

# זכות השתיקה של נישום במס הכנסה

מאת

יעקב יולוס, עו"ד ורם יולוס

## א. הקדמה

לאחרונה ניתן בבית המשפט העליון פס"ד זילברברג<sup>(1)</sup>, שעניינו זכות השתיקה ומעמדה ביחס להוראות חוק הפיקוח על המטבע. פסק הדין, המבטא לדעתנו גישה חדשה במערכת המשפט לענין מעמדה והיקפה של זכות השתיקה, הביא אותנו להרהר אחר השלכות פסק הדין על נישום במס הכנסה.

השאלה המתעוררת הינה האם במהלך חקירה במשרדו של פקיד השומה רשאי נישום לעשות שימוש בזכות השתיקה המוקנית לכל נחקר בהליך פלילי, מכח הוראות סעיף 47(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש] וסעיף 2(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית, ולסרב להפיל את עצמו. שאלה זו מתעוררת לאור לשון סעיפים 135 ו-151 לפקודת מס הכנסה המטילים על נחקר כאמור חובה לשתף פעולה במהלך חקירתו, "וימסור לו את כל הפרטים הדרושים...".

חקירתו של אזרח על ידי רשות מרשויות המדינה יש בה כדי לעמת את זכותו לפרטיות וצנעת מעשיו מחד עם הזכות השלטונית לחקור ולפעול למניעת עבירות מאידך. הזכות הקיימת לרשות לחקור את האזרח ולברר פרטים על מעשיו גוברת מכח מצוות המחוקק על זכותו של הפרט כאמור ואולם עדיין אין לראות בזכויות הפרט כולן כנמוגות כלא היו במהלך חקירה. שאלת מעמדו של האזרח תלויה באיזון האינטרסים אותו קבע המחוקק בחוקים המסמיכים את הרשות לפעול ובעקרונות העומדים בבסיס השיטה המשפטית.

בעיה זו מתעוררת במלוא חריפותה עת נדרש האזרח, במהלך חקירה, למסור את גירסתו או להמציא מסמכים בדבר מעשים הנגועים עפ"י החשד באלמנטים פליליים, שאז, תשובתו של האזרח, יכול ותפתח פתח להפללה עצמית. שיטות המשפט השונות הכירו בקונפליקט הקיים לאזרח הנדרש להפיל עצמו. הכרה זו מצאה ביטוייה בזכות האזרח לשתוק במהלך חקירתו. זכות זו מצאה את ביטוייה בשיטות השונות בדרכים שונות, אך ככלל ניתן לראות בה זכות המוכרת בבסיס כל שיטה משפטית מתוקנת.

סעיף 135 וסעיף 151 לפקודת מס הכנסה קובעים:

"135. כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם:

(1) רשאי פקיד שומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל ד"ח שיצויין בהודעה ובכלל זה ד"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם, או של אשתו ושל ילדיו...

וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין ברור הכנסתו... אך פקיד שומה - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי - רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של אדם."

151." משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיג למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לעניין הכנסתו של הנישום, להגיש 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..."

סעיפים אלו מקנים לפקיד השומה סמכות דומה במהותה ועל כן, במאמר זה, בחרנו להתייחס לשני הסעיפים יחדיו (להלן סעיף 135).

במאמרנו זה נבדוק ענין זה של זכות השתיקה כפי שהוא בא לידי ביטוי בהפעלת הוראות סעיף 135 לפקודת מס הכנסה.

במאמר שני תיבחן השאלה האם קיימת אפשרות לנישום כנגדו מתנהלים במקביל הליך פלילי והליך אזרחי לדרוש את סיום ההליך הפלילי קודם להמשך ההליך האזרחי. מטרת הדרישה הינה לאפשר לנישום להימנע מהפללה עצמית, מחד גיסא, ולאפשרות התגוננות ראויה בהליך האזרחי, בלא שחרב ההפללה העצמית תהא תלויה מעל ראשו, מאידך גיסא.

## ב. מהותה של זכות השתיקה

א. הרנון בספרו דיני ראיות<sup>(2)</sup> מציין כי רבים רואים בזכותו של אדם, שלא להשיב על שאלה אשר התשובה עליה עשויה להפלילו, אחד מעקרונות היסוד של המשפט המקובל. חסיון כאמור מהווה אחד מהערובות המינימליות למשפט הוגן ולשוויון בפני החוק. הוא מוגן לפי סעיף 14(ד) (ז) לאמנה הבינלאומית משנת 1966 בדבר זכויות אזרח וזכויות פוליטיות. העקרון אף זכה להגנה בחוקות של מדינות מסויימות ובהן ארצות הברית, שם קיבל העקרון גושפנקא כשהוכנס לתיקון החמישי של החוקה הפדרלית.

פרופ' ליבאי במאמרו "חקירת חשוד והחסיון מהפללה עצמית"<sup>(3)</sup> מציין:

"ישראל משתייכת לאותן המדינות בהן ההליך המשפטי הפלילי הוא אקוזטורי אדברסרי. אבל ההליך הפלילי אינו מתחיל בהגשת כתב אישום לבית המשפט אלא בחקירת המשטרה (או רשות המס - הערת המחבר). חקירה זו היא, לטענתנו, אנקויזטורית ביסודה. כדי לשמור על האופי האדברסרי של ההליך הפלילי הקנה המחוקק הישראלי לאדם הנחקר במשטרה את החסיון מהפללה עצמית.

חשוד המבקש להפעיל את החסיון מכריז בכך שהוא "הצד האדברסרי" למשטרה ולתביעה הכללית. "כצד יריב" זכותו לא לשמש עד תביעה ולא למסור לה ראיות מפלילות.

מטרת החסיון אינה להבטיח את זכותו של אדם לשתוק, שהרי עד חייב בדרך כלל להשיב לשאלות איש משטרה (ראה סעיף 2(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית [עדות]) אלא למנוע את התוצאה של הפללה עצמית בדרך של כפיית אדם להפליל עצמו".

במאמרו הנ"ל סוקר פרופ' ליבאי את הטעמים הקיימים לחסיון מהפללה עצמית בחקירה משטרתית והם שלושה.

א. העיקרי שבהם - נטילת העוקץ מהאפקטיביות של השיטה האנקוויזטורית מחשש פן חקירה זו, בהיותה חסרת מעצורים, תתנכל לחיי הפרט, לחופש הפרט ולכבודו. החסיון מההפללה העצמית בא כדי להבטיח יציבות, סדר ובטחון לחברה או למשטר.

עקרון זה תפקידו לאזן בין הצורך ביציבות, חוק וסדר לבין חשש מפני האדרת כוחם של השלטון המרכזי וזרועו המשטרתית.

החסיון מאפשר לכל אדם, המבקש להעיד, לקבוע לעצמו בהליכי החקירה מעמד של יריב. כאשר טוען הוא לחסיון מההפללה עצמית הוא מסרב להיות עד תביעה והוא מכריז שהוא מעתה והלאה צד להתדינות עם המדינה.

ב. הקושי המעשי להטיל על אדם מצוות עשה, בדרך כלל, וחובת דיבור, בפרט ובמיוחד בדיבור מפליל שכולו אמת.

ויפים לענין זה דברי הנשיא אגרנט בפס"ד גרינוולד<sup>(4)</sup>:

**"הכל יודעים שהמחדלים הפלילים מספרם פחות ממספר המעשם הפלילים הפוזיטיביים. הטעם לזאת טמון בחשש, פן יהיה בהרחבת החובות מהסוג עשה משום הטלת גזירות שרוב הציבור לא יוכלו לעמוד בהן".**

ג. הדאגה לדבר אמת בהליכי המשפט. קיים חשש סביר שחשוד או נאשם החייב במתן עדות מפלילה, שאינו מוכן להפליל עצמו, יעיד דברי שקר. החסיון מציג בפני נחקר כזה פתרון אלטרנטיבי לאמירת שקר או להרשעה עצמית והוא שתיקה.

בשנת 1968 הוכנסה לראשונה הוראת חוק כללית המכירה בחסיון מפני הפללה עצמית בבתי המשפט. המדובר היה בסעיף 5(ב) לפקודת העדות - חוק לתיקון דיני הראיות, תשכ"ח-1968, וזוהי ההוראה המופיעה כיום בסעיף 47(א) לנוסח החדש של פקודת הראיות החל הן במשפטים פליליים והן במשפטים אזרחיים.

סעיף 47(א) קובע:

**"אין אדם חייב למסור ראייה אם יש בה הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה של עבירה שהוא מואשם בה או עשוי להיות מואשם בה".**

הוראה דומה מצויה בסעיף 2(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית הקובעת:

**"אדם הנחקר יהיה חייב להשיב נכונה על כל השאלות שיציג לו בשעת החקירה אותו קצין משטרה, או קצין מורשה אחר כנ"ל, חוץ מהשאלות שהתשובות עליהן יהיה בהן כדי להעמידו בסכנת אשמה פלילית".**

לעניין דרך הפעלת החסיון ואפשרות הוויתור עליו מציין פרופ' ליבאי במאמרו הנ"ל בעמ' 100:

**"סעיפי החוק המקנים לעד את החסיון מהפללה עצמית מותירים לו שקול דעת באם לחסות בצלו אם לאו: אין אדם חייב להפיל עצמו והוא יכול לבקש להמנע ממסירת ראייה מחמת שהיא עשויה להפילו... ורשאי הנחקר לוותר על החסיון להפיל עצמו".**

מלשון סעיפי החוק המקנים לעד חסיון נראה שעל העד מוטל לבקש את הפעלת החסיון, אם רצונו בכך. עליו להתנהג באופן שיבהיר לחוקר כי הוא תובע את זכות השתיקה משום חשש להפללתו. אך התנהגות זו אינה חייבת למלא אחר דרישות פורמליות כלשהן. נראה לנו, שאם באה דרישה מצד עד שלא להשיב לשאלות, ניתן ללמוד את הטעם לסירוב מנסיבות הסירוב ואין הוא צריך לאמר בפירוש שהוא מסרב משום שהראיה המתבקשת ממנו "עלולה להפילו". אולם, כאשר הנחקר נותן סיבה לסירובו להעיד, שאינה מתיישבת עם חשש להפללה עצמית, אין הנחקר מפעיל בכך את החסיון ועליו להשיב לשאלותיו. מאידך יש באפשרותו של נחקר לוותר על זכותו זו ולבחור להשיב על השאלות המוצגות בפניו.

במאמרו הנ"ל מציין פרופ' ליבאי כי הביטוי המובהק של החסיון מהפללה עצמית הוא זכות השתיקה. לדעתו ניתן להבחין בין שני סוגים של זכות שתיקה, האחת מוחלטת השניה יחסית.

בעמ' 102 הוא אומר:

**"זכות שתיקה מוחלטת היא הזכות שלא לפצות פה ולא לאמר מילה. זכות זו מוקנית, לפי החוק בישראל, אך ורק לנאשם בבית המשפט... זכות השתיקה המוחלטת מטילה איסור על בית המשפט לנסות לדובב את הנאשם...**

לעד ובכלל זה גם חשוד, הנתון בהליכי חקירה טרום משפטיים, העניק המחוקק זכות שתיקה יחסית, דהיינו, זכות שתיקה שקיומה תלוי בנושא החקירה והיא ניתנת לביטול הן מכוח הוראת חוק והן על ידי החלטה חד צדדית של גובה העדות".

כדוגמא לזכות השתיקה היחסית מביא פרופ' ליבאי את סעיף 2(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות) המתיר לאיש מרות לחקור כל אדם... וזכאי הוא לקבל תשובה לכל שאלה פרט לאותן שאלות שהתשובה להן יש לה נטיה לחשוף את הנחקר לאישום פלילי. מהאמור עולה כי אין החוק מקנה לנחקר את הזכות שלא להשיב לכל שאלה יהיה תוכנה אשר יהיה אלא רק לכזו שתשובה עליה עלולה להפליל את הנחקר.

מכאן שאין החוק מטיל חובה על החוקר להמנע מחקירת עד הטוען לחסיון ואולם מאידך מוטלת עליו חובה להזהירו ראשית.

סעיף נוסף הדן בין השאר בזכות השתיקה היחסית הינו, כאמור, סעיף 47(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 אשר בו תחולת החסיון רחבה יותר ומקנה מלבד זכות השתיקה גם את הזכות לאי מסירת ראיה.

סעיף 47(ב) מלמד על יחסיותה של הזכות לאור יכולתו של בימ"ש לדחות את החסיון (בימ"ש במשמע גם חוקר משטרתי לאור לשון סעיף 52 לפקודת הראיות המחיל את הוראות סעיף 47 גם על אי מסירת ראיות בפני רשות).

הסעיף קובע:

**"47. (ב) ביקש אדם להמנע ממסירת ראיה מחמת שהיא עשויה להפלילו כאמור בסעיף קטן (א) ובית משפט 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..."**

מכאן שנחקר שזכות השתיקה שלו נדחתה על ידי החוקר נהנה מכח סעיף 47(ב) מחסינות המוקנית לו כנגד יכולת המדינה להשתמש בבית משפט נגד רצונו בהודיה שמסר. מדחיית זכות שתיקתו של נחקר כאמור נובעים חיובו של הנחקר להשיב לכל שאלה של החוקר אפילו יש בה כדי להפלילו.

### **ג. מעמדה והיקפה של זכות השתיקה לאור הוראות סעיף 135 לפקודת מס הכנסה**

כפי שציינו היותה של זכות השתיקה משום עקרון המושתת באושיות השיטה המשפטית הישראלית אין בה כשלעצמה כדי להוות ערובה לקיומה המוחלט והדבר מותנה ברצונו של המחוקק. כפי שנאמר לעיל רשאי המחוקק לשלול זכות זו מנחקר מכח הוראה מפורשת בחוק.

**נסקור עתה את ההסדר הקיים בפקודת מס הכנסה:**

מהו ההסדר הקבוע בסעיף 135?

סעיף 135 מצוי בחלקה האזרחי של פקודת מס הכנסה (להבדיל מהחלק הפלילי). מטרת הסעיף הינה לשמש אמצעי עזר לפקיד השומה החוקר בדבר הכנסתו של אדם לצורך קביעת שומה וחיוב ההכנסה במס. דבר זה ניתן ללמוד לאור מקומו של הסעיף בפקודה כמו גם לאור העובדה שהסעיף אינו קובע כל סנקציה עונשית בגין אי מלוי הוראותיו. אמצעי הכפיה המבטיחים את מילוי הוראות הסעיף מצויות בחלקה העונשי של הפקודה בסעיף 216 הקובע:

**"216. אדם אשר בלי סיבה מספקת, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו מאסר שנה או קנס 9,000 ש"ח או שני העונשים כאחד ואלו הן:**

- (1) ...
- (2) לא התייצב כפי שנדרש לכך בהודעה לפי פקודה זו, או שהתייצב אך לא השיב לשאלה שנשאל כדין".

לדעתנו חשיבות מכרעת קיימת להבחנה זו שבין המטרה האזרחית שאותה בא הסעיף לשרת ובין חלקה הפלילי של הפקודה.

זכות השתיקה נועדה לבוא לעזרת נאשם הנחקר בהליך פלילי, שיכול ויסיימם בהגשת כתב אישום כנגדו, שלא להחשף לסכנת ההפלה העצמית התלוי כחרב מעל לראשו.

מאידך נישום הנחקר חקירה אזרחית גרידא, בלא שמתנהלים כנגדו הליכים פליליים אינו נחרד מאפשרות כאמור, ומקדיש את מרצו להוכחת הכנסתו האמיתית בין בעדות ובין באמצעות מסמכים.

ברור כי נקודת מבט שכזו אין בה כדי לשקף את פני הדברים נכונה אלא מקום בו הסתיימו ההליכים הפליליים שננקטו כנגד הנישום בגין אותה מערכת עובדתית שאז מוקנית לנישום הגנה מפני העמדה חוזרת לדין בגין אותה העבירה.

מאידך גיסא מקום בו מתנהלים הליכים פליליים במקביל לאלו האזרחיים או מקום בו הליכים פליליים טרם ננקטו אך קיימת האפשרות שיינקטו, במידה וקיים חשד שבוצעה עבירה פלילית, הרי מתעוררת השאלה האם חייב נישום הנחקר במסגרת חקירה אזרחית להשיב על השאלות שמופנות אליו או להמציא מסמכים שנדרש להמציא אף אם יהיה בכך בכדי להפלילו (וראה לענין זה סעיף 147 לפקודת מס הכנסה).

שאלה זו יש לחלק לשני חלקים:

1. האם רשאי נישום הנחקר מכח סעיף 135 לשמור על זכות השתיקה מקום בו תלויים ועומדים כנגדו הליכים פליליים או צפויים להיפתח הליכים כאמור במידה ויתברר כי ביצע עבירה.

2. באם ייקבע כי סעיף 135 מטיל על נישום חובה לשתף פעולה, חובה שאינה מסויגת, האם ניתן להשתמש בראיות שהושגו בדרך זו כנגדו בהליך הפלילי שינקט נגדו.

1. האם ביטל או פגם סעיף 135 לפקודה בזכות השתיקה

שאלה זו נדונה בפסיקה מספר הזדמנויות שונות ואף כי הדבר לא צויין במפורש נטתה הפסיקה להבחין בין 2 מצבים:

א. מקום בו מתעורר החשד כי השימוש בסמכות פקיד השומה נעשה על מנת לקדם חקירה פלילית המתנהלת כנגד נישום.

ב. מקום בו חקירת הנישום מתנהלת למטרת קביעת הכנסות גרידא ובלא קשר להליך פלילי שמתנהל או שאינו מתנהל כנגדו בגין אותן עובדות.

להלן נדון בשני המצבים:

א. **מקום בו מתעורר החשד כי השימוש בסעיף נעשה למטרת קידום חקירה פלילית המתנהלת כנגד נישום**

בבית המשפט המחוזי בפס"ד זיידל<sup>(5)</sup> נקבע כי סעיף 135 מקנה לפקיד השומה את האפשרות לחייב מתן אינפורמציה רק לצרכי שומה ולא לשום מטרה אחרת (ולעניינו מטרה פלילית - הערת המחבר). הדין מעניק לאזרח חסיון כללי שלא להפיל עצמו. הואיל ובמקרה הנדון הצהרת ההון נדרשה לא למטרה האמורה בסעיף 135 הרי שהדרישה לא היתה לפי הפקודה, ולכן הדו"ח שנמסר אינו לפי הפקודה ולכן אין מקום להרשעה עפ"י סעיף 220(2) לפקודה.

בערעור לבית המשפט העליון<sup>(6)</sup> לא מקבל בית המשפט את הקביעה הגורפת של בית המשפט המחוזי. מ"מ הנשיא זוסמן בהתייחסו לסעיף 135 קובע:

"פקיד השומה הוסמך לפעול, "כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם", היינו, כדי לברר הכנסתו האמיתית. הנישום חייב, מכח דין, לספק לפקיד השומה את הידיעות הדרושות לו למטרה זו, ושום זכות חסיון אינה מצדיקה סירוב להענות לדרישה, אפילו תתגלה אגב כך עבירה פלילית: עבירה על פקודת מס הכנסה... או עבירה אחרת. אכן, אם השתמש פקיד השומה בכוחו על פי סעיף 135 הנ"ל שלא למטרה האמורה, אלא למטרה אחרת, כי אז לא נהג בתום לב, ומעשהו יהיה פסול וחסר תוקף... ונישום שלא השיב, לא יתחייב בדין. מכאן שלולא פעל ברימר (פקיד השומה - הערת המחבר) כדי לשום את הכנסות המשיב, אלא מניעו היה, במסווה של תהליך השומה, להשיג ראיות להוכחת עבירה פלילית היה זה אמנם שימוש לרעה..."

לענין נטל הראיה מציין השופט:

**"בבוא בית המשפט לדון בשאלה אם פעלה הרשות לצורך המטרה שלמענה ניתן כח בידה או שמא שימש לה הדבר כמסווה להשגת מטרה אחרת, זרה לענין, מעמידים עובד ציבור בחזקתו שפעל כדין".**

לדעת השופט עצם העובדה שאנשי מחלקת החקירות השתתפו בהליכי השומה אין בה לכשעצמה בכדי לקבוע כי מעשי הרשות חסרי תום לב.

**ב. מקרה בו נחקר הנישום במסגרת סמכותו האזרחית של פקיד השומה ולמטרת קביעת הכנסתו**

בפס"ד קרייטי(7) שבו נדונה תוקפה של הודעה שניתנה מכח דרישת פקיד השומה עפ"י סעיף 45 לפקודה (135 כיום), קובע השופט ברנזון בעמ' 91:

**"פקודת מס הכנסה לא זו בלבד שאינה נותנת חיסוי לאינפורמציה תוך הענות לדרישה לפי סעיף 45, אלא שהיא עושה אי הענות לדרישה או מסירת אינפורמציה לא נכונה לעבירה פלילית... כל זה מראה כי רצונו של המחוקק היה, שאדם הנדרש למסור ידיעות שבעזרתן ניתן לקבוע את הכנסתו האמיתית חייב להמציא את הידיעות ושהן תהינה נכונות ואמיתיות".**

השופט הלוי בהתייחסו לשאלת קיום החסיון מציין באותו פסק-דין בעמ' 498:

**"... לכן תופס החסיון דווקא במקרה של "כפיה חוקית" שהיתה קיימת בלעדיו, כלומר במצב שחוק (או מי שפועל בשם החוק, כגון השופט או החוקר המוסמך) מחייב או כופה את הנחקר להשיב תשובות מלאות ונכונות לשאלות המוצגות לו כדין. בסיטואציה זאת, ורק בה, מתעוררת השאלה - והיא שאלה משפטית - אם אמנם החוק כופה עד כדי חיוב להשיב תשובה שיש בה משום "הפללה עצמית", או האם עומד לנחקר "חסיון", היינו הזכות לסרב להשיב על שאלות שהתשובה עליהן עלולה להעמידו בסכנת אישום פלילי".**

לדעת השופט לא קיים יסוד לטענה בדבר קיום חסיון לגבי סעיף 45(1) לפקודה. לדבריו אין בישראל ערובה חוקתית לחסיון והמחוקק הינו בן חורין לבטלו או לשללו.

**"השאלה אם חוק, המחייב את האזרח למסור לשלטון ידיעות, מסמכים או דינים וחשבונות בעניינים המוגדרים בחוק, כופה עד כדי חיוב האזרח להפליל את עצמו, או אם הוא משאיר לו פתח לתבוע "חסיון מהפללה עצמית", היא בסופו של דבר - בהעדר הוראה מפורשת - שאלה של פרשנות חוקים".**



ובעמ' 501 הוא מציין:

"הוראת סעיף 45 אינה מכוונת, בעיקרה, לגילוי עבירות על הפקודה, אלא שמכותו של פקיד השומה לדרוש דין וחשבון, לרבות הצהרת הון, נתונה לו "כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם" ... מטרתו הישירה של סעיף 45 היא פיסקלית, היינו ברור הכנסתו האמיתית של אדם לשם גביית המס המגיע ממנו בהתאם לפקודה. אילו ניתן לאזרח "חסיין" לסרב להשיב על שאלות העלולות להפילו בעבירה על פי הפקודה... היה החסיון פוגע לא רק בהוכחת העבירה במשפט הפלילי (זה תפקידו של חסיון), אלא גם בביצוע מטרתו הפיסקלית של סעיף 45.

לגבי פרוש סעיף זה, קיימות רק שתי אפשרויות: או פרוש המאפשר לפקיד השומה "להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם", וכתוצאה מזה לקבוע ולגבות את המס המגיע וגם - במקרה של גילוי חומר מפליל בדין וחשבון - להעביר את החומר ליועץ המשפטי לשם נקיטת הליכים פליליים. או פרוש המרשה למקבל ההודעה לפי סעיף 45 לסרב להשיב על שאלות מפלילות, וכתוצאה מזה גם למנוע מאת פקיד השומה "להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו" של אותו אזרח, הווה אומר, למנוע את קביעת המס המגיע ממנו ואת גביתו. בין שתי החלופות האלו יש לבחור בראשונה, כי השניה מסכלת את מטרת החוק".

למסקנה כאמור בדבר כפייתו של סעיף 135 וחיובו של נישום לשתף פעולה מגיע גם מ"מ הנשיא זוסמן בע"פ 143/73 מדינת ישראל נ' מיכאל זידל הנ"ל<sup>(8)</sup> ופס"ד פוקה הירש<sup>(9)</sup>.

2. אפשרות השימוש בראיות שהושגו במהלך חקירה מכח סעיף 135 בהליכים פליליים

בע"פ קריית<sup>(10)</sup> הנ"ל קובע השופט ברנזון בעמ' 491:

"לא יתכן שהידיעות תשארנה חסויות בפני הגשה לבית משפט כנגד האדם שמסר אותן, שאילו היה הדבר כן היה זה מאפשר או מקל על מסירת ידיעות לא נכונות ללא חשש ובכך היתה מטרת החוק מושמת לאל".

השופט הלוי קובע באותו פס"ד בעמ' 500:

"מכל מקום ברור כי, בהעדר הוראה מפורשת בחוק, אין אזרח שהגיש דין וחשבון (או חומר אחר כאמור) עפ"י חובה חוקית "מחוסן" משימוש בחומר זה כראיה נגדו במשפט הפלילי".

בפס"ד פוקה הירש<sup>(11)</sup> נדונו תקנות ההגנה (כספים) בהם מצויה הוראה הדומה במהותה לסעיף 135 לפקודת מס הכנסה.

בהשוותו בין ההוראות קובע מ"מ הנשיא זוסמן בעמ' 780:

**"סעיף 135 לפקודת מס הכנסה הוחק למטרה פיסקלית, אלא שאם אגב השימוש בו מתגלית עבירה, הנישום אינו חוסה בצל החסיון. אף בלא שהדבר נאמר בפירוש בפקודה, משחייב אותו החוק לדבר, ביטל זכות שתיקה".**

השופט משווה את הוראת סעיף 135 לתקנה 11(4) לתקנות ההגנה (כספים) שקבעה הכשר לדיעה שנמסרה על פי התקנות אפילו עשויה היא להפליל, וקובע:

**"בתקנה 11(4) נאמר, מה שבגלל הרעיון הפיסקלי הגלום בסעיף 135 לפקודת מס הכנסה לא נאמר בו, כי ידיעה שנמסרה על ידי אדם תהא כשרה לראיה אף אם יש בה כדי להפלילו".**

לאור פסקי הדין הללו ניתן לסכם ההלכה ולקבוע כי לדעת ביהמ"ש מחייב סעיף 135 נישום הנחקר מכוחו לשתף פעולה ולמסור ידיעות אף אם הללו עשויות להפלילו בביצוע עבירה מכח פקודת מס הכנסה או מכח הוראה אחרת.

נראה, כי ביהמ"ש מודע להבחנה הבסיסית שבין מטרתו האזרחית של החוק והאישום הפלילי שיכול וינבע ממנו בגין מערכת עובדתית זהה. אבחנה כאמור מושגת באופן חלקי לאור קביעת בית המשפט, כי כאשר נעשה שימוש בסעיף לצורך השגת ראיות להליך הפלילי המתנהל כנגד נאשם, הרי שזוהי פעולה בחוסר תום לב שיש בה כדי להצדיק את שתיקתו של נאשם וסירובו להפליל עצמו. עדיין, נראה כי נטל הראיה המוטל על נישום להוכיח חוסר תום לב כאמור הינו כבד מנשוא לאור החזקה הרואה בפעולות עובד ציבור משום פעולות שנעשו כדין כל עוד לא הוכח אחרת. יש לזכור כי השימוש בחזקה והראיות הנדרשות לסתירתה נתונים לשיקול דעת בית משפט. שקול דעתו זה של בית המשפט מבטא למעשה מדיניות משפטית וערכים חברתיים בזמן נתון. מכאן שיכול והנטל ההוכחתי הנוקשה אותו קבע בית המשפט בפס"ד זיידל<sup>(12)</sup> ירוכך בעתיד מקום בו ישנה בית המשפט את עמדתו ויקבע שבאיזון שבין צרכי הרשות וזכות האזרח יש להטות את כפות המאזניים לטובת האחרון.

כאשר השימוש בסעיף אינו נגוע בחוסר תום לב הרשות, ודרישת העדות או המסמכים אכן נעשתה לצורך קביעת הכנסתו של הנישום קבעו בתי המשפט בפסקי הדין שצוטטו להלן כי אין הנישום נהנה מחסינות מפני העמדה לדין פלילי בגין עובדות שמקורן בעדות שנגבתה או במסמכים שנמסרו.

#### האם הלכה זו שקבעו בתי המשפט נכונה?

לדעתנו הפרשנות שנתן בית המשפט לסוגיה האמורה איננה מחוייבת המציאות וזאת מהטעמים הבאים:

א. זכות הנאשם שלא להפליל עצמו הינה, כאמור, אחת מזכויות היסוד של נאשם העומד או צפוי לעמוד לדין פלילי. הכרה בזכות זו כזכות יסוד ניתנת לראות במרבית שיטות המשפט, שחלקן אף הגדילו והכירו בזכות זו כזכות יסוד חוקתית.

בישראל, נכון להיום, לא קיימת האפשרות לעגן את הזכות בחוקה שאינה קיימת וספק אם תהא קיימת בעתיד הנראה לעין. גם בלא שתועלה לדרגת זכות חוקתית יש לראות בזכותו של אזרח כאמור משום זכות יסוד קונסטיטוציונית. זכות שכזו יכול ותישלל מכח הוראתו המפורשת של המחוקק (וראה דברי השופט הלוי בפס"ד קרייתי) אך מכאן ועד לקביעת בית המשפט כי יש לראות זכות זו כבטלה במשתמע מהוראת סעיף 135 עוד הדרך ארוכה<sup>(13)</sup>.

ב. לדעתנו טעה בית המשפט בכך שלא שם דגש מספיק על ההבחנה הנדרשת בין מטרות האזרחית של החוק ובין ההליך הפלילי הנפרד.

כפי שציין בית המשפט במספר הזדמנויות הוחק סעיף 135 למטרה פיסקלית לשם בירור הכנסתו של נישום וקביעת החבות במס. מה בין מטרה זו ובין ההליך הפלילי?

מטרתו הפיסקלית של הסעיף יוצרת כפייה על נישום מתוך הנחה שבלא עזרתו ושיתוף הפעולה מצדו יתקשה פקיד השומה לקבוע את הכנסתו. מאחר וגביית מס הינה אחת ממטרות השלטון ומהווה צורך חיוני למימון פעילותו נדרש המחוקק להבטיח רעיון זה בדרכים שונות, בין היתר בדמותו של סעיף 135 לפקודה. אולם, אין הדברים אמורים בכל האמור להעמדה לדין פלילי של נישום בגין עבירות שהתגלו במהלך חקירתו שאז עקרונות שונים הם אלו העומדים בבסיס הליך כאמור.

ראשית יש להבחין לענין זה בין העמדה לדין פלילי מכח הוראת סעיף 216(2) לפקודה בגין אי מילוי דרישה מדרישות סעיף 135 לבין העמדה לדין פלילי בגין עבירה שהתגלה לאור ראיות שהושגו מכח סעיף 135.

מטרתו של סעיף 216(2) הינה להבטיח את מילוי הוראות הפקודה ובהן הוראת סעיף 135. באם נקבע כי מכוח הסעיף מחוייב נישום למסור ידיעות ומסמכים שברשותו אף מקום בו יש בהם כדי להפיל, הרי אי מסירתם מהווה עבירה כאמור בסעיף 216(2) והנישום יהא צפוי בגין מחדלו למאסר, לקנס או לשניהם גם יחד.

קובע השופט ברנזון בפס"ד קרייתי<sup>(14)</sup>:

**"לא יתכן שהידיעות תשארנה חסויות בפני הגשה לבית משפט כנגד האדם שמסר אותן, שאילו היה הדבר כן היה זה מאפשר או מקל על מסירת ידיעות לא נכונות ללא חשש ובכך היתה מטרת החוק מושמת לאל".**

נראה כי השופט אינו מבחין בין עבירה כאמור בגין אי מסירת הידיעה לבין עבירה המתגלית על סמך עדותו של הנישום. סעיף 216(2) בא להבטיח שיתוף פעולה מצד הנישום ויש בו כדי להרתיעו מהעלמת ידיעות ומסמכים או לחילופין ממסירת ידיעות כוזבות.

באם מחד גיסא יסרב הנישום לשתף פעולה או אם מאידך גיסא מקום בו שיתף פעולה אולם הוכח כי העדות שמסר אינה נכונה הרי צפוי הוא לעונש הקבוע בסעיף 216(2) שאז הידיעות שמסר או נמנע מלמסור ישמשו כראיה כנגדו בהליך לפי סעיף 216(2).

העובדה שנישום צפוי לעמוד לדין פלילי בגין עבירה המתגלית על סמך עדותו או חקירתו ע"י פקיד השומה אין בה כדי לשמש תמריץ עבורו לשתף פעולה ולמסור פרטים נכונים. ההיפך היא הנכון, דווקא מקום בו מוקנית לנישום חסינות משימוש בעדותו בהליך פלילי כנגדו יש בה כדי לשמש תמריץ עבורו למסור ידיעות ומסמכים שישקפו הכנסתו נכונה. בכך תוגשם מטרת סעיף 135 בצורה יעילה יותר.

**שנית**, כפי שציינו יש להבחין בין הרעיון הפיסקלי הגלום בסעיף 135 לבין העקרונות העומדים מאחורי העמדה לדין פלילי בגין עבירות שהתגלו במהלך חקירתו של נישום. מטרתה של ענישה היא מניעתית חינוכית ואין בינה ובין צרכיו הפיסקלים של השלטון ולא כלום. במיוחד אמורים הדברים לענין עבירה שאין בינה ובין ההוראות הפיסקליות בחקיקה הישראלית ולא כלום.

על עבירות עונשיות בכללן יש להחיל את העקרונות העונשיים הכלליים ככלל וזכות השתיקה בפרט. לדעתנו מן הראוי לשמור על הפרדה זו ולהמנע ככל הניתן מערבוב התחומים הקיים כיום לפיו ממטרתו הפיסקלית של החוק הסיק בית המשפט על בטול זכות השתיקה של הנישום בלא שהדבר נקבע במפורש בסעיף 135 או בסעיף 216(2).

בפס"ד קריית(15) קובע השופט הלוי:

**"אילו ניתן לאזרח חסיון לסרב להשיב על שאלות העלולות להפילו בעבירה על פי הפקודה היה החסיון פוגע לא רק בהוכחת העבירה במשפט הפלילי (זה תפקידו של החסיון) אלא גם בביצוע מטרתו הפיסקלית של החוק".**

לדעת השופט שתי אפשרויות קיימות לפרוש הסעיף. האחת המאפשרת לפקיד השומה להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם וכתוצאה לקבוע ולגבות את המס ובמקרה גילוי עבירה פלילית להעביר את החומר ליועץ המשפטי לצורך נקיטת הליכים פליליים; או פירוש המאפשר לנישום לשמור על זכות השתיקה ובכך לסכל את מטרת החוק ואפשרות גביית המס. מבין אלו מעדיף השופט את הפירוש הראשון.

אמנם נכון הוא כי השופט עומד על ההבחנה שבין ההליך הפלילי והאזרחי ואולם לדעתנו אין הוא מייחס חשיבות ראויה להבדל זה. נאלצים אנו לחלוק על קביעתו של השופט כי רק שתי דרכים ישנן לפרש את הסעיף, דרכים שמתוך השוואה ביניהן מתחייבת העדפת הראשונה.

דרך פרשנות שלישית ונאותה הוצעה לאחרונה בפס"ד זילברברג(16). המערער, אזרח ישראלי המתגורר בשווייץ, הורשע בבית המשפט המחוזי בשתי עבירות על סעיפים 12(ב) ו-17(ב)(2) לחוק הפיקוח על המטבע (הקובעים הוראה הדומה במהותה להוראת סעיף 135) על סדרב בשתי הזדמנויות שונות למסור ידיעות שהיו ברשותו על כספי ישראלים המוחזקים בשווייץ.

עפ"י גישת המערער רשאי הוא שלא להשיב על השאלות שנשאל בעת החקירה המשטרית משום שיש בכך הפללה עצמית והוא זכאי להעלות את טענת החסיון.

קובע השופט לזין בעמ' 493:

"חיובו של אדם למסור מידע ולהשיב על שאלות העלולות להפיל או עלולות להזיק לעניינו פוגע לכאורה בזכותו היסודית של אדם לשמור על שתיקה ולאצור את המידע המצוי בידו - בקירבו. במקרים כגון דא, משבא בית המשפט לפרש הוראות חוק הנוגעות לסוגיה זו, ולזכות מעין זו, שומה עליו לשוות לנגד עיניו כלל מקובל עלינו, והוא, שבבואנו לפרש הוראה שבדין, יש להמנע, ככל הניתן, מלפרש את ההוראה כך שיהיה בה כדי לפגוע בזכות יסוד של האדם. כל זאת, כל עוד פרשנות זו איננה מתחייבת מלשונו הברורה של החוק באותו ענין: הרי מצויים אנו תמיד לכוון למטרת המחוקק ולתכלית שביקש להגשים. לפיכך, הרצון המובן להעדיף פרשנות המגינה על זכות יסודית של אדם לא יכול לגבור על דברו המפורש של המחוקק".

לדעת השופט שלוש אפשרויות קיימות לפרוש ההוראה בחוק הפיקוח על המטבע המחייבת נחקר למסור מידע:

א. "הנחקר חייב להשיב, והדברים שאמר יוכלו להיות מובאים כראיה נגדו, אפילו יש בהם כדי להפיל. אם יסרב להשיב - תופעל כנגדו סנקציה עונשית" (זו האפשרות בה תומך השופט הלוי בפס"ד קריית).

נקודת המוצא ממנה יוצא השופט הינה ביטול תקנה 11(4) לתקנות ההגנה (כספים) שקבעה "כל ידיעה שנמסרה על ידי אדם מתוך מילוי אחר הוראות התקנה מותר לתיתה כראיה נגדו ואפילו יש בה כדי להפילו".

עתה משבוטלה התקנה, ולאור סעיף 47(ב) לפקודת הראיות, החל על כל העבירות הפליליות, במידה ואין דברים סותרים בחיקוק מסויים, פוסל השופט פרשנות זו.

ב. הנחקר רשאי לשתוק, לסרב להשיב ולמסור מידע, וחרף זאת שום סנקציה לא תופעל כנגדו.

לאור לשונו הברורה של החוק דוחה השופט אפשרות זו.

ג. הפרשנות השלישית אותה מציע השופט (פרשנות שאינה מוזכרת בפסק דין קרייתי) והיא המתקבלת על דעת השופט היא "שהנחקר חייב אמנם להשיב לשאלות המוצגות לפניו ולמסור את המידע הנדרש ממנו, אפילו ביקש חסיון מפני הפללה עצמית, אולם במקרה כזה, על פי הפרשנות האמורה, אם יציית, כל שייאמר על ידו ועלול להפילו, לא יובא כראיה נגדו בהליך הפלילי. אם יסרב, תופעל כנגדו, בשל סרובו, סנקציה עונשית על ידי החוק".

לדעת השופט פרשנות זו תואמת את לשון החוק ואת כוונת המחוקק, וניתן למצוא לה אחיזה בדין. השופט סוקר את הנימוקים הבאים להצדיק את זכות השתיקה שיש לנחקר וקובע בעמ' 497:

**"מכל האמור לעיל עולה, שיש שצורך באיזון בין האינטרס של הנחקרים להמנע מהפללה עצמית לבין האינטרס החברתי שבהענשת עבריינים. בישראל, בה אין זכות החסיון מעוגנת בחוקה, אין בחסיון יותר ממה שנקבע בחוק. לכן, משקבע המחוקק בחוק הפיקוח על המטבע סנקציה עונשית לנחקר המסרב להשיב לחוקר שהוסמך על פי החוק, הוא גילה דעתו, כי האינטרס שבביצוע חוק זה חשוב במידה כזאת, עד שהוא מצדיק צמצום בזכות הנחקר להמנע מהפללה עצמית".**

עם זאת, כדי לצמצם ככל הניתן פגיעה אפשרית בנחקר, מצויה תרופה המקטינה מאוד את נזקו בשל הפגיעה בחסיון, והיא בכך, כי מרגע שאולץ הנחקר להשיב, לא ניתן להביא דברים אלה כנגדו בהליך פלילי המתנהל כנגדו. כלומר, הנחקר יזכה לחסיון מפני הבאת דבריו שלא להוכחת אשמה בהליך נגדו, דבריו יתקבלו כעדות במשפטם של אחרים ובמקרה שאין חשש להפללה עצמית - גם במשפטו שלו, שכן במקרה כזה שוב לא יעמוד לו החסיון.

מכאן, עולה כי לדעת השופט לוי אין עומדת לנישום זכות שתיקה, אולם כל שיאמר לא ישמש כראיה כנגדו לצורך הליך פלילי.

השופט ג. בך, בדעת מיעוט, נוקט בדרך פרשנית קיצונית יותר. לדעתו קיימות לנישום הנחקר מכוח הוראות חוק הפיקוח על המטבע זכות השתיקה והזכות שלא להפליל עצמו. לכן אין השופט בך מוצא לנכון לדון בשאלת אפשרות השימוש בראיות שהושגו במהלך חקירה כאמור בהליך פלילי נגד הנחקר.

השופט בך קובע בעמ' 518 כדלקמן:

**"קודם כל סבורני כי אין חוק הפיקוח שולל מעד את האפשרות שלא להשיב על שאלות מהטעם שיש בתשובותיו כדי לסבכו באישום פלילי על פי אותו חוק, ומבלי שסרובו זה להשיב יהווה בעצמו עבירה על החוק".**

דעתו זו של השופט נסמכת על ההסטוריה החקיקתית, כוונת המחוקק ונוסחו הנוכחי של חוק הפיקוח על המטבע.

לענין ההיסטוריה החקיקתית מציין כבוד השופט בך כי בעבר קבעו תקנות 11(2) ו-11(4) לתקנות ההגנה (כספים) את חובתו של נחקר למסור ידיעות על פי דרישה. תקנה 11(4) אף הגדילה ושללה במפורש את זכות החסיון בקובעה:

**"... כל ידיעה שנמסרה על ידי אדם מתוך מילוי אחר תקנה זו מותר לתיתה כראיה כנגדו..."**

ואכן, מציין השופט בך כי, בפס"ד הירש<sup>(17)</sup> בעמ' 776 קבע בית המשפט העליון כי טענת החסיון האפשרית העומדת לנחקר הרגיל נשללת לאור לשון התקנה.

בדברי ההסבר להצעת חוק הפיקוח על המטבע, מביע המחוקק דעתו במפורש וקובע:

**"כמו כן אין עוד בחלק המוצע הוראה השוללת את זכות השתיקה של אדם לגבי עובדה העשויה להפיל".**

על טענה זו חזר שר האוצר בדיון שהתקיים בכנסת בקריאה ראשונה ומכאן, לדעת השופט בך, המסקנה החד משמעית הינה שהחוק לא נתכוון לשלול טענת חסיון מפני הפללה עצמית.

ואולם, מציין השופט בעמ' 520: **"מובן שאין בכוחן של ההסטוריה החקיקתית ושל כוונת המחוקק להתגבר על נוסח החוק אם נוסח זה הוא ברור ומפורש".** ומכאן, ששומה עלינו לבחון האם שלילת החסיון הינה מסקנה המתחייבת מנוסח החוק כפי שהוא בא לידי ביטוי בסעיף 17(ב) לחוק הפיקוח. הסעיף קובע:

**"17(ב)2) טרב אדם או נמנע למסור ידיעה מסמך או פנקס שהוא חייב למוסרם אם נדרש לעשות כן.."**

לדעת השופט בך טעה השופט לוי משקבע, כי שלילת זכות השתיקה עולה מנוסח הסעיף. לדעת כב' השופט פירוש כאמור אינו סביר מכמה בחינות:

א. אם פרשנות זו נכונה הרי שאת המלים "שהוא חייב למוסרם" השחית המחוקק לריק.

ב. המדובר הוא בהליך פלילי בו יש לנקוט בפרשנות מצמצמת ומכאן שפרשנותו של השופט לוי אינה מתחייבת מנוסח החוק ואין מקום לאמצה, בסותרה את כוונת המחוקק וההסטוריה החקיקתית. לדעת השופט בך שם השופט לוי את הדגש על מעמדם המיוחד של חוקים פסקלים כמחייבים אפשרות חקירה מיוחדת.

השופט בך קובע בעמ' 521:

**"אינני מזלזל בחשיבות של חוקים אלה: אין גם להמעיט בחשיבותו של הכלל, המעוגן בחוק, לפיו מוענק לנחקר חסיון מפני הפללה עצמית. חסיון זה נקבע בסעיף 47(א) לפקודת הראיות (נוסח חדש)... ובסעיף 22(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות)..."**

השופט מצטט את פס"ד קרייטי(18) שקבע כי בישראל בהעדר חוקה, אין ערובה חוקתית לקיים החסיון, וקובע:

"אלא שגם פרשנות החוק צריכה לעלות בקנה אחד עם מושכלות ראשוניים של השיטה המשפטית. לדעתנו, זכות השתיקה של נחקר באשר לשאלות העוללות להפילי הינה זכות יסודית, שאין מקום לשלול אותה, אלא במקרים בהם עולה במפורש וללא ספק, שזו הפרשנות הסבירה והיחידה של החוק הספציפי הנוגע בדבר".

לענין פרשנותו של השופט לוי בדבר החסיון הקיים לנחקר משימוש בעדותו מכח סעיף 47(ב), קובע השופט בך בעמ' 522:

"נראה לי, עם כל הכבוד, כי סברתו הנ"ל של חברי הנכבד משוללת כל תשתית משפטית. האמור בסעיף 47(ב) מותנה בתחולתו של סעיף 47(א) על מצב נתון, הינו בקיום חסיון לעד מלמסור עדות העלולה להפילי. במקרה כזה, אם בית המשפט בכל זאת מאלץ את העד למסור את המידע המבוקש, מונע סעיף 47(ב) את השימוש באותה ראייה בבית משפט בישראל, כנגד אותו עד. אולם אם אין העד במקרה דנן זוכה לחסיון כלשהוא, כפי שסובר חברי, אזי קשה לראות על פי איזה דין ניתן למנוע את השימוש בעדות שהעד במקרה כזה חייב למוסרה, ומהו הבסיס החוקי לחובת החוקר להסביר לעד, כי הודאתו לא תוכל לשמש ראייה כנגדו בפני בית משפט ישראלי".

כאמור דעתו זו של השופט בך היא דעת מיעוט.

## סיכום

א. לדעתנו, ההלכה הקיימת כיום בפסיקה לענין סעיף 135 לפקודה השוללת מנישום את זכות השתיקה בעת הדיון עם פקיד השומה בעינה עומדת. אולם אותו חלק מהפסיקה לפיה ניתן היה להשתמש בדברי הנישום בעת הדיון לפי סעיף 135 לענין כל הליך פלילי נגדו, אינה נכונה.

דעתנו זו נתמכת בפסק הדין בענין זילברברג(19) כפי שניתן ע"י כב' השופט לוי בדעת הרוב לפיה נשללת מנישום זכות השתיקה, אך מאידך מוענקת לו חסינות משימוש בעדותו כראיה כנגדו בהליך פלילי.

אמנם פסק דין זילברברג עניינו חוק הפיקוח על המטבע, ולא סעיף 135 לפקודה, אולם לדעתנו לא ניתן שלא להחיל מסקנות בית המשפט לעניין פקודת מס הכנסה בכלל, ולענין סעיף 135 בפרט (זאת על אף שבעמ' 498 נוטה כב' בית המשפט לסייג את ההלכה לעניין סעיף 135).



ב. כפי שציינו, אין סעיף 135 קובע סנקציה פלילית והוא בעיקרו סעיף שהוחק למטרה פיסקלית, קרי עזרה בגביית המס.

מאידך, סעיף 216(2) הקובע סנקציה פלילית על אי מלוי הוראות סעיף 135, הינו סעיף עונשי לכל דבר ובהעדר הוראה מפורשת בו, השוללת זכות אי ההפללה העצמית הרי סעיף 47(ב) לפקודת הראיות חל אף על נחקר מכח סעיף 135 לפקודה.

לדעתנו תואמת פרשנות זו את מטרת המחוקק וכוונתו, שכן, הוראת סעיף 135 אין עניינה בסנקציה העונשית שתוטל על נישום או בשימוש בעדויות מכוחה למטרות העמדה לדין פלילי. לצורך כך שומה עלינו לפנות אל הוראות בחוקים אחרים ובהם סעיף 47(ב) לפקודת הראיות (נוסח חדש).

יש להעיר כי פירוש הסעיף בצורה זו יש בו כדי למלא אחר כוונת המחוקק בצורה יעילה יותר שכן, כפי שצויין, נישום הנהנה מחסינות כאמור, יושיט עזרה מלאה לפקיד שומה לצורך ברור הכנסתו האמיתי החייבת במס.

בפסק דינו, בסופו, נוטה השופט לויין לסייג את תחולת ההלכה לענין סעיף 135 ואולם דבריו אלו שנאמרים באמרת אגב, נראה כמכוונים לפסיקת בית המשפט הישנה יותר מלהגיון ולמטרה מאחורי הסעיף.

ג. נראה כי בתי המשפט נקטו מדיניות הגנה יתרה על זכות השלטון המעוגנת בסעיף 135 וזאת באמתלת מעמדם של חוקים פיסקלים וחשיבותם (וראה דברי השופט לויין לענין זה).

ואולם לדעתנו יש לנקוט בפרשנות אותה מציע השופט לויין גם לענין סעיף 135 לפקודה, שכן דרך זו אכן משלבת בתוכה את הגשמת מטרת סעיף 135 במלואה מחד גיסא והגנת הנישום מפני הפללה עצמית מאידך גיסא. אין הגיון בקביעה שמטרת המחוקק הפיסקלית מצריכה לצורך הגשמתה אף העמדה לדין פלילי.

ד. דרך פרשנות אחרת מציע השופט בך ולפיה אין לראות בזכות השתיקה כנשללת מנחקר מכוח הוראות חוק הפיקוח על המטבע. על אף שדעתנו זו הינה דעת מיעוט, הרי נמצאנו למדים לאחרונה על שינוי בעמדת פרקליטות המדינה המאמצת את דעת המיעוט של השופט בך בכל האמור לזכות השתיקה וחלותה על נחקר מכח הוראות חוק הפיקוח על המטבע. המדובר הוא בד"נ זילברברג<sup>(20)</sup> שבו, ברוב של ארבעה שופטים, כנגד דעתו החולקת של השופט לויין, זיכה בית המשפט את הנאשם מכל ההאשמות שיוחסו לו, מנימוקים טכניים בעיקרם.

אמנם פסק הדין אין בו כדי לשנות את ההלכה שנקבעה בפסק הדין הקודם ואולם מציין השופט ת. אור בעמוד 11 לפסק הדין:

**"לאור מסקנתי כאמור פטור אני מלדון בשאלות האחרות שבמחלוקת בין הצדדים, אלו הנוגעות לטענת החסיון בפני הפללה עצמית ולהגנת "הצורך".**

עם זאת, רואה אני להוסיף הערה הקשורה בשינוי עמדה מצד המדינה בכל הנוגע לטענת המבקש בדבר חסיון מפני הפללה עצמית.

אחד מנימוקי המדינה בהליכים הקודמים כנגד תחולתה של ההגנה האמורה היה שחוק הפיקוח לא שינה את המצב המשפטי ששרר על פי תקנה 11(4) לתקנות ההגנה (כספים) 1941, ושכל מקום, אין עומד לנחקר לפי חוק הפיקוח החסיון בפני הפללה עצמית...

בטעון בכתב שבפנינו, הודיעה המשיבה, ש"לאחר עיון מחדש בעמדתה ובהתחשב במכלול ההנמקות שהובאו בענין זה בפסק דינו של השופט בך, אין המשיבה חולקת עוד בענין זה על עמדת העותר", דהיינו שעומדת לנחקר לפי חוק הפיקוח הזכות לסרב להשיב לשאלות בשל שהתשובות עלולות לסבכו באישום פלילי על אותו החוק, מבלי שהסירוב יהווה עבירה על החוק".

יש להניח כי עמדתה זו של הפרקליטות תחול אף בכל האמור לסעיף 135. ומכאן, שיש לקוות שבעתיד תוקנה גם לנישום הנחקר מכוח סעיף 135 זכות שתיקה.

בפסק דינם של השופטים לויין ובך נמנעים הללו מלשוב ולדון בסוגיה האמורה והם מסתפקים בציון הערה כי דבקים הם בעמדתם כפי שזו הובאה בפסק הדין הקודם.

פרשנותו המקלה של השופט בך ניתנת אף היא ליישום לעניין סעיף 135 לפקודה, וזאת מהנימוקים הבאים:

1. השופט בך מנתח כאמור את ההסטוריה החקיקתית שמאחורי סעיפי חוק הפיקוח על המטבע ומסיק שמאחר ובוטלה ההוראה ששללה מפורשות את זכות השתיקה וזכות אי הפללה העצמית של נאשם, שוב אין לקבוע סייגים לתחולתו.

לענייננו מעולם לא נקבעה בפקודת מס הכנסה הוראה הדומה להוראת סעיף 11(4) לתקנות ההגנה (כספים). נראה כי מחוקק הפקודה לא ביקש מעולם לשלול את זכות השתיקה בדרך שעשו זאת בתי המשפט. לו רצה המחוקק לעשות כן היה קובע הוראה בנוסח תקנה 11(4) כאמור.

לדעתנו שגו בתי המשפט כשנטו לשלול זכויות נחקרים בלא הוראה מפורשת וזאת מכח מדיניות שיפוטית.

יש לשוב ולהזכיר כי דעת שני השופטים בפסק דין זילברברג<sup>(21)</sup> אליהם הצטרף בהסכמה השופט וינוגרד, היתה כי זכות השתיקה הינה זכות יסודית שרק בקיום הוראה מפורשת, שאינה מטילה ספק, יש לשללה.

2. דברי השופט בך באשר לתחולת זכות השתיקה לענין חוק הפיקוח על המטבע יפים אף לענין פקודת מס הכנסה.

בדומה לסעיף 17(ב)2 לחוק הפיקוח על המטבע קובע סעיף 216 רישא לפקודה:

**אדם אשר בלי סיבה מספקת...**

(1) ...

(2) **לא התייצב, כפי שנדרש לכך בהודעה לפי פקודה זו, או שהתייצב אך לא השיב לשאלה שנשאל כדין.**

סעיף 135 מטיל חובה על נישום לשתף פעולה במהלך חקירתו אולם סעיף 135 הינו סעיף מסגרת שאין בו כדי ללמדנו על היקפה של חובה זו. לצורך בחינת היקף החובה, שומה עלינו לפנות אל הסעיף העונשי המטיל עונש בגין אי מילויה, קרי סעיף 216.

בהתייחסו לסעיף 17(ב)2 לחוק הפיקוח על המטבע קובע השופט בך כי נקיטה בפרשנות המחייבת בצורה החלטית נישום לדבר תביא למסקנה שהמחוקק במונח "שהוא חייב למוסרן" השתית מילותיו לריק.

הגיון זה קיים לדעתנו אף בכל האמור לסעיף 216 רישא הקובע "אדם אשר בלי סיבה מספקת..." לדעתנו יש בזכות השתיקה המוקנית לנישום מכח הוראות הדין הכללי בכדי להוות סיבה מספקת לצורך הסעיף.

לענין זה מן הראוי לזכור את דברי השופט בך: "אינני מזלזל בחשיבות של חוקים אלה: (חוקים פיסקלים - הערת המחבר). אין גם להמעיט בחשיבותו של הכלל, המעוגן בחוק, לפיו מוענק לנחקר חסיון מפני הפללה עצמית."

מכל האמור עולה לדעתנו כי זכות השתיקה מוקנית אף לנישום הנחקר מכח סעיף 135 אך גם אם אין זכות השתיקה מוקנית לו, הרי שמכח סעיף 47(ב) לפקודת הראיות יש להקנות חסיון לדבריו שנאמרים במהלך החקירה ואין להשתמש בהם כנגדו במהלך הליך פלילי המוגש כנגדו.

ה. לבסוף ברצוננו לציין כי למרות וכפי שראינו מתנגד השופט בך לפרשנותו של השופט לוין לעניין סעיף 47(ב) לפקודת הראיות [נוסח חדש], בקובעו כי דרך פרשנות זו מעוררת קשיים וסתירות פנימיות, הרי לדעתנו ניתן ליישב סתירות אלו בשתי דרכים:

דרך פרשנות ראשונה לפיה, מאחר וניתן לראות בסעיף 135 סעיף השולל את זכות השתיקה המוקנית לנחקר, מכח הוראות הדין הכללי, הרי שכתוצאה משלילת החסיון המוקנה לנחקר ברגיל, ניתן להחיל, מכח היקש, את סעיף 47(ב) לפקודת הראיות, היינו, הפללתו העצמית של נישום לא תוכל לשמש כעדות נגדו.

דרך פרשנות שנייה אפשרית, והעדיפה עלינו, מסתמכת על לשונו של סעיף 52 לפקודת הראיות הקובע "הוראות פרק זה יחול הן על מסירת ראיות בפני בית משפט ובית הדין והן על מסירתן בפני רשות, גוף או אדם המוסמכים על פי הדין לגבות ראיות. במקום שמדובר בפרק זה "בבית משפט" - גם בית דין, גוף או אדם אחר כאמור במשמע".

לענייננו יש לראות בפקיד שומה משום בית משפט כמשמעותו בסעיף 47(ב) לפקודת הראיות.

מכאן שפקיד השומה בחייבו את הנישום לשתף פעולה ולהפיל את עצמו שולל ממנו עקב כך את החסיון המוקנה לו בסעיף 47(א). שאז, לפי הוראות סעיף 47(ב) לפקודת הראיות, מוקנת לנאשם חסינות משימוש בראיות בהליך פלילי כנגדו.

### הערות שוליים

1. ע"פ 196/85 זילברברג נ' מ"י, פ"ד מד(4) 485.
2. א. הרנון, דיני ראיות, תשל"ז 1977, 88.
3. פרופ' ליבאי, "חקירת חשוד והחסיון מהפללה עצמית", הפרקליט כט 92.
4. ע"פ 232/55 היועמ"ש נ' גרינוולד, פ"ד יב 2017, 2078.
5. ת"פ (ת"א) 656/71 מ"י נ' זיידל, פסמ תשל"ד (א) 292.
6. ע"פ 143/73 מ"י נ' זיידל פ"ד כח(2) 19.
7. ע"פ 242/63 קרייתי נ' היועמ"ש פ"ד יח(3) 477.
8. ראה הערה 6.
9. ע"פ 524/72 מ"י נ' פוקה הירש פ"ד כד(2) 776.
10. ראה הערה 7.
11. ראה הערה 9.
12. ראה הערה 6.
13. מן הראוי להעיר כי פסק הדין המנחה בסוגיה, פסק דין קרייתי ניתן טרם קיבלה זכות השתיקה גושפנקא חוקית ע"י תיקון לפקודת העדות והוספת סעיף 5(ב). ראה חוק לתיקון דיני הראיות, תשכ"ח-1968.
14. ראה הערה 7.
15. ראה הערה 7.

- .16 .ראה הערה 1.
- .17 .ראה הערה 9.
- .18 .ראה הערה 7.
- .19 .ראה הערה 1.
20. דנ"פ 3898/90 זילברברג נ' מ"י (טרם פורסם).
- .21 .ראה הערה 1.