

DAHAN

יעקב דהן ושות' - עורכי דין

דרך מנחם בגין 150, מגדל WE, תל אביב

office@dahanlaw.co.il | www.dahanlaw.co.il

T: 073-7303888 | F: 072-3388070 | M: 050-2891384

עדכוני פסיקה

חילוט כספים והכרה בחילוט כהוצאה לצורכי מס

**ע"מ 7963-04-18 רועי חיון נ' פקיד שומה
יחידה ארצית לשומה**

להלן: "עניין חיון"

פתח דבר

- ביום 31.5.2020, ניתן פסק דין בעניינו של רועי חיון, על ידי כבוד השופט הרי קירש בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו.
- השאלות העיקריות שעלו במסגרת זו הינן:
 - האם זכאי המערער להקטין את הכנסתו החייבת בגין הכספים שנתפסו מכוח צווי התפיסה הזמניים בשנת 2013 והועברו לקרן החילוט בשנת 2017?
 - ככל שהתשובה לשאלה הקודמת חיובית האם הקטנה זו תתבצע מהכנסותיו של המערער בשנות המס מושא ערעור זה (2010-2015), בשנת 2016 שבה נחתם הסדר הטיעון או בשנת המס 2017 שבה ניתן גזר הדין והועברו הכספים לקרן החילוט?

עובדות המקרה בתמצית

- חשוב תחילה לציין, כי עובדות המקרה אינן שנויות במחלוקת והצדדים הסכימו על רשימת עובדות ואף ניסחו בהסכמה את הפלוגתות הטעונות הכרעה; על כן לא נשמעו עדויות במסגרת ההליך.
- בחודש מאי 2013 נפתחה כנגד המערער וכנגד אחרים חקירה בחשד לביצוע עבירות על חוק העונשין, חוק איסור הלבנת הון, ופקודת מס הכנסה; במקביל, אישר בית משפט השלום בראשון לציון, לבקשת המדינה, צווי תפיסה והקפאה זמניים לרכושו של המערער שמכוחם נתפסו נכסי מקרקעין, רכב וחשבונות בנק של המערער ושל אחרים.
- ביום 14.1.2016 הוגש לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו הסדר טיעון שנחתם בין המערער לבין מדינת ישראל, שבו הוסכם, בין היתר, כי הצדדים יעתרו במשותף לבית המשפט על מנת לאמץ את הסדר הטיעון שלפיו יודה המערער בכל העבירות המיוחסות לו בכתב האישום שהוגש במסגרת הסדר הטיעון.

עובדות המקרה בתמצית

- בהסדר הטיעון הוסכם כי יוטלו על המערער עונשים של 28 חודשי מאסר בפועל, קנס בסך 2 מיליון ש"ח ומאסר על תנאי. כמו כן יבקשו מבית המשפט להורות על חילוט של 5,000,000 ש"ח, כאשר לטובת תשלום זה יועברו הכספים התפוסים במזומן בידי המדינה לקופת בית המשפט או לקרן החילוט.
- עוד נקבע בהסדר הטיעון, כתנאי מוקדם לביצועו, כי המערער יסיר את המחדל הנוגע לתשלום מס ההכנסה שבו הוא חייב וזאת לשביעות רצונו של המשיב, וכן שעם תשלום מלוא החילוט ישוחררו כל יתר הנכסים התפוסים בצווי התפיסה הזמניים.
- ביום 4.2.2016 העורר הורשע בעריכה, ניהול וארגון הימורים, הלבנת הון והעלמת הכנסות. עבירות שאותן ביצע משנת 2006 ועד שנת 2012 (כולל) על יסוד הודאתו בעובדות המופיעות בכתב האישום שבמסגרת ההסדר.

עובדות המקרה בתמצית

- יצוין, כי בכתב האישום שבמסגרת ההסדר לא נקבע היקפם של הרווחים ושל ההכנסות שהפיק המערער מפעילות ההימורים או מפעילויות בלתי חוקיות אחרות שבביצוען הודה.
- בשל הקושי לאמוד את הכנסותיו ורווחיו של המערער בהתאם לעובדות העולות מכתב האישום שהוגש במסגרת הסדר הטיעון, כמו גם את כלל הכנסותיו, המשיב החליט בהסכמה עם המערער לאמוד את הכנסות המערער לפי הטכניקה של חישוב הפרשי הון בלתי מוסברים בהסתמך על הצהרות ההון שהגיש המערער למועדים 31.12.2008 ו 31.12.2015- ולהוציא למערער שומת מס לשנים 2010-2015. הוסכם כי במסגרתה של שומה זו תסווגנה ההכנסות שהובילו להיווצרותם של הפרשי ההון כהכנסות חייבות אשר לגביהן היה חייב בניהול פנקסים ולא ניהלם, כך ששיעור המס בגינן ייקבע לפי סעיף 191ב לפקודה.

עובדות המקרה בתמצית

- ביום 31.1.2017 נגזר דינו של המערער. בית המשפט אישר את הסדר הטיעון. במסגרת זו אישר בית המשפט את הסכמת הצדדים לחילוט בסך 5 מיליון ₪ במתווה שפורט בהסדר הטיעון.
- ביום 21.3.2017 הגיש המערער למשיב השגה על השומות בסוגיית החילוט. השגתו נדחתה בצווים שהוציא המשיב ביום 20.3.18, אשר עליהם הוגש הערעור.

טענת המשיב לגבי מהות הכספים אשר חולטו – האמנם פירות הפעילות העבריינית?

- סעיף 21 לחוק איסור הלבנת הון מאפשר חילוט שווים של ארבעה סוגי רכוש:
 - (א) רכוש שנעברה בו עבירה.
 - (ב) רכוש ששימש לביצוע עבירה או שיועד לכך.
 - (ג) רכוש שאיפשר ביצוע עבירה או שיועד לכך.
 - (ד) רכוש שהושג כשכר עבירה או כתוצאה מביצוע עבירה או שיועד לכך.
- סוגיית היחס בין מעשה חילוט ומיסוי הכנסה שנובעת מפעילות בלתי חוקית תתעורר בעיקר ובמלוא עוזה בקשר לסוג הרביעי של רכוש שנמנה לעיל, ובמקרה הנוכחי מביצוע עבירות הימורים ומשחקים אסורים.
- טענה זו הועלתה על ידי המשיב על מנת להכניס ספק לגבי הקשר הכלכלי בין ההכנסה שהופקה מחד ובין הכספים שחולטו מאידך – ועל ידי כך להחליש את טענתו של המערער לפיה התעשרותו נשללה ממנו כתוצאה מפעולת החילוט.

טענת המשיב לגבי מהות הכספים אשר חולטו – האמנם פירות הפעילות העבריינית?

- אולם, בית המשפט קבע, כי מעיון בכתב האישום שבו הודה המערער ובגזר הדין שניתן לגביו, וכן מבט על מכלול הנסיבות אינם מצדיקים את הטעון האמור. ראשית, לא הוצגה בפני בית המשפט כל ראיה לכך כי אגב חקירתו הפלילית של המערער נתפסו נכסים אשר שימשו בביצוע עבירות ההימורים ואין בפנינו כל סימן כי הפעילות העבריינית הנדונה כלל הייתה "עתירת אמצעים" או שביצועה היה כרוך בהפעלת סוגי רכוש בהיקפים ממשיים. שנית, כתב האישום הציג תמונה לפיה מקור הונו של המערער היה בפעילות ההימורים ובמתן הלוואות וכי עבירות הלבנת ההון והעלמת ההכנסה נעברו בקשר לפירות שנצמחו מפעילות זו.
- לפיכך קבע בית המשפט, כי יש מקום להסיק מכלל הנתונים שהבסיס העיקרי להפעלת הסמכות לפי סעיף 21(א)(2) לחוק איסור הלבנת הון. על כן, יש להתייחס לחילוט דנן כחילוט "רכוש שהושג כתוצאה מביצוע עבירה", והדיון התמקד בהשלכותיו של חילוט מסוג זה לנושא המיסוי.

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

- הדגש בטיעונו של המערער הושם על נושא התרת הוצאה בגובה סכום החילוט, ולא בניסיון לשכנע את בית המשפט כי יש לראות את ההכנסה כמבוטלת מעיקרא. בית המשפט שיער כי קו טיעון זה נבחר על רקע הדברים שנפסקו בע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות וע"א 4489/13 הירשזון נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 3.2.2015) (להלן: "הלכת דמארי").
- **בית המשפט מצא לנכון לציין, כי בעיניו, התזה הגורסת כי חילוט פירות העבירה מאיין למפרע את עצם קיום ההכנסה (ללא צורך בהתרת הוצאה בשל כך) איננה מופרכת במישור העיוני. עוד הטעים, כי מושכל יסוד בתחום המסים הוא כי מס הכנסה יש להטיל אך על התעשרותו של אדם, ובדרך כלל על התעשרות ממומשת בלבד. השאיפה להטלת "מס אמת" – כלומר, מס שהחלתו מוצדקת בראש ובראשונה במבט כלכלי על תוצאת האירוע – מתגשמת כאשר מוטל מס על ערך כספי שהוא מהווה, הלכה למעשה, תוספת לעושרו של אדם – והכל כמובן בכפוף להוראות החוק ופרשנותן התכליתית. תכלית מרכזית של חילוט היא השמטת פירות העבריינות מידיו של העבריין כך שהיתרון הכלכלי מביצוע העבירות מתאיין ונמחק.**

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

- יחד עם זאת, הלכת דמארי, היא ההלכה המחייבת במסגרת זו, כידוע, באותו מקרה נדון עניינה של גב' דמארי שגנבה כספים ממעסיקתה ושל מר הירשזון שגנב כספים מארגון עובדים שהוא כיהן כיושב ראש בו. לימים, ובעקבות הגשת תביעה אזרחית נגדה, דמארי השיבה את כספי הגניבה למעסיקה, וזאת לפני שנגזר דינה בהליך הפלילי שהתנהל בעניינה. גם הירשזון השיב כספי מעילה לארגון ממנו גנב, וזאת לפני מתן גזר הדין במשפטו הפלילי.
- בעניין דמארי נקבע, כי השבת הכספים על ידי העבריינים מהווה שימוש בהכנסה שכבר הופקה על ידם, ואין בשימוש זה כדי לאיין או לאפס למפרע את עצם צמיחת ההכנסה. הודגש כי כל עוד כספי המעילה היו בידי הנישומים, בפועל הם נהגו בכספים "מנהג בעלים", כך שעל היווצרות ההכנסה מעידה "המציאות בשטח בעת אחזקת הכספים".
- אשר על כן, נקבע על ידי בית המשפט כאן, כי פסיקה זו מהווה הלכה מחייבת החלה גם בענייננו והיא מובילה למסקנה כי נוצרה בידי המערער דנן הכנסה מארגון ועריכת הימורים ומשחקים אסורים.

האם בחילוט הכספים גלומה הוצאה שניתנת לניכוי בחישוב ההכנסה החייבת?

- סוגית התרת ההוצאה מתפצלת לשני היבטים או שלבים: האחד, האם ההוצאה הנטענת כלל מותר בניכוי לפי הדרישות הקבועות בסעיף 17 רישא וסעיף 32 לפקודה (משוכת האינצידנטליות); השני, בהינתן אפשרות כללית לניכוי ההוצאה, האם קיימים שיקולים שבמדיניות שמחייבים שלילת התרת הניכוי.
- סעיף 32(1) מגדיר מהן "הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם; האמור רלוונטי לשאלה האם חילוט פירות עבירה עשוי להיתפס כ"הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה"? בית המשפט קבע, כי במקרה הנדון אין ספק כי אכן היה למערער מקור הכנסה (בנבדל מן המקרים שנדונו בעניין דמארי שם התעורר ספק) וכן התקיים "תהליך טבעי של הפקת הכנסה" – הריהו עריכת ההימורים והמשחקים האסורים. האם החילוט "משתלב" בעיסוק זה כנדרש לפי סעיף 32(1)? התשובה לשאלה זו איננה מובנת מאליה כי הרי הפעלת החילוט באה לאחר שההכנסה כבר הופקה.

האם בחילוט הכספים גלומה הוצאה שניתנת לניכוי בחישוב ההכנסה החייבת?

- בית המשפט קבע, כי לפי ההיגיון שהדריך את בית המשפט העליון בעניין דמארי, עיסוק בביצוע עבירות מקור, כמו ניהול הימורים, כרוך באופן מובנה בסכנת חילוט (ככל שייעשה מעשה הלבנה בפירות או באמצעי העבירות מה שניתן לשער שאכן יקרה בדרך כלל). הרי יצירת סיכון זה היא תכלית חשובה של מוסד החילוט, כלומר הניתוח שנערך בפסק דין דמארי בקשר לסיכון עסקי על רקע חובת ההשבה תקף לפחות באותה מידה ואולי ביתר שאת לגבי חילוט.
- יוער, כי בית המשפט מצא לנכון להביע את חוסר שביעות רצונו מטיעוני המשיב בעניין זה, כי קביעתו של בית המשפט העליון בעניין דמארי בנושא האינצידנטליות והסיכון הייתה נחוצה לתוצאה ולא "הערת אגב". ואשר לעמדת המשיב כי ההלכה המחייבת שנקבעה שם מביאה ל"אבסורד", זו דרך בלתי ראויה לבטא את הסתייגות המשיב מן הנפסק שם.
- לפיכך, נקבע, כי הלכת דמארי מעבירה אותנו מעל למשוכה הראשונה – משוכת האינצידנטליות.

האם שיקולי "תקנת הציבור" מונעים את התרת ההוצאות?

- בית המשפט נדרש להכריע באיזון מורכב בין שני ערכים או אינטרסים כבדי משקל: מצד אחד החתירה להטיל מס באופן המוצדק מבחינה כלכלית ורק על התעשרות אמיתית וממומשת, ומנגד הצורך שלא לגרום ל"סיכול מדיניות ציבורית" באמצעות מערכת המס. הרי לפי עמדת המשיב, ככל שתותר בניכוי הוצאה בשל החילוט, יהיה בכך כדי לעקר את הסנקציה שהמחוקק התכוון להטיל ולכרסם במאמצי הציבור להילחם בפשיעה.
- בית המשפט מפנה למסקנות בהלכת דמארי, שם קבע כבוד השופט רובינשטיין "שמטרת תשלום ההשבה אינה עונשית בעיקרה אלא תרופתית". משום כך, הניכוי לא נאסר מפאת תקנת הציבור. כבוד השופט הנדל היה שותף לדעה זו: "... אין לראות בהם [בתשלומי ההשבה], בנסיבותינו, כקנס עונשי או כחיוב מכוח ההליך הפלילי".
- נקבע, כי לא די "למקם" את מוסד החילוט על מנעד הסנקציות הכספיות (אשר מתפרש מקנס פלילי-עונשי מובהק בקצה אחד עד לתשלום בעל אופי תרופתי בקצה השני). לאחר אפיון החילוט והצבתו על סקאלה זו, יש להמשיך ולשקול את מידת "סיכול המדיניות הציבורית" אשר ינבע מהתרת סכום החילוט בניכוי אל מול מידת העיוות הכלכלי שיווצר בתוצאת המיסוי אם ההוצאה לא תותר, קרי, יש להגשים את "האיזון הראוי בין השמירה על תקנת הציבור לבין הטלת מס אמת".

האם מבחינת תכליותיו ותוצאותיו החילוט דומה יותר לתשלום קנס פלילי או להשבת גזלה לקורבן עבירה?

- בית המשפט מפנה למספר הוראות חיקוק שונות ופסיקה ענפה העוסקות בחילוט, וקבע, כי התכלית העונשית איננה נתפסת כמטרתו העיקרית של החילוט, ונסיון המשיב דנן להבליט את הפן העונשי איננו עולה בקנה אחד עם מגמת הפסיקה בישראל. עוד ניתן להקדים ולהעיר כי בין התכלית ההרתעתית (שלילת התמריץ הכלכלי לביצוע העבירה) והתכלית הקניינית (הוצאת בלעו של העבריין מפיו) – שתי התכליות שכן הודגשו בפסיקה – קיים קשר אינהרנטי ולמעשה הן מהוות שני צדדים של אותו מטבע, כאשר אחת (הקניינית) צופה את פני העבר ואחת (ההרתעתית) צופה את פני העתיד.
- בעניין ברהמי (ע"פ 8312/17 ברהמי ואח' נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 17.4.2018)) נקבע, בין היתר, כי תכלית החילוט העיקרית כאשר מדובר בפירות העבירה היא התכלית הקניינית, וכבוד בית המשפט כאן קבע, כי "אכן המקרה המונח לפני עוסק בחילוט פירות עבירות... על כן התכלית שאמורה להיות מובלטת במצב כגון זה היא התכלית הקניינית ("הוצאת בלעו של הגזלן")."

האם מבחינת תכליותיו ותוצאותיו החילוט דומה יותר לתשלום קנס פלילי או להשבת גזלה לקורבן עבירה?

- בית המשפט קבע, כי נוכח פסיקת בית המשפט העליון ניתן ללמוד, כי ההיבט העונשי הוא משני בכל הנוגע לחילוט לפי חוק האיסור וכי התכליות העיקריות הן שתיים:
(א) לשלול מן העבריין את ההנאה הכלכלית אשר הושגה בפועל מביצוע העבירות במקרה הקונקרטי (התכלית הקניינית);
(ב) להראות לכלל הציבור כי ביצוע עבירות כאלה ממילא איננו משתלם כי פירות העבירות יופקעו באמצעות החילוט (התכלית ההרתעתית).
- בעניין דמארי בית המשפט העליון הכריע כי תכלית ההשבה שנדונה שם הייתה בעיקר תרופתית ולא עונשית, ומסיבה זו שיקולי מדיניות ותקנת הציבור לא מנעו את התרת ההוצאה הכרוכה בהשבת הכספים לקורבנות הגניבה.

האם מבחינת תכליותיו ותוצאותיו החילוט דומה יותר לתשלום קנס פלילי או להשבת גזלה לקורבן עבירה?

- יצוין, כי במקרה דומה (ע"מ 8280-11-16 אסרף נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (ניתן ביום 10.12.2018), קבעה כבוד השופטת ירדנה סרוסי, על יסוד פס"ד צברי משנת 2006 (בע"א 9283/04 אילון צברי נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (ניתן ביום 9.11.2006), כי "בית המשפט [בעניין צברי] קבע כי יש לראות בחילוט עונש על מעשה עבירה ולכן דינו כדין קנס שאין לאפשר את ניכוי מטעמים הקשורים בתקנת הציבור. דעתי דומה. הלכה פסוקה היא שאין להתיר בניכוי מההכנסה תשלום שהוא עונשי באופיו וזאת כדי 'שלא ליטול את העוקץ שבעונש' ולסכל את תכליתו...".
- מנגד, בית המשפט כאן הבהיר כי בכל הקשור לפס"ד צברי הוא אינו סבור כי יש בו כדי לחרוץ את גורל הערעור הנוכחי לטובת המשיב תוך שהוא מביא מספר טעמים, וכן קבע בהתייחס לפס"ד אסרף, כי "עם כל הכבוד, אינני שותף לדעה זו, לפחות בכל הקשור ליישום הדין לגבי הנסיבות הקונקרטיות המונחות לפניי, וכפי שיפורט מיד בהמשך."

עיתוי ההכרה בהוצאה

- ראשית יצוין, כי בדין הנוסף שנערך בבית המשפט העליון בעניין דמארי, נשללה האפשרות להכיר בהוצאה לגבי כל שנת מס **שקדמה** להשבת הכספים בפועל לקורבנות הגזלה (או לקזז לאחור כל הפסד שנוצר עם ביצוע ההשבה).
- המערער דן טען, כי יש להתיר הוצאה כבר **בעת תפיסת הרכוש מידי**, כאשר תפיסות אלו התרחשו, לגבי מרבית הסכום, במהלך שנות הערעור ולא לאחר מכן. עם זאת, מציין המערער לחלופין – ובכך הוציא למעשה את העוקץ מסוגיית העיתוי, כי ככל שיקבע, כי המערער זכאי לניכוי סכום החילוט מהכנסותיו, אך לא בשנות המס נשוא הערעור, הרי שניתן יהיה לבצע את הניכוי בשנות המס העוקבות לתקופת השומה שלפנינו, ומעשית, לשאלת העיתוי אין נפקות ממשית.
- בית המשפט קבע, כי "נושא עיתוי התרת ההוצאה, כעניין חלופי, לא זכה לדין מקיף במיוחד בסיכומי הצדדים והנושא גרם לי להתלבטות. לאחר שקלול כל הנימוקים לכאן ולכאן, הגעתי למסקנה כי לפחות במקרה דנן יש להיצמד למועד החילוט בצו בית המשפט – בשנת המס 2017 – וזאת חרף העובדה שחלק הארי מן הכסף (3,991,000 ₪) לא היה בידיו של המערער כבר משנת 2013".

עיתוי ההכרה בהוצאה

- עוד קבע בית המשפט, כי "כלל לפיו הוצאה בגין חילוט על פי חוק האיסור תיווצר רק עם מתן צו לפי סעיף 21 לחוק מקדם אינטרסים של פשטות וודאות (אף אם יש בו שרירות מסוימת הנובעת ממקריית מועד הדיון בבית המשפט בו ניתן הצו). הוא גם משקף את העובדה כי נטילת הרכוש מן הנישום מתגבשת באופן מלא רק עם מתן צו החילוט הסופי. לעומת זאת, כלל אחר – התר אחר מועד תפיסת הרכוש לראשונה, המבוצעת כמעין סעד זמני - עלול לגרום לריבוי התדיינויות אם תחילה תיתבע ותותר בניכוי הוצאה על סמך תפיסה בלבד, ולאחר מכן אותו רכוש ישוחרר ויוחזר (או היקף התפיסה יצומצם). ואם תותר ההוצאה למועד התפיסה המקורית אך תביעת ההוצאה (למפרע) תתאפשר רק בעת הפיכת החילוט לסופי, אזי עלולה להיווצר בעיה של פתיחת שומה סגורה".
- נוכח האמור, נראה, כי סוגית עיתוי ההכרה בהוצאה טרם מוצתה עד תומה, ונראה שישנה עוד אפשרות תיאורטית, כי במקרים מסוימים, ניתן יהיה להכיר בהוצאה בשנת המס בה נתפס הרכוש לראשונה.

מסקנות בית המשפט

- שיקולי מדיניות (תקנת הציבור) אינם מחייבים את שלילת הוצאת החילוט. כאמור, החילוט איננו קנס. אדרבה, תוצאת החילוט – וזה כל ייעודו – היא איון ההנאה הכלכלית שנצמחה מהפעילות העבריינית. אם לא ניתן, על פי ההלכה המחייבת, לומר כי ההכנסה כלל לא נוצרה כי ההתעשרות התבטלה, אזי למצער יש להתיר בניכוי הוצאה אם כאשר מופעל החילוט.
- תוצאה אחרת תגרום, לדעת בית המשפט, לגבייה ביתר של מסים ולעיוות כלכלי מובהק. הפגיעה בקניינו של האזרח תהיה בלתי מידתית ומיותרת.
- קיימת כאן מעין "מקבילית כוחות": ככל שהעיוות הפיסקאלי שעלול להיגרם גדול יותר, נדרש שיקול מדיניות חזק וחשוב יותר על מנת להעדיף את האחרון על פני עריכת שומה הקולעת להכנסה החייבת האמיתית.
- ובהמשך קבע "האם חילוט הוא אמנם מכשיר "תרופתי" במובן שמונח זה שימש בדיון בפסק דין דמארי? ככל ש"תרופתי" עומד בניגוד ל"עונשי", אזי לדעתי שהתשובה היא חיובית – חילוט מביא לתיקון (ריפוי) מאזן כלכלי אשר נתפס בעיני החברה כבלתי צודק ("החוטא יצא נשכר"), אך אין החילוט נועד להכאיב (להעניש) מעבר לכך."

הערה

- למען הסדר הטוב יובא, כי ביום 1.9.2020, הגיש פקיד השומה ערעור על פסק הדין - ע"א 6077/20 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' רועי חיון, וכי התיק קבוע להגשת סיכומים במהלך החודשים הקרובים.
-

**ע"מ (ת"א) 62636-11-17 בנימין רביזדה
נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה**

להלן: "עניין רביזדה"

פתח דבר

- ביום 4.8.2020, ניתן פסק דין בעניינו של בנימין רביזדה, על ידי כבוד השופט אבי גורמן בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו.
- השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים ולגביה בלבד ביקשו להשמיע את טענותיהם, הינה:

האם בנסיבות ערעור זה יש השפעה לחילוט על השומות שהוציא המשיב?

עובדות המקרה בתמצית

- המערער 1, בנימין רביזדה (להלן: "המערער"), הוא הבעלים והמנהל של המערערת 2, דור חן מסחר בע"מ (להלן: "המערערת"). המערערים עסקו בניכיון שיקים ובמתן הלוואות בשוק האפור בהיקף נרחב, מבלי שניהלו ספרים ומבלי לדווח על הכנסותיהם כדין. כנגד המערערים הוגשו שני כתבי אישום:
- כתב האישום הראשון – במסגרת ת"פ (שלום, ת"א) 7146/01 מד"י נ' רביזדה בנימין ואח' [פורסם בנבו] (8.6.2005), אשר ייחס למערערים פעילות של ניכיון שיקים ומתן הלוואות בהיקף של כ-2 מיליארד ₪, בין השנים 1995-1998. בית המשפט הרשיע את המערערים בעבירות שיוחסו להם.
- כתב האישום השני – במסגרת ת"פ (מחוזי, ת"א) 40183/02 מד"י נ' בנימין רביזדה ואח' [פורסם בנבו] (18.4.2012), אשר ייחס למערערים פעילות של ניכיון שיקים ומתן הלוואות בהיקף של כ-4.8 מיליארד ₪, בין השנים 1999-2002. בית המשפט הרשיע את המערערים בעבירות שיוחסו להם.

עובדות המקרה בתמצית

- כתב האישום השני התייחס בין השאר לפרשה הידועה של הבנק למסחר. מכתב האישום עולה כי המערער היה בעליהם של בתי הימורים בארץ ובחו"ל, שבהם שלט באמצעות חברות שהיו בשליטתו או באמצעות אחרים. במסגרת כך העניק המערער אשראי בריבית גבוהה למהמרים בבתי ההימורים שבשליטתו ובין היתר למר עופר מקסימוב, לשם קיזוז הפסדיו בהימורים.
- בעקבות הרשעתו של המערער בהליך הפלילי השני, הורה כבוד השופט ד' רוזן בת"א (מחוזי ת"א) 2116-08-15 **מדינת ישראל נ' רביזדה** [פורסם בנבו] (11.6.2016) על חילוט נכסי המערער מכוח סעיף 21 לחוק איסור הלבנת הון. במסגרת החילוט חולטו כספים בסך של כ-19,300,000 ₪ וכן נכסי מקרקעין שונים. שוויים הכולל של הנכסים שחולטו, עומד על סך של 34,840,273 ₪ (להלן: "החילוט").

עובדות המקרה בתמצית

- אין מחלוקת בין הצדדים על כך שלא רק שצו החילוט ניתן בשנת 2016, אלא שהליך החילוט התייחס לעבירות שבוצעו בשנים 2000-2002, לאחר שנות המס שבמחלוקת בערעור זה. **שומות שיצאו למערערים לשנות המס 2000-2002, הן שומות מס סגורות, ועניינן אינו עומד לבחינה בערעור זה.**
- שנות המס שבמחלוקת בערעור זה, הן השנים 1995-1999 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת"). בגין שנות מס אלה התנהל כבר בין הצדדים בעבר הליך ערעור, וזאת במסגרת עמ"ה 1263/03 [פורסם בנבו]. הליך ערעור קודם זה הסתיים בכך שלבקשת הצדדים התיק הושב להליכי השומה, מתוך מחשבה של הצדדים כי יעלה בידם לסיים את המחלוקת בדרך של הסכמה מחוץ לכותלי בית המשפט, אלא שבדיעבד התברר כי עניין זה לא צלח.

עובדות המקרה בתמצית

- המשיב הוציא למערערים שומות בצווים לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), ובעקבותיהם הוגש הערעור דנן.
- המשיב הוציא למערערים שתי שומות חלופיות:
- **שומה למערער:** במסגרת שומה זו, שהיא שומתו העיקרית של המשיב, יוחסו כל ההכנסות למערער ולא למערערת, וזאת בשל כך שלמערער היה ייפוי כוח לפעול בחשבונות הבנק של המערערת והוא עשה בהם כבשלו. כמו כן, שיקים שהגיעו לכאורה למערערת הופקדו על-ידי המערער בחשבונות בנק שלו ושל בני משפחתו, לאור זאת ובשים לב למכלול התמונה שהתבררה בהלכים הפליליים ולפיה המערער הוא שניהל בעצמו את כל הפעילות הכלכלית העבריינית תוך שלעיתים הוא עושה שימוש בשמם של אחרים, טען המשיב כי יש לייחס את ההכנסות ישירות למערער כהכנסה שלו מעסק.

עובדות המקרה בתמצית

- **שומה חלופית למערערת ולמערער:** במסגרת שומה חלופית זו יוחסו ההכנסות ראשית למערערת, ולאחר מכן, תוך הפחתת מס החברות בו צפויה המערערת לשאת, יוחסו רווחי המערערת למערער כהכנסה מדיבידנד.
- הצדדים לא היו חלוקים ביניהם כי לאור ההרשעות בהליכים הפליליים ובהתאם להוראות סעיפים 42 א ו- 42 ג לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, הממצאים והמסקנות שנקבעו בהליכים הפליליים, קבילים כראיה בערעור זה. **אלא שבין הצדדים התגלתה מחלוקת אודות גובה ההכנסות שנקבע בהליכים הפליליים כי הם הפיקו.**
- הצדדים שטחו את טענותיהם בעניין זה, ובהחלטה מפורטת מיום 28.5.2019 קבע בית המשפט, כי גובה ההכנסות בשנות המס שבמחלוקת עומד על סך של 17,645,940 ₪.
- המערערים ביקשו להגיש סיכומים בעניין השלכות החילוט על השומות נושא הערעור ובעניין זה בלבד, וכך עשו הצדדים.

טענות המערערים

- המערערים טענו כי החילוט, אשר עמד על סך גבוה יותר מסך ההכנסות שבערעור זה, איין את ההכנסות שנותרו בידי המערער, ולכן אין למסותו שוב כלל. החילוט הביא לכך שלא נותרו בידי מי מהמערערים כל רווחים כלכליים, ולכן הטלת המס עליהם אינה תואמת את המציאות.
 - החילוט אינו בבחינת ענישה, אלא בבחינת הוצאת בצעו של העבריין מידיו, ולכן יש בו כדי לאיין את ההכנסה. מערכת מס הוגנת, חייבת להתחשב בחילוט, שכן בדרך אחרת היא תימצא גובה מס מהכנסה שהמדינה שללה את בעלותו של המערער עליה.
 - בהתייחס לטענת המשיב לפיה החילוט בוצע בשנים מאוחרות לשנות המס שבמחלוקת ולכן החילוט אינו רלוונטי לערעור זה, העלו המערערים מספר טענות:
1. העסק של המערער פעל באופן רציף ולכן ההפרדה לשנות מס היא מלאכותית ואינה במקום.
-

טענות המערערים

2. המשיב מנוע מלטעון כי מדובר בחילוט מאוחר בזמן שאינו רלוונטי לשנות המס שבמחלוקת, שכן המשיב לא הציג כל התחשבות בסכומי החילוט בשומותיו של המערער באף אחת מהשנים, לא בשנים הרלוונטיות לערעור זה ולא בשנים מאוחרות יותר.

3. יש להחשיב את החילוט כתשלום על חשבון המס, ולכן יש לזקוף את הסכום שחולט כתשלום בגין חיובי המס בשנות המס המוקדמות (שהן הרלוונטיות לערעור זה), וזאת לפי סעיף 195א(ב)(1) לפקודה (שילם אדם סכום על חשבון חוב מס שחב כנישום ולא פירש את שנת החוב, ייזקף הסכום לחובות המס שלו כנישום לפי שנת היווצרם, החל משנת המס המוקדמת ביותר).

• במסגרת ההליכים הפליליים הוטלה על המערער ענישה מכבידה, ולכן אין זה ראוי כי מערכת המס תוסיף ותכביד אף היא את עולה על המערער.

טענות המשיב

- בנסיבות העובדתיות של ערעור זו, בו החילוט מתייחס להכנסות שהופקו בשנות מס מאוחרות לשנות המס שבמחלוקת, לא יכולה להיות לחילוט השפעה על מיסוי הכנסות שהופקו בשנות מס קודמות.
 - המשיב סבור כי חילוט הוא עניין למישור הפלילי, וכי אין לו ולא צריכה להיות לו כל השפעה על דיני המס.
 - המשיב טען כי ספק רב האם עלה בידי המדינה לזהות את כל חשבונות הבנק בהם הפקיד המערער את רווחי פעילותו הפלילית הענפה, ולכן האופן בו הוא מציג עצמו כמי שנותר ערום מנכסיו, רחוק מלהיות נקי מספקות. כך או אחרת וכמו כל אדם אחר, על המערער לשאת בתשלום מסים בגין פעילותו, ועד היום הוא לא שילם מסים אלה.
-

קביעות בית המשפט

- בית המשפט תחילה התייחס לפס"ד חיון שניתן כאמור מספר חודשים בודדים קודם לכן, וזאת בהתייחס לסוגיית השפעת החילוט של רווחי פעילות פלילית על מיסוי ההכנסה, כך שלמעשה אימץ בית המשפט את הקביעה לפיה התכלית הדומיננטית (גם אם לא היחידה) של הוראות החוק המאפשרות חילוט רווחי פעילות עבריינית, היא להוציא, מבחינה קניינית, את 'בלעו של הגזלן מפיו' כך שלא יישאר בידיו רכוש שאינו שייך לו וכדאיות הפעילות העבריינית תצומצם. כך ש"אין הצדקה פיסקאלית להותיר על כנם הן את החילוט והן את המיסוי המלא של ההכנסה המחולטת."
- במצב החוקי הקיים, מצב בו לדעת כבוד השופט קירש, לא ניתן להתייחס להכנסה שחולטה ככזו שאינה, קבע השופט קירש כי יש להתיר בניכוי הוצאה בגובה הסכום שחולט.

קביעות בית המשפט

- לגבי עיתוי ההכרה בהוצאה, קבע כבוד השופט קירש כי הוא יהיה במועד מתן צו החילוט לפי סעיף 21 לחוק איסור הלבנת הון. בסוף פסק הדין בעניין חיון ציין כבוד השופט קירש כי הסדרה מלאה וראויה של היחס בין חילוט לבין מיסוי ההכנסה, ראוי שתיעשה במסגרת חקיקה מתאימה.
- בהקשר זה, אף הזכיר בית המשפט את דבריו של כבוד השופט נ' סולברג בעניין דמארי, אשר תקף סוגיה דומה מכיוון אחר, הנתמך ביסודות מהמשפט המנהלי החל על המשיב. בהתאם לדברים אלה של כבוד השופט סולברג, יתכן כי במקרים מסוימים בהם יודע פקיד השומה כי הכנסה פלונית כבר יצאה מידיה של הנישום, כגון הכנסה מגניבה אשר במועד הוצאת השומה ידוע כי היא הושבה כבר לבעליה – כפי שהיה בעניין דמארי, הדרישה לנהוג בהגינות תמנע מאת פקיד השומה מלהטיל מס על "הכנסה" זו.

קביעות בית המשפט

- באופן דומה הציע בית המשפט לבחון את האפשרות, מבלי לקבוע מסמרות בדבר, כי כאשר ידוע כי חולטה כבר מלוא ההכנסה אותה מבקש כעת פקיד השומה למסות, יתכן ותחול עליו מניעות דומה לזו שנזכרה בדברי כבוד השופט סולברג.
- יחד עם זאת, בית המשפט קבע כי ככל שסוגיות אלה חשובות ומעניינות, במקרה דנן, שאלת היחס בין החילוט לבין השומה כלל אינה מתעוררת, זאת משום שבמקרה דנן, השומות נושא הערעור עוסקות במיסוי הכנסות שהופקו בשנים 1995-1999, ואילו החילוט נוגע להכנסות שהופקו בשנים מאוחרות יותר, 2000-2002.
- כך שבין אם ננקוט בגישתו של כבוד השופט קירש אשר קבע כי יש להתיר ניכוי הוצאה בסכום החילוט (הוצאה המתגבשת לשיטתו רק בשנת הוצאת צו החילוט) ובין אם ננקוט בגישה שהועלתה כאפשרות בדבריו של כבוד השופט סולברג ולפיה מכוח חובת ההגינות המוטלת על פקיד השומה נדרש הוא שלא

קביעות בית המשפט

- שלא להטיל מס על הכנסה שידוע לו כי שוב אינה שייכת לנישום – הרי שגישות אלה מתייחסות אך ורק להכנסה הספציפית שהוצאה מידי הנישום [בין אם על-ידי השבת הגזלה (כפי שהיה בעניין דמארי) ובין אם על-ידי חילוטה] - ולא בייחס להכנסות אחרות אשר הופקו עוד קודם לכן.
- החילוט במקרה שלפנינו מתייחס כאמור לרווחים אחרים, רווחים בסכומים גבוהים למדי שהפיק המערער בשנים מאוחרות לשנות המס שבמחלוקת בערעור זה. במצב דברים זה, אין בחילוט המאוחר כדי להשפיע על מיסוי הכנסה שהפיק המערער בשנות מס קודמות, קודם לשנים בהן הופקה ההכנסה המאוחרת בזמן ושחלק ממנה חולט.
- שנות המס לגביהן בוצע החילוט, הן שנות מס שהשומות בעניין סגורות, ומשכך וכאמור לעיל, לחילוט לא יכולה להיות השפעה על שנות המס המוקדמות יותר הנדונות בערעור זה.

קביעות בית המשפט

- בית המשפט אף דחה את טענותיו האחרות של המערער בכל הנוגע להשלכות החילוט:
 1. טענתו של המערער כי יש להתעלם מההפרדה בין שנות המס השונות, דינה להידחות. ההבחנה בין שנת מס אחת לרעותה, היא ממושכלות היסוד של דיני המס. העובדה כי עסקיו של המערער פעלו ברצף, אינה מייתרת את ההבחנה בין השנים בהן נוצרו ההכנסות. בכל אחת משנות המס ממוסה המערער בגין הכנסותיו באותה שנה, והעובדה כי חלק מהכנסותיו בשנים מאוחרות חולט, אינה יכולה להשפיע על רווחיו בשנים הקודמות לאירוע החילוט.
 2. המערער טוען כי מכיוון שהמשיב לא לקח בחשבון בשנות המס המאוחרות יותר את השלכות החילוט על שומות המס שהוציא בשעתו, המשיב מושתק מלהעלות את הטענה כי החילוט אינו רלוונטי לשנות המס שבמחלוקת בערעור זה. השתק שכזה אינו מקובל והמערער לא ביאר את מקורו. יתירה מזו, המערער כלל לא הראה כי הוא העלה בשעתו, כאשר נדונו שנות המס לגביהן
-

קביעות בית המשפט

בוצע החילוט, את הטענה כי החילוט רלוונטי לשומות המס באותן שנים. אין צריך להכביר במילים על כך כי אי העלאת טענה על-ידי המערער בשנת המס בה טענה זו הייתה רלוונטית (אם בכלל), אינה יוצרת טענת השתק כלפי המשיב בייחס לשנות מס אחרות.

3. המערער מבקש לראות בחילוט כתשלום בגין חוב המס, תשלום אותו לטענתו, בהתאם להוראות סעיף 195א(ב)(1) לפקודה, יש לזקוף לחוב בגין שנת המס המוקדמת ביותר בגינה יש לו חוב מס. גם טענה זו דינה להידחות. **החילוט אינו תשלום בגין חוב מס.** החילוט מהווה הוצאת בצעו של המערער מידיו, ולכן אין לראות בו משום תשלום חוב מס קודם מצדו. למעלה מן הצורך יוזכר כי סכום החילוט לא שולם למשיב, וגם מטעם זה, טענת המערער אינה יכולה להתקבל.

סוף דבר

- בית המשפט דחה את טענותיהם של המערערים אודות השפעה שיש לחילוט על שומות המס העומדות לבחינה בערעור זה.
- המשיב הוציא למערערים שתי שומות חלופיות. המערער לא העלה כל טענה בעניין זה, גם כאשר ניתנה לו ההזדמנות לכך והוא לא ביקש להציג כל ראיות בעניין. לאור זאת, השומה הראשית שהוצאה, במסגרתה יוחסה כל ההכנסה למערער – היא זו המתקבלת ובהתאם לה יהיו חיובי המס.

אמרת אגב

- מעניין לראות, כי בעניין רביזדה, בחר כב' השופט גורמן "ללכת" בנתיב שהותווה בעניין חיון על ידי כב' השופט קירש ולא בנתיב שהותווה בעניין אסרף על ידי כב' השופטת סרוסי, ללמדך, את התפיסות השונות המשתקפות על ידי שופטים שונים בסוגיות דומות.

תודה!

DAHAN

יעקב דהן ושות' - עורכי דין

דרך מנחם בגין 150, מגדל WE, תל אביב

office@dahanlaw.co.il | www.dahanlaw.co.il

T: 073-7303888 | F: 072-3388070 | M: 050-2891384