



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 2026/21

לפני : כבוד הנשיאה א' חיות  
כבוד המשנה לנשיאה נ' הנדל  
כבוד השופטת י' וילנר

העותרת : לשכת עורכי הדין

נ ג ד

המשיבים : 1. בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו  
2. פקיד שומה חקירות תל אביב  
3. עו"ד דורון לוי  
4. נאמנות מלכה  
5. זיק מלכה

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה : י"א בכסלו התשפ"ב (15.11.2021)

בשם העותרת : עו"ד ירון קוסטליץ ; עו"ד שמחה אלבכרי

בשם המשיב 2 : עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיב 3 : עו"ד ירון ליפס

בשם המשיבים 4-5 : עו"ד אפרים דמרי

### פסק-דין

הנשיאה א' חיות:

בעתירה זו מבקשת העותרת להורות על ביטול פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בצ"א 36336-11-20 מדינת ישראל- רשות המסים נ' לוי (4.2.2021), בו

נעתר בית המשפט (השופט ח' ברנר) באופן חלקי לבקשת המשיב 2, פקיד שומה חקירות תל אביב (להלן: המשיב), לאפשר לו לעיין בחומרים שנתפסו במהלך חיפוש במשרדו של המשיב 3, שהוא עורך דין במקצועו (להלן: עו"ד לוי).

רקע ופסק הדין נושא העתירה

1. פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) קובעת הסדר ספציפי בנוגע לאפשרותו של פקיד שומה לעיין במסמכים המצויים ברשותו של עורך דין. לפי הסדר זה, כאשר פקיד שומה מבקש מעורך דין מסמך שעורך הדין סבור כי הוא חסוי – דהיינו, כי הוא כולל "סוד מקצועי" כהגדרתו בסעיף 235א לפקודה – על פקיד השומה לשים את המסמך בחבילה סגורה בנוכחות עורך הדין, מבלי לעיין בו (סעיף 235ג(א) לפקודה). את החבילה ימסור פקיד השומה לבית המשפט המחוזי שבתחום שיפוטו נמצא משרדו של עורך הדין, ועורך הדין או לקוחו יהיו רשאים לפנות לבית המשפט בתוך שבעה ימים ולבקש שיקבע אם המסמך חסוי, אם לאו (סעיף 235ג(ג)). הוראת סעיף 235ד(ה) לפקודה מבהירה כי "הדיון בבקשה לפי סעיף זה יהיה בדלתיים סגורות והחלטת השופט תהיה סופית".

2. ביום 9.11.2020 פתח המשיב בחקירה בעניינם של שני אחים, שאינם בעלי דין בעתירה דנן, בחשד להשמטת הכנסות ולהלבנת הון בהיקף של כ-670 מיליון ש"ח. על פי החשד, האחים הציגו למשיב מצגים כוזבים לפיהם נכסים שבבעלותם שייכים למעשה למשיבה 4 – נאמנות שהוקמה על ידי המשיב 5, אבי גרושתו של אחד האחים (להלן, בהתאמה: הנאמנות ומר מלכה).

ביום 2.11.2020 ניתן צו חיפוש במשרדו של עו"ד לוי, אשר מעניק לנאמנות שירותים משפטיים, ובמהלך החיפוש שנערך ביום 9.11.2020 העלה עו"ד לוי טענה לחיסיון עורך דין-לקוח בנוגע למסמכים שנתפסו. לאחר שעו"ד לוי והמשיב הגיעו להסכמות לגבי חלק מהמסמכים, ביום 9.12.2020 הגיש המשיב לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בקשה לאפשר לו לעיין ביתר המסמכים שלגביהם הועלתה טענת חיסיון. דיון בבקשה התקיים ביום 3.2.2021 במעמד הצדדים, ולמחרת נתן בית המשפט המחוזי פסק דין שבו נעתר לבקשת העיון בכפוף לסייגים מסוימים.

3. בית המשפט קבע כי ה"לקוחות" של עו"ד לוי, אשר זכאים להגנת החיסיון, הם הנאמנות ומר מלכה בלבד – ובתוך כך דחה את טענת עו"ד לוי לפיה יש לראות גם באחים כלקוחותיו. עוד הדגיש בית המשפט כי המחלוקת המרכזית בין הצדדים התמקדה בשאלה

אם החיסיון, כהגדרתו בסעיף 235א לפקודה, יחול על מידע שהוחלף בין עו"ד לוי ל"כל מי שפעל או התיימר לפעול מטעמו" של הלקוח בנוגע לענייני הנאמנות, או שמא רק על חילופי דברים בין עו"ד לוי ומר מלכה עצמו. באופן ספציפי העלה עו"ד לוי טענת חיסיון בנוגע למסמכים שהוחלפו בינו ובין עורכת דין קפריסאית שהציגה עצמה כפועלת מטעמו של מר מלכה; וכן למסמכים שהוחלפו בינו ובין האחים ו"כל מי שפעל בשמם ומטעמם, לרבות עורכי דין ורואי חשבון".

4. בית המשפט המחוזי דחה את פרשנותו של עו"ד לוי, בקבעו כי ההסדר שבפקודת מס הכנסה מאפשר את החלת החיסיון רק על חומרים שהוחלפו בין עורך הדין ללקוח עצמו, ולא על חומרים שהוחלפו עם אדם מטעמו של הלקוח. את מסקנתו ביסס בית המשפט המחוזי, בעיקרו של דבר, על ההבדל שבין ההגדרה בסעיף 235א לפקודה – לפיה "סוד מקצועי" ההופך מסמך לחסוי, הוא "חילופי דברים בין לקוח לבין עורך-דין שיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן [...] – לעומת הגדרת חיסיון עורך-דין-לקוח שמעוגנת בסעיף 48(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות), לפיה החיסיון יחול על "דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין לבין לקוחו או לבין אדם אחר מטעם הלקוח [...]".

5. בית המשפט המחוזי קבע כי ההגדרה המצמצמת שבסעיף 235א לפקודת מס הכנסה מהווה דין ספציפי שגובר על ההסדר הכללי שבסעיף 48 לפקודת הראיות. עוד ציין בית המשפט כי הסעיפים הרלוונטיים בפקודה נחקקו כארבע שנים טרם עיגון ההגדרה הרחבה בפקודת הראיות (שמקורה בחוק לתיקון דיני הראיות, התשכ"ח-1968 (להלן: החוק לתיקון דיני הראיות)), וכי אילו ביקש המחוקק להחיל את ההגדרה הרחבה גם בפקודת מס הכנסה, חזקה עליו שהיה מתקן את הפקודה בהתאם.

6. בתוך כך דחה בית המשפט המחוזי את טענת עו"ד לוי להיקש מפסק הדין בב"ש (מחוזי י-ם) 458/82 סניורה ובניו נ' נציבות מס הכנסה, פ"מ תשמ"ג(2) 235 (1983) (להלן: עניין סניורה). בעניין סניורה קבע בית המשפט המחוזי בירושלים כי החיסיון כהגדרתו בפקודה יחול על מסמכים שחיברה יועצת מס, לבקשת עורך דין, לקראת התדיינות משפטית עתידית של הלקוח עם רשויות המס. עניין סניורה, כך הדגיש בית המשפט המחוזי בענייננו, עסק בחיסיון מסמכים שהוכנו לקראת משפט, ואילו עו"ד לוי העלה טענה לחיסיון עורך-דין-לקוח, המתייחסת למסמכים שהמשיב ביקש לקבלם במסגרת חקירה שהוא מנהל. מכל מקום, כך צוין, פסק הדין בעניין סניורה ניתן לפני למעלה משלושה עשורים וספק אם הוא משקף את ההלכה הנוהגת. בהקשר זה הפנה בית המשפט המחוזי לפסקי דין מאוחרים יותר שעסקו בהסדר המעוגן בפקודה, ובפרט לרע"פ

751/15 אברג'יל נ' מדינת ישראל (9.12.2015) – שם צוין כי ההסדר שבסעיף 235א לפקודה נועד "לצמצם את היקפו המוחלט של חסיון עורך דין-לקוח", וכי "ככלל, אין חסיון עורך דין-לקוח מתפרש על מסמכים הדרושים לצורך חקירות המס" (שם), בפסקה 25).

7. בית המשפט המחוזי הדגיש, אפוא, כי יש לבחון בענייננו אם המסמכים שלגביהם נטען לחיסיון, הוחלפו בין עו"ד לוי למר מלכה – "הוא ולא מלאך, הוא ולא שרף" – והשיב על שאלה זו בשלילה לגבי רוב החומר שהועמד לעיונו. לצד זאת קבע בית המשפט כי החיסיון יחול על חלקי המסמכים שכוללים תרשומות עצמיות של עו"ד לוי. עוד צוין כי לא ניתן לקבוע אם החיסיון חל על מספר מסמכים שנכתבו בצרפתית ולא הוגש תרגום שלהם.

להשלמת התמונה יצוין כי לאחר מתן פסק הדין הוגש עותק מתורגם של המסמכים בצרפתית, ובית המשפט קבע בהחלטה מיום 14.2.2021 כי גם הם ייהנו מתחולת החיסיון. ביום 22.2.2021 הוגשו לבית המשפט חומרים נוספים, ודיון בעניינם התקיים ביום 28.4.2021. במהלך הדיון ביקש בא-כוחו של עו"ד לוי את עיכוב ביצוע פסק הדין מיום 4.2.2021, אך בקשתו נדחתה. כמו כן, המשיבים 4-5 הגישו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, אשר נדחה על הסף בהחלטת השופט ד' מיינץ מיום 28.2.2021 (ע"פ 997/21) שבה נקבע כי אף שהועלו בערעור "טענות רבות על אודות זכות הגישה לערכאות וכיו"ב", אין בטענות אלה כדי להפיס את הדעת.

טענות הצדדים בעתירה

8. העתירה דנן הוגשה ביום 21.3.2021 על ידי לשכת עורכי הדין (להלן: הלשכה), אשר מבקשת להורות על ביטול פסק דינו של בית המשפט המחוזי. הלשכה מסבירה כי עתירתה הוגשה על רקע "הכרעות סותרות" של בתי המשפט המחוזיים בשאלת היקף החיסיון המעוגן בפקודת מס הכנסה, ומדגישה כי נוכח הוראת סעיף 235ד(ה) לפקודה, לא ניתן להגיש הליך ערעורי על פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים ומשכך הגשת עתירה לבג"ץ היא הדרך היחידה לקיים ביקורת שיפוטית בנושא.

9. הלשכה סבורה כי אי-החלת החיסיון, כהגדרתו בסעיף 235א לפקודה, על מסמכים שהוחלפו בין עורך הדין ובין אדם מטעמו של הלקוח, יש בה משום פגיעה "בלתי מידתית ובלתי שוויונית" בזכות ההיוועצות. לגישה, תוצאה זו אינה עולה בקנה אחד עם תכליותיו של חיסיון עורך דין-לקוח, ובראשן מתן אפשרות ללקוח להיוועץ

באופן חופשי עם בא-כוחו על מנת לממש את זכותו לקבלת ייצוג. עוד סבורה הלשכה כי אין הצדקה להחלת גרסה מצומצמת של החיסיון ביחס לעבירות מס וגרסה רחבה יותר בעבירות אחרות. הלשכה מוסיפה וטוענת כי מסקנתו של בית המשפט המחוזי יוצרת מצב "אבסורדי" בתרחיש שבו הלקוח נועץ בעורך דין לגבי מספר עבירות בו-זמנית, והמסמכים שחוברו על ידי אדם מטעמו של הלקוח יהיו חסויים ביחס לכל העבירות מלבד עבירות המס.

10. לטענת הלשכה, העובדה שאין בסעיף 235א לפקודה התייחסות לאדם מטעמו של הלקוח איננה מעידה על הסדר שלילי, והיא מדגישה בהקשר זה כי סעיף זה נחקק לראשונה בשנת 1964, דהיינו לפני ההוראה משנת 1968 שבה נוספה לראשונה ההתייחסות ל"אדם מטעמו של הלקוח" במסגרת החוק לתיקון דיני הראיות. למעשה, כך הלשכה, ההגדרה שבסעיף 235א לפקודה "שאולה" מדבר חקיקה מוקדם אף יותר – סעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961. בנסיבות אלו סבורה הלשכה כי הוראת סעיף 48(א) לפקודת הראיות אינה עומדת בסתירה לסעיף 235א לפקודת מס הכנסה, אלא אך "מבהירה" אותו, ולפיכך אין סתירה בין ההסדרים שבשתי הפקודות. בהיעדר סתירה, כך נטען, אין מקום להידרש בענייננו לכלל שלפיו דין ספציפי גובר על דין כללי.

11. עו"ד לוי והמשיבים 4-5 הודיעו כי הם מצטרפים לנימוקי העתירה ולסעד שנתבקש בה. עו"ד לוי טוען בפרט כי פרשנותו של בית המשפט המחוזי תוביל לפגיעה ממשית בשירות שנותנים עורכי הדין, שכן יהא עליהם לייעץ ללקוחותיהם לשוחח עמם על ענייני מס באופן אישי וללא מעורבות מומחים, על מנת שלא לפגום בתחולתו של חיסיון עורך דין-לקוח.

12. המשיב, מצדו, טוען כי דין העתירה להידחות על הסף, ולחלופין לגופה. הוא מדגיש כי הלשכה לא הייתה בעלת דין בהליך בבית המשפט המחוזי, ולעמדתו משלא הוגשה עתירה מטעם הנפגעים הישירים מפסק הדין, אין לאפשר ללשכה להתעבר על ריב לא לה. כמו כן טוען המשיב כי העתירה לוקה באי-מיצוי הליכים, מכיוון שהלשכה לא פנתה לרשות המיסים טרם הגשת העתירה בניסיון לשטוח את עמדתה בנושא. עוד מפנה המשיב לפסק דין שניתן בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו לפני מספר שנים, על ידי אותו המותב שנתן את פסק הדין נושא העתירה דנן, ובו נקבעה קביעה זהה בעניין תחולת החיסיון כהגדרתו בפקודה על דברים שהוחלפו בין עורך דין לאדם מטעמו של הלקוח (ע"מ (מחוזי ת"א) 17-12-14503-12-17 רנרט נ' רשות המיסים בישראל (12.12.2017) (להלן: עניין רנרט)). המשיב טוען כי הלשכה לא נימקה בעתירתה מדוע לא השיגה על פסק הדין בעניין רנרט בזמן אמת, ולפיכך, לטענתו, העתירה דנן אף לוקה בשיהוי.

13. כמו כן סבור המשיב כי טענותיה של הלשכה אינן מקימות עילה להתערבות בפסק דין שאינו נתון לערעור. המשיב חולק על טענת הלשכה בדבר קיומן של "הכרעות סותרות" בפסיקה בהקשר הנדון, והוא מדגיש כי עניין סניורה הוא המקרה היחיד שבו התקבלה פרשנות מרחיבה להגדרת החיסיון שבפקודת מס הכנסה – ואילו בשנים האחרונות ניתנו מספר פסקי דין שצידדו בגישה המצמצמת, ובהם עניין רנרט ופסק דין בהליך נוסף הנוגע לחקירה שבמוקד העתירה דנן (צ"א (מחוזי ת"א) 49801-11-20 פלוני נ' מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב (23.2.2021)), אשר ניתן אף הוא על ידי אותו המותב.

14. לגופו של עניין, המשיב סומך ידיו על נימוקי בית המשפט המחוזי, וטוען כי לשונו הברורה של סעיף 235א לפקודת מס הכנסה אינה מאפשרת "להלביש" עליו את הוראת החיסיון שבסעיף 48(א) לפקודת הראיות. עוד טוען המשיב כי ההסדר שבפקודת מס הכנסה עולה בקנה אחד עם תכליותיהם של דיני המס: חיוב הנישום במס אמת, הבטחת הכנסה לאוצר המדינה וקידום מטרות בעלות אופי חברתי. לטענתו קיימים הבדלים מהותיים בין עבירות מס לעבירות אחרות, והבדלים אלו מצדיקים את החלת ההסדר הייחודי שבפקודה. המשיב מוסיף ומדגיש כי בעוד שעורכי דין המייצגים בהליכי מס נהנים מחיסיון עורך דין-לקוח, הדין הישראלי אינו מכיר בחיסיון דומה ביחס לרואי חשבון וליועצי מס, אשר מורשים אף הם לייצג בהליכי מס. בנסיבות אלו, המשיב סבור כי פרשנותה של הלשכה להיקף החיסיון עלולה להרחיב יתר על המידה את הפער שקיים ממילא בנוגע לתחולתם של חסיונות מקצועיים בהליכי מס. עוד לשיטת המשיב, קבלת העתירה והחלת החיסיון על חילופי דברים בין עורך הדין לאדם מטעמו של הלקוח, עלולה לפגוע ביכולתו של פקיד השומה לברר את המקור למידע כוזב שנמסר לו.

15. בדיון שהתקיים לפנינו ביום 15.11.2021 חזרו הצדדים על עיקרי טענותיהם והבהירו את הטעון הבהרה. בא-כוח הלשכה טען במהלך הדיון כי קמה עילה להתערבותו של בית המשפט הגבוה לצדק בהחלטותיהן של ערכאות שיפוטיות כל אימת שפסק דין לוקה ב"טעות משפטית מובהקת שאיננה קשורה לעובדות" (עמ' 14 שורות 15-16 לפרוטוקול). עוד טען בא-כוח הלשכה כי בענייננו אין לייחס משקל לעובדה שפסק הדין כבר בוצע, במובן זה שהחומרים שלגביהם הועלתה טענת חיסיון כבר הועברו לעיונו של המשיב.

דיון והכרעה

16. לאחר עיון בטענות הצדדים, באתי לידי מסקנה כי דין העתירה להידחות.

הוראת סופיות הדיון שבסעיף 235ד(ה) לפקודת מס הכנסה שוללת, למעשה, את האפשרות לבחון בכלים "ערעוריים" את פסקי הדין שניתנים מתוקף סעיף זה בבתי המשפט המחוזיים. ממילא היא משמיעה לנו כי גם אם נפלו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי טעויות ונקבעו בו קביעות משפטיות שגויות, עובדה זו לבדה אינה מקימה עילה להתערבותו של בית המשפט הגבוה לצדק (השוו: בג"ץ 7396/18 מפלגת העבודה הישראלית נ' מנהל הבחירות בעיר חיפה, פסקה 3 (3.2.2019) (להלן: עניין מפלגת העבודה); וראו גם בג"ץ 4589/19 גולדין נ' בית המשפט העליון, פסקה 7 (9.7.2019)). הוא הדין באשר לקביעות פרשניות עקרוניות הנוגעות להיקף תחולת החיסיון הקבוע בסעיף האמור, שאף הן אינן מקימות עילה להתערבות שיפוטית של בית משפט זה בשבתו כבית המשפט הגבוה לצדק (ראו והשוו: רע"א 5515/95 מדינת ישראל נ' אברהמי, פ"ד נא(3) 280, 286-288 (1996)). זאת, משום שהלכה פסוקה ומושרשת היא כי בית המשפט הגבוה לצדק יתערב בהחלטותיהן של ערכאות שיפוטיות במקרים נדירים בלבד, בהם ההחלטה ניתנה בחריגה מסמכות או כשמדובר ב"תופעה קיצונית של שרירות בתחום שהוא מינהלי טהור" (בג"ץ 583/87 הלפרין נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(4) 683, 702 (1987) (להלן: עניין הלפרין); בג"ץ 432/08 ארבל נ' בית משפט השלום בחיפה, פסקה 8 (12.5.2008), וכן מקום שבו נמצאה "פגיעה בולטת בעיקרי הצדק הטבעי" או "פגיעה קשה ובלתי מוצדקת בזכות יסוד" (ראו, בהתאמה: בג"ץ 7172/97 כרמקט בע"מ נ' בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, פסקה 8 (7.1.1998); בג"ץ 6654/98 הלפרין נ' פקידת הבחירות לעיריית הרצליה, פ"ד נב(5) 348, 359 (1998); עוד ראו עניין מפלגת העבודה, בפסקה 3).

17. כאשר העתירה, כמו בעניינינו, מוגשת בעקבות פסק דין אשר לגביו קיימת הוראת סופיות, נפסק כי על בית המשפט ליתן את הדעת, בין היתר, לתכלית שלשמה קבע המחוקק את הוראת הסופיות מלכתחילה (ראו, למשל: עניין מפלגת העבודה, פסקה 3; בג"ץ 5716/19 פלוני נ' הרשות המאשרת לפי חוק תגמולים לנפגעי פעולות איבה התשל"ו-1970, פסקה 9 (27.1.2020); בג"ץ 8672/17 לוי נ' הוועדה לענייני פיצויים ותמלוגים מכוח חוק הפטנטים, פסקאות 11-12 (1.12.2019); בג"ץ 4562/20 פלוני נ' ועדת הערעורים לפי חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, פסקה 8 (2.1.2022)). בהינתן העובדה שהוראות הסופיות בסעיף 235ד(ה) לפקודה נוגעת להכרעה בדבר חסיונם של מסמכים במהלך חקירת מס, מותר להניח כי הוראת הסופיות נועדה לקדם את יעילות החקירה ואת סיומה בתוך פרק זמן סביר וליתן מענה לחשש מפני שיבושה (ראו והשוו: דנ"פ 1062/21 אוריך נ' מדינת ישראל, פסקאות 81-98 לפסק דיני (11.1.2022)), וכן כי היא נועדה למזער את

ההזדמנויות לחשיפת מסמכים חסויים אגב ניהולם של הליכי הערעור (בהקשר זה ראו דבריו של יו"ר ועדת הכספים במהלך הדיונים שקדמו לחקיקת הסעיף (ד"כ 23.3.1964, 1525-1526)).

18. בעתירה שלפנינו הלשכה אינה טוענת שפסק דינו של בית המשפט המחוזי ניתן בחריגה מסמכות, ואף לא ב"שרירות בתחום שהוא מינהלי טהור". היא ממקדת את עתירתה בהשגות על תוכנו של פסק הדין ובטענות בדבר השלכותיו על חיי המעשה. בעיקרם של דברים, הלשכה סבורה כי הקביעות שבפסק הדין הן שגויות, אינן עולות בקנה אחד עם התכליות של חיסיון עורך דין-לקוח, ועלולות להוביל לפגיעה בלתי-מוצדקת בזכות ההיוועצות.

19. בהינתן המבחנים המחמירים שנקבעו בהלכה הפסוקה לעניין זה, אינני סבורה כי המקרה דנן מצדיק סטייה מכלל אי-ההתערבות הנקוט על ידינו. לא שוכנעתי כי מדובר בפגיעה מהותית ובלתי-מידתית בזכויות יסוד או בעקרונות הצדק הטבעי. למעשה, עסקינן בטענות "ערעוריות" במהותן, ומשבחר המחוקק שלא לאפשר ערעור (בזכות או ברשות), וקבע בהקשר זה הוראה בדבר סופיות הדיון, יש לכבדה.

למעלה מן הדרוש אוסיף כי קביעה זוהי לזו שבמוקד העתירה דנן קבע בית המשפט המחוזי לפני כארבע שנים, בעניין רנרט, ובצדק טען המשיב כי עובדה זו מחלישה במידה ניכרת את טענותיהם של הלשכה ועו"ד לוי באשר להשפעותיו של פסק הדין על חיי המעשה. הלשכה אף לא הציגה כל נתונים שיש בהם כדי להצביע על השפעות מעין אלו. הוא הדין באשר לטענה הנוספת שהעלתה הלשכה בדבר הצורך בהעמדת הלכה על מכונה עקב הכרעות "סותרות" של בתי המשפט השונים. כך, בשנים האחרונות ניתן להצביע על שלושה מקרים שבהם התקבלה עמדת המשיב ביחס להיקף החיסיון (עניין רנרט; פסק הדין נושא העתירה; וצ"א 49801-11-20 שהוזכר לעיל), ואילו פסק הדין בעניין סניורה, שאליו הפנתה הלשכה, ניתן לפני קרוב לארבעה עשורים. מכל מקום, ספק רב בעיניי אם שיקול זה לבדו – אפילו היה מבוסס – יש בו כדי להצדיק סטייה מעיקרון סופיות הדיון (השוו: בג"ץ 6859/98 אנקונינה נ' פקיד הבחירות אור עקיבא, פ"ד נב(5) 433, 458-459 (1998)).

20. לא נעלמה מעיניי טענת הלשכה כי יש ללמוד לענייננו מבג"ץ 301/85 ישראלי נ' סגן מזכיר ראשי בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, פ"ד מ(1) 159 (1986) (להלן: עניין ישראלי) – שבו דן בית משפט זה בהשגותיהם של העותרים על פסק דין סופי שניתן לפי סעיף 235ד(ה) לפקודה, ואף הוציא צו על תנאי במסגרת אותה העתירה. אלא שמקרה זה

אין בו כדי לתמוך בטענות שהעלתה הלשכה בענייננו. עיון בפסק הדין בעניין ישראלי מגלה כי העותרים שם מיקדו את השגותיהם בעובדה שבית המשפט המחוזי קבע אמות מידה כלליות לדיון בטענות חיסיון, וטענתם העיקרית הייתה כי "אין החוק מתיר מיונים כלליים ורחבים, כפי שנעשה כאן" (שם, בעמ' 160). ובמילים אחרות, הטענה הייתה כי בית המשפט המחוזי חרג מסמכותו. בענייננו, לעומת זאת, הלשכה ממקדת את השגותיה בתוכן פסק הדין ומבקשת מבית משפט זה לדחות את ההנמקה הפרשנית שנקבעה בו. זאת ועוד, בסופו של יום העתירה בעניין ישראלי נדחתה על ידי בית המשפט העליון והצו על תנאי שהוצא בה בוטל, תוך שצוין כי אמות המידה שנקבעו אינן מונעות מבעלי דין להעלות טענות קונקרטיות בנוגע לתחולת החיסיון, וכי אין צורך בהתייחסות מפורטת להשגותיהם של העותרים על תוכן פסק הדין (שם, בעמ' 161).

21. סיכומם של דברים: בהינתן הוראת סופיות הדיון המעוגנת בסעיף 235ד(ה) לפקודת מס הכנסה, ובשים לב לרף המחמיר שנקבע בפסיקה לעניין התערבותו של בית המשפט הגבוה לצדק בהקשר זה – לא עלה בידי הלשכה להוכיח עילה המצדיקה התערבות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. נוכח המסקנה שאליה הגעתי מתייטר הצורך לדון בעילות הסף שהעלה המשיב, ובהן שיהוי ואי-מיצוי הליכים.

מן הטעמים המפורטים לעיל אציע, אפוא, לחבריי לדחות את העתירה וכן אציע כי נחייב את הלשכה בהוצאות המשיב 2 בסך 5,000 ש"ח.

ה נ ש י א ה

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה נ' הנדל:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינה של הנשיאה א' חיות.

ניתן היום, כ"ה בשבט התשפ"ב (27.1.2022)

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה

ה נ ש י א ה