



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

עת"מ 42584-03-22 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

לפני כבוד השופט אביגדור דורות

העותר **רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה)**  
ע"י ב"כ עו"ד שלומי לזר

נגד

המשיב **הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים**  
ע"י ב"כ עו"ד בינה צמח מאונר  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

### פסק דין

1 לפניי עתירה מנהלית, לפי סעיף 17 לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1998 (להלן: "חוק חופש  
2 המידע" או "החוק"), המופנית נגד החלטת המשיב מיום 1.2.2022 (להלן: "ההחלטה")  
3 שלא למסור לעותר מידע בקשר להליכי הסכמה הדדית המתנהלים על ידי רשות המסים  
4 בישראל, בהתאם להוראות אמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל (להלן: "הליכי  
5 הסכמה הדדית").

#### הרקע העובדתי

6  
7 2. העותר הוא משרד עורכי דין, המאוגד כשותפות רשומה, אשר תחום התמחותו הוא תחום  
8 המיסוי, לרבות מיסוי בינלאומי. לצד ייעוץ ללקוחות אם לפנות להליך הסכמה הדדית מול  
9 רשות המיסים, העותר עוסק גם בכתיבת הספר "מס הכנסה" המתפרש על פני שישה כרכים  
10 המתעדכנים מעת לעת. לשם עדכון הכרך הרביעי העוסק במיסוי בינלאומי, מעוניין העותר  
11 לשלב נתונים בדבר הליכי הסכמה הדדית שישראל היא צד להם, בפרק העוסק באמנות  
12 למניעת כפל מס.

13  
14 3. המשיב הוא הממונה על חוק חופש המידע ברשות המסים בישראל והוא מסומך ליתן  
15 החלטות בבקשות למתן מידע המופנות לרשות המסים.  
16



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

4. ביום 21.12.2020 הגיש העותר לרשות המיסים בקשה לפי חוק חופש המידע (להלן: "הבקשה"), לקבלת מידע אודות הליכי הסכמה הדדית המתנהלים על ידי רשות המיסים בהתאם להוראות אמנות המס שעליהן חתומה מדינת ישראל, ובתוך כך את הנתונים הבאים לגבי הליכי ההסכמה ההדדית שנוהלו בשנים 2014-2020 (להלן: "המידע המבוקש"):
- א. אמנת המס שמכוחה הוגשה הבקשה להליך הסכמה הדדית;
- ב. הסעיפים באמנה שאליהם מתייחסת בקשתו של הפונה;
- ג. סוגיית המס שלגביה התנהל הליך ההסכמה ההדדית;
- ד. שנת הפנייה לפתיחה בהליך ההסכמה ההדדית;
- ה. מהו השלב שבו הוגשה הפנייה (פנייה מקדמית/ שלב א' או שלב ב' של דיוני שומה/ לאחר פנייה לערכאות);
- ו. מעמד הפונה- האם יחיד או תאגיד;
- ז. מדינת התושבות של הגורם שביוזמתו נפתח הליך ההסכמה ההדדית;
- ח. אופי ההקלה המבוקשת- מה הייתה ההקלה המבוקשת או האופן שבו לא קוימה האמנה;
- ט. מה הוא סכום המס שלגביו התבקש הליך ההסכמה ההדדית;
- י. אופן סיום ההליך;
- יא. עיקרו של הפתרון.
5. ביום 28.2.2021 הודיע הממונה על יישום חוק חופש המידע ברשות המיסים כי אין למסור את המידע המבוקש. טיעונו העיקריים היו שהמידע המבוקש סודי בהתאם לאמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), אשר בגילוי יש חשש לפגיעה ביחסי החוץ של המדינה, זאת בהתאם לסעיף 9(א)(1) לחוק חופש המידע.
6. ביום 21.4.2021 הגיש העותר עתירה כנגד החלטת רשות המסים לדחות את בקשתו לפי חוק חופש המידע (להלן: "עת"מ 21-04-48901" או "העתירה הראשונה").
7. ביום 14.9.2021 הגיש המשיב בקשה לבית המשפט ובה ביקש לחזור ולבחון את בקשתו של העותר ולתת בה החלטה מנהלית חדשה.
8. ביום 18.10.2021 החליט בית משפט זה (כב' השופט ר' וינוגרד) כי על המשיב לקבל החלטה חדשה בבקשה עד ליום 2.2.2022 וכן פסק הוצאות לטובת העותר על סך 5,000 ₪.
9. ביום 1.2.2022 המציא המשיב לעותר את החלטתו החדשה בבקשה, הנידונה בעתירה זו, בה דחה בשנית את בקשת העותר.



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

### עיקר טענות הצדדים

#### טענות העותר:

- 1
- 2
- 3
- 4 10. לטענת העותר, המידע המבוקש הוא מידע ששייך לציבור אשר מוחזק על ידי המשיב כנאמן
- 5 של הציבור. נטען כי סירובו של המשיב למסור כל מידע בקשר להליכי הסכמה הדדית
- 6 המתנהלים ע"י רשות המסים, מנוגד לדין ולהלכה הפסוקה ובלתי מידתי בצורה קיצונית.
- 7
- 8 11. לטענת העותר, חשיפת המידע תביא לשמירה על השוויון בין הנישומים השונים ומייצגיהם
- 9 ותגביר את היעילות בקרב הנישומים, המייצגים ועובדי רשות המיסים בקבלת החלטות
- 10 מושכלות יותר בניהול הליכי הסכמה הדדית.
- 11
- 12 12. עוד טען העותר, כי חשיפת המידע תיצור שקיפות באשר למדיניות רשות המיסים ובתוך
- 13 כך, תאפשר לציבור לפקח על פעילות הרשות ותגביר את אמון הציבור ברשות המיסים.
- 14 לגישתו, אי פרסום המידע המבוקש, עלול להוביל למצב שבו מדינת ישראל, במסגרת הליכי
- 15 הסכמה הדדית, מפסידה הכנסות בשל טעמים פוליטיים שאינם תואמים את הרציונאליים
- 16 שבבסיס הטלת המס. הפסדים אלו, יביאו לטענתו לפגיעה בכספי ציבור ולהקטנת "העוגה
- 17 התקציבית".
- 18
- 19 13. לטענת העותר, המידע המבוקש אינו חוסה תחת חובת סודיות כלשהי- לא מכוח פקודת
- 20 מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), משלא מדובר במידע שעלול
- 21 לחשוף את זהות הנישום שבענינו נוהל הליך הסכמה הדדית, ולא מכוח סעיף חילופי המידע
- 22 שבאמנות המס, משלא מדובר במידע שהועבר במסגרת הליך ההסכמה ההדדית.
- 23
- 24 14. לטענת העותר, המשיב בהחלטתו החדשה לא בחן את בקשת העותר בשנית ובכנות, אלא
- 25 חזר על החלטתו הראשונה ולא חידש בה דבר. כך, טען העותר, כי בקשת המשיב לבחון את
- 26 הבקשה בשנית שימשה ככסות על מנת לנסות לשפר עמדות ולהתיש את העותר מההליך
- 27 לחשיפת המידע לציבור.
- 28
- 29 15. עוד טען העותר, כי חשיפת המידע המבוקש לגבי הליכי הסכמה הדדית עולה בקנה אחד עם
- 30 גישתה המקובלת של רשות המסים באשר לחשיפת מידע לגבי הליכים דומים שהיא מנהלת
- 31 כדוגמת פרסום שמות נישומים שהגיעו להסדרי כופר והנימוקים להסדרים אלו; פרסום
- 32 פרטים מתוך בקשות לגילוי מרצון שמוגשות לרשות; פרסום שוטף של תמציות מהחלטות
- 33 המיסוי המקדמיות הניתנות על ידי הרשות; פרסום שמות הנישומים בפסקי דין שניתנו
- 34 בהליכי מס, אף כאשר ההליך מתנהל בדלתיים סגורות.



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק  
חופש המידע ברשות המיסים

- 1  
2 16. לטענת העותר, אין בחשיפת המידע המבוקש כדי לפגוע ביחסי החוץ של מדינת ישראל  
3 משלא מדובר במידע שהועבר מהמדינות המתקשרות לרשות המיסים במסגרת הליכי  
4 הסכמה הדדית; אי גילוי לא היה תנאי למסירתו; או שגילוי עלול לפגוע בהמשך קבלתו.  
5 כפועל יוצא, טען העותר, כי אין וודאות כי חשיפת המידע תביא לשיבוש התפקוד התקין  
6 של הרשות בהידרשותה לניהול מהלך לעומתי מול המדינות האחרות.  
7  
8 17. לטענת העותר, חשיפת המידע לא תצריך מהמשיב הקצאת משאבים בלתי סבירה או עיבוד  
9 של נתונים, שכן כאשר מסירת מידע חלקי או בתנאים היא אפשרית, הרשות מחויבת  
10 לעשות כן לפי סעיף 11 לחוק חופש המידע.  
11  
12 18. לגישת העותר, החלטת המשיב עומדת בניגוד להוראות סעיף 10 לחוק משלא ניתן משקל  
13 לעניינו של העותר בגילוי ולאינטרס הציבורי הרחב שבגילוי. עוד לפי העותר, החלטת  
14 המשיב עומדת בניגוד להוראות סעיף 11 לחוק, שכן אי מסירת המידע המבוקש ולו באופן  
15 חלקי, אינה מידתית.  
16  
17 טענות המשיב:  
18 19. לטענת המשיב, הוא חב בחובת סודיות לגבי עצם קיומו של הליך ההסכמה ההדדית וכל  
19 הפרטים הקשורים בו חוסים תחת חובה זו. המשיב פנה לרשויות המוסמכות שעימן ניהל  
20 הליכי הסכמה הדדית בשאלת מסירת המידע המבוקש ואלו התנגדו למסירתו. לפיכך,  
21 לגישת המשיב, חשיפת המידע עשויה לפגוע ביחסי החוץ של המדינה כאמור בסעיף 9(א)(1)  
22 לחוק.  
23  
24 20. לטענת המשיב, המידע המבוקש חוסה תחת סטנדרט בינלאומי לשמירת סודיות, שמעוגן  
25 בסעיף חילופי המידע שבאמנות המס. לפיכך, מדובר בחשיפת מידע שהגיע לידי שאי גילוי  
26 היה תנאי למסירתו, או שגילוי עשוי לפגוע בהמשך קבלת המידע בהתאם לסעיף 9(ב)(7)  
27 לחוק.  
28  
29 21. לטענת המשיב, חשיפת המידע תיצור מחלוקת עם מדינות אחרות ותחייב ניהול מהלך  
30 לעומתי מולן והתערבות של ארגון ה-OECD. לפיכך, טען המשיב, כי חשיפת המידע תביא  
31 לשיבוש התפקוד התקין של הרשות, זאת בהתאם להוראות סעיף 9(ב)(1) לחוק.  
32  
33 22. לטענת המשיב, המידע המבוקש אינו קיים במערכות המחשוב של רשות המיסים בתצורה  
34 המבוקשת. לפיכך, הפקת הנתונים תטיל על הרשות נטל כבד ובלתי סביר כאמור בסעיפים



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק  
חופש המידע ברשות המיסים

1 8(1) ו-7(ה) לחוק. כך, המשיב יאלץ לפנות למדינות הרלוונטיות בארגון ולארגון עצמו  
2 שבביל לקבל הסכמה לחשיפת המידע האמור. לטענת המשיב, קיימים 43 תיקים רלבנטיים  
3 לבקשה-כך שלהערכתו מדובר ב"מאות שעות עבודה". כמו כן, המידע אינו מופק על ידי  
4 הרשות דרך קבע ומשכך, הרשות תדרש לערוך עיבוד של הנתונים.  
5  
6 23. לפי המשיב, המידע המבוקש חוסה תחת חובת הסודיות שבפקודה, לפיה אין לגלות כל  
7 מידע לגבי הכנסתו של אדם. לכן טוען המשיב, כי בהתאם להוראת סעיף 9(א)(4) לחוק  
8 חופש המידע, יש לדחות את הבקשה.  
9

### רקע נורמטיבי

#### אמנות מס והליכי הסכמה הדדית

10  
11  
12 24. אמנת מס היא הסכם שבמסגרתו מסכימות המדינות המתקשרות לגבי אופן חלוקת זכות  
13 המיסוי בקשר להכנסות מסוגים שונים וזאת על מנת להימנע מכפל מס.  
14  
15 25. אמנת המודל של ארגון ה-OECD היא אמנת המס המנחה ובה נקבעו עקרונות אחידים  
16 והגדרות ברורות במישור המיסוי הבינלאומי על מנת להימנע ככל הניתן מכפל מס. בכתבת  
17 אמנת המודל השאיפה הייתה לייצר מודל אחיד ומקיף לאמנות המס הבינלאומיות  
18 המבוססות עליה. דברי הפרשנות לאמנת המודל שפרסם הארגון, משקפים קונצנזוס של  
19 המדינות ביחס לפרשנות הנאותה של האמנה.  
20  
21 26. אמנת המודל עצמה אינה בעלת תוקף מחייב כלפי המדינות החברות בארגון, אך עקרונותיה  
22 אומצו על ידי מדינות רבות. בין אלה נמנית גם מדינת ישראל אשר אימצה את מרבית  
23 העקרונות, אף בטרם הפכה לחברה בארגון בשנת 2010.  
24  
25 27. בתמצית, מטרתן של אמנות המס היא למנוע כפל מיסוי במצבים בהם שתי מדינות ממסות  
26 את אותה ההכנסה מכוח הדין הפנימי החל בהן, או כאשר מדינות רואות באותו היחיד, או  
27 באותה הישות כתושב במדינתן וכן למנוע התחמקות ממס. לאחר שהאמנה נחתמת בידי  
28 הצדדים לה, היא עוברת הליך אשרור בממשלה. לאחר שמאושרת האמנה, שר האוצר  
29 עושה שימוש בסמכותו על פי סעיף 196 לפקודה ומודיע בצו כי נעשה הסכם עם מדינה  
30 פלונית וכי מן המועיל כי יינתן לו תוקף. צו זה מקנה לאמנה תוקף, לענין מס הכנסה, למרות  
31 האמור בכל חיקוק.  
32  
33 28. היחידה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים היא המוסמכת מטעם המדינה לניהול הליכי  
34 הסכמה הדדית מכוח אמנות המס שישראל צד להן ואליה מוגשות הבקשות לקיום הליכי



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

- 1 הסכמה הודנית (ראו הוראת ביצוע 23/2001 של רשות המיסים, נספח 1 לתגובה המקדמית  
2 מטעם המשיב).  
3  
4 29. המידע המוחלף בין המדינות המתקשרות במסגרת הליך הסכמה הודנית כפוף להוראות  
5 האמנות הנוגעות לחילופי המידע. סעיף 26 לאמנת המודל העוסק בענין זה קובע, בין היתר,  
6 כי הרשויות המוסמכות יחליפו מידע רלבנטי לביצוע הוראות האמנה ככל שהמידע  
7 הרלבנטי שהתקבל יטופל בסודיות וייחשף רק לאנשים או לרשויות (לרבות בתי משפט  
8 וגופים מנהליים) הנוגעים לשומה, לאכיפה ולהכרעה בהקשרי המס המנויים באמנה או  
9 הפיקוח עליהם לפי מטרות האמנה. על אף האמור, ניתן להשתמש במידע המתקבל על ידי  
10 מדינה מתקשרת כאשר מידע זה עשוי לשמש למטרות אחרות כאמור על פי חוקי שתי  
11 המדינות והרשות המוסמכת בהן מתירה שימוש כאמור.  
12  
13 30. בצד האמור, מפורסמות סטטיסטיקות הנוגעות להליכי הסכמה הודנית, בפורמט שנקבע  
14 לפי המלצות ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), תכנית שיוזם פרום ה-G20  
15 בשיתוף ה-OECD שמטרתה מאבק בתכנוני מס. החל משנת 2015 מחויבת מדינת ישראל  
16 גם במסגרת פרויקט ה-BEPS לדווח על הנחיות ה-OECD. במסגרת התכנית פותחו  
17 הנחיות המעניקות לממשלות כלים להתמודדות עם תכנוני מס. בין יתר ההנחיות, נידון  
18 הצורך להעביר מידע הנוגע להליכי הסכמה הודנית באמצעות פרסום סטטיסטיקות (ראו  
19 Element 1.5, Action 14 לתכנית, נספח 3 לתגובה המקדמית מטעם המשיב).  
20  
21 31. הכללים בדבר דרך הפרסום של מידע סטטיסטי הנוגע להליכי ההסכמה ההודנית על ידי  
22 המדינות החברות בארגון, מופיעים במסמך שכותרתו "MAP statistics reporting  
23 framework". בעמוד 43 פסקה (i) למסמך האמור, נקבע הכלל לפיו לא ניתן למסור מידע  
24 על הליכי הסכמה כאשר מדובר על מדינה שעמה ישנם פחות מ-5 הליכי הסכמה הודנית  
25 פתוחים בתקופת הדיווח (ראו נספח 4 לתגובה המקדמית מטעם המשיב).  
26  
27 חוק חופש המידע  
28 32. בקליפת האגוז, חוק חופש המידע מאפשר מתן ביטוי ל"זכותו של הציבור לדעת", זכות  
29 הנגזרת מן הזכות הבסיסית לחופש הביטוי (ראו בג"ץ 5771/93 **ציטרין נ' שר**  
30 **המשפטים** (1993)). הזכות לחופש המידע היא איננה זכות מוחלטת והיא מוגבלת מקום  
31 שזכויות ואינטרסים הנשקלים לעומתה, מטים את הכף נגדה. בהתאם לאמור, קבע  
32 המחוקק מגבלות על מימוש הזכות בדמות סייגים לפרסום מידע המנויים בחוק חופש  
33 המידע.  
34



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

1 33. סעיף 9(א) לחוק קובע כי "רשות ציבורית לא תמסור מידע" מן הסוגים המפורטים בהמשך  
2 הסעיף, כגון מידע שמסירתו עשויה לפגוע באינטרסים חיוניים כדוגמת בטחון המדינה  
3 ויחסי החוץ שלה ומידע אשר אין לגלותו על פי כל דין. סעיף 9(ב) לחוק מונה סוגי מידע  
4 שאין הרשות חייבת למסרם ולגביהם קיים לרשות שיקול דעת אם למסור את המידע אם  
5 לאו.

6  
7 34. סעיף 17(ד) לחוק קובע כי: "על אף הוראות סעיף 9, רשאי בית המשפט להורות על מתן  
8 מידע מבוקש, כולו או חלקו ובתנאים שיקבע, אם לדעתו העניין הציבורי בגילוי המידע,  
9 עדיף וגובר על הטעם לדחיית הבקשה, ובלבד שגילוי המידע אינו אסור על פי דין." הוראת  
10 הסעיף מאפשרת לבית המשפט להחליף את שיקול דעת הרשות בשיקול דעתו ולהכריע בין  
11 האינטרסים המתנגשים.

### דיון והכרעה

12  
13 35. המשיב בהחלטתו דחה את בקשת העותר לקבלת המידע בנוגע להליכי ההסכמה ההדדית  
14 באופן גורף ומוחלט, על יסוד סייגים שונים הקבועים בחוק חופש המידע. בתמצית, לפי  
15 המשיב, חלק מהמידע שהתבקש על ידי העותר מפורסם על ידי רשות המיסים בהתאם  
16 לסטנדרט שנקבע על ידי ארגון ה-OECD. ביחס לשאר המידע, עמדת המשיב היא כי לא  
17 ניתן למוסרו, בין היתר, מן הטעמים הבאים:

- 18 א. בשל החשש לפגיעה ביחסי החוץ של המדינה (סעיף 9(א)(1) לחוק);
- 19 ב. מאחר ומסירת המידע במסגרת הליכי ההסכמה ההדדית נמסר תחת הידיעה כי  
20 לא יפורסם (סעיף 9(ב)(7) לחוק);
- 21 ג. בשל החשש לשיבוש התפקוד התקין של הרשות, בהיבט יחסי העבודה עם צוותים  
22 מקצועיים מקבילים ממדינות אחרות (סעיף 9(ב)(1) לחוק) ובשל הצורך להקצאת  
23 משאבים בלתי סבירה לצורך מסירת המידע המבוקש (סעיף 8(1) לחוק).

24  
25 36. בדיון להלן אעמוד על הסייגים שבחוק חופש המידע ותחולתם בענייננו ולאחר מכן אדרש  
26 לטענות נוספות של הצדדים המצויות במחלוקת משפטית ועובדתית.

27  
28 37. אקדים ואומר, כי לגישתי דין העתירה להידחות, מן הטעם שלא הונחה תשתית עובדתית  
29 ומשפטית המצדיקה את מסירת המידע המבוקש על ידי העותר, בעוד שהמשיב הצליח  
30 להראות כי פרסום המידע בהתאם לאמות המידה המוסכמות על ידי המדינות, משקף איזון  
31 נאות בין האינטרסים המנוגדים, המאפשר חשיפת נתונים מסוימים לגבי הליכי ההסכמה  
32 ההדדית. לפיכך, בדיון להלן, אבקש להראות כי אין מקום להורות על פרסום המידע



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

1 המבוקש, באופן שעשוי להביא לפגיעה ביחסי החוץ של מדינת ישראל, כמו גם בהיבטים  
2 חשובים נוספים בפעילותה של רשות המיסים.

3  
4 פגיעה ביחסי החוץ של המדינה

5 38. סעיף 9 לחוק חופש המידע מפרט מה הוא סוג המידע אשר אין הרשות הציבורית יכולה  
6 למסור או שאין עליה חובה למסור. סעיף 9(א)(1) לחוק קובע כי רשות לא תמסור מידע  
7 אשר בגילוייו ישנו חשש, בין היתר, לפגיעה בבטחון המדינה וביחסי החוץ שלה כהאי לישנא:

8 "9. (א) רשות ציבורית לא תמסור מידע שהוא אחד מאלו:

9 (1) מידע אשר בגילוייו יש חשש לפגיעה בבטחון המדינה, ביחסי החוץ שלה,  
10 בבטחון הציבור או בבטחון או בשלומו של אדם;"

11  
12 39. בעע"מ 5958/18 חנה רז בורר נ' משרד החוץ (24.7.2019) עמד כב' השופט נ' סולברג על טיבו  
13 של הסייג האמור וקבע, בין השאר, כך:

14 "לפי מצוות הסעיף, רשות ציבורית מנועה ממסירת מידע שגילוייו מקים חשש  
15 לפגיעה ביחסי החוץ של המדינה. אין מדובר בסמכות המסורה לשיקול דעתה  
16 של הרשות, כי אם באיסור מפורש. כפי שנקבע בפסיקה, תנאי לתחולתו של  
17 איסור זה הוא התקיימותו של 'מבחן החשש' – קיומו של חשש ממשי,  
18 במקרה הקונקרטי, לפגיעה באינטרס המוגן. לשם כך, לא די בכל חשש או  
19 אפשרות רחוקה לפגיעה, אך יחד עם זאת אין צורך גם בקיומה של יודאות  
20 קרובה' להתממשות הפגיעה. החשש נאמד באופן יחסי לעוצמת הסיכון  
21 והסתברות התממשותו, ועל הרשות לבססו בטעמים קונקרטיים, להבדיל  
22 מחששות בעלי אופי כללי (ראו בג"ץ [2007/11](#) שני נ' המשרד להגנת  
23 הסביבה [פורסם בנבו] (5.2.2012); עע"מ [2975/15](#) הוצאת עיתון 'הארץ' נ'  
24 משרד החוץ, [פורסם בנבו] פסקאות 26, 44 (6.6.2016))." (פסקה 9, ההדגשות  
25 אינן במקור).

26  
27 40. דברים דומים נפסקו בבג"ץ 2007/11 ינאי שני נ' המשרד להגנת הסביבה (5.2.2012):

28  
29 "המבחן ההסתברותי שקבע המחוקק בסעיף 9(א) (1) לחוק חופש  
30 המידע הוא מבחן החשש – שבהתקיימו חל איסור לגלות מידע שעלול  
31 לפגוע בבטחון המדינה או בבטחון הציבור. אכן, אין זה מבחן העולה  
32 לכלל "ודאות קרובה" דוגמת זה המשמש כסייג לפגיעה בחופש הביטוי  
33 מכוח צנזורה [...] אולם אין זה גם מבחן המסתפק באפשרות כלשהי,





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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

1 ולו גם רחוקה, לפגיעה כאמור. " (פסקה 4 לפסק דינו של המשנה לנשיאה  
2 א' ריבלין, ההדגשות אינן במקור).

3  
4 41. כמצוין בהחלטת המשיב, הוא ערך פנייה למדינות הרלבנטיות לבקשת העותר, איתן  
5 התקשרה המדינה באמנות למניעת כפל מס, בשאלה אם ניתן להעביר את המידע המבוקש  
6 על ידי העותר (ראו נספח 5 לתגובה המקדמית מטעם המשיב). כך, המשיב הסביר כי "בכל  
7 התשובות שהתקבלו עד כה מהמדינות שאליהן נשלחה הפנייה הובעה התנגדות מפורשת  
8 למסירת המידע המבוקש בבקשת חופש המידע. [...] למעשה, רוב המדינות הרלבנטיות  
9 לבקשה התנגדו במפורש לגילוי המידע, והתנגדות זו נוגעת ללמעלה מ-70% מהבקשות  
10 הרלוונטיות" (פסקאות 7-8 להחלטת המשיב בבקשה).

11  
12 42. המשיב הוסיף והטעים, כי בשנים 2014-2020, הן השנים הרלוונטיות לבקשת העותר, נוהלו  
13 תיקי הסכמה הדדית עם 19 מדינות. מתוכם, 13 מדינות השיבו לפניית רשות המיסים ובה  
14 הביעו עמדתן כי לא ניתן למסור את המידע שהתבקש בבקשה; מדינה אחת ביקשה לבצע  
15 בירורים וטרם השיבה במענה סופי וחמשת המדינות הנוספות טרם השיבו. במסגרת הדיון  
16 שנערך בפני בנכחות הצדדים, נמסרו לעיוני במעמד צד אחד (בהסכמה), תשובותיהן של  
17 המדינות ביחס לפניית המשיב בשאלת מסירת המידע. לאחר שעיינתי במסמכים אלו  
18 ובנימוקים השונים שהציגה כל מדינה ומדינה לעניין הפרסום המבוקש, מצאתי כי יש בהם  
19 כדי להטות את הכף לאי-גילוי המידע המבוקש על ידי העותר.

20  
21 43. עיינו הרואות, כי לאור התשובות שהתקבלו נכון לזמן זה, לא ניתנה הסכמתה של אף  
22 מדינה למסירת המידע המבוקש. המסקנה המתבקשת מהאמור היא, כי מסירת המידע  
23 מנוגדת לעמדת המדינות הרלבנטיות שהשיבו לפניית המשיב ובכל מקרה אינה מאושרת  
24 מפורשות על ידי שאר המדינות המדוברות. לפיכך, מצאתי כי המשיב נסמך על תשתית  
25 הולמת ושיקולים ענייניים התומכים בקיומו של חשש ממשי לפגיעה ביחסי החוץ של מדינת  
26 ישראל עם מדינות אלה, בהסתברות ממשית להתרחשות נזק זה.

27  
28 44. טענה אחרת של העותר הייתה כי החשש לפגיעה ביחסי החוץ של מדינת ישראל "ראוי ככל  
29 שיהיה, אינו שיקול שהמשיב מוסמך לשקול". טענה זאת, בכל הכבוד המתבקש, אינה  
30 מובנת שעה שהעותר עתר לפי חוק חופש המידע בו מעוגן סעיף הדן במפורש בשיקול יחסי  
31 החוץ של המדינה.

אי-גילוי כתנאי להעברת המידע



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

- 1 45. סעיף 9(ב)(7) לחוק קובע כי רשות ציבורית איננה חייבת למסור "מידע שהגיע לידי הרשות  
2 הציבורית, שאי-גילוי היה תנאי למסירתו, או שגילוי עלול לפגוע בהמשך קבלת  
3 המידע";  
4
- 5 46. כמפורט לעיל, סוג הנתונים הנוגעים להליכי הסכמה הדדית ושאותם ניתן לפרסם, וכן אופן  
6 הפרסום, נקבעים בהחלטה משותפת של מדינות ה-OECD. כאשר עולה יוזמה להרחיב את  
7 יריעת הדיווח, המדינות שוקלות את ההצעות ומקבלות החלטה אחידה. פרסום עצמאי של  
8 רשות המיסים, העומד בניגוד לעמדת רובן המוחלט של המדינות כמובא לעיל, נוגד את  
9 ציפיית המדינות כי הדיווח יעשה לפי המוסכם.  
10
- 11 47. במצב הדברים זה, בניגוד לטענת העותר, סביר כי מסירת המידע המבוקש בפועל תהווה  
12 הפרה של ההבנות המשותפות שבחסותן נמסר המידע, ובפרט תהווה הפרת חובת אי-הגילוי  
13 שהיה תנאי למסירת המידע על פי תפיסת המדינות והסטנדרט הבינלאומי שהובנה בתחום  
14 זה. טענת העותר כי המידע המבוקש אינו מידע המועבר בין המדינות במסגרת האמנה  
15 ושאליו מתייחס סעיף חילופי המידע, גם אינה מתיישבת עם רשימת פרטי המידע  
16 המבוקשים על ידו בבקשתו (לדוגמה, שלב הגשת הפנייה, מעמד הפונה, תושבותו של הגורם  
17 שפתח את ההליך, גובה המס בישראל ובמדינה המתקשרת ועוד).  
18
- 19 48. טענת המשיב הייתה, כי מדינות אחרות אינן נוהגות לפרסם את הנתונים המבוקשים על  
20 ידי העותר. כנגד כך, הצביע העותר על רשות המסים הקנדית שפרסמה דו"ח לגבי הליכי  
21 הסכמה הדדית שניהלה במהלך שנת 2022 שבמסגרתו, כך טען העותר, פרסמה הרשות  
22 נתונים נוספים מעבר למידע שיש לפרסם במסגרת הפורמט שהתווה ארגון ה-OECD. בדיון  
23 בפניי הסתבר כי סוגי מידע אחרים, אותם מבקש העותר בבקשתו אינם מצויים בדו"ח  
24 הקנדי ועוד, כי המשיב לא הצליח להשיג פרסומים של מדינות נוספות החברות ב-OECD.  
25 כך עולה מדברי העותר בדיון מיום 17.4.2024, עמוד 3, שורות 14-7 ועמוד 9, שורות 12-5  
26 לפרוטוקול:
- 27
- 28 **"כב' השופט:** אבל קנדה נותנת את המידע שאותם מבקשים בעתירה  
29 הזאת?
- 30 **עו"ד לזר:** חלק ממנו, אדוני, אבל אנחנו לא צריכים להיצמד קנדה,  
31 אנחנו צריכים, מדינת ישראל יכולה להוביל בעניין הזה,  
32 ולהראות לעולם ול-OECD איך ומה נכון לפרסם, אבל  
33 הנה הדו"ח של קנדה. וזו רשימה פשוטה וזה רק התחלה  
34 של המידע שצריך להיות,  
35 **כב' השופט:** יש לך עוד דו"חות כאלה של מדינות נוספות ב-OECD?



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

- 1 עו"ד לזר: כרגע לא, אבל אני מניח שאם נעשה מאמץ נוכל להציג  
2 עוד, אדוני,  
3 כב' השופט: טוב, היה לכם הרבה זמן לעשות מאמץ מהרגע שהגשמתם  
4 את העתירה ועד היום.  
5 [...]
- 6 כב' השופט: יש, את מה שאתה אומר, יש בפרסום הקנדי?  
7 עו"ד לזר: בפרסום הקנדי יש את כל המדינות שאיתן הוחלפו  
8 דברים, ויש את כל, התעשיות, את סוגי תעשיות שלגביהם  
9 התנהלו ההליכים. זה, זה העמדה...  
10 כב' השופט: אבל אין לך, אין לך פה, לא את אופן סיום ההליך, לא את  
11 עיקריו של הפתרון, יש לך מין מידע סטטיסטי שאומר,  
12 נכון שהוא מספר באיזה נושאים עסקו למשל מחירי  
13 העברה, אבל, אבל אין לך שום מידע על המקרים עצמם,  
14 יש לך מידע סטטיסטי, אומרים לך...  
15 עו"ד לזר: אני מסכים עם אדוני."
- 16  
17 49. כמו כן, ברור כי עמדת העותר ממנה משתמע כי אין מניעה למסירת המידע, אינה מקובלת  
18 על המדינות שהביעו את התנגדותן למסירת המידע האמור. עובדה זאת מוסיפה אפוא,  
19 לחשש לפגיעה ביחסי החוץ של המדינה עם המדינות המתקשרות ומחזקת את המסקנה  
20 לפיה המידע מועבר בין המדינות על בסיס ההבנה כי לא יפורסם.  
21  
22 50. בהקשר זה, ראוי לעמוד על השוואה שהציג העותר בין סוגי מידע שונים שאותם מפרסמת  
23 רשות המסים. המשיב טען כי חשיפת המידע המבוקש לגבי הליכי הסכמה הדדית עולה  
24 בקנה אחד עם גישתה המקובלת של רשות המסים באשר לחשיפת מידע לגבי הליכים  
25 דומים שהיא מנהלת דוגמת: פרסום שמות נישומים שהגיעו להסדרי כופר והנימוקים  
26 להסדרים אלו, פרסום פרטים מתוך בקשות לגילוי מרצון שמוגשות לרשות ועוד. בשונה  
27 מכל הדוגמאות עליהן ביקש העותר להסתמך, המידע המבוקש בענייננו נוגע בהכרח  
28 למדינות נוספות ולעמדות של רשויות המס בהן, שחלקן כאמור התנגדו לפרסום המבוקש  
29 והיתר לא הביעו את הסכמתן המפורשת.  
30  
31 פגיעה בתפקוד רשות המסים
- 32 51. על פי סעיף 9(ב)(1) לחוק חופש המידע, רשות ציבורית אינה חייבת למסור "מידע אשר  
33 גילוי עולול לשבש את התפקוד התקין של הרשות הציבורית או את יכולתה לבצע את  
34 תפקידיה".



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

1 52. בהתאם לפסיקה, המבחן לתחולת הסייג שבסעיף 9(ב) (1) הינו קיומה של וודאות קרובה  
2 לפגיעה באינטרס האמור (ראו בהקשר זה עע"מ 1245/12 התנועה לחופש המידע ואח' נ'  
3 משרד החינוך (23.8.2012)).  
4

5 53. לגישת המשיב, מסירת המידע המבוקש תביא בוודאות קרובה לשיבוש התפקוד התקין של  
6 הרשות, בשל פגיעה ביחסי העבודה של גורמי המקצוע בישראל עם הצוותים המקצועיים  
7 המקבילים אליהם במדינות אחרות. חשש נוסף לפי המשיב הינו, כי מסירת המידע תביא  
8 למצב בו המדינות יהססו לפנות להליכי הסכמה מול ישראל, מחשש לפרסום המידע או  
9 מחשש לצורך בקיום הליך הנוגע לפרסום המידע. בהתאם ציין המשיב, כי במסגרת המענה  
10 לפנייתו, אחת מהמדינות הודיעה כי אם בכוונת רשות המיסים לפרסם את המידע, יש לערב  
11 בכך את ארגון ה-OECD לפתרון המחלוקת.  
12

13 54. לעומתו, העותר סבור כי לא קיימת וודאות קרובה כי חשיפת המידע תביא בהכרח  
14 למחלוקת מול מדינות אחרות- קרי לפגיעה בתפקודה התקין של הרשות. זאת מן הטעם  
15 שלגישתו המידע המבוקש כלל לא חוסה תחת חובת סודיות כלשהי מלכתחילה. אלא  
16 שמהעולה מן האמור עד כה וכפי שנראה גם בהמשך, אין לקבל את הטענה לפיה אין חובת  
17 סודיות לגבי המידע המבוקש.  
18

19 55. לבסוף, המענה שנשלח מאת המדינות המתקשרות אשר השיבו בשלילה ביחס לסוגיית  
20 מסירת המידע המבוקש על ידי העותר, מלמד כי מסירת המידע בניגוד לעמדתן המפורשת,  
21 תגרום לפגיעה בתפקודה התקין של הרשות או ביכולתה לבצע את תפקידיה בתחום זה של  
22 הליכי הסכמה הדדית, המבוססים על שיתוף פעולה הדדי וארוך טווח בין המדינות  
23 המתקשרות.  
24

25 56. טענה נוספת של העותר הייתה, כי על הרשות לבחון אמצעים שפגיעתם בחופש המידע  
26 פחותה. על כן, טען העותר, כי לכל הפחות, על המשיב היה לחשוף "חלקים מהמידע  
27 המבוקש" אשר לא יביאו לשיבוש תפקוד הרשות. "חלקים" אלו, העומדים בהוראת אמנת  
28 המודל ומשקפים את האיזון שהתגבש לאורך השנים, חשופים לעיניו של העותר. מה גם,  
29 שהעותר לא מבקש בקשת מידע פרטנית אודות מקרה מסוים שהתנהל, אלא רצונו הוא  
30 שהרשות תפרסם מעין "מאגר מידע" המתעדכן מעת לעת לשימושם של עורכי דין ורואי  
31 חשבון בהליכי הסכמה הדדית. אין המדובר במידע נקודתי לצורך קונקרטי של העותר אלא  
32 רצון כי רשות המיסים תפיק מאגר מידע שישמש את העותר מול לקוחותיו.  
33  
34

הקצאת משאבים בלתי סבירה



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק  
חופש המידע ברשות המיסים

- 1 57. סעיף 7(ה) לחוק חופש המידע קובע, כי "המידע יועמד לרשות המבקש כפי שהוא מצוי  
2 בידי הרשות הציבורית ואין הרשות חייבת לעבד את המידע לצרכיו של המבקש; היה  
3 המידע ממוחשב, הוא יופק עבור המבקש באמצעים המשמשים דרך קבע את הרשות".  
4
- 5 58. סעיף 18(1) לחוק מוסיף וקובע, כי רשות ציבורית רשאית לדחות בקשה לקבלת מידע אשר  
6 "הטיפול בה מצריך הקצאת משאבים בלתי סבירה".  
7
- 8 59. כפי שנקבע בפסיקה, רף חוסר הסבירות באמצעותו נבחנית הכבדה ממשית על הרשות  
9 המנהלית עשוי לבוא לידי ביטוי בשיבוש סדר העדיפויות של הרשות באופן המחייב אותה  
10 להסיט משאב קיים ממשימתה העיקרית למשימה אחרת (ראו למשל עת"מ (י-ם) 4421-08-  
11 22 פנח'ל בע"מ נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים (3.7.2023)).  
12
- 13 60. ובלשונו של כב' השופט נ. הנדל בעע"מ 7744/10 המוסד לביטוח לאומי נ' עו"ד יפית מנגל,  
14 פ"ד סו(1) 11(2012), בפסקה 7 לפסק דינו:
- 15  
16 "הרציונאל בסייג המצוי בסעיף 18(1) הוא כי חוק חופש המידע לא בא  
17 לעולם כדי לשתק את פעילותן של הרשויות הציבוריות. הוא אף לא  
18 נועד כדי שהרשות תקציב זמן וכוח אדם באופן שאינו מידתי. אמנם,  
19 החוק קובע כי על הרשות לספק מידע, אך פשיטא כי אין זה תפקידה  
20 היחיד ואף לא העיקרי. כדי להצדיק חיסוי מידע לפי סעיף 18(1) לחוק על  
21 הרשות להוכיח כי הטיפול בבקשה אכן מצריך הקצאת משאבים בלתי  
22 סבירה. סף חוסר הסבירות נקבע בקיומה של הכבדה ממשית על  
23 הרשות במילוי משימתה העיקרית עקב הקצאת המשאבים. כפי  
24 שקבעה חברתי המשנה לנשיא בעע"מ 2398/08 מדינת ישראל נ' אליצור  
25 סגל, פס' 29 לפסק הדין [פורסם בנבו] (19.06.11): "הכבדה ממשית  
26 שהיא בעלת זיקה להקצאת המשאבים עשויה לבוא לידי ביטוי בשיבוש  
27 סדר העדיפויות של הרשות המינהלית באופן המחייב אותה להסיט משאב  
28 קיים ממשימתו העיקרית למשימה אחרת" [הדגשה במקור]. [...] ניתן  
29 לקבוע כי מסירת המידע תביא להקצאה בלתי סבירה של משאבים בשני  
30 מצבים: האחד כאשר היקף הדרישה כה רחב עד כי הקצאת המשאבים  
31 היא בגדר "הדבר מדבר בעדו". האחר, כאשר הרשות מציגה נתונים  
32 עובדתיים לבסס את עמדתה."  
33



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

61. לפי המשיב, את המידע המבוקש לא ניתן להפיק מהמערכות הממוחשבות הקיימות, אלא הפקתו תצריך עיבוד נתונים קיימים, פעילות אשר כרוכה בעבודה רבה של גורמי המקצוע הרלבנטיים. עוד נטען, כי חלק מן המידע המבוקש אינו מצוי בהכרח בתיקי הליכי ההסכמה ההדדית ויצריך פניות פרטניות לפקידי השומה הרלבנטיים.

62. המידע המבוקש מתייחס להליכי הסכמה הדדית בשנים 2014-2020. כמפורט בהחלטת המשיב, עד שנת 2018, לא נסרקו כל הבקשות לקיום הליכי הסכמה הדדית במערכות המחשוב ברשות המיסים ולגביהן אין אפשרות לבצע "שליפות" ממוחשבות. לפיכך נראה, כי הפקת המידע תצריך בדיקה ידנית של כל תיק בשנים 2014-2020 ושליפה מתוכו של הנתונים המבוקשים.

63. לטענת המשיב, גם לאחר קיבוץ כל הנתונים הרלבנטיים, צריך יהיה לערוך אותם לפי צרכי העותר, באופן שהרשות אינה מחוייבת לבצע: מדובר בקיבוץ ובניתוח הממצאים וכן בריכוזם לפי מדינות, כדי לבצע פניה לכל מדינה שאליה נוגעים הנתונים על מנת להודיע לה כי פריטי מידע עתידיים להימסר וזאת בניגוד לעמדתה. המשיב גם הוסיף, כי יתכן ויאולץ להודיע מראש לנישומים הנוגעים בדבר על מסירת המידע שעלול להביא לחשיפת זהותם.

64. בנוסף, טען המשיב, כי יהיה עליו להעלות את הבקשה בפני פורום הליכי הסכמה הדדית של הארגון הפועל מטעם פורום ראשי רשויות מס ומתכנס מספר פעמים בשנה. להערכתו, בהינתן העובדה כי קיימים 43 תיקים הנוגעים לבקשת העותר, שעולים כדי מאות שעות עבודה, אשר יבוצעו בידי עובדת אחת של רשות המיסים המומחית בתחום זה ויביאו להפרעה בעמידתה של העובדת במשימותיה העיקריות, הכוללות טיפול באותם תיקי הסכמה הדדית.

65. במצב דברים זה, ברי כי ההכבדה על הרשות בהסטת משאבים להפקת המידע המבוקש על ידי העותר, מטה את הכף להחלת הסייג למסירת מידע שעניינו הקצאת משאבים בלתי סבירה.

הפרסום מנוגד לדין

66. על פי סעיף 9(א)(4) לחוק חופש המידע, רשות ציבורית לא תמסור מידע אשר אין לגלותו על פי כל דין. כמפורט בהחלטת המשיב, חשיפת המידע המבוקש בבקשת העותר, מנוגדת להוראות סעיפים 231-235 לפקודת מס הכנסה. לפי הוראת הפקודה, ממלא תפקיד רשמי ברשות המסים חייב בסודיות לגבי כל תעודה, ידיעה, דו"ח וכיוב' המתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו.



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

1  
2 67. לטענת העותר, על המשיב להנגיש את המידע המהותי אודות הליכי ההסכמה ההדדית  
3 לציבור, מבלי לחשוף פרטים מזהים אודות הנישומים המעורבים. לפי המשיב, המידע  
4 המבוקש בבקשת העותר כולל גם מידע על מדינות שעמן נערכו אחד או שני הליכי הסכמה  
5 ההדדית. לפיכך, צירופם של פריטי המידע המבוקשים הכוללים את סך המס, סוגיית המס,  
6 מדינת האמנה ושנת הפנייה, אף ללא ציון שם הנישום, עשוי להביא לזיהוי הנישום או  
7 לזיהוי הצדדים להליך ההסכמה ההדדית, באופן המנוגד לחובת הסודיות הקבועה בפקודה.  
8 דברים אלו, בצירוף שאר הסייגים עליהם עמדנו עד כה ממחישים את הרציונל אשר בגינו  
9 המידע המבוקש הוא סודי.

### סעיפים 10 ו-11 לחוק חופש המידע

10  
11  
12 68. סעיף 10 לחוק חופש המידע מציין את אופן הפעלת שיקול דעת הרשות בהחלת החריגים  
13 לזכות למידע וקובע כי: **"בבואה לשקול סירוב למסור מידע לפי חוק זה, מכוח הוראות**  
14 **סעיפים 8 ו-9, תיתן הרשות הציבורית דעתה, בין היתר, לענינו של המבקש במידע, אם**  
15 **ציין זאת בבקשתו, וכן לענין הציבורי שבגילוי המידע מטעמים של שמירה על בריאות**  
16 **הציבור או בטיחותו, או שמירה על איכות הסביבה."**

17  
18 69. סעיף 11 לחוק מוסיף ומורה, כי אם: **"היה המידע המבוקש מידע אשר הרשות הציבורית**  
19 **רשאית או חייבת שלא למסרו כאמור בסעיף 9, וניתן לגלות את המידע, ללא הקצאת**  
20 **משאבים בלתי סבירה או הכבדה ניכרת על פעולתה של הרשות, תוך השמטת פרטים,**  
21 **תוך עריכת שינויים או תוך התניית תנאים בדבר דרך קבלת המידע והשימוש בו, תמסור**  
22 **הרשות את המידע בהשמטות, בשינויים או בתנאים המחויבים, לפי הענין [...]."**

23  
24 70. העותר עמד על האינטרס הפרטי בחשיפת המידע, הן כחוקר המבקש לעדכן את ספרו  
25 בתחום המיסוי הבינלאומי ומעוניין בנתונים בדבר הליכי הסכמה הדדית שישראל צד להן,  
26 והן כמייצג אשר חשיפת המידע תביא לשמירה על חופש העיסוק שלו, על קניינו ועל השוויון  
27 בינו לבין מייצגים אחרים. העותר התייחס גם לאינטרס הציבורי הקיים לדעתו לפרסום  
28 המידע המבוקש. לדידו, חשיפת המידע תגביר את אמון הציבור ברשות, תביא לשמירה על  
29 כספי ציבור, תביא לשוויון בין נישומים ושמירה על קניינם ותביא לייעול הליכים בקרב  
30 הנישומים, מייצגיהם ועובדי רשות המסים. איני סבור כי העותר עשוי להיבנות מסעיפים  
31 10 ו-11 לחוק.

32  
33 71. האפליה הנטענת על ידי העותר, בין נישומים ומייצגים שונים שנחשפו להליכי הסכמה  
34 הדדית לאלו שאינם, כלל לא נובעת מהתנהלותה של הרשות, אלא מכך שסוגיות כאלה



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק  
חופש המידע ברשות המיסים

- 1 ואחרות נוגעות לנישומים מסוימים, בעוד שהן אינן רלבנטיות לכל נישום ומייצג העוסקים  
2 בנושאים אחרים. הדברים נכונים גם ביחס לטענת העותר כי המידע המבוקש אינו סודי  
3 כלל ומצוי בידיהם של עשרות אנשים ומשמש אותם בעבודתם המקצועית. למעשה כל הליך  
4 שומתי המטופל על ידי מייצגים שונים גלוי לעובדים במשרד המייצג ואינו גלוי לעורכי דין  
5 ורואי חשבון העובדים במשרדים אחרים. אין בכך כדי להוות בסיס לטענת אפלייה,  
6 המצדיקה את גילוי המידע.  
7
- 8 72. באשר לשיקול להגברת אמון הציבור ברשות, חובת השקיפות והשוויון, יוטעם כי לרשות  
9 המסים ולעובדיה עומדת חזקת התקינות המנהלית, בביצוע תפקידם על פי חוק. באופן  
10 שוטף נבחנות החלטות הרשות בביקורת שיפוטית וכלשון המשיב- לא ברור מדוע דווקא  
11 בתחום זה של הליכי הסכמה הדדית מצא העותר צורך בהחלת פיקוח ציבורי על עבודת  
12 רשות המסים, באמצעות גילוי המידע, בשונה מהחלטות רבות המתקבלות על ידי הרשות  
13 במסגרת הליכי שומה כלפי נישומים רבים.  
14
- 15 73. כמובא לעיל, מדינת ישראל בהיותה חלק ממדינות ארגון ה-OECD, התקשרה באמנות  
16 למניעת כפל מס, עם מדינות מתקשרות שונות. במסגרת אמנות אלו מוסדר גם הליך  
17 ההסכמה ההדדית בו מנסות אותן מדינות ליישב בהסכמה מצב דברים בו נישום מחויב  
18 בתשלום מס, שלא בהתאם להוראות האמנה או מצב בו מתעוררת מחלוקת בנוגע לפרשנות  
19 האמנה או לאופן יישומה. לצורך קיומו של הליך זה, מועבר מידע בין הרשויות המוסמכות  
20 בשתי המדינות ורשות המסים מפרסמת מידי שנה את הפרטים שקבעו המדינות כי יש וניתן  
21 לפרסם.  
22
- 23 74. ניתן לראות אפוא, כי בענין זה של מסירת המידע המועבר בין המדינות, נערך כבר איזון  
24 ראוי והוכרע הדבר על דעת כלל המדינות, על ידי ארגון ה-OECD וכללי ה-BEPS. באופן  
25 הזה, מסירת המידע בהשמטות ובתנאים אינה מסורה לכל מדינה ומדינה לפי שיקול דעתה.  
26 עוד נמצא, כי האינטרס הציבורי המרכזי לענייננו, נוגע לשיתוף הפעולה המירבי בין  
27 המדינות המתבטא בהליכי ההסכמה ההדדית, המונעים כפל מס. גילוי המידע באופן חד  
28 צדדי, בניגוד לעמדת המדינות המתנגדות לכך, מעלה חשש לפגיעה ממשית ביחסי החוץ של  
29 מדינת ישראל בעניין זה. לפיכך, העניין הציבורי בגילוי המידע אינו גובר בנסיבות העניין  
30 על החשש לפגיעה ביחסי החוץ.  
31
- 32 75. יוער כי העותר עצמו בנספח יב' לעתירה, מציג את הסטטיסטיקות השונות והמידע אשר  
33 רשות המיסים מפרסמת מידי שנה בנוגע להליכי הסכמה הדדית באמצעות ה-OECD. על  
34 כן אין ממש בטענת העותר כאילו "רשות המיסים בישראל [...] לא פרסמה מעולם מידע





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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק  
חופש המידע ברשות המיסים

1 כלשהו בקשר להליכי ההסכמה ההדדית שניהלה בעבר ומתנהלים על ידה היום" (פסקה  
2 8 לעתירה).

3  
4 76. לאחר שעיינתי במסמכים והמוצגים שהונחו בפניי במסגרת ההליך, מצאתי כי המשיב  
5 היטיב להראות כי ביחס לפרטי המידע אותם ביקש העותר, את חלקם קיבל, בהיותם  
6 נתונים המפורסמים ממילא על ידי הרשות בהתאם להסכמה בין המדינות ואת חלקם לא  
7 ניתן לחשוף, מן הנימוקים עליהם עמדנו לעיל. כך פירט המשיב בפסקאות 76-87 לתגובתו  
8 לעתירה:

9  
10 **"אמנת המס שמכוחה הוגשה הבקשה להליך ההסכמה ההדדית (סעיף 2.1**  
11 **לבקשת חופש המידע):** כאמור [...] יפורסמו שמות המדינות/האמנות רק אם  
12 יש עם אותה מדינה 5 תיקים ומעלה [...] מספר הבקשות לגבי מדינות שיש עמן  
13 5 תיקים ומעלה- מפורסם [...] סוג הליך ההסכמה ההדדית שמכוחו הוגשה  
14 **הבקשה (הליך הסכמה פרטני או כללי) (סעיף 2.2 לבקשת המידע):** המידע  
15 המבוקש רלבנטי רק לבקשות בהליך פרטני [...] סוגיית המס שלגביה התנהל  
16 **ההליך (סעיף 2.3 לבקשה):** מדובר במידע שאינו חלק מהנתונים שהוסכם בין  
17 מדינות ה-OECD לפרסם אותם [...] **שנת הפנייה להליך ההסכמה ההדדית**  
18 **(סעיף 2.4 לבקשה):** נתון זה מוצג בברור בפרסומים של ה-OECD שאותם  
19 **הציג העותר [...] מהו השלב שבו הוגשה הפנייה (פנייה מקדמית/ שלב א' או**  
20 **שלב ב' של דיוני שומה/ לאחר פנייה לערכאות) (סעיף 2.5 לבקשה):** גם כאן  
21 אין מדובר בנתון הכלול בנתונים שהוסכם בין מדינות ה-OECD לפרסם [...]  
22 **מעמד הפונה (יחיד או תאגיד) (סעיף 2.6 לבקשה):** פרט שאינו חלק מהנתונים  
23 שסוכם שיפורסמו. עם זאת, מן הפרסום הקיים ניתן לקבל תשבה חלקית  
24 לשאלה, משום שכל התיקים בנושא מחירי העברה עוסקים בפונים שהם  
25 תאגידים, ואילו תיקים בנושאי תושבות עוסקים גם ביחידים וגם בתאגידים  
26 [...] **מדינת התושבות של הגורם שביזמנתו נפתח הליך ההסכמה ההדדית**  
27 **(סעיף 2.7 לבקשה):** נתון שאינו כלול בנתונים שהוסכם בין מדינות ה-OECD  
28 לפרסם [...] **אופי ההקלה המבוקשת (סעיף 2.8 לבקשה):** גם כאן מדובר במידע  
29 שלא הוסכם בין מדינות ה-OECD לפרסם [...] **סכום המס שלגביו התבקש**  
30 **הליך ההסכמה ההדדית (סעיף 2.9 לבקשה):** אינו נתון שהוסכם לפרסום [...]  
31 **אופן סיום ההליך (סעיף 2.10 לבקשה):** מדווח במסגרת פרסומי ה-OECD  
32 [...] **עיקריו של הפתרון (סעיף 2.11 לבקשה):** אינם נתונים שהוסכם בין  
33 מדינות ארגון ה-OECD לפרסם אותם."



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק חופש המידע ברשות המיסים

77. טענה נוספת של העותר, אותה לא ניתן לקבל, הייתה כי בחלק מאמנות המס שישראל חתומה עליהן סעיף חילופי המידע מאפשר חשיפת מידע שהועבר בין רשויות לצורכי בית משפט. טענה זו שגויה מן הטעם שאותם סעיפים עוסקים במסירת מידע לבתי משפט שדנים בשומות או בגביית מסים ולא בהליכים משפטיים בנושאים אחרים. באופן הזה, לא ניתן להסיק כי מדובר בהסדר המאפשר העברת מידע כלשהו לצד חיצוני כדוגמת העותר בענייננו.

7

78. העותר אף הוסיף לטעון, כי "המשיב, יחד עם הרשויות המוסמכות האחרות החברות גם הן באותו "מועדון סגור", משמשים בהליכי ההסכמה ההדדית כרשות שופטת שאין בה דין ולא דייק". העותר ביצע השוואה לאופן שבו מתפרסמים פסקי דין בדיני משפחה- ללא זהות הצדדים לשם שמירה על פרטיות; ולאופן שבו מתנהלים ערעורי מס- בדלתיים סגורות בשל חשש לחשיפת סודות מסחריים, כאשר בשני תחומים אלו תוכן פסקי הדין, הסוגייה והשיקולים ששקל בית המשפט חשופים לעיני כל, למעט אותם דברים שראוי שלא יחשפו. בהשוואה האמורה, העותר ביקש להראות כאילו רשות המס, בקשר להליכי הסכמה הדדיים, יכולה לעשות ככל העולה על רוחה, מבלי שהיא כפופה לכל ביקורת. אולם, לצד חזקת התקינות המנהלית המוקנית לרשות, אליו התייחסתי קודם, העותר לא סיפק תשתית עובדתית לטענותיו באופן שיראה כי הן מתיישבות עם המציאות. הנישומים הספציפיים בעניינם נפתחו הליכי הסכמה הדדית רשאים לנקוט בהליכים משפטיים בהם תערך ביקורת על החלטות הרשות. פרסום המידע המבוקש על ידי העותר לא יביא לביקורת על התנהלות הרשות, באופן שיסייע לנישומים בעניינם התנהלו הליכי ההסכמה ההדדית.

21

79. המסקנה המתבקשת מבחינת כלל טענותיהם של הצדדים היא כי לא ניתן לאשר את בקשת העותר לפרסום המידע המבוקש לפי חוק חופש המידע, בין היתר, בשל החשש לפגיעה ביחסי החוץ של המדינה (סעיף 9(א)(1) לחוק); בשל כך שמסירת המידע במסגרת הליכי ההסכמה ההדדית נמסר תחת הידיעה כי לא יפורסם (סעיף 9(ב)(7) לחוק); בשל חשש לשיבוש התפקוד התקין של הרשות, בהיבט יחסי העבודה עם צוותים מקצועיים מקבילים ממדינות אחרות (סעיף 9(ב)(1) לחוק), וכן בשל הצורך להקצאת משאבים בלתי סבירה לצורך מסירת המידע המבוקש (סעיף 18(1) לחוק).

29

### סוף דבר

80. על יסוד כל האמור, העתירה נדחית. העותר יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 14,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

33



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

עת"מ 22-03-42584 א. רפאל ושות', עורכי-דין (שותפות רשומה) נ' הממונה על חוק  
חופש המידע ברשות המיסים

1 81. ב"כ המשיב יוכל לאסוף את התיקייה בה רוכזו תשובות המדינות לפניית הרשות ממזכירות  
2 שלוחת כלל של בית המשפט, לאחר תיאום.

3

4

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

5

6

ניתן היום, כ' חשוון תשפ"ה, 21 נובמבר 2024, בהעדר הצדדים.

7

אביגדור דורות, שופט

8

9