<u>בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים</u>

ע"א 6077/20

לפני:	כבוד השופט ג' קרא כבוד השופט ד' מינץ כבוד השופט ש' שוחט
המערער:	פקיד שומה יחידה ארצית לשומה
	נ ג ד
המשיב:	רועי חיון
	ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק ע"מ 7963-04-18 מיום 31.5.2020 שניתן על ידי כב' השופט הרי קירש
תאריך הישיבה:	י"ד בשבט התשפ"ב (16.1.2022)
בשם המערער:	עו"ד חן אבידוב
בשם המשיב:	עו"ד משה מזרחי; עו"ד עמית קריגל

<u>פסק-דין</u>

<u>השופט ג' קרא:</u>

אדם הורשע בפלילים, במסגרת הסדר טיעון שכלל הסכמה עונשית. בגזר הדין שניתן בעניינו הורה בית המשפט, בין היתר, על חילוט כספים שהשיג כתוצאה מפעילותו העבריינית. האם יש להתיר לאותו אדם לנכות את סכום החילוט מהמס שהוטל על הכנסתו החייבת? לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט ה' קירש) בע"מ 7963-04-18 מיום 31.5.2020, אשר סבר כי יש להשיב על שאלה זו בחיוב. לפיכך, קיבל בית משפט קמא את ערעור המשיב על החלטת המערער לדחות את השגתו בעניין.

רקע

1. ביום 4.2.2016 הורשע המשיב, על פי הודאתו במסגרת הסדר טיעון (להלן: הסדר הטיעון או ההסדר), בביצוע של עבירת עריכה, ניהול וארגון הימורים, לפי סעיפים 225 ו-228 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין); עבירת הלבנת הון, לפי סעיף 3(א) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן: חוק האיסור); ושתי עבירות מרמה, לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה).

2. הסדר הטיעון בין הצדדים כלל הסכמה עונשית, לפיה יושתו על המשיב 28 חודשי מאסר בפועל; מאסר מותנה; וקנס בסך של 2,000,000 ש"ח. כן הסכימו הצדדים לבקש מבית המשפט להורות על חילוט סכום של 5,000,000 ש"ח, המורכב מכספים שנתפסו כבר בידי המדינה לצד יתרה שתשולם מידי המשיב. עוד הוסכם בהסדר, כתנאי מוקדם לביצועו, כי המשיב יסיר את המחדל הנוגע לתשלום מס ההכנסה שבו הוא חייב.

3. ביום 22.1.2017 נחתם בין המשיב לבין המערער הסכם שומה (להלן: הסכם השומה), בו הוסכם כי המשיב הפיק בשנות המס 2010-2015 הכנסות שעליהן לא דיווח למערער בסך של כ-6.8 מיליון ש"ח. הכנסות אלו סווגו בתור הכנסה מעסק, לפי סעיף 2(1) לפקודה. סכום ההכנסות נקבע על דרך האומדן, בהסתמך על הפרשי הון בלתי מוסברים בהצהרות ההון שהגיש המשיב. כן הוסכם בהסכם השומה כי סכום המס לתשלום יעמוד על סך של 4.68 מיליון ש"ח, כי שומה זו תהיה סופית, וכי המשיב יהיה רשאי למצות את הליכי ההשגה והערעור בכל הקשור להכרה בסכום החילוט כהוצאה. בהמשך לאמור, שילם המשיב את מלוא חבות המס שנקבעה בהסכם השומה.

4. ביום 31.1.2017 אישר בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט ב' שגיא) את ההסכמה העונשית אליה הגיעו הצדדים בהסדר הטיעון.

5. ביום 21.3.2017 הגיש המשיב למערער השגה על השומה, בכל הנוגע לסוגיית החילוט, בה נטען כי יש להפחית את סכום החילוט מהכנסתו החייבת. ביום 20.3.2018, לאחר שבחן את טענותיו, דחה המערער את השגת המשיב. בהחלטתו קבע המערער כי אין להפחית את כספי החילוט מהפרשי ההון הבלתי מוסברים, משהמשיב נהג בכספים אלה מנהג בעלים. בנוסף, דחה המערער את טענת המשיב לפיה תכלית החילוט היא

קניינית בלבד, וקבע, בהינתן שתכליתו היא גם הרתעתית ומעין-עונשית, כי אין לאפשר למשיב לנכות את כספי החילוט כהוצאה (בהקשר זה הפנה המערער לע"א 9283/04 צברי נ' פקיד שומה ת"א – היחידה הארצית לשומה (9.11.2006) (להלן: ע"א צברי)). על החלטה זו הוגש ערעור המשיב לבית משפט קמא.

פסק דינו של בית משפט קמא

6. הפלוגתות המוסכמות שהועמדו להכרעת בית משפט קמא היו כלהלן:

> "האם זכאי המערער [המשיב – ג'.ק.] 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?".

7. בתמצית, טענות המשיב לפני בית משפט קמא היו כי חילוט כספי העבירה הביא לאיון הכנסתו, ולחלופין כי יש להתיר את ניכוי סכום החילוט כהוצאה כך שתופחת הכנסתו החייבת. את זאת יש לאפשר, לשיטתו, בהינתן שחילוט דומה במהותו להשבת כספי עבירה, שניכוים מותר, בשונה מקנס, שניכויו אינו מותר.

מנגד, טען המערער כי כלל לא הוכח שהכספים חולטו מתוך פירות הפעילות העבריינית דווקא. כן טען המערער כי הגם שהחילוט אינו מהווה עונש במובנו הקלאסי, הרי שתכליותיו, לפחות בחלקן, הן עונשיות. לפיכך, ובכדי שלא להביא לסיכולן של תכליות אלו, אין לטענתו להתיר את ניכוי החילוט כהוצאה, בוודאי כשזה כבר נלקח בחשבון עת נגזרו יתר רכיבי עונשו של המשיב.

8. כנקודת מוצא, נדרש בית משפט קמא למהות הכספים שחולטו וקבע, על בסיס מכלול הנתונים שהובאו לפניו, כי החילוט נעשה במקרה דנן מתוך "רכוש שהושג כתוצאה מביצוע עבירה". זאת, לפי החלופה שבסעיף 21(א)(2) לחוק האיסור – "רכוש שהושג, במישרין או בעקיפין, כשכר העבירה או כתוצאה מביצוע העבירה, או שיועד לכך".

9. אחר האמור, פנה בית משפט קמא לבחון את טענת המשיב לפיה החילוט הביא לאיון הכנסותיו מהפעילות העבריינית. בית המשפט סבר כי טיעון זה אינו מופרך, במישור העיוני, נוכח עקרון היסוד בדבר הטלת "מס אמת". עם זאת, קבע בית המשפט כי אין צורך שיתלבט בסוגיה, בהינתן ההלכה שנפסקה בנושא בע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015) (להלן: ע"א דמארי), לפיה במצב דברים בו נהג העבריין בכספי העבירה מנהג בעלים אין בהשבתם לאדם שממנו הם נגזלו כדי לאיין את עצם ההכנסה. זאת, הגם שמלכתחילה לא הייתה בידי העבריין הזכות להחזיק בכספים אלה ועמדה לו החובה להחזירם.

על בסיס האמור קבע בית משפט קמא כי גם במקרה דנן, בו השבת הכספים נעשתה מכוח צו חילוט, לא התאיינה הכנסת המשיב. בשולי הדברים ציין בית המשפט כי על הקשיים הגלומים בגישה זו – הטלת מס על התעשרות שלא נותרה בידי המשיב והעברתו לקופה הציבורית, בדומה לכספי החילוט – לקבל ביטוי בשאלת התרת ההוצאה.

10. גם בהכריעו בשאלת התרת ההוצאה נסמך בית משפט קמא על שנקבע בע"א דמארי. כך, לדברי בית המשפט, יש לבחון תחילה האם ההוצאה מותרת בניכוי בהתאם לסעיפים 17 רישא ו-32(1) לפקודה. ככל שכך הדבר, יש לעבור ולבחון אם קיימים שיקולים שבמדיניות המחייבים לשלול את התרת הניכוי.

בנסיבות המקרה דנן נקבע, כי אין מניעה לראות בכספי החילוט, בדומה לכספי ההשבה בע"א דמארי, כהוצאה הצולחת את סעיפים אלה. זאת, משניתן לראות בחילוט משום התממשות סיכון מסיכוני העסק, הגם שהוא בוצע לאחר שההכנסה כבר הופקה.

נוכח האמור, עבר בית המשפט לבחון האם יש בשיקולי מדיניות כדי למנוע את התרת ניכוי ההוצאה. כדי להכריע בעניין, עמד בית המשפט על תכליותיו השונות של מנגנון החילוט, כפי שבאו לידי ביטוי בחקיקה ובפסיקה. אשר לחקיקה בנושא, בחן בית המשפט את לשונם של מספר הסדרי חילוט, בהם זה הקבוע בסעיף 21(א) לחוק האיסור, והסיק כי אין החילוט בבחינת עונש. כן מצא בית המשפט חיזוק לעמדה זו בהצעת חוק סדר הדין הפלילי (חילוט תקבולי עבירה), התשע"ח-2018 (להלן: הצעת חוק חילוט תקבולי עבירה). למסקנה דומה הגיע בית המשפט מתוך בחינת הפסיקה בעניין. כך, מבין התכליות שהוצגו בפסיקה, למד בית המשפט כי תכליתו הקניינית ותכליתו ההרתעתית של החילוט הן העיקריות, ואילו התכלית העונשית, בניגוד לטענת המערער, היא אך משנית. כן ציין בית המשפט, כי כאשר מדובר בחילוט פירות העבירה, נראה כי תכליתו העיקרית של החילוט היא התכלית הקניינית. לפיכך, ובהינתן מטרתו האזרחית-תרופתית

של החילוט, סבר בית המשפט כי אין בשיקולי מדיניות כדי למנוע הכרה בו כהוצאה. תוצאה אחרת, לשיטת בית המשפט, תביא לגביית מסים ביתר, לעיוות כלכלי ולפגיעה בלתי מידתית בקניינו של האזרח. אשר לנסיונו של המערער להסתמך על ע"א צברי, קבע בית המשפט כי אין בהכרעה שם כדי לסייע לו, בין היתר נוכח הפסיקה שבאה לאחריה. כן התייחס בית המשפט לפסיקה הזרה שאליה הפנה המערער וקבע כי אף בה אין כדי לסייע לו, בהינתן שהחילוט נתפס באותן מדינות כעונש או כקנס, ולא כאקט תרופתי, כבישראל. כן צוין, ביחס לדין האמריקני, כי בסעיף 162(f) לחוק המס הפדרלי (26 U.S. Code) נאסר במפורש ניכויו של "any fine or penalty".

11. לצד זאת, דחה בית משפט קמא את טענת המערער בדבר המשקל שניתן לחילוט במסגרת גזר הדין. בהקשר זה נקבע, כי שני הצדדים להליך הפלילי הציגו לבית המשפט תמונה חלקית של שומת המס. הגם שצוין כי הסדר הטיעון הוסיף לקופת המדינה סך של כ-12,000,000 ש"ח, המורכבים מקנס, חילוט ומס, לא הובהר לבית המשפט כי נותרה מחלוקת בין הצדדים בנושא השפעת החילוט על החבות במס.

12. משקבע את שקבע, פנה בית משפט קמא להכריע בפלוגתא השנייה שהונחה לפתחו, קרי בדבר עיתוי ההכרה בהוצאה. בעניין זה נקבע, לאחר בחינת מכלול השיקולים, כי יש להתיר את ניכויה של הוצאה בגובה החילוט בשנת המס 2017, קרי בשנה שבה ניתן צו החילוט הסופי לפי סעיף 21 לחוק האיסור. זאת, חרף העובדה שחלקם הארי של כספי החילוט נתפסו מידי המשיב בצווי תפיסה זמניים כבר בשנת 2013. עוד נקבע, כי ככל שאין ביכולתו של המשיב לנכות את מלוא ההוצאה בשנת המס 2017, יווצר בידיו הפסד עסקי שניתן לקיזוז בשנות המס הבאות, ובלבד שההפסד לא ישמש להפחתת הכנסה שהושגה אגב ביצוע עבירה.

תמצית טענות הצדדים

13. לשיטת המערער פסק דינו של בית משפט קמא אינו יכול לעמוד. לטענתו, החילוט כלל לא עומד בתנאים שנקבעו בסעיפים 17 רישא ו-32(1) לפקודה לבחינת הוצאות מותרות בניכוי, שכן לא מדובר בהוצאה המשתלבת בתהליך הטבעי של ייצור ההכנסה. כן טוען המערער כי מבחן הסיכון, המשמש כמבחן משנה בעניין, הוחל בפסיקה במקרים חריגים בהם דובר בנישומים תמי-לב, שבמסגרת פעילותם החוקית התרחשו אירועים חיצוניים ובלתי צפויים. לדבריו, אמנם הובעה בע"א דמארי העמדה לפיה יתכן שניתן להכיר בכספי השבה כמותרים בניכוי, בהתאם למבחן הסיכון, אולם נקבע גם כי

עמדה זו אינה חפה מקשיים. ממילא טוען המערער כי אין לגזור גזרה שווה מע"א דמארי לעניין הכרה בחילוט. לשיטתו, מבחן הסיכון כלל אינו ישים כאשר מדובר בנישומים המבצעים פעילות בלתי-חוקית, כבענייננו, ואף כבנסיבות ע"א דמארי. זאת, שכן לא מדובר בנזק, אלא בתוצאה של פעילות בלתי-חוקית יזומה; ומכיוון שמדובר בהוצאה היוצאת במרחב הענישה הפלילית.

14. עוד טוען המערער, ככל שייקבע כי חילוט הוא בגדר הוצאה בייצור הכנסה, גם אז אין להתיר את ניכויו מטעמים של תקנת הציבור. לדבריו, הלכה מושרשת, שראשיתה בע"א 507/59 אוצר לאשראי של הפוה"מ בע"מ; קופת מלווה "העולה" נ' פקיד השומה, פ"ד טו 2213 (1961) (להלן: ע"א אוצר לאשראי), היא כי אין להתיר את ניכוין של הוצאות שהוצאו כעונש על מעשה עבירה, דוגמת תשלום קנס. כן נטען כי בע"א צברי, אליו בחר בית משפט קמא להתייחס באופן מצומצם, ובפסיקה שהגיעה אחריו, יושמה הלכה זו אף ביחס לניכוי סכומים שחולטו. לטענת המערער, שגה בית המשפט באופן בו בחן את תכליותיו של החילוט ובמשקל שנתן לתכליתו ההרתעתית ולתכליתו המעין-עונשית. עוד מוסיף המערער, כי חילוט דומה במהותו יותר לקנס מאשר להשבה, וכי לא מדובר בתשלום שהוא אזרחי-תרופתי. נוכח האמור טוען המערער, כי הכרה בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי תביא להגשמה חלקית של תכליותיו ותסכל את המדיניות הציבורית המונחת ביסוד השתתו. לצד זאת טוען המערער כי אין ב"אכיפה המשולבת", קרי בהפעלת סמכות החילוט לצד הפעלת סמכות אכיפת דיני המס, אותה מחויבת המדינה לבצע, משום פגיעה בלתי-מידתית בנישום. לבסוף טוען המערער כי בפסק דינו של בית המשפט לא ניתן המשקל הראוי לפסיקה המשווה שאליה הפנה, בה נקבע באופן עקבי כי חילוט אינו מותר בניכוי כהוצאה. לשיטתו, הדבר נעשה מתוך הנחת מוצא שגויה של בית המשפט לפיה בישראל אין לחילוט תכלית מעין-עונשית.

15. מנגד, טען המשיב כי יש לדחות את הערעור. לשיטתו, צדק בית משפט קמא עת קבע כי יש להתיר את ניכוי סכום החילוט כהוצאה. זאת, הגם שהוא סבור כי יש לראות בפעולת החילוט ככזו שמאיינת את ההכנסה, כך שכלל אין להטיל מס בגינה. לגופו של עניין טוען המשיב כי טיעון המערער בעניין מבחן הסיכון סותר את שנקבע בע"א דמארי, ואף אושר בהרכב מורחב בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017) (להלן: דנ"א דמארי). כן טוען המשיב כי המערער לא הצביע על כל טעם המצדיק הבחנה בין כספי השבה, שניכוים הותר בע"א דמארי, לבין כספי חילוט, שניכוים הותר בהכרעתו של בית משפט קמא.

16. עוד טוען המשיב כי הכרה בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי אינה נוגדת את תקנת הציבור. לדבריו, חילוט אינו בגדר עונש או קנס אלא בגדר השבה לציבור. לשיטת המשיב, מהות החילוט היא קניינית והרתעתית, והתכלית המעין-עונשית, אם קיימת כזו, היא משנית בלבד. כן מוסיף המשיב, כי העמדה לפיה חילוט אינו בגדר עונש או קנס היא העמדה המוצגת בידי המדינה בהליכים פליליים, וכי אין לאפשר למדינה לטעון "בשני קולות" כשהיא מציגה עמדה הפוכה במסגרת דיון המס.

לשיטת המשיב, אין בהכרה בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי כדי לסכל את תכליות החילוט, משהתעשרותו ניטלה ממנו במלואה, ואף יש בה כדי לקיים את תכליות דיני המס, משמוטל על נכסי המשיב מס אמת. לפיכך, לטענת המשיב, אין גם חשש לפגיעה ב"אכיפה המשולבת", ולהתרחשות תוצאה לפיה "החוטא יוצא נשכר". לצד זאת טוען המשיב כי אף אם יש לתת משקל לתכליתו המעין-עונשית של החילוט כחלק משיקולי המדיניות, הרי שיש לתת משקל נגד לעקרונות בדיני המס, בהם החתירה למס אמת; לשיקולים חוקתיים, בהם מידתיות הפגיעה במשיב והיעדר הוראת חוק מפורשת האוסרת על ניכוי החילוט כהוצאה; ולחובת ההגינות המוטלת על המערער.

17. לבסוף טוען המשיב כי אין המערער יכול להיבנות מהפסיקה הזרה שאליה הפנה, כקביעת בית משפט קמא, בהינתן הנחות היסוד השונות שקיימות בדין הישראלי בעניין החילוט. כך, למשל, טוען המשיב, כי בדין האמריקני נקבע במפורש שפעולת החילוט היא עונשית וכן קיימת הוראת חוק מפורשת האוסרת על ניכוי "קנסות או עונשים דומים" כהוצאה.

18. בדיון שהתקיים לפנינו ביום 16.1.2022 חזרו באי-כוח הצדדים על האמור בכתבי טענותיהם.

דיון והכרעה

19. כבר צוין בעבר, כי "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 מפי החוק" (אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים 157 (1969) (להלן: ויתקון ונאמן)).

20. לאחר עיון בערעור על נספחיו באתי לכלל מסקנה כי דינו להתקבל וכך אציע גם לחבריי לעשות.

חילוט הכנסה בלתי-חוקית אינו מביא לאיונה

21. כנקודת מוצא, אתייחס לטענת המשיב לפיה יש לראות בפעולת החילוט ככזו שמאיינת את עצם ההכנסה. הגם שטענה זו נדחתה בהליך מושא הערעור, ראיתי להידרש אליה, ולו בקצרה, מפאת התמיכה המסויגת שהביע בית משפט קמא בעניין, מההיבט העיוני, וכן מפאת חזרתו של המשיב על טענה זו גם לפנינו.

22. הלכה מושרשת היא כי גם הכנסה בלתי-חוקית חייבת במס (ראו, מבין רבים: בג"ץ 112/57 קרייז נ' המועצה המקומית אזור, פ"ד יא 1487 (1957); ע"א 557/79 פקיד השומה תל-אביב 4 נ' לידור, פ"ד לו(3) 505 (1982). כן ראו ויתקון ונאמן, בעמוד 115). הלכה זו נטועה בלשון פקודת מס הכנסה, שאינה מבחינה בין מקורות הכנסה חוקיים ובלתי-חוקיים. הגיונה, בין היתר, ברצון להימנע מהעדפה של נישומים שאינם פועלים בהתאם לחוק, קרי לוודא שלא יצא חוטא נשכר (אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך ראשון 299-300 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל ולזר)). בבסיסה עומד העקרון לפיו "אין אדם יכול להוציא את עצמו מחבות במס בשל הסתמכות על מעשים רעים שהוא עשה בניגוד לחוק או בניגוד למוסר" (עמ"ה (מחוזי ת"א) 923/62 וסרמן נ' פקיד שומה, פ"מ לח 377, 380 (1964). ראו גם אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 73 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר)). למותר לציין, כי "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" (ע"א 471/03 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה), פ"ד נח(3) 54, 61 (2004)). נראה כי גישה דומה מקובלת גם במרבית שיטות המשפט המערביות (ראו ע"א דמארי, בפסקה לב; ניצה אורצקי הכנסות והוצאות בלתי-חוקיות בדיני מיסים 41 (1990) (להלן: אורצקי); ומאור אבן-חן עבירות השוחד 256 (2017) (להלן: אבן-חן)). אף הצדדים בהליך שלפנינו אינם חלוקים בעניין, וכך הייתה גם דעתו של בית משפט קמא. השאלה שבמחלוקת, איפוא, היא מה דינה של הכנסה בלתי-חוקית שחולטה. כלומר, האם יש בשלילת ההתעשרות, מכוח סמכות שבדין, לאחר שזו נמצאה בידי הנישום, משום איון ההכנסה בדיעבד אם לאו.

23. כאמור, בע"א דמארי, בו דובר בכספים גנובים, נקבע כי אלה, "הגם שהושבו לבעליהם, חייבים במס הכנסה" (שם, בפסקה עד). הכרעה זו התבססה על מספר עקרונות שבמדיניות המס: העקרון לפיו אין חוטא יוצא נשכר; העקרון לפיו יש לבחון איך התייחס הנישום, מבחינה סובייקטיבית, אל הכספים שהיו בחזקתו; העקרון לפיו אין להביא בחשבון בחישוב ההכנסה החייבת את שהתרחש לאחר קבלת ההכנסה; ועקרון התוכן הכלכלי, לפיו יש לבחון עסקה לפי מהותה ולא לפי צורתה החיצונית. כן התבססה ההכרעה על פסיקה ישראלית קודמת שנדרשה לעניין (בין היתר על ע"א צברי), וכן על פסיקה זרה בה הגיעו בתי המשפט למסקנה דומה. בתוך כך, דחה בית המשפט בע"א דמארי את גישתו של פרופ' אדרעי (יוסף מ' אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" ספר לפידות 19 (2015) (להלן: אדרעי)), לפיה אין להשקיף על כספי גניבה, שכנגדם עומדת חובת השבה, כהכנסה. לשיטת אדרעי, יש לראות בהם כהלוואה בלתי-רצונית, או שמא הכנסה על-תנאי, שלא יצרה התעשרות חייבת במס.

24. לדידי, הכרעתו של בית משפט זה בע"א דמארי, בסוגיה זו, תקפה אף לנסיבות המקרה שלפנינו, ולמקרים דומים בהם מדובר בהכנסה הנגועה באי-חוקיות. לגישת בית משפט קמא היא ישימה בבחינת קל וחומר בענייננו, בהינתן שפירות העבירה הוחזקו בידי המשיב, בטרם חולטו, מבלי שהייתה לכל אדם אחר זכות בהם (שם, בפסקה 32). כשלעצמי, איני רואה חשיבות בשאלה האם לצדדים שלישיים הייתה זכות בכספים שחולטו. הסוגיה הדורשת בחינה היא, כאמור, התייחסותו הסובייקטיבית של הנישום אל הכספים – האם נהג בהם מנהג בעלים. המענה לשאלה זו נלמד, בין היתר, ממשך הזמן בו הוחזקו הכספים בידיו, אך בוודאי שאין בכך משום תנאי בלעדי או עיקרי. משעה שנהג כך נישום פלוני, כבמקרה דנן, הרי שאין לראות בחילוט הכספים כפעולה המאיינת את עצם ההכנסה. עליו לחוב בתשלום מס בגובה מלוא הסכום, ולא בגובה התשואה שצבר עד לביצוע החילוט בפועל, כשם שתהה בית משפט קמא (בפסקה 27 לפסק דינו). סוגיה נפרדת, אליה אדרש כעת, היא אפשרות ההכרה בכספים שחולטו כהוצאה המותרת בניכוי.

חילוט אינו בגדר הוצאה הכרוכה כולה בתהליך הפקת ההכנסה

25. בטרם אדרש לשאלה זו, אעמוד, בקצרה, על גישת הפרשנות הנוהגת בדיני המס. כלל נקוט הוא, כי "חוקי המס מתפרשים על-פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך-כלל. נמצא, כי חוק יש לפרש על-פי התכלית המונחת ביסודו. אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם" (אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 425

(התשנ"ז). ראו גם אלפרד ויתקון "בעית הפרשנות בדיני מסים" משפטים ג 10 (התשל"א)). ברי כי את חוקי המס, כמו כל דבר חקיקה אחר, יש לפרש "על-פי תכליתם... מבין מגוון המשמעויות הלשוניות יש לבחור אותה משמעות שמקיימת את תכלית החקיקה. תכלית החקיקה היא הערכים והאינטרסים שעומדים ביסוד החקיקה... על תכלית החקיקה יש ללמוד מלשון החוק, ממבנהו, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין" (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 552 (2005)). וכדבריה של הנשיאה מ' נאור בדנ"א דמארי, "אין לחוקי המס כללי פרשנות אחרים והם יפורשו בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית המקובלת בכל ענפי המשפט" (שם, בפסקה 20).

26. ולענייננו, בית משפט קמא סבר, כאמור, כי יש לראות בחילוט בתור הוצאה הכרוכה בתהליך הפקת ההכנסה. את מסקנתו זו ביסס בית המשפט על הוראות סעיפים 17 ו-32(1) לפקודת מס הכנסה ועל ההלכה שנפסקה בע"א דמארי. כך קבע בית המשפט, כי את שנפסק ביחס להשבת כספי גניבה, בהתאם ל"מבחן הסיכון", יש להחיל, ואף ביתר שאת, גם לגבי חילוט כספים שהתקבלו במסגרת עיסוקי ההימורים. זאת, לשיטת בית המשפט, נוכח הוראת סעיף 21 לחוק האיסור, ממנה נובע כי ביצוע עבירת הלבנת הון כרוך, מניה וביה, בחילוט רכוש שהושג במסגרת עבירת המקור. בתוך כך, דחה בית משפט קמא את טענת המערער לפיה הכרעתו של בית המשפט בע"א דמארי, בקשר עם "מבחן הסיכון", היא בגדר הערת אגב.

27. לאחר בחינת טענות הצדדים, באתי למסקנה שונה מזו של בית משפט קמא. לדידי, גם בהנחה שאכן היה מקום ליישם את "מבחן הסיכון" על נסיבות המקרה דנן – הנחה שאינה מובנת מאליה, הרי שלא היה בכך כדי להביא למסקנה לפיה חילוט הוא בגדר "הוצאה הכרוכה כולה בייצור ההכנסה".

28. נקודת המוצא היא כי מס הכנסה יוטל על הכנסתו החייבת של הנישום, קרי, על "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" (סעיף 1 לפקודה. ראו גם רפאל ולזר, בעמוד 431). סעיף 17 לפקודה, שעניינו "הניכויים המותרים", 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...".

כלומר, בהתאם להוראה כללית זו, כדי להכיר בהוצאה כמותרת בניכוי מהכנסתו של נישום בשנת מס מסוימת, עליה להיות הוצאה בעלת אופי פירותי המשתלבת בתהליך האורגני של ייצור ההכנסה (מבחן זה הוגדר בפסיקה בתור "מבחן האינצידנטליות". ראו, למשל, ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פשמ"ג, תל אביב, פ"ד כ(4) 716 (1966); ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה 20 (20.6.2018) (להלן: עניין מרכז ארכיאולוגי בע"מ); ונמדר, בעמוד 270). לחלופין, עליה ליפול לגדר רשימת ההוצאות שצוינו במפורש כמותרות בניכוי במסגרת הסעיף. לא למותר לציין, כי "'ייצור הכנסה' הוא תהליך שגבולותיו אינם תמיד ברורים" (ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, פסקה 17 לפסק דינו של המשנה-לנשיאה א' ריבלין (30.4.2009)).

יוער, כי בפסיקה הוכרה האפשרות להתיר גם את ניכוין של הוצאות שאינן נצרכות לצורך ייצור הכנסה, ובלבד שהן הוצאו כחלק מהסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה (כאמור, מבחן זה הוגדר בע"א דמארי בתור "מבחן הסיכון". ראו בהקשר זה גם, למשל, 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)).

עם זאת, אף בהנחה שהוצאה מסוימת מותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, יש לבחון גם, בין היתר, כי לא מדובר "בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום" (סעיף 30 לפקודה) וכי אין היא אסורה בניכוי לפי סעיף 32 לפקודה, המונה רשימה של "ניכויים שאין להתירם". לענייננו רלוונטי, בעיקר, ס"ק (1), הקובע כי אין להתיר את ניכוין של:

> "הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה... 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".

כלומר, אין להתיר את ניכוין של הוצאות שאינן עומדות ב"מבחן האינצידנטליות" (נמדר, בעמוד 270. ראו גם עניין מרכז ארכיאולוגי בע"מ, בפסקה 20).

לצד האמור יוזכר, כפי שיפורט עוד בהמשך, כי בהלכה הפסוקה נקבע כי ניתן לאסור גם על ניכוין של הוצאות הכרוכות באי-חוקיות, וזאת על אף שלא קיימת הוראת חוק הקובעת זאת מפורשות (ראו, למשל, ע"א אוצר לאשראי; וע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (5.6.2008) (להלן: עניין הידרולה)). כן יש לציין, כי כאשר

מדובר בהוצאות המהוות "תשלומים חוקיים שהולדתם בפעילות בלתי-חוקית... נטל השכנוע שעל הנישום המבקש הכרה הוא כבד מאד" (עניין הידרולה, בפסקה יב. ראו גם ע"א אוצר לאשראי, בעמוד 2222).

29. ומהתם להכא: ברי כי חילוט פירות עבירה אינו בא בגדר רשימת ההוצאות שניכוין הותר במפורש בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה. משכך, עלינו לבחון האם תשלום זה נכנס במסגרת ההוראה הכללית הקבועה ברישת הסעיף. למותר לציין כי בחינה זו, בנסיבות העניין, ובנסיבות דומות לכך, מעלה קושי. זאת, בין היתר, בהינתן שחילוט הכספים נעשה בשלב בו עסק ההימורים הבלתי-חוקי חדל מלפעול (נמדר, בעמוד 155; ואורצקי, בעמוד 105). בוודאי שאין בו כדי "לשמור על הנכס ההוני הקיים או למנוע פגיעה בו ובערכו כנכס המשמש ליצור הכנסות" (ע"א 338/78 אלקו בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד י 215, 216 (1979)). ממילא, כלל נקוט הוא כי אין להתיר את ניכויו של תשלום שלא הוצא "לשם עשיית רווחים או בכוונה ליצור הכנסה, אלא אך ורק לשם קיום החוק ומפחד הסנקציות על הפרתו", ואין די בכך שהיה לו קשר למהלך עסקיו הרגיל של הנישום (ע"א אוצר לאשראי, בעמוד 2222). כאמור, בהינתן שמדובר בהוצאה חוקית שהולדתה בפעילות בלתי-חוקית, המשיב כלל לא עמד בנטל השכנוע (הכבד מאוד) שמוטל עליו לצורך התרת ניכויה. היוצא מכל האמור הוא כי לא מדובר בענייננו בהוצאה שיצאה כולה בייצור ההכנסה או בהוצאה המשתלבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה. משכך, לא ניתן להכיר בה, כבר בשלב זה של הבחינה, כמותרת בניכוי.

30. בית המשפט היה ער לקושי זה בע"א דמארי, ופנה לבחון אם ניתן להכיר בהוצאה דשם (תשלומי ההשבה) כמותרת בניכוי בהתאם ל"מבחן הסיכון". כאמור, בית משפט קמא הלך בעקבות פסק הדין בע"א דמארי תוך יישום ההכרעה שם על נסיבות המקרה דנן. כשלעצמי, עמדתי היא כי כלל לא ברור שהיה מקום ליישם את "מבחן הסיכון" בנסיבות ענייננו, קרי עת מדובר בהוצאה חוקית שמקורה במעשה שאינו חוקי (ייתכן כי עולה קושי מיישום מבחן זה, ככלל, נוכח החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170), התשס"ט-2009). גם אם אניח שהיה נכון לעשות כן, היה בכך לדידי כדי להביא לתוצאה שונה. מבלי לקבוע מסמרות בעניין, הרי שגם יישומו בנסיבות ע"א דמארי מעלה קשיים לא מבוטלים. למותר לציין כי סוגיה זו לא עמדה להכרעתו של בית משפט זה במסגרת דנ"א דמארי, אם כי הודגש כי "אין זה מובן מאליו להתייחס אל סכומים אלה [השבת סכומי הגניבה – ג'.ק.] כאל הוצאה בייצור הכנסה" (שם, בפסקה 45 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור).

31. ובכן, מבחן הסיכון נועד לסייע, לצד מבחן האינצידנטליות, בבחינת אפשרות ניכוי עלותו של נזק, אשר נגרם כתוצאה מסיכון שהתממש במסגרת "פעילות הנעשית במהלך הרגיל של עסקי הנישום, אותו מהלך עסקים המהווה את המקור להצמחת הכנסתו" (עניין בן שחר זרעים, בעמוד 47. ראו גם, למשל, עמ"ה (מחוזי ת"א) 170/71 אקספרס תורס בע"מ נ' פקיד השומה, פס"מ עז 251 (1972)). על פעילות זו, כשלעצמה, להיות כזו הנושאת אופי פירותי, "להבדיל מהוצאה הונית אשר נותנת יתרון עסקי מתמשך, מעבר לשנת המס" (עניין מרכז ארכיאולוגי בע"מ, בפסקה 19), ועל הנזק להיות אחד מאותם "סיכונים רגילים" שעשויים להיגרם אגב פעילות זו (ראו גם יוסף גרוס דיני המס החדשים 329, 341-342 (מהדורה שלישית, 2003); ורמי אריה הוצאות מוכרות 214-213 (מהדורה שלישית, 2016) (להלן: אריה)). כך, למשל, בעניין בן שחר זרעים הותר ניכויים של פיצויי נזיקין ששילמה חברה בעקבות שריפה שפרצה במחסן בו נשמר המלאי שלה והביאה לפגיעה אף במחסנים סמוכים. זאת, בהינתן שפעולת החזקת המלאי היא בעלת אופי פירותי. לעומת זאת, בעמ"ה (מחוזי ת"א) 157/80 אלמולי השקעות בע"מ ואלקל בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 2, פד"א יא 217 (1982), לא הותר ניכוים של תשלומי פיצויים עבור נזקי רכוש שנגרמו כתוצאה משריפה, בהינתן שאלה הוצאו, ככל הנראה, אגב פעילות שנועדה ליצור נכס חדש או לשפר נכס קיים.

32. גם בהנחה שמדובר בהוצאה שיצאה עקב פעילות הנושאת אופי פירותי, ואשר נעשתה במהלך הרגיל של עסקי הנישום, נראה כי אפשרות ניכויה הותנתה בפסיקה בכך שהנזק לא נגרם כתוצאה מפעולה אקטיבית של הנישום. כך הובהר, כי "ספק רב הוא אם נישום רשאי לנכות הוצאות שלפחות בחלקן הוצאו בהקשר ל'צרה' שהוא הביא על עצמו במו ידיו" (עמ"ה (מחוזי חי') 13/82 פרומקין נ' פקיד שומה חיפה, פד"א יד 121, 126 (1987) (להלן: עניין פרומקין). ראו גם ע"א אוצר לאשראי, בעמוד 2222; ונמדר, בעמודים 370-372). ובמקום אחר צוין, כי "אין טעם להרחיב את עקרון 'השמירה על הקיים' מעבר לגבולותיה הטבעיים של פעולה עסקית. האם עלינו לגרוס שאדם אשר הצית מרצון את עיסקו ואח"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?" (עמ"ה (מחוזי ת"א) 664/73 "פרדס" בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א ז 217, 222 (1975), שערעור על ההכרעה בו נדחה בע"א 380/75 פרדס אג' קואופ' של פרדסנים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד ל(2) 612 (1976) (להלן: ע"א פרדס)). כך, נראה כי התרת ניכוי ההוצאה בעניין בן שחר זרעים התאפשרה לאחר שנקבע, במפורש, כי לא הוכח שמדובר בשריפה שפרצה עקב מעשה הצתה (שם, בעמוד 47; ראו בהקשר זה גם, בין היתר, ע"א 249/77 חב' "אופר" תעשיות בע"מ נ' פקיד השומה ירושלים, פד"א ט 166, 168-169 (1977)).

33. ובענייננו, גם אם אניח שתשלום כספי חילוט בא בגדר "סכנה צפויה, הנלוית לפעילות יוצרת ההכנסה" (ע"א דמארי, בפסקה קג), כפי שסבר בית משפט קמא, על אף הקשיים המובנים הכרוכים בתיזה זו, נראה כי אין די בזאת כדי לקבוע שמדובר בהוצאה המותרת בניכוי. כאמור, כדי לעשות כן, יש לוודא גם, כעניין של עקרון, כי הוצאה זו לא באה כתוצאה מפעולה אקטיבית של הנישום. במקרה דנן, נראה כי מעשיו הפליליים של המשיב הם אלו אשר גרמו ל"צרה" שבה הוא מצוי. כך, הכספים מושא המחלוקת חולטו ממנו עקב בחירתו לפעול בדרך בלתי-חוקית בכוונת מכוון. לפיכך, אין אפשרות לראות בתשלומם של כספים אלה בתור הוצאה המותרת בניכוי. על פני הדברים, ומבלי לקבוע מסמרות בעניין, עקרון זה היה צריך להוביל למסקנה דומה גם ביחס לתשלומי ההשבה בהם דובר בע"א דמארי. ברי כי יש בו אף כדי לגזור את דינן של הוצאות דומות אחרות.

34. היוצא מכל האמור הוא כי חילוט אינו בגדר הוצאה המותרת בניכוי. ברי כי לא מדובר בהוצאה שיצאה כולה בייצור הכנסה, אלא בהוצאה שנכפתה על המשיב אגב הליך פלילי, בעקבות מעשיו הבלתי-חוקיים, ולאחר שעסקו הבלתי-חוקי חדל מלפעול, קרי "במצב שלאחר הייצור" (ע"א אוצר לאשראי, בעמוד 2218). משהגעתי למסקנה זו, נראה כי די היה בכך כדי להביא לקבלת הערעור. עם זאת, נוכח הכרעתו של בית משפט קמא והצורך להבהיר את המצב המשפטי המחייב בעניין, אפנה לבחון האם יש בטעמים שבמדיניות כדי למנוע מלהכיר בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי.

כעניין שבמדיניות אין להכיר בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי

35. ההכרה בתשלום כספי חילוט כהוצאה מותרת בניכוי לא נאסרה במפורש בסעיף 32 לפקודת מס הכנסה. ברי כי לא מדובר בהוצאה הנופלת לגדר סעיף 32(16) לפקודה, האוסר על ניכוי "תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתינתם מהווה עבירה לפי כל דין", או לגדרם של סעיפים דומים אחרים. תשלום כספי חילוט אינו מהווה, כשלעצמו, תשלום בלתי-חוקי. המדובר בתשלום אותו נדרש אדם לשלם מכוח חוק אגב ביצוע עבירה. עם זאת, הגם שאין הוראה מפורשת בעניין, "הלכה פסוקה היא במשפטנו, כי ניתן לאסור על ניכוין של הוצאות הכרוכות בעבירה על החוק" (עניין הידרולה, בפסקה ח. ראו גם נמדר, בעמוד 369).

36. כידוע, סוגיה זו התעוררה עוד בע"א אוצר לאשראי. באותו מקרה, בו דובר בתשלום ריבית עקב אי החזקת נכסים נזילים לפי הוראות חוק בנק ישראל, התשי"ד-1954, עלתה השאלה האם יש להתיר את ניכוי הריבית כהוצאה לעניין מס הכנסה. דעת

הרוב הייתה כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה. השופט ח' כהן סבר כי המערערים דשם לא עמדו בנטל המוטל עליהם להוכיח כי מדובר בתשלום שהוצא כולו בייצור ההכנסה, בהינתן ש"זה נעשה באונס ועל-פי גזירת החוק" (שם, בעמוד 2222). למעלה מן הצורך קבע השופט כהן, כי תשלום הריבית אף אינו עומד במבחן שעליו הסתמכה דעת המיעוט (השופט א' ויתקון), שכן אם יותר הניכוי "לא רק יצא חוטא נשכר, אלא העוקץ (או מקצתו או רובו של העוקץ) יינטל מן התשלום אשר בא כביכול לאזן את שיווי-המשקל שהופר, ונמצאת מטרת החוק מסוכלת" (שם, בעמוד 2223). השופט מ' זילברג סבר אף הוא כי לא מדובר בהוצאה הכרוכה בייצור הכנסה – אלא כזו שהוצאה עקב "תגרת ידו" של נגיד בנק ישראל (שם, בעמוד 2225). כן ציין השופט זילברג כי "הלכה פסוקה היא, ואין חולק עליה עוד, כי הוצאה שהוצאה כעונש על מעשה עבירה, אין לנכותה ממס ההכנסה" (שם, בעמוד 2224). לשיטתו, הריבית היא משום "תשלום שמטרתו היא למנוע מראש את עצם ביצוע העבירה", ו"היסוד הפרבנטיבי, המונע, הוא למעשה אחד הגורמים החשובים, ואולי החשוב ביותר, בכל עונש פלילי" (שם).

מנגד, השופט א' ויתקון, בדעת מיעוט, סבר כי יש להתיר את ניכוי הריבית כהוצאה. לדבריו, "לגבי תשלום שאינו קנס... יש לבדוק את מהותו של התשלום, אם בעל אופי ענשי הוא מעיקרו או בעל אופי תרופתי... עלינו לברר, אם אמנם התכוון החוק או הממונה על ביצועו, שישולם התשלום ולא ייזקף לחשבון-הריווח-וההפסד של העסק, מכיון שזקיפה כזאת היתה מסכלת את מדיניות החוק" (שם, בעמוד 2220). בנסיבות אותו מקרה קבע השופט ויתקון כי תשלום הריבית אינו בגדר "קנס"; כי הוא הוצא בייצור הכנסה, נוכח זיקתו לניהול עסק בנקאי; וכי לא הוכח שמדובר בתשלום בעל אופי עונשי, שניכויו יביא לסיכול תכליתו.

37. ההכרעה בע"א אוצר לאשראי הובאה לבחינה נוספת, לפני הרכב מורחב של שופטים (ד"נ 22/61 קופת מלווה "העולה" ו-אוצר לאשראי הפוה"מ בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד יז 533 (1963)). בית המשפט החליט, ברוב דעות, לדחות את הדיון הנוסף. הנשיא י' אולשן סבר כי יש לבחון אם טיבו של תשלום הריבית הוא "עונשי, מרתיע, וזאת בהתחשב, כאמור עם מטרת ההוראה הנדונה בחוק ולהיווכח אם התרת ניכוי תשלום זה עשויה להכשיל את המטרה הזאת" (שם, בעמוד 539). בנסיבות אותו עניין קבע הנשיא אולשן כי תשלום הריבית אינו תרופתי, אלא עונשי. השופטים מ' זילברג וח' כהן סברו כי יש להשאיר על כנה את ההכרעה. השופט ח' ברנזון הצטרף אף הוא לעמדה זו, וקבע כי "התרת ניכויים של התשלומים הנדונים מההכנסה החייבת במס יכולה רק לסכל את מדיניותו הברורה של החוק... לפיכך, אפילו לפי הפסיקה האמריקנית המקלה במידת-מה אין להתיר את הניכוי גם אם לא נכנה את התשלום הנדון קנס ממש. מטעמים שבטובת

הציבור אין להתיר ניכוי ממס הכנסה, הוצאה שנעשתה תוך כדי עבירה על החוק, או שהיא עשויה לסכל מדיניות הנובעת מחוק המדינה או מפעולה לגיטימית של הממשלה בענין בעל חשיבות ציבורית" (שם, בעמוד 551). מנגד, השופט א' ויתקון נשאר בעמדתו בעניין.

38. בית משפט זה חזר על הלכה זו במרוצת השנים. כך נקבע, כי "הלכה פסוקה היא, ששיקולים של תקנת הציבור הם שיקולים ראויים בתהליך עריכת השומה, ובשמם ניתן לאסור ניכויה של הוצאה" (ע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 713 (1997) (להלן: עניין הד הקריות)). כן נקבע, כי "העיקרון של תקנת הציבור ('טובת הציבור' בלשונו של השופט ברנזון בעניין מילווה 'העולה', ו'תיקון עולם' בלשונם של המחברים ויתקון ונאמן) הוא שיקול רלבנטי בקביעת ההכנסה החייבת והוא עומד כנגד ההכרה בהוצאות לצורך ניכוי ממס" (עניין הידרולה, בפסקה י(1). ראו גם, בין היתר, ע"א צברי; וע"א דמארי. הלכה זו אומצה גם בהכרעות של הערכאות הדיוניות. ראו, למשל, בעמ"ה (מחוזי ת"א) 208/67 אליגולשווילי נ' פקיד השומה, פס"מ סה 98 (1968) (להלן: עניין אליגולשווילי); עניין פרומקין; עמ"ה (מחוזי ת"א) 98/84 פרנקל נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א יג 57 (1985); עמ"ה (מחוזי י-ם) 54/84 בתי מלון אלערביה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פד"א טו 38 (1987); וע"מ (מחוזי ת"א) 8280-11-16 אסרף נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (10.12.2018)). ההכרעה שבמחלוקת, איפוא, היא בדבר אופן יישומה של הלכה זו על נסיבות העניין שלפנינו, ולא בדבר עצם קיומה. מובן כי זו תקפה, מן הבחינה העקרונית, אף לנסיבות שונות מאלו שלפנינו. כדי להכריע במחלוקת האמורה, אעמוד תחילה על טיבו של מנגנון החילוט.

39. בחקיקה הישראלית ניתן למצוא מספר רב של הסדרי חילוט. הסדרים שכאלה קיימים, בין היתר, בחוק התקנים, התשי"ג-1953; בחוק להגנת חיית הבר, התשט"ו-1955; בחוק הזרעים, התשט"ז-1956; בחוק לפיקוח על יצוא של בעלי חיים ושל תוצרת מן החי, התשי"ז-1957; בחוק רישוי עסקים, התשכ"ח-1968; בפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 (להלן: פקודת מעצר וחיפוש); בפקודת בתי הסוהר [נוסח חדש], התשל"ב-1971; בפקודת הסמים המסוכנים [נוסח חדש], התשל"ג-1973 (להלן: פקודת הסמים המסוכנים); בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; בחוק העונשין, בקשר עם עבירות מסוימות; בחוק הסדרים בעקבות ניוד המטבע, התשל"ח-1977; בחוק האזנת סתר, התשל"ט-1979; בחוק שמירת הנקיון, התשמ"ד-1984; בחוק האיסור; בחוק מאבק בארגוני פשיעה, התשס"ג-2003 (להלן: חוק מאבק בארגוני פשיעה); בחוק חילוט רווחים מפרסומים שענינם עבירות, התשס"ה-2005; בחוק המאבק

בתכנית הגרעין של איראן, התשע"ב-2012; בחוק המאבק בטרור, התשע"ו-2016; ובחוק למניעת הפצה ומימון של נשק להשמדה המונית, התשע"ח-2018.

40. בין הסדרי החילוט השונים קיימים מספר הבדלים. אלה, לצד לשון שאינה נהירה דיה, בחלק מהמקרים, עלולים לייצר קושי מסוים בעת נסיונו של הפרשן להתחקות אחר משמעותם (על הקושי הפרשני בנושא, ראו, למשל, רע"א 4096/04 בוטח נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(1) 913 (2005) (להלן: עניין בוטח)). בהקשר זה כבר קבע בית משפט זה, כי "מעשה הטלאים בו נרקמו הסדרי החילוט במשפטנו והלשון המוקשית של חלקם, הובילו לכך שבחוקים שונים מעוגנות כיום הוראות חילוט נבדלות זו מזו אשר לא תמיד ניתן ליישבן האחת עם רעותה... מן הפסיקה המתגבשת בענייני חילוט הולכת ומתחוורת המסקנה כי כבר עתה קיים קושי ממשי בביסוסה של גישה קוהרנטית, המקיפה את מקרי החילוט השונים ומציידת עושי-משפט בכלים ברורים לטיפול בהם" (ע"פ 1428/08 עו"ד אורי חורש – המנהל המיוחד של חברת דור עדן חן בע"מ (בפירוק) נ' מדינת ישראל, פסקה 6 (25.3.2009) (להלן: עניין חורש). ראו גם אבן-חן, בעמוד 224).

חוסר אחידות זה לא נעלם מעינו של המחוקק. כך, במסגרת הצעת חוק חילוט תקבולי עבירה, שטרם הבשילה לכדי דבר חקיקה מחייב, ביקש המחוקק "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" (שם, בעמוד 1126. ראו גם יעל גרוסמן, רוני בלקין וסאלי ליכט איסור הלבנת הון: להלכה ולמעשה 126-127 (מהדורה שניה, 2013) (להלן: גרוסמן, בלקין וליכט)).

41. כאמור, במקרה דנן בוצע החילוט מכוח חוק האיסור. סעיף 21(א) לחוק, שעניינו ב"חילוט רכוש בהליך פלילי", קובע כלהלן:

> "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" (ההדגשה הוספה – ג'.ק.).

אם כך, בסעיף 21(א) לחוק האיסור נקבע, כברירת מחדל, כי הרשעה בביצוע עבירה לפי סעיפים 3 או 4 לחוק זה גוררת אחריה, מניה וביה, את חילוט הפירות שצמחו ממנה ורכוש הקשור בביצועה. זאת, כאמור, אלא אם סבר בית המשפט שלא לעשות כן, מטעמים מיוחדים שיפורטו (ראו גם ע"פ 8312/17 ברהמי נ' מדינת ישראל, פסקה 35 (17.4.2018) (להלן: עניין ברהמי)). עוד עולה מההסדר הקבוע בסעיף זה כי צו החילוט יינתן ב"נוסף על כל עונש". נראה כי לשון דומה נקט המחוקק, בין היתר, בהסדר החילוט הקבוע בסעיף 36א לפקודת הסמים המסוכנים ובהסדר החילוט הקבוע בסעיף 5 לחוק מאבק בארגוני פשיעה.

לעומת זאת, בהסדרי חילוט אחרים, דוגמת זה הקבוע בפקודת מעצר וחיפוש, בחר המחוקק בניסוח אחר. כך, בסעיף 39(א) לפקודה זו, שעניינו "צו חילוט", נקבע כלהלן:

> "על אף האמור בכל דין, רשאי בית המשפט, בנוסף על כל עונש שיטיל, לצוות על חילוט החפץ שנתפס לפי סעיף 32, או שהגיע לידי המשטרה כאמור בסעיף 33, אם האדם שהורשע במעשה העבירה שנעשה בחפץ או לגביו הוא בעל החפץ; דין צו זה כדין עונש שהוטל על הנאשם" (ההדגשה הוספה – ג'.ק.).

אם כך, ובשונה מהסדרי החילוט שהוזכרו לעיל, בפקודת מעצר וחיפוש הותר לבית המשפט שיקול דעת רחב יותר בשאלת ביצוע החילוט ("רשאי"). בנוסף, צו החילוט לפי פקודה זו אינו בגדר מעשה שהוא ב"נוסף על כל עונש". לדברי המחוקק, יש לראות בו כדי "עונש שהוטל על הנאשם".

42. בית משפט קמא למד משוני זה, בין היתר, כמו גם מלשונו של סעיף 21, כי החילוט אינו בגדר אמצעי ענישה. למסקנה דומה הגיע לאחר בחינת הפסיקה בעניין, ממנה הסיק כי "התכלית העונשית איננה נתפסת כמטרתו העיקרית של החילוט, ונסיון המשיב דנן [המערער כאן – ג'.ק.] להבליט את הפן העונשי איננו עולה בקנה אחד עם מגמת הפסיקה בישראל" (פסקה 52 לפסק דינו). מסקנה זו הביאה אותו לכדי הכרעה כי אין בטעמים שבמדיניות או תקנת הציבור כדי למנוע את אפשרות ניכויו של תשלום החילוט כהוצאה.

43. עמדתי היא שונה. היא אינה מתבססת, כפי שאפרט להלן, על הכינוי שבו יש להכתיר את ההוצאה ("עונשית" או "תרופתית"), ובעניינו את "הוצאת החילוט". ברי

כי "ה'כינוי' שניתן לסנקציה אינו קובע. אופייה של הסנקציה, מהותה ומטרתה הם בעלי החשיבות המכרעת" (ע"פ 2910/94 יפת נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(2) 221, 375 (1996). ראו גם עניין בוטח, בעמודים 917-920). ההכרעה בסוגיה אחרונה זו היא החשובה בענייננו, שכן יש בה כדי ללמד על מידת החשש שמא יפגע אינטרס הציבור לו יותר להכיר בחילוט, מן הבחינה העקרונית, כהוצאה מותרת בניכוי.

44. כנקודת מוצא אציין, כי איני סבור שיש בלשונו של חוק האיסור כדי להביא למסקנה אליה הגיע בית משפט קמא. ברי כי הדיבור "נוסף על כל עונש", בו בחר המחוקק לעשות שימוש בחוק האיסור ובמספר הסדרי חילוט נוספים, ועליו נסמך, בין היתר, בית המשפט, לא מלמד בהכרח כי החילוט אינו אמצעי ענישתי או אמצעי המצוי במרחב הענישה (ראו גם גרוסמן, בלקין וליכט, בעמודים 3-4 ו-131). כל שניתן ללמוד מהמינוח האמור הוא כי אין לקחת בחשבון, במסגרת גזירת עונשו של עבריין, את משקל החילוט שהוטל עליו. בהתאם לרעיון זה, קבע בית משפט זה, למשל, כי אין לראות בחילוט וקנס בגדר "אמצעים עונשיים חלופיים", המוציאים אחד את אפשרות השימוש באחר (ע"פ 7475/95 מדינת ישראל נ' בן שטרית, פ"ד נב(2) 385, 410 (1998) (להלן: עניין בן שטרית)). "כל אחד מהם בדרכו – נועדו למלחמה בפשע ובעבריינות" (דנ"פ 10906/03 צברי נ' מדינת ישראל, פסקה 18 (21.12.2003). ראו גם ע"פ 5450/00 שושני נ' מדינת ישראל, פ"ד נו(2) 817, 823 (2002)).

45. ומהלשון או המינוח נעבור אל בחינת התכלית. כאן, כאמור, עיקר הדברים במחלוקת שלפנינו, "שהרי לא באה הלשון אלא לתכלית" (ע"א 9796/03 שם טוב נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(5) 397, 412-413 (2005) (להלן: עניין שם טוב)). ברי כי לאמצעי החילוט אין תכלית אחת. כפי שנקבע בעניין 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 עבריניות; וכן תכלית עונשית (שלגביה ישנן גישות שונות בפסיקה)" (שם, בפסקה 47). נראה כי חוסר האחידות המאפיין את הסדרי החילוט מאפיין גם, במידה מסוימת, את פסיקת בית משפט זה ביחס לתכליותיהם (ראו, לשם השוואה, את שנקבע בעניין בן שטרית, בעמודים 410-411, לעומת האמור בע"פ 1982/93 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מח(3) 238, 245 (1994) ובבש"פ 6817/07 מדינת ישראל נ' סיטבון, פסקה 34 (31.10.2007) (להלן: עניין סיטבון)). לשיטתי, חוסר אחידות זה אינו נובע מהיעדר הסכמה מהותית. כפי שציינתי, דומה כי מקורו, בעיקר, בשאלת ההשפעה של מעשה החילוט על מרחבי סנקציות אחרים, ובדבר החקיקה שעמד ברקע ההכרעה

הפרטנית (ראו, למשל, ע"פ 2333/07 תענך נ' מדינת ישראל, פסקה 261 (12.7.2010) (להלן: ע"פ תענך)).

46. כאמור, בשונה מבית משפט קמא, איני סבור כי יש חשיבות של ממש להכרעה בשאלה אם הפסיקה מצאה שתכליתו של החילוט היא גם "עונשית" דווקא, במובנה השגור, אם לאו. המוקד הוא ודאי במהות. די אם אסכם כי החילוט נועד, מן הבחינה העקרונית, לגרום ל"הוצאת בלעו של גזלן מפיו" (עניין בן שטרית, בעמוד 410); לפגוע "בתמריץ העיקרי שיש לעבריין בביצוע עבירת המקור, הוא התמריץ הכלכלי" (ע"פ 6339/18 בלווא נ' מדינת ישראל, פסקה 32 בחלק שעניינו "הערעורים על גזר הדין" (15.1.2020) (להלן: עניין בלווא)); "להכאיב לעובר העבירה ולהרתיע את זולתו" (ע"פ 7646/07 כהן נ' מדינת ישראל, פסקה ח(9) (20.12.2007)); להבהיר לעבריין כי "הסיכון המקסימלי הצפוי לו, אינו רק החלטה שיפוטית המאלצת אותו להיפרד מפירות שהפיק מביצוע העבירה, אלא כי הוא נתון בסיכון של פגיעה כלכלית" (ע"א 6212/14 מדינת ישראל נ' ג'סארי, פסקה 6 (8.1.2016)); לגרום ל"פגיעה במקורות המימון של העבריינים" (עניין סיטבון, בפסקה 33); ו"לצמצם את האפשרות לביצוע עבירות דומות בעתיד באמצעות הציוד או האמצעים ששימשו לביצוע העבירה, ככל שהחילוט הוא של האמצעי עצמו ולא של שוויו" (עניין ברהמי, בפסקה 36). ברי כי לא ניתן לומר שתכליתו הבלעדית, ואף לא העיקרית, של החילוט היא להביא להשבת המצב לקדמותו, משהיה מדובר בתיקונו של נזק מסוים וסופי שגרם מבצע העבירה לציבור.

47. דומה כי הסדר החילוט הקבוע בחוק האיסור בא בהלימה עם תכליות אלו (ראו גם עניין בוטח, בעמודים 923-924). חוק זה נחקק על רקע "המאבק הבין-לאומי בעבריינות, במיוחד בעבריינות בתחום הסמים המסוכנים ובפשעים חמורים אחרים" (דברי ההסבר להצעת חוק איסור הלבנת הון, התשנ"ט-1999, ה"ח 420 (להלן: הצעת חוק האיסור)). בתוך כך, ברי כי "כלי החילוט הוא אמצעי מרכזי במאבק הגלובלי בהלבנת הון" (עניין ברהמי, בפסקה 44). לגישת המחוקק, "השקעת אמצעים לנטרול יסוד הרווח מעסקות עבריניות", ובהם כלי החילוט, "משרתת תוצאה כפולה: האחת – הון המוצא מן המחזור לא ניתן לשימוש חוזר לצורך מימון עסקאות עבריניות נוספות, השניה – מניעת הרווח מן העבריין מבטלת את התמריץ לעבור עבירה" (דברי ההסבר להצעת חוק האיסור, בעמוד 421. ראו גם גרוסמן, בלקין וליכט, בעמוד 16; ועניין שם טוב, בעמוד 413). כן הוסף בפסיקה, כי "חוק איסור הלבנת הון סימן כיעד מרכזי במאבק בתופעת הלבנת ההון את הפגיעה במקורות המימון של העבריינים. אחד העקרונות עליהם מבוסס על כן החוק הוא חילוץ רווחי הפעילות העבריינית מבין ציפורניו של העבריין, וזאת

באמצעות חילוט רכוש הקשור בצורה זו או אחרת לעבירה" (עניין סיטבון, בפסקה 33. ראו גם אבן-חן, בעמוד 238).

48. ומן הכלל אל הפרט. משעמדנו על תכליות החילוט, נשאלת השאלה האם יש בהכרה בתשלום החילוט כהוצאה מותרת בניכוי משום פגיעה בתכליות אלו. כלומר, האם יש בכך כדי להביא לסיכול מדיניותו של המחוקק. אין חולק כי פגיעה שכזו קיימת. עם זאת, אניח, בהינתן שלפנינו איזון בין עקרונות מתחרים, כי מדובר בשאלה של מידה. כדי להצדיק סטייה מעקרון היסוד בדבר "מס אמת", לצורך הגנה על מדיניות ציבורית או על תקנת הציבור, נדרש לזהות פגיעה בעלת משקל מספק (ראו גם אריה, בעמוד 233).

49. בענייננו, עת מדובר בכספי חילוט, שהוצאו מידיו של המשיב עקב "צרה" אליה בחר להיכנס בנפש חפצה, התרת הניכוי תביא לפגיעה של ממש באינטרס הציבור (על הקושי לנכות הוצאה שהולדתה בעבירה בעלת יסוד נפשי העולה על רשלנות ראו, למשל, עמ"ה (מחוזי ת"א) 1143/01 מילר נ' פ"ש ת"א 3 (8.1.2006)); ועמ"ה (מחוזי חי') 40/95 ורד מיחזור ו.מ. בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (7.5.1996). ראו גם עניין הד הקריות, בפסקה 30). ובלשונה של אורצקי (בעמוד 85):

> "התרת ניכויה של הוצאה הנובעת מפעילות מסחרית מתוכננת ומחושבת מראש, ומפירה ביודעין את החוק, תמוטט את אושיות המשפט והמוסר שעליהם מושתתת מערכת המשפט. מימון ביצועה מכספי הציבור משמעו מתן צידוק והכשר לקיומה ולהמשכיותה של הפרת החוק, והכרה בהוצאה כתשלום חוקי וכשר".

50. אל לנו לשכוח כי החילוט הוטל על המשיב במרחב הענישה, כלומר, לאחר מעשה עבירה, ובמסגרת גזירת דינו (ראו ע"א צברי, בפסקה 7. ראו גם אבן-חן, בעמודים 223-224, הסבור כי "חילוט רכושו של העבריין, נוסף לכל עונש אחר המוטל עליו, נתפש כיום כחלק בלתי נפרד מהאכיפה הפלילית... הניסיון המצטבר מוכיח כי חילוט הרכוש מהווה כיום את אחת הסנקציות המאיימות ביותר כלפי עבריינים"). כידוע, המדובר ב"נדבך בהליך הפלילי" (ע"פ 4980/07 כהן נ' מדינת ישראל, פסקה 45 (4.11.2010)). בוודאי שלא מדובר בפעולה שאופיה מסחרי (ראו עניין אליגולשווילי, בעמוד 101). לו ניעתר לעמדתו של המשיב ולעמדתם של דומים לו נעשה את "דבר-החוק פלסתר" (עניין הידרולה, בפסקה יא(1)). יהיה בכך כדי להביא לפגיעה בשלטון החוק ולסטייה מעקרון היסוד לפיו "לא יהא חוטא נשכר" (על עקרון אחרון זה ראו, למשל, את חוות דעתי בע"א

6266/19 מדינת ישראל – המינהל האזרחי באיו"ש נ' אבנון (25.8.2021) (להלן: עניין אבנון). על השימוש בעקרון זה כהצדקה לענישה ראו יצחק קוגלר תאוריה ומעשה בדיני עונשין: מבוא והיסוד העובדתי 45 (2020) (להלן: קוגלר)). כן נמצאנו מסכלים – באופן משמעותי, את מדיניות המחוקק וניסיונו להתמודד עם מקרי עבריינות דומים, לאור הוצאת "עוקצו" של החילוט (ראו בהקשר זה ע"פ תענך, בפסקה 233). זאת, שכן "אין התמודדות עם הלבנת הון בלי חילוט" (פרוטוקול ישיבה 9 של ועדת המשנה לעניין הצעת חוק איסור הלבנת הון, הכנסת ה-15, 49 (9.4.2000)), "חילוט רכושו של עבריין עיקרי, ללא ספק הוא חלק חשוב במאבק בהלבנת הון" (פרוטוקול ישיבה 11 של ועדת המשנה לעניין הצעת חוק איסור הלבנת הון, הכנסת ה-15, 6 (13.6.2000) ו"כל השיטה של המלחמה בהלבנת הון היא אוחזת קשר בל יינתק בנושא החילוט" (שם, בעמוד 8. ראו גם גרוסמן, בלקין וליכט, בעמוד 3; וכן ע"פ 6532/17 מדינת ישראל נ' חסדי דוד לעדת הבוכרים, פסקה 27 (8.4.2018) (להלן: עניין חסדי דוד)). למותר לציין, כי "עבירות הלבנת הון נתפסות כעבירות חמורות במיוחד ובעלות פוטנציאל הרס גדול מבחינה חברתית וכלכלית" (עניין חסדי דוד, בפסקה 26).

51. בהינתן מכלול התכליות שעולה מהפסיקה, איני סבור כי שימת הדגש על ה"תכלית הקניינית", כפי שעשה בית משפט קמא, נכונה היא. תכליותיו של מעשה החילוט שלובות האחת באחרת. הניסיון להפריד ביניהן, בנסיבות המקרה שלפנינו, הוא מלאכותי בלבד. ברי כי "הוצאת גזלו" של המשיב מ"פיו", כרוכה במניעת ביצוען של עבירות נוספות בידיו, בהרתעתו מלעשות כן, בהכבדה עליו ובהרתעת הרבים מפני ביצועם של מעשים דומים (ראו גם ש"ז פלר יסודות בדיני עונשין כרך א 42 (1984). למטרות הענישה, באופן כללי, ראו קוגלר, בשער הראשון). כאמור, כעמדת השופט מ' זילברג בע"א אוצר לאשראי, היסוד המניעתי הוא למעשה אחד ממרכיביו החשובים, ואולי אף החשוב ביותר, בכל עונש פלילי (ראו בהקשר זה גם עניין בוטח, בעמודים 921-922). "מידת פגיעתו [של החילוט – ג'.ק.] בנאשם דומה למידת פגיעתו של כל רכיב עונשי אחר, והוא משרת את שאר תכליות הענישה האופייניות, כגון התרעת הנאשם, הרתעת הרבים וכדומה" (גרוסמן, בלקין וליכט, בעמוד 131).

52. אדגיש, כי מודע אני לעצם הפגיעה בעקרון הנוגד בדבר "שומת אמת". עם זאת, יש לזכור כי:

> "יש נסיבות שבהן ראוי שדיני המס והדין הפלילי יקיימו ביניהם איזון פנימי, במובן זה שפועלם של דיני המס יעלה בקנה אחד עם מגמת הדין הפלילי. החשש הוא מניגוד מגמות בין שתי מערכות הדינים, והעברת מסר

> כפול לציבור הנישומים, שלפיו, מנקודת ראות הדין הפלילי, מעורר מעשה הנישום סלידה הראויה לעונש, ואילו בדיני המס מוכרות 'הוצאות המימון' של העבירה הפלילית" (עניין הד הקריות, בעמוד 715).

מובן כי דברים נכוחים אלה נכונים גם לענייננו. איני רואה כל קושי, משפטי או מוסרי, בכך שהכנסתו הבלתי-חוקית של המשיב תמוסה ואילו הוצאתו בשל החילוט לא תותר בניכוי. זו היא המסקנה המתבקשת מהדין הקיים ומאופיו של החילוט. כאמור, היא נכונה אף למקרים דומים, קרי למצבים בהם מתבקשת הכרה בהוצאה שיש בה כדי להביא לסיכול מדיניות ברורה של המחוקק או לפגוע בתקנת הציבור. לשיטתי, במקרה דנן גוברת "קבוצת השיקולים הבאה לשמור על ערכיות החוק ועל הרשות הממשלתית כנקיה גם ממראית עין של מתן יד או 'הכשר' עקיף לפעולות בלתי חוקיות" (עניין הידרולה, בפסקה יא(5)). ברי כי אף "ה'גנטיקה השיפוטית', אותו דנ"א שבכל רמ"ח ושס"ה של שופט, הצופן, המצפן והמצפון שבקרבו, ביסודם מבקשים להימנע ממתן הכשר, במישרין ואף מכללא, לפעולה בלתי חוקית או להנאה הימנה" (שם, בפסקה יא(1)).

53. בשים לב לתוצאה אליה הגעתי, לא ראיתי צורך להידרש לקביעותיו העקרוניות של בית משפט קמא בדבר עיתוי ההכרה בהוצאה (פרק טו לפסק דינו).

משפט משווה

54. העולה מן המקובץ הוא, כי הגם שסוגיית ההכרה בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי טרם נדונה דיון של ממש בידי בית משפט זה, ההכרעה בה מבוססת על הלכות מושרשות. כלומר, עיקר המחלוקת הוא בדבר אופן יישום הכלל על נסיבות ההוצאה הפרטנית. כאמור, יישום זה הביא אותי לתוצאה לפיה אין להכיר בחילוט, במסגרת הדין הישראלי, כהוצאה מותרת בניכוי. זאת, על פי הדין המצוי, ואף ודאי שעל פי הדין הרצוי.

55. המערער והמשיב ביקשו לייסד את ההכרעה בסוגיה שבמחלוקת גם על פסיקה זרה. בית משפט קמא סבר, כי הגם שמפסיקה זו ניתן ללמוד על אי הכרה בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי, הרי שנקודות המוצא שבבסיס הכרעה עקרונית זו שונות מאלו שבדין הישראלי. כך קבע בית המשפט, בתמצית, כי במשפט הישראלי, בשונה מבמשפטן של המדינות שעליהן ביקש המערער להסתמך, לא נאסר במפורש על ניכוים של קנסות ועונשים אחרים, וכן לא מקובל לראות "בחילוט כעונש או כסנקציה השייכת למשפחת הקנסות" (בפסקה 77 לפסק דינו).

56. נוכח המסקנה אליה הגעתי, המבוססת על הלכותיו של בית משפט זה, נראה כי אין זה מן ההכרח שאדרש למשפטן של מדינות אחרות. כידוע, ממילא "מעמדו של המשפט המשווה אינו שונה מספר טוב או מאמר טוב" (אהרן ברק מידתיות במשפט: הפגיעה בזכות החוקתית והגבלותיה 93 (2010) (להלן: מידתיות במשפט)). יתר על כן, ברי כי "השראה פרשנית אסור לה שתיהפך מקור לחיקוי ולהתבטלות. ההכרעה הסופית היא לעולם 'מקומית'" (בג"ץ 1715/97 לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר, פ"ד נא(4) 367, 403 (1997)). ובהקשר לענייננו נקבע, כי "מטבע הדברים, כל מדינה נוהגת לאמץ הסדרי מס לפי ראות עיניה ולכן יש לנקוט זהירות רבה בביצוע ההשוואה" (דנ"א דמארי, בפסקה 34 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור. ראו גם Beverly I. Moran, *Taxation, in* THE OXFORD HANDBOOK OF LEGAL STUDIES 377, 379-382 (Mark Tushnet & Peter Cane eds., 2005).

57. עם זאת אציין, בגדר למעלה מן הנדרש, כי אין בנקודות המוצא האחרות, כנטען, כדי ללמד על שוני מהותי בין הדין הישראלי לבין הדין הזר. זאת, ראשית, שכן אף בדין הישראלי הוכרו היבטים לחילוט שמהותם עונשית, או למצער מעין-עונשית. כך, בוודאי שאין לראות בחילוט משום השבה או פעולה תרופתית, כטענת המשיב. ושנית, וכאן העיקר, הרי שלא מדובר בשוני מהותי, בהינתן שבבסיס איסור הניכוי המפורש נטועים, בדומה לשנקבע בדין הישראלי, שיקולים של סיכול מדיניות ציבורית.

להלן אעמוד, בתמצית, על שנקבע בפסיקה הזרה בנושא שבמחלוקת.

58. כאמור, בארצות-הברית נאסר במפורש, בין היתר, על ניכוים של קנסות, עונשים וסכומים אחרים ("Fines, penalties, and other amounts"). כך, בהוראת החוק הרלוונטית (26 U.S. Code § 162(f)), שחוקקה בשנת 1969, נקבע, ככלל, כי לא ניתן יהיה לנכות:

> "any amount paid or incurred (whether by suit, agreement, or otherwise) to, or at the direction of, a government or governmental entity in relation to the violation of any law or the investigation or inquiry by such government or entity into the potential violation of any law".

עיגונה של הוראה זו בידי הקונגרס בא בעקבות מספר הכרעות של בית המשפט העליון בעניין, בהן אומץ העקרון לפיו אין להתיר את ניכויה של הוצאה אם יהיה בכך

כדי לסכל מדיניות ציבורית ברורה (ראו, בין היתר, Textile Mills Sec. Corp. v. Commissioner, 314 U.S. 326 (1941); Commissioner v. Heininger, 320 U.S. 467 (1943); Lilly v. Commissioner, 343 U.S. 90 (1952); Comm'r v. Tellier, 383 U.S. 687 (1966). ראו גם ע"א דמארי, בפסקה צא; Kitty Richards, *An Expressive Theory of Tax*, 27(2) CORNELL J.L. & PUB. POL'Y 301, 337 (2017); וכן Abraham N.M. Shashy Jr., Sara A. Silverstein & Ariana F. Wallizada, *Beyond Frustration: Section 162(f) and the Deductibility of Fines, Penalties, and Settlement Payments*, 17(4) FLA. TAX REV. 349, 363-366 (2015). כך, באחד מפסקי הדין המנחים בנושא (פרשת Tank Truck Rentals v. Comm'r, 356 U.S. 30, 33-34 (1958)) נקבע, כי אין להתיר את ניכויה של הוצאה פלונית אם:

> "the deduction would frustrate sharply defined national or state policies proscribing particular types of conduct, evidenced by some governmental declaration".

נראה כי עקרון זה, על הכללים שנקבעו לאורו, עודו מיושם בפסיקת בתי המשפט בארצות-הברית. כך, למשל, בפרשת Hackworth v. Comm'r, 155 Fed. Appx. 627, 632 (4th Cir. 2005) נקבע, כי אין להתיר את קיזוזם של כספים שחולטו אגב ניהול פעילות הימורים בלתי-חוקית, שכן:

> "Such a deduction would run contrary to the public policy and laws of the State of South Carolina".

על עקרון זה חזר גם, למשל, בית המשפט הפדרלי לערעורים בפרשת Nacchio v. United States, 824 F.3d 1370 (Fed. Cir. 2016). בית משפט קמא סבר כי אין ללמוד מההכרעה בפרשה זו, או בפרשות אחרות אליהן הפנה המערער, לענייננו, נוכח השוני הנטען בדינים. כאמור, כשלעצמי איני רואה בכך שוני של ממש, אלא דווקא דמיון בדינים, שיש בו כדי לתמוך במסקנה אותה מכתיב הדין הישראלי.

59. כאמור, העקרון בדבר סיכול מדיניות המחוקק מיושם אף במשפטן של מדינות נוספות. כך, ככלל, נהגו בתי המשפט בקנדה להגביל את ניכוים של קנסות ועונשים מטעמים של סיכול מדיניות ציבורית (Jacob Nussim & Avraham D. Tabbach, *Deterrence and Tax Treatment of Monetary Sanctions and Litigation Costs*, 29 INT. REV. LAW ECON. 1, 2-3 (2009)). זאת, למעט מקרים בהם הדבר לווה בהפרת חוק מינורית יחסית, הקנס היווה סיכון נורמלי של העסק, לא היה בהפרה כדי לסכן את ביטחון הציבור

והיא לא הייתה מכוונת או כתוצאה מרשלנות (HUGH J. AULT & BRIAN J. ARNOLD, COMPARATIVE INCOME TAXATION: A STRUCTURAL ANALYSIS 289 (3d ed. 2010) (להלן: Ault & Arnold)). בפרשת Timothy P. Neeb v. Her Majesty the Queen, [1997] 97 D.T.C. 895 (להלן: פרשת Neeb), הלך בית המשפט למסים של קנדה צעד נוסף, וקבע, מטעמים של מדיניות ציבורית, בין היתר, כי אין להתיר את ניכוי שווים של מלאי סמים ורווחי סחר בסמים שחולטו. ובלשונו של בית המשפט:

> "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, even if that cost had been established. If public policy has any role in fiscal matters it must deny such a claim… The seizure of cash. Apart from considerations of public policy there is, however a further reason for denying the deduction. This is simply a disposition of income, albeit involuntary, after it had been earned".

בשנת 1999 מצא בית המשפט העליון הקנדי לשנות ממגמה זו. בפרשת 65302 British Columbia Ltd. v. Canada, [1999] 3 S.C.R. 804, דן בית המשפט בשאלת ניכויו של היטל (Levy) אותו חויב יצרן ביצים לשלם בגין חריגה ממכסת הייצור שהוקצתה לו. בחוות דעתו של השופט Iacobucci, אליה הצטרפו השופטים Gonthier, McLachlin, Major, ו-Binnie, נקבע (בפסקה 39), כי:

> "in my view, the income tax system does not distinguish among levies, fines and penalties. If the expense is incurred for the purpose of earning business income, it is deductible".

כן נקבע, בהינתן שניכוים של קנסות ועונשים, ככלל, לא נאסר מפורשות בידי הפרלמנט (בפסקה 66), כי:

> "I therefore cannot agree with the argument that the deduction of fines and penalties should be disallowed as being contrary to public policy".

השופט Bastarache, שאל חוות דעתו הצטרפה השופטת L'Heureux-Dubé, הגיע לתוצאה דומה (בפסקאות 15-17), אך סבר כי:

> "The distinction between deductible and non-deductible payment must therefore be determined on a case-by-case basis. The main factor in such a determination is whether the primary purpose of the statutory provision under which the payment is demanded would be frustrated or undermined…
> I agree with my colleague, Iacobucci J., that public policy determinations are best left to Parliament. However, I am not suggesting that the deduction of penal fines be disallowed for public policy reasons, but instead because their deduction, not specifically authorized by the Act, would frustrate the expressed intentions of Parliament in other statutes if they were held to come under s. 18(1)(a) of the Act. In my view, penal fines are not expenditures incurred for the purpose of gaining or producing income in the legal sense. This concern is not so much one of public policy, morality or legitimacy, but one consistent with a realistic understanding of the accretion of wealth concept and the court's duty to uphold the integrity of the legal system in interpreting the Income Tax Act".

בנסיבות אותו עניין קבע השופט Bastarache (בפסקה 20) כי אין בהתרת הניכוי משום סיכול דבר החקיקה שלפיו הושת ההיטל, שכן:

> "such levies are not primarily geared towards punishment or deterrence, but instead to the efficient operation of the regulatory scheme".

נראה כי המחוקק הקנדי לא השלים עם ההכרעה בפרשה זו (Ault & Arnold, בעמוד 289). לפיכך, בשנת 2004 הוחלט להבהיר, כעניין של מדיניות ציבורית, כי אין להתיר את ניכוים של קנסות ועונשים. כך, בסעיף 67.6 לחוק מס ההכנסה הקנדי (Income Tax Act) נקבע, כי:

> "In computing income, no deduction shall be made in respect of any amount that is a fine or penalty (other than a prescribed fine or penalty) imposed under a law of a country or of a political subdivision of a country (including a state, province or territory) by any person or public body that has authority to impose the fine or penalty".

בית משפט קמא סבר כי אף בפסיקה הקנדית שאליה הפנה המערער אין כדי לסייע לו, נוכח הנחות המוצא השונות. זאת, לדידו, שכן בדין דשם נקבע כי החילוט כלל

לא מהווה הוצאה בייצור הכנסה (ראו, למשל, פרשת Brizzi v. The Queen, [2007] D.T.C. 896) וכי הוא דומה במהותו לקנסות ועונשים אחרים (בהקשר אחרון זה הפנה בית המשפט לפרשת Neeb, הגם שנקבע שם במפורש כי "Here we are dealing not with a penalty but with the forfeiture of a portion of the appellant's inventory"). כאמור, גם כאן איני מוצא שוני של ממש. כפי שציינתי לעיל, גם הדין הישראלי משמיע כי חילוט אינו עולה כדי הוצאה בייצור הכנסה, וכי מדובר בהוצאה שהתרת ניכויה, לאור תכליתה, תביא לסיכול מדיניות ברורה של המחוקק.

60. נוכח הסקירה האמורה, נראה כי יש בפסיקה הזרה כדי ללמד שמקובל להכיר בטעמים של מדיניות ציבורית ככאלה המאפשרים למנוע הכרה בהוצאה פלונית כמותרת בניכוי (להרחבה נוספת בעניין, ובחינת המצב המשפטי במדינות נוספות, דוגמת אוסטרליה, אנגליה וגרמניה, ראו Ault & Arnold, בעמודים 290-291). למותר לציין כי מוטב היה לו המחוקק הישראלי היה בוחר אף הוא, כפי שנעשה במספר מדינות, ומבהיר ביתר פירוט באילו מקרים אין להתיר את ניכויה של הוצאה שמקורה בעבירה ובאילו מקרים אין מניעה לעשות כן (ראו בהקשר זה בעניין חורש, בפסקה 6 לפסק דינו של השופט א' לוי). ברי כי יהיה בכך כדי לקדם ודאות משפטית בדיני המס, הן לציבור הנישומים והן לרשויות המס. עם זאת, ועד שייעשה הדבר, ברי כי יש בהכרעותיו הפרשניות של בית משפט זה כדי ללמד על דרך ההכרעה הנדרשת במקרים כגון דא.

מידתיות הפגיעה בנישום וחובת ההגינות

61. בשולי הדברים, ומעבר לצורך, ראיתי לנכון להתייחס גם לשאלת מידתיות הפגיעה במשיב וחובת ההגינות המוטלת על המערער. כאמור, בית משפט קמא סבר כי אי התרת ניכוי החילוט תביא לפגיעה בלתי-מידתית במשיב (בפסקה 93 לפסק דינו). גם המשיב סבור כך. בתור קושי נוסף, מפנה המשיב לעמדתו של השופט נ' סולברג בדנ"א דמארי, בדבר חובת ההגינות שבה חב המערער (פסקאות 50-52 לסיכומי המשיב). אפנה תחילה לבחון את שאלת המידתיות, הגם שזו קשורה, בקשר מובנה, לטענת ההגינות.

62. ובכן, אין חולק בדבר מעמדה של זכות הקניין. כידוע, זכות זו הוכרה כזכות יסוד במשפטנו עוד בטרם העידן החוקתי (ראו, למשל, ע"א 377/79 פייצר נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת-גן, פ"ד לה(3) 645, 656 (1981)). עם חקיקתו של חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו זכתה זכות הקניין למעמד חוקתי על-חוקי. כך, בסעיף 3 לחוק-היסוד נקבע כי: "אין פוגעים בקנינו של אדם". למותר לציין כי זכות הקניין, בדומה ליתר זכויות האדם, אינה זכות מוחלטת. המדובר בזכות "יחסית וניתנת לאיזון

עם זכויות ואינטרסים מתחרים, ובלבד שמתקיימות דרישותיה של פיסקת ההגבלה" (בג"ץ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 235, 277 (2003) (להלן: עניין מנחם)).

63. שאלה מורכבת היא מה נכלל בגדר הדיבור "קניין", קרי מה הוא היקפה של זכות חוקתית זו. כפי שנקבע בפסיקת בית משפט זה, "חוק היסוד נמנע מלהגדיר את מאפייניה של זכות הקניין החוקתית ואת טיב הנכסים הנכללים בזכות המוגנת, לפיכך היקפה הפנימי של הזכות החוקתית האמורה נתונה לפרשנות על-פי העניין הנדון והקשרו" (עניין מנחם, בעמוד 275). וכפי שצוין במקרה אחר, במסגרת פרשנות זו "הדגש הוא כאמור על התכלית, והיא בעיקרה מניעת שלילתו של מה שיש לאדם; זאת הפגיעה שחוק היסוד מבקש למנוע. על-כן, המונח 'קנין' חורג, לצורך ההגנה החוקתית, מן ההגדרה הנוהגת במישורים אחרים של דיני הקניין" (ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221, 328 (1995). ראו גם יהושע ויסמן "הגנה חוקתית לקניין" הפרקליט מב(ב) 258, 267 (התשנ"ו)). ברי כי "המושג החוקתי של קניין נגזר מהתכלית המונחת ביסודו. תכלית זו הינה להבטיח לפרט חירות כלכלית. על רקע זה קניין הוא כל זכות רכושית, בין זכות חפצא ובין זכות גברה" (אהרן ברק "הזכות החוקתית לקניין: החירות הכלכלית והאחריות החברתית" מבחר כתבים ג – עיונים חוקתיים 479, 489 (2017)).

64. משאמרנו את שאמרנו, נשאלת השאלה האם פירות העבירה בכלל באים בגדר זכותו החוקתית של המשיב לקניין. לו תינתן תשובה שלילית לשאלה זו, נדמה כי חילוטם של פירות העבירה כלל אינו עולה כדי פגיעה. כל שנותר בפיו היא פגיעה, מידתית, בגין חיובו במס בקשר עם הכנסה בלתי-חוקית בה נהג מנהג בעלים (נראה כי שאלת הפגיעה בגין חיוב במס נמצאת אף היא במחלוקת מסוימת. ראו, למשל, בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277, 287 (2006); בג"ץ 6972/07 לקסר נ' שר האוצר, פסקה 28 (22.3.2009); ובג"ץ 6061/08 ישראלי נ' משרד החקלאות, פסקה 20 (19.8.2009)). תימוכין מסוימים לגישה לפיה החילוט אינו עולה כדי פגיעה ניתן למצוא בפסיקת בית משפט זה. כך, בעניין בן שטרית נקבע כי "חילוט – נוטל מן הנידון רכוש... שאינו שייך לו אלא מוחזק על-ידיו שלא כדין" (שם, בעמוד 410. ראו גם ע"פ 8591/14 פלוני נ' מדינת ישראל, פסקה 10 (24.12.2014); עניין בלווא, פסקאות 32 ו-34 בחלק שעניינו "הערעורים על גזר הדין"; ע"א 8487/09 ניצני נ' מדינת ישראל, פסקה 28 (27.10.2013); ע"א 8679/06 חביץ' נ' מדינת ישראל, פסקה 7 (30.12.2008)); ועניין סיטבון, בפסקה

47). רעיון זה בא אף לידי ביטוי בהצעת חוק חילוט תקבולי עבירה (שם, דברי ההסבר, בעמוד 1126).

מנגד, הובעה העמדה לפיה "חילוט רכושו של אדם טומן בחובו פגיעה קשה בזכות הקניין הנתונה לו" (ע"פ 80/19 אהוד מאיר שאיבות בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 22 (11.8.2019). ראו גם, למשל, עניין שם טוב, בפסקה 43; בג"ץ 8630/04 ואנונו נ' מנהל בית הסוהר "שקמה", פסקה 27 (25.7.2005); ועע"מ 8810/10 חברת פרטנר תקשורת בע"מ נ' המועצה האזורית תמר, פסקה כא (5.3.2013)). ובמקום אחר צוין כי "מעצם טיבו פוגע הליך החילוט הפלילי בזכות הקניין, שזכתה להגנה חוקתית בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו" (ע"א 7025/12 קמור רכב (1990) בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 11 (25.5.2014)).

65. ההכרעה בשאלה האמורה אינה פשוטה (ראו בהקשר זה בג"ץ 4197/00 התאחדות הקבלנים והבונים בישראל נ' שר האוצר (17.1.2001). לדיון בדבר עצם הזכות החוקתית לבצע עבירה, ולגישות השונות בעניין, ראו, למשל, ברק מדינה דיני זכויות האדם בישראל 61-63 (2016), לעומת מידתיות במשפט, בעמוד 66). עם זאת, איני רואה צורך להכריע בה במקרה דנן. אף אם תאמר שיש לראות בחילוט, בנסיבות העניין, משום פגיעה בזכותו החוקתית של המשיב לקניין, הרי שממילא מדובר בפגיעה מידתית. כאמור, גם הזכות החוקתית לקניין היא זכות יחסית. יש לאזנה למול זכויות ואינטרסים נוגדים. בענייננו, הן החילוט והן הטלת המס משרתים תכליות ציבוריות חשובות. השימוש באמצעי אחד אינו מוציא את אפשרות השימוש באמצעי אחר. יש בהפעלתם המקבילה כדי להביא ל"אכיפה משולבת" (ראו, למשל, ע"א צברי, בפסקה 7; ת"א (מחוזי מר') 46448-03-13 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' כהן (25.3.2019); ועניין אבנון, בפסקה 11 לפסק דינה של השופטת ע' ברון). לדידי, לפגיעה הנוצרת קיים צידוק משמעותי, בוודאי לאחר הרשעת המשיב בפלילים, באופן שאינו מאפשר להגדירה כבלתי-מידתית (יש להזכיר כי סעיף 21(א) לחוק האיסור מאפשר אף לחלט "רכוש כשר וחוקי לחלוטין, ובלבד שהוא שווה ערך לרכוש הקשור בעבירה". ע"פ 6889/11 מדינת ישראל נ' עובד, פסקה 22 (14.5.2012)).

66. אשר לטענת המשיב בדבר חובת ההגינות המוטלת על המערער, עמדתי היא כי גם טענה זו דינה להידחות. טענה זו נסמכת על אמרת אגב בדנ"א דמארי, מפי השופט נ' סולברג, לפיה "כאשר לפקיד השומה נודע על אירוע של גניבה – ובד בבד נודע לו שהגניבה הושבה, הרי שהטלת מס על אותה גניבה עשויה להיות בלתי ראויה, וכמוה,

אולי, כשימוש בסמכות מינהלית בחוסר תום לב" (שם, פסקאות 6-7 לחוות דעתו. ראו גם בפסקה ב לחוות דעתו של המשנה לנשיאה (בדימוס) א' רובינשטיין)). ובהשאלה לענייננו, על פי הלך מחשבה זה ניתן לטעון, כי עוד במסגרת הסדר הטיעון מנוע היה המערער מלדרוש כי המשיב יחויב בתשלום מס הכנסה וכי יחולטו ממנו, במקביל, גם פירות העבירה.

נוכח מסקנות חוות דעתי, נראה כי טענה זו אינה יכולה לעמוד. כאמור, וכאן עיקר הדברים, החיוב במס וביצוע החילוט משרתים תכליות שונות, ואין במעשה השלטוני האחד כדי לגרוע מתוקפו החוקי והמוסרי של האמצעי האחר. יתר על כן, מה לו למשיב להלין כעת, משקיבל על עצמו, במסגרת הסדר הטיעון והסכם השומה, את הסיכון כי החילוט לא יותר בניכוי.

סוף דבר

67. לסיכום הדברים, "מקרים קשים", כבענייננו, "יש לפתור בגדרו של הדין ולא תוך סטייה ממנו" (דנ"א דמארי, בפסקה 48 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור). נוכח כל האמור, אציע לחבריי לקבל את הערעור, כך שייקבע כי צדק המערער עת החליט שלא להתיר את ניכוי החילוט כהוצאה. בהינתן השאלות שהתעוררו במסגרת הערעור, כל צד יישא בהוצאותיו.

ש ו פ ט

<u>השופט ש' שוחט</u>:

רקע עובדתי בתמצית

1. בגדרו של הסדר טיעון שנחתם בעניינו, הודה המשיב בביצוע עבירות של ארגון ועריכת הימורים ומשחקים אסורים, הלבנת הון והעלמת הכנסות. המשיב הורשע בעבירות אלה ונגזרו עליו עונשי מאסר וקנס. בגדר ההליך הפלילי שננקט נגד המשיב, חולטו כספים ששייכים לו בסכום של 5 מיליון ש"ח. בהמשך, הוצאה למשיב שומת מס הכנסה על בסיס של הפרשי הון. המשיב, מצדו, ביקש להפחית את סכום החילוט מהכנסתו החייבת – בין אם על דרך של הפחתת סכום החילוט מההכנסה שבידו ובין אם באמצעות התרת הניכוי של סכום החילוט כהוצאה מההכנסה החייבת. המערער דחה את

בקשת המשיב להפחתת סכום החילוט מההכנסה החייבת משהמשיב נהג "מנהג בעלים" בכספי החילוט. בהינתן שתכלית החילוט היא הרתעתית ומעין עונשית, דחה המערער גם את הבקשה להתיר את ניכוי סכום החילוט כהוצאה. על החלטה זו הגיש המשיב ערעור לבית המשפט המחוזי.

2. בפסק דינו מיום 31.5.2020 – שכלפיו מופנה הערעור דנן – קיבל בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש) את ערעור המשיב. בפסק הדין נקבע, בתמצית שבתמצית, כי החילוט נעשה מתוך "רכוש שהושג מביצוע עבירה" לפי סעיף 21(א)(2) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן: חוק איסור הלבנת הון); כי בהינתן "מנהג הבעלים" שנהג המשיב בכספים שחולטו, יש לראות בהם משום הכנסה ממומשת כך שחילוטם אינו מאיין מלכתחילה את ההתעשרות; וכי אין מניעה לראות בכספי החילוט כהוצאה לפי סעיפים 17 ו-32(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), משניתן להכיר בחילוט משום התממשות סיכון מסיכוני העסק שנלווים לפעילות יוצרת הכנסה, בשים לב לפסק הדין שניתן בעניין דמארי (ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015)). בית המשפט המחוזי סקר את שיקולי המדיניות הרלוונטיים ובתוך כך גם את תכליותיו של מנגנון החילוט, וקבע כי מנגנון החילוט אינו מהווה עונש או קנס וכי תכליתו העיקרית היא התכלית הקניינית. לפיכך, ובהינתן מטרתו האזרחית-תרופתית של החילוט, נקבע כי בדומה לעניין דמארי, אין בשיקולי מדיניות כדי למנוע הכרה בסכום החילוט כהוצאה. תוצאה אחרת, כך קבע בית המשפט המחוזי, תביא לגביית מס ביתר, לעיוות כלכלי ולפגיעה בלתי-מידתית בקניינו של האזרח.

3. בערעור שלפנינו, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, הועמדה להכרעה השאלה האם יש להתיר את ניכוי הסכומים שחולטו במסגרת פסק הדין שניתן בהליך הפלילי שנוהל נגד המשיב כהוצאה לצורך חישוב הכנסתו החייבת?

4. לשיטת חברי, השופט ג' קרא, חילוט אינו מהווה הוצאה "שיצאה כולה בייצור ההכנסה או בהוצאה המשתלבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה". וזאת, אף אם היה מקום ליישם את מבחן הסיכון שנקבע בעניין דמארי. חברי מבקש לקבוע, כי גם אם נניח שמדובר בהוצאה שהוצאה עקב פעילות שנושאת אופי פירותי, במהלך הרגיל של עסקי הנישום, הרי שמדובר בפעילות אקטיבית של הנישום עצמו, בבחינת "צרה שהביא על עצמו במו ידיו", לנוכח בחירתו לפעול באופן בלתי חוקי. לגישתו, כעניין שבמדיניות לא ניתן לראות בחילוט משום הוצאה שמותרת בניכוי, בהתחשב בכך שתכליתו העיקרית אינה השבת המצב לקדמותו ומשתכליותיו של מעשה החילוט שלובות זו בזו כך

שהניסיון להפריד ביניהן הוא מלאכותי. חברי עמד על מידתיות הפגיעה בנישום וכן על חובת ההגינות המוטלת על המערער, ודחה את טענות המשיב בסוגיות אלה.

דעתי שונה.

האם ניתן לראות בחילוט הוצאה שכרוכה בתהליך הפקת ההכנסה?

5. **סעיף 17 לפקודה, אשר מאפשר לנישום לנכות הוצאות שהוציא בייצור הכנסתו בשנת המס הרלוונטית, קובע כהאי לישנא:**

> **"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 [...]".**

סעיף זה משקף את "עיקרון ההקבלה", שלפיו יש להקביל בין הכנסות הנישום לבין ההוצאות שהוצאו לצורך ייצורן (ראו: ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313, 320 (2005) (להלן: עניין גני עופר)). את סעיף 17 לפקודה יש לקרוא לצד סעיפים 18 ו-30-33 לפקודה, אשר מונים שורה של סייגים והגבלות ביחס לניכוי הוצאות מסוימות. משמעות הדבר היא, אפוא, כי הוצאה שאינה מנויה בסעיפים אלה מותרת בניכוי ובלבד שהיא עומדת בתנאי סעיף 17 לפקודה.

6. **בהתאם לסעיף 17 לפקודה, הוצאה תוכר כבת ניכוי בהתקיים שני תנאים מצטברים:** האחד, **כי מדובר** "בייצור הכנסתו" **ו-**"לשם כך בלבד", **במובן זה שעסקינן בהוצאה עסקית אשר שלובה בייצור הכנסתו של הנישום, להבדיל מהוצאה פרטית;** והאחֵר, "בשנת המס", **במובן זה שההוצאה היא פירותית, להבדיל מהוצאה הונית אשר נותנת יתרון עסקי מתמשך מעבר לשנת המס (ראו: ע"א 3515/97 פקיד שומה ב"ש נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002); עניין גני עופר, עמוד 320; ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413 (2006)). המבחן לשם הכרעה בשאלה האם מדובר בהוצאה עסקית שמותרת בניכוי הוגדר בפסיקה כ"מבחן האינצידנטליות", שלפיו יש לבחון** "את מקור הפרנסה [...] כדבר אורגני, ולשאול, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה" (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966)). **על פי מבחן זה, תשלומים שהוצאו על ידי בעל העסק שלא לשם עשיית רווחים או בכוונה ליצור הכנסה לא יוכרו בניכוי אפילו אם היה להם קשר למהלך העסקי של הנישום. לצד זאת, כפי שציין חברי השופט** קרא, **בעניין** דמארי **נקבע בהקשר זה מבחן נוסף** – "מבחן הסיכון". **על פי מבחן הסיכון, תשלומים שהוציא בעל עסק ושמהווים חלק מהסיכונים השוטפים שקשורים לייצור ההכנסה, יוכרו בניכוי, גם אם אינם כרוכים בייצור הכנסה באופן אקטיבי.**

כיצד יושם "מבחן הסיכון" בעניין דמארי?

7. בעניין דמארי נדונו יחדיו שני מקרים שבהם סכומי כסף משמעותיים שגנבו המערערים דשם הושבו בסופו של דבר על ידם, מספר שנים מאוחר יותר, לידי קרבנות העבירות. בערעורים אלה התעוררה שאלת מיסויים של המערערים בגין הסכומים שנגנבו ושבהמשך הוחזרו כאמור. על פי "מבחן הסיכון" שנזכר לעיל, כך נקבע בעניין דמארי, ניתן לאפשר ניכוי הוצאה אם היא הוּצאה כחלק מן הסיכונים השוטפים שקשורים לייצור ההכנסה. זאת, אף אם אין לראות בה כהוצאה שכרוכה בייצור הכנסה במובן האקטיבי (שם, פסקה ק"ג לחוות דעתו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין).

8. בעניין דמארי הוטעם עוד, על ידי המשנה לנשיאה רובינשטיין, 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 מהווים 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, ולהלן אדרש לשיעור הניכוי" (שם, פסקה ק"ג לחוות דעתו).

השופט (כתוארו אז) נ' הנדל, הצטרף בעניין זה לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין, בקבעו כך:

> "לדעתי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כהתממשות 'סיכון מסיכוני 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 גם אלה מהווים במהותם הוצאה פירותית הכרוכה בייצור הכנסה" (שם, פסקה 15 לחוות דעתו).

9. בשונה מחברי השופט קרא, איני מוצא טעם טוב לאבחן את עניינו מעניין דמארי בכל הנוגע ליישומו של "מבחן הסיכון". דעתי היא, כי ניתן לראות בפעולת החילוט משום התממשות של "סיכון מסיכוני העסק" – שעניינו בארגון הימורים אסורים (ראו: ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פ"ד מג(4) 45 (1989); אהרון נמדר מס הכנסה 292 (התש"ע-2010)). ודוקו: עסקי ההימורים שאותם ניהל המשיב בענייננו מהווים, מטבע הדברים, "עסק או משלח יד" באופן מובהק וקלאסי הרבה יותר מאשר גניבה או מעילה. ואכן, בכתב האישום שהגיש המערער נגד המשיב תיאר הוא, המערער, את עסקיו של המשיב "כעסקי הימורים ומשחקי מזל [...] מתן הלוואות בריבית וניכיון שיקים [...] [ש]היוו את המסד שעליו התפתחו יתר עסקיו של המשיב". הנה כי כן, בעוד שמעילה שיטתית מן הסוג שביצעו המערערים בעניין דמארי נדחסת באילוץ מסוים לקטגוריה של "עסק או משלח יד" (ראו: עניין דמארי, פסקה ע"ז לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין), הרי שעסקי ההימורים שבהם שלח המשיב את ידו "מחליקים" ביתר קלות לתחולתה של קטגוריה זו.

זאת ועוד, סבורני כי "מבחן הסיכון" טבוע באופן מובנה במנגנון החילוט. סעיף 21(א) לחוק איסור הלבנת הון קובע מפורשות, כי משהורשע אדם בעבירות הלבנת הון "יצווה בית המשפט" כי יחולט רכוש מרכושו. במילים אחרות: ביצוע עבירות של הלבנת הון, ובכלל זה עבירות של הימורים, כרוך מעצם טיבו וטבעו בנטילת סיכון לחילוט כספים, וזאת לנוכח לשונו של סעיף 21(א) לחוק איסור הלבנת הון אשר כוללת מעין התראה שמופנית כלפי העבריין, שלפיה בלעו עתיד להיות מוצא מפיו ככל שיורשע בעבירות אלה.

10. ער אני לכך שבעניין דמארי דובר בהשבת כספי גניבה בעוד שבענייננו עסקינן בכספי חילוט, כמו גם להבדל המעשי-מהותי שבין שני המנגנונים האמורים. ברם, מנקודת מבטם של דיני המס, נראה כי מדובר בשני מנגנונים שמובילים לתוצאה דומה. ואכן, "כאשר יידרש העבריין-הנישום, אם בכלל, להשיבם <u>לבעליו החוקיים או למדינה</u> [ההדגשה שלי – ש'ש'], ישנה האירוע את חבותו במס במובן זה שתיעשה התאמה בספריו, והסכום שיושב יותר לו בניכוי בשנת המס בה בוצעה ההשבה בפועל" (ניצה אורצקי "מיסוי הכנסות בלתי-חוקיות" עיוני משפט י"ד 503, 517 (1989)). הדברים אף עולים מדבריו של המלומד י' אדרעי, אשר ציין כי הכנסה היא התעשרות ממומשת ממקור, ולא יתכן לומר שאירעה התעשרות כזו אם קיימת חובת השבה ביחס לכספים, ועל אחת כמה וכמה אם הושבו בפועל (יוסף מ' אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" ספר אריה לפידות 19 (2015); ראו גם: יוסף מ' אדרעי "פרשנות חוקתית וביקורת שיפוטית על חקיקה פיסקלית" דין ודברים יג, 31, 71-

70 (התשע"ט-2019) (להלן: אדרעי); עניין דמארי, פסקה ע"א לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין).

11. אציין עוד, על קצה המזלג, כי אדרעי במאמרו עומד על הגדרתה של "הכנסה" – כהתעשרות ממומשת ממקור – בציינו כי הגישה המקובלת היא שהתעשרות ממומשת מתרחשת בעת שהנישום יכול להשתמש בהכנסה לפי שיקול דעתו וללא מגבלות, היינו כאשר ההכנסה תועבר לנישום נקייה מהתחייבויות ועומדת לשימושו הבלעדי (שם, 71 ו-75). ספק רב בעיניי אם הגישה האמורה חלה בכל הנוגע לכספים שנובעים מעסקי הימורים וזאת, בין היתר, לנוכח הסיכון האינהרנטי שטמון בכך, כאמור לעיל, שלפיו בשלב כלשהו יחולטו הכספים מידיו של העבריין.

12. משאלה הם פני הדברים ובהינתן קווי הדמיון-המהותי בין השבת כספי גניבה ובין מנגנון החילוט, הרי שאין בנמצא טעם כבד משקל דיו שמצדיק סטייה, בענייננו, מן ההלכה שנקבעה בעניין דמארי.

13. חברי השופט קרא מבקש לקבוע, כאמור, כי גם אם נניח לטובת המשיב שמדובר בהוצאה שיצאה עקב פעילות שנושאת אופי פירותי, הרי שעסקינן בהוצאה שהוצאה עקב פעילות אקטיבית בלתי חוקית של המשיב וב"צרה שהביא על עצמו במו ידיו", כך שאין מקום להתיר את ניכויה (פסקאות 32-34 לחוות דעתו). לגישתו, "עקרון זה היה צריך להוביל למסקנה דומה גם ביחס לתשלומי ההשבה בהם דובר בע"א דמארי" (פסקה 33 לחוות דעתו).

14. ואולם, "מבחן אקטיביות הפעולה", שמוצע על ידי חברי השופט קרא, לא בא זכרו בעניין דמארי, הגם שלא ניתן לחלוק על ה"אקטיביות" שבפעולת המעילה. גם בעניין דמארי הביאו הנישומים שם את "הצרה על עצמם" במובן זה שמעלו באופן שיטתי בכספי אחרים, אך בית משפט זה לא ראה בכך חסם בפני הניכוי. לא למותר להזכיר, כי פסק הדין בעניין דמארי ניתן במותב תלתא ובהמשך אושרר (בנקודה זו) בהרכב מורחב בגדר דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017) (להלן: הדיון הנוסף בעניין דמארי), כך שלטעמי אין מקום להעלות במסגרת הנוכחית הרהורים ותהיות ביחס לנכונות תוצאתו של פסק הדין האמור. זאת ועוד, דברי הנשיאה מ' נאור במסגרת הדיון הנוסף בעניין דמארי (אליהם מפנה חברי השופט קרא), שלפיהם אין זה מובן מאליו להתייחס אל סכומי ההשבה כאל הוצאה בייצור הכנסה, לא נאמרו בנימה ביקורתית ביחס לתוצאה, כי אם להפך. הנשיאה נאור ציינה כי חרף הקשיים העיוניים, הוכרה האפשרות

לראות בהשבת כספי גניבה כהוצאה ולראיה – היא לא ראתה לנכון להתיר העמדת התוצאה לבחינה חוזרת במסגרת דיון נוסף למרות שהתבקשה לעשות כן.

15. יוזכר עוד בהקשר זה, כי בעניין דמארי נקבע פה אחד שבין יתר הסיכונים המקצועיים המובהקים אשר טמונים בעסקי המעילה, קיים הסיכון שאם ייתפס המועל הוא יידרש להשיב את השלל לבעליו החוקיים (פסקה ק"ג לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין). כן נקבע שם, ש"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" (פסקה 15 לחוות דעתו של השופט הנדל). דברים אלה יפים, לשיטתי, גם לענייננו ואולי ביתר שאת לנוכח הסיכון המובנה שטבוע, כאמור, בביצוע עבירות של הלבנת הון.

16. לכל אלה מתווסף הנתון שלפיו כספי חילוט, אשר מועברים לאוצר המדינה, מוקצים בסופו של יום, ככלל, לייעודים ספציפיים שמשקפים את התיקון הציבורי שנדרש לפגיעה החברתית שיצרה העבירה. כך, כספי חילוט בגין עבירות סמים משמשים למטרות שונות שקשורות למלחמה בסמים ולטיפול בנפגעי סמים. זאת, על פי הוראת סעיף 36ח(א) לפקודת הסמים המסוכנים [נוסח חדש], התשל"ג-1973 (להלן: פקודת הסמים המסוכנים), אשר קובע כי "הרכוש שחולט, או תמורתו, יועבר לאפוטרופוס הכללי ויופקד על-ידיו בקרן שינהל בכפוף לתקנות שיותקנו לעניין זה". בהתאם לסעיף 23 לחוק איסור הלבנת הון, הוראות סעיפים 36ג עד 36י לפקודת הסמים המסוכנים, ובכלל זה סעיף 36ח(א) האמור, חלים בשינויים המחויבים גם על חילוט רכוש לפי חוק איסור הלבנת הון (יצוין, במאמר מוסגר, כי סעיף 41 לחוק עזרה משפטית בין מדינות, התשנ"ח-1998, כמו גם תקנה 8 לתקנות איסור הלבנת הון (עיצום כספי), התשס"ב-2001 – מפנים אף הם אל אותה קרן; הסדר דומה נקבע בסעיף 377(ה) לחוק העונשין, התשל"ז-1977, העוסק בקרן ייעודית שתנוהל על ידי האפוטרופוס הכללי בהתאם לתקנות שיותקנו בעניין).

17. בהתאם לכך, ועל פי החלטת היועץ המשפטי לממשלה, הוקמה, בשנת 2007, ועדה זמנית שמטרתה הייתה לייעץ לאפוטרופוס הכללי בנוגע לחלוקת כספי הקרן שחולטו לפי חוק איסור הלבנת הון. זאת, עד להתקנת תקנות לעניין זה בשנת 2011, אז תוקנו תקנות הסמים המסוכנים (דרכי הנהלת הקרן לטיפול בנכסים שחולטו), תש"ן-1990 (להלן: תקנות הסמים המסוכנים). במסגרת התיקון האמור, ניתנה הוראה להקמת מועצה להכוונת פעולות הקרן לעניין נכסים שהופקדו בה בהתאם לסעיף 23 לחוק איסור הלבנת הון, זו הופקדה על חלוקת נכסי הקרן למטרות ולגופים המנויים בתקנות הסמים

המסוכנים. במסגרת ההליכים לתיקון תקנות הסמים המסוכנים בוועדת חוק חוקה ומשפט של הכנסת צוינו, בכל הנוגע למטרותיה של הקרן המוקמת, הדברים הבאים:

> "[...] בפקודת הסמים ובחוק לאיסור הלבנת הון – רכוש שמחולט מופקד בקרן שמנוהלת על-ידי האפוטרופוס, והוא למעשה משמש לתקצוב ולמימון פעולות של הרשויות שאוכפות את אותם החוקים ואחראיות על החילוט של הרכוש הזה [ההדגשה שלי – ש'ש'] [...]" (פרוטוקול ישיבה 345 של ועדת חוק חוקה ומשפט של הכנסת, מיום 21.2.2011).

הנה כי כן, תכלית הקמתה של המועצה להכוונת פעולותיה של הקרן, היא תקצוב גופי האכיפה כפי שנקבעו בתקנות הסמים המסוכנים, וזאת במטרה לקדם את יכולות הגופים הרלוונטיים ביחס למלחמה בהלבנת הון (להרחבה ראו: דף המועצה להכוונת פעולות קרן החילוט לפי סעיף 23 לחוק איסור הלבנת הון שבאתר משרד המשפטים – https://www.gov.il/he/departments/general/about_the_council_of_the_forfeiturefund; כן ראו: נוהל עבודת מועצת החילוט לחלוקת כספי קרן החילוט לפי חוק לאיסור הלבנת הון, הפתוח לעיון הציבור הרחב בדף המועצה שכתובתו צוינה לעיל).

18. אעמוד, אפוא, בקליפת אגוז, על מספר הוראות שנכללו בתקנות הסמים המסוכנים. תקנה 11 לתקנות הסמים המסוכנים (דרכי הנהלת הקרן לטיפול בנכסים שחולטו), תש"ן-1990 (להלן: תקנות הסמים המסוכנים), שכותרתה "הכוונה ופיקוח", קובעת בכל הנוגע לזהות בעלי התפקידים במועצה להכוונת פעולות הקרן, כך:

> "(א) תוקם מועצה להכוונת פעולות הקרן על פי תקנות אלה לעניין נכס שהופקד בקרן לפי הפקודה, לרבות נכס כאמור בתקנה 2(ו), בהרכב הבא:
> (1) מנהל הרשות למלחמה בסמים שנתמנה על פי סעיף 14(א) לחוק הרשות למלחמה בסמים, תשמ"ח-1988 - יושב ראש;
> (2)-(3) שני חברים במועצת הרשות למלחמה בסמים שהוקמה לפי החוק האמור בפסקה (1), שימונו בידי היושב ראש שלה, אחד מבין נציגי משרד החינוך והתרבות ואחד מבין נציגי משרד העבודה והרווחה באותה מועצה;
> (4) בא-כוח שר המשפטים;
> (5) בא-כוח שר האוצר;
> (6) בא כוח השר לביטחון הפנים שימונה מתוך משטרת ישראל.
> (א1) תוקם מועצה להכוונת פעולות הקרן על פי תקנות אלה לעניין נכס שהופקד בקרן בהתאם לסעיף 23 לחוק איסור הלבנת הון [ההדגשה שלי – ש'ש'], למעט נכס כאמור בתקנה 2(ו), וזאת בהרכב הזה:

(1) משפטן הכשיר לכהן כשופט מחוזי שמינה שר המשפטים – יושב ראש;
(2) בא-כוח השר לביטחון הפנים;
(3) בא-כוח שר האוצר;
(4) בא-כוח שר המשפטים;
חברי המועצה לפי פסקאות (3) ו-(4) לא ימונו מקרב הגופים הנוטלים חלק בהטלת עיצומים כספיים".

תקנה 7 לתקנות הסמים המסוכנים מתייחסת לאופן חלוקת נכסי הקרן, בקבעה כי:

"(א) האפוטרופוס הכללי יפעל לחלוקת נכסי הקרן למטרות המנויות בסעיף 36ח(ב) לפקודה.
(ב) חלוקת נכסי הקרן למטרות המנויות בפסקאות של סעיף 36ח(ב) לפקודה המפורטות להלן, תהיה לפי הוראות המועצה להכוונת פעולות הקרן לפי תקנה 11(א) בלבד:
(1) פסקה (2);
(2) פסקה (3) – לגבי מידע או גילוי רכוש בר-חילוט לפי הפקודה;
(3) פסקה (5) – לעניין ביצוע תפקידי המשטרה והמכס לפי הפקודה.
(ג) חלוקת נכסי הקרן למטרות המנויות בפסקאות של סעיף 36ח(ב) לפקודה המפורטות להלן תהיה לפי הוראות המועצה שהוקמה לפי תקנה 11(א1) בלבד:
(1) פסקה (1) – תשלום הוצאות הליכי החילוט של גורמי אכיפת החוק;
(א1) פסקה (3) – לגבי מידע או גילוי רכוש בר-חילוט בהתאם לסעיף 23 לחוק איסור הלבנת הון;
(2) פסקה (5) – לעניין ביצוע תפקידי המשטרה והמכס לפי חוק איסור הלבנת הון;
(3) פסקה (6)".

הנה כי כן, באמצעות מנגנון החילוט מושבים פירות העבירה לידי החברה, בדגש על תיקון הנזק הציבורי שנגרם לה בשל התרחשותה של העבירה.

19. ואכן, ניתן למצוא בפסיקה הקבלה מסוימת, או שמא חפיפה, בין פעולת ההשבה ובין מעשה החילוט, במובן זה ששתי הפעולות האמורות "מתקזזות" האחת עם רעותה ולא ניתן לקיימן זו לצד זו. כך, למשל, באחת הפרשות נקבע כי מקום שבו חולטו כספים בגין ביצוע עבירת שוחד, לא ניתן יהיה להגיש תביעה אזרחית להשבתם בעילה של עשיית עושר ולא במשפט בגין הסכום שחולט. כך, שכן בנסיבות אלה "היה בכך משום כפל תשלום" (ע"א 6266/19 מדינת ישראל – המינהל האזרחי באיו"ש נ' אבנון, פסקה 12 (25.8.2021)).

20. העולה מן המקובץ הוא כי בדומה לאקט של השבת כספי גניבה לקורבנות העבירה, כספי החילוט מועברים ככלל לקרנות ייעודיות שמטרתן למזער את הנזק החברתי שיצרו העבירות שבגינן חולטו הכספים; וכי קיימת הפרדה בין קרן החלוקה שמקורה בחילוט כספים בגין עברות סמים ובין קרן החלוקה שמקורה בחילוט לפי חוק איסור הלבנת הון, אשר מיועדת למימון פעילות כנגד עבירות על חוק איסור הלבנת הון, ובכלל זה הפעולות המנויות בתקנה 7 לתקנות אלה, כמתואר לעיל.

מנגנון החילוט, תכליותיו ומטרותיו

21. כלל הוא כי על מנת שהוצאה תותר בניכוי, יש לבחון אותה אל מול עקרון תקנת הציבור (ראו: ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 713-712 (1997); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פסקאות י'-י"ב לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) רובינשטיין (5.6.2008); ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה 23 (20.6.2018)). ואכן, בעניין דמארי נקבע כי "ככל שהתשלום הוא באופיו 'אזרחי-תרופתי', נקודת המוצא היא שיש להתירו כהוצאה, באשר אין תקנת הציבור שוללת ניכוי זה [ההדגשה שלי – ש'ש']; ואילו אם הוא 'עונשי-הרתעתי' בטבעו, אין להתיר את ניכויו כהוצאה, שכן אין לגרוע ממידת ההכבדה שביקש המחוקק לגרום לעבריין, ובאופן זה 'ליטול מן העוקץ' שבעונש" (ראו גם: עמ"ה 208/67 אליגולשווילי נ' פקיד השומה, פ"ד א 139 (1968)). מהם, אפוא, מאפייניו של מנגנון החילוט ומהי משמעותם בכל הנוגע לבחינת עקרון תקנת הציבור?

22. חברי השופט קרא מבקש לקבוע, כי לא ניתן לומר שתכליתו הבלעדית או העיקרית של מנגנון החילוט היא להשיב את המצב לקדמותו וכי תכליותיו השונות שלובות זו בזו ואין להפרידן אחת מרעותה (ראו, בין היתר: פסקאות 46 ו-51 לחוות דעתו). חברי מטעים עוד, כי התרת הניכוי בנסיבות שבהן מדובר בכספי חילוט שהוצאו מידיו של המשיב עקב צרה אליה בחר להיכנס בנפש חפצה, תביא לפגיעה של ממש באינטרס הציבור, וזאת בפרט בהינתן ש"החילוט הוטל על המשיב במרחב הענישה" (פסקאות 49-50 לחוות דעתו).

23. בית המשפט המחוזי בחן בהרחבה את מאפייניו של מוסד החילוט והגיע לכלל מסקנה כי התכלית העונשית אינה נתפסת כמטרתו העיקרית. תמים דעים אני עם מסקנתו זו של בית המשפט המחוזי. משכך, איני רואה מקום לשוב על הדברים במלואם. ברם, משפטור בלא כלום אי אפשר, אעמוד, אפוא, בקיצור נמרץ על עיקריהם.

24. **תחילה נתבונן בסעיף 21(א)(2) לחוק איסור הלבנת הון, אשר קובע כך:**

> **"הורשע אדם בעבירה [...], 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 [...] שנעברה בו העבירה [...]".**

מלשון הסעיף עולה כי מנגנון החילוט יופעל "נוסף על כל עונש". לכאורה, החילוט עצמו אינו מהווה עונש. משרצה המחוקק לראות בחילוט משום עונש ידע להורות על כך מפורשות. כך, למשל, בסעיף 39(א) לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969, אשר קובע כי "רשאי בית המשפט, בנוסף על כל עונש שיטיל, לצוות על חילוט החפץ שנתפס [...] דין צו זה כדין עונש שהוטל על הנאשם [**ההדגשה שלי – ש'ש'**]". **ואכן, בע"פ 2333/07** תענך נ' מדינת ישראל **(12.7.2010), נקבע מפורשות כי** "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 הרציונל 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 [**ההדגשה שלי –ש'ש'**]". **הנה כי כן, לכל היותר ניתן לומר כי בבסיס מנגנון החילוט מספר תכליות – חלקן עיקריות וחלקן שוליות. בע"פ 8312/17** ברהמי נ' מדינת ישראל, **פסקה 47 (17.4.2018) נקבע בהקשר זה, כי:**

> **"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). בטרם יורה בית המשפט על חילוט, עליו לבחון עד כמה פעולת החילוט המבוקשת משרתת תכליות אלה".**

אשר להשוואה בין קנס ובין חילוט, נקבע בע"פ 80/19 אהוד מאיר שאיבות בע"מ נ' מדינת ישראל, **פסקה 16 (11.8.2019) 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 לידיו שלא כדין" (**עוד ראו לעניין זה: ע"פ 7475/95** בן שטרית נ' מדינת ישראל, **פ"ד נב(2) 385, 410 (1998)**).

נראה, אפוא, כי התכלית העונשית אינה מהווה תכלית עיקרית של מנגנון החילוט, וזאת בלשון המעטה.

25. בית המשפט המחוזי הפנה בהקשר זה להצעת חוק סדר הדין הפלילי (חילוט תקבולי עבירה), התשע"ח-2018 (להלן: הצעת חוק החילוט). בדברי ההסבר שצורפו לה צוין, בין היתר, כך:

> "ההצדקה הרעיונית העומדת בבסיס החוק המוצע, אשר קנתה לה שביתה בפסיקה, היא כי לא ניתן לקנות זכות ברכוש שהושג בעבירה ועל כן יש להוציא את 'בלעו של הגזלן מפיו' [...] חילוט תקבולי העבירה הוא למעשה השבת הרווח שהפיק הנידון והוא איננו עונש [...] תפיסה זו מצדיקה גם את קיומו של הסדר זה [חילוט תקבולי עבירה שלא בעקבות הרשעה – ש'ש'] השואב את עיקריו מתחומים אזרחיים של השבה ועשיית עושר ולא במשפט [...] חילוט, בין אם לאחר הרשעה ובין אם שלא בעקבות הרשעה, אינו עונש ויש להתייחס אליו בדומה לחובת ההשבה בהליך האזרחי" (ה"ח 1245, עמודים 1126, 1129, 1135 ו-1145).

ודוקו: השוואה בין תביעת המדינה לחילוט כספי הלבנת הון ובין תביעת השבה בעילה של עשיית עושר ולא במשפט, נעשתה כבר לפני שנים לא מעטות. בע"א 9796/03 שם טוב נ' מדינת ישראל (21.2.2005), נפסק בבית משפט זה כי "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" (שם, פסקה 43; כן השוו: עניין דמארי, פסקאות ס'-ס"א לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין).

26. דברים אלו מעניקים משנה תוקף למסקנה שלפיה התכלית העונשית מצויה, לכל היותר, בשולי מטרותיו של מנגנון החילוט. לפיכך, בהינתן מאפייניו האזרחיים הדומיננטיים של מנגנון החילוט ובדומה לפסיקתו של בית משפט זה בעניין דמארי ביחס להשבת כספי גניבה, איני רואה לאסור את ניכוי כספי החילוט כהוצאה מטעמים של תקנת הציבור. יפים לעניין זה דבריו של המשנה לנשיאה רובינשטיין בעניין דמארי, שלפיהם "כשם שאין להתיר התחמקות ממס, יש להישמר מהטלת מס ביתר על נישומים גם אם חטאו. בהתאם לכך, על התוצאה לשקף את האיזון העדין שבין עקרונות אלה" (שם, פסקה כ"ג). על האיזון האמור להישמר גם בנדון דידן ויישומו מוביל, לשיטתי, להתרת הניכוי כאמור לעיל.

27. תחילה אציין כי מדיניות שלפיה אין להתיר ניכויים מן הטעם שהוצאו בניגוד לחוק, נוגדת למעשה את אחד מעקרונות היסוד בפרשנות דיני המס – גביית מס אמת – שעניינו קביעת הכנסה לאמיתה ובכלל זה גובה ההוצאות שהוציא הנישום תוך כדי הפקתה (עניין דמארי, פסקה פ"ה לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין). זאת, בפרט מקום שבו ההתעשרות שבגינה ממוסה הנישום הוצאה מידיו, כבענייננו, כפי שצוין לעיל. כפי שציין בית המשפט המחוזי בפסק דינו, גביית מס ביתר מובילה, מיניה וביה, לפגיעה שאינה מידתית בקניינו של הנישום, וזאת אין לאפשר (השוו: אדרעי, 85).

28. לכך יש להוסיף כי בדיון הנוסף בעניין דמארי, קבע השופט נ' סולברג, בהסתמכו על יסודות מן המשפט המנהלי, כי יתכן שבמקרים שבהם נוכח פקיד השומה שהכנסה כלשהי כבר יצאה מידיו של הנישום, כגון הכנסה מגניבה אשר במועד הוצאת השומה ידוע כי היא הושבה כבר לבעליה, הדרישה לנהוג בהגינות תמנע מפקיד השומה מלהטיל מס על הכנסה זו, ולכל הפחות להכיר בסכומים שהושבו כהוצאה. בשים לב לחשיבותם של הדברים, אביאם כלשונם להלן:

> "כאשר לפקיד השומה נודע על אירוע של גניבה – ובד בבד נודע לו שהגניבה הושבה, הרי שהטלת מס על אותה גניבה עשויה להיות בלתי ראויה, וכמוה, אולי, כשימוש בסמכות מינהלית בחוסר תום לב. כלומר, יש להשקיף על הסיטואציה לא מצדו של הנישום (שאינו יכול לקזז את הפסדו), אלא מצדו של פקיד השומה (המודע להפסד זה). הלכה ותיקה בדיני המס גורסת כי כאשר נודעו עובדות חדשות בעת הדיון המשפטי בשומה, 'אין טעם להסיח דעתנו מידיעתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגששים אנו באפלה' (ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד לא(2) 763, 766 (1977)). יש יסוד לדעה שחובה מעין זו מוטלת גם על פקיד השומה. עליו להטיל על הנישום מס אמת, לפי מיטב ידיעתו ושיפוטו. אל לו להסתתר מאחורי שיטת החישוב השנתי שבדיני המס, שעלולה לגרום לעיוותים בדיעבד, באופן שיוצר עיוות ביודעין מלכתחילה" (שם, פסקה 6 לחוות דעתו).

29. בניגוד לחברי השופט קרא, איני סבור כי דבריו אלה של השופט סולברג בדיון הנוסף בעניין דמארי מהווים "אמרת אגב" (ראו: פסקה 66 לחוות דעתו של חברי). דבריו הנכוחים של השופט סולברג זכו להסכמתם של המשנה לנשיאה רובינשטיין והשופט (כתוארו אז) ח' מלצר, מה גם שיסודותיהם נטועים כבר בקביעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין בעניין דמארי, שלפיה:

> "מקום שקיימת חובת השבה לבעלים, יש לראות בכספי מעילה וגניבה הכנסה החייבת במס. כפי שיפורט, ביסוד קביעה זו עומדים הן שיקולי טובת הציבור בכלל והן שיקולים שמקורם במדיניות מיסוי. דומה, כי יש בה כדי להגשים את תכליתה המרכזית של פקודת מס ההכנסה, היא מיסוי הכנסתו החייבת של הנישום, ולאזן בינה לבין הצורך בהגינות כלפי כולי עלמא מקום שבו הושב הכסף. איזון זה נשמר בעיקרו בכך, שלמרות שכספים שלגביהם קיימת חובת השבה – ואף לאחר שהושבו בפועל – נחשבים כהכנסה החייבת במס, יוכל הנישום העבריין, על צד העיקרון, לנכות או לקזז כספים אלה בהתאם לתנאים שנקבעו לכך בפקודה, אם גם תוך הפעלת שיקול דעת לגבי שיעור הניכוי או הקיזוז" (שם, פסקה ס"ב לחוות דעתו).

30. לשיטתי, הטעמים שעמדו בבסיס קביעות אלה יפים גם ביחס למקרה דנן, שבו חולטו סכומים מידיו של נישום-עבריין שהורשע בעבירות של הימורים (ראו והשוו: ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 62636-11-17 רביזדה נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה, פסקה 16 (16.8.2020); ראו גם: אדרעי, 81-83); ולא למותר לשוב ולהפנות בהקשר זה לדברי ההסבר שנכללו בהצעת חוק החילוט, שבמסגרתם צוין מפורשות כי "חילוט, בין אם לאחר הרשעה ובין אם שלא בעקבות הרשעה, אינו עונש ויש להתייחס אליו בדומה לחובת ההשבה בהליך האזרחי" (שם, עמ' 1145).

31. לא אחת דנו הערכאות השונות בדרישות של רשות המסים לגבות מס במקרים שבהם לצד אותו מס שגבייתו נדרשה, ניצב אפקט עונשי נוסף ולכאורה כפול. באחת הפרשות נקבע, כי:

> "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'. ברי, כי יכולות להיות סכנות נוספות דוגמת חילוט כספים של בעלי זכויות נוספים בכסף וכו'. מצבים אלה יכולים להוביל לפגיעה לא חוקתית בזכות הקניין" (ת"פ (שלום באר-שבע) 48173-

12-13 מדינת ישראל נ' אלרייאט, **פסקה 49 (3.12.2015)).**

זאת ועוד, היה זה חברי השופט קרא **שציין במקרה אחֵר, שבו הורה על חילוט סכומי כסף נכבדים מנאשמים שהורשעו בעבירות מס, כי** "להשקפתי, העונש על כל מרכיביו במיוחד החילוט המאסיבי, הסרת המחדלים הינו בבחינת סוף פסוק באשר לדרישות רשויות המס מן הנאשמים, ויהא זה אך הוגן וראוי כי האחראים על קבלת ההחלטות ברשויות המס יראו עין בעין עם בית המשפט את הדברים [**ההדגשות שלי – ש'ש'**]" (**ת"פ (מחוזי תל אביב-יפו) 32155-07-14** רשות המיסים - מע"מ היחידה המשפטית לתיקים מיוחדים נ' אביטן, **פסקה 12 (18.10.2015)).**

32. **הנה כי כן, הגם שניתן, על פני הדברים, לקבל את הקביעה כי הכנסת המשיב** לא התאיינה **וכי אין להפחית את מלוא סכום החילוט מהכנסתו החייבת, קשה שלא להתיר את ניכוי כספי החילוט** כהוצאה **לעניין תשלום המס. זאת, לנוכח כלל האמור לעיל; בהינתן שהרווח שהופק מפעילותו העבריינית של המשיב נשלל ממנו באמצעות החילוט והועבר לקרן רלוונטית שבאמצעותה מושבים סכומי הכסף שבהם נעברו העבירות לחברה; ובהתחשב בעקרון היסוד שעניינו גביית מס אמת מן הנישום וברצון למנוע פגיעה בקניינו. אכן, שאיפה בסיסית בדיני המס היא להביא לחיוב הנישום בתשלום מס אמת, שכן הדבר הוא 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); ראו גם: ע"א 3277/19** פקיד שומה ירושלים נ' סקמסקי, **פסקה 49 (16.8.2021)**; אדרעי, **70-88). על שאיפה זו להנחות אותנו גם במקרה שלפנינו.**

סיכומם של דברים

33. **תוצאת פסק דינו של בית המשפט המחוזי, לפיה הכספים שבאו בעבירה מהווים, מחד גיסא, חלק מהכנסתו החייבת של הנישום, גם אם חולטו והוצאו מידו; ומאידך גיסא מותרים הם בניכוי – מאזנת נכונה בין האינטרס הציבורי לשיקולים אחרים שמקורם בדיני המס וכן לשיקולי הגינות (ראו והשוו: עניין דמארי, פסקה ס"ב לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין).**

34. **מסקנתי היא, אפוא, כי יש להתיר את ניכויו של סכום החילוט כהוצאה.**

לפיכך, לו תישמע דעתי, הערעור יידחה ופסק דינו של בית המשפט המחוזי יוותר על כנו.

התייחסות לחוות-דעתו של חברי השופט ד' מינץ

35. **אחר הדברים אלה, הונחה לפניי חוות-דעתו של חברי השופט ד' מינץ, שצידד בעמדת חברי השופט ג' קרא.**

36. **חברי השופט מינץ, בפסקה 1 לחוות-דעתו, מציין כי אופיו של מנגנון החילוט** "אינו תרופתי כי אם עונשי-הרתעתי". **הוא מטעים עוד, כי אף אם לצד תכליות אלה קיימת גם תכלית של הוצאת בלעו של הגזלן מפיו, הרי שזו אינה מתקיימת בכל מקרה של חילוט; ובהקשר זה הפנה הוא לסעיף 21(א)(1) לחוק איסור הלבנת הון, שלפיו שוויו של הרכוש שיחולט יהא, בין היתר, בשווי של** "רכוש ששימש לביצוע העבירה, שאיפשר את ביצועה או שיועד לכך". **בדבריו, מכוון חברי לכך שהעובדה שהיקף החילוט כולל לא רק את הרכוש בעל הזיקה הקרובה ביותר לעבירה (פירות העבירה), אלא גם רכיבים נוספים כגון** "רכוש ששימש לביצוע העבירה [...]", **מלמדת על אופיו העונשי-הרתעתי של מנגנון החילוט.**

העובדה שעל פי חוק איסור הלבנת הון ניתן לחלט גם רכוש ששימש לביצוע העבירה, אינה גורעת ממסקנתי. היתרון הכלכלי שצמח לעבריין, ואשר מנגנון החילוט מיועד להוציאו מידיו, אינו מתבטא בהכרח רק ברווח הנקי שהופק מן העבירה (פירות העבירה). שהרי, כל התקבולים שהוחזקו בידי העבריין, הפירות שהופקו והרכוש שסייע בהפקתם, שמקורם בזיקה כזו או אחרת לעבירת המקור, יסודם בחטא ועל כן הם ניתנים לחילוט (ראו והשוו גם: ע"פ 6339/18 בלווא נ' מדינת ישראל, פסקאות 34-35 לחוות-דעתו של השופט ע' פוגלמן (15.1.2020)). לשיטתי, אפוא, אין בחילוט הרכוש, גם זה שסייע לביצוע העבירה, כדי להפוך את הכספים שחולטו לכדי קנס (שמקנה, לשיטת חברי השופט מינץ, את האופי העונשי למנגנון החילוט). זאת, שכן "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 [**ההדגשות שלי – ש'ש**]" **(עניין בן שטרית, עמ' 410). ואכן, בבש"פ 5723/14 שיר נ' מדינת ישראל (3.11.2014) נקבע בהקשר זה – והדברים יפים לענייננו – כי** "באשר לסוגיית גובה הסכומים נושא העבירה, אכן הלכה היא כי 'בלעו של גזלן' משמעו הכספים בהם בוצעה העבירה ולא ה'עמלה' שגוזל כל עבריין אגב ביצועה [...]. חילוט רכושו של הנאשם נובע מכך שאין

המדובר ברכושו, שכן זה הושג בעבירה, אלא ברכוש שהוא למעשה של הציבור, ולכן יש לחלטו" (**שם, פסקה 12**).

מכל מקום, בענייננו חולטו מידי המשיב כספים שמשקפים את פירות העבירה בלבד (פסקאות 12 ו-18 לפסק-דינו של בית המשפט המחוזי), ולא כאלו שסייעו לביצועה. אשר על כן, כפי שציין בית המשפט המחוזי, מנגנון החילוט הופעל בענייננו מכוח סעיף 21(א)(2) לחוק איסור הלבנת הון ("רכוש שהושג, במישרין או בעקיפין, כשכר העבירה או כתוצאה מביצוע העבירה, או שיועד לכך"), **ולא מכוח סעיף 21(א)(1) לחוק זה, כך שגם אם יש ממש בדבריו של חברי השופט מינץ, הרי שאין בכך כדי להשליך על המקרה שלפנינו.**

37. **בפסקה 2 לחוות-דעתו, מבקש חברי, השופט מינץ, ליצור אבחנה בין ענייננו ובין ע"א 6266/19** מדינת ישראל – המנהל האזרחי באיו"ש נ' אבנון (**25.8.2021**), **שאליו הפניתי לעיל. בדבריי לעיל ציינתי, כי** "ניתן למצוא בפסיקה הקבלה מסוימת, או שמא חפיפה, בין פעולת ההשבה ובין מעשה החילוט, במובן זה ששתי הפעולות האמורות 'מתקזזות' האחת עם רעותה ולא ניתן לקיימן זו לצד זו". **על קיומה של ההקבלה האמורה ניתן ללמוד מאינדיקציות שונות, כפי שפורט בהרחבה בחוות דעתי. בשולי הדברים ואך לשם הדוגמה, הפניתי לעניין אבנון האמור, שמלמד – ונראה שעל כך גם חברי השופט מינץ אינו חולק – כי חילוט יכול לעתים להוביל לאיון ההתעשרות באופן שיש בו כדי לייתר את השבתה; הא ותו לא (והדברים נכונים אף בכל הנוגע למטרה שלשמה הפניתי לדברי פרופ' אדרעי, שעליהם עמד חברי בפסקה 3 לחוות-דעתו).**

38. **הנה כי כן, אין לי אלא לשוב על האמור בחוות-דעתי, שיש בה לטעמי כדי לאזן באופן ראוי בין האינטרסים השונים שמונחים על הכף.**

ש ו פ ט

<u>השופט ד' מינץ:</u>

במחלוקת שנפלה בין חבריי, אני מצטרף לדעתו של חברי השופט ג' קרא כי אין להתיר למשיב לנכות את סכום החילוט מהמס שהוטל על הכנסתו החייבת.

1. מבלי להידרש ל"מבחן הסיכון" שנקבע בעניין דמארי (ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015)) ולהחלתו על נסיבות עניינו (הגם שאני כשלעצמי סבור כי הדבר מעורר קשיים בלתי מבוטלים), אין לטעמי הרבה מקום לספק, כפי שהצביע חברי השופט קרא, כי אופיו של החילוט אינו תרופתי כי אם עונשי-הרתעתי. גישתו של חברי השופט שוחט נשענת על כך שהחילוט אינו בבחינת עונש במובן המילולי של המילה, אולם לדעתי מדובר בפרשנות החוטאת למטרה. לדעתי, על מנת להכריע בשאלה אם יש מקום כעניין שבמדיניות להכיר בחילוט כהוצאה מותרת בניכוי, יש לעמוד על מהותו. ואכן, כפי שציין חברי השופט קרא בהרחבה בחוות דעתו (פסקאות 45-47 והאסמכתאות שם), בית משפט זה עמד לא אחת על התכליות העונשיות-הרתעתיות-מניעתיות של מנגנון החילוט בכללותו, העולות בקנה אחד עם הסדר החילוט הקבוע בחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן: חוק איסור הלבנת הון או החוק). אף אם לצד תכליות אלה קיימת גם תכלית של הוצאת בלעו של הגזלן מפיו והשבת הגזל לבעליו (תכלית שאינה מתקיימת בכל מקרה של חילוט; ודי אם אזכיר בהקשר זה כי חילוט יכול שיוטל גם על רכוש בשווי של "רכוש ששימש לביצוע העבירה, שאיפשר את ביצועה או שיועד לכך" (סעיף 21(א)(1) לחוק)), אין בכך כדי להוליך למסקנה כי מנגנון החילוט הוא בעל מאפיינים "אזרחיים דומיננטיים" כדברי חברי. מהותו של החילוט כעונשי-הרתעתי מחייבת את הקביעה כי אין להתיר למשיב לנכות את הכספים שחולטו. כל מסקנה אחרת תיטול את העוקץ מהשימוש במנגנון החילוט או למצער תקהה אותו (ראו בהקשר זה: עניין דמארי, פסקאות פ"ט ו-צ"א לחוות דעתו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין ופסקה 12 לחוות דעתו של השופט נ' הנדל), ועם זאת לא ניתן להשלים.

בנוסף, אבקש להעיר מספר הערות בנוגע לחוות דעתו של חברי השופט שוחט.

2. ראשית, בפסקה 19 לחוות דעתו מתייחס חברי לחפיפה הקיימת לעמדתו בין השבה לבין חילוט במובן זה ששתי הפעולות מתקזזות האחת עם רעותה. בהקשר זה מזכיר חברי את פסק דינה של השופטת ע' ברון בע"א 6266/19 מדינת ישראל – המינהל האזרחי באיו"ש נ' אבנון (25.8.2021) (להלן: עניין אבנון) בו נקבע לעמדתו כי: "מקום שבו חולטו כספים בגין ביצוע עבירות שוחד לא ניתן יהיה להגיש תביעה אזרחית להשבתם בעילה של עשיית עושר ולא במשפט בגין הסכום שחולט. כך, שכן בנסיבות אלה 'היה בכך משום כפל תשלום'".

לדעתי, אין בפסק הדין בעניין אבנון כדי ללמד על החפיפה לה טוען חברי. באותו עניין נדונה זכותה של המדינה לקבל כספי שוחד שהתקבלו אצל עובד ציבור שהורשע בפלילים, וזאת במסגרת תביעה אזרחית שעילתה המרכזית היא עשיית עושר ולא

במשפט. בפסק דינה ציינה השופטת ברון כי סעיף 279 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין), המאפשר לחלט כספי שוחד במקרה של הרשעה בעבירה זו, אינו מונע הגשת תביעה אזרחית להשבת כספי השוחד. בהקשר זה היא ציינה עוד כי על פני הדברים, אילו היו מחולטים כספי השוחד לא היה מקום להגשת תביעה אזרחית. קביעה זו מובנת בנסיבות אותו עניין, שכן אם אכן היו מחולטים כספי השוחד דומה כי הייתה מתאיינת ההתעשרות שעל יסודה הוגשה התביעה. אולם לא זו בלבד שלא מדובר בקביעה נחרצת, אלא שלא מדובר בקביעה רוחבית גורפת ביחס לכל מקרה של חילוט והשבה. מבלי לטעת מסמרות בדבר, ניתן להעלות על הדעת מקרים שבהם לא יהיה בחילוט כספי השוחד משום "כפל תשלום", כגון מקרים בהם התביעה מוגשת על ידי גורם אחר שאינו המדינה או מקרים שבהם לא חולט מלוא סכום השוחד (וראו לעניין זה: אבינועם מגן המשפט האזרחי והמאבק בשחיתות 277 (2020); ולא למותר לציין כי לשונו של סעיף 297 לחוק העונשין אינה שוללת את אפשרות קיומם של חילוט ושל תביעה אזרחית גם יחד). ואם כך הם פני הדברים בנוגע לחילוט כספי שוחד, ודאי שכך הם הדברים בנוגע לחילוט מכוח הוראות חוק איסור הלבנת הון, שאינו מוטל בהכרח רק על ההתעשרות כמבואר לעיל.

3. שנית, בפסקה 10 לחוות דעתו מסתמך חברי על עמדתו של פרופ' אדרעי, לפיה "הכנסה היא התעשרות ממומשת במקור, ולא יתכן לומר שאירעה התעשרות כזו אם קיימת חובת השבה ביחס לכספים, ועל אחת כמה וכמה אם הושבו בפועל". ברם, עמדה זו נדחתה באופן חד משמעי בעניין דמארי (פסקה ע"א לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין).

4. שלישית, בפסקה 28 לחוות דעתו מציין חברי את דבריו של השופט נ' סולברג בדיון הנוסף בעניין דמארי (דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017)) לעניין הטלת מס על ידי פקיד השומה במקרים בהם נודע לו על הפסד שאירע, כגון על גניבה שהושבה לבעליה. לעמדתו של חברי, ובניגוד לעמדתו של חברי השופט קרא, הדברים לא מהווים אמרת אגב. אלא שמעבר לכך שלשונו של השופט סולברג מסויגת ("...אבקש להציע כיוון ראשוני, ניצנים של מחשבה, שאולי ניתן יהיה לפתחה בעתיד... מחשבה זו, כאמור, עניינה לעתיד לבוא, ולא לענייננו-שלנו" (פסקאות 5 ו-7 לחוות דעתו)), מדובר בסוגיה מורכבת הדורשת ליבון, שלא נערך בדיון הנוסף בעניין דמארי ואין כל מקום לערכו בענייננו.

5. ולבסוף, בפסקה 31 לחוות דעתו של חברי השופט שוחט הוא מציין את דבריו של חברי השופט קרא בפסק דינו בעניין ת"פ (מחוזי-ת"א) 32155-07-14 רשות המיסים

– מע"מ היחידה המשפטית לתיקים מיוחדים נ' אביטן (18.10.2015)). יצוין בהקשר זה כי על פסק הדין הוגש ערעור לבית משפט זה, אשר קבע כי:

> "חילוט הרכוש האסור אינו מהווה, כשלעצמו, סילוק חובותיו של המערער לרשויות המס, והוא בגדר סנקציה העומדת בפני עצמה... חובותיו של המערער למס הכנסה טרם שולמו, ולכן, בניגוד לטענת בא-כוח המערער ובניגוד לעולה מגזר דינו של בית משפט קמא, לא ניתן לראות במערער כמי ששילם את מלוא החוב שנבע מכלל העבירות שעבר, על-אף החילוט הנכבד שנעשה בעניינו..." (ע"פ 8109/15 אביטן נ' מדינת ישראל, פסקה 10 (9.6.2016)).

מה גם, שבהמשך הדברים אף נקבע כי "במהלך של חילוט קיים גם רכיב עונשי-רכושי" (שם).

סיכומו של דבר, דעתי היא כאמור כדעתו של השופט קרא לפיה דין הערעור להתקבל.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט ברוב דעות, כאמור בפסק דינו של השופט ג' קרא, אליו הצטרף השופט ד' מינץ כנגד דעתו החולקת של השופט ש' שוחט.

ניתן היום, כ"ח באייר התשפ"ב (29.5.2022).

ש ו פ ט ש ו פ ט ש ו פ ט