

**בפני:**

**כב' השופט ה. קירש**

**המערער:**

**רועי חיון**

**ע"י ב"כ עוה"ד משה מזרחי ועמית קריגל**

**נגד**

**המשיב:**

**פקיד שומה יחידה ארצית לשומה**

**ע"י ב"כ עוה"ד חן אבידוב ומורן סילס מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)**

### **פסק דין**

**א. מבוא**

1. המערער הורשע במשפט פלילי בעבירות הנוגעות לארגון ועריכה של הימורים ומשחקים אסורים, הלבנת הון והעלמת הכנסות. כחלק מן ההליכים הפליליים, חולטו כספים השייכים למערער. הוא נדון לעונשי מאסר וקנס. בנוסף, הוצאה למערער שומת מס הכנסה המבוססת על הפרשי הון.

הסכום שחולט בהליך הפלילי מגיע לכדי 74% מסך תוספת ההכנסה שיוחסה למערער בשומה. עניינו של ערעור זה בשאלת זכות המערער להפחית את הכנסתו החייבת בסכום החילוט - או בדרך הפחתת היקף ה"הכנסה" בידיו, או בדרך של התרת ניכוי הוצאה בחישוב ה"הכנסה החייבת". פתרון הסוגיה מחייב איזון בין הרצון שלא ליטול את העוקץ ממעשה החילוט ובין הרצון להטיל מס אך ורק על התעשרותו האמיתית של האזרח.

2. עובדות המקרה אינן שנויות במחלוקת והצדדים השכילו להגיע לרשימת עובדות מוסמכות ואף ניסחו בהסכמה את הפלוגתות הטעונות הכרעה.

על כן לא נשמעו עדויות במסגרת ההליך והמסמכים שעמדו בפני בית המשפט היו אלה אשר צורפו להסדר הדיוני המוסכם. הצדדים סיכמו את טיעוניהם בכתב, באופן סדור וממצה.

**ב. עובדות המקרה**

3. אלה העובדות המוסכמות בין הצדדים כפי שהוצגו בהודעתם המשותפת לבית המשפט (תוך שינויי עריכה וקיצורים קלים):

- (א) בחודש מאי 2013 נפתחה כנגד המערער וכנגד אחרים חקירה בחשד לביצוע עבירות על חוק העונשין, חוק איסור הלבנת הון, ופקודת מס הכנסה.
- (ב) ביום 9.5.2013 ו/או 12.5.2013 אישר בית משפט השלום בראשון לציון, לבקשת המדינה, צווי תפיסה והקפאה זמניים לרכושו של המערער שמכוחם נתפסו נכסי מקרקעין, רכב וחשבונות בנק של המערער ושל אחרים. בין היתר, נתפסו מכוח צווי התפיסה הזמניים, חשבון הבנק של המערער בסכום כולל של 571,000 ש"ח, וכן תמורה כספית שנתקבלה מפירעון שיק בסך 2,810,000 ש"ח.
- (ג) בחודש אוקטובר 2013 הגישו המדינה והמערער בקשה משותפת בהסכמה לבית המשפט בעניין התפוסים. לפי הבקשה, ישוחררו נכסי המקרקעין השייכים לבני משפחתו של המערער כנגד הפקדת סך של 550,000 ש"ח על ידי המערער בקופת בית המשפט.
- ביום 22.10.2013 נתן בית משפט השלום בראשון לציון תוקף לבקשה המשותפת.
- (ד) בנוסף, כחלק מהתנאים המגבילים לשחרור ממעצר, הפקיד המערער ערובה בסך 60,000 ש"ח.
- (ה) הכספים שנתפסו במסגרת החקירה בהתאם לצווי התפיסה הזמניים ולבקשה המשותפת לאחריה עמד על סך של 3,991,000 ש"ח.
- (ו) ביום 14.1.2016 הוגש לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו הסדר טיעון שנחתם בין המערער לבין מדינת ישראל, שבו הוסכם, בין היתר, כי הצדדים יעזרו במשותף לבית המשפט על מנת לאמץ את הסדר הטיעון שלפיו יודה המערער בכל העבירות המיוחסות לו בכתב האישום שהוגש במסגרת הסדר הטיעון שכללו עריכה, ניהול וארגון הימורים, עבירות לפי סעיפים 225 ו-228 לחוק העונשין, ביצוע עבירות הלבנת הון לפי סעיף 3(א) לחוק איסור הלבנת הון וביצוע עבירות מס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, עבירות שאותן ביצע משנת 2006 ועד שנת 2012 (כולל), כמפורט בכתב האישום שבו הודה במסגרת הסדר הטיעון.
- (ז) בהסדר הטיעון הוסכם כי יוטלו על המערער עונשים של 28 חודשי מאסר בפועל, קנס בסך 2 מיליון ש"ח ומאסר על תנאי. כמו כן יבקשו מבית המשפט להורות על חילוט של 5,000,000 ש"ח, כאשר לטובת תשלום זה יועברו הכספים התפוסים במזומן בידי המדינה לקופת בית המשפט או לקרן החילוט והיתרה (בסך 1,009,000 ש"ח) תושלם על ידי המערער. עוד נקבע בהסדר הטיעון, כתנאי מוקדם לביצועו, כי המערער יסיר את המחדל הנוגע לתשלום מס ההכנסה שבו הוא חייב וזאת לשביעות רצונו של המשיב, וכן שעם תשלום מלוא החילוט ישוחררו כל יתר הנכסים התפוסים בצווי התפיסה הזמניים.
- (ח) ביום 4.2.2016 הורשע המערער בבית המשפט על יסוד הודאתו בעובדות המופיעות בכתב האישום שבמסגרת ההסדר.
- (ט) יצוין, כי בכתב האישום שבמסגרת ההסדר לא נקבע היקפם של הרווחים ושל ההכנסות שהפיק המערער מפעילות ההימורים או מפעילויות בלתי חוקיות אחרות שבביצוען הודה.

(י) המועד לטיעונים לעונש על ידי המערער והמדינה ובהתאם גם גזר הדין עוכב בהסכמה, על מנת לאפשר למערער להגיע להסדר מס אזרחי מול המשיב ולהסרת המחלוקת.

(יא) החל מחודש יולי 2015 ועוד לפני שנחתם הסדר הטיעון, ועל מנת להגיע להסדר מס אזרחי והסרת המחלוקת, התקיימו הליכי השומה. במסגרת זו ביום 4.5.2016 הגיש המערער למשיב על פי דרישתו הצהרת הון ליום 31.12.2015 ובה הצהיר על כלל נכסיו, לרבות על הנכסים שנתפסו במסגרת החקירה בהתאם לצווי התפיסה הזמניים ועל הכסף שהופקד בקופת בית המשפט.

(יב) לאחר פתיחת החקירה, לאחר חתימה על הסדר הטיעון כאמור ולאחר הגשת הצהרת ההון הגיש המערער למשיב דוחות על הכנסותיו לפי סעיף 131 לפקודה כדלקמן: דוח לשנת 2010 - ביום 15.7.2013 ודוחות לשנות המס 2011-2015 - ביום 10.11.2016.

(יג) בשל הקושי לאמוד את הכנסותיו ורווחיו של המערער בהתאם לעובדות העולות מכתב האישים שהוגש במסגרת הסדר הטיעון, כמו גם את כלל הכנסותיו, המשיב החליט בהסכמה עם המערער לאמוד את הכנסות המערער לפי הטכניקה של חישוב הפרשי הון בלתי מוסברים בהסתמך על הצהרות ההון שהגיש המערער למועדים 31.12.2008 ו-31.12.2015 ולהוציא למערער שומת מס לשנים 2010-2015. הוסכם כי במסגרתה של שומה זו תסווגנה ההכנסות שהובילו להיווצרותם של הפרשי הון כהכנסות חייבות אשר לגביהן היה חייב בניהול פנקסים ולא ניהלם, כך ששיעור המס בגינן ייקבע לפי סעיף 191 לפקודה.

(יד) ביום 22.1.2017 נחתם בין המערער לבין המשיב הסכם שומה שבו הסכימו הצדדים כי המערער הפיק בשנות המס 2010-2015 הכנסות שעליהן לא דיווח למשיב בסך כ-6.8 מיליון ש"ח אשר נאמדו בהסתמך על הפרשי הון בלתי מוסברים שחושבו בהתאם למוצהר על ידי המערער בהצהרות ההון שהגיש למועדים 31.12.2008 ו-31.12.2015. ההכנסות נפרסו על פי ההסכם בחלקים שווים על פני שש שנות השומה (דהיינו, הכנסות בגובה של כ-1.149 מיליון ש"ח בכל אחת מן השנים) והוסכם כי סכום המס לתשלום בערכים ריאליים ליום ההסכם יעמוד על סך 4.68 מיליון ש"ח וכי שומה זו תהא סופית. בנוגע לטענת הנישום שחילוט הכספים מהווה חלק ממקורות התשלום שלו או ממחזור הכנסתו הוסכם כי המערער יהא רשאי למצות את הליכי ההשגה והערעור.

(טו) בעקבות החתימה על ההסכם שידר המשיב את ההכנסות מושא ההסכם בשדות 162 ו-152 כהכנסות חייבות מעסק לפי סעיף 12(1) בפקודה אשר לגביהן חייב היה בניהול פנקסים ולא ניהלם. המערער לא הגיש השגה על כך ועניין זה אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים.

(טז) המערער שילם את מלוא חבות המס שנקבעה בהסכם השומה וככל שתתקבל עמדתו בערעור דנא יהא זכאי להחזר מס, וזאת רק לאחר זכות הערעור של המשיב לבית המשפט העליון.

(יז) ביום 31.1.2017 נגזר דינו של המערער. בית המשפט אישר את הסדר הטיעון. במסגרת זו אישר בית המשפט את הסכמת הצדדים לחילוט בסך 5 מיליון ש"ח במתווה שפורט בהסדר הטיעון. ואכן, במועד זה הועברו לקרן החילוט 3.991

מיליון ש"ח שהיו תפוסים בידי המדינה במסגרת צווי התפיסה הזמניים. היתרה, בסך 1,009,000 ש"ח, שולמה בידי המערער ביום 9.2.2017 בהעברה בנקאית לקרן החילוט.

(יח) ביום 21.3.2017 הגיש המערער למשיב השגה על השומות בסוגיית החילוט. השגתו נדחתה בצוים שהוציא המשיב ביום 20.3.18, אשר עליהם הוגש הערעור דנא.

עד כאן עובדות המקרה כפי שנוסחו על ידי הצדדים.

#### ג. הפלוגות להכרעה

4. הנה הנוסח המוסכם של הפלוגות העומדות להכרעת בית המשפט:

האם זכאי המערער להקטין את הכנסתו החייבת בגין הכספים שנתפסו מכוח צווי התפיסה הזמניים בשנת 2013 והועברו לקרן החילוט בשנת 2017?

ככל שהתשובה לשאלה הקודמת חיובית האם הקטנה זו תתבצע מהכנסותיו של המערער בשנות המס מושא ערעור זה (2010-2015), בשנת 2016 שבה נחתם הסדר הטיעון או בשנת המס 2017 שבה ניתן גזר הדין והועברו הכספים לקרן החילוט?

#### ד. הוראות החוק בנושא החילוט

5. אין למעשה מחלוקת כי חילוט הכספים במקרה דנן נעשה על פי הוראות סעיף 21 לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 ("חוק האיסור") (וראו סעיף 6 לסיכומי המשיב).

6. פרק ב' לחוק האיסור דן ב"עבירות". סעיף 2 לחוק האיסור, המצוי בפרק ב', יחד עם האמור בתוספת הראשונה לחוק, מגדירים מהי עבירת מקור.

מכוח פריט 5 לתוספת הראשונה, "עבירות הימורים, לפי סעיפים 225 ו-228 רישה לחוק העונשין" נכללות בעבירות המקור. כאמור, המערער הורשע על פי הודאתו בין השאר בעבירות לפי אותם סעיפים (יצויין כי בתקופה הרלבנטית לערעור זה עבירות מס טרם הוספו לרשימת עבירות המקור לצורך יישום חוק האיסור).

7. סעיף 3(א) לחוק האיסור, הנוגע לענייננו, קובע את האיסור החל על הלבנת הון ואת העונשים שניתן להטיל בגינה, וזאת תוך פירוט מעשי ההלבנה השונים ופירוט סוגי הרכוש שעשויים להיות נושא למעשי הלבנה:

"העושה פעולה ברכוש, שהוא רכוש כאמור בפסקאות (1) עד (4) (בחוק זה - רכוש אסור), במטרה להסתיר או להסוות את מקורו, את זהות בעלי הזכויות בו, את מיקומו, את תנועותיו או עשיית פעולה בו, דינו - מאסר עשר שנים או קנס פי עשרים מהקנס האמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין -

(1) רכוש שמקורו, במישרין או בעקיפין, בעבירה;

(2) רכוש ששימש לביצוע עבירה;

(3) רכוש שאיפשר ביצוע עבירה;

(4) רכוש שנעברה בו עבירה."

8. פרק ו' לחוק האיסור עניינו "הוראות חילוט". אלה הוראות הפרק הנוגעות לענייננו:

"21. (א) הורשע אדם בעבירה לפי סעיפים 3 או 4, יצווה בית המשפט, זולת אם סבר שלא לעשות כן מנימוקים מיוחדים שיפרט, כי נוסף על כל עונש יחולט רכוש מתוך רכושו של הנידון בשווי של רכוש שהוא -

(1) רכוש שנעברה בו העבירה, וכן רכוש ששימש לביצוע העבירה, שאיפשר את ביצועה או שיועד לכך;

(2) רכוש שהושג, במישרין או בעקיפין, כשכר העבירה או כתוצאה מביצוע העבירה, או שיועד לכך.

(ב) לעניין סעיף זה, 'רכושו של הנידון' - כל רכוש שנמצא בחזקתו, בשליטתו או בחשבונו. ...

...

23. על חילוט רכוש ועל רכוש שחולט לפי חוק זה, וכן על קנסות שהוטלו על פיו יחולו, בשינויים המחויבים, הוראות סעיפים 36 ג עד 36 לפקודת הסמים המסוכנים..."

ה. טענת המשיב לגבי מהות הכספים אשר חולטו - האמנם פירות הפעילות העבריינית?

9. עוד לפני שניגש לדיון בסוגיות השנויות במחלוקת בערעור זה, יש מקום להתייחס, על סף הדיון, לטענה מסוימת אשר הועלתה על ידי המשיב, שעלולה לשנות את פני התיק.

10. ראינו כי סעיף 21 לחוק האיסור מאפשר חילוט שווים של ארבעה סוגי רכוש:

(א) רכוש שנעברה בו עבירה (כמשמעותה שם).

(ב) רכוש ששימש לביצוע עבירה או שיועד לכך.

(ג) רכוש שאיפשר ביצוע עבירה או שיועד לכך.

(ד) רכוש שהושג כשכר עבירה או כתוצאה מביצוע עבירה או שיועד לכך.

ברי כי סוגיית היחס בין מעשה חילוט ומיסוי הכנסה שנובעת מפעילות בלתי חוקית תתעורר בעיקר ובמלוא עוזה בקשר לסוג הרביעי של רכוש שנמנה לעיל: רכוש שהושג כתוצאה מביצוע עבירה, ובמקרה הנוכחי מביצוע עבירות הימורים ומשחקים אסורים.

11. והנה המשיב מטיל ספק אם אכן ניתן לדעת בנסיבות המקרה כי רכוש מן הסוג האמור הוא אכן היה מושא החילוט:

"המערער מניח במסגרת סיכומיו כי כספו חולט בתור 'רכוש שהושג כשכר עבירה או כתוצאה מביצוע העבירה' ולא כ'רכוש ששימש או שאיפשר את ביצוע העבירה או שנעברה בו העבירה'... הנחה זו מבחינת המערער מובנת; ובכך הוא מבקש ליצור זיקה ואף זהות בין הרכוש המחולט לבין הכנסותיו, לצורך ביסוס טענותיו. עם זאת, הנחה זו אינה מבוססת ולמעשה היא מנוגדת לעובדות המוסכמות. במסגרת הבקשה לחילוט שצורפה כנספח לכתב-האישום המתוקן... - שבעובדותיו המערער הורשע לפי הודאתו - צוין באופן מפורש כי היא מוגשת מכוח סעיף 21(א) בחוק איסור הלבנת הון, מבלי לפרט את סעיף-המשנה שמכוחו מבקש החילוט.

... בנסיבות אלה, אין בסיס להנחתו של המערער שלפיה החילוט שבוצע הוא בשווי פירות העברה דווקא - מקום שסעיף 21(א)(1) בחוק איסור הלבנת הון עוסק גם בחילוט 'רכוש שנעברה בו עבירה, וכן רכוש ששימש לביצוע העבירה, שאיפשר את ביצועה או שיועד לכך'" (מתוך סעיף 20 לסיכומי המשיב).

טענה זו (שלא הובאה קודם לכן בהודעה המפרשת את נימוקי השומה מטעם המשיב) מועלית עתה על מנת להכניס ספק לגבי הקשר הכלכלי בין ההכנסה שהופקה מחד ובין הכספים שחולטו מאידך - ועל ידי כך להחליש את טענתו של המערער לפיה התעשרותו נשללה ממנו כתוצאה מפעולת החילוט.

12. לדעתי עיון בכתב האישום שבו הודה המערער ובגזר הדין שניתן לגביו, וכן מבט על מכלול הנסיבות אינם מצדיקים את הטיעון האמור. ראשית, לא הוצגה בפני בית המשפט כל ראיה לכך כי אגב חקירתו הפלילית של המערער נתפסו נכסים אשר שימשו בביצוע עבירות ההימורים ואין בפנינו כל סימן כי הפעילות העבריינית הנדונה כלל הייתה "עתירת אמצעים" או שביצועה היה כרוך בהפעלת סוגי רכוש בהיקפים ממשיים. שנית, כתב האישום הציג תמונה לפיה מקור הונו של המערער היה בפעילות ההימורים ובמתן הלוואות וכי עבירות הלבנת ההון והעלמת ההכנסה נעברו **בקשר לפירות** שנצמחו מפעילות זו.

13. בכתב האישום בו הודה המערער, עסקו מתוארים כ"עסקי הימורים אסורים ומשחקי מזל" וכן "מתן הלוואות בריבית וניכיון שיקים". מצויין כי "עסקי ההימורים האסורים, משחקי המזל וההלוואות היוו את המסד שעליו התפתחו יתר עסקיו של הנאשם" (מתוך סעיפים 1 ו-3 לכתב האישום).

14. כתב האישום כולל ארבעה אישומים. האישום הראשון נוגע לעריכה, ניהול וארגון הימורים. בסעיף 28 נאמר כי פעילות ההימורים הייתה "בהיקף של מיליוני דולרים". האישום הרביעי הוא התחמקות ממס במרמה, עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, וזאת בקשר לעסקי ההימורים וההלוואות. נאמר כי אישום זה הוא "ביחס להכנסות בגובה מיליונים רבים של שקלים" (סעיף 129).

15. באישום השני מתוארות בפרוטרוט עסקאות מורכבות במניות ובזכויות בתאגידים ונכסי אנרגיה, ובין היתר נטען כי פעולות מסוימות נעשו "במטרה להסתיר את מקור הכספים ששימשו לרכישת המניות" (סעיף 64), כאשר "השורה התחתונה" של אישום זה היא עשיית "פעולות ברכוש אסור במטרה להסתיר או להסוות את מקורו, את זהות

**בעלי הזכויות בו, את מיקומו ואת תנועותיו, וזאת בשווי של 5,130,000 ש"ח" - עבירה לפי סעיף 3(א) לחוק איסור הלבנת (סעיף 108 לכתב האישום; אופן החישוב של הסכום 5,130,000 ש"ח איננו מפורט בכתב האישום).**

16. **האישום השלישי מתאר את מעורבותו של המערער בעסקי מסחר באופציות בינאריות, פעילות שהתבצעה כביכול באמצעות חברות זרות. לפי האישום, הניהול והשליטה בעסקים אלה היו בישראל והמערער ואחרים פעלו כדי להתחמק מתשלום מס בישראל, שוב עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה. נאמר כי העבירות בוצעו "ביחס להכנסות בסך של מיליונים רבים של דולרים" (סעיף 124 לכתב האישום).**

17. **עיון בכתב האישום מלמד אפוא כי האישום בהלבנת הון - האישום השני - קשור בטבורו למקורות ההון של המערער, אשר לפי כתב האישום עצמו הושגו בפעילות ההימורים וההלוואות. אף נאמר בפתח כתב האישום כי "הנאשם מינף את ההון שצבר להשקעה בשוק ניירות הערך, ולהשקעה בתחום האנרגיה והגז, לרכישת נדל"ן מניב ולפיתוח מערך עסקי רחב היקף של מסחר אינטרנטי באופציות בינאריות" (סעיף 3). הוסף כי "פעלו הנאשם והאחר, בשיטות שונות, לעיתים תוך שימוש בדרכי תחבולה ומרמה, במטרה להסתיר ולהסוות את מקורות הונו של הנאשם את היקף הונו ואת היותו בעל הזכויות בהן שצבר".**

18. **מתבקשת אפוא המסקנה כי מרכז הכובד במעשה החילוט לפי חוק האיסור היה בפירות העבריינות, דהיינו "רכוש שהוגש... כשכר עבירה או כתוצאה מביצוע העבירה", כאמור בסעיף 21(א)(2) לחוק - ונזכיר כי עבירות הימורים הן "עבירות מקור" וכתב האישום איננו עוסק בכל עבירת מקור אחרת. אותם פירות הם מושא שומת מס ההכנסה.**

19. **לפיכך יש מקום להסיק מכלל הנתונים שהבסיס (העיקרי, אם לא הבלעדי) להפעלת הסמכות לפי סעיף 21 לחוק האיסור במקרה זה אכן נמצא בסעיף 21(א)(2) ולא בסעיף 21(א)(1) לחוק. על כן, בהמשך פסק הדין, אתייחס לחילוט דגן כחילוט "רכוש שהושג כתוצאה מביצוע עבירה", והדיון יתמקד בהשלכותיו של חילוט מסוג זה לנושא המיסוי.**

#### ו. עיקרי טענות הצדדים

20. **טיעוני המערער מתמקדים בצורך להתיר לו הוצאה בשל חילוט רכושו ועל ידי כך להפחית אתה הכנסתו החייבת: "במישור הנורמטיבי של דיני המס מצויים אנו במתחם ניכוי ההוצאות" (סעיף 42 לסיכומי המערער). כפי שיפורט בחלק ז' להלן, המערער נחרץ פחות בניסיון לשכנע כי ביצוע החילוט גרם לאיון ההכנסה מלכתחילה כך שההכנסה עצמה התאפסה, ללא צורך בהתרת הוצאה כחלק מחישוב ההכנסה החייבת.**

21. לדברי המערער,

"בסופו של יום שאלת היסוד נוגעת לאפיונו של החילוט לצורך דיני המס. אם קרוב להשבה דין ניכוי יהא כדין ניכוי השבה. אם חילוט הוא כקנס, גם לעניין ניכוי יהא דינו כקנס. בעיקרו של דבר נוגעים הדברים להבחנה הקיימת בין קנס המהווה סנקציה עונשית מובהקת מרכושו הפנוי של העברייני, לבין חילוט הנוטל את ההתעשרות עצמה (גם אם החילוט מתרחש במסגרת ה'מעטפת העונשית')" (סעיף 53, שם).

22. לגישת המערער, "חילוט איננו קנס":

"... על אף שחילוט מתבצע במרחב הענישה, הרי שתכליתו העיקרית הינה במישור הקניין, נטילת פירות העבירה מידי העברייני, והמימד העונשי הנלווה, אינו אלא שולי, ואיננו מתקיים בנוגע לחילוט רכוש שהינו תוצאה מהעבירה" (סעיף 34, שם).

לדבריו:

"בבואה לדיון הפלילי מתעקשת המדינה לטעון בהחלטיות ובעקביות, כי החילוט איננו עונש ואיננו קנס... כטענות התומכות בהטלת חילוט בנוסף לקנס" (סעיף 38, שם).

23. ואשר למלאכת האיזון הנדרשת בסוגיה זו בין הערכים והאינטרסים השונים, גורס המערער:

"על בסיס הבדלים אלו בין קנסות לחילוט והדמיון שבין חילוט להשבה, יש לקבוע את המשקל הראוי לתקנת הציבור במימד העונשי, אל מול עיקרון מס אמת, באופן שונה בחילוט ובקנס. בנוגע לניכוי קנסות, נטה בית המשפט להעדיף את המשמעות הצרה של תקנת הציבור - על מנת למנוע צמצום של הסנקציה על העברייני, ואסר את הניכוי (גם אם לא תמיד, ובכפוף לנסיבות). המערער איננו חולק, כי הקנס שהוטל עליו בסך 2 מיליון ש"ח איננו מותר בניכוי. ברם, בנוגע לחילוט - המקיים דמיון עם השבת כספי עבירה, ובפרט בהעדר חקיקה מפורשת, ראוי לקבוע נקודת איזון שונה, המשקפת פרשנות מידתית, הן למאפייני הטלת הסנקציות בדיון הפלילי והן למאפייני התרת הניכוי בדיני המס" (סעיף 61, שם).

24. מנגד אלה הם עיקרי הטיעון מטעם המשיב:

"החילוט הוא בראש ובראשונה, אמצעי אחד מתוך סל הכלים של מנגנון הענישה בדיון הפלילי.

... גם אם החילוט אינו עונש במובן הקלאסי, הרי שאופיו, מהותו ולמצער חלק ממטרותיו - עונשיים;



... המשיב סבור כי חילוט לחוד ודיני המס לחוד; וכי אין מקום לתת לחילוט ביטוי כל שהוא במסגרת דיני המס. לשון אחר: עצם ביצוע החילוט אינו משפיע על חבות המס של הנישום.

... יש להיזהר ולהישמר מפני כרסום בהגשמת תכליותיו של החילוט באמצעות התחשבות בו ברבדים אחרים, אשר תביא להפחתת האפקט הקנייני ההרתעתי והענישתי הטמון בו.

... יש להבטיח כי תכליותיו של אמצעי הענישה [לרבות החילוט - ה"ק] לא תסוכלנה באמצעות מתן אפשרות לנכותם כהוצאה לצורכי מס, מה שיהפוך את רשות המסים - ולמעשה, את המדינה - ל'שותפה' של הנישומים בנשיאה באותם אמצעי ענישה. באותה מידה שקנס אינו מותר בניכוי וכך גם תשלומים בעלי גוונים עונשיים ששולמו מחוץ להליך הפלילי... - כך יש לקבוע, אפילו ביתר שאת, לגבי חילוט.

... מטעמים של מדיניות שיפוטית ואף משיקולים מעשיים, לא יהיה זה נכון לכרוך או להתחשב בגדרי ברור הכנסתו החייבת של עבריין מפעילות בלתי-חוקית את העובדה שהכספים כולם או חלקים חולטו במסגרת ההליך הפלילי. אין להלום שכסף שחולט במסגרת ההליך הפלילי - ומטבע הדברים הובא בחשבון בגזירת רכיביו האחרים של העונש - ישמש גם לתשלום המס" (מתוך סעיפים 7, 9, 12, 13, 15 ו-30 לסיכומי המשיב).

ז. האם החילוט הביא ל"איון" או "איפוס" ההכנסה?

25. כאמור, הדגש בטיעונו של המערער הושם על נושא התרת הוצאה בגובה סכום החילוט, ולא בנסיון לשכנע את בית המשפט כי יש לראות את ההכנסה כמבוטלת מעיקרא. יש לשער כי קו טיעונו זה נבחר על רקע הדברים שנפסקו בע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות וע"א 4489/13 הירשזון נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 3.2.2015), עליו נרחיב בהמשך ("עניין דמארי").

26. והנה בכל זאת, מצא המערער לנכון ל"תבל" את סיכומיו באמירות אלה:

"... משחולט הרכוש... לא נותרה בידי התעשרות זו שמקורה בעבירות שביצע..." (סעיף 20 לסיכומים); "על רקע הפסיקה רכוש אסור איננו קניינו של העבריין ואיננו נכלל ב'מסת נכסיו'" (סעיף 67); "... חילוט הרכוש מהווה נטילת ההכנסה בשלמותה" (סעיף 68).

גם בסעיף 77 לסיכומיו המערער מזכיר את הסעד האפשרי של "הפחתת הכנסה" כחלופה להתרת הוצאה בגין החילוט.

27. אציין כי בעיני התזה הגורסת כי חילוט פירות העבירה מאיין למפרע את עצם קיום ההכנסה (ללא צורך בהתרת הוצאה בשל כך) איננה מופרכת במישור העיוני.

מושכל יסוד בתחום המסים הוא כי מס הכנסה יש להטיל אך על התעשרותו של אדם, ובדרך כלל על התעשרות ממומשת בלבד (והשיטה הישראלית מוסיפה כתנאי גם קיום

מקור מסויים להתעשרות). השאיפה להטלת "מס אמת" - כלומר, מס שהחלתו מוצדקת בראש ובראשונה במבט כלכלי על תוצאת האירוע - מתגשמת כאשר מוטל מס על ערך כספי שהוא מהווה, הלכה למעשה, תוספת לעושרו של אדם - והכל כמובן בכפוף להוראות החוק ופרשנותן התכליתית.

כפי שנראה בהמשך, תכלית מרכזית של חילוט היא השמטת פירות העבריינות מידי של העבריין כך שהיתרון הכלכלי מביצוע העבירות מתאיין ונמחק.

כאשר צו שיפוטי מפקיע את פירות העבירה מידי העבריין ושולל את ההנאה הכלכלית המצופה, מתעורר (לטעמי) ספק אשר לעצם קיום ההתעשרות. נכון הוא כי ברגע ביצוע העבירה וקטיפת הפירות האסורים מתהווה ונוצרת הכנסה. על כך אין חולק. שאלה נכבדה היא האם חילוטם של אותם פירות לאחר מכן איננו מאיין מלכתחילה את ההתעשרות (וכאמור, אין זאת אלא התוצאה המכוונת של החילוט; והשוו ב"ש 2797/03 (מחוזי חיפה) **מדינת ישראל נ' תענד ואח'** (החלטה מיום 30.9.2003) מפי כבוד השופט עמית: **"במישור העיוני, הרשעה של המשיבים** [אשר הואשמו בין היתר בקבלת דבר במרמה] **משמעה כי לא היו זכאים לקבל את שכר הטרחה מלכתחילה, ולכן גם לא נצמחה חבות במס**".<sup>1</sup>

עניין **נפרד** הוא המיסוי האפשרי של התשואה שעשויה להצטבר על שכר העבירה עד לביצוע החילוט.

28. והנה דומה כי אני פטור מהתלבטות בסוגיה זו לנוכח ההלכה המחייבת שנפסקה בעניין **דמארי**. כידוע, באותו מקרה נדון עניינה של גב' דמארי שגנבה כספים ממעסיקתה ושל מר הירשזון שגנב כספים מארגון עובדים שהוא כיהן כיושב ראש בו.

לימים, ובעקבות הגשת תביעה אזרחית נגדה, דמארי השיבה את כספי הגניבה למעסיקה, וזאת לפני שנגזר דינה בהליך הפלילי שהתנהל בעניינה. גם הירשזון השיב כספי מעילה לארגון ממנו גנב, וזאת לפני מתן גזר הדין במשפטו הפלילי.

29. עניין מיסוי כספי הגניבה הגיע לערכאות. בסעיפים מ' עד ע"ד לפסק דינו של המשנה לנשיאה, כבוד השופט רובינשטיין, נדונה השאלה **"האם יש למסות הכנסה בלתי חוקית כאשר קיימת חובת השבה (ובעיקר כשישנה השבה בפועל)?"** כבוד השופט רובינשטיין הגיע למסקנה כי **"... בחישוב מס ההכנסה אין להביא בחשבון את העובדה שכספים אלה [אשר הושגו כתוצאה מביצוע עבירה] עשויים להישלל מן הנישום בעתיד"** (סעיף ס"ד לפסק הדין). מסקנה זו נומקה כדלקמן:

**"... יש לפעול בסוגיה זו בגישה סובייקטיבית ובהתאם למציאות הכלכלית בפועל; דהיינו, יש לבחון כיצד התייחס הנישום בעצמו לכספים עת הוחזקו ברשותו - האם כקניינו שלו או של אחר - והאם נהג בהם מנהג בעלים... בחישוב ההכנסה החייבת - להבדיל מחישוב ניכויים או קיזוזים - אין להביא**

1. עולה מן האמור בסעיף 21 לאותה החלטה כי המדינה, שהייתה המבקשת, הבינה כי השבת סכומי הגולה לקורבן המרמה (המוסד לביטוח לאומי) עשויה להשפיע על שומות המס של העבריינים (המשיבים שם): **"לטענתה [של המדינה] אם כתוצאה מהשבה, יתברר שבשומות המס של המשיבים נוצרה יתרה חיובית [המוכח בהחזר - ה"ק]. וכו'..."**

בחשבון את שאירע לאחר קבלת ההכנסה. ובענייננו, אין בהשבת הכספים, אף אם היא מתבצעת בשנת המס בה נלקחו הכספים, כדי לגרוע מן העובדה שמדובר בהכנסה החייבת במס באותה שנה...” (מתוך סעיף ס”ה, שם)

”נראה כי הן במשפטנו והן ברוב רובן של שיטות המשפט שנסקרו, נוקטים בתי המשפט בגישה הסובייקטיבית, הבוחנת את המצב ששרר בפועל בעת שהכספים הוחזקו ברשות הנישום העבריין; ובפרט, האם התייחס אליהם כשלו, והאם היתה לו היכולת לנהוג בהם כפי רצונו.

... בהחזיקם בכספים כלל לא התכוונו המערערים להחזירם, ונהגו בהם כרצונם. במצב זה יש לראותם כהכנסתם לכל דבר ועניין” (מתוך סעיף ס”ו, שם).

ובהמשך:

”מבחינת המהות האמיתית מדובר בהכנסה, ואין דרך לומר אחרת; הכסף היה בידיהם לעשות בו כחפצם, ואילולא נתגלו מזימתם ועבירותיהם היו נהנים ממנו עוד ועוד.

... שכן כאמור, משנקבע כי המדובר בהכנסה, אין להתחשב מבחינת שומת ההכנסה לאותה שנה, בפעולות שעשה הנישום עם הכספים לאחר קבלתם, לרבות השבה לבעלים” (מתוך סעיפים ס”ט ו-ע”ב, שם).

30. דהיינו, נקבע כי השבת הכספים על ידי העבריינים מהווה שימוש בהכנסה שכבר הופקה על ידם, ואין בשימוש זה כדי לאיין או לאפס למפרע את עצם צמיחת ההכנסה. הודגש כי כל עוד כספי המעילה היו בידי הנישומים, בפועל הם נהגו בכספים ”מנהג בעלים”, כך שעל היווצרות ההכנסה מעידה ”המצאות בשטח בעת אחזקת הכספים” (סעיף כ”ח לפסק הדין).

31. שני חברי ההרכב הנוספים, כבוד השופט הנדל וכבוד השופט סולברג, הסכימו עם מסקנתו של כבוד השופט רובינשטיין בסוגיה זו. עוד יצויין כי הדין הנוסף שנערך בבית המשפט העליון בעניין דמארי (דנ”א 2308/15 פקיד שומה רחובות ואח’ נ’ דמארי, הירשזון ואח’, ניתן ביום 12.9.2017) לא נגע לסוגיית קיום ההכנסה ופסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין נותר על כנו בנושא זה.

32. להבנתי, פסיקה זו מהווה הלכה מחייבת החלה גם בענייננו והיא מובילה למסקנה כי נוצרה בידי המערער דן הכנסה מארגון ועריכת הימורים ומשחקים אסורים.

אמנם בעניין דמארי הנישומים העלו בין היתר טיעון לפיו ”במשך הזמן בו מוחזקים הכספים ברשותו של הנישום העבריין, מבחינה משפטית נעדר הוא זכות להחזיק בהם, וחובתו להחזירם לבעליהם החוקיים. נוכח האמור נטען, כי יש לסווג את כספי הגניבה כ’הלוואה בלתי-רצונית’, קרי שהנישום מחזיק בהם בנאמנות קונסטרוקטיבית בעבור הקרבן עד שישבם לו כדין” (מתוך סעיף מ”א לפסק הדין).

ניתן לסבור כי טיעון זה תקף באותה מידה גם לגבי חילוט: כפי שנראה בהמשך, חלק מהצדקת מוסד החילוט נעוץ בתפיסה כי לעבריינין אין זכות חוקית להחזיק בפירות מעשיו.

אולם הטיעון האמור לא נתקבל על ידי בית המשפט העליון בעניין **דמארי**, אשר מצא כאמור כי הנישומים שם נהגו בכספים כקניינם ומשום כך נוצרה בידיהם הכנסה. יתרה מזו, לעבירות בעניין **דמארי** היו **קורבנות** אשר מידיהם נגזלו הכספים, כך שחובת ההשבה קמה לכאורה עם עצם הגזל. לא ניתן לומר כך לגבי נסיבות ערעור זה כאשר יש להבין כי משתתפי ההימורים והמשחקים האסורים נפרדו מכספם לטובת המערער **מתוך הסכמה** ולא היו קורבנות גניבה, מעילה או גזל.<sup>2</sup> עובדה זו, אליה נשוב בהמשך, עשויה להביא למסקנה לפיה בסוגיית גיבוש ההכנסה, הלכת **דמארי** ישימה כאן **בבחינת קל וחומר**, היות שבתקופת החזקת הכספים בידי המערער, לא הייתה לכל אדם אחר זכות לדרוש את השבתם **במישור המשפט הפרטי**.

33. דומה אפוא כי משמעות פסק דין **דמארי** היא שהמערער הפיק הכנסה מעריכת ההימורים והמשחקים האסורים וכי הכנסה זו לא "התאינה" ולא "התאפסה" בעקבות מתן צו החילוט. מסקנה זו היא מחוייבת ההלכה הפסוקה.

34. עם זאת, אין לכחד כי כפועל יוצא מגישה זו, מס עלול להיות מוטל על התעשרות שלא נותרה, בסופו של יום, בידי המערער. יתרה מזו, הכיס אליו ייכנס המס - הקופה הציבורית - הוא אותו כיס אליו נכנסו כספי החילוט. שיקולים אלה, אף אם אין בהם כדי למנוע את **ההכרה בהכנסה**, ראויים לבוא לידי ביטוי במסגרת האיזון העדין שעלינו לערוך בנושא **התרת ההוצאה** (ועל כך, ראו חלק י"ד להלן).

ח. **האם בחילוט הכספים גלומה הוצאה שניתנת לניכוי בחישוב ההכנסה החייבת?**

35. שאלת התרת ההוצאה משכה את מירב תשומת לב הצדדים בטיעוניהם. כפי שבואר בעניין **דמארי** (והשוו סעיף פ"ז, שם), סוגיה זו מתפצלת לשני היבטים או שלבים: האחד, האם ההוצאה הנטענת כלל מותר בניכוי לפי הדרישות הקבועות בסעיף 17 רישא וסעיף 32(1) לפקודה; השני, בהינתן אפשרות כללית לניכוי ההוצאה, האם קיימים שיקולים שבמדיניות<sup>3</sup> שמחייבים שלילת התרת הניכוי.

36. סעיף 17 רישא לפקודה קובע כי "**לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...**". המונח "**הכנסה חייבת**" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"**הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין**".

לעניינו סימן השאלה המרכזי הוא האם חילוט הכספים "יצא בייצור הכנסתו" של המערער. סעיף 32 לפקודה עוסק ב"ניכויים שאין להתירם" ובסעיף 32(1) נאמר:

2. כך לפחות במישור הכלכלי בו עסקינו. ייתכן שניתן לומר כי מהמרים מסויימים הם "קורבנות" במובן זה שהתמכרותם להימורים מנוצלת על ידי המארגן לשם הפקת רווחים, אך השערה כזו איננה רלבנטית לעניינו ואף לא הוכחה כאן.

3. בפסק דין זה המונחים "מדיניות" ו"תקנת הציבור" משמשים כמילים נרדפות (והשוו סעיף 12 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל בעניין **דמארי**, שם נעשתה הבחנה בין שני המושגים).

**"הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו; בפסקה זו, 'הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה' - הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם;..."**

הוראה זו הוספה לפקודה בשנת 2009 ובאה לבטא בצורה מפורשת דרישת ה"אינצידנטליות" אשר התפתחה בפסיקה על פני שנים רבות. נשאלת אפוא השאלה האם חילוט פירות עבירה עשוי להתפס כ"הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה"? במקרה הנדון אין ספק כי אכן היה למערער מקור הכנסה (בנבדל מן המקרים שנדונו בעניין דמארי שם התעורר ספק) וכן התקיים "תהליך טבעי של הפקת הכנסה" - הריהו עריכת ההימורים והמשחקים האסורים. האם החילוט "משתלב" בעיסוק זה כנדרש לפי סעיף 132(1)? התשובה לשאלה זו איננה מובנת מאליה כי הרי הפעלת החילוט באה לאחר שההכנסה כבר הופקה.

37. והנה גם בעניין זה נפסקה לדעתי הלכה מחייבת בעניין דמארי.

הטעים כבוד השופט רובינשטיין:

**"... יש לאפשר ניכוי של תשלומי ההשבה בצורה זו או אחרת - זאת, באמצעות הבחינה האם מהוים הם חלק מן הסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה, אף אם אינם] כרוכים בייצור הכנסה במובן האקטיבי... בהחלה לענייננו נדמה, כי אחד ה'סיכונים המקצועיים' המובהקים ב'עסקי' המעילה, היא שאם ייתפס 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 מהוים סכנה צפויה, הנלווית לפעילות יוצרת ההכנסה. נראה, כי אין עד כה תשובה חד-משמעית לשאלה, האם ניתן בנסיבות אלה להתיר את תשלומי ההשבה כהוצאה בייצור ההכנסה על פי סעיף 17 לפקודה. ואולם, בגדרי פרשנות תכליתית, ומתוך מגמה כי יוטל מס על הכנסתו החייבת של הנישום, אשר תביא בחשבון הסופי גם את הוצאותיו, נטייתי היא לאפשר בנסיבות אלה ניכוי תשלומי ההשבה..." (מתוך סעיף ק"ג לפסק הדין).**

כבוד השופט הנדל הגיע לאותה מסקנה:

**"מסכים אני עם מסקנתו של חברי, ומטעמיו, כי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כעומדים במבחני סעיף 17, דהיינו מהוים הוצאה עסקית הכרוכה ושלובה בייצור ההכנסה (מבחן האינצידנטליות). אמנם, ראייה זו אינה חפה מקשיים. אחד מהם נעוץ בעובדה שהוצאות אלה הוצאו עם 'חיסולו' של 'עסק'. לאחריהם לא נוצרו הכנסות נוספות... יחד עם זאת, לדעתי ניתן לראות**

בתשלומי ההשבה כהתממשות 'סיכון מסיכוי העסק', בסוג עסק כזה של גניבה או מעילה... מזווית אחרת, ניתן לומר כי תשלומי ההשבה הם תחליפיים להקצאה כספית קבועה במהלך חייו של 'עסק' הגניבה, מעין תשלומי ביטוח מפני התממשות הסיכון - הצפוי בעסק כזה - להשבת הכספים. אמנם, בעוד שתשלומי ביטוח הם מתחדשים, תשלומי ההשבה הם חד-פעמיים. ואולם, על פי קו זה - אלה מהווים במהותם הוצאה פירותית הכרוכה בייצור ההכנסה" (מתוך סעיף 15 לחוות דעתו של השופט הנדל).

כבוד השופט סולברג לא הסתייג מקביעה זו.

38. ואם כך נפסק לגבי גניבות שנדונו בעניין **דמארי**, כך גם לגבי עיסוקי ההימורים דן אשר ככל הנראה נמשכו באופן שיטתי על פני תקופה של שנים.

יתרה מזו, ה"סיכון" שזוהה בעניין **דמארי** היה סיכון של **השבה**, כאשר ההשבה שם באה בעקבות פשרה אזרחית (אצל גבי דמארי) ואף בעקבות תשלום שלא במסגרת תביעה אזרחית (אצל מר הירשזון). תוצאות כאלה אינן מוכתבות או מנובאות באופן מפורש בחיקוק (להוציא אולי הוראתו של סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979), וזאת לעומת מוסד החילוט בסעיף 21 לחוק האיסור (וכן בסעיף 39 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 - "**פקודת מעצר וחיפוש**" - ובחיקוקים דומים). בהוראות החילוט האמורות המחוקק מכריז קבל עם ועדה כי משהורשע אדם בעבירת הלבנת הון, "**יצווה בית המשפט**" כי יחולט רכוש מרכושו. כלומר, לפי ההגיון שהדריך את בית המשפט העליון בעניין **דמארי**, עיסוק בביצוע עבירות מקור, כמו ניהול הימורים, כרוך באופן מובנה בסכנת חילוט (ככל שיעשה מעשה הלבנה בפירות או באמצעי העבירות מה שניתן לשער שאכן יקרה בדרך כלל). הרי יצירת סיכון זה היא תכלית חשובה של מוסד החילוט, כפי שניווכח מהדיון בהמשך והחוק מכוון לכך כי העבריין בכוח מראש יביא בחשבון כי פירות העבירה עלולים להינטל מידיו.

דהיינו, לטעמי, הניתוח שנערך בפסק דין **דמארי** בקשר לסיכון עסקי על רקע חובת ההשבה תקף לפחות באותה מידה ואולי ביתר שאת לגבי חילוט.

39. התייחסות המשיב לאשר נפסק בעניין **דמארי** בנקודה זו היא כי "**האבסורד שאליו מוביל קו-טיעון ז[ה] מצדיק לבחון מחדש את נכונותה של הערת אגב זו**".

המשיב אף סבור כי בית המשפט העליון הגיע למסקנה הנ"ל "**באופן בלתי מנומק**" (סעיף 29 לסיכומי המשיב).

40. אין דעתי כדעת המשיב: קביעתו של בית המשפט העליון בעניין **דמארי** בנושא האינצידנטליות והסיכון הייתה **נחוצה** לתוצאה ולא "הערת אגב". ואשר לעמדת המשיב כי ההלכה המחייבת שנקבעה שם מביאה ל"אבסורד", זו דרך בלתי ראויה לבטא את הסתייגות המשיב מן הנפסק שם.

41. לפיכך, הלכת **דמארי** מעבירה אותנו מעל למשוכה הראשונה - משוכת האינצידנטליות והוראות סעיף 132(1) לפקודה - וזאת בזכות גישת "הסיכון מסיכוני העסק". גם סוגיה זו לא נבחנה מחדש במסגרת הדיון הנוסף שנערך בעניין **דמארי**.

42. נפנה עתה להיבט השני הקשור לנושא התרת ההוצאה.

ט. **האם שיקולי "תקנת הציבור" מונעים את התרת ההוצאות? - כללי**

43. הגענו אם כן למלאכה הקשה של איזון בין שני ערכים או אינטרסים כבדי משקל: מצד אחד החתירה להטיל מס באופן המוצדק מבחינה כלכלית ורק על התעשרות אמיתית וממומשת, ומנגד הצורך שלא לגרום ל"סיכול מדיניות ציבורית" באמצעות מערכת המס.

הרי לפי עמדת המשיב, ככל שתותר בניכוי הוצאה בשל החילוט, יהיה בכך כדי לעקר את הסנקציה שהמחוקק התכוון להטיל ולכרסם במאמצי הציבור להילחם בפשיעה.

44. בהקשר של השבת כספי גניבה שנדונה שם, נאמרו בעניין **דמארי** דברים אלה:

"... ככל שהתשלום הוא באופיו 'אזרחי-תרופתי', נקודת המוצא היא שיש להתירו כהוצאה, באשר אין תקנת הציבור שוללת ניכוי זה; ואילו אם הוא 'עונשי-הרתעתי' בטבעו, אין להתיר את ניכוי כהוצאה, שכן אין לגרוע ממידת ההכבדה שביקש המחוקק לגרום לעברייניו, ובאופן זה 'ליטול מן העוקץ' שבעונש.

...

בסיכומם של דברים נראה, כי ההלכה העקרונית הנוהגת בישראל היא, שאין לאפשר לנישום לנכות קנסות בעלי אופי עונשי שהוטלו מטעם המדינה, שכן יש בכך משום ריכוך הקנס וסיכול פעלו. ראינו, כי כאשר קיים ספק לגבי תשלום מסוים שהושת על הנישום בעקבות מעשה בלתי-חוקי ושלגביו מתבקש הניכוי - קרי, האם מהוה הוא קנס האסור בניכוי, יש לברר את אופיו; האם הוא עונשי או תרופתי בעיקרו, והאם מתן אפשרות לנכות את התשלום יסכל את המדיניות הציבורית שביסוד הטלתו.

...

ניתן למקד את השאלה באופן הבא: האם מטרת ההשבה היא השבת הקנין לבעליו החוקיים כדי למנוע עשית עושר מצד העברייני, או שמא מטרה היא להטיל פיצויים עונשיים? ניתן להמשיג את ההבדל אף בדרך נוספת: האם מטרה היא השבת המצב לקדמותו, בדומה למטרת-העל של דיני הנזיקין, או שמא היא מטרה הרתעתית, שמקורה בתפיסת העולם שביסוד הטלתם של פיצויים עונשיים.

...

ועל בית המשפט בכל מקרה לגופו, להכריע על פי המבחנים באופן שיגשים את האיזון הראוי בין השמירה על תקנת הציבור לבין הטלת מס אמת" (מתוך סעיפים פ"ט, צ', צ"ב ו-צ"ה לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין).

ואזי מסקנתו של כבוד השופט רובינשטיין הייתה "שמטרת תשלום ההשבה אינה עונשית בעיקרה אלא תרופתית" (סעיף צ"ח, שם). משום כך, הניכוי לא נאסר מפאת תקנת הציבור. כבוד השופט הנדל היה שותף לדעה זו: "... אין לראות בהם [בתשלומי ההשבה], בנסיבותינו, כקנס עונשי או כחיוב מכוח ההליך הפלילי" (סעיף 12 לחוות דעתו), וגם כבוד השופט סולברג הסכים לכך.

45. לפסק דין דמארי קדמו בכמעט חמישים וחמש שנה דבריו של כבוד השופט ויתקון (בדעת מיעוט) בע"א 507/59 אוצר לאשראי של הפועל מזרחי אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (ניתן ביום 29.11.1961), שם הוטעם כי "אך למותר יהא לחזור ולהדגיש, שלא כל תשלום, שעבירה גוררת אחריה, בחינת קנס היא, קל-וחומר כשיש לך באותו חוק ועקב אותה עבירה תשלום אחר הנקרא 'קנס' והמוטל על העבריין בתהליך משפטי-פלילי... דיני מס הכנסה מטרתם ועיקרם לברר הכנסה לאמיתה". ובמקום אחר בחוות דעתו של כבוד השופט ויתקון מוסבר כי לגבי כל תשלום יש לקבוע את טיבו, "אם בעל אופי ענשי הוא או תרופתי בלבד". וראו גם את דברי כבוד השופט גולדברג בע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ (ניתן ביום 29.12.1997) בסעיף 17 לחוות דעתו: "אם החיוב בתשלום - לאור אופיו ומטרתו - לא נועד להכביד על הנישום, אין הצדקה להרע את מצבו על ידי שלילת ניכוי. ואילו כאשר אופיו של התשלום הוא עונשי-הרתעתי, אין להתיר ניכוי התשלום כהוצאה. התשלום לא הוטל אלא כדי להכביד על הנישום, וממידת הכבדתו אין לגרוע על ידי מתן היתר לנכות את התשלום כהוצאה". נמצא כי הדגש הושם שם על כוונת ההכבדה.

46. נוסף כי בעניין דמארי נמצא לגבי גב' דמארי כי בהליך הפלילי שהתנהל נגדה "בית משפט השלום בגזר דינו זקף לטובת [דמארי] את העובדה שהגיעה להסדר [ההשבה] האמור... והעניק לה משקל רב", ואילו לגבי מר הירשזון צויין כי "לנוכח השבת כספי הגניבה הוקטן הקנס לרבע מגודלו הצפוי" (סעיפים ה' ו-ט' לפסק הדין).

דהיינו מעשי ההשבה, ולא בכדי, השפיעו על תוצאות ההליכים הפליליים (ובכל זאת נפסק במישור המס להתיר את ניכוי ההוצאה).

47. לפני שניגש לבחינת דינו של חילוט, אשוב ואדגיש כי לא די "למקם" את מוסד החילוט על מנעד הסנקציות הכספיות (אשר מתפרש מקנס פלילי-עונשי מובהק בקצה אחד עד לתשלום בעל אופי תרופתי בקצה השני).

לאחר אפיון החילוט והצבתו על סקאלה זו, יש להמשיך ולשקול את מידת "סיכול המדיניות הציבורית" אשר ינבע מהתרת סכום החילוט בניכוי אל מול מידת העיוות הכלכלי שיווצר בתוצאת המיסוי אם ההוצאה לא תותר - או במילים של כבוד השופט רובינשטיין, יש להגשים את "האיזון הראוי בין השמירה על תקנת הציבור לבין הטלת מס אמת".



48. זהו לוז המחלוקת: האם מבחינת תכליותיו ותוצאותיו החילוט דומה יותר לתשלום קנס פלילי או להשבת גזלה לקורבן עבירה?

נתחיל בעיון בהסדר החקיקתי אשר על פיו מבוצע חילוט ומשם נמשיך לפסיקה הענפה - רובה שלא מתחום המס - אשר ניסתה למנות את תכליות מנגנון החילוט.

49. הוראות חילוט שונות מצויות בחיקוקים שונים. הוראה בעלת התחולה הרחבה ביותר היא זו שנמצאת בסעיף 39 הנ"ל לפקודת מעצר וחיפוש. שם בא עניין החילוט לאחר שורה של הוראות העוסקות בתפיסת חפצים אגב חקירה ומעצר (בין היתר, סעיפים 24, 31, 32, 33 ו-36 לאותה פקודה). בנוסף לסעיף 39 האמור - אליו נחזור להלן - קיימים הסדרי חילוט בפקודת הסמים המסוכנים [נוסח חדש], התשל"ג-1973, בחוק המאבק בארגוני פשיעה, התשס"ג-2003 ובחוק המאבק בטרור, התשע"ו-2016. כמו כן, פזורות לאורך חוק העונשין, התשל"ז-1977, סמכויות חילוט פרטניות לגבי נכסים ששימשו לביצוע עבירות מסוימות (ראו למשל סעיף 129 בקשר לעבירות בטחון המדינה, יחסי חוץ וסודות רשמיים; סעיפים 234 ו-235 בקשר לעבירות משחקים אסורים, הגרלות והימורים; סעיף 297 בקשר לעבירות שוחד; סעיפים 377 ו-377ד בקשר לעבירות החזקת אדם בתנאי עבדות וסחר בבני אדם; וסעיפים 468, 469 ו-483 בקשר לזיוף שטרות כסף ומטבעות).

50. כפי שצויין, חוק האיסור כולל פרק נפרד - פרק ו' - שעניינו "הוראות חילוט", וזאת **במובחן** מפרק ב' שדן ב"עבירות" (לרבות **העונשים** שניתן להטיל בגין ביצוע העבירות המנויות שם). באותו אופן סעיף 39 לפקודת מעצר וחיפוש הוא חיקוק חיצוני לחוק העונשין, ופרק ו' לחוק העונשין שדן בנושא "דרכי ענישה" איננו נוגע לענייני חילוט ואף סעיף 40 אינו לחוק העונשין, שהוא חלק מהסדר "הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה", איננו מזכיר במפורש חילוט כנסיבה או שיקול שיש להביא בחשבון בקביעת העונש המתאים לנאשם (וראו גם תקנה 4 לתקנות הסמים המסוכנים (סדרי דין לענין חילוט רכוש), התש"ן-1990, המפרידה בין הדיון בבקשה לחילוט פלילי ובין שלב הטיעון לעונש).

51. אשר לתוכנו של פרק ו' לחוק האיסור:

(א) סעיף 21(א) מורה כי חילוט רכוש הוא "**נוסף על כל עונש**", ללמדך כי לכאורה החילוט עצמו **איננו** בבחינת עונש (אף סעיף 39(א) לפקודת מעצר וחיפוש קובע כי חילוט לפי אותו סעיף יהיה "**בנוסף על כל עונש שיטיל** [בית המשפט]", אם כי שם נאמר בהמשך כי "**דין צו** [חילוט] **זה כדין עונש שהוטל על הנאשם**" - תוספת שאיננה קיימת בחוק האיסור שנדון כאן).

(ב) סעיף 21(א) מקנה לבית המשפט שיקול דעת מוגבל בעניין הפעלת חילוט: הרי נקבע כי "**יצווה בית המשפט, זולת אם סבר שלא לעשות כן מנימוקים מיוחדים שיפרט**". צמצום שיקול הדעת כמתואר איננו מאפיין בדרך כלל הוראות ענישה (לעומת זאת, לפי סעיף 39(א) לפקודת מעצר וחיפוש, בית המשפט "**רשאי**" לצוות על חילוט).

(ג) היקף החילוט לפי סעיף 21 מוגבל לשווי סוגי הרכוש המנויים שם ואין סמכות להחריף את החילוט כך שיגיע להונו האחר של אדם שלא שימש בביצוע העבירה או לא הושג כתוצאה מביצוע עבירה.

(ד) סעיף 23 קובע כי "על חילוט רכוש ועל רכוש שחולט לפי חוק זה, וכן על קנסות שהוטלו על פיו יחולו, בשינויים המחוייבים, הוראות סעיפים 36 ג עד 36 לפקודת הסמים המסוכנים...".

והנה עניינו של סעיף 36 לפקודת הסמים המסוכנים הוא סעדים זמניים שניתן להעניק בטרם הכרעת הדין ואף בטרם הגשת כתב אישום בנסיבות מסוימות. בין היתר נאמר שם כי "רשאי בית המשפט... לתת צו זמני בדבר מתן ערבויות מטעם הנאשם, או אדם אחר המחזיק ברכוש, צוי מניעה, צוי עיקול או הוראות בדבר צעדים אחרים שיבטיחו את האפשרות של מימוש החילוט...". (סעיף 36ו(א)). דומה כי מתן סעדים זמניים כאמור בטרם חריצת הדין איננו מאפיין אמצעי ענישה.

נפנה עתה לפסיקת בתי המשפט בישראל שעסקה בשאלת תכלית החילוט.

#### י. תכליות החילוט בראי הפסיקה

52. לאורך השנים הפסיקה הצביעה על תכליות שונות לכלי החילוט וכל צד לערער זה גייס לעזרתו מספר רב של פסקי דין, כאשר בכל אחד מהם דגש אחר אשר למטרות החילוט.

כבוד השופט עמית היטיב לסכם את המצב בע"פ 8312/17 ברהמי ואח' נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 17.4.2018):

"בקרבן 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). בטרם יורה בית המשפט על חילוט, עליו לבחון עד כמה פעולת החילוט המבוקשת משרתת תכליות אלה" (סעיף 47 לפסק הדין).

לאחר עיון בפסיקה, ניתן לומר, לדעתי, כי התכלית העונשית איננה נתפסת כמטרות העיקרית של החילוט, ונסיון המשיב דן להבליט את הפן העונשי איננו עולה בקנה אחד עם מגמת הפסיקה בישראל. עוד ניתן להקדים ולהעיר כי בין התכלית ההרתעתית (שלילת התמריץ הכלכלי לביצוע העבירה) והתכלית הקניינית (הוצאת בלעו של העבריין מפיו) - שתי התכליות שכן הודגשו בפסיקה - קיים קשר אינהרנטי ולמעשה הן מהוות שני צדדים של אותו מטבע, כאשר אחת (הקניינית) צופה את פני העבר ואחת (ההרתעתית) צופה את פני העתיד.

53. הבה נחזור על ציר הזמן לע"א 9796/03 שם טוב נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 21.2.2005). כבר אז הטעים המשנה לנשיא, כבוד השופט מ' חשין כי:

**"תכלית החוק היא, בעיקרה, לחלט לאוצר המדינה אותם כספים שהחוק רואה בהם כספים אסורים..."**

פרק ו' שלחוק איסור הלבנה, בסעיפים 21 ו-22 בו, מדבר בחילוטו של רכוש המעורב בעבירה על החוק, ותכליתו של החילוט היא - כנגלה על-פני הדברים ובדומה להליכי חילוט אחרים - לוודא כי חוטא לא ייצא נשכר, כי בילעו הבלתי-חוקי של אדם יוצא מפיו, ולהודיע את העוברים על החוק ואת העבריינים-בכוח, שיעשה הכל כדי שלא יתקיים בהם הפסוק כי דרך רשעים צלחה. לתת לרשע רע כרשתו פירושו הוא, לענייננו, כי פירות עץ העבירה לא יוותרו בחיקו של העבריין.

... אין אנו מדברים בנטילת רכוש מאדם כבגזירת עונש של קנס. הנחת היסוד לענייננו היא, כי הרכוש המועמד לחילוט נעברה בו עבירה כהוראת סעיף 3(ב) לחוק - הרכוש 'רכוש עבריין' הוא - והליך החילוט נועד להוציא אותו רכוש עבריין מכיסו של בעל הדבר. תביעת המדינה דומה במובנים מסוימים לתביעה בעשיית עושר ולא במשפט" (מתוך המבוא וסעיפים 38 ו-43 לפסק הדין).

54. כשנתיים לאחר מכן, בבש"פ 6817/07 מדינת ישראל נ' סיטבון ואח' (החלטה שניתנה ביום 31.10.2007), כבוד השופט ארבל כתבה כי "החילוט אינו עונש, על אף שהוא אמצעי בעל היבטים עונשיים" (שם, בסעיף 34). בהמשך מונה השופט ארבל את תכליות החילוט, לרבות ההרתעתית, הקניינית וייעול המלחמה בעבירות של הלבנת הון.

דברים דומים נכתבו לאחר מכן בע"פ 4980/07 כהן נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 4.11.2010) וכבוד השופט מלצר (כתוארו אז) הוסיף כי "התכלית הראשונה היא תכלית הרתעתית - פגיעה בתמריץ העיקרי שיש לעבריין בביצוע העבירה ופגיעה בבסיס המימון של העבריינים... התכלית השנייה, היא בעלת אופי קנייני יותר, והיא - הוצאת בלעו של גזלן מפיו..." (שם, בסעיף 45).

55. בין לבין נדרש בית המשפט העליון שוב לתכליות החילוט בע"פ 2333/07 תענדל ואח' נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 12.7.2010).

כבוד השופטת פרוקצ'יה נתנה הסבר נחרץ זה:

"הנה כי כן, על פי ההלכה הפסוקה, חילוט אינו מהווה אקט עונשי ותכליתו אינה עונשית. בנוסף, מורנו סעיף 21(א) לחוק איסור הלבנת הון כי החילוט יוטל 'בנוסף על כל עונש', כאשר הרציונאל הניצב בבסיסו של ניסוח זה הוא לשלול מן העבריין את הרווח הכלכלי שלמענו ביצע את עבירת המקור ולמנוע, למעשה, הענקת תמריצים לביצוע עבירות כאמור. שלילה זו היא נפרדת מן הענישה ובאה בנוסף עליה.

... החילוט אינו אקט עונשי כלל ועיקר... כאמור, על פי סעיף 21(א) לחוק איסור הלבנת הון מוטל החילוט בנוסף לכל עונש והוא אינו מהווה סנקציה עונשית בפני עצמה. דברים אלו נכונים הן ביחס לקנס כספי והן ביחס לעונש מאסר. משעה שקבענו כי אין מקום ליתן משקל לעצם החילוט בקביעתו של הקנס

**הכספי, הרי שאין מקום ליתן לו משקל כלשהו גם ביחס לקביעתו של עונש המאסר" (מתוך סעיפים 260 ו-261 לפסק הדין).**

56. כמחצית השנה לאחר מתן פסק הדין בעניין כהן הנ"ל, נדרש כבוד השופט דנציגר לתכלית החילוט במסגרת בג"ץ 2651/09 האגודה לזכויות האזרח בישראל נ' שר הפנים (ניתן ביום 15.6.2011). לאחר הבאת ציטוט מתוך פסק דין כהן, מסכם כבוד השופט דנציגר: "ביסודו של מוסד החילוט עומדת איפוא תכלית הרתעתית והוא נושא אלמנטים עונשיים, אך הוא אינו נתפס כהליך עונשי מובהק או כאקט עונשי" (שם, בסעיף 38).

57. כבר הזכרנו את פסק דינו של כבוד השופט עמית בעניין ברהמי משנת 2018. דומה כי חידוש שבא לידי ביטוי בפסק דין זה הוא הנסיון לזהות את תכלית החילוט עם סוג הרכוש המחולט. כמפורט בסעיף 10 לעיל, חילוט לפי סעיף 21 לחוק האיסור יכול להיות מופעל כלפי ארבעה סוגים שונים של רכוש, שניתן לקבצם, באופן גס, לשתי קבוצות-על: רכוש ששימש לביצוע העבירה ורכוש שהוא פרי ביצוע העבירה. וכך כותב כבוד השופט עמית:

**"לצד התכליות שהזכרנו (הרתעה; הוצאת בלעו של העבריין מפיו; ענישה; מניעת שימוש עתידי באמצעים), ניתן להצביע גם על תכליות נוספות כמו פגיעה במקורות מימון של תשתיות עברייניות וארגוני פשע.**

הנה כי כן, לפנינו מגוון של תכליות לצד ארבעה סוגים של רכוש אסור הקבועים בסעיף 3 לחוק: רכוש שמקורו, במישרין או בעקיפין, בעבירה; רכוש ששימש לביצוע עבירה; רכוש שאיפשר ביצוע עבירה; ורכוש שנעברה בו עבירה. כבר במבט ראשון ניתן לזהות קשרים בין הפריטים שנכללים בשתי הקבוצות: התכלית הקניינית [שעניינה הוצאת בלעו של גזלן מפיו – ה"ק] מתקשרת באופן אינטואיטיבי לחילוט פירות העבירה, והתכלית המניעתית עשויה להתקשר לחילוט האמצעי ששימש לביצוע העבירה" (מתוך סעיפים 36 ו-37 לפסק הדין).

דרך ניתוח זו הובילה את השופט עמית להסיק כי כאשר פירות העבירה כלל לא הספיקו להגיע לידי העבריין, אין מקום לחלט מתוך רכושו נכסים בשווי של מה שעשוי היה להגיע לידי:

**"הנה כי כן, בבסיס חוק איסור הלבנת הון עומדות מספר תכליות לצד חובת חילוט של ארבעה סוגים של רכוש אסור. כשלעצמי, איני רואה מניעה להשתמש באמצעי החילוט של שלושת סוגי הרכוש האסור - רכוש שנעברה בו העבירה, ששימש או איפשר את ביצועה או יועד לכך - גם מקום בו לא נצמחו פירות העבירה.**

... [אולם] במקרה של עבירה שלא הצמיחה פירות, אין מקום לחלט את שווי פירות העבירה..." (מתוך סעיף 43 לפסק הדין).

נמצא כי לפי גישת השופט עמית, תכלית החילוט העיקרית כאשר מדובר בפירות העבירה היא התכלית הקניינית.

58. ואכן המקרה המונח לפני עוסק בחילוט **פירות עבירות** (ראו סעיף 19 לעיל); על כן התכלית שאמורה להיות מובלטת במצב כגון זה היא התכלית הקניינית ("הוצאת בלעו של הגזלן") - ולדידי לכך נודעת חשיבות באיזון הערכים והאינטרסים השונים, כפי שיעשה בהמשך.
59. לאחרונה בית המשפט העליון, מפי כבוד השופט פוגלמן, שב וסקר את הגישות הרווחות בנושא החילוט על סוגיו, וזאת בע"פ 6339/18 **בלווא ואח' נ' מדינת ישראל** (ניתן ביום 15.1.2020; הוגשה בקשה לדיון נוסף בדנ"פ 2168/20). גם בעניין **בלווא** הצביע השופט פוגלמן על התכלית הקניינית והתכלית ההרתעתית כ"**תכליות המרכזיות של הסדר החילוט בהליך הפלילי**", וזאת לאחר שהזכיר גם את התכלית המעין-עונשית (סעיפים 32 ו-33 לפסק הדין).
60. במאמר מוסגר יצויין כי בעניין **בלווא** התייחס כבוד השופט פוגלמן לאפשרות כי במסגרת הדיון על חילוט בהליך פלילי יובא בחשבון "**נטל המס שבו נשא נאשם בעקבות קבלת תקבולים שבהם בוצעה עבירה**". מסקנתו הייתה שלילית מפני שהדבר עלול לגרום ל"**הכבדה ניכרת על הדיון בהליך**" [הפלילי] (מתוך סעיף 41 לפסק הדין).
- זאת כמובן שאלה **הפוכה** לזו שמתעוררת בערעור הנוכחי; כאן אנו נדרשים להחליט אם עובדת קיום החילוט אמורה לבוא בחשבון קביעת נטל המס.
61. כסיכום ביניים, ניתן לדעתי ללמוד מפסיקת בית המשפט העליון כי ההיבט העונשי הוא **משני** בכל הנוגע לחילוט לפי חוק האיסור וכי התכליות העיקריות הן שתיים:
- (א) לשלול מן העבריין את ההנאה הכלכלית אשר הושגה בפועל מביצוע העבירות במקרה הקונקרטי (התכלית הקניינית);
- (ב) להראות לכלל הציבור כי ביצוע עבירות כאלה ממילא איננו משתלם כי פירות העבירות יופקעו באמצעות החילוט (התכלית ההרתעתית).
62. בעניין **דמארי** בית המשפט העליון הכריע כי תכלית ההשבה שנדונה שם הייתה בעיקר תרופתית ולא עונשית, ומסיבה זו שיקולי מדיניות ותקנת הציבור **לא** מנעו את התרת ההוצאה הכרוכה בהשבת הכספים לקורבנות הגניבה.
- בערעור דנן, המשיב גורס כי החילוט קרוב יותר במהותו לקנס בעל אופי עונשי, מאשר להשבה בעלת אופי תרופתי (וראו סעיף 24 לעיל).
- בכגון דא יש להביא את דברי כבוד השופט קדמי בע"פ 7598/95 **בן שטרית ואח' נ' מדינת ישראל** (ניתן ביום 18.5.1998):
- "... רואה אנכי להתייחס לאופיו של החילוט כנגד אופיו של הקנס. עמדת התביעה [מדינת ישראל], לפיה חילוט וקנס אינם אמצעים עונשיים חלופיים, נראית לי. קנס מהווה עונש פשוטו כמשמעו; ותכלית הטלתו הינה 'עונשית'."**

לעומת זאת, חילוט אינו עונש במשמעותו המובהקת של מושג זה; ותכליתו אינה 'עונשית', אלא 'הוצאת בלעו של גזלן מפיו'.

אכן, מן ההיבט החשבונאי, אין זה משנה כיצד 'תכונה' נטילת הכספים מרשותם של המערערים; ומבחינתם חד הוא, אם ה'נטילה' כאמור, תהיה בדרך של 'תשלום קנס' או בדרך של 'חילוט'. ברם, מן ההיבט הציבורי יש חשיבות ראשונה במעלה להבחנה בין השניים: קנס - 'מכה' את העבריין בכיסו בשל הפרת הדין, בשיעור שקובע החוק והוא משתלם ממשאביו הכספיים הלגיטימיים של הנידון; ואילו חילוט - נוטל מן הנידון רכוש שהושג בעבירת סמים ללא קשר לערכו ולשיעורו, כרכוש שאינו שייך לו אלא מוחזק על ידו שלא כדין.

וזאת גם זאת: קנס - אפשר לא לשלם ולשאת תמורתו במאסר; ואילו חילוט אינו 'משתלם', אין מאסר תמורתו ובפועל הוא מקנה את הרכוש, פשוטו כמשמעו, לציבור. לחילוט - כמוסבר בדברי ההסבר להצעת החוק - ערך מרתיע ממדרגה ראשונה. וזאת לא בשל עוצמת הפגיעה בכיסו של העבריין, אלא בשל כך שהוא מאיין את המניע הדוחף וממריץ לביצוע עבירות הסמים - רווח עצום על רקע של סיכון קל יחסית" (מתוך סעיף 9(ד) לפסק הדין).

קשה ליישב את עמדת המשיב בערעור זה עם דברי השופט קדמי.

63. דברים דומים נפסקו אך לאחרונה בע"פ 80/19 אהוד מאיר שאיבות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 11.8.2019), שם הטעימה כבוד השופטת ברון כי "..." התייחסות לחילוט כמעין קנס, עלולה לטשטש את ההבדל בין שני כלים אלה שהם נפרדים ושונים... קנס וחילוט אינם אמצעים עונשיים חלופיים. קנס מהווה עונש פשוטו כמשמעו, ואילו חילוט נועד להוציא מידי עבריין רכוש, או שווי רכוש, שהגיע לידי שלא כדין" (סעיף 16 לפסק הדין).

64. מטבע הדברים מדגיש המשיב את פסיקת בית המשפט העליון בע"א 9283/04 אילון צברי נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (ניתן ביום 9.11.2006) ואכן חשוב להתעכב על הדברים שנאמרו שם. המערער צברי הואשם בין היתר במרמה ובעבירות ניירות ערך. הוא הורשע בבית המשפט המחוזי ונגזרו עליו מאסר וקנס.

בהמשך ההליך הפלילי בית המשפט העליון החליט כי הקנס שהוטל יומר בחילוט כספים שהוחזקו עבור המערער אצל עורך דין. במקביל לניהול ההליך הפלילי, הוצאה למערער שומת מס הכנסה לפיה הוא חוייב במס על כספי הגזלה.

65. במישור המסים, טען המערער כי כלל לא נוצרה לו הכנסה מפני שפירות העבירות חולטו כאמור:

"לטענתו חילוט הסכום משמעותו כי הכסף לא הגיע לידי המערער. לפיכך אין להטיל עליו חבות במס. לחלופין יש לראות בפעולות החילוט הפסד המאפס את הכנסותיו" (מתוך סעיף 5 לפסק דינה של כבוד השופטת ברלינר).

בית המשפט העליון דחה טיעון זה ונביא בהרחבה את הנמקתו (מפי כבוד השופטת ברלינר):

”... [טענתו של המערער מתבססת על כך] שהסכום שחולט לא הגיע כלל לידי ומשום כך אין לראות בו הכנסה. אין לטענה זו על מה שתסמוך, וממילא - לא ניתן לקבלה. הסכום שחולט במקרה זה היה תחליף לקנס. נחסכה מאיתנו ההתלבטות בסוגיה זו שכן בית המשפט העליון, שעה שהחליט לבטל את הקנס ולהחליפו בחילוט, אמר את דברו באורח ברור ומפורש כדלקמן: 'החלטנו להמיר את הקנס בחילוט לנוכח הצהרת הסניגור כי במצבו הנוכחי ידו של המערער אינה משגת לשלם את הקנס שהושת עליו'...”

כיוון שמדובר בקנס - אין ללמוד מהטלתו כי מדובר בכסף שלא הגיע מעולם לידי המערער (כפי שניסה לטעון). קנס הוא אמצעי עונשי שנועד לפגוע בכיסו של העבריין, משנקבע שזה האחרון עבר את העבירות המיוחסות לו. ההנחה הגלומה בהטלתו (כאשר הוא מוטל בגין עבירות כלכליות) כי העבריין שלשל לכיסו כספים שהגיעו בעבירה. לפיכך עצם הטלתו מהווה אנטי-תיזה לטענתו של המערער דכאן, כי מדובר בכסף שלא הגיע לידי. השאלה המשנית - האם ניתן לנכות קנסות מהכנסה החייבת במס נבחנה אף היא בפסיקה ונקבע חד משמעית כי לא ניתן לעשות זאת...”

מעבר לנדרש בסוגיה זו, אני רואה לציין כי אפילו מדובר היה בחילוט ולא בקנס (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 החילופית של המערער כי החילוט מאפס את הכנסותיו. החילוט איננו מאפס את ההכנסות. החילוט הוא אמצעי עונשי שבא לפגוע במערער בשל אותה הכנסה בלתי חוקית שהורתה ולידתה במעשה העבירה שביצע” (מתוך סעיפים 6 ו-7 לפסק הדין).

ראו גם ת”א (מחוזי מרכז) 46448-03-13 חברת החשמל לישראל בע”מ ואח’ נ’ דן כהן ואח’ (ניתן ביום 25.3.2019 על ידי כבוד סגן הנשיאה שינמן), שם נעשה היקש מן הקביעות בעניין צברי.

66. עם כל הכבוד, אינני סבור כי יש בפס”ד צברי כדי לחרוץ את גורל הערעור הנוכחי לטובת המשיב, וזאת ממספר טעמים:

ראשית, מפני שבנסיבות שנדונו בעניין צברי “הסכום שחולט... היה תחליף לקנס” שהוטל קודם לכן על ידי בית המשפט המחוזי, ובית המשפט העליון השתית את מסקנתו על ניתוח מהותם ותכליתם של קנסות - סוגיה שאיננה עולה כאן.

שנית, אותו ניתוח התמקד בשאלת קיום (התהוות) ההכנסה, והמסקנה אליה הגיע בית המשפט העליון איננה שונה מזו שנפסקה לאחר מכן בעניין דמארי: אין במעשה המאוחר (השבה במקרה של דמארי וקנס לחילוט במקרה של צברי) כדי לשלול למפרע

את היווצרות ההכנסה בידי העברייין. הלכה זו מחייבת גם במקרה הנדון כאן - וראו סעיף 33 לעיל.

שלישית, כל מה שהוסף על ידי בית המשפט העליון במסגרת האמירה "אפילו מדובר היה בחילוט ולא בקנס", הרי נאמר "מעבר לנדרש בסוגיה זו", וכאמרת אגב ממילא איננו מהווה הלכה מחייבת.

רביעית, האמירה כי "החילוט איננו מאפס את ההכנסות" איננה מלווה בדיון בנושא התנאים הנדרשים להתרת הוצאה (או היווצרות הפסד), לא בסוגיית האינצידנטיות ולא בסוגיית האיזון הדרוש בין שמירה על תקנת הציבור ובין גביית מס על התעשרות אמיתית. כאמור, ככל שיש באמירה זו אך קביעה כי חילוט איננו גורם לאיון ההכנסה (ברוטו), הרי אין סתירה בינה לבין מה שנפסק בעניין דמארי בהקשר של השבה.

חמישית, פסק דין צברי ניתן כאמור בשנת 2006 וספק אם האמירה הבלתי מסוייגת לפיה "החילוט הוא אמצעי עונשי שבא לפגוע במערער" עולה בקנה אחד עם התפתחות הפסיקה בבית המשפט העליון מאז בנושא תכליות החילוט, כפי שנסקרה לעיל. ובכן, בעניין אהוד מאיר שאיבות הני"ל, שנכתב בשנת 2019, הבהירה כבוד השופטת ברוך לגבי "[ה]גישה [ה]אחרת בפסיקה, הדוגלת בכך שחילוט רכוש משרת תכלית עונשית", כי "... לא ניתן למצוא הדים לגישה זו בפסיקתו של בית המשפט העליון מן השנים האחרונות" (שם, בסעיף 15 לפסק הדין).

67. לבסוף, אתייחס לשני פסקי דין מן הערכאות הדיוניות. בת"פ 48173-12-13 מדינת ישראל נ' אלרייאת (גזר דין ניתן ביום 3.12.2015) הורשע נאשם בביצוע עבירות מס לאחר שנתפסו בביתו כמויות גדולות של כסף מזומן. בהליך שומה אזרחי חוייב הנאשם במס על ההכנסה שהועלמה. במסגרת ההליך הפלילי המדינה עתרה, בין היתר, לחילוטם של הכספים.

68. בית משפט השלום בבאר שבע אמנם נתן צו לחילוט חלק מהכסף שנתפס (כשליש) אך מצא לנכון להעיר:

"אם מסתכלים על החילוט כאל 'הוצאת בלעו של גזלן מפיו' ולא כאל רכיב עונשי, אזי תיתכן סיטואציה מטרידה ולפיה הסכום התפוס והחייב במס יחולט בהליך הפלילי וזאת במקביל לתשלום המס, בצירוף 'קנס אזרחי' בהליך האזרחי, מה שיוביל למיסוי עודף והתעשרות הקופה הציבורית מעבר לנדרש על גבו של הפרט.

סיטואציה זו יכולה להביא לתוצאות קשות נוספות דוגמת חילוט מלוא הסכום שנתפס (ההכנסה הגולמית), בהיקף העולה על זה החייב במס (ההכנסה החייבת) ואזי יתכן ומדובר בסיטואציה החורגת מ'הוצאת בלעו של גזלן מפיו' עד כדי ירידה ל'מיצי קיבתו'" (מתוך סעיף 49 לפסק דינו של כבוד השופט ליבדרו).



שוב, כמו בעניין בלווא, הנושא נבחן מהזווית ההפוכה, דהיינו השפעת תשלום המס על אופן הפעלת החילוט, אך ניתן ביטוי להיזון החוזר הקיים בין שני המישורים (המיסוי והחילוט) והוכר הצורך במידתיות כאשר המדינה פועלת בשני המישורים כאחד.

69. בע"מ 8280-11-16 אסרף נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (ניתן ביום 10.12.2018) נדון בבית משפט זה ערעור המס של אדם שהורשע בסחר בסמים. חולט רכוש (כלי רכב ושוויה של דירה) על פי פקודת הסמים המסוכנים. במקביל, נערכה שומת מס הכנסה על בסיס השוואת הון (גידול בלתי מוסבר בהון נטו כפי שבא לידי ביטוי בשתי הצהרות הון למועדים שונים), כפי שנעשה אף במקרה הנוכחי. בין היתר, בפסק דינה כתבה כבוד השופטת סרוסי, אגב אורחה, את הדברים הבאים:

**"במצב דברים זה עשויה הייתה לעלות הטענה - טענה שלא הועלתה על ידי מי מהצדדים בהליך שלפניי - כי משמעות חילוט הסכומים הנ"ל (כ-750,000 ש"ח) היא שלא ניתן לראות בהם 'הון' של המערער ולכן יש לאפס את הפרשי ההון בשומה בגובה סכומים אלה.**

אמת, דיון בטענה זו חורג ממסגרת הדיון שלפניי, אך מאחר שטענה זו שבה ועולה בערעורי מס על שומות המבוססות על הפרשי הון בנסיבות בהן חולט רכוש של הנישום יש מקום ליחד לה, ולו דיון קצרצר, גם אם למעלה מן הצורך ומבלי לטעת מסמרות לעתיד לבוא.

למעשה, טענה זו מעוררת שתי שאלות. האחת, האם ניתן לראות בחילוט כספי המערער משום הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי לשם בירור הכנסתו החייבת ובהנחה שכן, האם אין בעצם ניכוי הכספים המחולטים משום סיכול מדיניות המחוקק וטובת הציבור?" (מתוך סעיפים 19, 20 ו-21 לפסק הדין).

השופטת סרוסי מביאה בהמשך הדברים מתוך פסק דין צברי הנ"ל וממשיכה:

**"בית המשפט [בעניין צברי] קבע כי יש לראות בחילוט עונש על מעשה עבירה ולכן דינו כדין קנס שאין לאפשר את ניכוי מטעמים הקשורים בתקנת הציבור. דעתי דומה.**

הלכה פסוקה היא שאין להתיר בניכוי מההכנסה תשלום שהוא עונשי באופיו וזאת כדי 'שלא ליטול את העוקץ שבעונש' ולסכל את תכליתו..." (מתוך סעיפים 22 ו-23 לפסק הדין).

70. עם כל הכבוד, אינני שותף לדעה זו, לפחות בכל הקשור ליישום הדין לגבי הנסיבות הקונקרטיות המונחות לפניי, וכפי שיפורט מיד בהמשך.

יא. הצעת חוק חילוט תקבולי עבירה

71. ביום 11.7.2018 פורסמה ברשומות (ה"ח הממשלה 1245, עמוד 1126) הצעת חוק סדר הדין הפלילי (חילוט תקבולי עבירה), התשע"ח-2018. ההצעה הוכנה מטעם הממשלה.

לנוכח המחלוקת הניטשת בערעור זה, יש מקום להביא בהרחבה דברים מתוך דברי ההסבר המלווים את ההצעה, בחלק הכללי:

"החוק המוצע מטרתו ליצור הסדר אחיד ועדכני בכל הנוגע לחילוט של רכוש שהתקבל כשכר עבירה או שהושג כתוצאה מביצוע עבירה וכן גלגולו של רכוש כאמור... ההסדר המוצע בא להחליף את המגוון הרחב של הסדרי חילוט הקיימים היום בחקיקה. הסדרים אלה אינם מבחינים בין חילוט של אמצעים ששימשו לביצוע עבירה... לבין חילוט תקבולי עבירה שבהם עוסק החוק המוצע.

ההצדקה הרעיונית העומדת בבסיס החוק המוצע, אשר קנתה לה שביטה בפסיקה, היא כי לא ניתן לקנות זכות ברכוש שהושג בעבירה ועל כן יש להוציא את 'בלעו של הגזלן מפיו'. לכן, התפיסה היא שהחילוט אינו פוגע בכיסו של הנידון, אלא מטרתו להוציא מידי רכוש שאינו שייך לו ואינו מוחזק על ידו כדין, שכן הושג בעבירה...

תפיסה זו חלה על חילוט תקבולי עבירה בלבד, וזאת להבדיל מחילוט אמצעי עבירה. ההבחנה בין חילוט תקבולי עבירה לבין חילוט אמצעי עבירה היא חשובה שכן היא נוגעת לעצם ההצדקה לפגיעה הקניינית בשל החילוט. ההצדקה לפגיעה קניינית כאמור היא חזקה יותר כאשר מדובר בחילוט של תקבולי העבירה, וזאת מכיוון שאין אפשרות לרכוש זכות לגיטימית ברכוש שהוא תקבולי עבירה...

על אף האמור, הוראות החילוט הקיימות כיום בחקיקה קובעות הסדרים משותפים לחילוט תקבולי עבירה ולחילוט אמצעי עבירה.

...החוק המוצע בא להחליף את ההסדרים הקיימים ולקבוע הסדר אחיד וקוהרנטי ביחס לחילוט של תקבולי העבירה."

72. קשה להבין כיצד חלק מהטיעונים שהועלו על ידי המשיב במסגרת ערעור זה מתיישבים עם ההסבר הנ"ל, שנכתב על ידי משרד המשפטים. ואכן, אני מוצא בדברי ההסבר חיזוק למסקנה כי אין הצדקה פיסקאלית להותיר על כנם הן את החילוט והן את המיסוי המלא של ההכנסה המחולטת.

יב. פסיקה זרה

73. המשיב צירף לסיכומיו למעלה מעשרים פסקי דין זרים, מארה"ב, קנדה, בריטניה ואוסטרליה (אם כי בגוף הסיכומים המשיב דן רק בחלק מהם). אתייחס בקצרה לאחדים מפסקי הדין.

74. בעניין **Wood** האמריקאי<sup>4</sup> (חילוט רכוש שהושג מסחר בסמים) בית המשפט הפדרלי לערעורים (Fifth Circuit) קבע כי לא ניתן לתבוע הפסד בגין החילוט כעניין של מדיניות וזאת בשל האופי העונשי של החילוט:

---

4. Wood v. u.s., 836f.2d 417 (1989)

**"Forfeiture cannot seriously be considered anything other than an economic penalty for drug trafficking... Allowing a loss deduction would certainly 'take the sting' out of a penalty intended to deter drug dealing."**

יוער כי הניתוח שם נערך במסגרת סעיף 165 לחוק המס הפדרלי, שעניינו קיזוז הפסדים; אשר לניכוי הוצאות הכרוכות בייצור ההכנסה, רק בהערת שוליים (מס' 7) הפנה בית המשפט להוראות סעיף 162(f) לחוק המס, שאסר על ניכוי של "ant fine or penalty".<sup>5</sup>

בהערת השוליים הנ"ל, הוטעם כי:

**"Allowance of the forfeited amounts as a trade or business expense is expressly barred by (Section) 162(f)..."**

כאן מסתתרת כמובן מסקנה (או שמא הנחה) כי חילוט הוא בהכרח בבחינת - fine or penalty.

75. בעניין **King**<sup>6</sup> (חילוט רכוש שהושג מעיסוק בסמים ורכוש ששימש בעיסוק זה), בית המשפט הפדרלי לערעורים (Ninth Circuit) הביע הסתייגות מהפסיקה הנ"ל בעניין **Wood**:

**"The theory in Wood was that forfeiture was analogous to state penalties and fines which are not deductible... Wood's policy theory is not entirely persuasive..."**

בסופו של דבר, לנוכח החשיבות שיוחסה לאחידות בפסיקת בתי המשפט לערעורים באזורים השונים של ארצות הברית, הוחלט לפסוק כפי שנפסק בעניין **Wood**:

**"Though proper resolution of the case is not without doubt, on this matter of national tax policy there is something to be said for uniformity among the circuits."**

76. בעניין **Nacchio**<sup>7</sup> (חילוט רווחים שהושגו במכירת מניות על בסיס שימוש אסור במידע פנים), נדון קיזוז הפסד בשל החילוט. הדיון אמנם נערך במסגרת סעיף 165 לחוק המס בעניין הפסדים, אולם בית המשפט לערעורים (Federal Circuit) מציין במפורש כי הוא פונה להוראות סעיף 162(f) לחוק (בעניין ניכוי הוצאות הכרוכות בהפקת ההכנסה) על מנת לצקת תוכן לנושא המדיניות. על כן

---

5. סעיף 162(f), שאף זכה להתייחסות בעניין **דמארי**, תוקן בחודש דצמבר 2017, ונוסחו הורחב מאוד כך שהיום נאסר ניכוי של: "any amount paid... to... a government... in relation the violation of any law..."

6. King v. u.s. 152f. 3d 1200 (1998)

7. King v. u.s. 152f.3d 1200 (1998)

"The relevant question for resolving this appeal ... is whether Nacchio's criminal forfeiture is a 'fine or penalty' under (Section) 162(f), or if allowing a deduction in these circumstances would otherwise frustrate public policy."

בית המשפט לערעורים הגיע למסקנה כי :

"... the government has demonstrated that Nacchio's criminal forfeiture is a 'fine or similar penalty'..."

בין היתר, בית המשפט ביסס את הקביעה האמורה על תוכן של תקנות שמגדירות את המונח fine or similar penalty ככולל "כל סכום המשולם בעקבות הרשעה או הודאה... בעבירה בהליך פלילי" (התרגום שלי - ה"ק). המסקנה גם התבססה על נוסח הוראת החילוט הרלבנטית שקבעה כי "אם הנאשם יורשע בעבירה... יצווה בית המשפט על חילוט הרכוש כחלק מגזר הדין (as part of the sentence) בהליך הפלילי" (התרגום שלי - ה"ק) בהמשך, בית המשפט הסכים לכך כי חילוט פלילי "serves a distinct, punitive purpose"

77. מן המקובץ עולה כי הפסיקה האמריקאית הני"ל מבוססת על שני אדנים: אחד, מדיניות שאיננה מתירה בניכוי קנסות ועונשים אחרים, מדיניות אשר קיבלה ביטוי מפורש בסעיף 162(f) הני"ל; השני, גישה לפיה חילוט הוא מעשה ענישה מובהק.

והנה אף אם ניתן לומר כי גם בישראל ייאסר לרוב ניכויים של קנסות כעניין של מדיניות, אזי הלכות בית המשפט העליון אינן רואות בחילוט כעונש או כסנקציה השייכת למשפחת הקנסות.

78. בפסק הדין הקנדי <sup>8</sup>Brizzi (חילוט רכוש שהושג מסחר בסמים) בית המשפט הארצי לענייני מסים קבע כי החילוט לא היה הוצאה שיצאה כולה בייצור ההכנסה. דהיינו, נפסק כי החילוט לא סייע לנישום להפיק את ההכנסה. מסקנה זו איננה מתיישבת לדעתי עם פסיקת בית המשפט העליון בישראל בעניין **דמארי**. בית המשפט הקנדי בעניין **Brizzi** כלל לא דן בשיקולי המדיניות ואף הטעים כי :

"Equitable considerations are not within our jurisdiction."

79. בפסק הדין הקנדי הנוסף <sup>9</sup>Anjaria (חילוט רכוש שהושג מסחר בסמים) אותה ערכאה הגיעה למסקנה זהה כמו בעניין **Brizzi** ואף הפנתה אליו.

80. בעניין **Neeb** משנת 1997<sup>10</sup> (חילוט מלאי סמים וכספים שהושגו מסחר בסמים) ניתוחו של בית המשפט הארצי לענייני מס בקנדה כן היה מבוסס על שיקולי מדיניות (אשר

Brizzi v. R., 2007 Tcc 226 [2007] 8

Anjaria v. R. 2007 Tcc 746 [2007] 9

10 לא הוזכר מראה מקום.

למלאי הסמים ולכספים המחולטים), וכן על דוקטרינת השימוש בהכנסה (אשר לכספים המחולטים). בית המשפט סבר כי :

**"I can see no reason why the Canadian public should be expected to subsidize a drug dealer's loss through forfeiture of illegal drugs, by allowing him to write-off the cost of drugs so forfeited..."**

בית המשפט הגיע לאותה מסקנה לגבי פירות העבירה (כספים שחולטו) ואף קבע לגביהם כי החילוט הוא שימוש בהכנסה.

בהגיעו למסקנות אלה, הסתמך בית המשפט הקנדי על פסיקה שעסקה, רובה ככולה, **בקנסות ועונשים אחרים**. עולה בבירור מפסק הדין כי בית המשפט **השווה** בין החילוט לקנסות ועונשים אחרים אשר תכליתם "punishing and deterring". שוב, משוואה זו איננה עולה בקנה אחד עם פסיקתו העקבית של בית המשפט העליון בישראל.

81. ולבסוף יוער כי פסק הדין הבריטי <sup>11</sup>Farquhar שצורף כלל איננו מתחום המסים אלא דן בשאלה, לפי חוקי בריטניה, אם יש להתחשב בהשבה מרצון לקורבן מרמה בעת הפעלת הוראת החילוט בגין אותו מעשה.

82. לסיכום, הפסיקה בעניין **דמארי** בסוגיית האינצידנטליות מחד, והפסיקה הישראלית הענפה בעניין תכליות מוסד החילוט מאידך, מביאות לכך שפסקי הדין שהביא המשיב ממדינות אחרות אינם מסייעים לנו בהכרעה - כי הרי הנחות היסוד שם שונות בהחלט.

#### יג. **תוכן גזר הדין**

83. המשיב העלה טיעון נוסף כנגד קבלת הערעור: לדבריו, במתן גזר הדין בהליך הפלילי, בית המשפט המחוזי הביא בחשבון כי ישולם מלוא המס בו חוייב המערער על פי השומה שהוצאה לו.

אם עתה סכום המס האמור (4.68 מיליון ש"ח) יופחת או יבוטל כליל בעקבות התרת הוצאה, אזי יישמט חלק מהבסיס העובדתי עליו הושתת גזר הדין, וייצא המערער נשכר פעם נוספת.

84. כתימוכין לטיעון האמור, מפנה המשיב לקטע זה בגזר הדין :

**"מעשיו של הנאשם חמורים במספר היבטים, אולם כפי שצינתי, שיקולי הצדדים העומדים ביסוד הסדר הטיעון הם שיקולים כבדי משקל, המצדיקים את אימוצו. למותר לציין, כי הסדר הטיעון הוסיף לקופת המדינה בכמעט 12,000,000 ש"ח, וניתן להניח כי ככל שהליך זה היה מנוהל עד תומו, היה עובר פרק זמן משמעותי ביותר עד לקבלת כספים כלשהם לטובת קופת המדינה"**

(פרוטוקול הדיון בת"פ 16-01-27084, מיום 31.1.2017, בעמוד 6, שורה 24 ואילך).

נמצא כי סכום של "כמעט 12,000,000 ש"ח" אשר צויין בגזר הדין מורכב מקנס על סך 2 מיליון ש"ח, חילוט על סך 5 מיליון ש"ח, ומס כאמור על סך 4.68 מיליון ש"ח.

85. אין בידי לקבל את הטענות הנ"ל וחוששני כי שני הצדדים להליך הפלילי לא הציגו באופן מלא וממצה את מצב שומת המס בפני בית המשפט.

86. הרי בדיון שקדם לכתובת גזר הדין ב"כ המדינה (המאשימה) ציין בפני בית המשפט כי:

**"נקודה אחרונה בהקשר זה, שחלק מתנאי ההסדר, הייתה הסכמה של הנאשם עם רשויות המס, במסגרתה שילם למעלה מ-4.5 מיליון ש"ח, וזה עוד יתרון בהסדר. ברור שהסרת מחדל אזרחי הוא נ[ת]ון חשוב בענישה בתחום המס" (שם, עמוד 4, שורה 10 ואילך).**

אף עורך דינו של המערער (הנאשם) בהליך הפלילי הוסיף: **"... הצלחנו להגיע להסדר שכולל את כל המרכיבים: מאסר, חילוט, קנס והסרת המחדל במלואו" (שם, עמוד 4, שורות 25-26).**

87. אלא מאי? בעת מתן גזר הדין בתאריך 31.1.2017 **טרם** נסגר נושא החיוב במס לחלוטין.

יוסבר כי בהסדר הטענות שנחתם בחודש ינואר 2016 נכתב בין היתר כי:

**"תנאי מוקדם להסדר הוא תשלום מס ההכנסה בו חייב הנאשם (הסרת המחדל) לשביעות רצונה של מס הכנסה.**

**אשר על כן, לאחר הודאת הנאשם והרשעתו בדין, יידחה הדיון בעונשו של הנאשם בחודשיים ימים לשם הגעה להסדר מס אזרחי ולתשלום המס על ידי הנאשם לשביעות רצונה של מס הכנסה" (סעיף 3(ד) להסדר הטענות).**

ואכן, ביום 22.1.2017 - כשבוע וחצי לפני מתן גזר הדין - נחתם הסכם בין המערער ובין פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (המשיב דן) ("**הסכם המיסוי**"). במבוא להסכם המיסוי הוצהר:

**"הואיל:**  
ונתגלעו מחלוקות בין פקיד השומה לבין הנישום במהלך דיוני השומה, וזאת בעקבות חקירות שנוהלו לגבי הנישום בהקשר להכנסות לא מזווחות עד לשנת 2012 כולל, ואשר לגביהן חתמו הנישום ומדינת ישראל על הסדר טיעון ביום 10 בינואר 2016;

**והואיל:**  
ונערכו דיונים ובירורים בין פקיד השומה לבין הנישום במחלוקות האמורות, ובמהלך הדיונים האמורים הגיעו

**הצדדים להסכמה על אופן עריכת השומות, למעט בסוגית החילוט**;

הנהגה בסעיפים 5 ו-6 להסכם המיסוי הוסכם :

**"לגבי חילוט כספים בסך של 5 מיליון ש"ח, אשר לטענת הנישום מהווה חלק ממקורות התשלום שלו ו/או מחזור הכנסתו, לא הגיע הנישום להסכמה עם פקיד השומה.**

**סוכם, כי תצא שומה שלא בהסכם, והנישום ישיג אך ורק לגבי סוגית החילוט..."** (קווי ההדגשה אינם במקור; נראה כי הדיבור על "חלק ממקורות התשלום שלו" נגזר מכך שהשומה נערכה כאמור בטכניקה של השוואת הון).

88. עולה אפוא כי נושא השפעת החילוט על החבות במס **נותר במחלוקת** בין המערער ובין רשות המסים וניתן לכך ביטוי מפורש ביותר בהסכם המיסוי. המחלוקת האמורה היא **זו שמונחת לפניי בתיק זה** (והמשיב דגן לא חלק על זכותו של המערער להגיש את הערעור כפי שעשה).

מתחייבת אפוא המסקנה כי כאשר באי כוח הצדדים התייצבו בפני בית המשפט שדן בהליך הפלילי כשבוע וחצי לאחר חתימת הסכם המיסוי ואמרו בפני בית המשפט כי **"הייתה הסכמה של הנאשם עם רשויות המס במסגרתה שילם למעלה מ-4.5 מיליון ש"ח וכי "הצלחנו להגיע להסדר שכולל את כל המרכיבים"**, חסרה הייתה בהצגה זו של הדברים הערה או הסתייגות המזהירה כי נותרה בעינה מחלוקת מיסוי שאם תוכרע לטובת המערער היא עשויה לאפס לגמרי את החיוב במס שהוטל עליו.

89. לכן, אינני יכול לתת משקל לטיעון זה של המשיב בנושא זה. בשולי הדברים אוסיף כי משתמע מטיעון המשיב כי אילו בית המשפט שדן בהליך הפלילי היה יודע כי היקף החבות במס עשוי לקטון וכי הסכום של "כמעט 12,000,000 ש"ח" איננו סופי, הוא עלול היה לדחות את הסדר הטיעון המוסכם (כמקל מדי). אין כמובן כל דרך לדעת זאת היום ואינני יכול להתייחס להשערה משתמעת זו.

**י. ד. הסקת מסקנה במקרה דגן**

90. המערער הפיק הכנסות מפעילות בלתי חוקית (הימורים ומשחקים אסורים). ההכנסות הועלמו מעיני שלטונות המס. כספים ורכוש אחר השייכים למערער נתפסו על ידי המדינה כשווי רכוש שהושג כתוצאה מביצוע עבירות. ההכנסות חוייבו במס בידי המערער (בדרך הדדוקציה הננקטת בהשוואת הון). הוחל שיעור מס שולי גבוה במיוחד בשל אי ניהול ספרים. הרכוש שנתפס חולט. כעונשים בפלילים הושת על המערער מאסר בפועל של 28 חודשים והוטל עליו קנס בסכום של שני מיליון ש"ח.

91. עמדנו על כך כי מטרת החילוט כאן היא להפקיע מידי העבריין את פירות הפעילות האסורה, כך שפעילות זו, לפחות בדיעבד, תהיה בלתי כדאית. אחרים בציבור יראו כי הפשע איננו משתלם כי הרי פירות הפשע מחולטים - ואלה יירתעו מלעבור על החוק: **"המסר ההרתעתי מועבר, בין היתר, לסביבתו של העבריין, הנוכחת לראות ולהבין כי**

מהעבריינין נשלל הרווח שהפיק מפעילותו העבריינית" (מתוך סעיף 7 לפסק דינו של כבוד השופט סולברג בע"א 6212/14 מדינת ישראל ואח' נ' ג'סארי ואח', ניתן ביום 8.1.2016).

92. לא ניתן היה על פי חוק לחלט מידי המערער יותר משווי הרכוש שהושג כתוצאה מביצוע העבירות, דהיינו הפגיעה במערער באמצעות החילוט לא יכלה לחרוג מבחינה כספית מעבר להיקף פירות הפעילות האסורה. רק את "בלעו" של העבריינין מוציאים באמצעות החילוט, ולא מעבר לכך.

93. כל אלה מביאים אותי לסבור כי שיקולי מדיניות (תקנת הציבור) אינם מחייבים את שלילת הוצאת החילוט. כפי ששנינו, החילוט איננו קנס. אדרבה, תוצאת החילוט - וזה כל ייעודו - היא איון ההנאה הכלכלית שנצמחה מהפעילות העבריינית. אם לא ניתן, על פי ההלכה המחייבת, לומר כי ההכנסה כלל לא נוצרה כי ההתעשרות התבטלה, אזי למצער יש להתיר בניכוי הוצאה אם כאשר מופעל החילוט.

תוצאה אחרת תגרום, לדעתי, לגבייה ביתר של מסים ולעיוות כלכלי מובהק. הפגיעה בקניינו של האזרח תהיה בלתי מידתית ומיותרת.

לדידי, קיימת כאן מעין "מקבילית כוחות": ככל שהעיוות הפיסקאלי שעלול להיגרם גדול יותר, נדרש שיקול מדיניות חזק וחשוב יותר על מנת להעדיף את האחרון על פני עריכת שומה הקולעת להכנסה החייבת האמיתית.

94. האם חילוט שמוכר כהוצאה בחישוב ההכנסה החייבת "יכאב" פחות מאשר חילוט שאין בצדו הוצאה? ברור שכן. לכך מתכוון המשיב כאשר הוא מזהיר כי קבלת הערעור תביא "להפיכתה של רשות המסים ל'שותפה' של עבריינים במסגרת ענישתם הפלילית" (סעיף 30 לסיכומי המשיב).

אולם באיזון הדברים ובהקשר הפיסקאלי, תוצאה זו עדיפה על פני הטלת מס גבוה ביותר (בשיעור של עד 70% בשל יישום הוראות סעיף 191ב לפקודה) על התעשרות שהופקעה על ידי המדינה עצמה - תוצאה כואבת מדי אפילו עבור אזרח שפשע והורשע בפלילים.

95. ככלל מן הראוי להמעיט בשימוש בכלי המיסוי כמכשיר להשגת מטרות שאינן בתחום הפיסקאלי אם הדבר איננו נדרש על פי דבר חקיקה מפורש. ריסון כאמור ימנע מחלוקת לגבי התוכן שיש לצקת ל"תקנת הציבור" בכל מקרה נתון (שאלה ערכית שהדעות עשויות להיות חלוקות לגביה) ויתרום למיסוי מדויק יותר.

דוגמה לחקיקה מפורשת כאמור היא סעיף 16)32 לפקודה האוסר בניכוי "תשלומים... שיש יסוד סביר להניח שנתינתם מהווה עבירה לפי כל דין". אוסיף כי לדעתי אין בעצם הוספת הוראה זו לפקודה בשנת 2009 כדי להשליך על הסוגיה המונחת לפני, לא לכאן ולא לכאן.



96. אינני מקל ראש לא בחשיבות המאבק בפשיעה בכלל ולא בחשיבות מוסד החילוט כחלק ממאבק זה בפרט. אולם, בהיותי מודרך על ידי מערכת האיזונים שהותוותה בעניין **דמארי**, אני מגיע למסקנה כי שיקולי מדיניות אינם עומדים בסתירה, במקרה זה, להתרת הוצאה בגובה החילוט.

97. אם חילוט הוא אמנם מכשיר "תרופתי" במובן שמונח זה שימש בדיון בפסק דין **דמארי**?

ככל ש"תרופתי" עומד בניגוד ל"עונשי", אזי לדעתי שהתשובה היא חיובית - חילוט מביא לתיקון (ריפוי) מאזן כלכלי אשר נתפס בעיני החברה כבלתי צודק ("החוטא יצא נשכר"), אך אין החילוט נועד להכאיב (להעניש) מעבר לכך.

אמנם, כספי החילוט אינם משולמים לניזוק מסוים, כפי שכספי ההשבה בעניין **דמארי** שולמו לקורבנות הגניבה (כספי החילוט מועברים לקרן ייעודית המוקמת מכוח סעיף 36 לחוק הסמים המסוכנים המשמשת גם לעניין איסור הלבנת הון). אולי בשל כך קל יותר היה בעניין **דמארי** לייחס לסכומי ההשבה צביון תרופתי ומסיבה זו להתיר את ניכוי ההוצאה. אולם לדעתי הבדל זה כשלעצמו, איננו צריך להוביל לתוצאה שונה במקרה הנדון כאן.

מטרתו של תשלום "תרופתי" היא להחזיר את המצב לקדמותו - ובהקשר הפלילי, לחזור למצב הדברים שהיה מתקיים אילו ביצוע העבירות, או לפצות על כך שהעבירה גרמה לשינוי בלתי הפיך. כך גם פועל החילוט במובן זה שהוא משמיט מידי העבריין את פירות הפשע, כאילו לא הספיק להשיגם מלכתחילה.

יתרה מזו, בפסד דין **כהן הנ"ל**, בו נדונה פרשה של זיוף ומרמה במכירת כלי רכב משומשים לרוכשים שונים מקרב הציבור, בית המשפט העליון אף קבע כי ניתן באותן נסיבות להימנע מחילוט רכוש העבריין (כולו או חלקו) אם יפעל לפצות את קורבנותיו:

**"... הכספים מועדים להיות מחולטים עכשיו, ואולם אם כך ייעשה - הם לא צפויים להיות מוחזרים, אף לא בחלקם, לרוכשים המרומים.**

**בנסיבות אלה, דומה כי במקום לעשות שימוש בכלי - הלגיטימי - של חילוט רכוש של המערער... ראוי כי נפתח חלופה בגדרה המערער יוכל לפצות את קורבנותיו... פיצוי זה, אם יינתן, ישיג תכליות דומות לאלו שבבסיס הליך החילוט מכוח חוק איסור הלבנת הון, שעליהן עמדנו לעיל - הן המטרה ההרתעתית, הן המטרה הקניינית"** (מתוך סעיף 45 לפסק הדין; בקשה לעריכת דיון נוסף נדחתה בדנ"פ 8439/10 **מדינת ישראל נ' כהן** - ההחלטה ניתנה ביום 22.2.2011).

98. כפי שצויין לעיל, ככל הנראה לעבירות ההימורים והמשחקים האסורים שבוצעו על ידי המערער דנן לא היו קורבנות ומי מן הלקוחות שנפרד מכספו עשה זאת בהסכמה (ראו סעיף 32 לעיל). לכן לא היה כאן צורך בהשבה או בפיצוי.

האם עובדה זו אמורה להבדיל את המקרה הנוכחי מזה שנדון בעניין **דמארי** בהיבט זה?

כדי להשיב על שאלה זו, טולו לדוגמה מקרה היפותטי בו מהמר בשם גד יוצא מביתו בשעות הערב המוקדמות על מנת להשתתף, מרצונו, במשחקי מזל אסורים. במהלך הערב הוא נהנה מן החברה ומאווירת המשחק אך מפסיד כסף, כך שעורך ומארגן המשחקים מרוויח על חשבונו של גד אלף שקלים. גד חוזר הביתה בחצות הלילה שמח וטוב לב (חרף ההפסדים) רק לגלות כי בזמן העדרו נפרץ הבית ונגנבו אלף שקלים (אחרים) מחדרו.

עוד באותו לילה המשטרה מצליחה לתפוס את פורץ הבית וכן לעצור את מארגן המשחקים האסורים. שניהם מועמדים לדין פלילי ומורשעים. אגב ההליך הפלילי מחזיר הפורץ את אלף השקלים לגד. בתום משפטו הפלילי של המארגן אלף השקלים מחולטים לטובת קרן החילוט הייעודית. הן הפורץ והן המארגן מקבלים שומות מס הכנסה בגין הכנסה בגובה אלף שקלים. בסופו של דבר ובחסות הלכת **דמארי**, הפורץ איננו נדרש לשלם מס כלל, כי הרי בידיו הוצאת השבה בסך אלף שקלים.

האם המצב הפיסקאלי של המארגן (אשר כזכור לא גרם נזק לגד, בניגוד לפורץ) צריך להיות נחות יותר? לדעתי התשובה צריכה להיות שלילית.

99. על כן, לאחר שקילת הדברים הגעתי אפוא למסקנה כי יש מקום להתיר הוצאה בגובה הסכום המחולט. "בלעו" של המערער הוצא באמצעות החילוט ועל ידי כך נפגעה או נשללה כדאיות העבריינות. ומשהופקע ההון מידי של המערער אין הצדקה לשוב ולמסות את ההון כאילו נותר בידיו.

טו. **עיתוי ההכרה בהוצאה**

100. כזכור שנות המס בערעור הן 2010 עד 2015.

גזר הדין, ובו אישור בית המשפט להסדר החילוט המוסכם, ניתן ביום 31.1.2017. יתרת סכום החילוט (החלק שטרם נתפס על ידי המדינה) שולמה על ידי המערער ביום 9.2.2017. לפיכך, גורס המשיב, כטענה חלופית, כי אם תותר למערער הוצאה בשל מעשה החילוט, הוצאה זו נוצרה והוצאה **בשנת 2017** ולא קודם לכן. לפיכך, לגישת המשיב, להוצאה כזו אין כל נפקות לגבי שנות המס בערעור.

101. יש לחדד כי אין מניעה **עקרונית** לתביעת הוצאה אך ורק מפני שהיא הוצאה בשנת מס **מאוחרת** לשנת המס בה הופקה ההכנסה הקשורה לאותה הוצאה, ואף המשיב לא טען אחרת. הדבר בולט במיוחד אצל נישום המדווח על בסיס מזומנים: אם הכנסה פלונית התקבלה בידי הנישום בחודש דצמבר של שנת המס, ואילו ההוצאה שהייתה כרוכה בייצור אותה הכנסה נגבתה מידי הנישום על ידי ספק רק בחודש ינואר של השנה העוקבת, ההוצאה עדיין עשויה לעמוד בדרישות סעיף 17 רישא לפקודה. במקרה כזה, ההוצאה תוכר **בשנה העוקבת** ותנוכה כנגד הכנסה אחרת של הנישום. בספרו **מס הכנסה**, מסביר המחבר אמנון רפאל כי:

”... כאשר לנישום הזכות לקבלת ההכנסה, הוא חייב ברישומה בין הכנסותיו בעת קבלתה, אף-על-פי שבמועד מאוחר יותר עלולה זכותו להימצא פגומה ולהתערער... עם אובדן הזכות לתקבול והחזרתו, רשאי כמובן, הנישום לעשות את ההתאמה הדרושה בספריו לשנת ההשבה, בלי לפגוע בהכללת התקבול בהכנסה בשנת קבלתו” (כרך ראשון, עמוד 814).

דברים דומים נמצאים בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב”ק), המפורסם על ידי רשות המסים, בסעיף 2.1.11:

”הכנסה תהיה של אדם לצורך החיוב במס גם אם שייכת היא מבחינה קניינית לאדם אחר... משמע, גנב חייב במס על ההכנסה מגניבותיו; פורץ חייב במס על ההכנסה מפריצותיו; מועל חייב במס על כספי מעילתו; בעל-פיקדון יחויב במס על כספי פקדונות לקוחותיו, אם יעשה בהם כבשלו... וכספי-שוחזר חייבים במס בידי נוטלם.

במקרים שבהם הוחזרו התקבולים לבעליהם, יותר ניכוי על בסיס מזומן בעת התשלום, ובבסיס מסחרי לאחר שהחזרתם נהפכה לוודאית...”

102. בצד זאת, בדיון הנוסף שנערך בבית המשפט העליון בעניין **דמארי**, נשללה האפשרות להכיר בהוצאה לגבי כל שנת מס שקדמה להשבת הכספים בפועל לקורבנות הגזלה (או לקזז לאחור כל הפסד שנוצר עם ביצוע ההשבה - והשוו ע”מ 16-01-36493 אריה רחמים ואח’ נ’ פקיד שומה רמלה, שניתן ביום 15.3.2020 על ידי כבוד השופט בורנשטיין).

103. המערער דן טוען כי יש להתיר הוצאה כבר בעת תפיסת הרכוש מידי, כאשר תפיסות אלו התרחשו, לגבי מרבית הסכום, **במהלך** שנות הערעור ולא לאחר מכן.

עם זאת, מציין המערער לחלופין - ובכך מוציא למעשה את העוקץ מסוגיית העיתוי - כי:

”אם ייקבע, כי המועד בו יש להתיר את כספי החילוט בניכוי כהוצאה (או כהפחתת הכנסה) הינו בשנת 2016 או בשנת 2017, הרי, שכאמור, אין בכך אלא עניין של עיתוי. המערער דיווח על הכנסה חייבת בשנת 2016 בסך של כ-1.6 מיליון ש”ח, והוא צופה הכנסה חייבת בשנת 2017 של כ-1.95 מיליון ש”ח. ככל שיקבע, כי המערער זכאי לניכוי סכום החילוט מהכנסותיו, אך לא בשנות המס נשוא הערעור, הרי שניתן יהיה לבצע את הניכוי בשנות המס העוקבות לתקופת השומה שלפנינו, ומעשית, לשאלת העיתוי אין נפקות ממשית.”

104. על רקע זה נחזור לעובדות המקרה. בחודש מאי 2013 נתפסו, בין היתר, כספים בסכום של 571,000 ש”ח ובסכום של 2,810,000 ש”ח (סה”כ 3,381,000 ש”ח). בנוסף, בחודש אוקטובר 2013 הפקיד המערער סך של 550,000 ש”ח בקופת בית המשפט כנגד שחרור נכסי מקרקעין שנתפסו. כמו כן, באותו שלב הפקיד המערער ערבות בסכום 60,000

ש"ח בגין שחרור ממעצר ולימים אף סכום זה נכלל בהסדר החילוט. והנה עד סוף שנת 2013 היו תפוסים כספים בסך של 3,991,000 ש"ח.

105. כחלק מהסדר הטיעון, ועל מנת להביא את היקף החילוט הכולל לכדי 5 מיליון ש"ח כמוסכם, שילם המערער לקרן החילוט סך של 1,009,000 ש"ח בפברואר 2017 (5,000,000 = 1,009,000 + 3,991,000).

106. יוסבר כי סעיף 26(א) לחוק האיסור מורה כי **"סמכויות החיפוש והתפיסה לפי פקודת מעצר וחיפוש, יחולו, בשינויים המחוייבים, גם לעניין רכוש שביחס אליו ניתן לתת צו חילוט לפי חוק זה"**.

על פי סעיף 32(א) לפקודת מעצר וחיפוש רשאי שוטר לתפוס חפץ, בין השאר, אם יש לו יסוד סביר להניח כי אותו חפץ **"ניתן כשכר בעד ביצוע עבירה"**.

סעיף 33 לאותה פקודה מתיר המשך שמירתו של אותו חפץ תפוס **"עד אשר יוגש לבית המשפט"**. כמוסבר, סעיף 39 לפקודה מסמיך את בית המשפט **"לצוות על חילוט החפץ שנתפס לפי סעיף 32..."**.

107. דהיינו ראשיתו של תהליך החילוט נעוצה בתפיסה המקורית (והשוו גם סעיף 136(ב) לפקודת הסמים המסוכנים, בנושא "סעדים לחילוט רכוש", שם נאמר במפורש כי ניתן לתת צו זמני אם **"יש יסוד סביר להניח שהרכוש שלגביו מבקשים את הצו עלול להיעלם או שעלולים לעשות בו פעולות שימנעו את מימוש החילוט"** - כל זאת לפני מתן צו החילוט עצמו לפי סעיף 36א לאותה פקודה).

108. נזכיר כי בעניין **דמארי** נדחתה הטענה לפיה כלל לא נוצרה הכנסה בידי דמארי והירשזון כי לא הייתה להם זכות משפטית להחזיק בכספי המעילה. בית המשפט העליון העדיף את הגישה המתבוננת על המציאות ועל עולם המעשה, שם נהגו השניים בכספים **מנהג בעלים** ונהנו מהשימוש בכסף - עד למועד ההשבה בפועל.

כאן התמונה העובדתית שונה בתכלית. עד סוף שנת המס 2013 נתפסו מידי המערער 3,991,000 ש"ח. ממועד זה ואילך לא הייתה לו כל הנאה מכספים אלה ולא יכול היה לנהוג בהם מנהג בעלים. אמנם צו החילוט הגיע רק בתחילת שנת 2017, אך שלילת השימוש בכסף בגובה הסכום הנ"ל אירעה שנים קודם לכן, באמצע תקופת השומה. ניתן לסבור אפוא כי המועד הקובע לעניין היווצרות ההוצאה הוא מועד תפיסת הרכוש לראשונה, בבחינת **"סופו מעיד על תחילתו"**.

109. מאידך, ניתן לגרוס כי ההוצאה בגין החילוט לא מתגבשת באופן סופי עד אשר ניתן צו **שיפוטי** המורה על חילוט. הרי ייתכנו מקרים שבהם רכוש תפוס יוחזר (או יימסר לצד שלישי) ובסופו של דבר כלל לא יינתן צו חילוט (וראו סעיפים 34, 35, 37 ו-38 לפקודת מעצר וחיפוש). לפי הגישה המחמירה יותר, ההוצאה נוצרת עם ביצוע החילוט הסופי בעקבות צו בית המשפט.

110. בנסיבות הנדונות כאן, ייתכן אף גישת ביניים לפיה ההוצאה התגבשה בעת השגת הסכמת הצדדים להליך הפלילי בדבר **הסדר הטיעון**, הכולל כאמור חילוט של 5 מיליון ש"ח.

הסכמה זו הושגה בשנת 2016. לפי גישה אפשרית זו, משסוכם היקף החילוט בין הצדדים עצמם, מתן הצו במסגרת גזר הדין (בשנת 2017) היה שלב פורמלי בלבד. כנגד גישה זו ניתן לציין כי בהסדר הטיעון עצמו מודגש כי **"הסדר אינו מחייב את בית המשפט, ובית המשפט רשאי שלא לקבל את ההסדר, כולו או חלקו, ורשאי לגזור על הנאשם [המערער] כל עונש שיראו לו הולם, לפי שיקול דעתו"** (סעיף 4(ב) להסדר הטיעון מיום 10.1.2016). ואכן בית המשפט שישב בדין הפלילי בחן ושקל את הסדר הטיעון על כל מרכיביו, כפי שבא לידי ביטוי בפרוטוקול הדיון שנערך ביום 31.1.2017. רק בתום אותה ישיבה ניתן גזר הדין, המאמץ את הסדר הטיעון, לרבות מתן הוראה לחילוט סכום של 5 מיליון ש"ח.<sup>12</sup>

111. נושא עיתוי התרת ההוצאה, כעניין חלופי, לא זכה לדיון מקיף במיוחד בסיכומי הצדדים והנושא גרם לי להתלבטות. לאחר שקלול כל הנימוקים לכאן ולכאן, הגעתי למסקנה כי לפחות במקרה דנן יש להיצמד למועד החילוט בצו בית המשפט - בשנת המס 2017 - וזאת חרף העובדה שחלק הארי מן הכסף (3,991,000 ש"ח) לא היה בידיו של המערער כבר משנת 2013.

כלל לפיו הוצאה בגין חילוט על פי חוק האיסור תיווצר רק עם מתן צו לפי סעיף 21 לחוק מקדם אינטרסים של פשטות וודאות (אף אם יש בו שרירות מסוימת הנובעת ממקורות מועד הדיון בבית המשפט בו ניתן הצו). הוא גם משקף את העובדה כי נטילת הרכוש מן הנישום מתגבשת באופן מלא רק עם מתן צו החילוט הסופי. לעומת זאת, כלל אחר - התר אחר מועד תפיסת הרכוש **לראשונה**, המבוצעת כמעין סעד זמני - עלול לגרום לריבוי התדיינויות אם תחילה תיתבע ותותר בניכוי הוצאה על סמך תפיסה בלבד, ולאחר מכן אותו רכוש ישוחרר ויוחזר (או היקף התפיסה יצומצם). ואם תותר ההוצאה למועד התפיסה המקורית אך תביעת ההוצאה (למפרע) תתאפשר רק בעת הפיכת החילוט לסופי, אזי עלולה להיווצר בעיה של פתיחת שומה סגורה.

112. המשמעות המעשית של קביעתי הנ"ל היא כי תיווצר בידי המערער הוצאה עסקית בסך 5 מיליון ש"ח המיוחסת לשנת המס 2017. ככל שאין בידי המערער לנכות את מלוא ההוצאה בשנת המס 2017, אזי ייווצר בידיו הפסד עסקי שניתן לקיזוז משנת המס 2018 ואילך. לכך הייתי מוסיף סייג אחד (מכוח סמכותי לפי סעיף 156 לפקודת מס

---

12. למעשה התמונה מורכבת עוד יותר: כבר ביום 13.12.2016 קיבל בית המשפט המחוזי שדן בהליך הפלילי "בקשה מוסכמת להעברת כספים לקרן החילוט". על פי הבקשה האמורה, כבר בשלב זה - ובטרם מתן גזר הדין - התבקשה העברתם של 3,991,000 ש"ח (התפוסים בידי קופות בתי המשפט ובנק לאומי לישראל) לידי קרן החילוט המנוהלת על ידי משרד האפטרופוס הכללי. בבקשה מוסבר כי ההעברה מתבקשת **"על מנת לקדם את עניין החילוט בהתאם להסדר הטיעון"** (סעיף 6) אולם בהמשך מובהר כי **"כל האמור בבקשה כפוף לאישור בית המשפט הנכבד את הסדר הטיעון בין הצדדים"**.

כאמור, אישור הסדר הטיעון בא רק בתחילת שנת 2017. לדעתי אין בבקשת ההעברה המוסכמת או בקבלתה על ידי בית המשפט ביום 13.12.2016 כדי "למקם" את היווצרות הוצאת החילוט בשנת המס 2016; נושא הבקשה הוא טכני ואיננו צריך להשפיע על סוגיית העיתוי המהותית.

הכנסה) : ההוצאה או ההפסד לא ישמשו להפחתת הכנסה אחרת שאף היא הושגה אגב ביצוע עבירה שמא ייווצר "חיסוי מס" (tax shelter) לפעילות עבריינית עתידית.

#### טז. סיכום

113. התוצאה היא כאמור בסעיף 112 לעיל. כמוסבר, בחיכוך בין מוסד החילוט ובין משטר המס נדרשת מלאכת איזון עדינה, המביאה בחשבון הן את מהות החילוט ומידת יעילותו והן את השאיפה המתמדת להטיל מסים על בסיס כלכלי מוצק. ניסיתי לערוך איזון זה באופן הנאמן לדין המס המצוי (הבא לידי ביטוי הן בפקודת מס הכנסה והן בהלכות בית המשפט העליון). ככל שהמחוקק סבור כי מן הראוי לאמץ איזון ערכי אחר, הדרך לעשות כן היא במעשה חקיקה.

114. לנוכח התוצאה המסוימת והמעורבת אליה הגעתי, החידוש שבסוגיה הנדונה והעדר הצורך בניהול דיון הוכחות בהליך זה, אינני נותן צו להוצאות.

115. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ח' בסיוון תש"ף, 31 במאי 2020, בהעדר הצדדים.

( - ) שופט