

ע"א 6077/20 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' רועי חיון – תקציר

במוקד הערעור שלפנינו עומדת השאלה האם יכול נאשם שהורשע בפלילים, ובגזר דינו הורה בית המשפט על חילוט הכספים שהשיג בפעילותו העבריינית, לנכות את סכום החילוט מהמס שהוטל על הכנסתו החייבת?

בפסק הדין, שחוות הדעת העיקרית בו נכתבה על ידי, ובהסכמת חברי השופט TIT מ'ינן, כנגד דעתו החולקת של חברי השופט שאול שוחט, התקבל ערעור פקיד השומה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ונקבע כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה. כך שאין להתיר את ניכוי החילוט כהוצאה.

ואלו עיקרי טעמי.

על פי ההלכה המושרשת גם הכנסה בלתי-חוקית חייבת במס. כמו כן, בשלילת ההתעשרות, בדרך של חילוט, לאחר שזו נמצאה בידי הנישום, אין משום איון הכנסה.

חילוט פירות עבירה אינו בא בגדר רשימת ההוצאות שניכוי הותר במפורש בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

לא ניתן לראות בכספי החילוט הוצאה המוכרת בניכוי משום שאין זו הוצאה שיצאה כולה בייצור ההכנסה או כזו המשתלבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ("מבחן האינצדנטליות") והיא אינה חלק "מהסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה בהיותה תוצאה של פעולה אקטיבית של הנישום ("מבחן הסיכון").

אמנם אין בסעיף 32 (שלושים ושתיים) לפקודת מס הכנסה איסור מפורש על הכרה בתשלום כספי חילוט כהוצאה מותרת בניכוי, אולם הדבר מתחייב מטעמי מדיניות הנוגעים לתקנת הציבור.

על פי ההלכה הפסוקה לא ניתן לנכות הוצאה שהוצאה כעונש על מעשה עבירה, כאשר המחלוקת בענייננו נוגעת לשאלת טיבו של חילוט שבוצע מכוח חוק איסור הלבנת הון. בהקשר זה נודעת חשיבות מכרעת ל"אופייה של הסנקציה, מהותה ומטרתה", ולא לכינוי שניתן לה.

לשון חוק איסור הלבנת הון אינה מלמדת בהכרח כי החילוט אינו אמצעי עונשי.

באשר לתכלית החילוט הרי שיש לו מספר תכליות שונות, ובהן: תכלית הרתעתית, תכלית קניינית, מניעתית ועונשית, ולא ניתן לומר כי התכלית הבלעדית, ואף לא העיקרית, של החילוט היא השבת המצב לקדמותו. אין חולק כי בהכרה בתשלום החילוט כהוצאה מותרת בניכוי, יש משום פגיעה בתכליות אלו. התרת הניכוי תביא לפגיעה של ממש באינטרס הציבור, לפגיעה בשלטון החוק ולסטייה מעקרון היסוד לפיו "לא יהא חוטא נשכר". חילוט מהווה נדבך חשוב במאבק בהלבנת ההון והתרת ניכוי כספי החילוט תסכל באופן משמעותי את מדיניות המחוקק. תכליותיו של מעשה החילוט שלובות זו בזו והנסיון להפריד ביניהן, תוך הדגשת התכלית הקניינית, הוא מלאכותי.

אין כל קושי, משפטי או מוסרי, בכך שהכנסתו הבלתי-חוקית של המשיב תמוסה ואילו הוצאתו בשל החילוט לא תותר בניכוי. מסקנה זו מתבקשת מהדין הקיים ומאופיו של החילוט והיא נכונה אף למקרים

דומים, בהם מתבקשת הכרה בהוצאה שיש בה כדי להביא לסיכול מדיניות ברורה של המחוקק או לפגוע בתקנת הציבור. אף שיש בכך פגיעה מסוימת בעקרון "שומת אמת" שבדיני המס, גוברים בעניינן שיקולים הנוגעים לשמירה על ערכיות החוק ולהימנעות ממתן הכשר לפעולה בלתי חוקית או להנאה שצמחה ממנה.

העמדה לפיה אין להתיר ניכוי כספי החילוט כהוצאה, מבוססת על יישום הלכות מושרשות של בית משפט זה, ואף סקירת הפסיקה הזרה מלמדת שמקובל להכיר בטעמים של מדיניות ציבורית ככאלה המאפשרים למנוע הכרה בהוצאה פלונית כמותרת בניכוי. יחד עם זאת, על מנת לקדם ודאות משפטית בדיני המס, לציבור הנישומים ולרשויות המס כאחד, טוב היה לו המחוקק היה מבהיר ביתר פירוט באילו מקרים אין להתיר את ניכוייה של הוצאה שמקורה בעבירה ובאילו מקרים אין מניעה לעשות כן.

חברי השופט מ'ן, שהצטרף לעמדתו, הדגיש כי אופיו של החילוט אינו תרופתי כי אם עונשי-הרתעתי ומשכך, מחייב את הקביעה כי אין להתיר למשיב לנכות את הכספים שחולטו, וכי כל מסקנה אחרת תיטול את העוקץ מהשימוש במנגנון החילוט.

חברי השופט ש'ן סבר, בדעת מיעוט, כי יש להתיר את ניכוייה של סכום החילוט כהוצאה. לגישתו, בגדר "מבחן הסיכון", ניתן לראות בפעולת החילוט משום התממשות של "סיכון מסיכוני העסק" – שעניינו בארגון הימורים אסורים. עוד סבר השופט ש'ן כי כעולה מלשון החוק וממכלול תכליותיו, התכלית העונשית אינה מהווה תכלית עיקרית של מנגנון החילוט וכי בהינתן מאפייניו האזרחיים הדומיננטיים של מנגנון החילוט, אין מקום לאסור על ניכוי כספי החילוט כהוצאה מטעמים של תקנת הציבור. לצד זאת, הקביעה כי הכספים שבאו בעבירה הם חלק

מהכנסתו החייבת של הנישום, גם אם חולטו, ויש להתיר ניכויים מוצדקת בשל העובדה כי הרווח שהופק מפעילותו העבריינית של המשיב נשלל ממנו באמצעות החילוט והועבר לקרן רלוונטית שבאמצעותה מושבים סכומי הכסף שבהם נעברו העבירות לחברה; ולאור עקרון היסוד שעניינו גביית מס אמת מן הנישום והרצון למנוע פגיעה בקניינו.

כאמור, ערעור פקיד השומה התקבל ברוב דעות. בינתן השאלות שהתעוררו הורינו כי כל צד ישא בהוצאותיו.