

שומה שבשתיקה

איך הרגה פקודת מס הכנסה את זכות השתיקה בהליך הפלילי

< חיים גבאי

פקיד השומה רשאי להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח יד, לבדוק את כל המסמכים, רשומות ותעודות אחרות, ולד-רוש הסברים מבעלי העסק. הוא יכול לחייב את הנישום לגלות היכן מצויים פנקסי החשבונות או מסמכים אחרים, להיכנס למקום הימצאם, לבדוק אותם ולדרוש הסברים מהנישום – והלה חייב לספקם.¹²

לפקיד השומה יש סמכות של "חקירה אזרחית"¹³, החלה לא רק לגבי הנישום עצמו, אלא גם לגבי כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום, לצורך גיבוש הראיות בעניין הכנסתו של הנישום.¹⁴ וכך נאמר בפקודה:

"רשאי פקיד השומה להזמין כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום והיכול, לפי דעתו, להעיד בעניין ההכנסה, שיתייצב לפניו ולח-קור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ולד-רוש מאדם כאמור למסור לו מסמכים הנוגעים לאותה הכנסה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המור-עסק בעניינו על יסוד של מהימנות אישית לא ייחקר אלא על פי דרישתו של הנישום וכן לא יחקור פקיד השומה מיזמתו הוא את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו".

פקיד השומה רשאי לדרוש מידע מבעל עסק או משלח יד בעניין קשריו העסקיים עם ספקיו, לקוחותיו ואחרים. הדרישה אינה חייבת להתייחס לנישום מסוים וניתן לאסוף מידע על נישומים שונים לצורך שומה או מודיעין, פרט כמובן לסייגים לגבי עורכי דין, רופאים ופסיכולוגים.¹⁵

סעיפים אחרים המסמיכים את פקיד השומה להשיג ידיעות ומסמכים מצדדים שלישיים מצויים בפרק ב' לחלק ח' בפקודת מס הכנסה. לדוגמא: פקיד השומה רשאי לדרוש מנישום שהוא מעביד, דוח בדבר זהותם של עובדיו ובדבר התשלומים והקצו-בות שנתן להם.¹⁶

בספרות העיונית³ ובפסיקה⁴ נמתחת ביקורת רבה על היקפה של זכות השתיקה והשימוש שנעשה בה בידי עבריינים. הבי-קורת מתחדדת בעיקר על רקע השימוש הגובר בזכות זו בידי אישי ציבור⁵. הביקור-רות מתמקדות בתועלת בזכות זו והנחיצות לשמר אותה.

לעומת זאת טענו אחרים, שלא רק שיש לשמור על קיומה של זכות השתיקה, אלא שיש לשפר את ההגנה שנותן לה המשפט הישראלי⁶. יש שהוסיפו, כי זכות השתיקה היא "מלכת זכויות הנאשם", ולדעתם "חפים מפשע הורשעו כי לא שתקו ודיברו שטויות במשטרה".⁷

הכל יסכימו בוודאי, שעל אף היותה שלד-כות זו יסוד מיסודותיו של המשפט בישראל, הרי שבכל הנוגע ליחסן של רשויות המס לני-שום וליחסי הגומלין ביניהם, זכות השתיקה נפגמת עד שלעיתים נדמה, כי אינה קיימת. הנישום נדרש לעיתים תכופות להופיע במשרדי שלטונות המס, למסור מסמכים ולהשיב על שאלותיהם של פקידי המס – ותשובותיו עלולות להפיל. סירוב לענות מהווה עבירה הן על פקודת מס הכנסה⁸ והן על חוק מס ערך מוסף.⁹

סמכויות החקירה הנרחבות של פקיד השומה

ההוראה המרכזית בעניין סמכויותיו של פקיד השומה להשיג ידיעות מהנישום ולד-רוש ממנו שיתוף פעולה מלא, מצויה בסעיף 135 לפקודת מס הכנסה.¹⁰ פקיד השומה מוסמך לדרוש מהנישום כל דוח שיצוין בהודעתו, להתייצב לפניו ולמסור לו את כל הפרטים הדרושים, ובכלל זה פנקסים, מסמ-כים, תעודות ודוחות שפקיד השומה יראה בהם צורך.¹¹

החסיון מפני הפללה עצמית נתפס כאחת מזכויות האדם בכלל וכחלק מהזכות להליך הוגן בפרט. זכות זו, הנזכרת בחוקים השונים¹, מאמצת את הגישה לפיה אסור לאלץ אדם להעיד נגד עצמו, שכן כל אדם הוא חף מפשע אלא אם כן הוכח אחרת.² במשפט הישראלי נהוג להבחין בהקשר זה בין חשודים ונאשמים לבין עדים. בעוד

רק בסיומה של החקירה האזרחית מתקבלת התמונה הכללית, ואם נוכח פקיד השומה, כי נעברה עבירה על פקודת מס הכנסה, ובעיקר עבירה מסוג פשע, חייב הוא להעביר את ממצאיו לפקיד השומה לחקירות. הלה בוודאי ישתמש בראיות ובממצאים במישור האזרחי גם לחקירה הפלילית

שלחשודים ונאשמים הגנת החיסיון מקיפה יותר ומגיעה עד כדי זכות שתיקה מוחלטת בחקירה ובבית משפט, לעדים ההגנה מצומצמת ומוגבלת יותר והם אינם זכאים לזכות שתיקה מוחלטת. ההגנה מוקנית לעדים רק מפני תשובות אשר יש בהן כדי להעמידם בסכנת אשמה פלילית.

ד"ר חיים גבאי,
פקיד שומה חולון ובתיים

חקירות בולטות של רשות המיסים, 2008

היקף החשדות	היישוב	עיסוקו של הנישום
19 מיליון שקל	בני ראם, חולון	מסחר בכלי רכב
11 מיליון שקל	יקנעם עילית	עבודות בנייה
10 מיליון שקל	תל-אביב	מכירת כרטיסי חיוג
6 מיליון שקל	ירושלים	קבלנות בניין וכוח אדם
6 מיליון שקל	מבשרת ציון	קבלני בניין
מיליוני שקלים	בני ציון	עבודות גינון ציבוריות
3 מיליון שקל	מגדל שמש	בנייה וחקלאות
2.7 מיליון שקל	ירושלים	קבלנות שיפוצים
2.3 מיליון שקל	חיפה	בעלי חברה לשיפוצים
2.3 מיליון שקל	באקה אל-ערבייה	קבלנות בניין וכוח אדם

לדין, אולי אף בעבירה חמורה יותר. שאלות אלו ואחרות מקבלות משנה תוקף על רקע שיתוף הפעולה בין רשויות המס לבין רשויות האכיפה השונות, ובעיקר על רקע שיתוף הפעולה בין המשרדים האזרחיים לבין המחלקות העוסקות בפלילים ברשות המיסים עצמה.

יחסי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי

סמכויות האכיפה הנתונות לשלטונות המס מופעלות בידי שני פקידי שומה שונים: האזרחי והפלילי. לפקיד השומה האזרחי מוקצת נית הסמכות ל"חקירה אזרחית" שהוזכרה לעיל.²⁷ פקיד השומה לחקירות הוא פקיד שומה רגיל, שבנוסף הוקנו לו סמכויות חקירה פליליות בדומה לאלו שבידי קצין משטרה.²⁸

שלטונות המס מדגישים, כי אין סיבה מעשית או חוקית המונעת טיפול מקביל במישור האזרחי ובמישור הפלילי. לשיטתם, טיפול במקביל יביא להגברת ההרתעה וליתר ציות מצד הנישומים. בנוסף, ניתוק הטיפול האזרחי מהטיפול הפלילי או עיכובו, יביא לכך שחשוד בפלילים ייצא נשכר בשל התארכת הטיפול הפלילי.

לפיכך, שלטונות המס מנחים את עובדי

של פקיד השומה או שיימנע משיתוף פעולה עימו?

פקודת מס הכנסה מאפשרת לפקיד השומה להפעיל סנקציות אזרחיות-עונשיות, החל מהטלת קנסות וכלה בקביעת שומות לפי מיטב השפיטה. הסנקציה הקשה ביותר מצויה בפרק העונשין (חלק י"א לפקודת מס הכנסה): עונש של שנת מאסר למי ש"לא התייצב כפי שנדרש לכך בהודעה לפי פקודה זו או שהתייצב אך לא השיב לשאלה שנשאל כדן".²⁴

ומה קורה אם נישום נדרש על ידי פקיד השומה לספק מסמך כלשהו או להשיב לשאלה מסוימת, ויש בכך כדי להפליל את עצמו?

לדוגמה: בדוח השנתי חייב הנישום להצהיר על כל הכנסותיו, ואילו העלמת הכנסה כלשהי מהדוח עלולה לגרור עונש של שבע שנות מאסר.²⁵ כיצד ינהג אדם, כאשר בין הכנסותיו קיימת כזו שדיווח עליה יסגיר פעילות בלתי חוקית? האם יכול הנישום להשמיט הכנסה זו מהדוח, תוך שהוא נתלה בטענת החיסיון מפני הפללה עצמית?

בדומה, נשאל לגבי אדם שנדרש להגיש הצהרת הון, והצהרה על פריט מסוים עלולה להפלילו. האם רשאי הוא להשמיט פריט זה מהצהרת הון? אם ישמיט – עלול הוא לעמוד לדין בגין הגשת הצהרת הון כוזבת.²⁶ אם ידווח – הוא חושף את עצמו להעמדה

הוראה אחרת מסמיכה את פקיד השומה לדרוש דוח על הכנסה המתקבלת או המשרת לתמת לאחר. אין חשיבות למעמדו המשרתי של אותו אדם והוא יכול להיות אפוטרופוס, מתווך, נאמן, שליח וכדומה. רשימה זו מרחיבה את מגוון האנשים שפקיד השומה יכול להפעיל כלפיהם את סמכותו.¹⁷

סעיף אחר מסמיך את פקיד השומה לדרוש פרטים מדייר או ממי שעושה שימוש במבנים, קרקע או בניין תעשייתי, בדבר בעלי המבנה או הקרקע, שמו, מענו ודמי השכיר. רות.¹⁸ סעיף נוסף מסמיך את פקיד השומה לדרוש מבעל בית מלון או מוסד את שמות המתגוררים או הדיירים.¹⁹

הוראה מעניינת אחרת מאלצת אדם לדווח לשלטונות המס על הסכם עבודה לתשלום נטו. היא חלה הן על המשלם והן על המקבל, ואף היא מספקת מקור מידע חיוני לפקיד השומה.²⁰

הוראות משלימות מאפשרות לפקיד השומה לדרוש מילואים או תוספות לדוחות שהגיש הנישום,²¹ וכן לדרוש העתק של כתב תביעה שמגיש אדם לבית המשפט כאשר זו מתבססת על גובה הכנסתו.²²

סעיף נוסף בפקודה מסמיך את פקיד השומה לפנות גם לרואה החשבון של חבר בני אדם או אגודה שיתופית, אשר ערך ביקורת על הדוחות הכספיים ואישר את המאזנים, בכדי שזה ימסור דוח מפורט על היקף הביקורת ועל ממצאיה.²³ בכך יכול פקיד השומה לחזור לחזרי חדריו של הנישום ולקבל את הביקורת וממצאים שעלו במהלכה, אשר ישמשו לביסוס קביעותיו באשר להכנסותיו.

הנה כי כן, פקודת מס הכנסה מעניקה לפקיד השומה מגוון סמכויות להשגת ידיעות מגורמים שונים, במטרה לאפשר את גביית המס ולהבטיח נשיאה שוויונית בנטל המיסים. חלקן מופעלות כלפי הנישום עצמו וחלקן כלפי צד שלישי אשר יש לו מידע אודות הנישום, עסקי, הכנסותיו וכל פרט אחר היכול לסייע לפקיד השומה לאמוד את הכנסתו.

דינו של מי שמסרב להשיב לפקיד השומה

מה יהיה דינו של אדם שסירב לדרישותיו

הוראת הביצוע קובעת שבמידת הצורך, או אם מתבקשות השלמות לצורך הטיי-פול הפלילי, יסתייעו עובדי החקירות בפקיד השומה האזרחי בו מתנהל התיק וישקלו במשותף את הצעדים הדרושים לצורך ביצוע ההשלמות, ההשלכות והממצאים לגבי המשך הטיפול.³¹

יחד עם זאת, הוראת הביצוע ערה לקונפליקט הקיים בין הטיפול האזרחי לטיפול הפלילי. היא קובעת: "אם חושש הנישום במהלך הטיפול השומתי מ'הפלה עצמית' עקב השומה המוסכמת, יש אפשרות לציין על גבי ההסכם, כי הסכם זה ישמש אך ורק לצורך השומה האזרחית".³²

עיון מעמיק בהוראת הביצוע מלמד, כי התייחסות זו עונה רק לחלק צר של הדילמה – לחלק הפשוט שלה. ההוראה מתייחסת לשלב בו התגבשו ממצאים מחשידים במש-רדי פקיד השומה לחקירות, והללו מועב-רים לטיפולו של פקיד השומה האזרחי במי-שור השומתי במקביל למישור הפלילי. כאן נדרשת התייחסותו של הנישום לממצאים – התייחסות שיש בה בכדי להפילו.

אולם, הוראת הביצוע אינה מתייחסת לשלבים שקדמו לפתיחה בחקירה פלילית, שהתבססה בין היתר על פרטים שמסר הני-שום לפקיד השומה האזרחי על פי חובתו.

הוראת הביצוע אינה עונה על קושי נוסף והוראותיה אף מחמירות אותו, קושי המת-רחש תדיר: כאשר מתבקשות מפקיד השומה האזרחי השלמות או בדיקות טרום-חקיר-תיות, אשר יש בהן בכדי להפיל את הני-שום. השלמות אלה יכולות ללוש צורה של דרישת מסמכים או נתונים שיפריכו או יאר-שו את החשד, או הצהרת הון שתעיד על השמטת פריט.

יוצא, איפוא, כי יחסי הגומלין בין יחי-דות המס השונות, גורמים לכך שכל מידע שמוסר הנישום בפקיד השומה האזרחי ואשר לא חלות עליו הוראות הדין הפלילי בדבר אזהרה וזכות השתיקה, עובר או אמור להיות מועבר לפקיד השומה לחקירות ויכול לשמש נגדו בהליך פלילי.

היו מי שחששו, כי בלא אזהרה עלול פקיד השומה האזרחי להפוך בעקיפין לידו הארוכה של פקיד שומה לחקירות, ובכך לעקוף את זכות השתיקה בעבירה פלילית.³³



ברוב פסקי הדין הגיע בית המשפט למסקנה, כי באיזון שבין הכפייה המצויה בחוק, על פיה על אדם להשיב על שאלותיו של פקיד השומה האזרחי בכדי להגיע לידיעה מלאה על הכנסתו, לבין זכותו לסרב לענות לשאלות בתשובות שעלולות להפילו - תיסוג זכותו להימנע מהפלה עצמית

דיהן לטפל במקביל בתיקו של הנישום בכל התחומים.²⁹ לפי הוראת הביצוע בנושא זה, פקיד השומה האזרחי יעביר לפקיד השומה לחקירות או לרפרנט מטעמו את כל החש-דות והממצאים שהתגלו תוך כדי הטיפול האזרחי בתיק.

הוראת הביצוע אינה מבחינה, ובצדק, בין המידע המפליל שהגיע ממקורותיו של פקיד השומה, כמו הצלבה עם ספקים, לקר-חות, או מאגרי מידע, לבין מידע שהיה על הנישום עצמו למסור על פי הפקודה – מידע מפליל שלא הוזהר לגביו, כי מסירתו תביא להפללתו.

הוראת הביצוע מנחה עוד, כי "עובדי פקיד שומה חקירות רשאים, במסגרת תפקידם לגילוי עבירות וחשיפתן, לדלות ולקבל מידע מפקיד השומה (האזרחי) וממחלקות אחרות באגף לגבי כל נושא הקשור לחיקי נישומים".³⁰

רות הון. לטענתו, הצהרות ההון אינן קביעות כראייה, בהיותן התוודויות במובן סעיף 9 לפקודת העדות. עוד טען, כי הצהרות ההון לא ניתנו מרצונו החופשי ומשום כך אינן קבילות כראייה נגדו.³⁷

בית המשפט מתח את השאלה והציב במרכזה את הדילמה המשפטית, האם אדם יפליל את עצמו על ידי הודאת אמת בעבירה שביצע, או יבצע עבירה חדשה על ידי סירוב להעיד או על ידי מתן עדות שקר.³⁸

דילמה זו כוללת את השאלה המשפטית, האם אמנם החוק כופה עד כדי חיוב להשיב לשאלה שיש בה משום הפללה עצמית, או אולי עומד לנחקר חיסיון, היינו: הזכות לסרב להשיב על שאלות שהתשובה עליהן עלולה להעמידו בסכנת אישום פלילי.³⁹

בית המשפט הדגיש, כי לפי המשפט המקובל, רשאי נחקר לסרב להשיב על שאלה, שאלמלא כן – היה מחובתו לתת עליה תשובת אמת. עוד הוא קובע, כי "אין בישראל כל ערובה חוקתית לחיסיון מפני הפללה עצמית, והמחוקק בן חורין לבטלו או לשוללו".⁴⁰

בית המשפט מגיע למסקנה, כי באיזון שבין הכפייה המצויה בחוק,⁴¹ על פיה על אדם להשיב על שאלותיו של פקיד השומה האזרחי בכדי להגיע לידיעה מלאה על הכנתו, לבין זכותו לסרב לענות לשאלות בתשובות שעלולות להפלילו – תיסוג זכותו להימנע מהפללה עצמית.

לתוצאה דומה הגיע בית המשפט גם בפרשת פוקה הירש, עת קבע: "אף בלא שהדבר נאמר בפירוש בפקודה, משחייב אותו החוק לדבר, ביטל את זכות השתיקה".⁴² בית המשפט מנמק את קביעתו בכך שאלמלא כן, הרשות תתקשה להשיג ראיה המצויה על פי רוב בידי האזרח.

אקוניס והראל ראו בפרשת זילברברג⁴³ מפנה בגישת בית המשפט.⁴⁴ בפרשה זו נקבע, כי יש לפרש את חוק הפיקוח בצורה מצמצמת, תוך הכרה בזכות החשוד לסרב להשיב על שאלות מחשש להפללה עצמית, בלי שסירובו יהווה עבירה על החוק.

לדעת, נסיבותיה המיוחדות של פרשה זו ותוצאות פסקי הדין שבאו לאחריה מצביעים על כך שהלכת קריית קנתה שביתה וזכות השתיקה הוגבלה, גודרה ותוחמה רק

היישום בפועל של זכות השתיקה בדיני המס

החשש מפני פגיעה בזכות להימנע מהפללה עצמית העסיק ומעסיק את בתי המשפט, באשר למעמדה ולהיקפה בנוגע ליחסי שלטונות המס אל הנישום. זאת, על רקע הטיפול בו במישורים השונים, האזרחי והפלילי, ובהתחשב ביחסי הגומלין בין זרועות האכיפה.

השאלה הראשונה שבית המשפט נדרש לה היא מעמדה של הזכות במשפט הישראלי והאיזון הראוי שבניה לבין אינטרסים אחרים. במילים אחרות: האם זכות השתיקה, השמורה לחשוד או לנאשם, תגבר על ערך אחר כמו חובתו של עד להעיד במשפטו של אחר, ניהול הליכי משפט בדרך המקובלת, גביית מס אמת וכו'.

עיון בפסיקה מעלה, כי באופן מסורתי החלטות בתי המשפט כרסמו בזכות זו וקבעו, כי היא תיסוג בפני אינטרסים אחרים. לדוגמה: בפרשת חכמי נקבע, כי זכות השתיקה איננה מוחלטת ויש להסגה מפני חובתו של עד למסור עדות במשפטו של אחר, תוך הגנה על זכותו שלו מפני הפללה עצמית.³⁴

בפרשה אחרת,³⁵ אשר עסקה בניהול הליכים אזרחיים ופליליים זה לצד זה, נדרש בית המשפט לעכב את ההליך האזרחי עד לסיומו של ההליך הפלילי, בשל חששו של הנאשם מפני הפללה עצמית על ידי גילוי ראיותיו במישור האזרחי. בית המשפט דחה את הבקשה וקבע, כי בשל התארכות ההליכים, אין זה ראוי שמשפטים אזרחיים יישארו תלויים ועומדים עד אשר יסתיימו ההליכים הפליליים באותו עניין.

גם בפרשת חוגלה נסוגה זכות השתיקה בפני ניהול הליכי משפט תקינים, והוגבלה להליך הפלילי שבו היה חשוד המשיב, אשר ביקש שלא לספק במסגרת בירור התביעה האזרחית חומר ראיות העלול להפלילו.³⁶

מעמדה והיקפה של זכות השתיקה בדיני המס נדונו בפסקי דין רבים, ובית המשפט נדרש להכריע בין זכות זו לבין האינטרס של גביית מס אמת. נקודת המוצא היתה בפרשת קריתי, שם ביקש הנאשם שלא להרשיעו בגין מסירת ידיעות בלתי נכונות בשתי הצה-

**פקודת מס הכנסה מעניקה
לפקיד השומה מגוון סמכויות
להשגת ידיעות מגורמים
שונים, במטרה לאפשר את
גביית המס ולהבטיח נשיאה
שוויונית בנטל המיסים. חלקן
מופעלות כלפי הנישום עצמו
וחלקן כלפי צד שלישי אשר
יש לו מידע אודות הנישום,
עסקיו, הכנסותיו וכל פרט
אחר היכול לסייע לפקיד
השומה**

עיון בפסיקה מעלה, כי בתי המשפט הגבילו את הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית לגדרותיו של הדיון הפלילי, ודחו על פי רוב את הבקשות לעכב את ההליך האזרחי.⁴⁷

לדוגמא: בפרשת גלם⁴⁸ ביקש המערער לעכב את הדיון בתיק האזרחי עד להכרעה בתיק הפלילי שהוגש או יוגש נגדו, בנימוק שהקדמת ההליך האזרחי תאלץ אותו לחשוף את קו הגנתו, שהוא עלול להפליל את עצמו, ושהעיכוב יגרום ליעילות הדיון, כי ממצאי

ההליך הפלילי יכולים לשמש באזרחי. בית המשפט דחה את בקשתו תוך שהוא מדגיש, כי "יש להפריד בין זכות השתיקה לבין זכות החיסיון מפני הפללה עצמית. החיסיון מפני הפללה עצמית מעוגן בסעיף 47 לפקודת הראיות, זכות השתיקה מעוגנת בסעיף 161 לחוק סדר הדין הפלילי, ושותי הזכויות אינן מוחלטות".

בית המשפט מדגיש, כי זכות השתיקה אינה חלה מחוץ להליך הפלילי עצמו, ולכל היותר שמורה לנישום זכות החיסיון מפני הפללה עצמית אם יתבקש להשיב על שאלות שיש בהן כדי להפלילו.

לקביעות אלה ניתן להוסיף את ההלכה הקובעת, שבמקרים בהם קיימת הוראת חוק מפורשת, הרי שזכות השתיקה (שכידוע אינה זכות מוחלטת) תיסוג מפני הוראת החוק. לאור כל זאת, לא ברור מה עוד נותר מזכות השתיקה בכל הקשור לדיני המס.

סיכום

החיסיון מפני הפללה עצמית ויישומו המת-בטא בשתיקה מוחלטת של נשוא ההליך הפלילי, חשוד ונאשם בחקירה או בבית משפט, מוגן כערך עליון במשפט הישראלי. אולם יש לזכור, כי הליכי משפט תקינים והוגנים וגביית מס אמת, גם הם אינן זכויות זניחות בכל חברה דמוקרטית ויש לאזן בין זכויות אלו.

מעקב אחר זכות השתיקה והתפתחותה מאז ימי הביניים ועד לימינו מגלה, כי קיים בה כרוסום בלתי פוסק, הן בחקיקה⁴⁹ והן בפסיקה.⁵⁰ הכרוסום מתייחס למעמדה של הזכות ולהיקפה בדין הכללי, ובעיקר בדיני המס בהם ההליכים האזרחיים והפליליים

למקומות שהחוק לא דחק אותה במפורש. זאת, למרות שבית המשפט הכיר בחשיבותה של הזכות.

לכל היותר, הותר בית המשפט לזכות זו מרחב מחיה רחב יותר גם על חשבון החוק, בכך שהגביל את פקידי השומה לחייב נישום במתן מידע על פי סמכותם בסעיף 135 רק לצורכי שומה ולא למטרות אחרות.⁴⁵ פקיד השומה יפעיל את סמכויותיו בתום לב, ולא כדי להשיג ראיות לעבירה פלילית במסווה של הליך שומה אזרחית.

נדמה, שהריכוך שהלכת זיידל התכוונה לבצע בהלכת קריתי אינו יעיל ואינו ישים, ובוודאי שלא יביא מזור לזכות השתיקה בדיני המס. גם אם נעמיד במרכז הפרקטיקה את החזקה המוכרת מתחום המשפט המי-נהלי, לפיה פקיד השומה האזרחי פועל בתום לב ומפעיל את סמכויותיו כדין, הרי שפקיד השומה דורש מסמכים ופרטים נוספים בכתב ובעל-פה בכדי להגיע להכנסתו האמיתית של אדם בכדי לקבוע מס אמת.

כל עוד אין בידיו תמונה שלמה, פקיד השומה ימשיך לחקור ולדרוש תשובות לשאי-לותיו – שאלות שעל הנישום להשיב עליהן. רק בסימומה של החקירה האזרחית מתקבלת התמונה הכללית, ואם נוכח פקיד השומה, כי נעברה עבירה על פקודת מס הכנסה, ובעיקר עבירה מסוג פשע,⁴⁶ חייב הוא להעביר את ממצאיו לפקיד השומה לחקירות. הלה בוודאי ישתמש בראיות ובממצאים במישור האזרחי גם לחקירה הפלילית.

שאלה נוספת היא מהו היקפה של זכות השתיקה בדיני המס, והאם ניתן למתוח אותה גם על ההליכים האזרחיים המתנה-לים במקביל להליך הפלילי. שאלה זו נדונה בפרשות שונות, בהן התבקש בית המשפט לדחות את הדיון האזרחי עד לסיום ההליכים בתיק הפלילי, כאשר שני התיקים מתנהלים בחפיפה ונסמכים על אותן עובדות.

משמעות אחת של הבקשה היא, כי על ההליך האזרחי יוחל החיסיון מפני הפללה עצמית, מאחר שדיון בו עלול להביא להפ-לה עצמית בתיק הפלילי. במקרים אלה נדרשו בתי המשפט לבחון את היקפו של החיסיון מפני הפללה עצמית ולאזן בהתנ-גשות שבין יעילות הדיון ובין החיסיון מפני הפללה עצמית.

בדוח השנתי חייב הנישום להצהיר על כל הכנסותיו, ואילו העלמת הכנסה כלשהי מהדוח עלולה לגרור עונש של שבע שנות מאסר. כיצד ינהג אדם, כאשר בין הכנסותיו קיימת כזו שדיווח עליה יסגיר פעילות בלתי חוקית? האם יכול הנישום להשמיט הכנסה זו מהדוח, תוך שהוא נתלה בטענת החיסיון מפני הפללה עצמית?

המחוקק היקנה לפקיד השומה סמכויות רבות, שעל ידי שימוש בהן מיטשטש הגבול הדק שבין הטיפול האזרחי לבין הטיפול הפלילי ובהכרח זכות השתיקה ובהכרח זכות השתיקה נפגעת. יש להמשיך ולמצוא נוסחאות משפטיות, אשר יבטיחו את הגבלת החיסיון בכל הנוגע ליחסי שלטונות המס עם הנישומים

סעיף 161 לחוק סדר הדין הפלילי (נוסח משולב), התשמ"ב-1982, קובע, כי ביהמ"ש צריך להסביר לנאשם שהוא רשאי להימנע ממתן עדותו ולשתוק.

2. חוק העונשין, התשל"ז-1977, סעיף 334(א).

3. גיא רוטקופף, "הצורך להגדיר מחדש את תחומי החיסיון מפני הפללה עצמית ואת זכות השתיקה", **המשפט** 21, עמוד 49.

4. ע"פ 8600/03, **מדינת ישראל נ' גלעד שרון**, פ"ד נח(1) 748 (2003).

שלובים וחופפים זה בזה. הרציונל לכך הוא, כי הראיות למעשיו של הנישום מצויות בידיו ולפקיד השומה יש קושי להגיע אליהן. לפיכך, המחוקק היקנה לפקיד השומה סמכויות רבות, שעל ידי שימוש בהן מיטשטש הגבול הדק שבין הטיפול האזרחי לבין הטיפול הפלילי ובהכרח זכות השתיקה נפגעת. אני סבור, כי יש להמשיך ולמצוא נוסחאות משפטיות מלבד אלה שנקבעו בפסיקה, אשר יבטיחו את הגבלת החיסיון בכל הנוגע ליחסי שלטונות המס עם הנישומים, בדומה לאלה המבקשים לבטלו בכל הנוגע לאישי ציבור.

לדעתי, טובים דבריו של פרופ' שניאור זלמן פלר: "זכות השתיקה הינה המצאה חסרת טעם כאשר היא מיוחסת ל'חשוד' או ל'נאשם' וחסרת הושעה כאשר מדובר בעד". לשיטתו, "מדובר באנטינומיה שטעונה חליצה. מן הדין, איפוא, לערוך מעין מטבר לזים בגוף המשפט, ולחלץ ממנו את הבי טוי יזכות השתיקה כמושג פסולת שנוצר בו ואשר נועד להפרשה, ולהותיר כפרוטופ-לסמה נקייה את חזקת החפות באין הפרכה כדין".⁵¹

אם דבריו של פלר טובים ל"סתם חשוד", לא כל שכן כאשר הם מתייחסים לנישום ויחסי עם שלטונות המס, שהרי מה עוד נותר מזכות השתיקה בדיני המס? ●

הערות

1. לנוסח מורחב של מאמר זה ראו: "איך הרגה פקודת מס הכנסה את זכות השתיקה", **מיסים**, כב/4, א"ת.

המקורות החוקיים לזכות השתיקה: סעיף 2(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות), 1927, המאפשר לחשוד לשתוק במהלך חקירתו במשטרה; סעיף 47(א) לפקודת הראיות (נוסח חדש), התשל"א-1971. סעיף 28 לחוק סדר הדין הפלילי (סמכויות אכיפה – מעצרים), תשנ"ו-1996, מחייב שוטר או עובד ציבור להזהיר את החשוד וליידעו בדבר זכותו לחיסיון מפני הפללה עצמית בטרם מעצרו.



5. כך נהגו, למשל, אריה דרעי, יצחק הרצוג, נעמי בלומנטל ושלמה בניזרי.
6. ראו: בני שטיינברג, "שתיקה בחקירה – איך מיישמים את הזכות", **עורך הדין**, חוברת 35, עמוד 40.
7. דברי רוני בר־און בוועדת חוקה, חוק ומשפט, אוגוסט 2003.
8. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, סעיף 216(2).
9. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, סעיף 117(א)(1). חוק זה "מרוכך" יחסית לפקודת מס הכנסה, שכן אין הוא מטיל סנקציה על מי שמסרב לענות לשאלות.
10. הוראה דומה מצויה בסעיפים 108 ו-109 לחוק מע"מ, המאפשרים למנהל מע"מ לדרוש מסמכים, דוגמאות וידיעות, ומקנים לו סמכויות חיפוש ותפיסה שכוללים סמכות חקירה.
11. פקודת מס הכנסה, סעיף 135(1).
12. שם, סעיף 135(2).
13. לשון זו מתייחסת לפעולותיו של פקיד השומה האזרחי הנסמכות על הסעיפים שיובאו להלן.
14. פקודת מס הכנסה, סעיף 135(4).
15. שם, סעיף 135א. קבלת מידע מבעלי המקצוע המפורטים בסעיף כפוף להוראות החלות על החיסיון הניתן להם. בנוגע לעו"ד, למשל, החיסיון חל על מסמכים שיש להם קשר לשירות המקצועי שנתן עורך הדין ללקוחו. הוא אינו חל על מסמכים שאין עליהם חובת סודיות, כגון חוזה השכירות של משרד עורך הדין עצמו.
16. פקודת מס הכנסה, סעיף 136(א).
17. שם, סעיף 137.
18. שם, סעיף 138.
19. שם, סעיף 139.
20. שם, סעיף 141.
21. שם, סעיף 142.
22. שם, סעיף 144א.
23. שם, סעיף 131ב.
24. שם, סעיף 216(2).
25. שם, סעיף 220.
26. שם, שם.
27. ראו הערה 13 לעיל.
28. פקודת מס הכנסה, סעיף 227.
29. הוראת ביצוע מספר 12/93, "יחסי גומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי" (מארס 1993). בעת כתיבת שורות אלו שוקדת רשות המיסים על הוראת ביצוע חדשה (להלן: הוראת ביצוע חדשה) המסדירה את שיתוף הפעולה שבין הליכי השומה האזרחיים לבין ההליכים הפליליים בתיקי העלמת הכנסות ובתיקי סרבנים.
30. הוראת ביצוע 12/93, סעיף 4.5; סעיף 3.2.5 בטיטות הוראת הביצוע החדשה.
31. הוראת ביצוע 12/93, סעיף 4.6; סעיף 3.2.6 בטיטות הוראת הביצוע החדשה.
32. הוראת ביצוע 12/93, סעיף 9.4; סעיף 4.3.6 בטיטות הוראת הביצוע החדשה.
33. מאיר אקוניס ושי הראל, "יחסי הגומלין בין החלק העונשני-פלילי לחלק האזרחי של פקודת מס הכנסה", **מיסים**, יג/3, א-51.
34. בג"צ 6319/95, **יוסף חכמי נ' שופטת בית משפט השלום בתל-אביב**, פ"ד נא(1), עמוד 750.
35. רע"א 854/97, **לופטין יצחק נ' מוניקה תכשיטים**, פדאור, 97(ד)80, עמוד 2.
36. רע"א 5381/91, **חוגלה שיווק (1982) בע"מ נ' משה אריאל**, פ"ד מו(3), עמוד 378.
37. ע"פ 242/63, **מיכאל קריתי נ' היועץ המשפטי לממשלה**, פ"ד יח(3), עמוד 488 ואילך.
38. שם, עמוד 498.
39. שם, שם.
40. שם, עמוד 500.
41. פקודת מס הכנסה, סעיף 135.
42. ע"פ 524/72, **מדינת ישראל נ' פוקה הירש**, פ"ד כז(2), עמוד 776.
43. דנ"פ 3898/90, **זילברברג נ' מדינת ישראל**, פ"ד מו(2), עמוד 24.
44. שי הראל ומאיר אקוניס, "חיסיון מהפלה עצמית גם בחקירה אזרחית" לפי הפקודה ופס"ד קלקודה – האמנם סוף פסוק?", **מיסים** יד/2, א-60.
45. ע"פ 143/73, **מדינת ישראל נ' זידל פ"ד** (כז(2)), עמוד 19.
46. פקודת מס הכנסה, סעיף 220.
47. בפרשת ברקי פטה אינטרנשיונל העדיף בית המשפט את הזכות להימנע מהפלה עצמית ומתח את הזכות גם למסגרת ההליך האזרחי. ע"ש 51/92, ברקי פטה אינטרנשיונל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, **מיסים** ח/4, ה-270. (1994). גם בפרשת דודאי הורה בית המשפט לעכב את הדיון האזרחי עד לסיומו של ההליך הפלילי, אולם הנימוקים לכך היו שונים ומעוררי מחלוקת. עמ"ה 14/93, דוד דודאי נ' מדינת ישראל, **מיסים** יד/2, ה-9. פסקי דין אלה ונסיבותיהם סוטים מהקו שבית המשפט קבע בדרך כלל.
48. ע"ש 1623/99, גלם ניסים נ' מנהל מע"מ, **מיסים** יד/2, ה-34.
49. חוק סדר הדין הפלילי (סמכויות אכיפה – מעצרים).
50. הערה 4 לעיל.
52. ש"ז פלר, "על זכות השתיקה – חסרת הטעם וההושהה", **משפט ועסקים** כרך א', עמודים 385, 386.