.

19. אשר לטענת הרשות, כי אין בידיה מסמך אפיון מרוכז של התוכנה, וכי אין באפשרותה לשחזר את ההנחיות בעניינה שניתנו לאורך השנים באלפי פעולות שנעשו על-ידי עשרות עובדים,





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 מוסיפה העותרת, כי "גם אם אין כרגע בידי הרשות מסמך אפיון מרוכז, היות ומוטלת חובה  
2 על הרשות לפרסם את הנוהל המלא, בית המשפט מתבקש להורות לה להפיק מסמך כזה גם  
3 אם יש לחלק המידע מתוך קוד המחשב, מה שמכונה 'הנדסה לאחור', ולמסור אותו לעותרת".  
4 היא מדגישה, כי חובה זאת יש לבצע אף אם הדבר כרוך בהקצאת משאבים על חשבון מטלות  
5 אחרות; וכן מציינת, כי אי-קיומו של מסמך אפיון מרוכז, אינו מלמד על כך שהמידע לא קיים,  
6 ועל המשיב למסור את כלל התכתובות הרבות שעמדו ברקע אפיון המערכת.

7  
8 20. בכל הנוגע לסייגים למסירת מידע, שהועלו על-ידי הרשות בדחיית בקשת המידע,  
9 טוענת העותרת, כי הוראות הביצוע והוראות הדין לא נותנות מענה לשאלות שהועלו בבקשת  
10 המידע, בדבר מסמכי האפיון שביסוד התוכנה הממוחשבת, ומשכך לא חל הסייג למסירת מידע  
11 שבסעיף 8(4) לחוק, שלפיו רשות רשאית לסרב לבקשה כאשר המידע פורסם ועומד לרשות  
12 הציבור או לעיונו. כן מציינת העותרת, כי גם לא מתקיימים הסייגים הנוספים למסירת המידע  
13 שצוינו על-ידי הרשות, אשר נמנו בסעיפים 9(ב)(8) ו-9(ב)(1) לחוק; ובהקשר זה מוסיפה, כי  
14 טענת הרשות שלפיה גילוי המידע יביא לשיבוש קשה בתפקודה, היו כלליות ולא מבוססות -  
15 עובדתית ומשפטית. אשר לטענת הרשות, בדבר תחולת החריג למסירת מידע לפי סעיף 9(א)(1)  
16 לחוק, האוסר על מסירת אשר בגילוי יש חשש לפגיעה בביטחון המדינה, מציינת העותרת כי  
17 עמדה זו סותרת את חוות-הדעת של מערך הסייבר הלאומי שניתנה בהליך הקודם.

18  
19 21. בדיון בעתירה שב והדגיש ב"כ העותרת, כי אינו מבקש לחשוף את "קוד המחשב" עצמו,  
20 אלא את ההנחיות המינהליות הגלומות והמוטמעות בו; וכי אם אכן אין מסמכי אפיון, וקוד  
21 המחשב הוכן טלאי על טלאי אגב תיקונים במשך שנים ארוכות, כטענת הרשות, אזי "הדרך  
22 היחידה לדעת מהן ההנחיות הפנימיות היא על-ידי חילוץן מהתוכנה", באמצעות איש מקצוע



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 "שיסביר איך המחשב עובד בלי לחשוף את קוד המקור". הוא שב והבהיר, כי אין הוא מבקש  
2 את "קוד התוכנה" בשפת מחשב, אלא את "תוכן התוכנה" לאחר שנכתבה, שהוא, כלשונו,  
3 "הסבר לקוד", או הסבר "איך המחשב תוכנת".

4

5 טיעוני המשיבה

6 22. רשות המסים דוחה את טענת העותרת, שלפיה יש לראות במסמכי אפיון של מערכת  
7 מחשב כ"הנחיות מינהליות כתובות", שאותן יש לפרסם לפי סעיף 6(א). לדבריה, היא עומדת  
8 בדרישות הסעיף, שכן פרסמה באופן שוטף את נהליה, זאת במסגרת "הוראות הביצוע"  
9 ו"החוזרים" מטעמה. ואולם לשיטתה, תוכנת מחשב ומסמכי האפיון, אינם בגדר "הנחיות  
10 מנהליות כתובות", אלא אך יישום נהלי הרשות כפי שהם מפורטים בהוראות הביצוע ובדין.

11

12 23. אשר לבקשה "לקבלת מסמכי האפיון לתוכנה", מציינת המשיבה כי "מסמך אפיון" נועד  
13 לפרט לתוכניתן מה צריכה לכלול התוכנה, ולסייע לו בתכנונה. הובהר, כי בעוד שמקובל לערוך  
14 מסמכים מסוג זה ביחס לתוכנות חדשות, בעניינו מדובר במערכות מחשב שהוקמו לפני שנים  
15 רבות, ומתעדכנות במסגרת עבודה שוטפת שאינה מחייבת עריכת מסמך אפיון. עוד הודגש, כי  
16 מסמך אפיון נכתב לרוב בתחילת הדרך, כאשר מתוכננת תוכנה חדשה; וכי לא כל תיקון או שינוי,  
17 שיכולים להתבצע באופן שגרתי ושוטף, מצריכים בהכרח מסמך אפיון נוסף. מכל מקום, מציינת  
18 המשיבה, כי אין מסמך אפיון כולל או מרוכז ביחס לסוגיות שבבקשת המידע; ומשכך - לא  
19 ניתן לטעון שמסמך אפיון שאינו קיים הוא "הנחייה מינהלית כתובה". היא מוסיפה, כי אף אם  
20 היה מסמך כאמור, אין מדובר בהנחיות מינהליות שלפיהן היא פועלת; שכן מסמך אפיון אינו  
21 הנחיה מינהלית אלא מרכז הוראות שהמתכנת צריך לפעול ליישמן.

22





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

24. על-רקע האמור גורסת המשיבה, כי דין העתירה להידחות, היות שהמידע המבוקש, אודות מסמכי האפיון של תכנת המחשב, אינו מצוי בידיה ומסירתו תחייב יצירת מידע חדש. בהקשר זה הפנתה לסעיף 8(3), שלפיו רשות רשאית לסרב לבקשת מידע אם התברר שלא ניתן לאתר או שאינו מצוי ברשותה, וציינה כי אין בידיה מסמך אפיון מרוכז המכיל את כל ההוראות שניתנו למתכנתים בכל שלב משלבי בניית התכנית. עוד הפנתה, לסעיף 7(ה), הקובע כי המידע יועמד לרשות המבקש כפי שהוא מצוי בידי הרשות, והרשות אינה חייבת לעכב את המידע.
25. בכל הנוגע לגוף הבקשה לקבלת מסמכי האפיון, מציינת המשיבה כי מדובר בבקשה לקבלת מסמכים המעידים על תוכנת המחשב היום; ובעניין תהליכי הכנת התוכנה עד היום, הפנתה למפורט בהחלטת הממונה. בהקשר זה ציינה, כי אין בנמצא "מסמך אפיון מרוכז" בעניין הסוגיות שבעתירה; כי תוכנת המחשב היא בת עשרות שנים, ובעת שנכנתה לראשונה לא נערך לה מסמך אפיון; כי מאז נערכו בה אלפי תיקונים ושינויים על-ידי עשרות עובדים, חלקם בהליכים לא פורמאליים, ומבלי שנערכו להם בהכרח אפיונים מסודרים; וכי אין בנמצא מסמכים המאפיינים את כל השינויים שנעשו בה.
26. המשיבה העירה, כי במסגרת בחינת המסמכים שברשותה, נמצא "סיכום ישיבה" שכלל אמנם בכותרתו את הביטוי "מסמך אפיון" (שהוצג לעיוני במעמד צד אחד); אך מדובר במסמך העוסק ברכיב חדש במערכת, שנערך לאחר בקשת המידע ובחינתה, ומכל מקום מסמך זה הוא טיוטה, כחלק מתהליך עבודה, שאינו משקף את אופן פעולת התוכנה ברכיב החדש.
27. אשר לבקשת העותרת, להורות לרשות להפיק את מסמך האפיון על-ידי חילוף המידע מתוך התוכנה, באמצעות "הנדסה לאחור", גורסת המשיבה כי דינה להידחות לאור סעיף 7(ה),



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 המורה כי יועבר מידע כפי שהוא מצוי בידי הרשות, כי הרשות אינה חייבת לעבד מידע, וכי מידע  
2 ממוחשב יופק באמצעים המשמשים דרך קבע את הרשות. מעבר לאמור, גורסת המשיבה, כי  
3 הבקשה אמורה להידחות מכוח מעשה בית-דין בעתירה הקודמת, שבה נדחתה הבקשה לקבל את  
4 התוכנה, באופן מלא או חלקי, שכן ממילא נכללה בכך גם בקשה נגזרת לעיבוד התוכנה.  
5  
6 28. אשר לטענה החלופית של העותרת, כי בהיעדר מסמך אפיון מרוכז, יש להעביר לה את  
7 כל המידע בעניין תהליכי העבודה בהכנת התוכנה במהלך השנים, מציינת הרשות כי בקשה זו  
8 אינה תואמת את בקשת המידע, שהתייחסה למידע שישקף את תוכנת המחשב הסופית. מעבר  
9 לכך מציינת הרשות, כי מסמכים, מיילים או סיכומי ישיבות בשגרת עבודה, ככל שקיימים, אינם  
10 בגדר מסמך אפיון מרוכז. ממילא הם אינם משקפים את עבודת המתכנתים הסופית שהוזנה  
11 למחשב ואינם יכולים ללמד על אפיון תוכנת המחשב; שכן לגיבוש תוכנה נערך תהליך ארוך,  
12 שכולל פגישות, שיחות בעל-פה ודיונים חוזרים, כדי להביא לתוכנה הרצויה. מכל מקום, מסמכים  
13 מתוך תהליכי העבודה עובר ליצירת התוכנה, באים לשיטתה בגדרו של הסייג למסירת מידע לפי  
14 סעיף 9(ב)(4), שכן מדובר בדיונים פנימיים והתייעצויות פנימיות לצורך קבלת החלטה. בהקשר  
15 זה, טוענת הרשות, כי מערכת המחשב עוברת עדכונים, שינויים ותיקונים תכופים, זאת בתהליכי  
16 עבודה ממושכים לאורך שנים; כי הוצאת מסמכים אלו או אחרים מתוך תהליכי העבודה לא יכולה  
17 לשקף את מערכת המחשוב דהיום; ומכל מקום - מסמכים שונים לא יושמו בהכרח במערכת או  
18 לא אושרו, או לא משקפים את עמדת הרשות, והם בבחינת טיוטות, ואחרים - עברו שינויים  
19 במהלך השנים, אינם עדכניים ולא משקפים את התוכנה העדכנית.  
20  
21 29. לחלופין גורסת הרשות, כי היעדרות לבקשה, הן להפקת מסמך חדש של אפיון תוכנת  
22 המחשב באמצעות "הנדסה לאחור" של התוכנה, והן לאיתור כל המסמכים מתוך תהליכי



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 העבודה, אף שאין מדובר במסמך האפיון שאותו העותרת מבקשת, כרוכה בהקצאת משאבים  
2 בלתי סבירה, ומשכך היא רשאית לסרב לבקשה מכוח סעיף 8(1) לחוק. בהקשר של השקעת  
3 המשאבים הנוגע לעיבוד התוכנה עצמה, בדרך של "הנדסה לאחור", מפנה המשיבה להסברים  
4 שהועלו עוד בעתירה הראשונה, בציינה: "לצורך היענות לבקשה, יהיה צורך להקים צוות של  
5 מתכנתים מהמערכים השונים (מע"מ, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, נכויים) כדי לזהות את כל  
6 חלקי תוכנות המחשב השונות העוסקות ביישום של ההנחיות בתחומים השונים שהתבקשו...  
7 להערכת המשיב, באופן גס, הזמן לטיפול במטלה זו לא יפחת משלושה חודשי עבודה על-ידי  
8 שלושה עובדים לפחות (עובד מכל מערך), שיבואו על חשבון הטיפול במטלות השוטפות של  
9 יחידת ש"מ...".

10

11 בעניין היקף העבודה הנדרש ביחס לחלופה של התחקות אחר תהליכי העבודה ליצירת  
12 התוכנה, מפנה המשיבה לנימוקי דחיית בקשת המידע: "על מנת להכין כעת מסמך שמרכז את  
13 כלל ההנחיות שניתנו לאורך השנים, נדרשת הקצאת משאבים בלתי סבירה וימי עבודה רבים  
14 של כלל השותפים ליישום, לצורך ריכוז כל הפרוטוקולים משיבות העבודה בכל מחלקה,  
15 את חלופת המיילים בין כלל השותפים ליישום (מאות מיילים הפרוסים על פני זמן ארוך), את  
16 כל הפרוטוקולים שנכתבו, את השינויים שנעשו במהלך כתיבת תכנית המחשב, את דו"חות  
17 בקרת האיכות, את ההתכתבויות ליישום הערות מבקרי האיכות, את תוצאות הפיילוט, את  
18 השינויים שנעשו כתוצאה מהתובנות מהפיילוט, את השינויים שנעשו לאחר העלאת היישום,  
19 ועוד. מדובר באלפי פעולות שנעשו על-ידי עשרות עובדים במערכי המס השונים בפרקי זמן  
20 שונים וחלקם הגדול לפני שנים רבות. כל זאת, בנוסף לאלפי שיחות טלפון שאינן מתועדות".  
21 ככתב-התשובה הובהר, כי הדברים נכתבו מתוך בירור תהליכי העבודה; כי האפשרות לאתר את  
22 המידע היא בבחינת "משימה בלתי אפשרית", בשים לב למשאבים הנדרשים, שכן אין אפשרות  
23 מעשית לערוך שיחזור לאחור של תהליכי העבודה בהיקפים שהיו; כי בנסיבות אלה, הקצאת  
24 המשאבים הבלתי סבירה לאיתור המידע היא בגדר "הדבר מדבר בעדו"; וכי לכך יידרשו אף



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 משאבים בלתי סבירים נוספים, בבחינת האפשרות למסור כל מסמך, על-ידי גורמי אבטחת  
2 המידע, למניעת זליגת מידע העשוי לשמש פצחנים.

3

4 30. לכך מוסיפה המשיבה, כי אל מול הקצאת המשאבים הבלתי סבירה, לא הוצג אינטרס של  
5 העותרת, בפרט כאשר תביעתה האזרחית נדחתה; ושעה שהמידע הרלבנטי בא לידי ביטוי  
6 בהוראות הביצוע ובדין. בהקשר האחרון, מדגישה היא, כי היות שעיקרי המידע המבוקש כבר  
7 כלולים בהוראות הביצוע ובהוראות הדין, בדין נדחתה בקשת המידע גם לפי סעיף 8(4); וכי ככל  
8 שנישום, כך גם העותרת, סבור כי הוטל עליו חיוב שלא כדין - פתוחה לפניו הדרך להשיג על כך  
9 בהליך מתאים, תוך התייחסות להוראות הדין והנוהל, ללא קשר לאפיון תוכנת המחשב.

10

11 31. לחלופין גורסת המשיבה, כי אינה חייבת למסור את המידע, הואיל וגילוי עולול לשבש  
12 את תפקודה התקין ולפגוע בפעולות האכיפה, בהתאם לסעיפים 9(ב)(1) ו-9(ב)(8). לטענתה,  
13 היעדרות לבקשת המידע, לו היה קיים מסמך אפיון, או היעדרות חלקית, לו היו מאותרים מסמכים  
14 אגב הקצאת משאבים בלתי סבירה, היו מובילות לפגיעה בתפקודה התקין ובפעולות האכיפה  
15 והביקורת; אך הכרעה בנדון אינה נדרשת לאור טעמי דחיית העתירה הנוספים.

16

17 דיון והכרעה  
18 המסגרת הנורמטיבית

19 32. חוק חופש המידע מעגן את זכותם של אזרחי המדינה ותושביה לקבל מידע מרשויות  
20 הציבור (על מסגרתו עמדתי בפסקי-דין אחרים, כך גם בעת"מ (י-ם) 4421-08-22 פנחצ'ל נ'  
21 רשות המיסים (3.7.23), ואפנה לעיקרי הדברים). בבסיסה של הזכות לקבל מידע מספר אינטרסים  
22 ותכליות. הזכות למידע נועדה להגשים את מימוש זכות היסוד החוקתית לחופש הביטוי והבעת  
23 הדעה. היא מהווה תנאי להגשמת זכות הציבור לדעת, וליכולתו של הציבור לבטא את דעותיו



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 ועמדותיו בגדרו של השיח הציבורי, ועל-כן היא נתפסת כחיונית לקיומו ולתפקודו התקין של  
2 משטר דמוקרטי (עע"מ 11120/08 התנועה לחופש המידע נ' רשות ההגבלים העסקיים  
3 (17.11.10) בפסקה 7). תכלית נוספת של החוק היא מתן אפשרות בידי הציבור להפעיל פיקוח  
4 ובקרה על הרשויות לשם הבטחת תפקודן התקין ושיפור איכות פעולתן (עע"מ 3300/11 משרד  
5 הביטחון נ' גישה - מרכז לשמירה על הזכות לנוע (5.9.12) בפסקה 15). בנוסף, משקף החוק  
6 את הרציונל הרואה את הרשות כנאמן הציבור, כאשר המידע שברשותה אינו קניינה, כי אם עושר  
7 השמור לבעליו – הציבור (עע"מ 8282/02 הוצאת עיתון "הארץ" בע"מ נ' משרד מבקר המדינה,  
8 פ"ד נח(1) 465, 472 (2003), בעמ' 470-471).

9  
10 33. החוק מתווה את היקפה של הזכות למידע ואת גבולותיה, באמצעות מספר מסננות (עע"מ  
11 9341/05 התנועה לחופש המידע נ' רשות החברות הממשלתיות, (19.5.09) בפסקה 16).  
12 המסננת הראשונה נקבעה בסעיף 1, ולפיה, בכפוף להוראות החוק, כל אזרח או תושב זכאי לקבל  
13 מידע המצוי בידי הרשות (עע"מ 10845/06 שידורי קשת בע"מ נ' הרשות השנייה לטלוויזיה  
14 ורדיו (11.11.08) בפסקה 56). סעיף 2 מגדיר מהו "מידע"; וסעיף 7(ה) לחוק, מורה כי "המידע  
15 יועמד לרשות המבקש כפי שהוא מצוי בידי הרשות", כי הרשות אינה חייבת "לעבד את  
16 המידע"; וכי מידע ממוחשב, יופק באמצעים המשמשים דרך קבע את הרשות.

17  
18 34. המסננת השנייה, עניינה בסייגים לזכות; והיא מבטאת את ההכרה ביחסיות הזכות, ובכך  
19 שככל זכות אחרת, עליה לסגת מפני זכויות ואינטרסים אחרים. נקודת המוצא היא גילוי המידע,  
20 תוך קביעת נוסחאות איזון בין הגשמת הזכות לחופש המידע לבין הבטחת אינטרסים שונים  
21 וזכויות שעל הפרק, כאשר הסייגים לזכות לחופש המידע עוגנו בהוראות סעיפים 8 ו-9 (עע"מ  
22 1704/15 האוניברסיטה העברית נ' העמותה למדע מוסרי (18.7.17) בפסקה 18). סעיף 8 עוסק



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 במצבים שבהם רשאת הרשות לדחות בקשה מטעמים מינהליים-טכניים; וסעיף 9 עניינו במידע  
2 שגילוי אסור (סעיף 9(א)), או במידע שאין הרשות חייבת במסירתו (סעיף 9(ב)).  
3  
4 35. סעיפים 10 ו-11 לחוק מוסיפים "מסננת" של "סבירות ומידתיות" (עע"מ 615/15 יאיר  
5 אורון נ' ראש אגף הפיקוח על יצוא ביטחוני (11.4.16), בפסקה 9). סעיף 10 עניינו "סבירות",  
6 והוא מורה, כי בבוא הרשות לשקול סירוב למסירת מידע מכוח סעיפים 8 ו-9, תיתן דעתה לאיזון  
7 בין האינטרסים המנויים בסעיף, ובין-היתר את עניינו של המבקש במידע ואת העניין הציבורי  
8 שבגילוי המידע. סעיף 11 מוסיף כלל של "מידתיות", ולפיו גם מידע שהרשות רשאית או חייבת  
9 שלא למסרו, יש לגלות אם ניתן לעשות כן אגב השמטות פרטים, שינויים או קביעת תנאים על  
10 דרך קבלת המידע (עע"מ 10845/06 שידורי קשת בע"מ, לעיל, בפסקה 62).  
11  
12 36. מסננת נוספת נקבעה בסעיף 17(ד), היא "מסננת" שיקול הדעת של בית-המשפט"  
13 (עע"מ 615/15 בעניין אורון, לעיל), המאפשרת להורות על מסירת מידע, אף אם מדובר במידע  
14 שלפי סעיף 9 אין למסרו או אין חובה למסרו. בהתאם לנוסחת האיזון שנקבעה בסעיף, מוסמך  
15 בית-המשפט להתערב בהחלטת הרשות, ולהמיר, באופן חריג, את שיקול דעתה בשיקול דעתו,  
16 אם "העניין הציבורי בגילוי" גובר על הטעם באי-הגילוי, ככל שהגילוי אינו אסור על-פי דין.  
17  
18 37. בצד ההוראות הנ"ל, מורה סעיף 6(א) לחוק, כי רשות ציבורית תעמיד לעיון הציבור את  
19 "ההנחיות המינהליות הכתובות" שעל פיהן היא פועלת ושיש להן נגיעה או חשיבות לציבור.  
20  
21 38. במקרה שלפנינו עולות לדיון השאלות, האם קיים מסמך אפיון של תוכנת המחשב של  
22 הרשות, במובחן מהתוכנה עצמה, שיש לחשפו לעותרת; ואם לא - האם יש לחייב את הרשות





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 ליצור מסמך כאמור בדרך של "הנדסה לאחור" מתוך התוכנה, בהיותו על-פי הנטען על-ידי  
2 העותרת "הנחיה מינהלית כתובה" שעל הרשות להעמיד לעיון הציבור לפי סעיף 6(א), או להמציא  
3 מסמכים אחרים אגב התחקות אחר תהליכי העבודה ליצירת התוכנה. בנוסף ולחלופין עולה  
4 שאלת תחולתם של החריגים שלהלן, שלפיהם הרשות אינה חייבת למסור מידע: סעיף 8(3) - אם  
5 לאחר שנקטה אמצעים סבירים, התברר לה שלא ניתן לאתר את המידע או שאינו מצוי ברשותה,  
6 ובזיקה לסעיף 7(ה) המורה כי המידע יועמד לרשות המבקש כפי שהוא מצוי בידי הרשות, ואין  
7 הרשות חייבת לעבד את המידע; סעיף 8(1) - אם הטיפול בבקשה מצריך הקצאת משאבים בלתי  
8 סבירה; סעיף 9(ב)4 - אם מדובר במידע אודות דיונים פנימיים; סעיף 9(ב)1 - אם גילוי המידע  
9 עלול לשבש את התפקוד התקין של הרשות או את יכולתה לבצע את תפקידיה; וסעיף 9(ב)8 -  
10 אם עסקינן בשיטות עבודה ונהלים של רשות העוסקת באכיפת החוק, והגילוי עלול לגרום לפגיעה  
11 בפעולות האכיפה או הביקורת.

12

13

מן הכלל אל הפרט

14 39. בבקשת המידע עתרה העותרת, כאמור, לקבלת "הנוסחה/אלגוריתם או כל מסמך קשור  
15 אחר", שלפיהם תוכנת מחשב הרשות בשלושת הנושאים, קרי - להטיל עיצומים כספיים, לשלול  
16 אישור ניכוי במקור, ולהתייחס לקיזוזי מס; זאת כאשר "המידע יכול להיות, בין היתר בדרך של  
17 מסמכי אפיון, תרשימי זרימה, מסמכים בקשר לבניית אלגוריתם, נוסחה מתמטית לחישוב,  
18 קוד מקור או כל מסמך נוגע אחר, היכול להעיד על התוכן המבוקש". בדיון בעתירה הבהיר  
19 ב"כ העותרת, כאמור, כי אינו מבקש לחשוף את "קוד התוכנה" עצמו, אלא את "ההנחיות  
20 המינהליות" הגלומות והמוטמעות בו; בין באמצעות "מסמכי אפיון" של התוכנה, ובהיעדר  
21 "מסמכי אפיון" - באמצעות חילוץ ההנחיות מתוך התוכנה במסגרת "הנדסה לאחור".

22



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

40. יאמר כבר עתה, כי אין כל בסיס לטענת העותרת, שלפיה "מסמכי אפיון" של תוכנת מחשב, הם בגדר "הנחיות מינהליות כתובות", שאותן יש להעמיד לעיון הציבור לפי סעיף 6(א) לחוק חופש המידע.

סעיף 6(א) לחוק - שכותרתו: "הנחיות מינהליות וחוקי עזר" - מורה כי רשות ציבורית תעמיד לעיון הציבור את ההנחיות המינהליות הכתובות שעל-פיהן היא פועלת ושיש להן נגיעה או חשיבות לציבור. עקרון "פומביות ההנחיות המינהליות" פותח בפסיקת בית-המשפט העליון (בג"ץ 5537/91 אפרתי נ' אוסטפלד, פ"ד מו(3) 501 (1992)); והוא עוגן גם בסעיף 6(א) לחוק חופש המידע (ראו הדיון הנרחב בפסק-הדין בעע"מ 6329/20 גיא זומר נ' הממונה על חופש המידע במשרד המשפטים (6.7.22), והאסמכתאות שהובאו בו). בהקשר זה נפסק, כי הכותרת הרחבה "הנחיות מינהליות" מאגדת מסמכים הנושאים שמות מגוונים, דוגמת נהלים, קריטריונים, וחוזרי מנכ"ל מחד גיסא, ואינה כוללת בהכרח כל מסמך המכונה "הנחייה" מאידך גיסא; כי המשותף למסמכים אלו "הוא שמדובר בהוראות גמישות שהרשות קובעת לעצמה על מנת להדריך אותה בפעולתה העתידית, מקום שהפעלת הסמכות נעשית באופן תדיר ושגרתי"; וכי ההנחיות "נועדו להכווין את שיקול הדעת בהפעלת הסמכות בדרך כלל, והן מתארות את האופן שבו תנהג הרשות, כעניין של מדיניות, במקרה הרגיל" (כב' השופטת ברק-ארז בעע"מ 6329/20 גיא זומר, לעיל). השאלה, האם מסמך עולה כדי הנחייה מינהלית, המחייבת פרסום, טעונה, אפוא, בחינה מהותית, האם עניינו הוראות, כללים, הנחיות או קווים מנחים, כיצד על הרשות לנהוג בהפעלת שיקול הדעת המינהלי בגדר הפעלת סמכויותיה באופן תדיר ושגרתי.

בענייננו, אין חולק שהרשות פרסמה את ההנחיות המינהליות הכתובות שעל-פיהם היא פועלת, בשלושת הנושאים הנדונים בעתירה; זאת במסגרת "הוראות הביצוע" ו"החוזרים"



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 מטעמה המתעדכנים מעת לעת, כמפורט בתשובת הרשות; ובנושאים אלו עומדת היא בדרישות  
2 סעיף 6(א) לחוק. השאלה שבמחלוקת היא, האם "מסמכי אפיון" של תוכנת המחשב הנוגעת  
3 לנושאים האמורים, מהווים "הנחיות מינהליות כתובות", כמשמען בסעיף האמור, והמחייבות  
4 פרסום לפי סעיף 6(א). התשובה לכך היא שלילית. כפי שציינה הרשות, "מסמך אפיון" של תוכנה,  
5 הוא מסמך המרכז הוראות שעורך התוכנה צריך לפעול ליישמן במסגרת תכנון ועריכת קוד  
6 התוכנה; ובהקשר זה הודגש, כי פעולות שע"מ (יחידת הסמך במשרד האוצר הנותנת שירותי  
7 מחשב לאגפי המיסים) אינן מנחות את רשות המיסים כיצד לפעול; ונהפוך הוא - שע"מ מונחה  
8 על-ידי הרשות ואמור ליישם ולהטמיע את הוראות הדין ונהלי הרשות, בהנחיות המקצועיות  
9 הניתנות על-ידו לתוכניתנים. משכך, התוכנה ומסמכי האפיון שלה, אינם בגדר "הנחיות מינהליות  
10 כתובות" המנחות את רשות המיסים כיצד לפעול בעת הפעלת סמכויותיה באופן תדיר ושגרתני,  
11 אלא בבחינת יישום נהלי הרשות, כפי שהם מפורטים בהוראות הביצוע ובהוראות הדין, זאת  
12 במסגרת הנחיות מקצועיות הניתנות לתוכניתנים בעניין אופן עריכת קוד המחשב. מכאן, שאין כל  
13 בסיס לטענת העותרת, שלפיה "מסמכי האפיון" המבוקשים, הם בגדר "הנחיות מינהליות  
14 כתובות", שהרשות חייבת להעמיד לעיון הציבור, לפי סעיף 6(א) לחוק.

15  
16 41. אשר לבקשה הנוגעת "לקבלת מסמכי האפיון לתוכנה", המתייחסת לפועלה של  
17 התוכנה היום, הרי שמכתב-התשובה, הנתמך בתצהיר, עולה שלא קיימים "מסמכי אפיון"  
18 לתוכנת הרשות הנוגעת לשלושת הנושאים הנדונים. נתחווור כאמור, כי בעוד שמקובל לערוך  
19 מסמכי אפיון ביחס לתוכנות חדשות, בעניינו מדובר במערכות מחשב שהוקמו לפני שנים רבות,  
20 והתעדכנו במסגרת עבודה שוטפת שלא במסגרת עריכת מסמך אפיון. מכל מקום, הוצהר מטעם  
21 המשיבה, כי אין מסמך אפיון כולל או מרוכז ביחס לסוגיות שבהן הוגשה בקשת המידע.  
22 בהקשר זה הובהר, כמפורט בהרחבה בכתב-התשובה, כי תוכנת המחשב הנדונה היא בת עשרות



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 שנים, ובעת שנבנתה לראשונה לא נערך לה מסמך אפיון; כי מאז נערכו בה אלפי תיקונים ושינויים  
2 על-ידי עשרות עובדים, חלקם בהליכים לא פורמאליים, ומבלי שנערכו להם בהכרח אפיונים  
3 מסודרים; וכי אין בנמצא מסמכים המאפיינים את כלל השינויים שנעשו במערכת, וכל ההוראות  
4 שניתנו למתכנתים בכל שלב משלבי בניית התכנית; וממילא - מסמך אפיון מרוכז הכולל את כלל  
5 השינויים. לנוכח האמור, הרי שהמידע המבוקש, של מסמכי אפיון תכנת המחשב דהיום, אינו  
6 מצוי בידי הרשות ומסירתו תחייב יצירת מידע חדש. משכך, החלטת הרשות בעניין דחיית הבקשה  
7 למסירת מסמכי האפיון של התוכנה, נסמכה כדין - הן על הוראת סעיף 8(3) לחוק, המורה כי  
8 רשות רשאית לסרב לבקשת מידע אם התברר שלא ניתן לאתר או שאינו מצוי ברשותה; והן על  
9 הוראת סעיף 7(ה), הקובע כי המידע יועמד לרשות המבקש כפי שהוא מצוי בידי הרשות, והרשות  
10 אינה חייבת לעבד את המידע לצרכיו.

11  
12 כפי שכבר צוין, המשיבה אמנם איתרה "סיכום ישיבה" שכלל בכותרתו את הביטוי  
13 "מסמך אפיון" (שהוצג לבית-המשפט במעמד צד אחד); אך נתחוור כאמור שמדובר במסמך  
14 העוסק ברכיב חדש במערכת, שנערך לאחר בקשת המידע ובחינתה, ומכל מקום הובהר שמסמך  
15 זה הוא טיוטה, כחלק מתהליך עבודה, שאינו משקף את אופן פעולת התוכנה ברכיב החדש.

16  
17 42. לגבי הבקשה החלופית של העותרת, כי בית-המשפט יורה להפיק את מסמך האפיון  
18 על-ידי חילוץ המידע מתוך קוד המחשב, באמצעות "הנדסה לאחור"; הרי שהרשות הייתה  
19 רשאית לדחות את הבקשה, לאור הוראת סעיף 7(ה), המורה כי מידע יועמד לרשות המבקש כפי  
20 שהוא מצוי בידי הרשות, כי הרשות אינה חייבת לעבד מידע, וכי מידע ממוחשב יופק באמצעים  
21 המשמשים דרך קבע את הרשות. מכל מקום, כפי שיובהר בהמשך, עיבוד מידע, כמבוקש, אף  
22 כרוך בהקצאת משאבים בלתי סבירה, ומשכך רשאית הרשות לסרב לבקשה לפי סעיף 8(1).



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1

2 43. אשר לטענה החלופית הנוספת שהעלתה העותרת בעתירתה, כי בהיעדר מסמך אפיון  
3 מרוכז יש להעביר לה את כל המידע הקיים בכתובים בעניין תהליכי העבודה בהכנת התוכנה  
4 במהלך השנים, הרי שבקשה זו אינה תואמת את בקשת המידע, שהתייחסה למידע שיישקף את  
5 תוכנת המחשב הסופית. מעבר לכך, כפי שציגה הרשות, הודעות דוא"ל או סיכומי ישיבות  
6 בשגרת עבודה, ככל שקיימים, אינם בגדר מסמך אפיון מרוכז, וממילא אינם משקפים את עבודת  
7 המתכנתים הסופית ולא יכולים ללמד על אפיון תוכנת המחשב עצמה דהיום; חלק מהמסמכים  
8 הרבים כוללים דיונים והתייעצויות פנימיות שעליהם חל הסייג למסירת מידע לפי סעיף 9(ב)(4),  
9 ואחרים עברו שינויים רבים לאורך השנים, ולא משקפים את התוכנה העדכנית.

10

11 44. מכל מקום, בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו, בעניין קבלת מידע אודות אפיוני התוכנה  
12 דהיום בשלושת התחומים הנדונים, מקובלת עליי עמדת הרשות, כי היעדרות לבקשה, הן להפקת  
13 מסמך חדש של אפיון תוכנת המחשב באמצעות "הנדסה לאחור" של התוכנה, והן לאיתור כל  
14 המסמכים מתוך תהליכי העבודה, אף שאין מדובר במסמך האפיון שאותו ביקשה העותרת,  
15 כרוכה בהקצאת משאבים בלתי סבירה, ומשכך רשאית הרשות לסרב לבקשה מכוח סעיף 8(1)  
16 לחוק. אבהיר להלן את הטעמים למסקנתי, בדבר החלת הסייג האמור למסירת מידע.

17

18 45. לסייג למסירת מידע שבסעיף 8(1) לחוק, התייחסתי בעת"מ (י-ם) 4421-08-22 בעניין  
19 פנחצ'ל (לעיל), ואחזור על עיקרי הדברים. סעיף 8 מתייחס, כאמור, למצבים שבהם רשאית  
20 הרשות לדחות בקשה לקבלת מידע מטעמים טכניים-מנהליים, וביניהם, כאמור הסייג בסעיף 8(1)  
21 לחוק, כאשר "הטיפול בה מצריך הקצאת משאבים בלתי סבירה". נפסק, כי הסעיף נותן משקל  
22 לאינטרס של מניעת הכבדה על המינהל הציבורי, שעלול לגבור על הזכות החוקית לקבלת מידע;



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 כי נוסחת האיזון שבסעיף היא "נוסחת של סבירות"; כי "סף הסבירות בסעיף 8(1) מצוי בקיומה  
2 של הכבדה ממשית על הרשות שהיא בעלת זיקה להקצאת המשאבים הנתונה אצל הרשות",  
3 זאת ללא צורך להוכיח שגילוי המידע מחייב תוספת משאבים ניכרת; וכי "הכבדה ממשית שהיא  
4 בעלת זיקה להקצאת המשאבים עשויה לבוא לידי ביטוי בשיבוש סדר העדיפויות של הרשות  
5 המינהלית באופן המחייב אותה להסיט משאב קיים ממשימתו העיקרית למשימה אחרת"  
6 (עע"מ 2398/08 מדינת ישראל – משרד המשפטים נ' אליצור סגל (19.6.11) בפסקאות 28 ו-  
7 29; ההדגשות במקור, להלן – עניין סגל). כן נפסק, כי טיעון בדבר הקצאת משאבים בלתי סבירה,  
8 ניתן לבסס בהצגת "נתונים עובדתיים", או כאשר היקף הדרישה כה רחב עד כי הקצאת המשאבים  
9 היא בגדר "הדבר מדבר בעדו"; אך ראוי בכל מקרה שהרשות תציג "תשתית עובדתית מסוימת  
10 לבסס טענה על-פי סעיף 8(1) לחוק". (עע"מ 7744/10 המוסד לביטוח לאומי נ' יפית מנגל  
11 (15.11.12) בפסקה 7 לפסק-דינו של כב' השופט (כתארו אז) נ' הנדל); להלן - עניין מנגל).  
12 המבחן בעניין הקצאת המשאבים הבלתי סבירה דורש איזון בין הטעם הניצב בבסיס הגילוי, קרי  
13 – האינטרס האישי והאינטרס הציבורי בקבלת המידע, לבין תמונת המשאבים של הרשות  
14 המינהלית, ההכבדה על הרשות בהפקת המידע והצורך לאפשר לה למלא את תפקידה ביעילות  
15 לטובת הכלל (ראו והשוו: עניין סגל, לעיל, בפסקה 30; עניין מנגל, לעיל; עע"מ 1786/12  
16 אברהים ג'ולני נ' מדינת ישראל (20.11.13); ועת"מ (י-ם) 40092-01-16 המוקד להגנת הפרט  
17 נ' רשות האוכלוסין וההגירה (30.11.16)). אשר להשחרה והשמטה של פרטים חסויים, מטעמים  
18 אלו או אחרים, בין מכוח החוק, כמו הגנת הפרטיות או הגנת ביטחון הציבור או ביטחוןנו של אדם,  
19 ובין לנוכח הוראות בית-משפט – הרי שמדובר ב"עיסוד מידע" שהרשות איננה חייבת לעשותו  
20 בהתאם להוראת סעיף 7(ה), בפרט כאשר על פניה היא דורשת הקצאת משאבים בלתי סבירה לפי  
21 סעיף 8(1) (עניין סגל, בסעיף 30).  
22



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 46. אשר לתשתית העובדתית, הנוגעת להיקף המשאבים הנדרש לצורך עיבוד התוכנה  
2 דהיום בדרך של "הנדסה לאחור", הציגה המשיבה נתונים והסברים מפורטים אודות היקף  
3 המשאבים הנדרשים לכך. נתחווור, כי תהליך של "הנדסה לאחור" יחייב הקמת צוות של מתכנתים  
4 מהמערכים השונים (מע"מ, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, ניכויים) כדי לזהות את כל חלקי תוכנות  
5 המחשב השונות העוסקות ביישום של ההנחיות בתחומים השונים שהתבקשו, כאשר הטיפול  
6 במטלה זו, על-פי ההערכה, לא יפחת משלושה חודשי עבודה, זאת על-ידי שלושה עובדים  
7 לפחות, ויבוא על חשבון הטיפול במטלות השוטפות של יחידת שע"מ.

8  
9 בעניין התשתית הנוגעת להיקף העבודה הנדרש ביחס לחלופה של התחקות אחר  
10 תהליכי העבודה ליצירת התוכנה, הרי שמתשובתה המפורטת של הרשות נתחווור שמדובר  
11 בהקצאת משאבים ניכרת ביותר וימי עבודה רבים של כלל השותפים ליישומים. הובהר, כאמור,  
12 כי לשם הכנתו היום של מסמך שמרכז את כלל ההנחיות שניתנו לאורך השנים להכנת התוכנות  
13 ולשינויים בהן, נדרש לרכז את הפרוטוקולים משיכות העבודה בכל מחלקה, את מאות המיילים  
14 על-פני שנים בין כלל השותפים ליישומים, את השינויים שנעשו במהלך כתיבת תכניות המחשב,  
15 את דו"חות בקרת האיכות, את ההתכתבויות ליישום הערות מבקרי האיכות, את תוצאות  
16 הפיילוטים, את השינויים שנעשו כתוצאה מהתוכנות מהפיילוטים, את השינויים שנעשו לאחר  
17 העלאת היישומים, ועוד. כאמור, על-פי ההערכה של הגורמים המקצועיים של הרשות, מדובר  
18 באלפי פעולות שנעשו על-ידי עשרות עובדים במערכי המס השונים בפרקי זמן שונים וחלקם  
19 הגדול לפני שנים רבות. כל זאת, בנוסף לאלפי שיחות טלפון שאינן מתועדות.

20  
21 47. אשר-על-כן, הובאו על-ידי המשיבה נתונים עובדתיים לביסוס טענתה, אודות המשאבים  
22 הניכרים הנדרשים, שפורטו לעיל, הן לצורך הבקשה לחילוץ מסמכי אפיון של התוכנה, באמצעות





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 "הנדסה לאחור", והן לצורך הבקשה החלופית של התחקות אחר תהליכי העבודה ליצירת  
2 התוכנה. על-רקע האמור, מקובלת על ידי עמדת הרשות, כי האפשרות לאתר את המידע היא למעשה  
3 בבחינת "משימה בלתי אפשרית", בשים לב למשאבים הנדרשים, שכן אין אפשרות מעשית לערוך  
4 שיחזור לאחור של תהליכי העבודה בהיקפים שפורטו; כי בנסיבות אלה, הקצאת המשאבים  
5 הבלתי סבירה לאיתור המידע היא בגדר "הדבר מדבר בעדו"; וכי לכך יידרשו אף משאבים בלתי  
6 סבירים נוספים, כדי לבחון את האפשרות למסור כל מסמך ומסמך על-ידי הגורמים האמונים על  
7 אבטחת המידע ברשות, למניעת זליגת מידע העלול לשמש פצחנים.

8  
9 48. אל מול הקצאת המשאבים הבלתי סבירה, לא הוצג אינטרס של העותרת, בפרט כאשר  
10 התביעה האזרחית שהגישה נדחתה, אגב קביעה כי לעותרת אין אינטרס אישי בעניין ושהיא ניהלה  
11 את ההליך בחוסר תום לב; שעה שהמידע הרלבנטי בא לידי ביטוי בהוראות הביצוע המפורטות  
12 והוראות הדין המפורסמות לכל; וכאשר הדרך להלין על חיוב או על קיזוז שלא כדין - לעותרת  
13 כמו לכלל הנישומים - היא בהשגה בהליך מתאים, תוך התייחסות להוראות הדין והנוהל, ללא  
14 קשר לאפיון תוכנת המחשב או לתהליכי העבודה בכתיבת התוכנה.

15  
16 49. אשר לישום הסייג למסירת מידע לפי סעיף 8(1) לחוק, הרי שכמבואר בסקירת הרקע  
17 המשפטי, החלת הסייג נעשית ב"נוסחת איזון" של סבירות. כאמור, "סף הסבירות" מצוי  
18 ב"הכבדה ממשית" על הרשות המינהלית, שעשויה לבוא לידי ביטוי בשיבוש סדר העדיפויות  
19 שלה, באופן המחייב אותה להסיט משאב קיים ממשימתו העיקרית למשימה אחרת; ונדרש,  
20 אפוא, איזון בין האינטרס האישי והציבורי בקבלת המידע, לבין ההכבדה על הרשות בהפקת  
21 המידע והצורך לאפשר לה למלא את תפקידה לטובת הכלל. בענייננו, יישום נוסחת האיזון, בין





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1 האינטרס של העותרת ושל הציבור במידע, לבין ההכבדה על הרשות בהסטת משאבים להפקת  
2 המידע, מטה את הכף באופן מובהק להחלת הסייג למסירת מידע לפי סעיף 8(1) לחוק.

3

4 50. לסיכומם של דברים, וממכלול הטעמים האמורים, לא מצאתי עילה להתערב בהחלטת

5 הרשות לדחות את בקשת המידע של העותרת לקבלת מסמכי האפיון, או כל מסמך אחר, שלפיהם

6 תוכנת מחשב הרשות בשלושת הנושאים הנדונים, קרי - הטלת עיצומים כספיים, שלילת אישור

7 ניכוי במקור, והתייחסות לקיזוזי מס; זאת בהתאם לחריגים למסירת מידע שבסעיפים 8(3), 7(ה)

8 ו-8(1) לחוק, שעליהם נסמכה בהחלטתה. וכאמור, גם מקובלת עליי עמדתה, כי מסמכי האפיון

9 המבוקשים אינם בגדר "הנחיות מינהליות כתובות" שאותן יש להעמיד לעיון הציבור לפי סעיף

10 6(א) לחוק.

11

12 לנוכח מסקנה זו, מתייחר הצורך לדון בטעמים הנוספים והחלופיים שציינה הרשות,

13 בעניין דחיית בקשת המידע, שלפיהם היעדרות מלאה לבקשת המידע, לו היה קיים מסמך אפיון

14 כמבוקש, או היעדרות חלקית, לו היו מאותרים מסמכים קונקרטיים אגב הקצאת משאבים בלתי

15 סבירה, היו מובילות לפגיעה בתפקוד התקין של הרשות ובפעולות האכיפה והביקורת הנערכות

16 על-ידה, ואינן מחייבות אפוא את מסירת המידע, גם בהתאם לסעיפים 9(ב)(1) ו-9(ב)(8) לחוק.

17

18

19

20

21

22





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 35819-08-23 הר שמש - מושב שיתופי בע"מ נ' רשות המיסים

1

התוצאה

2

51. על-יסוד האמור לעיל, נדחית העתירה.

3

4

העותרת תשלם למשיבה הוצאות בסך כולל של 15,000 ₪.

5

6

מזכירות בית-המשפט תשלח לצדדים עותקים מפסק-הדין.

7

8

ניתן היום, ז' בסיוון תשפ"ד, 13 ביוני 2024, בהיעדר הצדדים.

9

10

יורם נועם, שופט עמית

11  
12

