



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

גב' מרה וייסמן כיורשת עזבונו של בוריס וייסמן ז"ל  
ע"י ב"כ עוה"ד עמית חדד ונועה מילשטיין

נגד

משיב

פקיד שומה תל אביב 4  
ע"י ב"כ עוה"ד יעל הרשמן-אקסן ושירה ויזל-גלצור  
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### החלטה

#### רקע וטענות הצדדים

1. לטענת המשיב, המערער הקים רשת מרפאות בשם "קליניקה און" (on clinic) לטיפול בבעיות רפואיות שונות בתחום האין אונות והפרוקטולוגיה והפיק מהם הכנסות, בארץ ובחו"ל. המשיב טוען כי המערער, בשיתוף פעולה עם בנו, מר אבישר וייסמן, הם בעלי השליטה והמנהלים בפועל של מספר חברות המאוגדות בחו"ל השייכות לקבוצת on clinic וכי רווחי הקבוצה, הכוללת מספר רב של קליניקות ברחבי העולם, מועברים אליהם, אם במישרין ואם בעקיפין, וכן באמצעות חשבונות בנק של חברות זרות אשר גם בהם הם שולטים. המשיב הוציא למערער שומת מס על חלקו ברווחי הקליניקות בהתאם לממצאי החקירה הפלילית שהתנהלה נגדו ונגד מעורבים נוספים בפרשה. לפי ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, המשיב הסתמך בשומתו על ממצאי החקירה הפלילית שהתנהלה נגד המערער, נגד בנו ונאשמים נוספים, לרבות על מסמכים שנתפסו, עדויות שנמסרו ובכללם נתונים וחומרים ממחשב של חשב רשת המרפאות (שהפך לעד מדינה) וממחשב של עוזרת החשב ועוד.
2. בתאריך 2.10.2018 ביקש המשיב מבית המשפט כי יורה למערער להעביר לעיונו את המסמכים הבאים (להלן: "המסמכים המבוקשים"):

א. דו"חות שנתיים של כל החברות ובפרט הקליניקות הכלולות בקבוצת on

clinic לשנות המס 2010-2012.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

- ב. טבלה המרכזת את תשלמי המס ששולמו על ידי החברות והקליניקות בקבוצת on clinic, תוך הפרדה בין כל חברה, קליניקה ושנה, לשנות המס 2010-2012.
- ג. חוזה התקשרות מלא בין חברת יוריסטון לבין החברה ההולנדית כהגדרתה בנימוקי השומה מטעם המשיב.
- ד. תדפיסי תנועות חשבונות בנק ואישורי יתרות לכל חשבונות הבנק של המערער ובנו, ושל חברות גוסוול ושארלוט, כהגדרתן בנימוקי השומה מטעם המשיב.
- ה. רשימת השותפים בקליניקות, הסכמים חתומים בין המערער ובנו לבין השותפים, הסכמי ניהול עם מנהלים והסכמי ניהול חתומים של חברת הניהול עם הקליניקות.
- ו. רשימה המפרטת, עבור כל קליניקה וחברה מהקבוצה, את בעלי המניות ואת שיעור החזקתם.
- ז. הסברים לגבי דוחות כספיים של החברה ההולנדית, כהגדרתה בנימוקי השומה. הסבר לגבי השותפים ומקורות הרווח והסכס השותפות.
- ח. כתבי בי-דין, תצהירים, חוות דעת והחלטות מתיק בית הדין לענייני עבודה בתל אביב בס"ע 14349-08-10.
3. המשיב טוען כי המסמכים המבוקשים יאפשרו לבחון את השומה שהוצאה למערער ולשום באופן מדויק יותר את הכנסותיו.
4. עוד טוען המשיב כי, במסגרת ההליך השומתי, ביקש לקבל מהמערער את המסמכים המבוקשים. אולם מאחר שהמערער לא נענה לבקשתו ולא המציא את המסמכים, הוא נאלץ להוציא את השומה בהתאם למסמכים ולמידע שעמדו בפניו (ראו תצהירו של המפקח בן לסנס, מטעם המשיב, מתאריך 2.10.2018 המאשר את רשימת המסמכים שנתבקשו על ידי המשיב בהליך השומתי ואת העתק פניית המשיב למערער בדוא"ל במהלך ההליך השומתי בדרישה לגילוי המסמכים, צורף כנספח לתצהיר ולבקשת המשיב). כעת, מבקש המשיב לעשות מאמץ נוסף, בסיוע בית המשפט במסגרת הבקשה הנדונה לגילוי ועיון במסמכים, על מנת לבחון פעם נוספת את השומה ולוודא כי היא מדויקת ובכך למנוע פגיעה מיותרת במערער (אם המסמכים יימצאו לטובתו) או בציבור (אם המסמכים יהיו לרעתו).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

5. לדוגמא, המשיב טוען כי הדו"חות השנתיים המבוקשים של החברות והקליניקות יאפשרו לבחון את גובה השומה, שבזמנו נקבעה על בסיס ממצאי החקירה הפלילית, וזאת בהתאם למסמכים מזמן אמת ולשום באופן מדויק יותר את ההכנסות שיוחסו למערער בשנים שבשומה.

דוגמא נוספת, נתוני תשלומי המס ששולמו על ידי החברות הזרות והקליניקות יאפשרו להעריך את הרווחים בגינם שולמו מיסים אלו ובהתאם לקבוע את סבירות השומה.

דוגמא נוספת, פירוט שיעור ההחזקה של בעלי המניות בקליניקות או החברות נועד לדייק את שומת המערער על מנת שלא ייוחסו לו סכומים שאינם קשורים אליו.

6. בתאריך 2.1.2019 הוגשה תגובת המערער לבקשת המשיב לגילוי המסמכים. המערער טען כי המשיב מבקש לקבל את המסמכים הנ"ל לצורך ההליך הפלילי המתנהל בעניינו על העלמות מס.

עוד טען המערער כי, לאור העובדה שההליך הפלילי והערעור דכאן מבוססים על אותה מסכת עובדתית ומאחר שהמחלוקות חופפות, הוא זכאי לחיסיון מפני הפללה עצמית בקשר לגילוי כל ראיה שעלולה להפלילו בהליך הפלילי. עוד נטען כי המסמכים המבוקשים אינם נמצאים בידו וממילא לא עמדו בפני המשיב בעת שקבע את השומה ולכן לא ברור כיצד יסייעו בידו להוכיח כי השומה היא סבירה בהינתן כי הוצאה רק על בסיס המסמכים שעמדו בפניו בזמן אמת.

במסגרת התגובה הגיש המערער גם בקשה לעיכוב הליך המס עד להכרעה בהליך הפלילי.

7. בתאריך 16.1.2019, ולאחר שעמדה בפני תגובת המשיב לבקשת המערער לעיכוב ההליך (מתאריך 15.1.2019), נעתרתי לבקשת המערער לעכב את ההליך דן עד לסיום העדת עדי התביעה בהליך הפלילי אותם הוא מבקש לזמן כעדים מטעמו בערעור. קבעתי כי ההליך יידחה ללא מועד, לפי תקנה 153 לתקנות סדר הדין האזרחי. בעניין הבקשה לגילוי ועיון במסמכים, קבעתי כי אדרש לה לאחר שאחליט על חידוש שמיעת ההליך.

8. למרבה הצער, המערער נפטר בתאריך 25.1.2019. אשת המערער שהיא יורשת עזבונו, גב' מרה וייסמן, הודיעה לבית המשפט כי היא עומדת על זכותה לנהל את ההליך חלף המנוח (ראו הודעתה מתאריך 21.8.2019).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

9. בתאריך 18.2.2019, ובעקבות פטירת המערער, הוגשה בקשה מטעם המשיב להמשך עיכוב ההליכים בערעור עד לסיום פרשת התביעה בהליך הפלילי המתנהל נגד בנו של המערער, מר אבישר וייסמן. כמו כן, הגיש המשיב בקשה חוזרת לגילוי ועיון במסמכים המבוקשים, היא הבקשה מושא ההחלטה שבפני.

המשיב ביקש מבית המשפט לשוב ולהידרש לגילוי המסמכים המבוקשים, כבר כעת, שכן לאור פטירת המערער, הטענה על חיסיון מפני הפללה עצמית אינה רלוונטית עוד.

המשיב הבהיר כי בתגובת המערער ז"ל לבקשה המקורית לגילוי המסמכים, הוא טען כי קיים חשש שהמסמכים ישמשו בהליך הפלילי המתנהל נגדו וביקש לשמור על זכותו להגנה מפני הפללה עצמית. אולם עם פטירתו של המערער והפסקת ההליך הפלילי נגדו, טענות אלו אינן רלוונטיות עוד.

המשיב ביקש כי המסמכים המבוקשים יועברו לעיונו לאלתר, על אף עיכוב ההליכים, וזאת על מנת לאפשר לו, בזמן שיחלוף עד לחידוש ההליך, לבחון את המסמכים ולהתייחס אליהם עניינית, כך שעם חידוש ההליך, הוא יהיה ערוך לקיים דיון ענייני גם בעניינים של המסמכים הנוספים (סעיף 16 לבקשה).

10. בתאריך 3.11.2019 הגישה גב' וייסמן, במעמדה כיורשת עזבונו של מר בוריס וייסמן ז"ל, (להלן: "המערערות") תשובה עדכנית לבקשתו העדכנית של המשיב לגילוי המסמכים המבוקשים.

המערערת ביקשה לדחות את בקשת המשיב לגילוי המסמכים המבוקשים מהטעמים הבאים:

ראשית, המסמכים המבוקשים לא היו בפני המשיב בעת עריכת השומה ודחיית ההשגה ולכן ממילא אין בהם לסייע בהכרעה בשאלה, האם השומות, במועד עריכתן, היו שומות סבירות ומבוססות.

שנית, מרבית המסמכים שהמשיב מבקש רלוונטיים לחברות הזרות בקבוצת "און קליניק" ולכן אינם נצרכים לבירור המחלוקת בערעור, שכן המשיב הבהיר זה מכבר שהוא חוזר בו מטענתו כי החברות הזרות נוהלו ונשלטו מישראל.

שלישית, יש חשש של ממש שהמשיב מבקש לקבל לידי את המסמכים המבוקשים דווקא לצורך ההליך הפלילי, המתנהל נגד בנה ובנו של המערער ז"ל, מר אבישר וייסמן, וזאת אין להתיר.

לחילופין, ככל שבית המשפט ייעתר לבקשת גילוי המסמכים, ביקשה המערערת חיסיון שימוש במסמכים אלו בהליכים פליליים ובהליכים אחרים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 17-01-52353 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

המשיב הגיש את תגובתו לתשובת המערערת ובה חזר על בקשתו לגילוי המסמכים המבוקשים.

### דיון והכרעה

11. יצוין תחילה כי בתאריך 26.6.2018, בתום ישיבת קדם משפט, ניתן על ידי מותב זה צו לגילוי מסמכים הדדי (עמוד 8 שורה 18).

המערער לא הגיש בקשה לערער על החלטה זו ולא טען כי הוא מנוע מלקיים את הצו.

היה על המערער להודיע לבית המשפט מיוזמתו כי הוא מנוע מלהמציא את המסמכים, הן בשל טענתו לחיסיון מפני הפללה עצמית והן בשל טענותיו הנוספות על אי רלוונטיות המסמכים, בין משום שלא שימשו בשלב השומה ובין משום שהם תומכים בטענה ממנה חזר בו המשיב, ואם בשל טענתו כי חלק מהמסמכים אינם ברשותו.

אולם המערער לא הקדים פניה לבית המשפט ולא ניסה לשכנע כי יש בטענותיו למנוע את הגילוי המבוקש ולא ביקש לשחרר אותו מהחובה שהושתה עליו לגלות את המסמכים. לאור זאת, חלף המועד בו יכול היה המערער לטעון כנגד עצם הדרישה לגילוי המסמכים ולכאורה די בכך כדי לדחות את טענתו כי אין לחייבו להמציא את המסמכים המבוקשים.

לאחר שאמרתי את הדברים, אני מוצאת לדון גם עניינית בטענות המערערת בתשובתה העדכנית, ועל כך להלן.

12. לעניין טענת המערערת, כי אין היא חייבת בהמצאת המסמכים משום שהמשיב חזר בו מטענתו כי החברות הזרות נשלטו ונוהלו מישראל, לא מצאתי בה ממש.

מהחלטתי שניתנה במהלך דיון ההוכחות מתאריך 26.6.2018 (עמודים 6-7) עולה כי המשיב לא ויתר על טענותיו לעניין השליטה והניהול של המערער בחברות הזרות וכי טענות אלו עדיין רלוונטיות לשומתו האישית.

על כן, נימוק זה לדחיית בקשת המשיב לגילוי המסמכים המבוקשים, נדחה.

13. לעניין טענת המערערת, המובלעת בתגובתה, כי חלק מהמסמכים המבוקשים אינם ברשותה, אציין זאת:

ראשית, מדובר בטענה עובדתית שהיה על המערערת לתמוך בתצהיר, דבר שלא נעשה. די בכך כדי לדחות את הטענה.

שנית, העובדה שהמסמכים אינם ברשותה של המערערת, לפי טענתה, אינה אומרת כי הם אינם "בשליטתה".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

היה על המערערת לפרט בפני בית המשפט, במסגרת תצהיר, אלו פעולות של חקירה ודרישה נקטה, בגין כל אחד ואחד מהמסמכים המבוקשים, על מנת להביא לגילוי ומדוע לא צלח הדבר בידה. המערערת לא עשתה זאת. שלישית, המערערת אינה רשאית לטעון להעדרם של מסמכים, שמלכתחילה המערער טען לגביהם כי הוא מסרב להעבירם, מחמת החשש כי יסייעו להפלילו במסגרת ההליך הפלילי שנוהל נגדו. טענת המערער על חיסיון מפני הפללה עצמית טומנת בחובה את ההנחה כי מסמכים אלו קיימים בידו, אחרת אין כל חשש כי העברתם לידי המשיב עשויה לסייע בהפללתו. מכאן שאין לקבל נימוק זה כתומך בבקשת המערערת לאי גילוי המסמכים המבוקשים, כולם או חלקם, על כל ההשלכות המתחייבות מכך.

14. לעניין טענת המערערת, כי המסמכים המבוקשים אינם רלוונטיים משום שלא שימשו בשלב השומה, גם בה לא מצאתי ממש. בהתחשב בעובדה כי המסמכים המבוקשים לא הועברו על ידי המערער בהליך השומה, על אף שנדרשו על ידי המשיב, הצדק עם המשיב כי היאחזות המערערת בטענה, כי מסמכים אלו אינם רלוונטיים לבדיקת סבירות השומה משום שלא עמדו בפני המשיב בשלב השומה, אינה במקומה, וזאת בלשון המעטה.

15. לסיכום הדברים עד כאן:

המערער דאז לא הגיש בקשה לערער על החלטת בית המשפט על מתן צו לגילוי ועיון במסמכים ולא הגיש בקשה יזומה לבית המשפט לשחררו מחובה זו שהושתה עליו. די בכך כדי לדחות את טענות המערערת, הנכנסת בנעלי המערער כיורשת עזבונו, כנגד הדרישה לגילוי המסמכים המבוקשים. יתירה מכך, גם לגופן של הטענות, כמפורט בסעיפים 12-14 לעיל, לא מצאתי לקבלן כנימוק לדחיית בקשת המשיב לגילוי המסמכים המבוקשים.

16. בתשובתה לבקשתו המחודשת של המשיב לגילוי המסמכים, טוענת המערערת, כי קיים חשש שהמסמכים ישמשו לצורך הליך פלילי המתנהל נגד בנה ובנו של המערער ז"ל, מר אבישר וייסמן, או לצורך הליך אחר, ומטעם זה אין לאפשר את גילויים.

לחילופין, המערערת מבקשת כי, ככל שבית המשפט ימצא לנכון לחייב אותה לגלות את המסמכים המבוקשים, כולם או חלקם, יותנה הגילוי בחיסיון השימוש במסמכים אלו, כך שהמשיב לא יורשה לעשות בהם שימוש בהליכים פליליים, לרבות אלו המתנהלים נגד הבן, ובהליכים אחרים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 17-01-52353 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

לדיון בטענת המערערת על זכותה לחיסיון מפני הפללה עצמית, כנימוק לאי גילוי המסמכים המבוקשים, אפנה כעת.

### טענה לחיסיון מפני גילוי ראיות מפלילות אל מול חובת גילוי מסמכים בהליכי מס

17. לנוחות הקורא אזכיר, כי בתחילת הדרך טען המערער ז"ל, כי הוא רשאי שלא למסור את המסמכים המבוקשים במסגרת הליכי הערעור בשל החשש מפני הפללתו העצמית בהליך הפלילי שהתנהל נגדו במקביל. משנפטר המערער וההליך הפלילי נגדו הופסק, חידש המשיב את בקשתו לגילוי המסמכים, בטענה כי טענת המערער ז"ל על זכותו להגנה מפני הפללה עצמית אינה רלוונטית עוד.

כעת טוענת המערערת, כיורשת עזבונו של המערער ז"ל, כי קיים חשש כי בקשת המשיב לגילוי המסמכים המבוקשים נועדה לשרת את ההליך הפלילי המתנהל נגד בנה, שהוא גם בנו של המערער המנוח, מר אבישר ויסמן, וזאת אין להתיר.

18. להלן הוראות הדין הרלוונטיות לדיון בטענת המערערת על חיסיון מפני ראיות מפלילות:

סעיף 135(1)(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 קובע:

"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם – רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם, או של בן זוגו ושל ילדיהם שהם זכאים בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות קצבה או על נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר... וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבונות, ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך; אך פקיד השומה - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי - רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם";

סעיף 135(2) לפקודה קובע:

"...רשאי הוא לדרוש מבעל-העסק או משלח-היד או מפקיד אחראי שלהם לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבונות ומסמכים כאמור ולהיכנס למקום הימצאם ולבדקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה או כדי..."

סעיף 151 לפקודה קובע:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

"משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיב למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לענין הכנסתו של נישום ולהגיש לו כל הפנקסים או תעודות אחרות שבמשמורתו או ברשותו והנוגעים לאותה הכנסה, ורשאי הוא להזמין כל אדם היכול, לפי דעתו, להעיד בענין השומה שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניינו על יסוד של מהימנות אישית לא יחקר אלא על פי דרישתו של הנישום; אין בסעיף זה כדי לגרוע מכל סמכות חקירה לפי כל דין אחר".

סעיף 47 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 שעניינו "ראיות מפלילות" קובע חיסיון סטטוטורי מפני מסירת ראיות שיש בהן הודיה בעובדה מפלילה:

"(א) אין אדם חייב למסור ראיה אם יש בה הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה של עבירה שהוא מואשם בה או עשוי להיות מואשם בה.  
(ב) ביקש אדם להימנע ממסירת ראיה מחמת שהיא עשויה להפלילו כאמור בסעיף קטן (א) ובית המשפט דחה את הבקשה והראיה נמסרה, לא תוגש הראיה נגד אותו אדם במשפט שבו הוא מואשם בשל העבירה שהעובדה המתגלית מן הראיה היא יסוד מיסודותיה, אלא אם הסכים לכך.  
(ג) נאשם שבחר להעיד במשפטו כעד הסניגוריה, לא יחול עליו סעיף זה לגבי העבירה שהוא מואשם בה באותו משפט".

19. יוער כי הזכות להגנה מפני הפללה עצמית חלה, על פי הוראת סעיף 52 לפקודת הראיות, לא רק על הליך בבית-משפט אלא על כל הליך בו מוסר אדם ראיות. כך על פי לשון הסעיף: "בפני רשות, גוף או אדם המוסמכים על-פי הדין לגבות ראיות; ובמקום שמדובר בפרק זה ב'בית משפט' - גם בית דין, גוף או אדם כאמור במשמע".

להרחבה, ראו גם יעקב קדמי על הראיות (חלק שלישי, 2009) בעמוד 1046-1054.

20. הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית היא זכות חוקתית שיסודה בזכותו של כל אדם להימנע מלהשיב לשאלות או למסור מסמכים שיש בהם כדי לסבכו באחריות לביצועה של עבירה. הרציונל שבבסיס מתן החיסיון מפני הפללה עצמית הוא בעיקרו הרצון להגן על הנאשם או על העד, להגביל את כוחו של





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

הגוף החוקר ולאור החשש מהודאה כוזבת (להרחבה, ראו רע"פ 8600/03 **מדינת ישראל נ' גלעד שרון**, פ"ד נח(1) 748 (להלן: עניין **גלעד שרון**)).

21. יועמדו דברים על דיוקם כבר כעת, יש להבחין בין זכות השתיקה, העומדת רק לנאשם או לחשוד במשפט הפלילי, ממנה נגזרת זכותו שלא לחשוף את קו הגנתו, לבין הזכות העומדת לכל אדם לחיסיון מפני הפללה עצמית, כך שלא יחויב לגלות ראייה בהליך האזרחי העלולה להפלילו במשפט הפלילי (רע"א (י-ס) 854/97 **לופטין יצחק נ' מוניקה תכשיטים בע"מ** (30.4.1997); רע"א 5381/91 **חוגלה שיוק (1982) בע"מ ואח' נ. משה אריאל** פ"ד מו(3) 378, 381 (1992)).

22. עם זאת, סעיף 47(א) לפקודת הראיות אינו מעניק חסינות מוחלטת מפני הפללה עצמית.

23. בעניין ע"פ 725/97 **הרמן קלקודה נ' הרשות לפיקוח חקלאי** פ"ד נב(1) 749 (1998) (להלן: עניין **קלקודה**) נקבע כי זכותו של אדם שלא להפליל את עצמו, למצער לעניינם של חוקים שנחקקו עובר לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, אינה זכות-על, וחוק מן המניין יכול שישלול אותה, מפורשות או מכללא, בתחומיו. נקבע כי חוקים מסוימים, המקנים לרשות סמכויות לאכיפת החוק עליו היא אמונה, מוחרגים מעקרון החיסיון מהפללה עצמית, כל עוד המחוקק לא העניק את החסינות בחוק הספציפי עצמו. במאמר מוסגר הפנה בית המשפט בדוגמאותיו להוראות בחוקי המס (שם, פסקה 13): "**נוסיף ונעיר.... הוראות דומות תימצאנה לנו, למשל, בסעיף 31 לחוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, בסעיף 14 לחוק הפיקוח על המטבע, תשל"ח-1978; בסעיפים 135 ו-135א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; סעיפים 108 ו-109 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976; ובסעיפים 96 (ו-97) לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963**".

24. עולה מכך, שכאשר החוק הספציפי מקנה לרשות סמכות מיוחדת לדרוש מסמכים, כדוגמת ההוראה הספציפית בסעיף 135 לפקודת מס הכנסה, תיסוג הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית לגבי אותם מסמכים (ראו גם, בג"ץ 447/72 **ד"ר ברנרדו ישמחוביץ נ' אהרון ברוך, פקיד שומה לחקירות, תל-אביב והמרכז**, כז(2) 253 (1973) (להלן: עניין **ישמחוביץ**)); ע"פ 242/63 **קרייתי נ' היועמ"ש** פ"ד יח(3) 477 (1964) (להלן: עניין **קרייתי**)); ע"פ 524/72 **מדינת ישראל נ' פוקה הירש**, כז(2) 776 (1973)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 17-01-52353 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

25. יצוין כי לפי הפסיקה, מסמכים שנערכו על ידי הנישום לצורך ביקורת של רשות המיסים כגון פנקסים, רשימות, דו"חות והצהרות, הם מעין מסמכי הרשות שנועדו לאפשר לה לערוך ביקורת בעסקו של הנישום ולבדוק את נכונות הצהרותיו ודו"חותיו, ולכן הם אינם יכולים להיות חסויים בפני מי שלמענו הם מנוהלים (עניין ישמחוביץ).

26. בסעיף 135 לפקודת מס הכנסה הקנה המחוקק סמכויות נרחבות לפקיד השומה לדרוש מסמכים בהליכי השומה במטרה לסייע לו להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם (ראו גם סמכות דרישת המסמכים בהליכי ההשגה לפי סעיף 151 לפקודת מס הכנסה).

בבסיס הוראת סעיף 135 עומדת התפיסה כי על פי רוב הנישום הוא מקור המידע המבוקש ופקיד השומה יתקשה בהשגתו בלא שיתוף פעולה מצידו.

27. קבלת טענת המערער, כי היא זכאית שלא לגלות את המסמכים המבוקשים בשל החשש מפני הפללה עצמית, עלולה לעקר מתוכן את הסמכות שהעניק המחוקק לפקיד השומה באופן מפורש בפקודת מס הכנסה ולחתור תחת תכליתה הפיסקאלית של דרישת המסמכים.

אם נאמר אחרת, סמכות פקיד השומה לדרוש מסמכים תצומצם במידה בלתי סבירה עד לכדי איונה שכן תמיד יוכל הנישום להשתמש בטענה בדבר חיסיון מפני הפללה עצמית כדי שלא למסור את המידע המבוקש. המחוקק בחר להטיל כפיה חוקית על אדם למסור מידע, המלווה אף בסנקציה פלילית, וזאת גם אם הוא עשוי להיות מפליל אותו, או את קרובו.

לכן, ככלל, האינטרס של אי הפללה עצמית ייסוג מפני האינטרס הציבורי של שומת מס אמת והתכליות שבחקיקה הפיסקאלית (ראו, עניין קרייטי; ת"פ 5782/01 מדינת ישראל נ' יצחק זוהר (8.1.2002): "...זכותו של נאשם מפני הפללה עצמית נדחית מפני סמכותו של פקיד השומה עפ"י סעיף 135 לפקודת מס הכנסה... לדרוש מסמכים כדי להגיע לידיעה מלאה על הכנסותיו של הנישום"; ראו גם ספרו של המלומד גיורא עמיר "עבירות מס ועבירות הלבנת הון" (הוצאת סדן, 1992) עמ' 86-87: "טענת חיסיון מפני הפללה עצמית כנימוק לסירוב למסור לרשות המס את מה שנוהל על פי הוראותיה או אפילו מה שניהל משלם המס למען צרכיו שלו עצמו – מעולם לא נתקבלה על דעתם של בתי המשפט").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 17-01-52353 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

28. ודוקו, סעיף 135 לפקודת מס הכנסה אינו מכון בעיקרו לדרישת מסמכים לשם גילוי עבירות על פי הפקודה. סמכותו של פקיד השומה על פי סעיף זה נתונה לו "כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם".

מטרתו הישירה של סעיף 135 היא, אם כן, פיסקאלית ונועדה לצורך בירור הכנסתו האמיתית של אדם, על מנת לגבות ממנו את המס המגיע לפי הוראות הפקודה, וזאת בין אם המסמכים המבוקשים הם לטובתו, באופן שיבטיח כי לא ייגבה ממנו יותר מהמס המגיע, ובין אם הם לטובת הציבור, באופן שלא ייגבה פחות מהמס המגיע.

29. המערער טוענת כי קיים חשש שבקשת המשיב לגילוי המסמכים נועדה לשרת דווקא את ההליך הפלילי המתנהל נגד בנה, אבישר וייסמן, או הליך אחר שבו עומדת לה הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית. המערער מסיקה זאת מהעובדה שהמשיב מבקש לקבל מסמכים שלא עמדו בפניו בעת הוצאת השומה, מהעובדה שהמסמכים אינם רלוונטיים לשומה ומהעובדה שהמסמכים רלוונטיים לטענות הנדונות בהליך הפלילי המתנהל נגד בנה, אבישר וייסמן.

30. אינני מוצאת ממש בטענה זו של המערער. אסביר.

לפי תצהיר נציג המשיב, מר בן לסנס, שצורף לבקשת המשיב לגילוי המסמכים, מטרת גילוי המסמכים היא לדייק את שומת המס של המערער ולצורך "בירור הכנסתו האמיתית".

בבקשה לגילוי המסמכים פרט המשיב לגבי כל מסמך ומסמך לשם מה הוא נדרש. מנימוקי המשיב עולה כי המטרה היא לדייק את גובה השומה לפי מסמכים מזמן אמת ולחזק את טענותיו בערעור על הקשר של המערער ובנו לניהול החברות והקליניקות בקבוצת "און קליניק".

לעומת זאת, טענת המערער, כי הגילוי נועד לשרת את ההליך הפלילי, מבוססת על "חשדנות" גרידא, מבלי שהונחה לה תשתית ראייתית כלשהי, ולו באמצעות הגשת תצהיר מטעמה.

לטעמי, העובדה שכתב האישום נגד אבישר וייסמן הוגש זה מכבר מעידה כי התביעה סבורה שיש בידיה ראיות מספיקות כדי להביא להרשעתו. לא רק זאת, אלא שההליך הפלילי כנגד אבישר נמצא בסמוך לסיום פרשת התביעה והעובדה שהוא ממשיך להיות מנוהל, גם בשלב זה, מלמדת כי, לפחות לעמדת התביעה, קיימות ראיות מספיקות לצורך סיכוי סביר להרשעתו בהליך הפלילי. על כן, לא מצאתי ממש בטענת המערער כי בקשת המשיב לגילוי המסמכים נועדה מלכתחילה לשרת את ההליך הפלילי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

31. עם זאת, טענת המערערת על חששה כי המסמכים המבוקשים ימצאו את דרכם להליך הפלילי המתנהל נגד בנה, או להליך פלילי אחר, מעוררת את הצורך לחדד את הנקודה, כי השימוש בסמכות המיוחדת של המשיב לדרוש מהנישום מסמכים העלולים להפלילו צריך להיעשות על ידו בתום לב. דרישה לגילוי מסמכים לפי סעיף 135 לפקודת מס הכנסה, שנועדה לשם השגת ראיות להליך הפלילי המתנהל נגד נאשם, אינה בתום לב ויש בה להצדיק את סירובו של הנישום למסור ראיות שעלולות להפליל אותו. כאמור, בענייננו, משלא הוכח אחרת על ידי המערערת, אין לי סיבה לפקפק באמיתות הצהרתו של נציג המשיב, לפיה דרישת המסמכים נועדה מעיקרא לצורך קביעת שומת מס אמת ולצורך בירור ההכנסה החייבת האמיתית.

32. עניין זה מוביל אותי לנקודה הבאה.

לפי טענתה החלופית של המערערת, במסגרת תשובתה לבקשת גילוי המסמכים, ככל שבית המשפט ימצא לנכון לחייב אותה בגילוי המסמכים המבוקשים, כי אז מבוקש להורות למשיב שלא יעשה שימוש במסמכים אלו במסגרת ההליך הפלילי המתנהל נגד בנה או במסגרת הליכים אחרים. המערערת מבקשת אפוא שיינתן לה "חיסיון שימוש" במסמכים, לפי סעיף 47(ב) לפקודת הראיות, היה ובית המשפט יחליט על גילויים. המשיב מתנגד לכך.

המשיב טען בתגובתו כי הוא רשאי, ואף חייב, לעשות שימוש בחומרים המגיעים לידיה לצורך "הפעלת הוראות הפקודה או מתוך כוונה לתבוע לדין על עבירה שנעברה במס הכנסה או תוך כדי בירור תביעה כאמור", כמצוות סעיף 232 לפקודת מס הכנסה.

המשיב אישר כי, כדבר שבשגרה, הוא עושה שימוש בחומרים שמגיעים אליו, אגב חקירה בעניינו של נישום אחד, גם בעניינם של נישומים אחרים וגם בהליכים אחרים. כל עוד השימוש בסמכות לפי סעיף 135 לפקודה נועד מעיקרו לצורך בירור על הכנסתו של אדם, לא יהיה בשימוש במידע גם במסגרת הליכים אחרים כדי להעיד על העדר תום לב או לפגום בתוקפה של הדרישה או בשימוש במסמכים.

לטענת המשיב, אין לנישום, שנדרש להמציא מסמכים לפי סעיף 135 לפקודה, הזכות להתנות את מסירת המסמכים בתנאים או במגבלות על השימוש שפקיד השומה יוכל לעשות בהם ואין מקום לתת למערערת זכויות עודפות בעניין זה על פני כל נישום אחר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 17-01-52353 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

כפועל יוצא, מבקש המשיב לדחות את בקשת המערערת להגביל את השימוש שהוא רשאי לעשות במסמכים.

נקודה זו מחייבת אותי להידרש לדיון קצר בשאלת זכותה של המערערת ליהנות מחיסיון מפני שימוש במסמכים המבוקשים, היה ובית המשפט יחייב את גילוויים. על כך להלן.

### חיסיון השימוש בראיה מפלילה – סעיף 47(ב) לפקודת הראיות

33. סעיף 47(ב) סיפא קובע את הכלל בדבר "חיסיון השימוש" בראיות מפלילות

שהוסר לגביהן, בהחלטת בית המשפט, החיסיון מפני הפללה עצמית:

**"ביקש אדם להימנע ממסירת ראיה מחמת שהיא עשויה להפלילו כאמור בסעיף קטן (א) ובית המשפט דחה את הבקשה והראיה נמסרה, לא תוגש הראיה נגד אותו אדם במשפט שבו הוא מואשם בשל העבירה שהעובדה המתגלית מן הראיה היא יסוד מיסודותיה, אלא אם הסכים לכך"** [ההדגשה אינה במקור].

לפי סעיף 47(ג) לפקודת הראיות, **"נאשם שבחר להעיד במשפטו כעד הסנגוריה, לא יחול עליו סעיף זה לגבי העבירה שהוא מואשם בה באותו משפט"**.

34. עולה מכך, שאם בית המשפט מצא לנכון לדחות את בקשתו של אדם להימנע ממסירת ראיה מפלילה, והראיה נמסרה על פי החלטת בית המשפט, זכאי אותו אדם ל"חיסיון שימוש" בראיה זו "במשפט שבו הוא מואשם בשל העבירה שהעובדה המתגלית מן הראיה היא יסוד מיסודותיה" (ראו, עניין גלעד שרון והביקורת על פסק הדין במאמרו של גיא רוטקופף "על החובה למסור מסמכים לרשות, הצורך להגדיר מחדש את תחומי החיסיון מפני הפללה עצמית ואת זכות השתיקה בעקבות רע"פ 8600/03 מ"י נ' גלעד שרון". לפי עמדת כותב המאמר, פרשנות בית המשפט העליון את סעיף 47(ב) כמקנה לבית המשפט שיקול דעת אם לתת את חיסיון השימוש או לא, אינה נלמדת מהוראות החוק ואינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם היקף ההגנה שמעניק הסעיף על שימוש עתידי בפירות הראיה הכפויה להוכחת אשמה).

35. בבואו לדון בבקשת מערער בערעור מס, לשחרר אותו מהחובה לגלות מסמכים בטענה של חיסיון מפני הפללה עצמית, על בית המשפט לבחון את הבקשה בשני שלבים:

בשלב הראשון, יש לבחון האם מתקיים חשש להפללה עצמית במסמכים אשר המערער נדרש לגלות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

לעניין זה, אין די בטענות כלליות על הפללה עצמית אלא יש להתייחס לכל מסמך ומסמך ולנמק כיצד יש בו להשפיע על הרשעה בפלילים. מסמכים אשר לגביהם לא קיים חשש כאמור, יחויב המערער למוסרם. כך, למשל, הפסיקה קבעה כי הנטייה תהיה שלא לאפשר חיסיון מפני הפללה עצמית לגבי מסמכים שהוכנו מכוח הוראה שבדין כגון, דו"חות, חשבוניות, תעודות, הצהרות או לגבי "מסמכים ציבוריים": "**מחמת שהמסמכים נבראו מכוח הוראה שבחוק, ולרשות שלמענה נבראו יש מעין-זכות במסמכים גופם**" (רע"פ 4574/99 **מדינת ישראל נ' לגזיאל** פ"ד נד(2) 289, 294 (2000), והדוגמאות המובאות שם, וראו גם עניין **קלקודה**). השלב השני יתקיים בגין מסמכים שנקבע כי קיים לגביהם החשש מפני הפללה עצמית.

בשלב הזה על בית המשפט לשקול, מצד אחד, את הסרת החיסיון הכללי מפני הפללה עצמית והתרת גילויים של המסמכים המפלילים בהליך המס לצורך בירור ההכנסה החייבת האמיתית, ומצד שני, את מתן החיסיון מפני שימוש במסמכים אלו בהליכים פליליים קיימים או עתידיים, ולעשות את האיזונים הנדרשים על מנת להבטיח את התוצאה הנכונה בנסיבות העניין. בחינה זו מחייבת הפעלת שיקול דעת תוך התחשבות בכלל הנסיבות הרלוונטיות ובעמדות הצדדים. בין יתר השיקולים יש לתת משקל לאופיים של המסמכים שגילויים מבוקש, לחשיבות השימוש בהם לביסוס השומה בהליך המס לעומת חשיבות השימוש בהם במשפט הפלילי ובהליכי חקירה ולשאלה אם עומדת בפני המשיב דרך חלופית להגיע למסמכים אלו וכיו"ב.

36. אשר לשלב הראשון, בו נבדק פוטנציאל ההפללה שבמסמכים, המערער טוענת כי כל המסמכים המבוקשים הם בגדר "ראיות מפלילות" העשויים להשפיע על ההרשעה בהליך הפלילי. שכן, לטענת המשיב, יש בהם ללמד כי המערער ז"ל ובנו היו הבעלים של הקליניקות, את היקף ההכנסות שהפיקו הקליניקות ואת היקף ההכנסות שהפיק המערער באופן אישי, כאשר סוגיות אלו עומדות בליבת המחלוקת בהליך הפלילי.

גם לגבי מסמכים שאין ענינם עצם הקשר בין המערער ובנו לקבוצת החברות, כגון דו"חות שנתיים חתומים וטבלה המרכזת את תשלומי המס ששולמו, יש בהן להשליך על גובה השומה, ובהתאמה על גובה העבירה, ולכן הם בגדר ראיות מפלילות.

לאור זאת, המערער טוענת לזכותה לחיסיון שימוש בגין המסמכים המפלילים, היה וגילויים יותר על ידי בית המשפט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

37. יובהר כבר כעת, תנאי בסיסי לזכאות ל"חסיון שימוש" לפי סעיף 47(ב) לפקודת הראיות, הוא כי המערער בהליך המס יראה כי ביקש להימנע ממסירת הראיה, לאור זכותו לחיסיון מפני הפללה עצמית, אך חויב למסרה, חרף התנגדותו, על פי הוראת בית המשפט.

כאשר המערער מוסר את הראיה מרצונו, אין מקום להפעלת חיסיון השימוש משום שבעצם מסירת הראיה וויתור הנישום על זכותו לחיסיון מפני הפללה עצמית.

כך למשל, המערער, שעליה מוטל נטל ההוכחה בערעור, לא תוכל להימנע מהגשת ראיות במשפט מטעמים של הפללה עצמית. ככל שתימנע מהבאת ראיות מטעם זה, יהיה דינה כדין כל בעל דין הלקוח את הסיכון כי לא יעלה בידו לעמוד בנטל ההוכחה המוטל עליו במשפט. כפי שהוסבר לעיל, המערער בערעור מס אינו זכאי ליהנות מזכות השתיקה, השמורה לנאשם במשפט הפלילי, הוא מחויב לחשוף את גרסתו ולתמוך אותה בראיות, כדינו של מי ש"מוציא מחברו".

אולם, כאשר בית המשפט מוצא לחייב את המערער במסירת מידע מפליל, תוך הסרת החיסיון העומד לה מפני הפללה עצמית (שלה או של קרוביה בהליך קיים או עתיד), עולה מהוראת סעיף 47(ב) סיפא לפקודת הראיות כי בנסיבות אלה ניתנת ההגנה של חיסיון השימוש בראיה המגולה.

38. בשים לב למכלול השיקולים והאיזונים שצריכים להילקח בחשבון לצורך קבלת החלטה מושכלת בבקשתו המחודשת של המשיב לגילוי המסמכים, עליהם עמדתי בדיון לעיל, נראה לי כי טרם הבשילה השעה למתן החלטה בבקשת המשיב לגילוי המסמכים ויש צורך בליבון הדברים בין הצדדים, ובין לבין עצמם, בעניינים המפורטים להלן:

א. המשיב ישקול, בהינתן זכותה של המערער לחיסיון שימוש לפי סעיף 47(ב) סיפא, היה ויוחלט על הסרת החיסיון מפני הפללה עצמית, אם יש מקום לעכב את בקשתו לגילוי המסמכים עד לסיום פרשת התביעה בהליך הפלילי או עד לסיום עדותו של מר אבישר וייסמן בהליך הפלילי, ככל שיבחר להעיד כעד הסגוריה (וראו גם סעיף 47(ג) לפקודת הראיות והשלכותיו למערכת השיקולים שעל הפרק).

לכאורה, עם סיום פרשת התביעה בהליך הפלילי, תתייתר הטענה בנוגע לחיסיון מפני הפללה עצמית ובעקבותיה גם הטענה על חיסיון שימוש. בהקשר זה יש לתת את הדעת לנפקות בחירתו של מר אבישר וייסמן להעיד במשפטו כעד סגוריה (סעיף 47(ג) לפקודת הראיות).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 17-01-52353 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

ב. ככל שהמשיב יעמוד על גילוי המסמכים המבוקשים, כבר בשלב הזה, ייתן דעתו לכך שהסרת החיסיון מפני הפללה עצמית, על ידי בית המשפט, בגין מסמכים שהם בעלי פוטנציאל הרשעה, עשוי לגרור מתן חיסיון שימוש במסמכים אלו בהליכים פליליים, קיימים או עתידיים, נגד המערערת ו/או נגד אבישר ויסמן, בגין עבירה שהעובדות המתגלות מהמסמכים הן יסוד מיסודותיה.

היה ויעמוד המשיב על הבקשה כבר כעת, המערערת תתייחס לכל מסמך ומסמך שגילוי מבוקש ותסביר כיצד יש בו להשפיע על ההרשעה במשפט הפלילי. חיסיון מפני הפללה עצמית יחול רק על מסמכים שיוכת, על פי ראיות, כי יש בהם פוטנציאל להרשעה.

כמו כן, המערערת תפרט בתצהיר מטעמה, לגבי כל מסמך ומסמך, מה הצעדים שנקטה ואלו פעולות חקירה ודרישה נעשו על ידה על מנת להביא לגילויים של המסמכים שבשליטתה, ואם לא צלח הדבר בידה, את הסיבה לכך.

ג. המשיב ישקול, בהתחשב בשיקולים ובאיזונים הנדרשים, לחזור בו מבקשת גילוי המסמכים, ככל ולעמדתו יש בראיות שעמדו בפניו בעת הוצאת השומה כדי לבסס אותה באופן סביר. היה וכך, המערערת תדע, שאם הרשות לא תעמוד על גילוי המסמכים, לאור רצונו לממש את זכותו להגנה מפני הפללה עצמית ולאור נפקויותיה, כי עלול להיות לכך משקל ראיתי במסגרת הליך הערעור, שכן תנאי להפעלה ההגנה הוא שיש במסמכים משום "הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה של עבירה שהוא מואשם בה או עושי להיות מואשם בה".

יש לזכור כי, הנטל לביסוס הטענה – כי השומה, שנעשתה בנסיבות אלו על פי מיטב השפיטה ועל בסיס ראיות חלקיות, אינה סבירה – מוטל על המערערת, כאשר סבירות השומה היא גם נגזרת של היקף הראיות שעמדו בפני המשיב בעת הוצאתה. העובדה שהמערערת מחליטה לממש את זכותה לחיסיון מפני הפללה עצמית, שאכן עומדת לה, אך אגב כך תימנע מהמשיב היכולת להגיע לבירור ממצה של הסוגיות שבמחלוקת, עלולה לגרור השלכות לגבי סיכויי הערעור.

39. הצדדים יבואו ביניהם בדברים, כמפורט בסעיף 38 לעיל, ויעדכנו את בית המשפט בתוצאות ההידברות ביניהם עד לתאריך 20.1.2020.

תז"פ 21.1.2020.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

ניתנה היום, כ"א כסלו תש"פ, 19 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת