



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 49801-11-20 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

מבקש

עו"ד ....

ע"י ב"כ עו"ד ירון קוסטליץ

נגד

משיבים

1. מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד נגה בליקשטיין שחורי

2. ז'ק מלכה  
ע"י ב"כ עו"ד אפרים דמרי

### פסק דין

- 1
- 2 1. לפניי בקשה לפי סעיף 235ג(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בה מבקש ..., עורך דין
- 3 במקצועו (להלן: "המבקש"), לקבוע כי המסמכים שנתפסו במהלך חיפוש במשרדו על ידי
- 4 חוקרים מטעמה של רשות המסים (להלן: "רשות המסים" או "הרשות") הם מסמכים
- 5 המוגנים בחסיון עו"ד- לקוח.
- 6 2. בעקבות הגשת הבקשה הגישה הרשות בקשה נגדית משל עצמה, להורות למבקש לאפשר עיון
- 7 במסמכים שנתפסו אצלו. לבקשתה של הרשות צורף כמשיב פורמלי אדם בשם ז'ק מלכה,
- 8 שהינו קשיש יהודי בן 94, המתגורר בצרפת (להלן: "מלכה").
- 9 3. יצויין כי זהו ההליך השני הקשור לאותה פרשה ממש הנחקרת מזה זמן על ידי רשות המסים.
- 10 ההליך הראשון נדון בפניי במסגרת צ"א 36336-11-20 מדינת ישראל- רשות המסים נ' עו"ד
- 11 דורון לוי (4.2.2021) (להלן: "דורון לוי"), שם היה מדובר במסמכים שנתפסו בחיפוש שנערך
- 12 במשרדו של עו"ד דורון לוי.
- 13 4. ברקע ההליך הנוכחי, ממש כמו בענין דורון לוי שקדם לו, עומדת חקירה פלילית המתנהלת
- 14 נגד האחים אמיר דיין ויצחק דיין (להלן: "האחים דיין") בחשד לביצוע עבירות של השמטת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

- 1 הכנסות והלבנת הון בהיקף של כ- 670 מליון ₪. על פי החשד, האחים דיין הציגו בחודש יוני
- 2 2015 מצג כוזב בפני פקיד השומה, לפיו נכסים שהיו בבעלותם לפני שנת 2015, בשווי של כ-
- 3 670 מליון ₪, הינם נכסיה של נאמנות שהוקמה בשנת 2002 על ידי מלכה. לפי אותו מצג
- 4 שהוצג כלפי רשות המסים, מלכה הוא גם הנאמן והנהנה העיקרי מאותה נאמנות (להלן:
- 5 "נאמנות מלכה"). יצויין כי בתו של מלכה היא גרושתו של יצחק דיין.
- 6 5. על בסיס מצגים אלה של האחים דיין, שלסברת רשות המסים היו מצגים כוזבים, נחתם
- 7 הסכם שומה בין נאמנות מלכה לבין רשות המסים, לפיו שילמה הנאמנות מס מופחת בסכום
- 8 של 2.2 מליון ₪ בלבד. במקביל, האחים דיין קיבלו מגן מס מלא לכלל נכסי הנאמנות
- 9 הנטענים, מה שאיפשר להם למשוך בשנים 2016-2018 מתוך נכסי הנאמנות, סכום כולל של
- 10 כ- 87.63 מליון ₪ בפטור מלא ממס וללא דיווח מצדם. רשות המסים טוענת כי נאמנות מלכה
- 11 אינה אלא פיקציה, שמלכה איננו עומד ומעולם לא עמד מאחוריה. לשיטתה, מי שעמדו
- 12 מאחורי אותה נאמנות, הפקידו בה את נכסיהם ומשכו ממנה הכנסות לצרכים שונים הם
- 13 האחים דיין.
- 14 6. המבקש נחקר כעד (ולא כחשוד) ביום 9.11.2020 בקשר למעורבותו בפרשה. המבקש טען
- 15 בחקירתו כי שירותיו נשכרו על ידי עורך דין אחר, הוא עו"ד אורי כליף, שאף שילם את שכרו
- 16 של המבקש. לדבריו, עו"ד כליף פנה אליו בשנת 2014 או בשנת 2015 וביקש ממנו שיסייע
- 17 לעו"ד צפירי בקשי בפתיחת תיק מול רשות המסים ובהתקשרות של מלכה עם פקיד השומה.
- 18 במסגרת זו סיפק המבקש לעו"ד בקשי את המסמכים שנדרשו לפתיחת התיק במס הכנסה,
- 19 וכן מסמכים ונתונים שהיו דרושים לצורך ניהול משא ומתן עם פקיד השומה. עוד טען
- 20 המבקש בחקירתו כי הוא עצמו איננו מייצג בפני רשויות המס וכי לא נתן שירותי ייעוץ בכלל
- 21 או לגבי האופן שבו יש לדווח על ההכנסות של הנאמנות בפרט. המבקש טען שפגש את מלכה
- 22 פעם אחת בלבד, ביחד עם האחים דיין, ולאחר מכן עמד בקשר עם עו"ד כליף ועם מי מטעמו
- 23 של מלכה, ומסר את החומר שניתן לו מעו"ד כליף או על ידי מי מטעמו של מלכה, לעו"ד
- 24 בקשי, לפי דרישותיו של זה האחרון. בגין כך שילם עו"ד כליף למבקש שכ"ט עו"ד בסך 25
- 25 אלף דולר, אשר מתוכו שילם המבקש לעו"ד בקשי סך של 5,000 דולר. בנוסף, עו"ד בקשי
- 26 קיבל מעו"ד כליף שכר טרחה נוסף בגין שירותיו בענין נאמנות מלכה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

7. בשלב מסויים הפך המבקש עצמו לחשוד בפרשה. על כן, ביום 18.11.2020 וביום 25.11.2020 הוא כבר נחקר תחת אזהרה. במקביל, ביום 18.11.2020 נערך חיפוש במשרדו בהתאם לצו חיפוש שניתן לפי סעיף 43 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 (להלן: **"פקודת סדר הדין הפלילי"**). במהלך החיפוש נתפסו חומרים שונים, לרבות מדיה מגנטית, שהופקדו בבית המשפט. בעקבות כך הגיש המבקש את הבקשה שלפניי, בה טען כאמור כי המסמכים שנתפסו מוגנים בחסיון עו"ד- לקוח. נקדים ונאמר כי אם אכן מלכה הוא מייסד הנאמנות והבעלים של נכסיה (וכפי שנראה בהמשך, מלכה הרחיק עצמו עד לאחרונה מכל קשר לנאמנות), אזיי מלכה הוא הלכה למעשה הלקוח שהחסיון הנטען הוא שלו, שכן כידוע, בעל הזכות לחסיון עורך דין- לקוח הוא לעולם הלקוח ולא עורך הדין עצמו.
8. הבקשה הוגשה בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 235ג לפקודת מס הכנסה (להלן: **"פקודת מס הכנסה"** או **"הפקודה"**), הקובע כי:
- (א) **"טוען עורך-דין כי המסמך המבוקש על ידי פקיד השומה הוא חסוי, יקח פקיד השומה את המסמך ובלי לעיין בו ישימנו מיד בחבילה בנוכחותו של עורך הדין, יסגרנה, ירשום עליה את שם הלקוח שאליו מתייחס המסמך, יחתום עליה וימסור אותה לידי בית המשפט; היתה טענת חסיון לגבי מספר מסמכים המתייחסים לאותו לקוח, ישים כולם בחבילה אחת. עורך-הדין רשאי, אם ירצה בכך, לחתום אף הוא על החבילה וכן להתלוות אל פקיד השומה במסירת החבילה לבית המשפט.**
- "חבילה" לענין זה - מעטפה או כלי קיבול אחר.**
- (ב) ...
- (ג) **לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבו נלקח מסמך כאמור בסעיף קטן (א), רשאי הלקוח או עורך-הדין שממנו נלקח המסמך, לפנות אל בית המשפט בבקשה להחליט ולהודיע אם המסמך הוא חסוי."**
9. לאחר דין ודברים בין המבקש לרשות המסים צומצמה גדר המחלוקת בשאלת החסיון הנטען לשלושה מסמכים בלבד, וכן למדיה המגנטית. בפתח הדיון שנערך בבקשה נמסרה המדיה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

- 1 המגנטית לידיה הנאמנות של באת כח הרשות, בהסכמתם של המבקש ושל בא כח מלכה, על
- 2 מנת שהחומרים יודפסו ויימסרו לעיוני לצורך מתן החלטה משלימה.
- 3 10. מלכה עצמו צורף כמשיב לבקשתה של הרשות, ובא כוחו התייצב לדיון. חשוב עם זאת לציין
- 4 כי בשיחה טלפונית שערך חוקר מטעם רשות המסים עם מלכה ביום 5.8.2020, כשהחקירה
- 5 רק נפתחה, הכחיש זה האחרון כל קשר לנכסי הנאמנות. מאז אותה שיחה לא ניתן היה לחקור
- 6 את מלכה המתגורר בצרפת ולקבל ממנו גרסה סדורה.
- 7 11. בא כוחו של מלכה הצטרף להתנגדותו של המבקש לאפשר לרשות המסים לעיין במסמכים
- 8 שנתפסו, אך הציע שפקיד השומה יאפשר לו עצמו לעיין בחומר שנתפס אצל המבקש, על מנת
- 9 לבחון שמא מלכה יהיה מוכן לוותר על טענת החסיון. משיקולי חקירה, פקיד השומה סירב
- 10 לאפשר עיון שכזה כל זמן שלא התאפשר לרשות לחקור את מלכה חקירה של ממש ולגבות
- 11 ממנו גרסה סדורה.
- 12 12. הפרקטיקה המקובלת לגבי מסמכים שנתפסו בחיפוש במשרדו של עורך דין ונטענת לגביהם
- 13 טענת חסיון היא להציע לצדדים הנוגעים בדבר למיין יחדיו את החומר, כדי לנסות ולצמצם
- 14 את המחלוקת ולהביא להכרעת בית המשפט רק את אותם מסמכים לגביהם לא הושגה
- 15 הסכמה. הדברים יפים במיוחד כאשר מיון משותף שכזה עשוי להביא לויתור על טענת
- 16 החסיון מצידו של בעל החסיון (הלקוח) או מצד הטוען לקיומו של חסיון (עורך הדין), לפחות
- 17 בנוגע לחלק מהמסמכים שבמחלוקת שאין הצדקה להחיל לגביהם חסיון, ומנגד, לויתור של
- 18 רשות המיסים על הבקשה לעיין במסמכים מסויימים שעה שנחה דעתה כי הם אכן חסויים
- 19 או שאינם רלבנטיים לחקירה. ברם, הגם שמדובר בפרקטיקה רווחת בהליכים מעין אלה,
- 20 היא בוודאי אינה מחייבת. על כן, ככל שמי מבעלי הדין מתנגד לקיומה, אזי אין מנוס
- 21 מהכרעה בבקשה לעיון על פי הדין, מבלי לקיים את המיון המשותף. במקרה דנן, רשות
- 22 המסים סירבה לאפשר לבא כוחו של מלכה לעיין בחומר שנתפס אצל המבקש (ואשר היא
- 23 עצמה לא עיינה בו) משום שמלכה עצמו טרם נחקר (מלבד אותו תשאול טלפוני בו הכחיש כל
- 24 קשר לנאמנות הנושאת את שמו). הנימוק לסירובה זה של הרשות הוא החשש שמא מלכה,
- 25 לכשתאפשר סוף סוף חקירתו (וכעת הדבר איננו אפשרי), "יתפור" את גרסתו בהתאם
- 26 למסמכים שנתפסו על ידי הרשות. נוכח זאת, ובהעדר חובה חוקית להתיר עיון כזה, אין מקום
- 27 לאפשר לבא כוחו של מלכה לעיין בחומר שנתפס אצל המבקש.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

13. הגם שמלכה לא הגיש בקשה משל עצמו בענין החסיון, שאלת מעמדו של מלכה בהליך הנוכחי אינה מתעוררת, ולו מן הטעם שהרשות עצמה צירפה אותו כמשיב לבקשתה (הגם שהכתירה אותו כ"משיב פורמלי"). ודוק. אין חולק שלפי סעיף 235ג(ג) לפקודה, רשאי הלקוח הטוען לקיומו של חסיון, להגיש בעצמו בקשה למניעת עיון בחומר, תוך העלאה של טענת חסיון (בנוסף לזכות המקבילה הנתונה לעורך הדין שאצלו נתפס החומר, להגיש את הבקשה), אלא שבמקרה דנן, כמו גם בענין דורון לוי, מלכה משום מה לא טרח להגיש בקשה משל עצמו, אלא נסמך על בקשות שהגישו אחרים.
14. ממש כפי שהיה בענין דורון לוי, גם במקרה דנן המחלוקת המרכזית שנתגלעה בין רשות המסים לבין המבקש עניינה בשאלה האם החסיון חל אך ורק על דברים ומסמכים שמסר מלכה עצמו לידי של המבקש, כפי שטוענת הרשות (וגם זאת, אך ורק בכפוף לכך שהחומרים לא נועדו לשם ביצוע עבירה פלילית, שהרי אין חולק כי אין חסיון על ייעוץ שנועד לצורך ביצועה של עבירה פלילית), או שמא הוא חל גם על מסמכים שנמסרו למבקש על ידי עו"ד כליף, מטעמו של מלכה, כנטען על ידי המבקש ומלכה.
15. לשאלת היקפו הצר יותר של החסיון המוקנה לפי סעיף 235א לפקודת מס הכנסה, לעומת היקפו לפי סעיף 48 לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א-1971 (להלן: "**פקודת הראיות**"), התייחסתי בהרחבה בענין דורון לוי, ואין לי אלא לחזור על הדברים גם בהליך הנוכחי.
16. כידוע, חסיונם של דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין ולקוח, מוסדר הן בסעיף 48 לפקודת הראיות והן בסעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961 (להלן: "**חוק לשכת עורכי הדין**").
- סעיף 48(א) לפקודת הראיות קובע:
- "דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין לבין לקוחו או לבין אדם אחר מטעם הלקוח ויש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, אין עורך הדין חייב למסרם כראיה, אלא אם ויתר הלקוח על החסיון; והוא הדין בעובד של עורך דין אשר דברים ומסמכים שנמסרו לעורך הדין הגיעו אליו אגב עבודתו בשירות עורך הדין."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

מדובר בחסיון מוחלט המוקנה ללקוח. תכליתו להבטיח קיומו של שיח חופשי בין עורך הדין ללקוחו. הכוונה היתה "להבטיח בראש וראשונה יחסים של כנות ופתיחות בינו לבין עורך-הדין בבואו להיזקק לשירותיו המקצועיים של האחרון, - בלי שיהא עליו חשש או מורא כי דברים או מסמכים שהוא מגלה במהלך ההתייעצות או הטיפול בעניינו, ישמשו אי-פעם נגדו ללא הסכמתו." (על"ע 17/86 עו"ד פלונית נגד לשכת עורכי הדין, פ"ד מא(4) 770, 781 (1987). ראה גם ב"ש (מחוזי ירושלים) 4256/03 פלוני נ' פקיד שומה לחקירות - חולון (פורסם בנבו, 29.02.2004)).

בהיותו של חסיון עורך דין- לקוח חסיון מוחלט, לא ניתן להסירו, וזאת בשונה מחסיונות יחסיים, לגביהם נתון לבית המשפט שיקול הדעת להורות על הסרתם אם מצא כי יש להעדיף את חשיפת האמת על פני הערך החברתי המוגן במסגרת החסיון. יחד עם זאת, אין חולק כי בעל הזכות לחסיון הוא הלקוח, ולכן אם הלקוח ויתר על החסיון- החסיון פוקע. כך גם אין חולק כי החסיון איננו חל מדעיקרא אם מדובר בדברים שנמסרו לעורך הדין או על ידו על רקע כוונה לעבור עבירה פלילית; ביעוץ לביצוע עבירה; כאשר עורך הדין הופך עצמו שותף לעבירה פלילית; וכאשר לא מדובר במידע בעל קשר ענייני לשירות המקצועי. וכפי שנפסק בבש"פ 7064/08 מדינת ישראל נ' ליאורה ברקו, פ"ד סג(2) 453 (2009) בפסקה 32:

"החסיון לא נועד לאפשר לעורך הדין לשמש "עיר מקלט" לביצוע עבירות. על כן, מקום שבו ההתקשרות נסובה על ייעוץ לביצוע עבירה או מקום שהעברייני מוסר לעורך-דין על כוונתו לבצע עבירה עתידית, אין החסיון חל..."

ראה בהקשר זה גם את רע"פ 751/15 אברג'יל נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 9.12.2015) (להלן: "אברג'יל") בפסקה 17, וכן את רע"א 6171/17 פלוני נ' קופת חולים מאוחדת (פורסם בנבו, 04.09.2017) בפסקה 8.

17. במקביל לחסיון הראייתי, חלה גם הוראת סעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין, הקובעת:

"דברים ומסמכים שהוחלפו בין לקוח לבין עורך דין ויש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, לא יגלה אותם עורך הדין בכל הליך משפטי, חקירה או חיפוש, מלבד אם ויתר הלקוח על חסינותם."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

**צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'**

23 פברואר 2021

- 1 הוראה זו מטילה למעשה חובת סודיות על עורך הדין והיא כשלעצמה אינה יוצרת חסיון.
- 2 פועלה הוא במישור האתי, במובן זה שהיא אוסרת על עורך הדין למסור ראיות המוגנות
- 3 בחסיון עורך דין- לקוח, אלא אם הלקוח ויתר על החסיון. עורך הדין המפר איסור זה, מבצע
- 4 עבירה אתית.
  
- 5 18. לצידן של הוראות אלה, ישנו הסדר ספציפי בסעיפים 235א-235ד לפקודת מס הכנסה, שכפי
- 6 שנראה כעת, מצמצם ומגביל את היקפו של החסיון האמור לתקשורת ישירה בלבד, שלא
- 7 באמצעות "מתווכים", בין הלקוח לעורך הדין.
  
- 8 19. סעיף 235א לפקודה קובע כי מסמך חסוי הוא "**מסמך שיש בו סוד מקצועי**" וכי סוד מקצועי
- 9 הוא :
  
- 10 "**חילופי דברים בין לקוח לבין עורך-דין שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על**
- 11 **ידי עורך-הדין ללקוח, בין שהדברים נאמרו בעל-פה ובין שהועלו על הכתב, לרבות רשימות**
- 12 **שערך עורך-הדין לשימושו הוא, ובלבד שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי כאמור.**"
  
- 13 מדובר בהגדרה מצומצמת וצרה יותר מזו שבסעיף 48 לפקודת הראיות. בעוד שזה מעניק על
- 14 פי לשונו חסיון לא רק לדברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין לבין לקוחו, אלא גם לדברים
- 15 ומסמכים שהוחלפו בין עורך הדין לבין "**אדם אחר מטעם הלקוח**", הרי שבסעיף 235א לפקודת
- 16 מס הכנסה לא קיימת התיבה "**אדם אחר מטעם הלקוח**". משמע, החסיון חל רק ביחס
- 17 לחילופי דברים בין עורך הדין ללקוח **עצמו** (ע"מ 17-12-14503 **עו"ד זהר רנרט ואח' נ' רשות**
- 18 **המסים בישראל** (פורסם בנבו, 12.12.2017)). מדובר בהסדר ספציפי שמטרתו לצמצם את
- 19 היקפו המוחלט של חסיון עורך דין- לקוח ולהעניק לבית המשפט שיקול דעת להסיר את
- 20 החסיון למען עשיית צדק. וכפי שנפסק בענין **אברג'יל** :
  
- 21 "**ההסדר המיוחד שבפקודת מס הכנסה חל גם על תפיסת מסמכים במסגרת חקירות בתחום**
- 22 **מס ערך מוסף, ומטרתו לצמצם את היקפו המוחלט של חסיון עורך דין-לקוח (כפי שהיה**
- 23 **מעוגן, באותו שלב, בסעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין), ולהעניק לבית המשפט שיקול דעת**
- 24 **להסיר את החסיון, למען עשיית הצדק (ראו הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשכ"ג**
- 25 **1962, ה"ח 535, 66 ; ד"כ 39, 1521 (התשכ"ד)).**" (בפסקה 25 לפסק דינו של כב' השופט א'
- 26 שוהם).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

- 1 מדובר בחלק מן ההסדר הקונקרטי הקבוע בסעיפים 235א-235ד לפקודת מס הכנסה, בו
- 2 הביע המחוקק את עמדתו, לפיה ככלל, אין החסיון מתפרש על מסמכים הדרושים לצורך
- 3 חקירות המס, וכי מסירתם של אלה אינה חותרת תחת יחסי האמון שבין עורך דין ללקוחו
- 4 (אברג'יל, בפסקה 25). מדובר בהסדר שנועד לאזן בין שני אינטרסים ציבוריים מתחרים:
- 5 "האחד, האינטרס שכל אדם ישלם את מס האמת שחייב הוא על פי פקודת מס הכנסה.
- 6 השני - האינטרס של שמירת החסיון של הקשר שבין עורך דין ללקוחו, כדי להבטיח
- 7 התייעצות גלויה להגנת עניינו של הלקוח. חסיון קשר זה ראוי שיישמר כל עוד אין בית
- 8 המשפט מוצא, על פי שיקול דעתו ועל פי הראיות שלפניו, כי מסתתרת מאחוריו כוונה
- 9 להעלים מסמכים מרשויות המס, ולהפוך את משרד עורך הדין ל'עיר מקלט'." (ב"ש (מחוזי
- 10 ירושלים) 4256/03 פלוני נ' פקיד שומה לחקירות - חולון (פורסם בנבו, 29.02.2004) בפסקה
- 11 7).
- 12 20. המבקש מעלה בהקשר זה של הבדלי הנוסח בין סעיף 48 לפקודת הראיות לבין סעיף 235א
- 13 לפקודת מס הכנסה, שתי טענות עיקריות.
- 14 טענתו הראשונה של המבקש היא שאין לייחס משמעות להבדלי הנוסח בין שתי הוראות
- 15 החסיון, וכי הוראת החסיון לפי סעיף 48 לפקודת הראיות חלה ככתבה וכלשונה גם מקום
- 16 שבו מדובר בחסיון לפי פקודת מס הכנסה. לשיטתו, אין לייחס למחוקק, בנסחו את סעיף 48
- 17 לפקודת הראיות, כוונה לשמר את האופי הצר יותר מבחינה מילולית של החסיון הקבוע
- 18 בסעיף 235א לפקודת מס הכנסה. על כן, לצורך הרמוניה חקיקתית, יש להחיל דין חסיון אחד
- 19 הן לפי סעיף 48 לפקודת הראיות והן לפי סעיף 235א לפקודת מס הכנסה, כך שגם כאשר
- 20 מדובר בחסיון לפי סעיף 235א, החסיון יחול לא רק על דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך
- 21 הדין ללקוח, אלא גם בין עורך הדין לבין מי מטעמו של הלקוח.
- 22 אין בידי לקבל טענה זו.
- 23 כידוע, סעיף 235א של פקודת מס הכנסה נחקק בשנת 1964, ואילו סעיף 48 לפקודת הראיות
- 24 נחקק לראשונה במסגרת סעיף 5ג לחוק לתיקון דיני הראיות, התשכ"ח-1968, שבשנת 1971
- 25 הפך להיות סעיף 48 לפקודת הראיות. על כן, חזקה על המחוקק, לו ביקש כי ההגדרה הרחבה
- 26 יותר של החסיון המופיעה בסעיף 48 לפקודת הראיות תחול גם ביחס להסדר הקונקרטי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

- 1 הקבוע בסעיפים 235א-235ד לפקודת מס הכנסה, שהיה טורח להתאים בין שני הנוסחים,
- 2 ולהרחיב את ההגדרה הצרה יותר של החסיון לפי פקודת מס הכנסה כך שזו תהיה זהה
- 3 להגדרת החסיון שנקבע בסעיף 48 לפקודת הראיות. והרי כאשר נחקקה הוראת החסיון
- 4 בסעיף 48 לפקודת הראיות, עמדה מן הסתם לנגד עיני המחוקק הוראת החסיון הצרה יותר
- 5 לפי סעיף 235א לפקודה, אלא שהמחוקק בחר שלא לשנותה. בבג"ץ 2875/18 התאחדות
- 6 תאגידי כוח אדם זר בענף הבניין נ' ממשלת ישראל (פורסם בנבו, 18.06.2019) נפסק כי
- 7 "ככלל, לשון החוק היא נקודת המוצא ומקור מרכזי לבחינת תכליתו של החוק. במישור
- 8 הסובייקטיבי, אנו מניחים כי המחוקק בחר בלשון המיטיבה לבטא את כוונתו, ומכאן נובעת
- 9 החזקה כי לשון החוק מעידה על תכליתו הסובייקטיבית..." (בפסקה 3 לדעת המיעוט של
- 10 כב' השופט י' עמית). על כן, כשם שחזקה על המחוקק שאיננו משחית מילותיו לריק (בר"מ
- 11 8432/18 הוועדה המקומית לתכנון ובניה מעלות תרשיחא נ' מעונה מושב עובדים
- 12 להתיישבות שיתופית בע"מ (פורסם בנבו, 04.12.2019) בפסקה 10; בג"ץ 10017/09 קרן דולב
- 13 לצדק רפואי נ' ממשלת ישראל (פורסם בנבו, 20.05.2010) בפסקה 15), כך גם חזקה עליו
- 14 שאיננו משמיט מילים שלא לצורך. על כן, אין מקום להניח שרק בדרך מקרה השמיט
- 15 המחוקק את המילים "אדם אחר מטעם הלקוח" בסעיף 235א לפקודת מס הכנסה.
- 16 בנוסף, כאשר מדובר בהסדר ספציפי ובהסדר כללי, ההסדר הספציפי הוא שגובר: "כידוע
- 17 הסדר ספציפי (Lex Specialis) גובר על הסדר כללי (Lex Generalis) אלא אם ההסדר
- 18 הספציפי נשלל במפורש." (דנ"א 1595/06 עזבון המנוח אדוארד ארידור ז"ל נ' עיריית פתח
- 19 תקווה, פ"ד סו(2) 58 (2013), בפסקה 6 לפסק דינה של כב' המשנה לנשיא (כתוארה אז) מי
- 20 נאור). במקרה דנן – חקירת חשד לעבירות על פקודת מס הכנסה- ההסדר הספציפי הוא זה
- 21 של פקודת מס הכנסה ועל כן יש לבכר אותו על פני ההסדר הכללי של פקודת הראיות.
- 22 21. עוד יש לציין בהקשר זה כי המבקש מעיד על עצמו כי הוא ועו"ד כליף פעלו כמעין "צינור",
- 23 קרי, עו"ד כליף לא ביקש בעבור עצמו שירות מאת המבקש, אלא בעבור הנאמנות. גם המבקש
- 24 עצמו פעל באופן דומה כאשר העביר חומרים לעו"ד בקשי, לא בתור לקוח של עו"ד בקשי,
- 25 אלא בשמו של עו"ד כליף. כידוע, הגנת החסיון נועדה להגן על תקשורת מקצועית חופשית בין
- 26 עורך הדין ללקוח. ברם, כאשר עורך הדין משמש רק כצינור להעברת חומרים, אין הצדקה
- 27 להעניק לו את הגנת החסיון, אלא אם המחוקק הורה על כך באופן מפורש, כמו שנעשה
- 28 במסגרת סעיף 48 לפקודת הראיות, שפורס את מצודתו גם על חילופי דברים עם אדם אחר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 49801-11-20 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

מטעם הלקוח. קביעה כזו אינה קיימת בסעיף 235א לפקודה. ואכן, בית המשפט כבר פסק  
בעבר כי מי שמזמין שירותים משפטיים עבור אחר ולא עבור עצמו, איננו זכאי להגנת החסיון:  
"סבורני, כי הרחבת המושג "לקוח" גם על מי שלא ביקש בעבור עצמו שירות כלשהו מעורך-  
הדין הינה הרחבה מוגזמת של הערך המוגן על-ידי החיסיון על חשבון הערך של גילוי האמת  
בהליך השיפוטי. שהרי לא בא החיסיון אלא לאפשר ללקוח למסור לעורך-הדין מידע  
שיאפשר לעורך-הדין לייצג את ענייניו ביעילות המרבית ועל הצד הטוב ביותר, בלי לחשוש  
כי מידע זה ייחשף. רציונל זה לא קיים ככל שמדובר במי שרק הזמין את שירותיו של עורך-  
הדין בעבור אחר. לתיווך זה אין דבר עם תפקידו האמיתי של עורך-הדין – לייצג את מי  
שנזקק לשירותיו. פרשנות אחרת רק תהפוך את עורך-הדין ל"עיר מקלט", במנותק מהטעם  
שמאחורי החיסיון."

(בג"ץ 744/97 סיגל גוזלן נ' השופט אהרון אמינוף – בית-המשפט המחוזי נצרת, פ"ד נא(1)  
361, 355 (1997)).

22. טענתו השניה של המבקש היא שאף אם נניח כי החסיון לפי סעיף 235א לפקודת מס הכנסה  
צר יותר מהחסיון לפי סעיף 48 לפקודת הראיות, הרי שסעיף 235א לפקודת מס הכנסה חל  
אך ורק בהליכים אזרחיים בין פקיד השומה לבין הנישום, ולא בהליכים פליליים, כמו במקרה  
הנוכחי. טענה זו נסמכת על המיקום "הגיאוגרפי" של הוראת החסיון בפקודת מס הכנסה,  
שאינה מצוייה בפרק העונשין של פקודת מס הכנסה אלא מחוצה לו. המבקש טוען בהקשר  
זה כי פקודת מס הכנסה מקנה לפקיד השומה סמכויות חקירה ודרישה בשני מישורים  
מקבילים- המישור האזרחי והמישור הפלילי. במישור האזרחי עוסק הפרק השני לפקודה,  
שכותרתו "סמכות להשיג ידיעות" (סעיפים 135 ו- 135א לפקודה), ואילו במישור הפלילי  
עוסק חלק י"א של הפקודה, שכותרתו "עונשין" (סעיפים 215-228א לפקודה). לעומת זאת,  
הוראת החסיון מופיעה בכלל בחלק י"ב של הפקודה, שכותרתו "הוראות כלליות" (סעיפים  
229-245 לפקודה).

גם טענה זו דינה להידחות, שכן לא מצאתי לה כל תימוכין, ונדמה שאין גם הגיון בתיזה לפיה  
סעיף 235א לפקודת מס הכנסה כוחו יפה אך ורק לענין סמכות החקירה האזרחית של פקיד  
השומה, להבדיל מסמכות החקירה הפלילית. והרי הוראת החסיון לפי סעיף 235א לפקודה  
אינה נמצאת לא בפרק "האזרחי" של הפקודה (הפרק השני של הפקודה) וגם לא בפרק הפלילי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

- 1 (חלק י"א לפקודה), אלא בחלק של הוראות כלליות (חלק י"ב של הפקודה). אין איפוא כל  
2 סיבה להניח שהוראה זו כוחה יפה דווקא לגבי חקירה במישור האזרחי, אך לא במישור  
3 הפלילי. ואכן, סעיף 235 משמיע לנו שסמכותו של פקיד השומה לתפוס מסמכים אצל עורך  
4 הדין היא "על פי הסמכויות הנתונות לו לפי פקודה זו". משמע, המחוקק לא הגביל את  
5 הסמכות להליכי חקירה אזרחית דווקא.
- 6 זאת ועוד, אף אם נניח לצורך הדיון כי אכן סעיף 235 לא נועד לחול הן על הליכי חקירה  
7 אזרחית והן על הליכי חקירה פלילית, הדעת נותנת דווקא אפשרות הפוכה מזו שלה טען  
8 המבקש, קרי, שסעיף 235 נועד בראש ובראשונה לקדם דווקא הליכי חקירה פלילית; ניתן  
9 לסבור שדווקא בהליכים מסוג זה, ביקש המחוקק להקנות לפקיד השומה את הסמכות  
10 מרחיקת הלכת לערוך חיפוש ולתפוס חומר במשרדו של עורך דין, כדי להלחם בעבריינות  
11 המס, סמכות שאולי אין הצדקה לעשות בה שימוש במסגרת הליכים אזרחיים גרידא. במצב  
12 דברים מעין זה, בו הסמכויות מרחיקות הלכת ניתנות דווקא בהליך פלילי ולא בהליך אזרחי,  
13 אנו נתקלים לא אחת. כך למשל, בהליכים אזרחיים אין למדינה סמכות לערוך חיפוש בחצרו  
14 של היריב כדי לתפוס ראיות (כפוף לסעדים זמניים העומדים לרשותו של כל בעל דין). לעומת  
15 זאת, מקום בו מדובר בחקירה פלילית, הרי שחיפוש בחצרו של החשוד לשם השגת ראיות  
16 הוא בהחלט אפשרי ומקובל בהתאם לפקודת סדר הדין הפלילי, ממש כפי שנעשה במקרה  
17 דנן, עת החיפוש שנערך במשרדו של המבקש נערך מכח צו חיפוש שניתן לפי סעיף 43 לפקודת  
18 סדר הדין הפלילי. זאת ועוד, עיון בפקודת מס הכנסה מגלה כי לא נשמרה שם הבחנה  
19 דיכוטומית בין הליכים פליליים שכביכול מוסדרים רק בחלק י"א, לבין חלק י"ב של הפקודה,  
20 שכותרתו "הוראות כלליות". והרי סעיף 234 לפקודה, שמצוי דווקא בחלק י"ב של הפקודה,  
21 דן בעבירה הפלילית של גילוי סוד הכנסה. זאת ועוד, חלק י"ב של הפקודה, כשמו כן הוא,  
22 והוא דן בהוראות כלליות, משמע, ללא הבחנה בין הליכי חקירה אזרחית או הליכי חקירה  
23 פלילית, ואין איפוא סיבה לייחס אותו אך ורק לחלק האזרחי של הפקודה.
- 24 23. לפיכך, ובהינתן העובדה שהחסיון בכל הנוגע לענייני מיסוי מצומצם יותר מהחסיון ה"רגיל",  
25 המסקנה היא שדברים שהוחלפו בין המבקש לבין כל אדם אחר זולת מלכה עצמו, אף אם  
26 אותו אדם התיימר לפעול בשמו או מטעמו של מלכה, אינם מוגנים בחסיון עורך דין- לקוח.  
27 מכאן נגזרת גם המסקנה כי לצורך בחינת קיומו של חסיון במקרה שלפניי, יש לבחון לגבי כל  
28 מסמך ומסמך את השאלה האם מדובר במסמך שנמסר על ידי מלכה עצמו לידי המבקש,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

- 1 או מידיו של המבקש לידי מלכה עצמו, ורק מסמך כזה יהיה מוגן בחסיון עורך דין- לקוח.
- 2 כמובן שאין מניעה כי הלקוח עצמו ישלח לעורך דינו מסמך מסויים בתוך מעטפה, ואזי
- 3 המסמך יהיה חסוי למרות שלא נערך מפגש פיזי בין הלקוח לעורך הדין, בהיותו "חילופי
- 4 דברים בין לקוח לבין עורך-דין", אלא שלא כך הם הדברים במקרה דנן, עת המסמכים הועברו
- 5 למבקש על ידי עו"ד כליף, וגם לא ברור כיצד הם הגיעו לידי של עו"ד כליף.
- 6 24. למען הסר ספק אציין כי לא מתעוררת במקרה דנן השאלה האם האחים מלכה או עו"ד כליף
- 7 זכאים להגנת החסיון בהיותם הם עצמם הלקוחות של המבקש. זה האחרון הבהיר במפורש
- 8 כי הלקוחות במקרה דנן היו אך ורק מלכה ונאמנות מלכה. יתר על כן, בהחלטה מיום
- 9 2.2.2021 בתיק זה הורתה כב' סגנית הנשיא השופטת צ' צפת כי ככל שמאן דהוא, לרבות
- 10 האחים דיין, מבקש להעלות טענת חסיון, עליו להגיש בקשה מתאימה לתיק, אלא שלא
- 11 האחים דיין וגם לא עו"ד כליף העלו טענה שכזו. מכאן שהזכאים להגנת החסיון הם אך ורק
- 12 הנאמנות ומי שנטען לגביו שהוא יוצרה, קרי, מלכה.
- 13 25. ומן הכלל אל הפרט.
- 14 המסמך **עמ' 1** הוא מכתב ששלח המבקש לבנק לאומי בעניינו של יצחק דיין. מכתב זה איננו
- 15 חסוי לא רק משום שאיננו מסמך שהוחלף בין המבקש למלכה, אלא גם נוכח הכלל לפיו
- 16 החסיון אינו חל על תוצרי עבודתו של עורך הדין **(אברג'יל, בפסקה 1 לפסק דינו של כב' השופט**
- 17 **נ' סולברג)**, וגם איננו חל על הפעולות שעשה עורך הדין בשם לקוחו, לרבות מסמכים משפטיים
- 18 שערך עבורו (ב"ש (מחוזי ת"א) 1529/83 **ישראלי נ' מדינת ישראל**, פ"מ תשמ"ו (3) 265
- 19 (1983)). כך למשל, נפסק בב"ש 227/83 **אליהו מירון, ואח' נ' מדינת ישראל**, פ"מ תשמה(1)
- 20 62 (1983):
- 21 **"הפקודה אינה פוטרת עורך-דין מן החובה למסור כראיה את השירות המקצועי גופו, אלא**
- 22 **את חילופי המידע (בתנאי שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי) עם הלקוח. היא אינה**
- 23 **פוטרת עורך-דין מן החובה למסור כראיה את העובדה שהיה לו לקוח, את זהותו של הלקוח,**
- 24 **את פעולות היצוג שעשה בשם הלקוח, ובכלל זה את המסמכים שהחליף עם צד שלישי בשם**
- 25 **הלקוח.**" (בפסקה 22). (ההדגשה אינה במקור).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

ראה גם ב"ש (מחוזי תל אביב-יפו) 1529/83 ישראלי, ירושלמי, כהן ושות' נ' מדינת ישראל,  
פ"מ תשמ"ו(3) 265 (1983) :

"הטענה כי חוזה שערך עורך דין עבור לקוחו הינו חסוי, נראית לי בלתי סבירה. חוזה הוא פעולה משפטית שנערכה עבור הלקוח אך היא מהווה את הפעולה המשפטית של אותו לקוח. החוזה איננו דברים שהוחלפו בין עוה"ד ללקוחו בקשר לשירותו המקצועי. החוזה הוא הפעולה שנעשתה ע"ס אותם הדברים. המחוקק נתן זכות לעוה"ד וללקוח - כי כל מה שנאמר ביניהם, יהא חסוי - למטרת הוועצות גלויה ואפשרות של עוה"ד לתת ללקוחו את השירות המשפטי הטוב ביותר ... אך משניתן השירות והוא החוזה - אין השירות חסוי. ... על כן מסקנתי היא כי כל המסמכים המהווים את הפעולה המשפטית של עוה"ד או שנערכה על ידי עוה"ד ונעשתה על ידי לקוחו אינם חסויים ובמפורט: חוזים ומסמכים אחרים שאינם כשלעצמם הדברים שנאמרו או נכתבו בין עוה"ד ללקוחו."

26. המסמך עמ/2 הוא מסמך ששלחה אישה בשם הילה סביליה לאדם בשם אמיר, בקשר ליצחק דיין. במצורף אליו ישנן תעודת רישום של חברה זרה והצהרות נאמן של יצחק דיין ושל אמיר דיין. המסמך עמ/3 הינו הסכם הלוואה בין חברה זרה לבין יצחק דיין.

על פי אמות המידה שפורטו קודם, גם מסמכים אלה אינם מהגנת החסיון משום שלא נמסרו למבקש על ידי מלכה עצמו, והחסיון לפי סעיף 235א לפקודת מס הכנסה הוא צר יותר, וחל רק על דברים שהוחלפו עם הלקוח עצמו, ולא עם שליחים מטעמו.

27. סיכומי של דבר, המסמכים עמ/1, עמ/2 ועמ/3 אינם מוגנים בחסיון עורך דין- לקוח ולכן רשות המסים רשאית לעיין בהם.

28. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, י"א אדר תשפ"א, 23 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-49801 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' כליף ואח'

23 פברואר 2021

חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא

1  
2