



בבית המשפט העליון

דנ"א 4004/22

לפני:

כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד המשנה לנשיאה ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט ד' מינץ

המבקש:

רועי חיון

נ ג ד

המשיב:

פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה שניתן ב-ע"א
6077/20 ביום 29.5.2022 על ידי כב' השופטים ג' קרא, ד'
מינץ ו-ש' שוחט

תאריך הישיבה:

ל' בשבט התשפ"ג (21.2.2023)

בשם המבקש:

עו"ד משה מזרחי; עו"ד עמית קריגל; עו"ד אלדד
נח

בשם המשיב:

עו"ד חן אבידוב

פסק-דין

השופט י' עמית:

דיון נוסף בעקבות פסק דינו של בית משפט זה בע"א 6077/20 פקיד שומה יחידה
ארצית לשומה נ' חיון שניתן ביום 29.5.2022. בפסק הדין נקבע בדעת רוב של השופטים
ג' קרא ו-ד' מינץ כנגד דעתו החולקת של השופט ש' שוחט, כי סכומי כסף של המבקש-
הנישום שחולטו במסגרת פסק דין שניתן נגדו בהליך פלילי, אינם ניתנים לניכוי מהכנסתו
החייבת.

רקע

1. בשנת 2016 הורשע המבקש במסגרת הסדר טיעון בביצוע עבירות של ארגון
הימורים ומשחקים אסורים ועריכתם. בגין מעשים אלו הורשע המבקש גם בעבירה של
הלבנת הון, כמו גם בעבירת מס בגין העלמת הכנסותיו. הסדר הטיעון כלל עונש של

מאסר בפועל ומאסר על תנאי וכן קנס בסך 2 מיליון ₪. בנוסף לכך, והחשוב לענייננו, שבמסגרת הסדר הטיעון הסכימו הצדדים על חילוט סכום של 5 מיליון ₪ מהונו של המבקש. הסדר הטיעון הותנה בכך שהמבקש ישלם את מס ההכנסה שבו הוא חב בגין ההכנסות הבלתי מדווחות שצמחו לו.

בהמשך לכך נחתם הסכם שומה בין פקיד השומה (להלן גם: המשיב) לבין המבקש, שבו הסכימו הצדדים כי בין השנים 2010-2015 המבקש הפיק הכנסות לא מדווחות מעסק בסך של כ-6.8 מיליון ₪. שיעור המס המוסכם בגין הכנסות אלו הועמד על סך של 4.68 מיליון ₪. בד בבד, הוסכם בין הצדדים כי המבקש יהיה רשאי למצות את הליכי ההשגה והערעור בכל הנוגע להכרה בסכום שחולט כהוצאה המותרת בניכוי.

2. המבקש שילם את סכום המס המלא, ובהתאם להסכמת הצדדים פנה להשיג בפני פקיד השומה על סוגיית ניכוי החילוט כהוצאה. משנדחתה השגתו בעניין זה, הגיש המבקש ערעור לבית המשפט המחוזי, וערעורו התקבל (פסק דינו של כב' השופט ה' קירש בע"מ 7963-04-18 מיום 31.5.2020). נעמוד בקצרה על עיקרי קביעותיו של בית המשפט המחוזי הרלוונטיות לדיון הנוסף דנן.

עיקרי פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בית המשפט המחוזי קבע תחילה כי נוצרה בידי המבקש הכנסה חייבת כתוצאה מארגון הימורים ומשחקים אסורים ועריכתם, וכי אין בחילוט הכספים כדי לאיין הכנסה זו. אל מסקנה זו הגיע בית המשפט המחוזי בהתבסס על ההלכה שנקבעה בע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015) (להלן: ע"א דמארי), שעוד נשוב ונידרש אליה ביתר הרחבה בהמשך דברינו. בד בבד, בית המשפט קבע כי ההכרה בהכנסה זו שצמחה למבקש, למרות חילוטה, עלולה להוביל להטלת מס על התעשרות שלא נותרה בסופו של יום בידי המבקש, ויתרה מכך – הכיס שאליו ישולם המס, קרי הקופה הציבורית, הוא אותו הכיס שאליו נכנסו כספי החילוט. בית המשפט קבע אפוא כי יש להתחשב באמור במסגרת האיזון שיש לערוך בסוגיית ההכרה בחילוט כהוצאה המותרת בניכוי.

באשר לשאלה אם חילוט הכספים הוא בגדר הוצאה לעניין פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה), בית המשפט צעד בעקבות הקביעות בע"א דמארי והשיב על שאלה זו בחיוב, בקבעו כי כאשר מדובר בפירות עבירה כדוגמת ניהול הימורים, סכנת החילוט היא בבחינת סיכון מסיכוני העסק, מה שמוביל למסקנה כי מדובר בהוצאה. באשר לשאלה אם תקנת הציבור מונעת את התרת ניכוי ההוצאות,

בית המשפט השיב על כך בשלילה. בית המשפט עמד על כך שפעולת החילוט קרובה יותר במהותה להשבת הגזילה לקורבן העבירה מאשר לתשלום קנס פלילי; כי ההיבט העונשי במוסד החילוט הוא משני; וכי תכליותיו העיקריות של החילוט הן זו הקניינית – קרי שלילת ההנאה הכלכלית שהושגה כתוצאה מביצוע העבירות, וזו ההרתעתית – דהיינו להראות לכלל הציבור כי ביצוע עבירות מסוג זה לא משתלם. בית המשפט הוסיף כי אי-הכרה בהוצאות החילוט תגרום לגביית מס ביתר ולעיוות כלכלי, כי הפגיעה בקניינו של האזרח תהיה בלתי מידתית ומיותרת, וכי ככלל, בהעדר הוראת חוק מפורשת, ראוי להמעיט בשימוש בכלי המיסוי כמכשיר להשגת מטרות שאינן בתחום הפיסקאלי. ערעור המס שהגיש המבקש התקבל אפוא, ונקבע כי משחולט הסכום והופקע ההון מידיו של המבקש, אזי אין הצדקה למסותו כאילו נותר בידו, ויש להתיר ניכוי הוצאה בגובה הסכום המחולט.

עיקרי פסק דינו של בית המשפט העליון בערעור

4. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגיש המשיב ערעור לבית משפט זה, שהתקבל כאמור בדעת רוב. פסק הדין העיקרי נכתב על ידי השופט ג' קרא, ונעמוד בקצרה על עיקרי קביעותיו. בדומה לבית המשפט המחוזי, תחילה צעד בית המשפט בדרכו של פסק הדין בעניין דמארי, וקבע גם כן כי חילוט הכספים אינו בהכרח פעולה המאיינת את עצם ההכנסה. השופט קרא ציין כי לגישתו, יש לבחון את התייחסותו הסובייקטיבית של הנישום אל הכספים, ובמקרה דנן, משעה שהמבקש נהג בכספים מנהג בעלים, אזי יש לראותו כמי שחב בתשלום מס בגובה מלוא הסכום.

באשר לשאלה שעמדה במוקד הערעור לגבי האפשרות להכיר בחילוט כהוצאה המותרת בניכוי, השופט קרא הגיע למסקנה שונה מזו של בית המשפט המחוזי. ראשית נקבע כי חילוט פירות עבירה אינו בא בגדר רשימת ההוצאות שניכויין הותר במפורש בהוראות הפקודה; כי יש קושי לראות את החילוט כהוצאה שהוצאה בייצור הכנסה, בהינתן שההוצאה נעשתה בשלב שבו העסק (קרי עסקי ההימורים) חדל מלהתקיים; וכי מדובר בהוצאה שהולדתה בפעילות בלתי חוקית, שעה שהמבקש לא עמד בנטל השכנוע הכבד שמוטל עליו לצורך התרת ניכוייה. באשר לאפשרות להכיר בחילוט כהוצאה מכוח "מבחן הסיכון" שיושם בע"א דמארי, השופט קרא ציין כי לעמדתו, בהינתן אי-החוקיות שהניבה את ההכנסה, כלל לא ברור כי יש מקום ליישם מבחן זה וכי היישום שנעשה בע"א דמארי מעורר קושי. מכל מקום, לגישת השופט קרא, אף אם היה מקום ליישם את מבחן הסיכון, לא היה בכך כדי לאפשר את ניכוי הוצאות החילוט, שכן יישום המבחן מותנה בכך שההוצאה לא באה כתוצאה מפעולה אקטיבית של הנישום, בעוד שבמקרה

דנן מעשיו הפליליים של המבקש "הם שגרמו ל'צרה' שבה הוא מצוי" (שם בפסקה 33).

השופט קרא הוסיף כי שיקולי מדיניות מובילים אף הם למסקנה כי אין להכיר בחילוט כהוצאה המותרת בניכוי. לגישתו, אין להסיק מלשונו של חוק איסור הלבנת הון כי החילוט אינו אמצעי ענישתי ואינו נמצא במרחב הענישה; אין לומר כי תכליתו הבלעדית או העיקרית של החילוט היא השבת המצב לקדמותו; ובין מכלול התכליות שהחילוט נועד להגשים ישנן גם תכליות שבמהותן נועדו לשם מלחמה בעבריינות. לנוכח האמור, השופט קרא קבע כי התרת הניכוי תביא לפגיעה של ממש באינטרס הציבור ולסיכול מדיניות המחוקק וניסיונו להתמודד עם מקרי עבריינות דומים, וכי אין לשים את הדגש על "התכלית הקניינית" של הוצאת הכספים מידי העבריין. השופט קרא היה ער לכך שיש בעמדתו משום ניגוד לעקרון של "שומת אמת", אולם הטעים כי יש מצבים שבהם פועלם של דיני המס צריך לעלות בקנה אחד עם מגמת הדין הפלילי, וכי אין כל קושי משפטי או מוסרי באי-הכרה בהוצאות החילוט כהוצאה שתנוכה מהכנסתו הבלתי חוקית של המבקש.

5. עמדתו של השופט שוחט היתה שונה. לגישתו, אין מקום להבחין בין הנסיבות בע"א דמארי לנסיבות המקרה דנן ואין עילה לסטות מההלכה שנקבעה שם. משכך, על רקע יישום "מבחן הסיכון" כפי שנעשה בע"א דמארי, יש לראות את פעולת החילוט במקרה דנן כהתממשות של "סיכון מסיכוני העסק" שעניינו בארגון הימורים אסורים, זאת, בפרט משעה שעסקי ההימורים של המבקש מהווים "עסק או משלח יד" באופן מובהק יותר לעומת הפעולות שנדונו בע"א דמארי. השופט שוחט הוסיף כי לגישתו, "מבחן הסיכון" טבוע באופן מובנה במנגנון החילוט, כפי שעולה מהוראות חוק איסור הלבנת הון, המורות במפורש על חילוט רכושו של מי שהורשע בעבירות אלו, בבחינת "מעין התראה שמופנית כלפי העבריין, שלפיה בלעו עתיד להיות מוצא מפיו ככל שיוורשע בעבירות אלה" (פסקה 8 לחוות דעתו). השופט שוחט אף היה שותף לעמדת בית המשפט המחוזי כי התכלית העונשית אינה תכלית עיקרית של מנגנון החילוט, וכי לנוכח מאפייניו האזרחיים הדומיננטיים של החילוט, אין לאסור את ניכוי כספי החילוט כהוצאה מטעמים של תקנת הציבור, זאת גם מתוך שאיפה לשמור על העקרון של גביית מס אמת.

6. חברי, השופט מינץ, הצטרף לעמדתו של השופט קרא. לעמדתו, אף מבלי להידרש ל"מבחן הסיכון", אין מקום לספק בדבר אופיו העונשי-הרתעתי של החילוט, ואין לומר כי מנגנון החילוט הוא בעל מאפיינים אזרחיים דומיננטיים, ומשכך מתחייבת המסקנה כי אין להתיר ניכויים של הכספים שחולטו.

7. בעקבות פסק הדין הגיש המבקש בקשה לקיים דיון נוסף בפסק הדין שניתן בערעור, וזו נתקבלה על ידי חברתי, הנשיאה א' חיות, בהחלטתה מיום 22.9.2022. בהתאם לאמור בהחלטתה הגישו הצדדים השלמות טיעון בכתב, ובהמשך לכך השמיעו את טענותיהם בעל פה בדיון שהתקיים לפנינו. נתאר בקצרה את עיקרי טענותיהם.

8. המבקש הציג בפתח טיעונו שתי שאלות הטעונות לשיטתו הכרעה בגדרו של הדיון הנוסף: האחת – מהי מהות החילוט, עונש או השבה? והשניה – בהנחה שמדובר בהשבה, האם יש מקום להתיר את ניכוי כהוצאה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה והלכת דמארי? כתימוכין לעמדתו כי יש לסווג את החילוט כבעל מאפיינים תרופתיים, המבקש מפנה לשורה של אמירות בפסיקה המלמדות כי החילוט איננו עונש. כמו כן, המבקש מצביע על כך שניתן לחלט רכוש רק עד שיעור הרכוש האסור שנתפס (או שוויו), וכן מצביע על כך שכספי חילוט מיועדים ככלל לתיקון נזקי העבירה, אם באמצעות העברתם במידת האפשר לנפגעי העבירה ואם לקרנות חילוט המשמשות למטרות מוגדרות. לגישת המבקש, מאפיינים אלה של החילוט מלמדים על אופיו הקנייני, כפי שגם עולה מדברים שנאמרו על ידי נציגי הממשלה במסגרת הליכי החקיקה. באשר לשאלת יישומו של "מבחן הסיכון", המבקש טוען כי הנמקת השופט קרא בפסק הדין בערעור, שלפיה אין להתיר ניכוי מקום שבו מדובר בהוצאות שמקורן בצרה שהנישום הביא על עצמו – היא שגויה, שכן במקרה דנן אין מדובר במצב שבו ההוצאה היא "צרה שהנישום הביא על עצמו", אלא העסק כולו הוא "הצרה" שהנישום הביא על עצמו, ומשעה שנקבע שההכנסה כשרה למיסוי, אזי אי-הכרה בהוצאה שמקורה באותה צרה תוביל לעיוות כלכלי בדמות תשלום מס על התעשרות שחולטה, באופן המהווה ענישה נוספת. המבקש מוסיף כי עמדת המדינה במקרים אחרים בעבר, כמו גם הוראות הפרשנות של הפקודה, אף הן הכירו באפשרות לנכות כספים שהוחזרו, וחובת ההגינות של רשויות המס מחייבת לאפשר זאת גם במקרים מהסוג דנן.

9. המשיב, פקיד השומה, סבור מנגד כי מבחן הסיכון כלל לא חל כאשר מדובר על תשלומים המושגים בגזר דין פלילי או מכוחו – ודי בכך כדי להביא לדחיית עמדת המבקש. מכל מקום, המשיב מוסיף – לשיטתו למעלה מן הדרוש – כי משעה שמדובר בחילוט שנעשה במסגרת הליך פלילי כדי לשרת את תכליות הענישה (להבדיל מפיצוי נזיקי המשולם לניזוק), אזי אין להתיר את ניכוי מכוח תקנת הציבור. עוד נטען במענה לטענות שהעלה המבקש, כי החילוט בישראל אינו מוגבל בהכרח לשיעור הרווח שהגיע

לידי העבריינן כתוצאה מביצוע העבירה, וכי סכומי החילוט אינם משולמים לנפגעי העבירה או להטבתם אלא מועברים ככלל לקרן החילוט הכללית. באשר לטענת המבקש כי אי ניכוי החילוט כהוצאה יוביל לגביית מס שאינו "מס אמת", המשיב טוען כי משעה שנקבע בפסק הדין מושא הדיון הנוסף כי חילוט אינו מותר בניכוי כהוצאה, אזי אי ניכוי הוא מס אמת בעוד שניכוי הוא המביא להשתת מס שאינו אמת.

10. יצויין כי הצדדים התייחסו בקצרה גם לדין בארצות הברית. כמו כן, המבקש הגיש תשובה קצרה להשלמת הטיעון מטעם המשיב, שבה חזר על טענתו כי עמדתו העקבית של משרד המשפטים היא כי חילוט אינו עונש אלא השבה; וכי בפסיקה קודמת המדינה הבהירה לבית המשפט כי לאחר חילוט תיערך התחשבנות בדבר חבות המס בהליכים המתאימים. עוד נטען כי עמדתו של המשיב לא עולה בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה בעניין דמארי, שם נפסק כי תשלומי השבה של רכוש שהושג בעבירה יותרו בניכוי.

11. במהלך הדיון שהתקיים לפנינו, ביקש בא כוח המבקש להדגיש, בין היתר, כי על המבקש הושתו עונשים נוספים, לרבות מאסר וקנס, וכי דיני המס לא צריכים "ליצור אירוע בלתי כלכלי כדי לעזור לתקנת הציבור", וזאת בפרט משעה שבמסגרת הסדר הטיעון הוסכם כי דין החילוט לצרכי מס אינו ידוע. מנגד, בא כוח המשיב, לצד טענתו העקרונית כי חילוט כלל לא מוכר כהוצאה המותרת בניכוי, הוסיף וטען כי מלבד פסק הדין בע"א דמארי, אין תקדים לכך שהסיכון של העבריינן להיתפס נכנס בגדרו של מבחן הסיכון, מה עוד שנושא זה עלה בפסק הדין בע"א דמארי מבלי שנשמעו טענות מפי הצדדים בנושא. מכל מקום, המשיב סבור כי אין לראות חילוט כהשבה קניינית, והגם שמדובר ברכיב שאינו קנס, עדיין מדובר באמצעי שמושת על העבריינן, וקשה להלום כי המדינה תשתתף בכך בעקיפין בדרך של הכרה בחילוט כהוצאה.

דיון והכרעה

12. למקרא פסק דינו של בית המשפט המחוזי ופסק הדין מושא הדיון הנוסף, ולאחר בחינת טענות הצדדים ושמיעת טענותיהם בעל פה, עמדתי היא כי יש להותיר על כנו את פסק הדין. דהיינו, יש להותיר על כנה את ההלכה שקובעת כי סכומים שחולטו בגדרו של הליך פלילי, אינם מותרים בניכוי כהוצאה מהכנסתו החייבת של הנישום-הנאשם שהורשע.

לעמדת, הסוגיה העומדת על הפרק אינה מן המורכבות, ודומה כי המורכבות-כביכול האופפת אותה נעוצה במידה רבה באמירות שנכללו בפסק הדין בע"א דמארי. ואכן, בית המשפט המחוזי ובית משפט זה – והצדדים שלפנינו – התייחסו כולם לאמירות מתוך פסק הדין בעניין דמארי, אם מתוך רצון לאמצן ולהחילן על הסוגיה שלפנינו, ואם מתוך הסתייגות במטרה להימנע מהחלתן בנסיבות המקרה דנן. לנוכח האמור, למען הבהירות, מן הראוי כי ניתן דעתנו תחילה ביתר הרחבה על פרשת דמארי ועל האמירות הרלוונטיות שנכללו בפסק הדין.

פרשת דמארי והירשזון

13. בפסק הדין בע"א דמארי נדונו שני ערעורים. האחד נסב על עניינה של אילנה דמארי (ע"א 4157/13) והשני על עניינה של אברהם הירשזון (ע"א 4489/13). השניים הורשעו בפרשיות נפרדות בגניבת סכומי כסף משמעותיים והחזקתם למשך מספר שנים. הם נדונו בשל כך לעונשי מאסר וקנסות כספיים, והשיבו את כספי הגניבה בעת שהתנהלו נגדם ההליכים הפליליים (דמארי השיבה את הכספים מכוח הסכם פשרה בהליך אזרחי). בתמצית, השאלה המשותפת לשני הערעורים היתה אם יש לראות את כספי הגניבה, בפרט לאחר שהושבו, כהכנסה החייבת במס, ובמידה שכן – האם יש להתיר את קיזוז הכספים שהושבו כהפסד או להכיר בהם כהוצאה בייצור הכנסה ולהתיר את ניכויים כנגד הכנסתם החייבת של השניים.

14. חוות הדעת העיקרית נכתבה על ידי המשנה לנשיאה א' רובינשטיין. תחילה עמד השופט רובינשטיין על נקודת המוצא לדיון, כפי שזו נובעת מההלכה המושרשת, שלפיה יש להטיל מס על רווחים שהופקו תוך ביצוע פעילות בלתי חוקית. משם פנה לדון בשאלה אם יש למסות הכנסה בלתי חוקית כאשר קיימת חובת השבה (ובעיקר כשישנה השבה בפועל). סקירה של המשפט המשווה בסוגיה זו העלתה כי ברוב המכריע של שיטות המשפט שנסקרו, ההלכה הנוהגת היא שיש למסות רווחים שקיימת לגביהם חובת השבה. בחינת הדין הישראלי הובילה את השופט רובינשטיין למסקנה זהה, המגשימה לדבריו את תכליתה המרכזית של פקודת מס הכנסה למסות את הכנסתו החייבת של הנישום. השופט רובינשטיין הטעים כי ביסוד מסקנתו עומדים שיקולי טובת הציבור, ובכללם עקרון היסוד לפיו לא יצא חוטא נשכר ומניעת הפליה לטובה של נישומים עבריינים לעומת נישומים שומרי חוק. כל זאת, לצד שיקולים שמקורם במדיניות מיסוי, ובכללם הצורך לנקוט גישה סובייקטיבית הבוחנת כיצד התייחס הנישום בעצמו לכספים עת הוחזקו ברשותו; וכן התפישה כי בחישוב ההכנסה החייבת (להבדיל מחישוב ניכויים או קיזוזים) אין להביא

בחשבון את שאירע לאחר קבלת ההכנסה, ואין בהשבת הכספים כדי "לאיין" את ההכנסה, אף אם ההשבה בוצעה בטרם הוצאה השומה.

15. משהגיע למסקנה כי יש לסווג את כספי הגניבה כהכנסה החייבת במס, עבר השופט רובינשטיין לדון בשאלה אם יש מקום לאפשר את ניכוי תשלומי ההשבה כהוצאה בייצור הכנסה או לקזום כהפסד. השופט רובינשטיין עמד על כך שמכוח תקנת הציבור, כאשר מדובר בהוצאות בלתי חוקיות, ככלל אין להתיר את ניכויין (וזאת אף שההכנסות שהופקו מהפעילות הבלתי חוקית חייבות במס). בדומה, אין להתיר ניכוי קנסות, שכן היא בכך כדי לפגוע במדיניות הציבורית שביסוד הטלת הקנס ולהביא להשתתפות הציבור במימון הקנס, מה עוד שכלל לא ניתן לסווג תשלום קנס כהוצאה בייצור ההכנסה. לעומת זאת, כאשר קיים ספק לגבי טיב התשלום שלגביו מתבקש הניכוי, קרי אם מדובר בקנס האסור בניכוי אם לאו, יש לברר את אופיו ולבחון אם מדובר בתשלום עונשי או תרופתי ואם מתן אפשרות לנכותו יסכל את המדיניות הציבורית שביסוד הטלתו.

באשר לתשלומי ההשבה, השופט רובינשטיין אימץ מבחני עזר הלקוחים מהפסיקה בארצות הברית, ועמד על כך שבשני המקרים של דמארי והירשזון, נמנעו ההשבה היו קרבנות העבירה, קרי אנשים פרטיים, מה שמלמד על מטרה תרופתית בעיקרה בהשתתף התשלום; המקור שממנו נבע התשלום לא היה הוראת דין או מהוראת בית המשפט, אלא נעשה מטעמיהם של המערערים עצמם, הגם שיש להניח כי נמהלו בהשבה שיקולים של הקלה בעונש (במקרה של דמארי מקור חובת ההשבה היה הסכם פשרה בהליך אזרחי, ובמקרה של הירשזון ההשבה אמנם נעשתה במהלך ההליכים הפליליים, אך ביוזמתו של הירשזון ולא בהוראת בית המשפט במסגרת גזר הדין); ותשלומי ההשבה לא היו תחליף קנס, כך שגם אם במבחן התוצאה התשלום השפיע על הקלה בעונשם, לא זה עיקר המהות, שהיא תרופתית ונועדה לתיקון העוול לבעלי הכסף הנגזל. השופט רובינשטיין הגיע אפוא למסקנה כי התרת הניכוי אין בה משום סיכול תקנת הציבור, ובהינתן הצורך להשתדל לקיים ככל שניתן משטר של מיסוי אמת, אזי במישור העקרוני ניתן לאפשר ניכוי של תשלומי השבה המשולמים לקרבנות העבירה.

16. בהמשך למסקנתו כי אין מניעה עקרונית להתיר ניכוי של תשלומי השבה לקרבנות העבירה, פנה השופט רובינשטיין לבחון אם ניתן לראות תשלומים אלה כהוצאה בייצור הכנסה. לדבריו, יש קושי ביישום המבחנים הנוהגים שלפיהם יש לקבוע אם ההוצאה נועדה לשם קיום העסק והשבחתו, שהרי בעת שבוצעו תשלומי ההשבה בנסיבות דנן "הפעילות העסקית" של עסקי המעילה והגניבה הופסקה זה מכבר. עם זאת, השופט רובינשטיין סבר כי ניתן להעניק פרשנות אחרת למבחן ההוצאה בייצור הכנסה, שלפיה

יש לבחון אם תשלומי ההשבה מהווים "חלק מן הסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה". לדבריו, "אחד הסיכונים המקצועיים המובהקים ב'עסקי' המעילה, היא שאם ייתפס המועל, יידרש להשיב את השלל לבעליו החוקיים" (שם, פסקה ק"ג). דהיינו, השבה עתידית של הכספים היתה סכנה צפויה שנלוותה לפעילות יוצרת ההכנסה. משכך, לגישתו של השופט רובינשטיין, "בגדרי פרשנות תכליתית, ומתוך מגמה כי יוטל מס על הכנסתו החייבת של הנישום, אשר תביא בחשבון הסופי גם את הוצאותיו, נטייתו היא לאפשר בנסיבות אלה ניכוי תשלומי ההשבה" (שם).

17. גם כאן לא תם הדיון בפסק הדין, שכן עדיין נותר לבחון אם וכיצד יש לאפשר את ניכוי תשלומי ההשבה, לנוכח העובדה שדמארי והירשזון טענו כי יש לאפשר להם לעשות זאת באופן רטרואקטיבי, קרי לנכות את הוצאות ההשבה למפרע כהוצאה בשנות המס שבשומה, אף שתשלומי ההשבה בוצעו בשנים מאוחרות יותר. יש לציין כי סוגיה זו חורגת מהדיון הנוסף שלפנינו, ולפיכך ניתן להסתפק בתיאור השורה התחתונה. השופט רובינשטיין קבע כי בהתאם לדין ולפסיקה, לא ניתן להתיר ניכוי הוצאה בדיעבד. עם זאת, על מנת להגשים את האיזון הנכון בין שמירה על תקנת הציבור ושמירה על עקרון גביית מס אמת, השופט רובינשטיין סבר כי יש לאפשר למערערים לקזז את תשלומי ההשבה, כהפסד רטרואקטיבי. בד בבד, לנוכח "אשמתם" של דמארי והירשזון בגניבת הכספים ואי השבתם במשך תקופה ארוכה, השופט רובינשטיין סבר כי אין לאפשר להם לקזז את סכומי ההשבה במלואם, אלא אך במחציתם, בבחינת איזון בין עקרון גביית מס אמת אל מול "הרקע הלא חיובי" כלשונו של מעשי הנישומים (שם, פסקה קי"ג). [במאמר מוסגר: דומה כי בכך ביקש השופט רובינשטיין לעצב מעין "תרופת אמצע" בדיני המס. נושא זה חורג גם הוא מענייננו, ולפיכך לא אדרש אליו ולשאלת קיומו או העדרו של בסיס משפטי לכך (על התפתחותן של "תרופות אמצע" בדין האזרחי, ראו אורי ניר "יצא וחצי תאוותו בידו" – התפתחותן של תרופות אמצע חדשות במשפט האזרחי ותרומתה הגדולה של הנשיאה נאור לעיצובן של תרופות אלו" ספר מרים נאור 807 (א' ברק, ד' ברק-ארז, מ' גל, ר' פוליאק, א' וסטרייך וס' כהן עורכים, 2023)].

18. השופט הנדל צעד כברת דרך עם העמדה שהציג השופט רובינשטיין, אך הגיע לתוצאה שונה. השופט הנדל סבר אף הוא יש לראות את כספי המעילה והגניבה כהכנסה החייבת במס, גם אם קיימת חובת השבה של הכספים לבעליהם וגם אם הושבו בפועל. לדבריו, ככל שהנישום שהחזיק בכספים יכול היה לנהוג בהם כבשלו, אזי יש לראות בהם כהכנסתו. באשר לשאלה אם ניתן לנכות את תשלומי ההשבה, השופט הנדל הצביע על כך שההשבה עצמה אינה הוצאה בלתי חוקית, ומשכך אין לראות את ההכרה בה כנוגדת את תקנת הציבור. לגישתו, הקביעה אם יש להתיר את ניכוי ההוצאה תוכרע תחילה לפי

השאלה אם ניתן להתיר את ניכוי כהוצאה לפי מבחני פקודת מס הכנסה (הוצאה בייצור הכנסה), וככל שהתשובה על כך חיובית, יש לבחון אם יש מקום לשלול את הניכוי משיקולי מדיניות. לעיצומם של דברים, השופט הנדל הסכים כי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כהוצאה עסקית הכרוכה ושלובה בייצור ההכנסה, בהיותם התממשות של "סיכון מסיכוני העסק" בסוג עסק כזה של גניבה או מעילה" (שם, פסקה 15 לפסק דינו).

עם זאת, השופט הנדל היה שותף לעמדתו של השופט רובינשטיין כי לא ניתן לאפשר את הניכוי באופן רטרואקטיבי. בד בבד, ובניגוד לעמדת השופט רובינשטיין, השופט הנדל סבר כי הוראות הפקודה גם אינן מאפשרות לבצע קיזוז לאחור. השופט הנדל הטעים כי לשון החוק היא נקודת המוצא, ו"לא ניתן להרחיבה באופן מרחיק לכת, על דרך של הכנסת מילים בפי המחוקק, שלא נאמרו או נרמזו בדרך כלשהי על ידו", וכי אין בעקרון של גביית מס אמת כדי לאפשר סטיה מכך. כן הצביע השופט הנדל על כך שהתרת קיזוז לאחור במקרה של השבת כספי גניבה, תפגע בנישום שומר החוק שאינו רשאי לבצע קיזוז לאחור, וספק אם התרת קיזוז לאחור במקרה של גניבה משקפת דין רצוי מבחינת שיקולי מדיניות.

עמדת של השופט הנדל באשר להעדר אפשרות להתיר קיזוז לאחור נותרה כדעת מיעוט, לאחר שחברי, השופט סולברג, צירף דעתו לזו של השופט רובינשטיין.

19. להשלמת התמונה נציין כי בעקבות פסק הדין הגיש פקיד השומה בקשה לקיים דיון נוסף, וזו נתקבלה על ידי הנשיאה מ' נאור, שהורתה על קיום דיון נוסף בפני שבעה שופטים אך ורק בשאלה "אם ניתן לקזז הפסדים 'לאחור', קרי כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד" (דנ"א 2308/15) (להלן: דנ"א דמארי). בפסק הדין בדיון הנוסף הנשיאה נאור הבהירה כי תיחום השאלה שהועמדה לדיון נוסף באופן האמור מהווה דחיה של טענתם החלופית של המשיבים-הנישומים לקיים דיון נוסף גם בשאלה אם כספי גניבה שהושבו מהווים הכנסה (שאלה שלגביה הכריע בית המשפט פה אחד בפסק דינו בע"א דמארי). מכל מקום, כפי שצוין, סוגיית קיזוז ההפסדים לאחור אינה מתעוררת בדיון הנוסף שלפנינו. משכך, לא ארחיב את הדיבור על ההנמקות בדנ"א דמארי, ואומר בקצרה כי נקבע בו, בדעת רוב של שישה משופטי ההרכב, כי בניגוד לעמדת הרוב בפסק הדין מושא הדיון הנוסף – לא ניתן לבצע קיזוז לאחור.

עתה, לאחר שהצגנו את עיקרי פסק הדין בעניין דמארי, נפנה לשאלות המתעוררות בדיון הנוסף שלפנינו, ונקדים תחילה מילים אחדות על הנושא של מיסוי הכנסות בלתי חוקיות ועל עקרון גביית מס אמת.

מיסוי הכנסות בלתי חוקיות

20. עוד בטרם הידרשות לסוגיית ניכוי הוצאות החילוט העומדת במוקד דיוננו, ישנה סוגיה מקדימה שעניינה בשאלה אם הכנסתו של נישום שהופקה כתוצאה מפעילות בלתי חוקית היא בכלל הכנסה חייבת במס; וככל שיש לראותה כהכנסה חייבת במס, האם קיומה של חובת השבה לגבי כספים אלו או השבתם בפועל (או חילוטם), מביאים ל"איון" ההכנסה ולשלילת מעמדה כהכנסה חייבת במס. בית משפט זה בע"א דמארי השיב על השאלה הראשונה בחיוב ועל השאלה השנייה בשלילה; בית המשפט המחוזי שהכריע בעניינו של המבקש צעד, מטבע הדברים, בעקבות פסק הדין בעניין דמארי; וגישה זו קיבלה חיזוק נוסף בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, שצעד גם הוא בתלם זה.

21. הנחת היסוד המסווגת הכנסות בלתי חוקיות כהכנסות החייבות במס, משקפת הלכה נוהגת ומושרשת בפסיקה הישראלית ובשיטות משפט נוספות, שאין מקום לסטות ממנה (ראו הסקירה בדיון הישראלי ובמשפט המשווה בע"א דמארי, פסקאות ל'-מ'). כפי שהוסבר, הטלת מס על הכנסות שהופקו כתוצאה מפעילות בלתי חוקית היא פעולה מתחייבת, הן לנוכח לשון הפקודה שאינה כוללת הוראה המעניקה פטור להכנסות מסוג זה; הן במישור הערכי והתכליתי, לבל יצא חוטא נשכר ולבל יימצאו נישומים מפרי חוק מופלים לטובה לעומת נישומים שומר חוק. כפי שציין השופט א' א' לוי באחת הפרשות:

"אין מניעה מהטלת מס על רווח שהופק מפעילות בלתי חוקית או על נכס שנרכש שלא כדין. אדרבה, בתי-המשפט נוהגים לעשות זאת מקום שבו הם מרשיעים נאשמים בפעילות בלתי חוקית שכרוך בה גם רווח. אין בהטלת המס משום מחילה על אי-חוקיות המעשה. רשויות המס בודקות את הערך הכלכלי של הפעולה בלי להביע עמדה כלפי מוסריותה או כלפי חוקיותה. גישה אחרת הייתה מעניקה פטור מחובת המס למי שנהנה מפעילות בלתי חוקית. חוקיותו של מקור הרווח – כמו חוקיותו של מקור השבח – אינה רלוונטית אפוא לעניין החיוב במס" (ע"א 471/03 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה), פ"ד נח(3) 54, 61 (2004)).

(כן ראו בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, פסקה 22 לחוות דעתו של השופט קרא; ועיינו עוד אצל נירה אורצקי הכנסות והוצאות בלתי-חוקיות בדיני מיסים 26 (1990) (להלן: אורצקי)); אהרן נמדר מס הכנסה – יסודות ועיקרים 72 (2013) (להלן: נמדר); אמנון רפאל מס הכנסה 299-300 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל).

22. נאמן להלכה שנקבעה בעניין דמארי, איני רואה להרהר אחר התפישה הגורסת כי הכנסה בלתי חוקית שומרת על מעמדה כהכנסה חייבת גם כאשר קיימת לגביה חובת השבה, וגם אם הכספים הושבו בפועל או חולטו. כפי שהוסבר, לצורך סיווג הכנסה כחייבת אין להביא בחשבון את שהתרחש לאחר קבלתה, וככלל יש להפריד בין סיווג ההכנסה על פי מועד הפקתה לבין היתכנות עתידית לשלילתה. כמו כן, סיווג ההכנסה נעשה על בסיס תוכנה המהותי-כלכלי ואופן התייחסותו הסובייקטיבית של הנישום לכספים, אם תפש אותם כקניינו שלו ונהג בהם מנהג בעלים אם לאו, וככלל אין בשלילה מאוחרת של הכספים כדי לשנות את טיבה של ההכנסה למן מועד הפקתה ועד לשלילתה (שם, פסקאות ס"ב-ס"ה; כן ראו בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, פסקאות 22-24 לחוות דעתו של השופט קרא והאסמכתאות שם; נמדר בעמ' 74); והשוו ליוסף מ' אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" 19 לפידות (ד' גליקסברג עורך, 2015), שגישתו נדחתה בע"א דמארי).

אוסף לעניין זה, כי בעת בחינת התייחסותו הסובייקטיבית של הנישום לכספים, יש ליתן את הדעת על פרק הזמן שבו החזיק בכספים וטיב השימוש שעשה בהם. אכן, לא דומה מי "שמתפרנס" דרך קבע מתקבולים בלתי חוקיים, שיש לראותו כמי שנהג בכספים מנהג בעלים ולמסותו בהתאם; לגנב שנתפס עם השלל ברשותו בעודו נמלט מהזירה (שלא נהג ולא יכול היה לנהוג בכסף מנהג בעלים), שאין לראותו כמי שצמחה לו הכנסה בגובה השלל (ראו בדומה דברי השופט הנדל בע"א דמארי, פסקה 8 לפסק דינו).

23. הנה כי כן, כללו של דבר שחילוט הכנסה בלתי חוקית שהפיק הנישום או חיובו של הנישום להשיב את הכספים בחלוף תקופה מאז שנתקבלו בידיו, אינם שוללים למפרע את מעמדה של ההכנסה ככזו החייבת במס. עיון בטיעוני הצדדים במקרה שלפנינו מעלה כי אף לשיטתם, הכנסות המבקש כתוצאה מעסקי ההימורים הן הכנסה חייבת במס; ואין בעצם חילוט הסכומים לאחר מכן במסגרת ההליך הפלילי כדי לשלול מהכנסות אלה את מעמדם כהכנסה חייבת, לא מלכתחילה ולא בדיעבד. זוהי אפוא נקודת המוצא לדיוננו, בבחינת אקדמות מילין לסוגיית ניכוי הסכום שחולט כהוצאה.

24. משעה שהזכרנו את ההלכה הקובעת כי תקבולים בלתי חוקיים הם הכנסה חייבת, ומעת שעמדנו על הצורך להתחקות אחר מהותה הכלכלית של ההכנסה, ראוי להתייחס בקצרה לטענה שהעלה פקיד השומה, הסבור כי אי-הכרה בחילוט כהוצאה המותרת בניכוי כלל אינה מנוגדת לעיקרון של גביית מס אמת.

כך, לטענת פקיד השומה, מס אמת הוא מס בהתאם להוראות הדין, ובהינתן הקביעה בפסק הדין מושא הדיון הנוסף כי סכומי החילוט במקרה דנן אינם מותרים בניכוי, הרי שממילא אי-ניכויים מגשים את העיקרון של גביית מס אמת, ודווקא התרת ניכויים היא שתגרור מיסוי שאינו אמת. כתימוכין לטענתו אף ציטט פקיד השומה מדבריו של השופט קרא בפסק הדין, שהעיר כי אי-התרת ניכוי הסכום שחולט כהוצאה אינה מעוררת קושי משפטי או מוסרי, שכן זו המסקנה המתבקשת מהדין הקיים ומאופיו של החילוט.

25. אין לקבל טענה זו של פקיד השומה. לא זו בלבד שהיא לוקה בהנחת המבוקש, אלא שהיא אף כוללת הצגה חלקית (שמא בלתי ראויה) של דברי השופט קרא בפסק הדין. ודוק: העובדה שבפסק הדין מושא הדיון הנוסף, בית המשפט בחר לאמץ את גישת פקיד השומה ולא להתיר את ניכוי סכומי החילוט כהוצאה, אין פירושה כי התוצאה אינה עומדת במתח אל מול העיקרון של גביית מס אמת. במקרה דנן הדברים יפים שבעתיים, שהרי מצויים אנו בגדרו של דיון נוסף שבו עלינו להעמיד לבחינה נוספת את ההלכה שנקבעה בפסק הדין. ממילא, לא ניתן לקבל את טענתו של פקיד השומה כי לנוכח הקביעה בפסק הדין מדובר במס אמת, שהרי שאלה זו בעינה עומדת ועודנה טעונה הכרעתנו.

26. ולעצם הטענה. "המונח 'הכנסה' מבקש לתאר תוספת ל'עושרו' הכלכלי של הנישום" (רפאל בעמ' 42, ההדגשה הוספה – י"ע). מס הכנסה, בתורו, נועד על פי טיבו לחול על התעשרותו של הנישום, ואין מטרתו להתיר את הנישום בחסרון כיס (וראו הגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה). הדברים הם בגדר מושכלות יסוד בדיני המס שאין צורך להרחיב לגביהם (ראו גם בפסקה 27 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי, שעמד גם הוא על כך שמושכלות יסוד בדיני המס הן שמס הכנסה יוטל על התעשרות בלבד (וככלל על התעשרות ממומשת)).

מצב שבו התעשרות שהפיק אדם נשללת ממנו והוא נדרש להשיבה, וכד בכד הוא נדרש לשאת במלוא המס על ההתעשרות (באופן שמותירו "במינוס"), משקף תוצאה שמצויה במתח עם העיקרון של גביית מס אמת. הדברים הם בגדר המובן מאליו, ולא בכדי שלושת שופטי ההרכב בע"א דמארי, לרבות השופט הנדל שנותר במיעוט, עמדו על כך במפורש. כך, השופט רובינשטיין ציין כי "אם לא תינתן להם האפשרות לקזז את תשלומי ההשבה כהפסד כנגד הכנסה משנים קודמות, יעמוד הדבר בניגוד למידת הצדק ולעקרונות של מס אמת" (שם, פסקה קי"ב); השופט הנדל ציין כי הרחבת אפשרות לקזז הפסדים גם לאחור "מגנה על עיקרון גביית מס אמת ומביאה בחשבון את העובדה כי כספי הגניבה הושבו ולא נותרו בכיסי המערערים", וכי "לכשעצמה זוהי תוצאה צודקת [...]". (שם, פסקה 20 לפסק דינו); השופט סולברג הצטרף גם הוא לנימוקיו של השופט רובינשטיין, בכללם "מניעת עוול לנישום, גביית מס אמת מאת המערערים ולא 'כפל קנס'" (שם, פסקה 6 לפסק דינו). גם בדנ"א דמארי, שבו השופט סולברג שינה עמדתו והצטרף לעמדת הרוב שקבעה כי לא ניתן לבצע קיזוז לאחור, הוא שב והדגיש כי "התוצאה אינה טובה; אין כאן מס אמת. אדם נאלץ לשלם מס על מה שאינו בידו בסיטואציה הנתונה" (שם, פסקה 4 לפסק דינו) (ההדגשות לעיל הוספו – י"ע).

אם לא די בכך, הרי שבניגוד לאופן שבו הוצגו הדברים על ידי פקיד השומה בתשובתו, עיון בפסק הדין מושא הדיון הנוסף (באותה פסקה ממש שממנה ציטט פקיד השומה) מלמד כי השופט קרא – שעל דבריו ביקש פקיד השומה להסתמך – אף הוא הכיר בכך שאי-התרת ניכוי הסכום שחולט כהוצאה אינה מתיישבת עם העיקרון של גביית מס אמת, ובלשונו: "אדגיש, כי מודע אני לעצם הפגיעה בעקרון הנוגד בדבר 'שומת אמת'" (שם, פסקה 52). למותר לציין כי השופט שוחט, שנותר במיעוט בפסק הדין וסבר כי ניתן להתיר את ניכוי סכומי החילוט, היה גם הוא שותף לעמדה כי במצב שבו ההתעשרות שבגינה ממוסה הנישום הוצאה מידיו, אזי אי-התרת הניכוי נוגדת את עקרון היסוד של גביית מס אמת (שם, פסקה 27 לפסק דינו).

27. לנוכח האמור לעיל, תמיהה היא מה ראה פקיד השומה לטעון כי אי-הכרה בסכומי החילוט כהוצאה מגשימה את העיקרון של גביית מס אמת. אומר בזהירות, כי אל לו לפקיד השומה, כעניין שבמדיניות, לנקוט את העמדה המשפטית הקיצונית ביותר האפשרית. בהקשר אחר נזדמן לי להעיר כי "המטרה שצריכה לעמוד לנגד עיניהן של רשויות המס אינה לפלס לעצמן את הנתיה הפרשני המוביל לגביית מס בשיעור הגבוה ביותר האפשרי, אלא לחתור לגביית מס אמת על פי לשונן של הוראות החוק ותכליתן" (ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים נ' טקמסקי, פסקה 49 (16.8.2021)). בדומה, בעת התדיינות של פקיד השומה מול הנישום, אם בשלב השומה ואם בשלב ההשגה והערעור,

ראוי לפקיד השומה שלא להתפתות להתנצח על כל טענה וטענה שמעלה הנישום. התנהלות שכזו, שלעתים נדמה כי היא לשם ההתנצחות גרידא, אינה מבטאת מחלוקת לשם שמיים וככזו אין סופה להתקיים (משנה, אבות ה, יז).

28. לגופם של דברים, אני סבור כי ראוי להעמיד את הדברים באור אחר.

קביעה האוסרת על ניכוי הסכום שחולט כהוצאה – אכן מצויה במתח אל מול העיקרון של גביית מס אמת. יש להכיר בקיומו של מתח זה, מבלי לנסות לטשטשו ולעמעמו. בד בבד, "עקרון זה [של גביית מס אמת], חרף מעמדו הרם בדיני המס, אינו בן יחיד" (דברי השופט הנדל בע"א דמארי, פסקה 20 לפסק דינו (ההדגשה הוספה – י"ע)). לעתים מתעורר הצורך לבחון אם קיימים טעמים כבדי משקל אחרים העומדים מנגד שבכוחם להכריעו.

דברים אלה אינם בגדר חידוש. קיים מגוון של דוגמאות בהקשרים שונים בדיני המס המבטאים זאת. דוגמה קרובה לענייננו היא ההלכה שאינה מאפשרת ניכוי הוצאות בלתי חוקיות. כך, לדוגמה, ראובן שמנהל ארגון פשיעה ומעסיק בעלי זרוע שיגבו עבורו דמי פרוטקשן ו"יאכפו" במידת הצורך את ביצוע התשלום, לא יוכל לנכות את שכרם כהוצאה. באופן דומה, שמעון שהקים מעבדה לגידול סמים לא יוכל לנכות כהוצאה את עלויות שתילי המריחואנה וגידולם, אף שיחוייב במלוא המס בגין הכנסותיו מעסקי הסמים (וראו גם הדוגמה של הוצאות שודד לרכישת כלי נשק שהזכרתי בהחלטתי בב"ש (ח"י) 2797/03 מדינת ישראל נ' תענך, פסקה 24 (30.9.2003)). ודוק: אי-הכרה בהוצאות מעין אלו חותרת כביכול תחת העיקרון של קביעת שיעור ההכנסה לאמיתה וקביעת שומת אמת. אין זאת אלא שמנגד ניצב שיקול כבד משקל בדמות תקנת הציבור, שתוקפו וגבורתו עוצמתיים לא פחות, ובדרך כלל אף יותר. עמדו על הדברים בהקשר קרוב, כבר לפני למעלה מיובל שנים, א' ויתקון וי' נאמן בספרם דיני מסים – מסי הכנסה, עזבון ושבח (מהדורה רביעית, התשכ"ט) (להלן: ויתקון ונאמן):

"בדרך כלל ניתן לומר, כי בעית ההוצאות שמקורן במעשים בלתי חוקיים, אינה מן הקלות בתחום דיני המסים. מתנגשים כאן שני עקרונות הנוגדים זה את זה. אחד דורש קביעת הכנסה לאמיתה, ללא התחשבות בשיקולים של חוק או מוסר, ואחד יסודו בשיקולי 'תיקון העולם' (public policy). עקרון זה – והוא בדרך כלל המכריע – סולד במתן הכרה וגושפנקה להוצאות בשל מעשים בלתי חוקיים, שלא יהא החוטא נשכר על ידי הקלת העול הכספי, שהוטל על העבריין או המזיק מפני החוק" (שם, עמ' 157).

(וראו גם בע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פסקאה ח(1)), לפסק דינו של השופט רובינשטיין (5.6.2008) (להלן: עניין הידרולה); על כך שתקנת הציבור מהווה סייג לעיקרון של גביית מס אמת, ראו גם ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה 23 והאסמכתאות שם (20.6.2018) (להלן: עניין מרכז ארכיאולוגי)).

שיקולים נוספים ברוח זו, שדומה כי שואבים את כוחם מתקנת הציבור, הם שיקולים שנועדו לשמור על "ערכיות החוק" ועל ניקיון הרשות מפני "מראית עין של מתן יד או 'הכשר' עקיף לפעולות בלתי חוקיות" (עניין הידרולה, פסקה י(5)); ע"א דמארי, פסקה פ"ה). אי-התרת ניכוי הוצאות בלתי חוקיות מכוח שיקולים אלו מהווה אפוא דוגמה מובהקת למצב שבו העיקרון של גביית מס אמת נסוג מפני עקרון יסוד נוגד.

תכליות נוספות שניצבות לעתים אל מול העיקרון של גביית מס אמת מבוססות על שיקולים של יעילות, ודאות ויציבות בדיני המס (דברי השופט נאור בדנ"א דמארי, פסקה 47). דוגמה לבחירתו של המחוקק לבכר תכליות אלה על פני העיקרון של קביעת שומת אמת, באה לידי ביטוי בקביעת כללים "שרירותיים" שנועדו לייצר ודאות ובהירות, כגון פרקי זמן נוקשים. עמד על כך השופט ג'ובראן, בציינו כי מערכת המס מושתתת על שומה שנתית שהיא בבחינת "אמת לשנתה"; כי "החיתוך השנתי הגס שעורכים דיני המס למהלך חייו הכלכליים של נישום מעורר מגוון עוותים והשלכות בלתי רצויות"; וכי הדבר נובע מההכרח המעשי וטעמים כלכליים ואדמיניסטרטיביים לגבות את המס על פני תקופות זמן סדירות וקצובות (דנ"א דמארי, פסקה 14 לפסק דינו והאסמכתאות שם). זוהי דוגמה נוספת למתן העדפה לשיקולים "לבר-שומתיים" הגוברים על העקרון של גביית מס אמת.

29. לסיכום נקודה זו, אין חולק שהשאיפה לחייב את הנישום בתשלום מס אמת היא "עמוד האש" שלאורו יש לפרש את הוראות חקיקת המס, בבחינת "נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999)). ברם, תכלית זו לא לבדד תשכון, ולצדה ניצב "עמוד הענן" שמגן על עקרונות יסוד נוספים שנועדו גם הם להגשים את האינטרס הציבורי. אי לכך, ייתכנו מצבים לא שגרתיים שבהם העיקרון של גביית מס אמת יסוג מפני טעמים כבדי משקל אחרים, אם מכוח עקרונות יסוד כתקנת הציבור, ואם בשל טעמים שנעוצים בהוראותיהם וגבולותיהם של דיני המס כפי שהוצבו ועוצבו על ידי המחוקק, על לשונם ותכליתם (ראו

ברוח זו דברי השופט הנדל בע"א דמארי, פסקה 21). כפי שיוסבר להלן, המקרה שלפנינו
נמנה על סוג מקרים אלו.

30. הזכרנו לעיל את סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, שבו מוגדרת "הכנסה חייבת" כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". ענייננו שלנו מתמקד ברכיב הניכויים, ובכך מוביל אותנו אל סעיף 17 לפקודה שכותרתו "הניכויים המותרים". סעיף זה קובע כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו [...] יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". בהמשך הסעיף מפורטת רשימה של סוגי הוצאות ספציפיות שתותרנה בניכוי, כגון דמי שכירות של קרקע שהיתה תפוסה לשם השגת הכנסה (ס"ק(2)); הוצאות תיקונים של חצרים או מכונות ששימשו בהשגת הכנסה (ס"ק(3)); ניכוי פחת (ס"ק(8)); ועוד.

תמונת ראי של סעיף זה מצויה בהוראת סעיף 32 לפקודה, שכותרתו "ניכויים שאין להתירם". סעיף זה כולל, על דרך השלילה, פירוט של שורה ארוכה של הוצאות שניכויין לא יותר, ובראשן "הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" (סעיף 32(1)). המחוקק לא הסתפק בכך, ובגדרי הסעיף ביאר מהן "הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה", שהן "הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם". עוד נזכיר את הוראת סעיף 30 לפקודה, האוסרת על ניכוי הוצאות "בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום".

31. אין חולק כי ההוצאות המותרות לניכוי שבהן מדובר סעיף 17 רישא לפקודה הן הוצאות עסקיות פירותיות השלובות בייצור הכנסתו של הנישום (זאת להבדיל מהוצאות פרטיות ומהוצאות הוניות). ההבחנה היסודית בין הון לפירות, אם בהקשר של הכנסות ואם בהקשר של הוצאות, היא הבחנה היורדת לשורשם של דיני המס שהעסיקה רבות את הפסיקה, וזו עמלה על עיצוב מבחנים שונים שנועדו לסייע להבחין בין השניים (ראו, בהקשר של סיווג הכנסות, ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, פסקה 20 וההפניות שם (10.8.2016)). כפי שפורט בעניין מרכז ארכיאולוגי, נהוג לראות הוצאה פירותית ככזו שהוצאה עבור פעילות מסחרית הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של העסק, קרי לצורך יצירת הכנסה ממקור קיים, בבחינת "הצמחת פירות"; בעוד שהוצאה הונית היא השקעה לטווח ארוך שנועדה ליצור את התשתית לפעילות העסקית, קרי ליצור מקור הכנסה נוסף, בבחינת "נטיעת עץ חדש" בעסק. מבחן נוסף שנועד להבחין בין שני סוגי ההוצאות מתייחס למועד הוצאתן, ולפיו רק הוצאות שהוצאו במהלך פעילות של העסק (או בהיותו פְּשָׁל באופן פוטנציאלי להניב פירות) תהיינה מותרות בניכוי, בעוד שהוצאות שהוצאו בטרם הקמת העסק לא תותרנה בניכוי. כמו כן, הפסיקה הכירה בכך שהוצאות

שנועדו לשמור על ההון הקיים ועל זרם ההכנסות הצפוי, קרי לשמר את מנגנון הייצור במצב תקין המניב הכנסות, אף הן תותרנה בניכוי (ראו בעניין מרכז ארכיאולוגי, פסקה 21 והאסמכתאות שם; כן ראו נמדד, עמ' 268-269; רפאל, עמ' 433, 446, 635-637).

ודוק: לא די לו לנישום שהוצאה מסוימת נועדה לשמור על ההון הקיים. לצורך התרת ניכוי ההוצאה, עליה להיות הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה. אבן בוחן שנקבעה לשם כך היא מבחן האינצידנטליות, לפיו יש לבחון אם מדובר בהוצאה השייכת לתהליך האורגני של העסק ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966)); עוד לגבי מבחן זה ועיגונו בסעיף 32(1) לפקודה, ראו בעניין מרכז ארכיאולוגי בפסקה 20; וכן ראו אצל נמדד, עמ' 270-272; רפאל, עמ' 439-440).

32. כבר במבט ראשון, נקל להיווכח כי יישום מבחנים אלה על הסוגיה שלפנינו מוביל למסקנה כי לא ניתן להכיר בסכומים שחולטו כהוצאה המותרת בניכוי. כך, חילוט הכספים אינו מהווה הוצאה הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של עסקי ההימורים (הבלתי חוקיים) של המבקש; אין מדובר בהוצאה שנועדה לשמר את מנגנון הייצור של עסקי ההימורים; אין מדובר בהוצאה שהוצאה במהלך פעילותו של העסק, אלא זמן מה לאחר "חיסולו"; ואין מדובר בהוצאה השייכת לתהליך האורגני של העסק ומשולבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה. לאמיתו של דבר, ההיפך הגמור הוא הנכון. מדובר בהוצאה שלא נועדה לצורכי העסק וקיומו, שלא שלובה בפעילותו, שלא תרמה מאומה לייצור הכנסותיו של המבקש מהעסק ושאף לא יכלה לתרום להן. אף דומה כי הוצאות החילוט אסורות בניכוי על דרך של קל וחומר: שהרי אם הוצאות טרום עסקיות שעשויות בעתיד לתרום לתנובת פירות אסורות בניכוי, אזי הוצאות פוסט-עסקיות שלא נושאות בחובן פוטנציאל כלשהו להצמיח פירות עתידיים, כדוגמת חילוט כספים זמן מה לאחר חיסול העסק – על אחת כמה וכמה שתיאסרנה בניכוי.

ודוק: העובדה שחילוט הסכומים נעשה בזיקה לעסקי המבקש, לא די בה כדי להתיר את ניכויים כהוצאה, שהרי אין מדובר בהוצאה ששולמה מבחירה "לשם עשיית רווחים או בכוונה ליצור הכנסה", אלא בכזו ששולמה מאונס "אך ורק לשם קיום החוק [...]" (דברי השופט ח' כהן בע"א 508/59 אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה החדדית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד טו 2213, 2222 (1961) (להלן: ע"א אוצר לאשראי; וראו סקירת פסק הדין והדיון הנוסף שנערך בעקבותיו (ד"נ 22/61 קופת מילוה "העולה", אגודה החדדית בע"מ ו-אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה החדדית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב, פ"ד יז 533 (1963) (להלן: ד"נ אוצר

לאשראי) בפסקאות 36-37 לפסק דינו של השופט קרא). מובן אפוא כי הניסיון לסווג את חילוט הסכומים כהוצאה פירותית המותרת בניכוי בהיותה הוצאה בייצור הכנסה – הוא מוקשה מיסודו. על פני הדברים, די בכך כדי להוביל למסקנה כי לא ניתן להתיר את ניכוי הסכומים שחולטו כהוצאה, ואידך זיל גמור.

33. קושי זה לא נעלם מעיני בית המשפט בפרשת דמארי, שכזכור נסבה על השבת כספי מעילה וגניבה. השופט רובינשטיין היה ער לכך שהשבת כספי המעילה לא נעשתה כדי לייצר הכנסה, אלא בשלב שבו "כבר נסתיימה המעילה מהוה את העסק" שהוא מקור ההכנסה. השופט רובינשטיין אף הכיר בכך ש"אין זה פשוט לסווג את תשלומי ההשבה של המערערים כהוצאה בייצור הכנסה" (שם בפסקה ק"ב, ההדגשה הוספה – י"ע). אלא שחרף קשיים אלו, השופט רובינשטיין סבר כי "ניתן להעניק פרשנות אחרת" למבחן ההוצאה בייצור הכנסה, וליישם בגדרו את 'מבחן הסיכון', הבוחן אם מדובר בהוצאות שהן "חלק מהסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה, אף אם אינן כרוכות בייצור הכנסה במובן האקטיבי" (ההדגשה הוספה – י"ע). ביישמו את מבחן הסיכון, השופט רובינשטיין סבר כי "אחד הסיכונים המקצועיים המובהקים בעסקי המעילה, היא שאם יתפס המועל, יידרש להשיב את השלל לבעליו החוקיים. כלומר, בשלב בו בוצעו תשלומי ההשבה לא נעשה הדבר כחלק מייצור ההכנסה, אלא בראייתם של תשלומים אלה בייצור ההכנסה במובן זה שהם מהווים סכנה צפויה, הנלווית לפעילות יוצרת ההכנסה" (שם, פסקה ק"ג).

כפי שצוין, השופט הנדל, שאף הוא היה ער לקושי לסווג את תשלומי ההשבה כהוצאה הכרוכה ושלוכה בייצור הכנסה, היה גם הוא נכון לראות בתשלומי ההשבה "כהתממשות סיכון מסיכוני העסק" בסוג עסק כזה של גניבה או מעילה. השופט הנדל אף הוסיף כי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כ"תחליפיים להקצאה כספית קבועה במהלך חייו של 'עסק' הגניבה, מעין תשלומי ביטוח מפני התממשות הסיכון" הצפוי של השבת הכספים (שם, פסקה 15).

34. ברוח עמדתו של השופט קרא בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, אף לטעמי יש קושי רב להחיל את 'מבחן הסיכון' במצב שבו מדובר בהוצאה שנובעת מפעילות פלילית; ואף לטעמי, גם אם היה מקום להחילו וליישמו בהקשר שלפנינו, לא היה בכך כדי להוביל למסקנה כי ניתן לנכות את הוצאות החילוט (וראו גם הערת השופט מיינץ בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, שאמנם לא נדרש למבחן הסיכון לגופו, אך ראה לנכון להעיר כי החלתו בנסיבות דנן "מעורר קשיים בלתי מבוטלים" (שם, פסקה 1 לפסק דינו)). אסביר.

35. מבחן הסיכון, כפי ששמו מעיד עליו, נועד לבחון אם ההוצאה שהוצאה מהווה חלק מהסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה (נמדר, עמ' 271). פסק דין שבו נעשה שימוש במבחן זה הוא ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פ"ד מג(4) 45 (1989) (להלן: עניין בן שחר זרעים)). פרשה זו נסבה על הוצאות שנגרמו לבית עסק עקב דליקה שפרצה במחסן מלאי עסקי ופגעה במחסנים סמוכים. באותו מקרה נשללה האפשרות כי הצתה היתה סיבת הדליקה, ונקבע כי מקור הדליקה היה התלקחות עצמית שנגרמה בשל עצם האחסון והחזקה של מלאי הזרעים. בפסק הדין קבע השופט מלך כי מפעל המחזיק מלאי עסקי נושא בהוצאות מגוונות עבור אחסונו והחזקתו, ובכללן הוצאות בשל נזקים שנגרמים בשל כך; כי דליקה נמנית על הסיכונים הרגילים בגין עצם החזקת מחסן חומרים; כי מדובר היה במלאי דליק שהסיכון להתלקחותו לא היה כה חריג ונכנס בגדר הסיכונים הרגילים של אותו עסק; וכי פעולת החזקת המלאי נושאת אופי פירוטי, ולכן כל הוצאה שנעשית במסגרתה גם היא הוצאה שבפירות. על רקע זה, נקבע בפסק הדין כי נזקי הדליקה הם הוצאה שיצאה במהלך העסקים הרגיל המותרת בניכוי (שם, עמ' 47-48). [במאמר מוסגר: בכך הבחין השופט מלך בין הנסיבות באותו מקרה לאלו שנדונו בעמ"ה (ת"א) 157/80 אלמולי השקעות בע"מ ואלקל בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 2, פד"א יא 217, 220-221 (1981), שם מדובר היה בנזקי שריפה שפרצה בעקבות עבודות ריתוך שנועדו ככל הנראה ליצור נכס הון חדש, מה שהוביל לכך שההוצאה לא הותרה בניכוי. זאת, משום שמבחן הסיכון יכול להתקיים בתנאי שהדבר אירע תוך מהלך רגיל של עסקים, ואין הוא חל על הוצאות הוניות אלא על הוצאות פירותיות בלבד].

סוג נוסף של מקרים שבהם יושם מבחן הסיכון מתייחס למצבים שבהם עובד של העסק מעל בכספי העסק. וכך ציין השופט ויתקון בע"א 475/68 רחוב פינסקר 42 בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד כג(1) 89 (1969) (להלן: עניין פינסקר 42):

"העולה מהמקובץ הוא שהפסדים כאלה עשויים להיות מותרים, כאשר שליחים ומשמשים זוטרים שלחו ידם בכספים שנצטוו לגבות מלקוחות. אך הטעם להתרת ההוצאה הוא, בכל המקרים, שצורה זו של גביית כספים מלקוחות והסכנה הכרוכה בכך שפה ושם ישלח שליח כזה את ידו בכספי שולחו, הן תופעות רגילות ואפייניות של המסחר. בנוהג שבעולם הוא שברוב עסקי מסחר המנוהלים בצורה כזאת קורים הפסדים מסוג זה, ולכן זוקפים אותם לחשבון הריווח וההפסד" (שם בעמ' 95, ההדגשה במקור).

לעומת זאת, כאשר אין מדובר בגניבה או מעילה מקרית המבוצעות על ידי פקיד זוטר של העסק, אלא על ידי שותף או עובד בכיר בעל סמכות ובעל שליטה על כספי

החברה, אזי אין בגניבה משום הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה, באשר זיקתה לייצור ההכנסה רחוקה מדי ואין היא בבחינת סיכון מסחרי צפוי בניהול עסק רגיל, וממילא אין מקום להתיר את ניכוייה (שם; ראו גם אצל נמדד, עמ' 366; רפאל, עמ' 633-634).

36. עיון בפסקי דין אלו מעלה כי רב השונה על הדומה בין סוגי המקרים שבהם הוחל ויושם 'מבחן הסיכון', לבין הפרשה שלפנינו והניסיון להכיר בסכום החילוט כהוצאה המותרת בניכוי.

בראש ובראשונה, כפי שהוסבר לגבי מצבים של גניבה ומעילה בידי עובד, ההכרה בסכומים שנגנבו כהוצאה המותרת בניכוי בשל היות הגניבה סיכון מסיכוניו השוטפים של העסק, עומדת בתוקפה כאשר מדובר בגניבה שהיא מקרית, אינצידינטלית לניהול העסק, וכאשר קיימת זיקה בינה לבין ייצור ההכנסה (מכאן ההבחנה המקובלת בין מעילה המבוצעת על ידי פקיד זוטרי לכזו המבוצעת על ידי מנהל או שותף). לעומת זאת, החילוט במקרה שלפנינו אינו משקף בשום צורה ואופן התממשות סיכון שהוא משני, אינצידינטלי, מקרי, שעלול להתממש "פה ושם" בהיותו "תופעה רגילה ואופיינית של המסחר" המתרחשת לעתים על ידי "שליחים ומשמים זוטרים" במהלך ניהול העסק וכחלק מהליך הפקת ההכנסה (כלשון השופט ויתקון בעניין פינסקר 42 לעיל). מצב הדברים במקרה שלפנינו הוא הפוך מיסודו. מדובר בעסקי הימורים בלתי חוקיים שהמבקש-הנישום ארגן וניהל; ה"סיכון" לחילוט מלוא פירות העבירה (וכל האמצעים ששימשו לביצוע העבירה) הוא אינהרנטי לעצם קיום העסק, בהיותו עסק עברייני; ולא זו בלבד שאין מדובר בסיכון שעלול להתממש "פה ושם" במסגרת הליך הפקת ההכנסה ובזיקה לייצור ההכנסה, אלא מדובר בסיכון שהתממשותו מותנית ב"תפיסת" העברייני ובחיסול העסק (הבלתי חוקי) ובקטיעת שרשרת ייצור ההכנסה (הבלתי חוקית). ובקיצור, לא ניתן להקיש בין מצב שבו קופאי בסופרמרקט גונב באקראי סכום מסוים מהקופה הרושמת (שאו הגניבה מותרת בניכוי כהוצאה על ידי בעל העסק), לבין מצב שבו נישום מקים מלכתחילה עסק עברייני ואז מבקש לנכות כהוצאה את מלוא הכנסותיו שחולטו לאחר "חיסול" העסק. אין המצב האחד דומה למשנהו.

37. הניסיון להיבנות מהמצב שנדון בעניין בן שחר זרעים אף הוא דינו להיכשל. כפי שתואר לעיל, החלת מבחן הסיכון באותה פרשה ביחס לנזקים שנגרמו בעקבות הדליקה שפרצה במחסן המלאי העסקי, נעשתה לאחר שנשללה האפשרות כי מקור הדליקה היה הצתה, ובהתבסס על קביעה כי הדליקה פרצה מאליה עקב התלקחות עצמית. אך מובן, שאילו מדובר היה במקרה שבו בעל העסק הצית בעצמו את המלאי, לא ניתן היה להכיר בהוצאות שנגרמו בשל הדליקה כהתממשות של סיכון מסיכוני העסק. דוגמה ברוח זו

הובאה על ידי כב' השופט ש' אשר בעמ"ה (ת"א) 664/73 "פרדס" בע"מ נ' פקיד השומה
למפעלים גדולים, פד"א ז 217 (1975) (להלן: עניין פרדס), ונביאה כלשונה:

"אין טעם להרחיב את עקרון 'השמירה על הקיים' מעבר
לגבולותיה הטבעיים של פעולה עסקית. האם עלינו לגרוס
שאדם אשר הצית מרצון את עסקו אח"כ חזר בו והזעיק
את מכבי האש, זכאי לראות בהוצאות כיבוי השריפה
'הוצאות שהוצאו כולן בייצור הכנסתו'? האם גם אז נאמר
שהוא רק שמר על הרכוש המשמש לו לניהול עסקיו?"
(שם, עמ' 222).

אכן, לכך כיוון השופט קרא בקבעו כי הכרה בהוצאה כמותרת בניכוי מכוח
'מבחן הסיכון', מותנית בכך שהתממשות הסיכון לא היתה פרי פעולה אקטיבית של
הנישום (פסקאות 32-33 לפסק דינו, בצטטו בין היתר מפסק הדין הנ"ל בעניין פרדס).
בהשלכה לסוגיה שלפנינו, משעה שמדובר בנישום שמלכתחילה ניהל וארגן עסק עברייני
שככלל דין פירותיו להיות מחולטים, אזי לא ניתן לראות בחילוט הפירות משום הוצאה
שהוצאה בייצור הכנסה, משל מדובר בהתממשות סיכון "שוטף" הנלווה לפעילות יוצרת
הכנסה (כמו החזקת מלאי עסקי) שהתממש במהלך ניהול העסקים הרגיל של העסק.

38. זאת ועוד. יישום מבחן הסיכון כאשר מדובר בעסק בלתי חוקי עשוי להוביל
לתוצאות אבסורדיות. טול דוגמה בעלת קווי דמיון לזו שנדונה בעניין בן שחר זרעים:
ראובן עוסק בסחר בלתי חוקי של אמצעי לחימה והחזקתם עבור ארגוני פשיעה,
והתלקחות שאירעה במחסן חומרי הנפץ גרמה לדליקה שהסבה נזק למחסנים סמוכים.
קשה להלום כי ההוצאות שבהן נשא ראובן בגין נזקי הדליקה תוכרנה כהוצאות בייצור
הכנסה המותרות בניכוי, הגם שכביכול מדובר ב"מלאי עסקי" דליק שהתלקח במסגרת
הסיכונים "הרגילים" של העסק. ואם זה דינן של הוצאות הקשורות להחזקת "מלאי
עסקי" שהוצאו במהלך ניהול העסקים הרגיל של העסק, על אחת כמה וכמה שזה דינן
של הוצאות חילוט שהושט בגזר דין פלילי לאחר חיסול העסק הבלתי חוקי.

ומזווית נוספת: בעניין בן שחר זרעים מדובר היה בנזק (התפשטות השריפה
למחסנים סמוכים) שנגרם בעקבות התממשות סיכון פיזי-מעשי (התלקחות מלאי עסקי)
שנלווה לפעילות עסקית הנושאת אופי פירותי (החזקת מלאי עסקי). לעומת זאת, במקרה
שלפנינו "הנזק" (החילוט) נגרם בעקבות התממשות סיכון משפטי-פלילי (הרשעה בדין)
שנלווה לפעילות עבריינית שהיתה אסורה מלכתחילה ושפירותיה אסורים (ניהול וארגון
עסקי הימורים). כשלעצמי התקשיתי לקבל את הניסיון לערוך גזירה שווה בין השניים.

39. קיצורו של דבר, שכל פעילות עבריינית טומנת בחובה סיכון "להיתפס", לעמוד לדין פלילי ולשאת במחיר הכרוך בכך. ואולם, קשה להלום כי סיכון זה יכלול בגדרם של סוגי הסיכונים העסקיים-השוטפים "נזקיהם" מותרים בניכוי בהיותם הוצאה עסקית פירוטית שהוצאה כביכול בייצור הכנסה. לא דומה סוחר סמים שהמלאי העסקי שלו חולט, לסוחר זרעים שהמלאי העסקי שלו ניזוק בדליקה תמימה; ולא דומה הוצאה שהוצאה במהלך העסקים הרגיל בעקבות התממשות סיכון עסקי הנלווה לפעילות העסקית השוטפת, לחילוט תקבולים בלתי חוקיים שהורתם בחטא ואסור היה להם לבוא לעולם מלכתחילה, שחולטו מכוח גזר דין פלילי לאחר הרשעת הנישום וחיסול עסקו. לטעמי הדברים פשוטים וברורים, שלא לומר מתחייבים.

40. זאת ועוד. כפי שהוסבר לעיל, הוצאה תותר בניכוי אך ורק אם מדובר בהוצאה עסקית פירוטית (להבדיל מהוצאה פרטית שניכוייה נאסר במפורש בסעיף 32(1) לפקודה ומהוצאה הונית). בע"א דמארי, השופט רובינשטיין ציין כי "מקום שנקבע כי פעילות מסוימת תסווג כעסק או משלח יד ועל כן מהווה מקור להכנסה החייבת במס, לא ניתן לשלול מראש הוצאות שהוצאו במסגרת אותה פעילות בנימוק שאין מדובר בעסק" (שם בפסקה ק', ההדגשות הוספו – י"ע).

ייתכן כי על רקע אמירה זו, הצדדים שלפנינו נמנעו מלהידרש לשאלה אם הוצאות החילוט הן הוצאות עסקיות אם לאו. כשלעצמי, איני משוכנע כלל כי הסיווג האוטומטי-כביכול של הוצאות החילוט כהוצאות עסקיות הוא אמנם כה טריוויאלי. בעיניי, ייתכן שיש טעם לסבור כי הוצאות החילוט הן בגדר הוצאה פרטית שהוצאה בעקבות הרשעתו של המבקש בפלילים בכובעו כאדם פרטי (ראו והשוו לדברי הנשיא אולשן בד"נ אוצר לאשראי, שעמד על כך שבאותו מקרה הקנס שולם "לא בתור בנקאים המנהלים עסקי בנקאות אלא בתור בנקאים שהפרו את החוק ובשל הפרת החוק", ולכן אין להתיר את ניכוי (שם בעמ' 543); ראו בדומה אצל ויתקון ונאמן, המציינים כי "יש להבדיל בין הנישום כמתפרנס וכיוצר הכנסה לבין הנישום כאזרח וכבן אדם סתם", ו"היא הנותנת שאין להביא בחשבון קנסות שהוטלו על הסוחר, שהרי אין זה חלק מניהול עסקו לבצע עבירות" (שם בעמ' 156); כן ראו אצל אורצקי בעמ' 105 לגבי תשלום קנסות).

יתרה מכך. גם לפי דברי השופט רובינשטיין שהובאו לעיל, ההוצאות שיש להכיר בהן כעסקיות הן הוצאות "שהוצאו במסגרת אותה פעילות" שסווגה כעסק. בהינתן שחילוט הוא "הוצאה" שהושתה בתום הליך פלילי במסגרת גזר דין זמן מה לאחר חיסולו של העסק, מסופקני אם יש להשקיף על הסכומים שחולטו כהוצאה שהוצאה "במסגרת הפעילות העסקית" של עסקי ההימורים שניהל המבקש, ועמדנו על הדברים לעיל. דברים

אלו מתקשרים להבחנה בין הון לפירות, ובפרט להבחנה בין הוצאות שהוצאו במהלך פעילותו של העסק (המותרות בניכוי), להוצאות טרום-עסקיות או כאלה שהוצאו בעת חיסולו – שככלל תיחשבנה להוצאות הוניות האסורות בניכוי (נמדר בעמ' 303; כן ראו הערת השופט הנדל בע"א דמארי, פסקה 15).

דומה אפוא כי משוכה זו המבחינה בין הוצאות עסקיות להוצאות פרטיות, עשויה אף היא לעמוד למבקש לרועץ, שהרי אילו סווגו סכומי החילוט כהוצאה פרטית, די בכך כדי לחרוץ את גורלם לשבט ולאסור על ניכויים כהוצאה. עם זאת, משעה שהבחנה זו בין הוצאות עסקיות לפרטיות (כמו גם ההבחנה בין הון לפירות ביחס להוצאות החילוט) לא לובנה בפסק הדין מושא הדיון הנוסף ולא נטענה על ידי הצדדים בדיון שלפנינו, לא אקבע לגביה מסמרות ואותירה בצריך עיון.

ניכוי תשלומים בעלי אופי עונשי

41. הזכרנו לעיל את פסק הדין שניתן בד"נ אוצר לאשראי שדן באפשרות להתיר ניכוי קנסות כהוצאה, אל מול פסק הדין בעניין דמארי שדן באפשרות להתיר ניכוי תשלומי השבה. נקדיש אפוא מספר מילים לסוגיה בראי שאלת ניכוי סכומי החילוט שעליה נסב דיוננו. כפי שניווכח, גם באספקלריה זו, המסקנה כי אין להכיר בסכומי החילוט כהוצאה המותרת בניכוי – עומדת בעינה ואך מתחזקת.

42. בכל הנוגע לסיווג הוצאות הקשורות לפעילות בלתי חוקית, מקובלת בפסיקה חלוקה לשלוש קבוצות: האחת – הוצאות שעצם הוצאתן מהווה עבירה, כגון תשלומי שוחד, שאין חולק כי הן אסורות בניכוי (ראו סעיף 32(16) לפקודה שנחקק בשנת 2009, האוסר על ניכוי תשלומים "שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין"); השניה – הוצאות שהן עצמן חוקיות אך לידתן בפעילות בלתי חוקית, כגון סנקציות כספיות שהושטו בגין ביצוע עבירה; והשלישית – הוצאות שאינן מהוות או נובעות מעבירה, אך הן אסורות בניכוי בהיותן פסולות מחמת היותן מנוגדות לתקנת הציבור, כגון הוצאות לצורך ביצוע חוזה פסול או הוצאות חוקיות של עסק בלתי חוקי (ראו ביתר הרחבה בעניין הידרולה, פסקה יב וההפניות שם; ע"א דמארי, פסקה פ"ב לפסק דינו של השופט רובינשטיין, פסקה 10 לפסק דינו של השופט הנדל).

בעניין הידרולה הביע השופט רובינשטיין את עמדתו כי הוצאות המשתייכות לקבוצות השניה והשלישית אסורות אף הן בניכוי, וכי במצבים שכאלה נטל השכנוע הרובץ על נישום המבקש להכיר בהוצאותיו יהא "כבד מאד" [במאמר מוסגר: מאלף

להפנות לדוגמה של "בית הימורים" המובאת שם כדוגמה להוצאות המשתייכות לקבוצה השניה, ונזכיר כי המקרה שלפנינו נסב גם הוא על עסקי הימורים בלתי חוקיים].

בע"א דמארי התייחס השופט רובינשטיין ביתר הרחבה לסוגיה של ניכוי תשלומים בעלי אופי עונשי. מסקנתו היתה כי לפי ההלכה הנוהגת, קנסות בעלי אופי עונשי אינם מותרים בניכוי, שכן ניכויים יהיה משום ריכוך של הקנס וסיכול פועלו. לעומת זאת, כאשר יש ספק לגבי טיב התשלום שהושת בעקבות מעשה בלתי חוקי, יש לבחון אם מדובר בתשלום שהוא במהותו עונשי או תרופתי, ואם מתן היתר לנכותו יסכל את המדיניות הציבורית שביסוד הטלתו (ראו שם בפסקאות פ"ו-צ', תוך התייחסות לפסקי הדין בע"א וד"נ אוצר לאשראי, וכן לע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668 (1997); עמ"ה (ת"א) 208/67 אליגולשווילי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"מ סה 98 (1968); ראו עוד אצל רפאל, עמ' 622-626 וההפניות שם).

43. כפי שתואר לעיל, פסק הדין בעניין דמארי נסב על סוגיית ניכוי (או קיזוז) של תשלומי השבה ששילמו הנישומים, להבדיל מקנסות פליליים. במישור העקרוני (כפי שהגדירו השופט רובינשטיין) ובהסתמך על הפסיקה בארצות הברית, פורטו שלושה מבחני עזר שנועדו לסייע להתחקות אחר טיבם של תשלומי השבה לצורך בחינת האפשרות להתיר את ניכויים, והם: מהו סוג ההליך שבמסגרתו בוצעה ההשבה; מיהם נמעני ההשבה; והאם ההשבה היא "חלף קנס". בנסיבות העובדתיות של פרשת דמארי, תשלומי ההשבה לא נבעו מחיוב בדין הפלילי אלא בוצעו על ידי הנישומים מטעמיהם שלהם (דמארי במסגרת הליך פשרה אזרחי, והירשזון ביוזמתו בעת ניהול ההליך הפלילי); נמנעי ההשבה היו קרבנות העבירה ולא אוצר המדינה; ותשלומי ההשבה לא היו בגדר תחליף קנס (הגם שניתן להניח שהשבת הכספים גררה הקלה מסוימת בעונש). לנוכח האמור, השופט רובינשטיין קבע כי במישור העקרוני ניתן להתיר את ניכוי תשלומי ההשבה ואין בכך משום סיכול תקנת הציבור.

44. גם אם אהיה נכון, לצורך הדיון, לצעוד בנתיב שהתווה השופט רובינשטיין בעניין דמארי, וגם אם אתבסס על ההבחנה בין תשלום בעל אופי עונשי לתשלום בעל אופי תרופתי, יישום הדברים על הסוגיה המונחת לפתחנו מוביל למסקנה כי לא ניתן להקיש מתשלומי ההשבה שניצבו במוקד הדיון בעניין דמארי לסכומי החילוט שעומדים לדיון במקרה שלפנינו, וכי אין מקום להכיר בסכומי החילוט כהוצאה המותרת בניכוי.

ראשית, בניגוד לתשלומי ההשבה ולנסיבות בעניין דמארי, חילוט הסכומים בענייננו לא נעשה מרצונו הטוב של הנישום או במסגרת הליך פשרה אזרחי, אלא מאונס,

על פי גזר דין שניתן נגד המבקש לאחר הרשעתו בדין פלילי (ראו סעיף 21(א)(2) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000; וראו גם אצל אורצקי בעמ' 112, העומדת על כך שזהות הגוף שהשית את התשלום וסעיף החוק שמכוחו הוטל התשלום הם פרמטרים רלוונטיים לצורך סיווג טיב התשלום כעונשי או תרופתי; והשוו להליך של חילוט רכוש בהליך אזרחי מכוח סעיף 22 לחוק איסור הלבנת הון). שנית, נמען כספי החילוט במקרה שלפנינו אינו נפגע עבירה פרטי אלא אוצר המדינה, ולא למותר לציין כי במקרה שלפנינו כלל אין קרבן עבירה ספציפי (השוו להסדרי חילוט מיוחדים שבהם נקבע כי סכומים שחולטו יכולים לשמש לצורך פיצוי נפגעי עבירה, כגון לפי חוק חילוט רווחים מפרסומים שענינם עבירות, תשס"ה-2005; וכן במקרים של קרבנות סחר בבני אדם, לפי סעיף 377 לחוק העונשין, התשל"ז-1977). באשר למבחן העזר השלישי, אמנם איננו עוסקים בחילוט חלף קנס, כי אם בחילוט לצד קנס בסך 2 מיליון ₪ שהוטל על המבקש בגזר דינו. עם זאת, אין בכוחו של מבחן שלישי זה, כשהוא עומד בבדידותו, כדי להכריע את הכף, ומשעה ששני מבחני העזר הראשונים עומדים יחדיו מנגד, יש בצירופם כדי להוביל למסקנה כי חילוט הכספים – ככל שהוא דומה לתשלומי השבה – נושא בעיקרו אופי עונשי ולא תרופתי, ומשכך אין מקום להתיר ניכוי של סכומי החילוט כהוצאה.

45. מסקנה זו אינה ניצבת בחלל ריק, והיא עולה בקנה אחד עם התכלית העונשית שהוכרה, לצד תכליות אחרות, כעומדת בבסיס מוסד החילוט. כפי שנזדמן לי לציין בע"פ 8312/17 ברהמי נ' מדינת ישראל, פסקה 47 (17.4.2018) (להלן: עניין ברהמי):

"בקרבו של מוסד החילוט מתרוצצות תכליות שונות: תכלית הרתעתית; תכלית קניינית (הוצאת בלעו של העבריין מפיו); תכלית מניעתית (צמצום אפשרות ביצוע עבירות בעתיד); פגיעה במקורות מימון של תשתיות עברייניות; וכן תכלית עונשית (שלגביה ישנן גישות שונות בפסיקה)".

אמנם, כפי שנרמז בסיפא של הציטוט לעיל, לאורך השנים הושם דגש על תכליות שונות, ואף ניתן למצוא אמירות בעבר שלפיהן החילוט עצמו "אינו עונש", הגם שהוא "אמצעי בעל היבטים עונשיים" ו"אמצעי ענישה בהליך הפלילי המשרת תכליות שונות" (דברי השופטת ארבל בבש"פ 6817/07 מדינת ישראל נ' סיטבון, פסקה 34 (31.10.2017); וראו והשוו הצעת חוק סדר הדין הפלילי (חילוט תקבולי עבירה), התשע"ח-2018, ה"ח הממשלה 1245, עמ' 1129, שם נאמר כי החילוט אינו עונש, היות שמדובר בהשבת רווחים שהושגו בעבירה שמלכתחילה הנאשם לא יכול לרכוש זכות בהם).

מכל מקום, דומה כי הגישה המקובלת שהכתה שורשים בפסיקה תופשת את החילוט כמכשיר שנועד להגשים מגוון תכליות, לרבות תכלית עונשית, ואך לאחרונה נזדמן לי לשוב ולעמוד על כך שלצד התכלית ההרתעתית והקניינית, "לחילוט גם מטרה עונשית" (ע"פ 5405/21 כהן נ' מדינת ישראל, פסקה 50 (24.8.2022), ההדגשה הוספה). אף השופט רובינשטיין בע"א דמארי ראה לנכון לציין כי חילוט הוא "בעצמו כלי עונשי", להבדיל מתשלומי ההשבה שנדונו באותו מקרה (שם בפסקה צ"ח, ההדגשה הוספה – י"ע; עוד על תכליותיו השונות של החילוט, לרבות זו העונשית או ה"מעין-עונשית", ראו, בין היתר: עניין ברהמי, פסקה 36 וההפניות שם; דברי חברי השופט פוגלמן בע"פ 6339/18 בלווא נ' מדינת ישראל, פסקה 32 לחלק הדן בערעורים על גזר הדין והאסמכתאות שם (15.1.2020); דברי חברתי הנשיאה חיות בהחלטתה לדחות בקשה לקיים דיון נוסף באותה פרשה (דנ"פ 2168/20 בלווא נ' מדינת ישראל, פסקה 9 סיפא (17.6.2020)). לא למותר לציין כי גם בספרות המשפטית אנו מוצאים התייחסות לחילוט כאל "חלק בלתי נפרד מהאכיפה הפלילית", כאל "אחת הסנקציות המאיימות ביותר כלפי עבריינים", כאל מכשיר "המשרת את מטרת הענישה השונות של הרתעה וגמול", וכאל "עונש לכל דבר" לנוכח הפגיעה הטמונה בנאשם ותכליות הענישה שהחילוט נועד להגשים (מאור אבן-חן עבירות השוחד 224-223 (2017); גיורא עמיר, טלי ירון אלדר ורועי פלר עבירות מס ועבירות הלבנת הון 980 (מהדורה שביעית, 2019) (להלן: עמיר, ירון אלדר ופלר); יעל גרוסמן, רוני בלקין וסאלי ליכט איסור הלבנת הון להלכה ולמעשה 131 (מהדורה שניה מורחבת, 2013)).

46. בהמשך לאמור, ובדומה לעמדתו של השופט קרא, איני סבור כי לשונו של סעיף 21(א) לחוק איסור הלבנת הון, המסמיכה את בית המשפט לצוות על חילוט רכוש "נוסף על כל עונש", מלמדת כשלעצמה על שלילת אופיו העונשי של החילוט. הגם שפרשנות שכזו אפשרית מבחינה לשונית ולעתים עשויה להיות הגיונית מבחינה תוכנית – לא זה המצב בהקשר שלפנינו. אפרט קמעה.

צירוף המילים "נוסף על כל עונש" מופיע בשורה ארוכה של דברי חקיקה בהקשרים מגוונים. יש שהסנקציה שעליה מדבר הסעיף ('הנוספת לכל עונש') מגשימה תכלית עונשית מובהקת, ויש שהיא נועדה להגשים תכליות אחרות כגון תכלית מניעתית או תכלית מעין-תרופתית של השבת המצב לקדמותו. נדגים את הדברים באמצעות אי-אלו הוראות חוק, מופרות יותר ומופרות פחות, המשקפות זאת:

לפי סעיף 130(ג) לחוק הבחירות לכנסת [נוסח משולב], התשכ"ט-1969, מקום שבו בית המשפט הרשיע עובד מדינה או חייל בלקיחת חלק בתעמולת בחירות, עליו

להורות "בנוסף על כל עונש" על השעייתו מעבודתו או ממילוי תפקידו, ללא תשלום, עד ליום הבחירות; לפי סעיף 13(ג)(א1)(ב)(1) לחוק שמירת הנקיין, התשמ"ד-1984, בית המשפט רשאי, "נוסף על כל עונש ועל אף האמור בכל דין", לפסול למשך שנה רישיון נהיגה של אדם שהשליך פסולת בניגוד לחוק; לפי סעיף 35(ב) לפקודת הטבק [נוסח חדש], ניתן לחייב יצרן טבק בתשלום כפל הבלו בגין כמות טבק חסרה, וזאת "נוסף על כל עונש שניתן להטילו". אלו הן דוגמאות לסנקציות עונשיות שבית המשפט רשאי להשית "נוסף על כל עונש".

בדברי חקיקה אחרים הביטוי "נוסף על כל עונש" מתייחס לסנקציות שנועדו להגשים תכליות אחרות. לדוגמה, סעיף 17(ו) לחוק צער בעלי חיים (הגנה על בעלי חיים), התשנ"ד-1994 קובע כי בית המשפט רשאי לצוות, "נוסף על כל עונש שיטיל", כי אדם שהורשע יוגבל מלהחזיק בעלי חיים לתקופה שיקבע, אם "מצא בית המשפט כי נוכח אופי העבירה ונסיבותיה הדבר נחוץ להגנה על בעלי חיים". זוהי דוגמה לתכלית מניעתית (הגם שמדובר במקרה ייחודי שבו התכלית מופיעה במפורש בהוראת הסעיף).

בהוראות חוק אחרות הציורף "נוסף על כל עונש" מתייחס לסנקציות מעין-תרופתיות שנועדו על פניהן להשיב את המצב לקדמותו. לדוגמה, סעיף 17א(ג) לחוק הקרינה הבלתי מייננת, התשס"ו-2006 מסמיך את בית המשפט לחייב בגזר הדין את האדם שהורשע, "נוסף על כל עונש שיטיל", בתשלום הוצאות שהוצאו לצורך סילוק מקור הקרינה.

47. יתרה מכך. לא אחת, באותו דבר חקיקה, בגדרה של אותה משבצת קונקרטי של "נוסף על כל עונש" ובאותו סעיף חוק ממש, משמשות בערבוביה סנקציות שונות שנועדו להגשים תכליות שונות. לדוגמה, תחת סעיף 259(א) לחוק הגנה על בריאות הציבור (מזון), התשע"ו-2015 מפורטות מספר סנקציות שבית המשפט רשאי להשית בגזר דינו על אדם שהורשע "נוסף על כל עונש שיטיל": ס"ק (1)-(2) מסמיכים את בית המשפט לצוות על החזרה יזומה של המזון מדרכי השיווק או חיוב בתשלום ההוצאות הדרושות שהוצאו לשם כך (קרי – מניעה והשבת המצב לקדמותו); בעוד שס"ק (3) מסמיך את בית המשפט להורות על שלילת רישיון או תעודה לצמיתות או לתקופה שיקבע (קרי – תכלית עונשית). הוראות דומות אנו מוצאים בסעיף 57(ז) לחוק למניעת מפגעי אסבסט ואבק מזיק, התשע"א-2011 (שם בס"ק (1)-(3)).

דוגמה נוספת מצויה בחוק שמירת הסביבה החופית, התשס"ד-2004. סעיפים 11(ג)(1)-(2) מסמיכים את בית המשפט לצוות על תיקון פגיעה או נשיאה בהוצאות תיקון

הפגיעה (קרי – השבת המצב לקדמותו); בעוד ש"ק (3) מאפשר לבית המשפט להורות על פסילת אדם מלהחזיק ברישיון נהיגה לתקופה של עד 120 יום אם העבירה בוצעה באמצעות רכב (קרי – תכלית עונשית), והכל תחת אותה "הוראת מסגרת" בסעיף 11(ג) המאפשרת לבית המשפט להשית סנקציות "נוסף על כל עונש".

[במאמר מוסגר: ישנן הוראות בדברי חקיקה אחרים הקובעות כי בית המשפט רשאי, "נוסף על כל עונש אחר", להשית סנקציות שונות, מה שמלמד לכאורה שהסנקציה "הנוספת" היא סנקציה עונשית. ראו לדוגמה: סעיף 19 מח לחוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלות, התשנ"ח-1998; סעיף 9(ב) לחוק איסור הפליה במוצרים, בשירותים ובכניסה למקומות בידור ולמקומות ציבוריים, התשס"א-2000; סעיף 4(ג) לחוק חניה לנכים, התשנ"ד-1993; סעיפים 7 ב ו-7ג לחוק איסור נהיגה בחוף הים, התשנ"ז-1997].

48. שלל הדוגמאות שהובאו לעיל מלמדות כי אין בנקיטת לשון "נוסף על כל עונש" כדי ללמד על העדר תכלית עונשית לסנקציה הרלוונטית. ואכן, כפי שהוסבר ופורט לעיל, לא ניתן לחלוק כיום על כך שסנקציית החילוט היא בעלת היבטים עונשיים. כך או כך, ברוח דבריו של השופט קרא, תהא "הכותרת" של התכלית אשר תהא (בין אם "עונשית", "מעין עונשית", "הרתעתית" וכיוצא באלה), ברי כי סנקציית החילוט בחוק איסור הלבנת הון בהקשר שלפנינו אינה "תרופתית" באופייה, וככל שיש לה היבטים "תרופתיים" כלשהם, אלה לבטח אינם דומיננטיים, כפי שמלמדות תכליות נוספות שהוכרו במפורש בפסיקה בהקשר זה, ובכללן: פגיעה בתמריץ הכלכלי של העבריין לבצע את העבירה; הרתעתו; והעמדתו בסיכון לפגיעה כלכלית אף מעבר לשלילת הפירות שהפיק מביצוע העבירה (ראו דברי חברי, השופט סולברג, בע"א 6212/14 מדינת ישראל נ' ג'סארי, פסקאות 5-6 (8.1.2016)); וכן בפסק הדין מושא הדיון הנוסף בפסקאות 46-47 לפסק דינו של השופט קרא והאסמכתאות שם; עוד ראו אצל עמיר, ירון אלדר ופלד, המציינים כי הפגיעה הנגרמת כתוצאה מהחילוט עולה לעתים על זו שנגרמת כתוצאה מאמצעי הענישה הרגילים (שם בעמ' 980)).

49. על רקע האמור, אין להתפלא כי גם בהקשר הצר של דיני המס וניכוי הוצאות, ההתייחסות בפסיקה לחילוט כספים דומה לזו הנוהגת כלפי תשלום קנסות, כפי שעולה מעמדתו של בית משפט זה בעבר בסוגיה הספציפית שלפנינו. כך, בע"א 9283/04 צברי נ' פקיד שומה ת"א - היחידה הארצית לשומה (9.11.2006) (להלן: עניין צברי), הוטל קנס על המערער בגדרו של הליך פלילי, ובשלב הערעור הוחלט להמיר את הקנס בחילוט. בהמשך לכך נתגלעה מחלוקת בין המערער לפקיד השומה, ובפסק הדין בערעור האזרחי שעסק במחלוקת זו נקבע כי לא ניתן לנכות את כספי החילוט כהוצאה, וזאת בהתאם

להלכת אוצר לאשראי שקבעה כי אין להתיר ניכוי הוצאה שהוצאה כעונש על מעשה עבירה.

אמנם, בשונה מהמקרה שלפנינו, בעניין צברי מדובר היה בחילוט שהוטל חלק קנט. מכאן יכולה היתה להישמע הטענה כי מקום שבו מדובר בחילוט לצד קנט (כבמקרה שלפנינו), יש להתיר את ניכויים של כספי החילוט כהוצאה. בא בית משפט זה בעניין צברי והתיר את הספקות, בהוסיפו את הדברים הבאים:

“מעבר לנדרש בסוגיה זו, אני רואה לציין כי אפילו מדובר היה בחילוט ולא בקנט (על-פי ייעודו האחרון של סכום הכסף שמדובר בו), לא היה בכך כדי לשנות את התמונה. מטרתו 'הקלאסית' של חילוט, הינה להוציא את בילעו של העבריין מפיו. במילים אחרות מדובר בסכום כסף שהגיע לעבריין, עקב ובאמצעות העבירה שביצע. משמע, הסכום היה בידי ומשכך - הוא חייב במס, והגלגל הוא אותו גלגל. האמור לעיל, מהווה תשובה גם לטענתו החלופית של המערער כי החילוט מאפס את הכנסותיו. החילוט איננו מאפס את הכנסות. החילוט הוא אמצעי עונשי שבא לפגוע במערער בשל אותה הכנסה בלתי חוקית שהורתה ולידתה במעשה העבירה שביצע” (שם בפסקה 7, ההדגשות הוספו – י”ע).

דברים אלה בעניין צברי אמנם נאמרו למעלה מן הצורך, אך הם משקפים היטב את התפישה הבסיסית המייחסת למוסד החילוט היבט עונשי השולל הכרה בסכומי החילוט כהוצאה המותרת בניכוי. אין להתפלא אפוא כי גם בספרות המקצועית, ניתן למצוא התייחסות לדברים אלו כאל הלכה שאין להרהר אחריה (ראו, לדוגמה, אצל רמי אריה הוצאות מוכרות 237 (מהדורה שלישית, 2016)).

50. ניתן לסכם ולומר כי אף באספקלריה זו של טיב החילוט ומאפייניו, אין מקום להתיר את ניכוי סכומי החילוט כהוצאה, באשר יהיה בתוצאה זו כדי לחתור תחת תכליתו העונשית של החילוט, ובהשאלה מדבריו של השופט רובינשטיין – לסכל את פועלו. מסקנה זו מתיישבת עם הגיונם של דברים, והיא כאמור כבר מצאה את ביטוייה בפסיקתו של בית משפט זה בעבר. דברים אלו, שבמידה רבה יכלו לשמש נקודת פתיחה הולמת לדיון שערכנו לעיל, מתאימים לשמש גם כנקודת סיום המשלימה את הדיון, ומכל מקום, הם מחדדים את המסקנה כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין מושא הדיון הנוסף – בדין נקבעה, ואין מקום להתערב בה.

51. נזכיר בקצרה את התחנות העיקריות שעל פניהן חלפנו לאורך פסק הדין:

הכנסות שהופקו מעסק בלתי חוקי הן הכנסות החייבות במס, ומצב שבו הכנסות אלו מחולטות מהנישום, אך בד בבד הוא נדרש לשאת במלוא המס בגינן – אכן משקף תוצאה שעומדת במתח אל מול העיקרון של גביית מס אמת. עם זאת, אין במתח זה כשלעצמו כדי לגבור על הוראותיה של פקודת מס הכנסה ולהוביל להכרה בסכומי החילוט כהוצאה המותרת בניכוי, וזאת בשל שורה של טעמים.

כפי שהוסבר לעיל, הטענה כי יש להתיר את הניכוי נכשלת לאורך החזית כולה: חילוט כספים לא נמנה על סוגי ההוצאות המפורטות בפקודת מס הכנסה כהוצאות המותרות בניכוי; סכומי החילוט לא הוצאו בייצור הכנסה – הם לא שולמו במהלך השוטף והרגיל של העסק, לא נועדו לשמר את מנגנון ייצור הכנסה, לא שולמו במהלך פעילותו של העסק אלא זמן מה לאחר חיסולו, ולא השתלבו בתהליך הפקת הכנסה, לא בכוח ולא בפועל; הסיכון "להיתפס" ולעמוד לדין פלילי בגין ניהול עסק עברייני, אינו מסוג הסיכונים שהופכים את הסכומים שחולטו בתום הליך פלילי להוצאות פירותיות שהוצאו כחלק מניהולו הרגיל והשוטף של העסק; וספק אם יש לראות את הסכומים שחולטו כהוצאה עסקית פירותית ולא כהוצאה פרטית או הונית האסורה בניכוי לפי הוראות הפקודה.

לבסוף, גם בראי ההבחנה בין תשלום השבה "תרופתי" (שעשוי להיות מותר בניכוי) לתשלום "עונשי" (שאסור בניכוי), החילוט מהווה אמצעי עונשי שנועד להגשים תכלית עונשית לצד תכליות אחרות, ולבטח לא נועד להגשים תכלית תרופתית דומיננטית, אם בכלל. היבט עונשי זה אף הוא תומך במסקנה כי אין להתיר ניכוי של סכומי החילוט.

52. סוף דבר, שההלכה שנקבעה בפסק הדין מושא הדיון הנוסף – ולפיה כספים שהושגו בעבירה וחולטו בתום הליך פלילי אינם הוצאה המותרת בניכוי מהכנסתו החייבת של הנישום שהורשע – בדין נקבעה, ויש להותירה על כנה.

בהתחשב במכלול הנסיבות, אציע לחבריי שלא ייעשה צו להוצאות.

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה לחוות דעתו המקיפה והבהירה של חברי, השופט י' עמית, ולכל טעמיו.

ה נ ש י א ה

המשנה לנשיאה ע' פוגלמן:

מצטרף אני למסקנותיו של חברי, השופט י' עמית, בחוות דעתו המקיפה.

גם להשקפתי חילוט אינו נחשב כהוצאה בייצור הכנסה ומבחן הסיכון אינו ישים לגביו. לכך יש להוסיף כי הכרה בסכומי החילוט כהוצאה תחת התכלית המעין עונשית, שהיא אחת מתכליותיו המרכזיות של החילוט.

מטעמים אלה אף אני סבור כי יש להותיר את הכרעתו של בית משפט זה בפסק הדין נושא הדיון הנוסף על כנה.

המשנה לנשיאה

השופט נ' סולברג:

אני מסכים עם דרך הילוכו ועם מסקנתו של חברי, השופט י' עמית.

ש ו פ ט

השופט ד' מין:

סומך אני את שתי ידיי על חוות דעתו של חברי השופט י' עמית. כפי שהצביע חברי, בפסק הדין ציינתי כי החלת "מבחן הסיכון" על נסיבות ענייננו מעוררת קשיים בלתי מבוטלים. כיום לאחר קריאת חוות דעתו של חברי, אומר אני כי "מאור עינים ישמח לב שמועה טובה תדשן עצם" (משלי, טו, 30). חברי התיר כל ספק הקיים בנדון זה ובסוגיה מושא הדיון הנוסף בכללותו.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ט' בתמוז התשפ"ג (28.6.2023).

שופט

המשנה לנשיאה

הנשיאה

שופט

שופט