

# ועוד בדבר זכות השתיקה

מאת

יעקב יולוס, עו"ד, רם יולוס

## 1. הקדמה

1.1 לאחרונה פרסמה נציבות מס הכנסה הוראת ביצוע שנושאה - יחסי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי<sup>(1)</sup> (להלן "הוראת הביצוע"). הוראת ביצוע זו מטילה אור נוסף על סוגיית זכות השתיקה של נישום במהלך חקירה אזרחית בפני פקיד השומה.

1.2 במאמר קודם שפרסמנו בנושא<sup>(2)</sup>, בעקבות החלטות בית המשפט העליון בע"פ זילברברג<sup>(3)</sup> ובדנ"פ זילברברג<sup>(4)</sup> (להלן "פסקי הדין בעניין זילברברג"), הגענו למסקנה לפיה ההלכות העולות מפסקי הדין מסמנות נקודת תפנית בכל האמור לפרשנות בתי המשפט ונכונותם להכיר בזכותם של נישומים שלא להפליל עצמם במהלך חקירות בפני רשויות השלטון. דעתנו היתה כי ההלכה העולה מפסקי הדין הינה כי נישום הנחקר בהליך אזרחי בפני רשות שלטונית אינו רשאי לשמור על זכות השתיקה מחד, אך מאידך אין הדברים שנאמרים על ידו יכולים לשמש כנגדו לצורך העמדה לדין פלילי. אפשרות אחרת שעלתה מפסקי הדין (לדעתנו בדעת מיעוט) היתה כי אין זכות השתיקה נשללת מנישום במהלך חקירה כאמור. מניתוח הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן "הפקודה") הסקנו כי אותו ההגיון שעמד בבסיס מסקנת השופטים בפסקי הדין בענין זילברברג לעניין חוק הפיקוח הוא שעומד לזכותו של נישום הנחקר מכח סעיף 135 לפקודה.

## 2. הוראת הביצוע

2.1 בהוראת הביצוע שפורסמה לאחרונה באה הנציבות להסדיר את היחס שבין ההליך הפלילי להליך האזרחי במס הכנסה. על אף שאין ההוראה מיועדת להסדיר את נושא זכות השתיקה במס הכנסה (נושא שמן הראוי היה להסדירו מפורשות ובהקדם) ניתן למצוא במסגרתה ביטויים מספר השופכים אור נוסף על הסוגיה. על פניה אין הוראת הביצוע מלמדת על שינוי כלשהו שחל בעמדת הנציבות בסוגיה בקובעה, בין היתר, כי לצורך ניהול ההליך הפלילי יכולים עובדי החקירות לעשות שימוש במידע שנצבר במחלקות אחרות ובהן פקיד השומה האזרחי<sup>(5)</sup>, ובהמשך נקבע:

**"אין חובה מעשית או חוקית היכולה למנוע טיפול במקביל במישור האזרחי ובתיקים הפליליים בתיקים בהם התגלו ממצאים של השמטת הכנסות(6)".**

2.2 דעתה זו של הנציבות כפי שבאה לידי ביטוי אף בחוזר קודם(7), שפורסם אף הוא לאחר מתן פסקי הדין בעניין זילברברג, מבטאת לכאורה קו נוקשה שאינו שם לו לדגש שמירה על זכות השתיקה של נישומים במהלך חקירה במשרדי פקיד השומה. ואולם, על אף האמור, ניתן למצוא בהוראת הביצוע מספר ביטויים המלמדים לדעתנו על ריכוך שחל בעמדת הנציבות בסוגיה.

2.3 בסעיף 9.4 להוראת הביצוע בפרק הדן בטיפול במשרד פקיד השומה האזרחי נאמר:

**"אם חושש הנישום במהלך הטיפול השומתי "מהפללה עצמית" עקב השומה המוסכמת, יש אפשרות לציין על גבי ההסכם כי: הסכם זה ישמש אך ורק לצורך השומה האזרחית".**

2.3.1 מן האמור עולה כי בנסיבות מסוימות מוכנה הנציבות לפרש את זכות השתיקה בדרך בה נקט כב' השופט ד. לוי, בפסקי הדין בעניין זילברברג, לפיה, הנישום אינו זכאי לשתוק במהלך חקירתו ואולם דברים שיאמר לא ישמשו כראיה לצורך הליך פלילי.

במה דברים אמורים? רק באותם מקרים בהם הסתיימו הליכי השומה בחתימה על הסכם פשרה. אין בסעיף 9.4 כל התייחסות לאותם מקרים בהם נחקר הנישום במשרדי פקיד השומה האזרחי, חקירה, לאחריה הוצאה לו שומה בהתבסס על הממצאים שנאספו. על אף העדרה של התייחסות מפורשת, ניתן לדעתנו להחיל את ההלכה האמורה אף במקרים כאמור, אם מכח היקש מסעיף 9.4 ואם מכח ההלכה הכללית העולה מפסקי הדין בעניין זילברברג.

2.3.2 על אף העקביות הקיימת בפרשנות המוצעת בכל האמור לריכוך שנראה שחל בעמדת הרשויות ביחסן לזכות השתיקה (ריכוך שמצא ביטוי בדנ"פ זילברברג בהכרת הפרקליטות בזכות השתיקה של הנאשם), יהיה זה אך הוגן מצידנו לציין, כי פרשנותנו זו אינה מתחייבת מלשון הסעיף ואינה הפרשנות היחידה האפשרית. כך לדוגמא, יכול ותעלה הטענה לפיה כל שבא הסעיף לאמר הינו כי הודאת הנישום בעובדות, כפי שזו מוצאת ביטוי בחתימה על ההסכם, לא תשמש לכשעצמה משום ראיה לצורך הליך פלילי. זאת, להבדיל מהראיות אותן מסר הנישום במהלך חקירתו, שיכול ויהוו בסיס לאישום פלילי. למותר לציין, כי פרשנות אחרונה זו, מלבד היותה דחוקה, אינה מקובלת עלינו, בפוגעה בזכויות הנישום, ביכולתו לטעון להוכחת הכנסתו הנכונה בצורה ראויה ובסותרת את ההלכה העולה לדעתנו מפסקי הדין בעניין זילברברג.

2.4 גם אם תקבל פרשנותנו זו את האמור בסעיף 9.4 להוראת הביצוע האמורה, עדיין, לדעתנו, אין בדרך המוצעת בכדי להציע פתרון מלא לשמירה על זכויות הנישום, מחד ולהבטחת הליכי שומה תקינים שיביאו לברור הכנסתו הנכונה של הנישום, מאידך. פתרון כאמור יכול להיות מושג רק בדרך של מיצוי ההליך הפלילי קודם לתחילתו של זה האזרחי. בדרך זו ישמור הנישום על זכויותיו ובהן זכות השתיקה, במהלך ההליך הפלילי, בסיומו יהא באפשרותו להמציא ראיות להוכחת הכנסתו בלא שחשש ההפלה העצמית יהא תלוי כחרב מעל ראשו.

2.5 סעיף 8.3 להוראת הביצוע, בפרק הדן בטיפול בהליכים במישור הפלילי, קובע כי פקיד השומה רשאי מנימוקים שונים שלא להעביר את ד"ח החקירה להמשך טיפול במישור האזרחי, וכלשון הסעיף:

**"במקרים בהם סבור פקיד השומה לחקירות שהמשך הטיפול בשומה האזרחית עלול לפגוע בהמשך ההליכים הפליליים או מנימוקים אחרים, יעכב את העברת ד"ח החקירה עד למועד המתאים אחר...".**

2.5.1 אמנם דעת הנציבות היא כי ככלל, אין כל מניעה מעשית או חוקית לניהול הליך פלילי ואזרחי במקביל<sup>(8)</sup> ואולם, לדעתנו, דרישתו של נישום לשמירה על זכות השתיקה יש בה משום אותו נימוק אחר שיכול ויהווה חריג לכלל הקבוע בסעיף 7.1 להוראת הביצוע, שאז, ניתן יהא לעכב את ההליך האזרחי מאותו נימוק אחר כמשמעו בסעיף 8.3.

פרשנות כאמור פותחת לדעתנו פתח לדעה הסוברת כי נוסח הוראת הביצוע מאפשר את אימוץ דעתו של כב' השופט ג. בך בפסקי הדין בעניין זילברברג, לפיה, זכות השתיקה אינה נשללת מנישום וזאת, ככל האמור להליך הפלילי.

### 3. סיכום

3.1 לאחרונה הולכים ומתרבים הסימנים לשינוי שחל בעמדת רשויות השלטון בכל האמור לזכות השתיקה המוקנית לנחקרים. סימנים אלו, שתחילתם בפסקי הדין בענין זילברברג, מצאו ביטויים לדעתנו אף בהוראת הביצוע הנדונה, באימוץ דעתו של כב' השופט ד. לויין בע"פ זילברברג, לפיה אין הנישום רשאי לשתוק במהלך חקירתו האזרחית, אך דברים שיאמר לא ישמשו כנגדו לצורך הליך פלילי.

אף שדברים אלו נאמרו בהוראת הביצוע בהתייחס להליכים שנסתיימו בהסכם פשרה, יש מקום לדעתנו להחיל את ההגיון האמור לכלל ההליכים האזרחיים, אם מכח היקש מסעיף 9.4 ואם מכח הלכת פסקי דין זילברברג.

3.2 דרך נוספת ועדיפה לדעתנו לשמירה על זכויות נישומים במס הכנסה, התואמת את דעתו של כב' השופט ג. בך, בפסקי הדין בעניין זילברברג, הינה סיום ההליך הפלילי טרם תחילתו של זה האזרחי.

דרך זו, הניתנת כפי שהראנו אף היא לעיגון בלשון הוראת הביצוע, תסיר את חרב ההפללה העצמית מצוואר הנישום ותאפשר את ניהול הליכי השומה בצורה יעילה.

3.3 במאמר שפורסם לאחרונה בנושא זכות השתיקה<sup>(9)</sup> הובעה הדעה כי ההלכה העולה מפסקי הדין בעניין זילברברג הינה כדעת כב' השופט ג. בך, לפיה אין בהוראות חוק הפיקוח על המטבע כדי לשלול את זכות השתיקה של הנישום במהלך חקירתו. נאלצים אנו עם כל הכב' לחלוק על דעתו זו של חברנו. ערים אנו לעובדה כי פרשנותו זו של כב' השופט ג. בך הינה הפרשנות הרצויה בשומרה על זכויות נחקרים בדרך היעילה ביותר, ואולם, פרשנות זו, על אף שאומצה בדנ"פ על ידי כב' השופט ת. אור, כמו גם על ידי הפרקליטות, הינה דעת מיעוט לדעתו של כב' השופט ד. לוי. לדעתנו, אמרתו של כב' השופט ת. אור נאמרה שלא לצורך הכרעת הדין אלא רק על מנת לפרש את דעת המשיבה, ומכאן, שיש לראותה כאמרת אגב. במצב דברים זה, ומאחר וקיים שוויון בין דעתו של כב' השופט ד. לוי לדעתו של כב' השופט ג. בך, יש לדעתנו לאמץ את דעת בית המשפט העליון בערכאה הראשונה בה הוחלט ברוב דעות לענין זה כנגד דעתו של כב' השופט ג. בך. (ויובהר בדנ"פ זילברברג השופטים הנכבדים י. מלץ וא. מצא, על אף שהצטרפו לקביעתו של כב' השופט ת. אור כי יש לזכות את הנאשם, לא הביעו כל דעה לעניין סוגית זכות השתיקה).

3.4 לסיום אנו שבים ופונים לנציבות מס הכנסה על מנת שתמהר ותסדיר את סוגית זכות השתיקה של נישומים במס הכנסה בדרך מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים ותמנע את ההתדיינות הממושכת בעניין זה הפוגעת בזכויות הנישומים.

### הערות שוליים

1. הוראת ביצוע 12/93 מיום 1 במרץ 1993, "מיסים" 21/ עמ' ג-79.
2. י. ילוס, ר. ילוס, זכות השתיקה של נישום במס הכנסה, "מיסים" 31/ עמ' א-26.
3. ע"פ 196/85 זילברברג נ' מדינת ישראל, פ"ד מד(4) 485.
4. דנ"פ 3898/90 זילברברג נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 24.
5. הערה 1 לעיל סעיפים 5.4, 6.4.
6. הערה 1 לעיל בסעיף 1.7.
7. הוראת ביצוע 46/92 מיום 5 באוקטובר 1992, "מיסים" 61/ עמ' ג-44.
8. ראה הערה 6 לעיל.
9. פוטשבוצקי, חובת הגילוי מול סיכון ההפללה העצמית וזכות השתיקה, "מיסים" 11/ עמ' א-1.