



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער

טוני ברגיג  
ע"י ב"כ עו"ד יעקב דהן

נגד

משיב

פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה  
ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### החלטה

#### פתח דבר

בהמשך להחלטתי מתאריך 27.6.2019, המערער הגיש תשעה תצהירי עדות ראשית משלימים מטעמו. לתצהירים של שלושה עדים, מירב חגי'אג', אברהם ברקוביץ' ויפת נגר, צורפו האזנות סתר שנערכו כדן על ידי משטרת ישראל במסגרת החקירה הפלילית שהתקיימה כנגד המערער ואחרים ונמסרו למערער במסגרת חומר הראיות בהליך הפלילי שנוהל נגדו.

המשיב הגיש בקשה להוציא מתיק בית המשפט את האזנות הסתר שצורפו על ידי המערער לתצהירים מטעמו. המערער הגיש את תגובתו לבקשה והמשיב השיב לתגובת המערער. בקצרה, המשיב טוען כי לאור סעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר, התשל"ט-1979 (להלן: "**חוק האזנות סתר**"), המערער אינו יכול לעשות שימוש בהליך דנא בתמלילי האזנות סתר שנמסרו לו כחשוד או כנאשם בהליך הפלילי.

מנגד, טוען המערער כי ערעור מס הוא הליך משפטי בו ניתן לעשות שימוש בראיות מנהליות ובהסתמך על תקנה 10(ב) לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "**תקנות מס הכנסה**"), ניתן לעשות שימוש גם בהאזנות סתר, למרות שאינן קבילות בהליך אזרחי בבית המשפט.

בבקשה שבפניי מתעוררת סוגיה עקרונית הנוגעת לשאלת היחס שבין הוראת סעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר לבין תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה. השאלה היא, האם אי קבילותה של האזנות סתר בכל הליך משפטי שאינו פלילי, כקבוע בסעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר, חלה גם בערעורי מס המתנהלים בבית המשפט המחוזי, וזאת נוכח תקנה סעיף 10(ב) לתקנות מס הכנסה המתירה הבאת ראיה על ידי בית המשפט, אף אם לא הייתה קבילה בדיון בהליך אזרחי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

### רקע

1. בפניי תיקים מאוחדים שעניינם שומות מס הכנסה שהוצאו למערער ביחס לשנות המס 2008-2013.  
המערער הודה, במסגרת כתב אישום מתוקן, כי ניהל וארגן בשנים הרלוונטיות לתקופת השומה משחקי הימורים אסורים ולכן המחלוקת שנותרה בערעור עניינה בקביעת גובה הכנסתו החייבת של המערער כתוצאה מניהול ההימורים, דהיינו, היקף הכנסותיו והוצאותיו המותרות בניכוי.  
2. לאחר מספר אורכות שניתנו למערער, הוא הגיש תצהיר עדות ראשית בתאריך 16.8.2018. בשל תקלה בהגשה התצהיר, התצהיר הוגש פעם נוספת בתאריך 28.10.2018. המשיב הגיש תצהיר עדות ראשית מטעמו בתאריך 2.1.2019. שמיעת הראיות בתיק נקבעה לתאריך 1.4.2019.  
בתאריך 12.3.2019, כשבועיים לפני מועד דיון ההוכחות, הגיש המערער בקשה לזימון עדים באמצעות בית המשפט. הבקשה התייחסה לזימונם של עשרות עדים וחיובה התייחסות של המשיב.  
בשל סד הזמנים, ועמדת בית המשפט כי דיון ההוכחות יתקיים במועדו, נשמעה החקירה שכנגד של המערער בלבד במועד ההוכחות שהיה קבוע לתאריך 1.4.2019, והצדדים התבקשו לתת את התייחסותם בכתב (תגובה ותשובה) לבקשה לזימון עדים.  
3. בהחלטתי מתאריך 27.6.2019, אפשרתי למערער להגיש תצהירי עדות ראשית משלימים של העדים הבאים: מירב חגיאג', כפיר טל, אליעזר מעוז נחמה, ציפורה יוסף, יפת נגר, אברהם ברקוביץ, עופר שמואלי ו-3 מהמרים נוספים לפי בחירתו.  
כן נעתרתי לבקשת המערער לזמן את מר אופיר ברנס לעדות בעל פה לצורך חקירתו במתכונת של חקירה שכנגד.  
בהחלטתי קבעתי כי נשמרת למשיב הזכות לפנות בבקשה מתאימה להגשת ראיות משלימות מטעמו, ככל שיחפוץ בכך.  
4. בתאריך 8.9.2019 הגיש המערער תצהירי עדות ראשית מטעם העדים הבאים: מירב חגיאג', כפיר טל, ציפורה יוסף, עופר שמואלי, אברהם ברקוביץ, יפת נגר, מקסים זרביניצקי, יעקב סייק ו-ליאור חנן גרוס.  
לתצהירים של מירב חגיאג', אברהם ברקוביץ' ויפת נגר צורפו תמלילי שיחות שנקלטו בדרך של האזנות סתר בהליך הפלילי שנוהל נגד המערער ואחרים.  
5. בתאריך 24.9.2019 הגיש המשיב בקשה להורות על הוצאת האזנות הסתר שצורפו לתצהירים המשלימים מטעם המערער. כן התבקש בית המשפט לקבוע כי המשיב יגיש את השלמת ראיותיו רק לאחר הכרעה בבקשה זו ורק לאחר שמיעת עדותו בעל פה של מר אופיר ברנס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

משנמסרו תגובתו של המערער לבקשה ותשובתו של המשיב לתגובת המערער, נדרשת אני להכריע בבקשות שבפניי.

### צירוף האזנות הסתר לתצהירים

6. העדה מירב חגי'אג', מטעם המערער, צירפה לתצהירה את האזנות הסתר הבאות:
- 6.1. האזנת סתר מספר 278, מתאריך 15.9.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין אברהם ברקוביץ'.
  - 6.2. האזנת סתר מספר 217, מתאריך 28.8.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין מירב חגי'אג'.
  - 6.3. האזנת סתר מספר 654, מתאריך 30.8.2013, בין המערער (טוני ברגיג), מירב חגי'אג' ואדם שלישי, שעל פי הנטען בתצהיר שמו יאניס טריציס.
  - 6.4. האזנת סתר מספר 2927, מתאריך 23.10.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין יפת נגר.
  - 6.5. האזנת סתר מספר 4444, מתאריך 30.9.2013, בין מירב חגי'אג' לבין דוברת בשם "שוש". האזנה זו אינה תמליל מלא כי אם תקציר דבריה של מירב חגי'אג' לדוברת האחרת.
  - 6.6. האזנת סתר מספר 1169, מתאריך 21.1.2014, בין מירב חגי'אג' לבין אופיר ברנס.
7. העד אברהם ברקוביץ', מטעם המערער, צירף לתצהירו את האזנות הסתר הבאות:
- 7.1. האזנת סתר מספר 278, מתאריך 15.9.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין אברהם ברקוביץ'.
  - 7.2. האזנת סתר מספר 2765, מתאריך 22.10.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין דובר בשם "שי".
8. העד יפת נגר, מטעם המערער, צירף לתצהירו את האזנות הסתר הבאות:
- 8.1. האזנת סתר מספר 2927, מתאריך 23.10.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין יפת נגר.
  - 8.2. האזנת סתר מספר 2985, מתאריך 23.10.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין יפת נגר.
  - 8.3. האזנת סתר מספר 2765, מתאריך 23.10.2013, בין המערער (טוני ברגיג) לבין דובר בשם "שי".
9. יצוין כי כל האזנות הסתר נערכו כדן על ידי משטרת ישראל, במסגרת החקירה הפלילית שהתקיימה נגד המערער ואחרים, ונמסרו למערער כחלק מחומר הראיות בהליך הפלילי שנוהל נגדו.

### הוראות הדין הרלוונטיות

10. להלן הוראות הדין הרלוונטיות לדיון:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

- 10.1. סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר: "דברים שנקלטו כדין בדרך האזנת סתר לא יהיו קבילים כראיה אלא בהליך פלילי שאינו על פי קובלנה".
- 10.2. סעיף 2(ב) לחוק האזנת סתר: "המשתמש ביודעין וללא סמכות כדין בידיעה או בתכנה של שיחה שהושגו על ידי האזנת סתר, בין שנעשתה כדין ובין שנעשתה שלא כדין, או מגלה ידיעה או תוכן שיחה כאמור ביודעין לאדם שאינו מוסמך לקבלה, דינו – מאסר חמש שנים".
- 10.3. סעיף 32 לחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981: "חומר שהושג תוך פגיעה בפרטיות יהיה פסול לשמש ראיה בבית משפט, ללא הסכמת הנפגע...".
- 10.4. תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה: "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח שהוגש על ידיו או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי".

### טענות הצדדים

#### 11. טענות המשיב בקצרה

- 11.1. בקשת המשיב להוציא את תמלילי ההאזנות ממכלול הראיות שבהליך מבוססת על סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר, שקובע כי האזנת סתר תהא ראיה קבילה רק בהליך פלילי (שאינו קובלנה).
- 11.2. לטענת המשיב, הוראה זו היא חד משמעית ואינה מותירה פתח, אף לא צר, לפרשנות או לשיקול דעת. לפיכך, יש לקבוע כי האזנת סתר אינה ראיה קבילה בהליך אזרחי כדוגמת ערעור מס.
- 11.3. האזנות סתר אינן ראיות המצויות בחוקת המשיב, הן לא מועברות אליו מהתיק הפלילי ולכן כלל אינן עומדות בפניו בעת הוצאת השומה. המשיב מדגיש כי עשיית שימוש בהאזנות סתר לצורך קביעת השומה עולה כדי עבירה פלילית לפי סעיף 2 לחוק האזנת סתר.
- 11.4. המשיב אינו עושה שימוש בהאזנות סתר בהליך השומתי, מטוב ועד רע, גם אם היה בתוכן כדי לתמוך בעמדתו וגם אם אי השימוש בהן יביא לאי תשלום מס אמת (המשיב צרף לתגובתו תצהיר של מר חלימה בתמיכה לעובדה כי ההאזנות לא עמדו בפניו בעת הוצאת השומה).
- 11.5. לעניין טענת המערער כי, הסכמה של מי שהיה צד לשיחה, שהוקלטה בדרך של האזנת סתר כדין, מכשירה את קבילות הראיה, המשיב טוען כי סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר הוא ברור וחד משמעי ואינו מאפשר לעשות שימוש בשיחה בהליך אזרחי, בשל אי קבילותה, וזאת אף אם ניתנה הסכמה בדיעבד של אחד הצדדים לשיחה או אפילו של שני הצדדים לשיחה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

11.6. לעניין טענת המערער, כי הליך מס הוא הליך בו ניתן לעשות שימוש בראיות מנהליות אף אם אינן קבילות בהליך משפטי אזרחי, וזאת לאור תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, המשיב טוען כי לא ניתן להגיש ראייה מנהלית בלתי קבילה במסגרת הליך משפטי כאשר לא המשיב ולא המערער הסתמכו עליה בשעת קביעת השומה.

המשיב מפנה לנוסח תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה לפיו נדרש שייעשה שימוש בפועל בראיות אלה בשעת קביעת השומה ואין די בכך שהייתה אפשרות להתבסס על ראיות אלו. המשיב מדגיש כי גם לא יכול היה לעשות שימוש בהאזנות סתר בהליך השומתי, לאור הסנקציה הפלילית הקבועה בסעיף 2 לחוק האזנות סתר. מה גם, שהמערער כלל לא הגיש דו"חות בהליך השומתי וממילא לא ביסס אותם על האזנות סתר ולכן לא עמד בתנאי תקנה 10(ב). המשיב מוסיף כי המערער אף לא הסביר מדוע לא הגיש את ההאזנות בשלב ההליך השומתי אלא רק בשלב הגשת הראיות המשלימות.

11.7. המשיב טוען כי, ככל שיותר למערער להגיש את תמלילי ההאזנות שצרף לתצהירים המשלימים, יש להורות לו להמציא את כל תמלילי ההאזנות שנמסרו לו במסגרת ההליך הפלילי בצירוף הסכמות הצדדים לשיחות אלו לעשות בהם שימוש במסגרת ההליך האזרחי דנן. המשיב טוען כי בהגשת שיחות בודדות נמנעת ממנו ומבית המשפט האפשרות לבחון את התמונה המלאה העולה מהשיחות בכללותן.

### 12. טענות המערער בקצרה

12.1. האזנות סתר נערכו על ידי מדינת ישראל בהליך הפלילי, שהיא גם הצד להליך דנן, בכובעה האחר, ולכן אין המדובר בראיות הזרות להליך. מאחר שהמשיב הסתמך על ההליך הפלילי בהוצאת השומה, הרי שהיה באפשרותו לבחון את ההאזנות ולעשות בהן שימוש לצורך קביעת השומה. מחדלו לעשות כן רובץ לפתחו.

12.2. המערער טוען כי, מאחר שהמשיב הוא רשות מנהלית וההליך דנן הוא הליך מנהלי, לא חלים דיני הראיות הרגילים אלא "כלל הראייה המנהלית". לכן, המשיב היה רשאי להסתמך על ראיות רלוונטיות אף אם אינן קבילות, ובכלל זה על האזנות סתר.

המערער מבקש להדגיש כי לפי תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, רשאי בית המשפט לקבל, במסגרת ערעור מס הכנסה, ראיות מנהליות אף אם אינן קבילות בבית משפט בדיון בהליך אזרחי, ובכללן גם ראיות מסוג האזנות סתר שנקלטו כדיון.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

### דיון והכרעה

#### האזנת סתר – בין קבילות לחיסיון

13. האזנת סתר היא האזנה שנערכת ללא הסכמה של בעלי השיחה (סעיף 1 לחוק האזנת סתר).

על האזנת סתר נאמר כי היא "התערבות חריפה בזכותו של אדם להיות עם עצמו. היא מהווה חדירה קשה לפרטיותו של האדם. היא שוללת מהאדם את מנוחת נפשו, את ביטחונו בחופש רצונו. היא הופכת את מבצרו לכלאו. עם זאת, הזכות לפרטיות אינה מוחלטת. ניתן לפגוע בה לשם מניעת עבירות, אשר סופן הגנה על הפרטיות של אחרים, ועל כבודם וחירותם" (ע"פ 1302/92 מדינת ישראל נ' מרדכי בן ריימונד נחמיאס, פ"ד מט(3) 309, 353 (1995)).

14. מטרתו של חוק האזנת סתר היא להגן על הפרט מפני האזנה לשיחותיו ללא ידיעתו ובאותה עת להסדיר את ההליכים להאזנת סתר כשזו מתחייבת מטעמים של ביטחון המדינה או מטעמים של מניעת עבירות וחקירת פשע (ראו הצעת חוק דיני עונשין (האזנת סתר), התשל"ח-1978, הצעות חוק 1361 עמוד 301).

15. אחד הסעיפים המרכזיים בחוק האזנת סתר, סעיף 13, קובע הוראות על קבילותן של ראיות שהושגו בדרך של האזנת סתר.

סעיף 13(ג), הסעיף הרלוונטי לדיוננו, קובע כי האזנת סתר, שנערכה בהתאם לדיון, תהיה קבילה כראיה רק בהליך פלילי שאינו קובלנה: "דברים שנקלטו כדיון בדרך האזנת סתר לא יהיו קבילים כראיה אלא בהליך פלילי שאינו על פי קובלנה".

מלשון ההוראה עולה כי המחוקק ביקש לצמצם את השימוש בכלי הדרקוני של האזנת סתר, גם כאשר שימוש זה נעשה על פי היתר כדיון, רק לצורכי הוכחה בהליך הפלילי ולא לצרכים אחרים, וזאת על רקע הפגיעה הברורה בכבוד האדם ובזכותו לפרטיות. סעיף 13 מעגן אפוא את העיקרון כי, ראיות שנאספו על פי היתר בדרך של האזנת סתר, נועדו לשמש רק בהליכים פליליים, ולא בהליכים אזרחיים (ראו, דן חי הגנה על הפרטיות בישראל עמוד 783 (2006)).

כך קבע כב' השופט י' אלון ברע"א 2506/07 דוד אפל נ' אלומיניום אחזקות (א.ה) בע"מ ואח' (31.3.2008):

"הרציונל שביסוד ההקפדה הרבה שהקפיד המחוקק בסעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר יסודו בצמצום הפגיעה בזכות היסוד לפרטיות אך ורק לתכלית למענה הותרה אותה הפגיעה בחוק האזנת סתר – לאמור, לשמש כראיה בהליך פלילי ולשם כך בלבד. התרת הראיה המתבקשת גם להליך אזרחי עומדת בסתירה להוראת החוק כלשוונה וכתכליתה".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

- בבג"ץ 1135/02 וגזיאל נ' בית הדין הרבני הגדול, פ"ד נו(6) 14, 21 (2002) (להלן – עניין וגזיאל), נקבע כי סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר קובע הוראה קוגנטית: "ודוק, בעניין זה לא הקנה המחוקק לערכאה השיפוטית שיקול-דעת".
16. גם סקירת ההיסטוריה החקיקתית מלמדת על כוונת המחוקק לקבוע כלל מוחלט של אי-קבילות האזנת סתר כראיה בהליך שאינו פלילי. על מנת לסבר את האוזן, אציג מקצת מההשתלשלות החקיקתית של הסעיף.
17. חוק האזנת סתר נקרא בחקיקתו הראשונית: חוק דיני העונשין (האזנת סתר), התשל"ח-1978. בדברי ההסבר לסעיף 11(ג) (היום, סעיף 13(ג)) צוין כי "דברים שנקלטו כדין בדרך האזנת סתר לא יהיו קבילים כראיה אלא בהליך פלילי". כן צוין כי הסעיף נועד להבטיח שלא ייעשה שימוש בהקלטה, אף אם נערכה כדין, אלא לצורך הליך פלילי (הצעות חוק 1361, 31.7.1978, עמוד 305).
18. הוצאת הקובלנה הפרטית מכלל ההליכים הפליליים, שבהם תותר הגשת האזנת סתר כראיה קבילה, לא נכללה בנוסח המקורי של הצעת החוק והיא נקבעה במהלך דיוני ועדת חוקה חוק ומשפט.
- במסגרת הדיונים בוועדה העלה ח"כ ב' הלוי את השאלה, מדוע שהאזנות סתר לא יהיו קבילות בהליך האזרחי: "אם מישהו מנהל משפט דיבה ויש בידי הקלטה להוכחת אמיתות דבריו, אומרים לו: אסור לך להשתמש בזה לפי סעיף קטן ג'. זה לא הגיוני. איפכא מסתברא, במשפט אזרחי לכל הדעות זה צריך להיות כשר אם זה הושג כדין" (פרוטוקול מספר 124 ועדת חוק חוקה ומשפט, הכנסת ה-9, תאריך 16.5.1979 עמוד 8).
- גב' י' קרפ (המשנה ליועץ המשפטי לממשלה) הבהירה כי "סעיף 11(ג) מתייחס רק להאזנות סתר למטרות בטחון ולמניעת פשעים ולא לדברים שאינם האזנת סתר, דברים שעליהם חלים דיני הראיות הרגילים. האזנת סתר קיימת אם היא נעשתה ללא הסכמת אף אחד מבעלי השיחה...", ובהמשך, הסביר מר ח' הירש כי אם יימחק סעיף 11(ג) "אפשר יהיה לבקש הקלטות של המשטרה, גם אם הן היו חוקיות. סעיף זה בא למנוע מצב זה... מה שקלטו רשויות המדינה לצרכי פליליים לא ישמש כראיה בחיים האזרחיים". לאור זאת, הציע ח"כ י' ארידור להוסיף בסיפא "פרט לקובלנה פרטית", "כדי שאנשים לא יוכלו להשתמש בהאזנות סתר בקובלנות פליליות. בסך הכל המטרה היא לא לעודד האזנות סתר לצרכי הפרט, אלא למטרות ציבוריות" (עמודים 12-13 לפרוטוקול).
- בהמשך הדברים, בדברי ההסבר להצעת חוק האזנת סתר (תיקון), התשנ"ד-1994, חזר המחוקק על המגבלה האמורה: "באשר לקבילותם של דברים שנקלטו בדרך של האזנת סתר כדין, המוגבלת אף היא לפי החוק", והוסיף הבהרה לפיה "דברים שנקלטו בדרך של האזנת סתר כדין יהיו קבילים כראיה בהליך פלילי להוכחת כל עבירה, ולא רק להוכחת פשע" (הצעות חוק 2292, 13.7.1994, עמוד 550).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

19. ובחזרה לענייננו, המערער טוען כי, משניתנה הסכמת הצדדים להאזנות סתר לעשות בהן שימוש בהליך משפטי שאינו פלילי, ממילא פג הטעם שביסוד ההוראה הקובעת את אי קבילותן כראיה בהליך אזרחי, ולכן ניתן לעשות בהן שימוש בהליך שלפנינו. לטענת המערער, העובדה שהצדדים לשיחות, שנקלטו בדרך של האזנות סתר, צרפו את תמלילי ההאזנות לתצהיריהם, מלמדת בבירור כי הם נתנו את הסכמתם לגילויים ובכך גילו דעתם כי הם מוותרים על ההגנה לפרטיותם שעומדת בבסיס הסעיף. בהקשר זה מצביע המערער על הרציונל העומד בבסיס הוראת סעיף 32 לחוק הגנת הפרטיות ("חומר שהושג תוך פגיעה בפרטיות יהיה פסול לשמש ראיה בבית משפט, ללא הסכמת הנפגע..."). לטעמו, הרציונל שבסיס אי קבילותן של האזנות סתר הוא הרצון להגן על פרטיותו וכבודו של האדם. משבוחר אדם לוותר על זכותו לפרטיות, נשמט הבסיס לאי הקבילות.
20. המערער מוצא תימוכין לטענתו, כי ניתן לעשות שימוש בראיה מסוג האזנות סתר בפני רשות מנהלית בכפוף להסכמת כל הצדדים לחשיפתה, בהחלטת בית המשפט המחוזי בירושלים, שניתנה על ידי כב' השופט משה יועד הכהן בת"פ (י-ם) 49530-12-11 מדינת ישראל נ' גבריאל בן אנדריי אלטמן (2.4.2014) (להלן: "עניין אלטמן").
21. בעניין אלטמן, התבקש בית המשפט להתיר לצד חיצוני להליך (חברת מד מים רימונים בע"מ) לעשות שימוש בהאזנות סתר שהוגשה במסגרת ההליך הפלילי, שהצדדים לה היו הצד לאותו הליך פלילי (מר אלטמן) וצד שלישי נוסף (מר יוסי וינשטיין), וזאת לצורך פניה לרשויות המקומיות ולתאגידי המים כדי להוכיח טענה של ניגוד עניינים (כלפי מר וינשטיין).
- המדינה (שם, המאשימה) התנגדה לבקשה בהסתמך על כך שסעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר אינו מאפשר לעשות שימוש חוקי בהאזנות סתר בהליך שאינו פלילי (הליך מנהלי בפני הרשות).
- בית המשפט דחה טענה זו וקבע כי, משהאזנות הסתר הוגשה כראיה קבילה לתיק בית המשפט בהליך הפלילי, לא ניתן עוד לומר כי אינה ניתנת לעיון או לשימוש בשל היותה האזנות סתר. בית המשפט ציין כי הצדדים לשיחה, מר אלטמן ומר וינשטיין, נתנו את הסכמתם לחשיפתה של הראיה ולכך שיעשה בה שימוש.
- נקבע כי "כאשר סרה ההתנגדות העקרונית לשימוש בתוכן ההאזנה, מצידו של המואזן, אין גם טעם להמשך ההגנה, בהתייחס להליכים שאינם בתחום הפלילי".
- עם זאת, בית המשפט סייג את דבריו באומרו כי "הדברים נאמרים למעלה מן הצורך משום שכל רשות, כולל רשות שיפוטית, שאליה תוגש הראיה, תוכל לשקול באופן עצמאי את מעמדה המשפטי של הראיה ואת קבילותה ואין צורך והצדקה שבית משפט זה יגביל אותה מראש".





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל- היחידה הארצית לשומה

בסופו של יום, בית המשפט נעתר לבקשה והתיר את גילוייה של ההאזנה כדי שיעשה בה שימוש לצורך פניה לרשויות (מכוח תקנות בתי המשפט ובתי הדין לעבודה, עיון בתיקים, התשס"ג-2003), אך מבלי שיהיה בכך הבעת עמדה באשר לקבילותה או למסקלה של הראיה.

למען שלמות התמונה אציין כי, לימים, ביקש אותו יוסי וינשטיין לקבל צו מניעה כנגד העברת תוצרי האזנת הסתר לרשויות והעניין התגלגל לפתחו של בית המשפט העליון (רע"א 5242/14 יוסף וינשטיין נ' מד מים רימונים בע"מ (19.10.2014)). בבקשה נטען, בין היתר, כי לפי סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר, לא ניתן לעשות שימוש בראיה, למעט בהליך פלילי שאינו קובלנה. בית המשפט העליון, מפי כב' השופט ל' עמית, דחה את הבקשה מן הטעם שהמבקש נתן את הסכמתו לחשיפת הראיה במסגרת הבקשה להתרת שימוש בראיה שהוגשה בהליך הפלילי נגד אלטמן: "בדין נדחתה בקשת המבקש לצו מניעה זמני, שכן לא היה מקום להגיש בקשה לאיסור פרסום התמליל במסגרת הליך אזרחי, משניתנה הסכמתו של המבקש עצמו לכך בהליך הפלילי נגד אלטמן ומשניתנה מכבר הכרעה בעניין זה, תוך שבית המשפט מביא בחשבון את הסכמתו של המבקש, ומבלי שהמבקש ערער על החלטה זו". עוד הוסיף כב' השופט עמית, כי "איני רואה ממש בטענת המבקש לפיה סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר חוסם את האפשרות לעשות שימוש בראיה שהושגה בהאזנת סתר שקיבלה היתר כדין. סעיף 13(ג) עניינו בקבילות ראיה ולא בחיסיון ראיה" [ההדגשה אינה במקור].

22. הפסיקה שהובאה לעיל מחדדת את האבחנה שבין "קבילות ראיה" לבין "חיסיון ראיה".

כפי שנראה להלן, קבילות לחוד וחיסיון לחוד ואין לערבב בין השניים. במה דברים אמורים?

בעניין אלטמן לא התבקש בית המשפט לקבוע דבר וחצי דבר לעניין קבילותה של ראיה מסוג האזנת סתר בהליך מנהלי בפני הרשות או בהליך אזרחי בפני בית המשפט, אלא רק לעניין הסרת חיסיון הראיה לצורך גילוייה וחשיפתה בפני הרשות המנהלית. כאמור, כל שהתבקש בית המשפט בעניין אלטמן היה להתיר את הסרת חיסיון הראיה, כדי שניתן יהיה לעשות בה שימוש ולהציגה בפני הרשות, ולצורך כך, ניתן היה להסתפק בהסכמת הצד שעלול היה להיפגע מחשיפתה. אולם, בכל הנוגע לקבילות הראיה ולמסקלה, בית המשפט הותיר זאת לקביעת הרשות המנהלית שבפניה היא תוצג, ולא הכריע בכך.

לאור זאת, המערער אינו יכול ללמוד מעניין אלטמן את מה שאין בו. פסק הדין לא קבע כי הסכמת הצדדים לגילוי הראיה מכשירה את קבילותה כראיה בהליך מנהלי בפני הרשות או בהליך אזרחי בפני בית המשפט. כל שנקבע בפסק הדין הוא, כי לצורך הסרת חיסיון ראיה מסוג האזנת סתר, ניתן להסתפק בהסכמת כל הצדדים הנוגעים בדבר לגילוייה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

23. עמד על הדברים כב' השופט י' עמית במאמרו המפורסם (יצחק עמית "קבילות סודיות, חיסיון ואינטרסים מוגנים בהליכי גילוי במשפט האזרחי – ניסיון להשלטת סדר" ספר אורי קיטאי עמוד 252 (2008)): "קבילות לחוד וחיסיון לחוד – קבילות במובן של Admissibility וחיסיון במובן של היפוכו של גילוי (Disclosure), במובן של פטור או חסינות מפני עיון (Privilege). אי-קבילות נועדה למנוע מבית המשפט מלבסס ממצא על הראיה הבלתי קבילה, בעוד חיסיון נועד למנוע מבעל דין מלעיין במסמך".
- הנה כי כן, אפשר ויוסר חיסיון מראיה, בהסתמך על הסכמת כל הצדדים הנוגעים בדבר, ועדיין הראיה תהיה בלתי קבילה בהליכים אזרחיים המתנהלים בפני בית המשפט.
24. ניתן לסכם ולומר כי, הוראת סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר קובעת כלל מוחלט של אי-קבילות ראיה מסוג האזנת סתר, גם אם נעשתה כדין, בהליך משפטי שאינו פלילי (עניין וגזיאל). מההיסטוריה החקיקתית של ההוראה עולה כי כלל זה נועד לאפשר שימוש בהאזנות סתר לצורך מניעת עבריינות במסגרת הליכים פליליים בלבד וזאת על רקע הפגיעה הקשה בפרטיות המואזנים.
- עם זאת, סעיף 13(ג) לא מונע מהצדדים לאותה האזנת סתר לוותר על זכותם לפרטיות ולהסכים להסרת החיסיון מתמלילי האזנת הסתר לצורך חשיפתם וגילויים בפני הרשויות. ברם, אין בהסרת החיסיון כדי להכשיר את קבילותה של האזנה בהליך משפטי שאינו פלילי.
25. מהאמור לעיל עולה מסקנה נוספת: אין ממש בנימוק שהציג המשיב כי הוא מנוע מלעשות שימוש בהאזנת סתר במסגרת ההליך המנהלי, לאור האיסור הפלילי הקבוע בסעיף 2 לחוק האזנת סתר. מנוסח סעיף 32 לחוק הגנת הפרטיות עולה כי חל איסור על המשיב לעיין בחומרי חקירה פלילית מסוג האזנות סתר ביוזמתו, בשל הפגיעה הקשה בפרטיות המואזנים. אולם, כאשר הצדדים להאזנת הסתר מסכימים לחשוף בפניו את תמלילי הקלטה, שנעשתה בדרך של האזנת סתר כדין, למשל מהטעם שהם משרתים את טיעוניהם בהליך השומתי, אין בסיס לטענת המשיב כי הוא נעדר סמכות לעיין בהם לאור קיומו של איסור פלילי לפי סעיף 2 לחוק האזנת סתר. זאת כמובן בתנאי שניתנה הסכמת כל הצדדים המעורבים באותה האזנה לגילוייה ולשימוש בה.
26. בענייננו, אין מחלוקת כי ההאזנות הוגשו לבית משפט בהליך שאינו פלילי ולכן חל סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר, הקובע את אי קבילותן. כאמור, הסכמת הצדדים לחשיפת האזנות אינה מכשירה את קבילותן כחלק מחומר הראיות בהליך זה באופן שניתן לבסס עליהן ממצאים עובדתיים.
- למעלה מן הצורך אציין כי לגבי האזנת סתר מספר 2765, 1169 ו-654, שצורפו כנספחים לתצהירים המשלימים, לא ניתנה הסכמתם של חלק מהדוברים לחשיפתן, ודי בטעם זה לבדו כדי להוציא האזנות אלו מתיק בית המשפט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

27. עדיין נותרה השאלה, האם לאור אופיו המיוחד של ההליך שמתברר בפני, שהוא ערעור מס, ולאור תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, המתירה הבאת ראיה על ידי בית משפט גם אם לא הייתה קבילה בהליך אזרחי, ניתן להתגבר על הוראת סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר ולסלול את הדרך להגשת ראיות מסוג האזנות סתר שנעשו כדין בערעורי מס? לדיון בשאלה זו אפנה כעת.

### תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה והשלכתה על השאלה שבדיון

28. המערער טוען כי, לפי תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, רשאי בית המשפט, בדונו בערעור מס הכנסה, לקבל כחלק מחומר הראיות במשפט גם ראיות מנהליות, אף אם לא היו קבילות בבית משפט בדיון בהליך אזרחי. לפיכך, ולמרות הוראת סעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר, אין מניעה להביא האזנות סתר כראיה בערעור מס.

29. אזכיר שוב את נוסח הוראות הדין הרלוונטיות:

תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה: "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח שהוגש על ידיו או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי". סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר: "דברים שנקלטו כדין בדרך האזנת סתר לא יהיו קבילים כראיה אלא בהליך פלילי שאינו על פי קובלנה".

30. תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, המאפשרת לבית המשפט בהליך של ערעור מס להתיר הבאת ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי, תכליתה היא לאפשר לבית המשפט, המעביר את ההחלטה המנהלית של רשות המס תחת שבט ביקורתו, גישה לתשתית העובדתית המלאה שעמדה בפני הרשות בעת שקבעה את החלטתה השנויה במחלוקת, לרבות גישה לראיות הבלתי קבילות שעמדו בבסיס השומה.

"לומר אחרת פירושו למדר את בית המשפט מחלק מן החומר, אשר עשוי להיות רלוונטי וחשוב להכרעה ... בשל כך, עלולה להיפרש בפני בית המשפט תמונה מקוטעת, אשר אינה משקפת את מכלול הראיות אשר רשות המס היתה רשאית, וחייבת, להישען עליו על פי הדין. בדרך זו עלולה להתקבל תוצאה אשר אינה מגשימה באופן מלא את התכלית של גביית מס אמת" (ראו, ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד (4) 241, עמודים 251-253 (1998) (להלן: "עניין בן שלמה"); ע"א 4403/96 פקיד שומה כפר סבא נ' גולדמן עמיר (25.11.1998); רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ (02.05.2018)).

במאמר מוסגר אציין כי ניסיון לתקוף את חוקיות תקנה 10(ב) נכשל בעניין בן שלמה (לביקורת על תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, ומקבילתה תקנה 10(א) לתקנות מע"מ, ראו, רגלית ליפשיץ ואילן רובינשטיין "השימוש בראיות בלתי קבילות בהליך של ערעור מס" מיסים (פברואר 1995)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

31. האם תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה עומדת בסתירה לכלל הקבוע בסעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר בכל הנוגע להבאת האזנת סתר כראיה בערעור מס? לכאורה, תקנה 10(ב) אינה יוצאת חוצץ כנגד הכלל הקבוע בסעיף 13(ג) בדבר אי קבילות ראיה מסוג האזנת סתר. התקנה קובעת כי, על אף אי קבילותה של הראיה, ניתן יהיה להביאה כראיה מנהלית במסגרת הספציפית של הליך שומתי והליך משפטי של ערעור מס, בכפוף להסכמת המואזנים לחשיפתה ובכפוף להתקיימותם של תנאים מסוימים הקבועים בתקנה. עם זאת, ברי כי המשמעות המעשית של הכפפת סעיף 13(ג) לתקנה 10(ב) היא, כי האזנות סתר יובאו כחלק מחומר הראיות בהליך משפטי שאינו פלילי וניתן יהיה לקבוע על בסיסן ממצאים עובדתיים. במובן זה קיימת התנגשות בין הוראת חוק האזנת סתר, הקובעת כי ראיה מסוג האזנת סתר תהא קבילה אך ורק בהליך פלילי משום החשיבות שיש לתת להגנה על פרטיות המואזנים בשאר ההליכים, לבין תקנות מס הכנסה, המתירות לכאורה את הבאת הראיה בפני בית המשפט במסגרת ערעור מס, ככל שהמשיב ביסס עליה את שומתו או שהנישום ביסס עליה את הדו"ח שהגיש.
32. יצוין, כי תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה מתירה להביא בהליך השומתי המתנהל בפני המשיב, ולאחר מכן בערעור מס בפני בית המשפט, ראיות בלתי קבילות כגון עדות מפי השמועה, הגם שהדבר עומד בניגוד לכללי פקודת הראיות. עם זאת, השאלה עדין נותרת לגבי ראיה מסוג האזנת סתר שלגביה נדרשת הקפדה מיוחדת לאור הפגיעה הקשה שלה בזכותו היסודית של אדם לפרטיות ולאור הוראת סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר.
33. תשומת הלב לכך, שתקנה 10(ב) מאפשרת הבאת ראיות בלתי קבילות בפני בית המשפט בערעור מס רק אם המשיב ביסס עליהן את שומתו או שהמערער ביסס עליהן את הדו"ח שהגיש (וכן לצורך השמעת טענות המערער על הגדלת השומה, לפי סעיף 147(ג) לפקודת מס הכנסה). כאמור, מטרת התקנה היא להבטיח כי, בפני בית המשפט הדן בערעור מס, תעמוד אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני הרשות בהליך השומתי.
34. כאשר קיימת סתירה בין נורמות משפטיות, ישנם בעיקרון שלושה כללים מנחים: נורמה עליונה גוברת על נורמה תחתונה, נורמה מאוחרת גוברת על נורמה מוקדמת ונורמה מיוחדת גוברת על נורמה כללית. לפי כללי הפרשנות, נורמה עליונה כללית גוברת על נורמה תחתונה אף אם זו ספציפית ומאוחרת (ראו אהרון ברק **תורת הפרשנות הכללית** עמוד 550 (1992)). לכן, לכאורה, כאשר חקיקת משנה, כמו תקנה 10(ב), עומדת בסתירה לקביעה בחקיקה ראשית, שעליונותה נובעת ממעמדה של הכנסת כרשות מחוקקת, הרי שהחוק הראשי יגבר. קל וחומר שכך, כאשר חוק האזנת סתר קובע הסדר ספציפי ביחס לראיה מסוג האזנת סתר, לעומת תקנה 10(ב) שקובעת הסדר כללי על ראיות בלתי קבילות.
35. כאשר בית המשפט העליון ניצב בפני שאלה פרשנית של סעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר, הוא פרש את הסעיף פרשנות תכליתית באופן הנותן תוקף לאי קבילות ההאזנה בכל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

הליך שאינו פלילי, לאור החשיבות המיוחדת שיש לייחס להגנה על זכותו החוקתית של אדם לפרטיות ולכבוד.

בעניין **וגזיאל**, דן בית המשפט העליון בשאלה, האם חוק האזנת סתר חל גם בהליכים בפני בתי הדין הדתיים והגיע למסקנה כי פרשנותו הראויה של סעיף 13(ג) מחייבת להחילו גם בהליכים אלו באופן שלא תתקבל בהם ראיה של האזנת סתר:

"נראה כי הכלל בדבר אי-קבילותן של ראיות שהושגו בהאזנת סתר, למעט סייגים מצומצמים שהמחוקק הורה עליהם מפורשות, ראוי שיחולו גם בהליכים בבתי-הדין הדתיים באופן שיוביל לאחידות נורמטיבית בעניין זה בערכאות המדינה... לתוצאה האמורה ניתן להגיע באחת משתי דרכים: הדרך האחת היא לפרש את הביטוי 'בית משפט' בסעיף 13 לחוק, בהתאם לתכלית החוק, לזכויות היסוד של האדם ולערכי היסוד של השיטה ולקבוע כי הביטוי האמור כולל גם את בתי-הדין הדתיים. באופן זה יחול החוק באופן ישיר על הליכים בבית-הדין... הדרך השנייה היא לומר כי גם אם חוק האזנת סתר לא חל באופן ישיר על בתי-הדין הדתיים בהיעדר סעיף תחולה מפורש המורה כן, נתונה בידם סמכות טבועה לקבוע את סדרי הדין, ויש להפעילה בהגנות, בתום-לב ובסבירות תוך כיבוד זכויות אדם, ובהן הזכות לפרטיות".

36. יוצא מכך, שחוק האזנת סתר, הקובע כלל קשיח של אי קבילות ראיה מסוג האזנת סתר בהליך שאינו פלילי, גובר לכאורה על תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה שמתירה, בתנאים מסוימים, הבאת ראיה שאינה קבילה בפני בית המשפט בערעור מס.  
לפי זה, אין לאפשר הבאת האזנות סתר כחלק מחומר הראיות בערעור מס.  
אולם בכך לא תם מסענו.

37. הצדק עם המערער, כי כאשר יש הסכמה מצד האדם לו האזינו האזנת סתר לחשוף אותה בפני המשיב במסגרת הליך השומה, כדי לתמוך את גרסתו באמצעות ראיות מזמן אמת שאין מחלוקת לגבי אמינותן, אין מניעה כי המשיב יעיין בהאזנות, שחסיון הוסר, ויבסס עליהן את שומתו, בהתאם לתקנה 10(ב). ככל שהמשיב ישתכנע בגרסה הנתמכת בהאזנות, ממילא לא תעלה שאלת הבאת ההאזנות כראיות בלתי קבילות בהליך השיפוטי.

אולם מה יהיה הדין אם במסגרת חשיפת מלוא ההאזנות מההליך הפלילי, יבסס המשיב את שומתו על האזנות סתר שאינן לטובת הנישום? האם במקרה זה יש לאפשר את הבאת ההאזנות גם בפני בית המשפט, כדי שתתפרש בפניו תמונה מלאה המשקפת את מלוא חומר הראיות שעמד בפני המשיב בהליך השומתי באופן המגשים את התכלית של מס אמת? (רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015): "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

38. הצדק עם הטענה כי, התוצאה המתקבלת, לפיה בית המשפט יאסור על הבאת ראייה מסוג האזנת סתר בערעור מס, גם בנסיבות בהן רשות המס ביססה עליה את שומתה כראיה מנהלית בהליך השומה, היא בעייתית. תוצאה זו מתנגשת עם תכליתה של תקנה 10(ב) המבקשת להעמיד בפני בית המשפט את מלוא התשתית העובדתית, לרבות הראיות הבלתי קבילות, שעמדה בפני רשות המס בהליך השומתי. מנגד, סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר קובע כי ראייה מסוג האזנת סתר תהא בלתי קבילה בהליך שאינו פלילי.

אזכיר, כי לפי הצהרת נציג המשיב, בעת הוצאת השומה דנן, הוא לא עשה שימוש בהאזנות סתר, מטוב ועד רע, וכי כדבר שבשגרה אינו נוהג לעשות שימוש בהאזנות גם אם אי השימוש בהן מביא לאי תשלום מס אשר אדם מחויב בו על פי דין. יתירה מכך, המשיב טוען כי לא יכול היה לעשות שימוש בהאזנות מכיוון שאינן בחזקתו או בשליטתו ומשום שהן לא מועברות אליו מהתיק הפלילי.

39. השאלה אפוא היא זו: נניח שמלוא האזנות סתר נחשפו בפני המשיב, על סמך הסכמות הצדדים להן, וחלקן שימשו לצורך ביסוס השומה, בהסתמך על תקנה 10(ב). האם יהיה בכך לסלול את הדרך לבית המשפט, הדן בערעור מס, להתיר את הבאת ההאזנות כראיות בהליך, על מנת שתונח בפניו מלוא התשתית העובדתית שעמדה בפני המשיב, וזאת למרות העליונות הנורמטיבית של סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר על תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה?

40. השאלה שבפניי מעוררת סוגיות סבוכות, אולם דומה כי טרם הבשילה השעה לדון בהן. ומדוע?

אין חולק, כי על מנת שתחול תקנה 10(ב), היה על המערער לבסס את הדו"חות שהגיש בהליך השומתי על אותן האזנות סתר. אולם, לטענת המשיב, המערער לא הגיש דו"חות כלל ולא הגיש את ההאזנות בהליך השומתי ואף את ההסכמה הנטענת של הצדדים לחשיפת ההאזנות לא הגיש עד למועד הגשת התצהירים המשלימים. לפי הצהרת המשיב, ההאזנות לא הועברו אליו מהתיק הפלילי, הן אינן בחזקתו וממילא לא יכול היה להסתמך עליהן בעת הוצאת השומה. בנסיבות אלו, ברי כי לא ניתן לראות בהאזנות כראיות מנהליות שניתן להחיל עליהן את תקנה 10(ב). די בטעם זה כדי שלא ניתן יהיה לעשות שימוש בהאזנות במסגרת ערעור המס בבית המשפט, שכן תקנה 10(ב) מתירה את הבאת הראיות הבלתי קבילות לבית המשפט רק אם עליהן "**ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח**".

די בכך כדי לקבל את בקשת המשיב להוצאת האזנות סתר מתיק בית המשפט.

41. יתירה מכך, אף אם ההאזנות שצורפו לתצהירים המשלימים היו מובאים בפני המשיב במסגרת ההליך השומתי, לא היה בכך לסייע למערער.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

ברור מאליו כי המערער אינו רשאי להגיש תמלילים של שיחות בודדות שתומכות בעמדתו, אלא היה עליו להגיש את תמלילי כל ההאזנות שנמסרו לו במסגרת ההליך הפלילי, וזאת בצירוף הסכמות כל הצדדים לשיחות אלו, כי הם מוותרים על חיסיון ההאזנות ומסכימים לחשיפתן בפני הרשות בהליך השומתי. כל תוצאה אחרת תמנע מהמשיב את האפשרות לבחון את התמונה המלאה העולה משיחות אלו.

מקובלת עלי טענת המשיב, כי אין דרך אחרת לבדוק אם תמלילי השיחות, אשר נבררו בקפידה על ידי המערער, אינם מוציאים דברים מהקשרם ואם אין בשיחות האחרות, שלא הוגשו, דברים שיש בהם כדי לסתור את ממצאי השיחות שצורפו.

בכך גם יושג האיזון הראוי המתחייב מהעובדה שהמשיב אינו רשאי לעשות שימוש בהאזנות סתר ביוזמתו, אלא רק בכפוף להסכמת הצדדים המואזנים כי הם מוותרים על זכותם לפרטיות ומוכנים לחשוף את ההאזנות בהליך השומתי.

42. בסעיף 16 לבקשת המשיב נטען כי, ככל שיותר למערער להגיש את תמלילי ההאזנות, וזאת בניגוד לעמדת המשיב, יש להורות לו להמציא את תמלילי כל ההאזנות שנמסרו לו בהליך הפלילי בצירוף הסכמות הצדדים לשיחות אלו לעשות בהן שימוש בערעור המס.

**אלא שבתגובת המערער לבקשה לא נמסרה מצדו כל התייחסות לכך.**

על רקע זה, אין לי אלא להסיק שאין לאל ידו של המערער להמציא את כל תמלילי ההאזנות שנמסרו לו בהליך הפלילי בצירוף הסכמות כל הצדדים המואזנים לחשיפתם. **בנסיבות אלו, מתקבלת בקשת המשיב להוציא מתיק בית המשפט את האזנות סתר שצורפו על ידי המערער לתצהיריו המשלימים כך שלא יהיו חלק מחומר הראיות במשפט (ראו גם הערתי בסעיף 26 לעיל).**

### **השלמת ראיות המשיב**

43. כאמור, בתחילת ההליך המערער הגיש תצהיר עדות ראשית ולאחריו הגיש המשיב את תצהיריו. בהחלטתי מתאריך 27.6.2019 התרתי למערער להגיש ראיות נוספות בהתאם לנימוקים המפורטים בהחלטה. במסגרת הראיות הנוספות, הגיש המערער 9 תצהירים נוספים וכן התבקשה העדתו של עד נוסף, מר אופיר ברנס, בעל פה. בהחלטתי מתאריך 9.9.2019 קבעתי כי למשיב שמורה הזכות לבקש להגיש ראיות משלימות.

44. במסגרת הבקשה שבפני, מבקש המשיב להשלים את ראיותיו רק לאחר שמיעת עדותו בעל פה של מר אופיר ברנס ורק לאחר ההכרעה בבקשה זו כך שניתן יהיה לדעת את היקף הראיות המוגשות על ידי המערער בהליך.

45. המשיב טוען כי אם יידרש להשלים את ראיותיו כבר עתה, בטרם תישמע עדותו בעל פה של מר ברנס, יתאפשר למערער להביא את גרסתו, לראשונה, רק לאחר קבלת הגרסה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 17-03-24370 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

- המלאה של המשיב. שינוי זה בסדר הבאת הראיות עלול לפגוע בו. על כן מבקש המשיב להשלים את ראיותיו, בחקירה ראשית או בהגשת תצהיר משלים, רק לאחר גמר שמיעת וחקירת כל עדי המערער, ורק לאחר מכן ייחקרו עדי המשיב חקירה נגדית. המשיב סבור כי יש בהצעה זו כדי לאזן בין זכויות הצדדים.
46. המערער טוען כי כבר הגיש תצהירי עדות ראשית משלימים מטעמו. בכל הנוגע לעדותו של מר אופיר ברנס, הרי שהוא צפוי להיחקר על ידו במתכונת של חקירה שכנגד, בהתאם להחלטת בית המשפט מתאריך 27.6.2019. לפיכך, אין הצדקה לכך שהמשיב יורשה להשלים את ראיותיו רק לאחר שיחקרו כל עדי המערער בחקירה נגדית.
47. אזכיר כי בהליך זה נקבעו שני ימי שיפוט לשמיעת עדויות, כדלקמן: מועד ההוכחות הראשון נקבע לתאריך 1.3.2020 החל מהשעה 9:30 לשמיעת כל עדי המערער, ובכללם חקירתו הנגדית של מר אופיר ברנס. מועד ההוכחות השני נקבע לתאריך 24.3.2020 לשמיעת עדי המשיב (החלטותי מתאריכים: 22.9.2019 ו-24.9.2019).
48. במחלוקת זו בין הצדדים, דעתי עם המערער.
49. על דרך הכלל בערעורי מס הכנסה, משנקבע כי הצדדים יגישו את ראיותיהם בכתב, שני הצדדים מגישים את ראיותיהם במסגרת תצהירי עדות ראשית וזאת בטרם שמיעת ההוכחות וטרם ניהול החקירות.
- בנסיבות אלו, טענת המשיב, כי הצדדים חרגו מסדר הבאת הראיות כבר בעצם העובדה שהמשיב הגיש את תצהיריו קודם שנחקר המערער על התצהיר שהגיש, אינה מתקבלת. הכלל הבסיסי הוא, משקבע בית המשפט כי הגשת הראיות בהליך תהא על דרך של הגשת תצהירי עדות ראשית, הגשת התצהירים נעשית באופן מדורג, מערער תחילה ומשיב אחריו, ואין בעובדה שבפני המערער עומדות עדויות המשיב בטרם נחקרו מצהיריו שלו בחקירה נגדית, כדי להוות שינוי מסדר הבאת הראיות.
50. בכל הנוגע לעדותו של מר ברנס, בהחלטתי מתאריך 27.6.2019 קבעתי כי יש לראות בהודאה בעובדות בכתב האישום המתוקן נגד מר ברנס, במסגרת הסדר הטיעון, כהודעה מטעמו שנמסרה בחקירה והמערער רשאי לבקש את זימונו לצורך חקירתו הנגדית על כך. בנסיבות אלו, עומדת בפני המשיב הגרסה המלאה של כל עדי המערער ולא מצאתי הצדקה לחרוג מסדר הבאת הראיות הנוהג בערעורי מס ולאפשר למשיב להגיש את ראיותיו המשלימות רק לאחר גמר חקירת כל עדי המערער.
- עם זאת, למשיב שמורה הזכות לבקש, לאחר שמיעת חקירתו של מר ברנס, הבאת ראיות משלימות נוספות מטעמו והבקשה תישקל בהתאם לנסיבות העניין. בלי קשר לכך, המשיב יודיע עד לתאריך 11.12.2019 אם ברצונו להגיש ראיות משלימות מטעמו, נוכח הגשת התצהירים המשלימים מטעם המערער.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 דצמבר 2019

ע"מ 24370-03-17 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

### סוף דבר

הבקשה מתקבלת בחלקה ונדחית בחלקה.

בנסיבות העניין, ונוכח חשיבותה העקרונית של הסוגיה שנדונה בבקשה, אינני עושה צו להוצאות.

תז"פ 12.12.2019.