



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

המבקשת **מדינת ישראל- רשות המסים**  
ע"י ב"כ עו"ד נגה בליקשטיין שחורי

נגד

משיבים **1. עו"ד דורון לוי**  
ע"י ב"כ עו"ד ירון ליפסס

**2. ז'ק מלכה**  
**3. נאמנות ז'ק מלכה**  
ע"י ב"כ עו"ד אפרים דמרי

### פסק דין

1

2

3 1. לפניי בקשה של מדינת ישראל – רשות המסים (להלן: "רשות המסים" או "הרשות") להורות  
4 לעו"ד דורון לוי (להלן: "המשיב") לאפשר עיון בחומרים שנתפסו במהלך חיפוש שנערך  
5 במשרדו.

6 2. ברקע הבקשה עומדת חקירה פלילית המתנהלת נגד האחים אמיר דיין ויצחק דיין בחשד  
7 לביצוע עבירות של השמטת הכנסות והלבנת הון בהיקף של כ- 670 מליון ₪. על פי החשד,  
8 האחים דיין הציגו בחודש יוני 2015 מצג כוזב בפני פקיד השומה, לפיו נכסים שהיו בבעלותם  
9 לפני שנת 2015, בשווי של כ- 670 מליון ₪, הינם נכסיה של נאמנות שהוקמה בשנת 2002 על  
10 ידי אזרח ותושב צרפת בשם ז'ק מלכה (להלן: "מלכה"). לפי אותו מצג, מלכה הוא גם הנאמן  
11 והנהנה העיקרי מאותה נאמנות (להלן: "נאמנות מלכה"). יצוין כי מלכה הוא אבי אשתו  
12 לשעבר של יצחק דיין, שהתגרשה ממנו בשנות ה-90 של המאה הקודמת.

13 3. על בסיס הצהרה זו, שלסברת רשות המסים היא הצהרה כוזבת, נחתם הסכם שומה בין  
14 נאמנות מלכה לבין רשות המסים לפיו שילמה הנאמנות מס מופחת בסכום של 2.2 מליון ₪  
15 בלבד, והאחים דיין קיבלו מגן מס מלא לכלל נכסי הנאמנות הנטענים, מה שאיפשר להם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 למשוך בשנים 2016-2018 מתוך נכסי הנאמנות, סכום של למעלה מ- 80 מליון ₪ בפטור מלא  
2 ממס.
- 3 4. המשיב, עו"ד במקצועו אשר מתמחה בדיני מיסוי, נחקר על ידי נציגי הרשות בקשר  
4 למעורבותו בפרשה, ובמקביל נערך ביום 9.11.2020 חיפוש במשרדו. במהלך החיפוש נתפסו  
5 קלסר, מספר מחברות ותיקיית מסמכים, מכשיר טלפון נייד של המשיב וכן חומר מחשב  
6 שהועתק מתוך מחשבו. המשיב טען כי על כלל החומרים הללו חל חסיון עורך דין- לקוח. עוד  
7 טען המשיב להגנתו כי הוא התחיל לכהן כ"מגן הנאמנות" (מעמד משפטי של מי שמופקד על  
8 ניהול ענייני הנאמנות) רק בשנת 2016 או 2017 וכי רק משנת 2020 ואילך החל להעניק  
9 שירותים משפטיים לנאמנות מלכה (הגם שהחוקרים תפסו בביתו של יצחק דיין מסמך בשפה  
10 הצרפתית מיום 4.12.2002, בו נכתב שהמשיב הינו מגן הנאמנות).
- 11 5. לאחר דין ודברים בין רשות המסים למשיב, הסיר המשיב את טענת החסיון ביחס לחלק  
12 מהחומרים, אך עמד עליה ביחס ליתרת החומר.  
13 מכאן הבקשה שלפניי.
- 14 6. הבקשה הוגשה בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 235ג לפקודת מס הכנסה (להלן: "פקודת מס  
15 הכנסה" או "הפקודה"), הקובע כי:  
16 "א) טוען עורך-דין כי המסמך המבוקש על ידי פקיד השומה הוא חסוי, יקח פקיד  
17 השומה את המסמך ובלי לעיין בו ישימנו מיד בחבילה בנוכחותו של עורך הדין,  
18 יסגרה, ירשום עליה את שם הלקוח שאליו מתייחס המסמך, יחתום עליה וימסור  
19 אותה לידי בית המשפט; היתה טענת חסיון לגבי מספר מסמכים המתייחסים  
20 לאותו לקוח, ישים כולם בחבילה אחת. עורך-הדין רשאי, אם ירצה בכך, לחתום אף  
21 הוא על החבילה וכן להתלוות אל פקיד השומה במסירת החבילה לבית המשפט.  
22 "חבילה" לענין זה - מעטפה או כלי קיבול אחר.  
23 (ב) ...  
24 (ג) לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבו נלקח מסמך כאמור בסעיף קטן (א),  
25 רשאי הלקוח או עורך-הדין שמימנו נלקח המסמך, לפנות אל בית המשפט בבקשה  
26 להחליט ולהודיע אם המסמך הוא חסוי."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 הגם שעל פי הדין מי שאמור היה להגיש את הבקשה הוא המשיב, הרי שבפועל הבקשה הוגשה  
2 דווקא על ידי רשות המסים. יחד עם זאת, פשיטא שהנטל להוכיח כי מסמך מסויים חוסה  
3 תחת כנפי החסיון מוטל על הטוען לקיומו של חסיון, קרי, על המשיב, ואין בעובדה שבמקרה  
4 דן הוגשה הבקשה דווקא על ידי רשות המסים ולא על ידי המשיב, כדי לשנות את נטל הראיה  
5 והשכנוע בענין זה. וכפי שנפסק ברע"פ 8873/07 היינץ ישראל בע"מ נ' מדינת ישראל (פורסם  
6 בנבו, 02.01.2011):
- 7 "משכך, ובהתאם לכלל הנקוט בפסיקתנו לפיו "הטוען לחיסיון עליו הראיה" (רע"א  
8 1412/94 הסתדרות מדיצינית הדסה עין-כרם נ' עפרה גלעד, פ"ד מט(2) 516, 523 (1995);  
9 ע"א 6926/93 מספנות ישראל בע"מ נ' חברת החשמל בע"מ, פ"ד מח(3) 749, 797 (1994)),  
10 על הטוען לחיסיון מוטל הנטל להצביע על מקור החיסיון הנטען ועל עילה לכאורית המצביעה  
11 על כך שאכן חל חיסיון על אותו מסמך ספציפי". (בפסקה 24). ראה גם רע"א 6872/11 כהן  
12 נ' איתן בן דוד (פורסם בנבו, 13.2.2012).
- 13 7. בפתח הדיון בבקשה נמסרו מקצת החומרים לידיה הנאמנות של באת כח הרשות, בהסכמתו  
14 של המשיב, וזאת נוכח טענתו של המשיב כי מדובר במסמכים שכלל אינם קשורים לפרשה  
15 הנחקרת והם מוגנים בחסיון עורך דין - לקוח בקשר ללקוחות אחרים של המשיב. הוסכם כי  
16 ייערך מיון של מסמכים אלו וככל שהם אכן אינם נוגעים לפרשה הנחקרת, הם יוחזרו לאלתר  
17 לידי המשיב בלא שייערך עיון בהם. כמו כן, נמסר באופן דומה לידי באת כח הרשות תקליטור  
18 המכיל את החומרים שהועתקו ממחשבו של המשיב ומתוך הטלפון הנייד שלו, על מנת  
19 שהחומרים יודפסו ויימסרו לעיוני לצורך מתן החלטה משלימה.
- 20 החלטתי זו מתייחסת איפוא לקלסר המסמכים שאין חולק כי הוא כולל מסמכים הקשורים  
21 לפרשה הנחקרת, ואשר לגבי מרביתם עומד המשיב על טענת החסיון. הקלסר כולל 40  
22 מסמכים שמוספרו באופן ידני על ידי ב"כ המשיב בתום הדיון. טענת החסיון נטענת בקשר  
23 למסמכים שמספרם 4, 8, 10, 13, 15, 16, 18, 20, 22, 23, 25 ו- 28 – 40.
- 24 לגבי שאר המסמכים שבקלסר, בהעדר טענת חסיון לגביהם, אין מניעה להתיר לרשות לעיין  
25 בהם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

8. לדיון שנערך התייצב גם בא כוחו של מלכה. נקדים ונאמר כי אם אכן מלכה הוא מייסד הנאמנות והבעלים של נכסיה, אזי מלכה הוא הלכה למעשה הלקוח שהחסיון הוטען הוא שלו, שכן כידוע, בעל הזכות לחסיון עורך דין- לקוח הוא לעולם הלקוח (אגב, בשיחה טלפונית שנערכה עימו בתחילת החקירה, מלכה הכחיש באוזני החוקר מטעם רשות המסים כל קשר לנכסי הנאמנות). בא כוחו של מלכה התנגד באופן גורף לעיון במסמך כלשהו מבין המסמכים שנתפסו במשרדו של המשיב (גם לגבי אותם מסמכים שהמשיב עצמו אישר כי הם אינם מוגנים תחת החסיון), ועמד על זכותו של מלכה לחסיון מוחלט, תוך שהציע כי פקיד השומה יאפשר לו לעיין בחומר שנתפס אצל המשיב, על מנת לבחון שמא הוא מוכן לוותר על טענת החסיון. משיקולי חקירה, פקיד השומה סירב לאפשר עיון שכזה כל זמן שלא התאפשר לרשות לחקור את מלכה ולגבות ממנו גרסה סדורה.
9. השאלה המקדמית היא האם ללקוח שבעניינו מועלית טענת החסיון, יש אכן מעמד בהליך הקבוע בהקשר זה בפקודת מס הכנסה. התשובה לשאלה זו מצוייה בסעיף 235ד לפקודה, אשר קובע:
- 14 **שופט שבמחוז שיפוטו נתקבלה בקשה כאמור בסעיף 235ג(ג), ידון בבקשה ויבדוק**  
15 **את המסמך לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבו נתקבלה הבקשה;**  
16 **השופט ישמע את עורך-הדין והוא רשאי לשמוע גם את פקיד השומה מבלי שיראה**  
17 **לו את המסמך או שיגלה לו את תכנו.**
- 18 **(ב) החליט השופט שהמסמך חסוי, יחזירו לעורך-הדין שממנו נלקח; החליט שאיננו**  
19 **חסוי, ימסור אותו לפקיד השומה.**
- 20 **(ג) החליט השופט שהמסמך הוא חסוי בחלקו, יורה למסור לפקיד השומה העתק**  
21 **החלק שאינו חסוי מאושר על ידיו; העתק כאמור שנמסר לפקיד השומה יתקבל**  
22 **כראיה בכל הליך משפטי, כאילו היה המקור.**
- 23 **(ד) לא קיבל בית המשפט בקשה כאמור בסעיף 235ג(ג) לגבי מסמך שבחבילה שנמסרה**  
24 **לו, יראה את המסמך שלגביו לא הוגשה בקשה כאמור, כבלתי חסוי והוא ימסר**  
25 **לפקיד השומה.**
- 26 **(ה) הדיון בבקשה לפי סעיף זה יהיה בדלתיים סגורות והחלטת השופט תהיה סופית."**
- 27 (ההדגשה אינה במקור).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

1 משמע, הדיון בשאלת החסיון מתנהל כל כולו בין עורך הדין שמעלה את טענת החסיון, לבין  
2 פקיד השומה, וביניהם בלבד. סעיף 235ד לפקודה איננו מקנה מעמד ללקוח עצמו בהקשר זה,  
3 אלא רק לעורך הדין שמעורר את טענת החסיון. כלל זה הגיונו בצידו: אם עורך הדין מעורר  
4 את טענת החסיון, ממילא לא דרושה עמדתו של הלקוח, שהרי בהעלאתה של טענת החסיון,  
5 עורך הדין מגן על האינטרס של הלקוח. אם לעומת זאת עורך הדין איננו מעורר את טענת  
6 החסיון, הרי שמלכתחילה הענין לא יגיע להכרעתו של בית המשפט שכן רק התנגדותו של  
7 עורך הדין למסירת החומר היא שמפעילה את המנגנון הקבוע בסעיפים 235ג ו-235ד לפקודה.  
8 מאידך, ברור שאם הלקוח מבקש לוותר על החסיון המוקנה לו, עמדתו תישמע, שהרי החסיון  
9 מוקנה ללקוח ולא לעורך הדין, ורק הלקוח הוא שמוסמך לוותר על חסיון שריר וקיים.  
10 במילים אחרות: אם הלקוח מבקש לוותר על טענת החסיון, עמדתו תישמע והחסיון יוסר.  
11 אם הלקוח עומד על טענת החסיון, אזיי לפחות מבחינה פורמלית, אין לו מעמד בהליך זה,  
12 שעה שעמדתו ממילא מוצגת על ידי עורך דינו שאצלו נתפס החומר.

13 משכך הם פני הדברים, אין למלכה מעמד בהליך הנוכחי, ומי שמייצג את האינטרס שלו בכל  
14 הנוגע לשמירת החסיון הוא המשיב, והמשיב בלבד. ממילא אין גם מקום לאפשר למלכה לעיין  
15 בחומר שנתפס על ידי פקיד השומה במשרדו של המשיב, מה שעלול מטבע הדברים לחבל  
16 בחקירה.

17 ומכאן למחלוקת לגופו של ענין.

18 10. המחלוקת המרכזית שנתגלעה בין רשות המסים לבין המשיב היא בנוגע לשאלה האם החסיון  
19 במקרה דנן נתון אך ורק למלכה, כפי שטוענת הרשות, או שמא הוא נתון גם לכל מי שפעל או  
20 התיימר לפעול מטעמו, כנטען על ידי המשיב, קרי, גם לעורכת דין קפריסאית שלטענת המשיב  
21 הציגה את עצמה כמי שפועלת מטעמו של מלכה, וכן לאמיר דין, ליצחק דין ולכל מי שפעל  
22 בשמם ומטעמם, לרבות עורכי דין ורואי חשבון. כל אלה, כך טוען המשיב, עמדו עימו בקשר  
23 בכל הנוגע לענייני הנאמנות. על כן, לדידו של המשיב, החסיון חל גם על כל המידע והמסמכים  
24 שקיבל מגורמים אלה או שהעביר להם.

25 מנגד, רשות המסים טוענת כי החסיון מוקנה אך ורק לנאמן עצמו, קרי, למלכה, ולא לאף  
26 אחד אחר. על כן, רק חומרים ומידע שמלכה עצמו העביר למשיב או קיבל מן המשיב, רק הם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 מוגנים בחסיון עורך דין-לקוח, ובלבד שהמידע והחומרים לא נועדו לשם ביצוע עבירה  
2 פלילית, שהרי אין חולק כי אין חסיון על ייעוץ שנועד לצורך ביצועה של עבירה פלילית.
- 3 11. כידוע, חסיונם של דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין ולקוח, מוסדר הן בסעיף 48  
4 לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות"), והן בסעיף 90 לחוק  
5 לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961 (להלן: חוק לשכת עורכי הדין").
- 6 סעיף 48(א) לפקודת הראיות קובע:
- 7 "דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין לבין לקוחו או לבין אדם אחר מטעם הלקוח ויש  
8 להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, אין עורך הדין חייב  
9 למסרם כראיה, אלא אם ויתר הלקוח על החסיון; והוא הדין בעובד של עורך דין אשר דברים  
10 ומסמכים שנמסרו לעורך הדין הגיעו אליו אגב עבודתו בשירות עורך הדין."
- 11 מדובר בחסיון מוחלט המוקנה ללקוח, ואשר תכליתו להבטיח קיומו של שיח חופשי בין עורך  
12 הדין ללקוחו. המטרה היא "להבטיח בראש וראשונה יחסים של כנות ופתיחות בינו לבין  
13 עורך-הדין בבואו להיזקק לשירותיו המקצועיים של האחרון, - בלי שיהא עליו חשש או  
14 מורא כי דברים או מסמכים שהוא מגלה במהלך ההתייעצות או הטיפול בעניינו, ישמשו  
15 אי-פעם נגדו ללא הסכמתו." (על"ע 17/86 עו"ד פלונית נגד לשכת עורכי הדין, פ"ד מא(4)  
16 770, עמ' 781 (1987)). ראה גם ב"ש (מחוזי ירושלים) 4256/03 פלוני נ' פקיד שומה לחקירות  
17 - חולון (פורסם בנבו, 29.02.2004).
- 18 בהיותו של חסיון עורך דין- לקוח חסיון מוחלט, לא ניתן להסירו, וזאת בשונה מחסיונות  
19 יחסיים, לגביהם נתון לבית המשפט שיקול הדעת להורות על הסרתם אם מצא כי יש להעדיף  
20 את חשיפת האמת על פני הערך החברתי המוגן במסגרת החסיון. יחד עם זאת, אין חולק כי  
21 בעל הזכות לחסיון הוא הלקוח, ולכן אם הלקוח ויתר על החסיון- החסיון פוקע.
- 22 12. במקביל לחסיון הראייתי, חלה גם הוראת סעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין, הקובעת:
- 23 "דברים ומסמכים שהוחלפו בין לקוח לבין עורך דין ויש להם קשר ענייני לשירות המקצועי  
24 שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, לא יגלה אותם עורך הדין בכל הליך משפטי, חקירה או  
25 חיפוש, מלבד אם ויתר הלקוח על חסינותם."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 הוראה זו מטילה למעשה חובת סודיות על עורך הדין. פועלה הוא במישור האתי, במובן זה  
2 שהיא אוסרת על עורך הדין למסור ראיות המוגנות בחסיון עורך דין- לקוח, אלא אם הלקוח  
3 ויתר על החסיון. עורך הדין המפר איסור זה, מבצע עבירה אתית.
- 4 13. לצידן של הוראות אלה, ישנו הסדר ספציפי בסעיפים 235א-235ד לפקודה, שכפי שנראה כעת,  
5 הוא מצמצם את היקפו של החסיון האמור.
- 6 סעיף 235א לפקודה קובע כי מסמך חסוי הוא "מסמך שיש בו סוד מקצועי". עוד קובע סעיף  
7 235א לפקודה כי סוד מקצועי הוא:
- 8 "חילופי דברים בין לקוח לבין עורך-דין שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על  
9 ידי עורך-הדין ללקוח, בין שהדברים נאמרו בעל-פה ובין שהועלו על הכתב, לרבות רשימות  
10 שערך עורך-הדין לשימושו הוא, ובלבד שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי כאמור."
- 11 ודוק: מדובר בהגדרה מצומצמת וצרה יותר מזו שבסעיף 48 לפקודת הראיות, שכן בשונה  
12 מסעיף 48 לפקודת הראיות, המעניק חסיון לא רק לדברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין  
13 לבין לקוחו, אלא גם לדברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך הדין לבין "אדם אחר מטעם  
14 הלקוח, הרי שבכל הנוגע לסעיף 235א לפקודה, הושמטה התיבה "אדם אחר מטעם הלקוח".  
15 משמע, החסיון חל רק ביחס לחילופי דברים בין עורך הדין ללקוח עצמו (ע"מ 14503-12-17  
16 עו"ד זהר רנרט ואח' נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 12.12.2017)). מדובר בהסדר  
17 ספציפי שמטרתו לצמצם את היקפו המוחלט של חסיון עורך דין- לקוח ולהעניק לבית המשפט  
18 שיקול דעת להסיר את החסיון למען עשיית צדק. וכפי שנפסק ברע"פ 751/15 אברג'יל נ'  
19 מדינת ישראל (פורסם בנבו, 9.12.2015) (להלן: "אברג'יל"):
- 20 "ההסדר המיוחד שבפקודת מס הכנסה חל גם על תפיסת מסמכים במסגרת חקירות בתחום  
21 מס ערך מוסף, ומטרתו לצמצם את היקפו המוחלט של חסיון עורך דין-לקוח (כפי שהיה  
22 מעוגן, באותו שלב, בסעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין), ולהעניק לבית המשפט שיקול דעת  
23 להסיר את החסיון, למען עשיית הצדק (ראו הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשכ"ג  
24 1962, ה"ח 535, 66; ד"כ 39, 1521 (התשכ"ד))." (בפסקה 25 לפסק דינו של כב' השופט א'  
25 שוהם).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 הוראה זו היא חלק מן ההסדר הקונקרטי הקבוע בסעיפים 235א-235ד לפקודה, בו הביע  
2 המחוקק את עמדתו, לפיה ככלל, אין החסיון מתפרש על מסמכים הדרושים לצורך חקירות  
3 המס, וכי מסירתם אינה חותרת תחת יחסי האמון שבין עורך דין ללקוחו (אברג'יל, בפסקה  
4 25). מדובר בהסדר שנועד לאזן בין שני אינטרסים ציבוריים מתחרים:
- 5 "האחד, האינטרס שכל אדם ישלם את מס האמת שחייב הוא על פי פקודת מס הכנסה.  
6 השני - האינטרס של שמירת החסיון של הקשר שבין עורך דין ללקוחו, כדי להבטיח  
7 התייעצות גלויה להגנת עניינו של הלקוח. חסיון קשר זה ראוי שיישמר כל עוד אין בית  
8 המשפט מוצא, על פי שיקול דעתו ועל פי הראיות שלפניו, כי מסתרת מאחוריו כוונה  
9 להעלים מסמכים מרשויות המס, ולהפוך את משרד עורך הדין ל'עיר מקלט'." (ב"ש (מחוזי  
10 ירושלים) 4256/03 פלוני נ' פקיד שומה לחקירות - חולון (פורסם בנבו, 29.02.2004) בפסקה  
11 7).
- 12 יצויין כי סעיפים אלה של פקודת מס הכנסה נחקקו בשנת 1964, ואילו סעיף 48 לפקודת  
13 הראיות נחקק לראשונה במסגרת סעיף 5 לחוק לתיקון דיני הראיות, התשכ"ח-1968,  
14 שבשנת 1971 הפך להיות סעיף 48 לפקודת הראיות. על כן, חזקה על המחוקק, שלו ביקש כי  
15 ההגדרה הרחבה יותר של החסיון המופיעה בסעיף 48 לפקודת הראיות, תחול גם ביחס  
16 להסדר הקונקרטי הקבוע בסעיפים 235א-235ד לפקודת מס הכנסה, הוא היה טורח לתקן  
17 את ההגדרה הצרה יותר של החסיון לפי פקודת מס הכנסה. בנוסף, כאשר מדובר בהסדר  
18 ספציפי ובהסדר כללי, ההסדר הספציפי הוא שגובר, ובמקרה דנן ההסדר הספציפי הוא זה  
19 של פקודת מס הכנסה: "כידוע הסדר ספציפי (Lex Specialis) גובר על הסדר כללי (Lex  
20 Generalis) אלא אם ההסדר הספציפי נשלל במפורש". (דנ"א 1595/06 עזבון המנוח  
21 אדוארד ארידור ז"ל נ' עיריית פתח תקווה, פ"ד סו(2) 58 (2013), בפסקה 6 לפסק דינה של  
22 כב' המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור).
- 23 14. המשיב מבקש להסתמך בענין זה על פסק דין שניתן בתיק בש (י-ם) 458/82 יעקב סניורה  
24 ובניו נ' נציבות מס הכנסה, פ"מ תשמ"ג (2) 235 (4.1.1983), אלא שבאותו מקרה השאלה  
25 שעמדה על הפרק היתה בנוגע לחסיון מסמכים שהוכנו לקראת משפט (מדובר היה בחומר  
26 שנערך על ידי יועצת מס, לצורך ביסוס הגנתו של הלקוח בהתדיינות עתידית עם רשות





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 המסים), בשונה מהשאלה שבפנינו. זאת ועוד, פסק דין זה ניתן כשלושים שנה לפני שניתן  
2 פסק הדין בענין אברג'יל, כך שספק אם הוא אכן משקף כיום את ההלכה הנוהגת.
- 3 15. לפיכך, ובהינתן העובדה שהחסיון בכל הנוגע לענייני מיסוי מצומצם יותר מהחסיון ה"רגיל",  
4 המסקנה היא שדברים שהוחלפו בין המשיב לבין כל אדם אחר זולת מלכה עצמו, אף אם  
5 אותו אדם התיימר לפעול בשמו או מטעמו של מלכה, אינם מוגנים בחסיון עורך דין- לקוח.  
6 מכאן נגזרת גם המסקנה כי לצורך בחינת קיומו של חסיון במקרה שלפניי, יש לבחון לגבי כל  
7 מסמך ומסמך את השאלה האם מדובר במסמך שנמסר על ידי מלכה לידי המשיב, או  
8 מידי של המשיב לידי מלכה, ורק מסמך כזה יהיה מוגן בחסיון עורך דין- לקוח (בנוסף לחסיון  
9 של תרשומת עצמית שעליו אעמוד בהמשך הדברים).
- 10 16. המשיב טוען כי הלקוחות הזכאים להגנת החסיון אינם רק מלכה והנאמנות, אלא גם הנהנים  
11 על פיה, קרי, אמיר דיין ויצחק דיין. לדידו, הלקוח הינו גוף משפטי- נאמנות- המורכבת מסך  
12 חלקיה, קרי, יוצר הנאמנות, הנאמן ונהני הנאמנות.
- 13 טענה זו דינה להידחות. בצדק טוענת באת כח הרשות כי הסכם השומה הנחשד כהסכם  
14 המבוסס על מצגים כוזבים, נכרת עם הנאמנות ולא עם הנהנים. כמו כן, הנישום היא הנאמנות  
15 ולא הנהנים, כעולה גם מהוראת סעיף 75(ב) לפקודה, לפיה ב"נאמנות תושבי ישראל" יראו  
16 את הכנסת הנאמן כהכנסתו של היוצר ואת נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר. במקרה דנן הסכם  
17 השומה קובע כי הנאמנות תחשב כ"נאמנות תושבי ישראל", וממילא הנישומים הם אך ורק  
18 הנאמנות ומלכה עצמו, ולא מי שנהנים מנכסיה. יתר על כן, המשיב עצמו אישר במהלך הדיון  
19 כי בזמן אמת לא ראה את אמיר ויצחק דיין כלקוחותיו לענין הטיפול בענייני הנאמנות, גם  
20 כאשר הללו נועצו עימו בקשר לענייני הנאמנות. מבחינתו שלו, הלקוחות היו אך ורק מלכה  
21 והנאמנות. זו האחרונה גם היתה מי ששילמה את שכר טרחתו של המשיב, וזו אינדיקציה  
22 נוספת לכך שבכל הנוגע לענייני הנאמנות, היא, ולא אמיר ויצחק דיין, היתה הלקוחה של  
23 המשיב. מכאן שהזכאים להגנת החסיון הם אך ורק הנאמנות ויוצרה, מלכה.
- 24 17. עוד יש להזכיר כי גם מסמכים שהוחלפו בין הלקוח עצמו לבין עורך דינו, ואשר לכאורה  
25 החסיון היה אמור לחול עליהם גם בהקשר לחקירות מס, אינם מוגנים מפני עיון והחסיון  
26 איננו חל עליהם, אם מדובר בדברים שנמסרים על רקע כוונה לעבור עבירה פלילית; בייעוץ  
27 לביצוע עבירה; כאשר עורך הדין הופך עצמו שותף לעבירה פלילית; וכאשר לא מדובר במידע



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 בעל קשר ענייני לשירות המקצועי. וכפי שנפסק בבש"פ 7064/08 מדינת ישראל נ' ליאורה  
2 ברקו, פ"ד סג(2) 453 (2009) בפסקה 32:
- 3 "החיסיון לא נועד לאפשר לעורך הדין לשמש "עיר מקלט" לביצוע עבירות. על כן, מקום  
4 שבו ההתקשרות נסובה על ייעוץ לביצוע עבירה או מקום שהעברייני מוסר לעורך-דין על  
5 כוונתו לבצע עבירה עתידית, אין החיסיון חל..."
- 6 (ראה גם רע"א 6171/17 פלוני נ' קופת חולים מאוחדת (פורסם בנבו, 04.09.2017) בפסקה 8  
7 וכן אברג'יל, בפסקה 17)).
- 8 18. כמו כן, החיסיון אינו חל על תוצרי עבודתו של עורך הדין כגון חוזים חתומים; על זהות  
9 לקוחותיו; על סוג השירות ומהות הטיפול (אברג'יל, בפסקה 1 לפסק דינו של כב' השופט נ'  
10 סולברג); על הפעולות שעשה עורך הדין בשם לקוחו, לרבות מסמכים משפטיים שערך עבורו  
11 (ב"ש (מחוזי ת"א) 1529/83 ישראלי נ' מדינת ישראל, פ"מ תשמ"ו (3) 265 (1983)); על  
12 חשבונות מס; על סכום שכר הטרחה שעורך הדין גובה (אברג'יל, בפסקה 21 לפסק דינו של  
13 כב' השופט א' שוהם); ועוד כהנה וכהנה סוגי עניינים ומסמכים (ראה גם ע"מ (ת"א) 16-05-  
14 32164 פלוני נ' פקיד שומה (29.5.2016)). כך למשל, נפסק בב"ש 227/83 אליהו מירון, ואח'  
15 נ' מדינת ישראל, פ"מ תשמה(1) 62 (1983):
- 16 "הפקודה אינה פוטרת עורך-דין מן החובה למסור כראיה את השירות המקצועי גופו, אלא  
17 את חילופי המידע (בתנאי שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי) עם הלקוח. היא אינה  
18 פוטרת עורך-דין מן החובה למסור כראיה את העובדה שהיה לו לקוח, את זהותו של הלקוח,  
19 את פעולות היצוג שעשה בשם הלקוח, ובכלל זה את המסמכים שהחליף עם צד שלישי בשם  
20 הלקוח." (בפסקה 22). (ההדגשה אינה במקור).
- 21 ראה גם ב"ש (מחוזי תל אביב-יפו) 1529/83 ישראלי, ירושלמי, כהן ושות' נ' מדינת ישראל,  
22 פ"מ תשמ"ו(3) 265 (1983):
- 23 "הטענה כי חוזה שערך עורך דין עבור לקוחו הינו חסוי, נראית לי בלתי סבירה. חוזה הוא  
24 פעולה משפטית שנערכה עבור הלקוח אך היא מהווה את הפעולה המשפטית של אותו  
25 לקוח. החוזה איננו דברים שהוחלפו בין עוה"ד ללקוחו בקשר לשירותו המקצועי. החוזה  
26 הוא הפעולה שנעשתה ע"ס אותם הדברים. המחוקק נתן זכות לעוה"ד וללקוח - כי כל מה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 שנאמר ביניהם, יהא חסוי - למטרת הוועצות גלויה ואפשרות של עוה"ד לתת ללקוחו את  
2 השירות המשפטי הטוב ביותר ... אך משניתן השירות והוא החוזה - אין השירות חסוי. ...  
3 על כן מסקנתי היא כי כל המסמכים המהווים את הפעולה המשפטית של עוה"ד או  
4 שנערכה על ידי עוה"ד ונעשתה על ידי לקוחו אינם חסויים ובמפורט: חוזים ומסמכים  
5 אחרים שאינם כשלעצמם הדברים שנאמרו או נכתבו בין עוה"ד ללקוחו."  
6  
7 19. ומן הכלל אל הפרט.  
8  
9 אף לא אחד מבין המסמכים המצויים בקלסר שבמחלוקת, שהשם שניתן לו על ידי המשיב  
10 הינו "ז'אק מלכה- נאמנות", לא נמסר למשיב על ידי מלכה עצמו. למעשה, המשיב, שלטענתו  
11 שלו החל לייעץ לנאמנות רק בשנת 2020, לא נפגש עם מלכה אלא פעמים ספורות בלבד.  
12 הפגישה הראשונה ביניהם התקיימה בז'נבה בשנת 2002 והיה מדובר ב"פגישה קצרה  
13 וסתמית" (סעיף 8 לתשובת המשיב). פגישה קצרה נוספת נערכה בין השניים מספר חודשים  
14 לאחר מכן בישראל, ופגישה שלישית התקיימה בשנים 2017 או 2018 (סעיפים 10 ו- 11  
15 לתשובת המשיב). רק בשנת 2020, בעקבות הודעתה של רשות המסים בדבר כוונתה לפתוח  
16 את הסכם השומה משנת 2015 ולערוך בדיקה בעניין, פנתה עורכת דין קפריסאית בשמה של  
17 הנאמנות אל המשיב וביקשה ממנו להכנס לעובי הקורה ולייעץ לנאמנות בנוגע לכוונתה של  
18 רשות המסים (סעיף 25 לתשובת המשיב). מכאן גם מתבקשת המסקנה כי כל המסמכים  
19 המצויים בקלסר שבמחלוקת, נמסרו למשיב רק במהלך שנת 2020, וממילא לא על ידי מלכה  
20 עצמו, עימו המשיב כלל לא נפגש מאז השנים 2017 או 2018. בהחלט ייתכן כי מדובר  
21 במסמכים שנמסרו למשיב על ידי נציגים כאלה ואחרים של הנאמנות, כגון עורכת הדין  
22 הקפריסאית, רואי חשבון ואפילו הנהנים, אלא שכל אלה אינם בבחינת הנאמנות עצמה, וכפי  
23 שכבר ראינו, בשונה מהחסיון היותר רחב לפי סעיף 48 לפקודת הראיות, החל גם על מסירת  
24 מסמכים מטעמו של בעל החסיון, הרי שהחסיון לפי סעיף 235 לפקודה הוא צר יותר, וחל  
25 רק על דברים שהוחלפו עם הלקוח עצמו, הוא ולא מלאך, הוא ולא שרף, ובעניינו, עם מלכה,  
26 הוא ולא אחר.  
27  
28 יתר על כן, למעט מסמך מס' 25, שאליו נתייחס בהמשך, אף לא אחד מבין המסמכים  
29 האמורים הינו בגדר חילופי דברים בין הלקוח לבין המשיב. כך למשל, חילופי דואר אלקטרוני  
30 בין המשיב לבין יועצים שונים של יצחק ואמיר דיין (מסמכים 8, 16, 18, 19, 20) אינם מצויים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 תחת כנפי החסיון משום שהם לא נשלחו על ידי המשיב לנאמנות או למלכה, וגם לא התקבלו  
2 אצל המשיב מן הנאמנות או ממלכה.
- 3 20. לא נעלמה מעיני העובדה שמסמך מס' 13 הוא אוסף של הסכמי הלוואה בין אמיר דיין ויצחק  
4 דיין, וכן בינם לבין צדדים שלישיים, אלא שהעובדה שמסמכים אלה מצויים בתוך קלסר  
5 ייעודי של ענייני הנאמנות בלבד, מעידה כי לא מדובר בייצוג משפטי אישי של השניים שיכול  
6 היה להיות מוגן בחסיון עורך דין- לקוח אישי שלהם עצמם, אלא מדובר בענין הקשור  
7 לנאמנות. ואכן, בסעיפים 16-18 לתשובתו המשיב עצמו מאשר כי הבקשה אינה מתייחסת  
8 לחומרים הנוגעים ליעוץ משפטי שהעניק בשנים 2014-2020 לאמיר דיין. הואיל ומסמכים  
9 אלה לא נמסרו למשיב על ידי מלכה, הם גם אינם חוסים תחת החסיון המוקנה למלכה  
10 ולנאמנות.
- 11 21. באשר למסמך מס' 25, הרי שמדובר באסופת מסמכים שעליהם חתם ככל הנראה ז'ק מלכה  
12 עצמו במועדים שונים. משכך, מסמכים אלה מוגנים בחסיון בהיותם חילופי דברים בין לקוח  
13 לעורך דינו. יחד עם זאת, הואיל ומסמכים אלה כתובים בשפה הצרפתית, לא אוכל לבחון,  
14 בטרם יימסר לעיוני תרגום שלהם, האם הם מעידים על ביצוע עבירה פלילית באופן שיאפשר  
15 לקבוע כי החסיון איננו חל עליהם.
- 16 22. לבסוף, חסיון עורך דין לקוח חל גם על "רשימות שערך עורך-הדין לשימושו הוא, ובלבד  
17 שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי כאמור."
- 18 במקרה דנן הקלסר כולל מסמכים המהווים תרשומות עצמיות של המשיב, בקשר לעסקי  
19 הנאמנות. כזה הוא מסמך מס' 16. מדובר אמנם במכתבים של רשות המסים אל רו"ח צפריר  
20 בקשי אך מופיעים על גביהם רישומים בכתב יד, ככל הנראה של המשיב, ולכן הרישומים  
21 עצמם חסויים. מתוך הרישומים לא ניכרת כל כוונה לעבור עבירה פלילית, ואין בהם ראיה  
22 על הפיכתו של המשיב עצמו שותף לעבירה פלילית, ולכן חסיונם בעינו עומד ואין להתיר את  
23 העיון בהם. רשות המסים תוכל איפוא לעיין במסמך מס' 16, אך רק לאחר מחיקת רישומיו  
24 של המשיב.
- 25 רישומים דומים בכתב ידו של המשיב קיימים על גבי מסמך מס' 19, שנערך על ידי רו"ח יריב  
26 גנון. המסמך עצמו איננו חסוי, אך הרישומים על גביו חסויים (ואינם מצביעים על ביצוע או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

צ"א 20-11-36336 מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' לוי ואח'

04 פברואר 2021

- 1 שותפות לעבירה פלילית), ולכן רשות המסים תוכל לעיין במסמך מס' 19 רק לאחר מחיקת  
2 רישומיו של המשיב.
- 3 הוא הדין במסמך מס' 20, ולכן גם בו הרשות תוכל לעיין רק לאחר מחיקת רישומיו של  
4 המשיב.
- 5 מסמך מס' 22, שכותרתו "שאלות/נושאים שעלו בדיון", הוא מסמך שהכין המשיב לעצמו,  
6 ולכן מדובר במסמך חסוי. כמו כן, עיון במסמך גופו מגלה כי אין בו ראייה כלשהי בדבר כוונה  
7 לעבור עבירה פלילית, או בדבר הפיכתו של המשיב עצמו שותף לעבירה פלילית. משכך, מדובר  
8 במסמך חסוי שאין להתיר לרשות לעיין בו. הוא הדין במסמך מס' 23.
- 9 23. סיכומו של דבר, העיון במסמכים שבקלסר יותר לרשות המסים, בכפוף לסייגים שפורטו  
10 בפסק דין זה. לשם כך, הקלסר יימסר לידיהם של ב"כ המשיב וב"כ רשות המסים יחדיו, על  
11 מנת שניתן יהיה לבצע את פסק הדין באופן שנקבע לעיל.
- 12 24. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
- 13
- 14
- 15 ניתן היום, כ"ב שבט תשפ"א, 04 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.
- 16

חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא

17  
18