



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4157/13

ע"א 4489/13

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט נ' סולברג

המערערים בע"א 4157/13: 1. דמארי אילנה
2. דמארי אבישי
המערער בע"א 4489/13: אברהם הירשזון

נגד

המשיב בע"א 4157/13: פקיד שומה רחובות
המשיב בע"א 4489/13: פקיד שומה כפר סבא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט א' סטולר) מיום 24.4.13 בע"מ 25520-01-11; ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט מ' אלטוביה) מיום 18.3.13 בע"מ 16546-03-10

תאריך הישיבה: ב' בתמוז התשע"ד (30.06.14)

בשם המערערים בע"א 4157/13-1-2: עו"ד מ' ביסטרצקי; עו"ד א' טנא

בשם המערער בע"א 4489/13: עו"ד ז' שרון; עו"ד מ' סולומונוביץ;

עו"ד מ' פורת

בשם המשיב בע"א 4157/13

והמשיב בע"א 4489/13: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. מה דינה של גניבה שהוחזרה בגדרי משפטו הפלילי של הגנב, לעניין חיוב הגנב במס הכנסה על סכום הגניבה? זו השאלה העולה בתיק זה. בפנינו שני ערעורים: ע"א 4157/13, המופנה כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז (ע"מ 25520-01-11, השופט ד"ר א' סטולר) מיום 24.4.13; וע"א 4489/13, כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (ע"מ 16546-03-10, השופט מ' אלטוביה) מיום 18.3.13.

בשני פסקי הדין נדחו ערעורים שהוגשו על שומות שהוציאו פקידי השומה המשיבים (אשר יכוננו להלן במשותף, לשם הנוחות, המשיב). המשותף לשני הערעורים – כל אחד מן המערערים גנב כספים בסכומים משמעותיים והחזיק בהם מספר שנים, הורשע בגין כך ונדון למאסר בפועל ותשלום קנס כספי; המערערים שניהם השיבו את כספי הגניבה לקרבנות העבירה במהלך ההליכים הפליליים שהתנהלו בפרשיות הללו. והעיקר לענייננו – בשני המקרים, לאחר השבת הכספים, הוציא המשיב שומה המתייחסת לשנות המס בהן ביצעו המערערים את הגניבות, במסגרתה הוטל מס הכנסה על כספי הגניבה, אף שהכספים עצמם כבר הושבו.

ב. הערעורים נסבים בעיקר על הטענה, כי אין לראות בכספי הגניבה, הן בעת החזקתם על ידי הנישום והן – וביחוד – לאחר שהושבו, הכנסה החייבת במס, ואף אם נכון לסווגם ככזו, יש להתיר בנסיבות העניין את ניכוסם כהוצאה בייצור ההכנסה או את קיזוזם כהפסד. עוד טוענים המערערים, כי יש להתיר להם את הקיזוז או הניכוי כנגד הכנסתם החייבת במס במסגרת שנות המס שבשומות, אף כי בשני המקרים נעשו תשלומי ההשבה בשנות מס מאוחרות יותר. כפי שיפורט בהמשך, מערכת המס בישראל אמנם מחייבת מיסוי תקבולים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית, אך לצורך ההכרעה בענייננו יש לבחון האם נכון למסות רווחים שקיימת ביחס אליהם חובה להשיבם לבעליהם החוקיים – כך למשל, כספי מעילה – בנסיבות בהן הושבו הכספים בטרם הוצאו השומות. ובענייננו שלנו, האם אכן יש לסווג את כספי המעילה שהשיבו המערערים כהכנסה החייבת במס?; האם יש להתיר את ניכוסם של כספי ההשבה כהוצאה בייצור הכנסה או את קיזוזם כהפסד? ובפרט, האם ניתן, כטענת המערערים, לאפשר ניכוי או קיזוז כאמור באופן רטרואקטיבי.

ג. אקדים ואומר, כי ההכרעה המוצעת על ידי בשאלות אלה אינה מוחלטת, אלא נועדה להוות "דרך אמצע" בין השיקולים הנוגדים, תוך מאמץ מירבי לעשיית צדק עם כולי עלמא על בסיס משפטי. בנידון דידן, המשוואה מורכבת, אך שניים הם השיקולים העיקריים שביניהם יש לאזן: מחד גיסא, המערערים גנבו כספים ממעבידיהם למשך תקופות ארוכות, ובעת אחזקתם נהגו בהם מנהג בעלים; קרי, נהנו מכספים אלה, ויכלו לעשות בהם ככל העולה על רוחם. צדו השני של המטבע הוא, כמובן, כי בתקופה זו אף נמנעה מבעלי הכספים היכולת להשתמש בכספם. מאידך גיסא, בעת שהחזיקו המערערים בכספים עמדה להם החובה להשיבם, ועל כן במובן המשפטי הטהור יטען הטוען כי לא עברו לחזקתם במלוא המובן; ולמעלה מכך, בסופו של יום החזירו המערערים את מלוא סכומי הגניבה לבעליהם החוקיים, וכספים אלה אינם נספרים

במאזן הרווחים הסופי שלהם. מטעמים אלה אין זה פשוט איפוא להתייחס לכספים אלה מניה וביה כהכנסה החייבת במס. מתח זה ילוה אותנו לאורך הדיון, ועומד בלב ההכרעה.

ע"א 4157/13 – רקע והליכים

ד. אילנה דמארי (להלן המערערת) עבדה כמנהלת מדור בקרת חשבונות רפואיים בקופת חולים "מכבי שירותי בריאות" (להלן מכבי). ביום 12.11.09 הרשיע בית משפט השלום בתל אביב (ת"פ 10716/08, השופטת ג' רביד) את המערערת ואת משה ענתבי (להלן ענתבי) על-פי הודאתם בכתב אישום מתוקן, בעבירת גניבה על ידי עובד לפי סעיף 391 לחוק העונשין, תשל"ז-1977. כעולה מכתב האישום, במהלך התקופה שבין חודשי יוני 2007 ליוני 2008 גנבו המערערת וענתבי בצוותא חדא, ב-33 הזדמנויות שונות, סך של כ-2,400,000 ש"ח מחשבון מכבי. ביום 19.10.10 גזר בית משפט השלום על המערערת 18 חודשי מאסר בפועל ו-18 חודשי מאסר מותנה, וכן הורה על תשלום קנס בסך 20,000 ש"ח.

ה. במקביל לכך ובטרם מתן גזר הדין, ביום 8.3.10, במסגרת תביעה אזרחית שהגישה מכבי כנגד המערערת בבית המשפט המחוזי בתל אביב (ת"א 2355/08, בפני השופט א' בכר), נחתם בין הצדדים הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין. בהסכם זה נקבע, כי המערערת תשיב למכבי את כספי הגניבה לרבות ריבית והפרשי הצמדה בסך כולל של 1,054,000 ש"ח כהכנסה מעבודה מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א-1961 (להלן פקודת מס הכנסה; הפקודה), וכן תשחרר לטובת מכבי כספים שנצברו בקרן מקפת בסך 295,706 ש"ח – ובסך הכל 1,349,706 ש"ח. המערערת עמדה בהסכם והשיבה למכבי את הסכום האמור. יוער, כי בית משפט השלום בגזר דינו זקף לטובת המערערת את העובדה שהגיעה להסדר האמור עם מכבי, והעניק לה משקל רב. ביום 28.4.10 הגישה המערערת דוחות מס לגבי השנים 2007-2008 בהם הצהירה על הכנסה ממשכורת בלבד. ביום 12.12.10 הוציא פקיד השומה ברחובות שומה בצו לשנים 2007-2008, במסגרתה הוסיף להכנסתה של המערערת סך 1,233,717 ש"ח – לפי חישוב סכום הגניבה שערך – כהכנסת עבודה מכוח סעיף 2(2) לפקודה, וזאת בהתאם לכספים שהושבו למכבי במסגרת הסכם הפשרה (הכנסה חייבת בסך 787,967 ש"ח לשנת 2007, והכנסה חייבת בסך 485,750 ש"ח לשנת 2008). יצוין, כי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, ציין המשיב שכספי הגניבה חייבים במס גם

כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, וגם כהכנסה מעסק או משלח יד, בהתאם לסעיף 2(1).

ו. על החלטת השומה עירערה המערערת לבית המשפט המחוזי, תוך שנטען כי זו נתקבלה בחוסר תום לב נוכח השבת הכספים למכבי. כן טענה המערערת, כי הופלתה לרעה על ידי המשיב, שבמקרה אחר – ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד השומה פתח תקווה (2009) (להלן ענין מגיד) – התיר בניכוי את הוצאותיו של הנישום העבריין לצורך רכישת דירה, אותה העביר כפיצוי לידי החברה ממנה גנב כספים. כן טענה המערערת, כי שעה שההכנסה כלל לא הגיעה לידיה, מהווה עמדת המשיב פגיעה בזכותה לקניין, ואינה עולה בקנה אחד עם הפרשנות התכליתית בדיני המס, האמורה להביא לידי הטלת מס אמת.

ז. בפסק דינו מיום 24.4.13 דחה בית המשפט המחוזי את הערעור; נאמר תחילה, כי יש למסות רווחים שהופקו בניגוד לחוק, וזאת כדי שלא ייצא חוטא נשכר. כן נקבע, כי כספי הגניבה הם "הכנסה חייבת" חרף השבתם למכבי במסגרת הסכם הפשרה, וזאת משהמערערת עשתה בהם כרצונה ונהגה בהם מנהג בעלים. עוד קבע בית המשפט, כי היות ובישראל מהוה כל שנת מס יחידה נפרדת לצרכי שומה, ניתן להכיר בכספים שהשיבה המערערת כ"הוצאה" רק בתוך שנת המס בה הושבו בפועל (2010) ולא ביחס לשנות המס נשוא השומה (2007-2008). עוד נקבע, כי התרת "ניכויים לאחור" בעמ"ה 1232/08 עמי כהן נ' פקיד שומה (2012) (להלן ענין עמי כהן) – יסודה בטעות, ואין לחייב את הרשות המינהלית להמשיך ולהנציח טעות זו. אשר לענין מגיד נאמר, כי באותו מקרה הוציא הנישום את ההוצאות הרלבנטיות בשנת ההכנסה, להבדיל ממקרה המערערת, בו השיבה את הכספים רק מספר שנים לאחר שנות ההכנסה בגינן הוצאה השומה.

ח. ביום 30.5.13 דחה בית המשפט המחוזי את בקשת המערערת לעיכוב ביצועו של פסק הדין. בהחלטה מיום 3.7.13 עיכב בית משפט זה את ביצוע פסק דינו של בית המשפט המחוזי עד להכרעה בערעורים (החלטתו של השופט א' שהם).

ע"א 4489/13 – רקע והליכים

ט. בין השנים 1995-2005 כיהן אברהם הירשזון (להלן המערער) כחבר כנסת וכיו"ר הסתדרות העובדים הלאומית (להלן הע"ל), ובשנת 2004 כיהן גם כשר בממשלה. ביום 8.6.09 הרשיע בית המשפט המחוזי בתל אביב (ת"פ 40138/08, סגנית

הנשיא ב' אופיר-תום) את המערער בגניבת כספים מהע"ל, בארבע פרשות מתוך שש שיוחסו לו: גניבה באמצעות קבלת תשלומים חודשיים; גניבה בדרך של קבלת כספים לקראת החגים; גניבה לשם מימון תרופות אישיות; וגניבה באמצעות קבלת כספים לקראת נסיעות לחו"ל. נקבע, כי במשך התקופה הרלבנטית גנב המערער סכום הנע בין 1,732,000 ו- 1,932,000 ש"ח. כן הורשע המערער בעבירות של גניבה בידי מנהל, מרמה והפרת אמונים, רישום כוזב במסמכי תאגיד, הלבנת הון אסורה ושתי עבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות. תוך כדי ההליך, ובטרם ניתן גזר הדין בעניינו, השיב המערער סך של 1,730,000 ש"ח לידי הע"ל. ביום 24.6.09 גזר עליו בית המשפט המחוזי 65 חודשי מאסר בפועל ו-12 חודשי מאסר מותנה, וכן פסק תשלום קנס בסך 450,000 ש"ח. יצוין כי, לנוכח השבת כספי הגניבה הוקטן הקנס לרבע מגודלו הצפוי, שאמור היה להיות שווה למלוא סכום הגניבה (סעיף 17 לגזר הדין). ביום 4.7.11 דחה בית משפט זה ערעור על הכרעת הדין וגזר הדין (ע"פ 7641/09).

י. למערער נערכה שומה לשנים 2000-2005, אשר הוסיפה להכנסתו בכל שנת מס חמישית מסכום הגניבה כהכנסה החייבת מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. בהתאם לכך קבע המשיב בנוסף, כי בהיותו עסק על המערער היה לנהל פנקסים, ומשלא עשה כן הטיל עליו תוספת מס לפי סעיף 191 לפקודה. בערעורו על השומה טען המערער, כי בקביעת סכום ההכנסה החייבת במס לא התחשב המשיב בפסק הדין שניתן בערעורו, ובו, כך טען, צומצם מספר המקרים בהם הורשע במימון נסיעותיו לחו"ל באמצעות כספי המעילה. נטען עוד, כי יש לסווג את כספי המעילה כהכנסה חייבת מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה או כהכנסה מכל מקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודה, ולא כהכנסה מעסק, החייבת בניהול פנקסים. כן טען המערער, כי במהלך שנת 2009 השיב להע"ל סך כולל של 1,730,000 ש"ח, ויש לאפשר לו לנכות סכום זה כהוצאה בייצור הכנסתו. בהקשר זה נטען גם, כי ההגבלה המאפשרת לנכות את כספי ההשבה רק בשנת המס בה שולמו בפועל, עומדת בניגוד לפעולת השומה שאושרה בענין מגיד הנזכר, ומהווה הפליה אסורה. עוד הוסיף המערער, כי משפרש לגמלאות אין לו בשנת 2009 – השנה בה השיב את הכספים – כל מקורות הכנסה מהם יוכל לנכות את כספי ההשבה, ועל כן יש לאפשר לו לנכותם במסגרת שנות המס שבשומה.

יא. ביום 18.3.13 דחה בית המשפט המחוזי בתל אביב את הערעור, תוך שהעמיד את סך ההכנסות לשנות המס הרלבנטיות על 1,732,000 ש"ח. נקבע, כי משבענין מגיד לא נדונה שאלת ייחוס סכום ההשבה לשנות מס קודמות, אין בכוח פרשה זו כדי לסייע למערער. עוד נקבע, כי פסק הדין שניתן בע"א 600/75 תל דונן קבלנים נ' פקיד השומה תל אביב, פ"ד לא (2) 763 (1977) (להלן ענין תל דונן), עליו

הסתמך המערער, אינו דומה לנדון, שכן המערער לא השיב את כספי הגניבה בתוך שנות המס נשוא השומה, בעוד שבענין תל רונן הסכום שאישר פקיד השומה בניכוי הופרש בתוך שנת המס שבגינה הוצאה השומה. כן קיבל בית המשפט המחוזי את עמדת פקיד השומה, לפיה ההיתר לנכות כספים לאחור שניתן בענין עמי כהן יסודו בטעות, וקבע כי "בידי הרשות הסמכות והחובה לפעול לתקון מדיניות שגויה על פי כללי המשפט המינהלי" (פסקה 8 לפסק הדין). במישור העקרוני נאמר, כי מתן אפשרות לייחס הוצאה רטרואקטיבית לשנת מס מוקדמת לשנת ההוצאה עומד בניגוד לדין הקיים, ויש בכך כדי להפלות לטובה את המערער לעומת נישומים שומרי חוק. כן נאמר, כי אין מקום להתחשבות באי-קיומם של מקורות הכנסה למערער בשנת ההשבה שמהם יוכל לנכות את סכום ההשבה כהוצאה. עם זאת נקבע, כי למערער לא קמה חובה לנהל פנקסים ביחס לכספי המעילה, וזאת מבלי להידרש לשאלת סיווג הכנסתו כהכנסה מעסק; נאמר, כי במקרים מסוג זה נסמכת השומה על קביעות עובדתיות של בית משפט פלילי, וממילא אין צורך בניהול פנקסים כדי לקבוע את סכום השומה. ועוד נאמר, כי אין לצפות מן המערער שיוציא חשבונית מס על פעולת גניבה שלו, ויחד עם זאת כי אין באמור כדי לפטור מניהול פנקסים כל המפיק הכנסה מפעילות בלתי-חוקית.

טענות המערערות בע"א 4157/13

יב. בערעורה חוזרת המערער על עיקרי טענותיה בפני בית המשפט המחוזי, וביניהן כי הופלתה לרעה על ידי המשיב שהתיר לנישומים, לפחות בענין מגיד ובענין עמי כהן, לנכות כספים בשנות המס שבשומה, גם כאשר ההשבה בוצעה בשנת מס מאוחרת לשנים אלה, וזאת מבלי להצביע על הקריטריונים על פיהם הוחלט להתיר זאת; וכי עמדת המשיב פוגעת בזכות המערער לקניין ועומדת בניגוד לפרשנות התכליתית בדיני המסים, האמורה להביא לידי גבית מס אמת. מוסיפה המערער וטוענת, כי אין לגזור גזירה שוה בין מיסוי הכנסות בלתי-חוקיות כאשר נותרו התקבולים בידי העבריינין, לבין מקרה בו השיב העבריינין לקרבן העבירה את מלוא הרווחים שהפיק כתוצאה מפעילותו הפלילית, כפי שאירע בענייננו; לטענתה, במקרה מן הסוג השני, כלל לא נוצרה לנישום הכנסה.

טענות המשיב בע"א 4157/13

יג. מטעם המשיב נטען, כי אין נפקא מינה לענין מיסוי רווחים כאשר אלה הופקו באמצעות פעילות בלתי-חוקית, ויש למסותם גם לנוכח האפשרות כי יידרש הנישום להשיבם לבעליהם החוקיים. כן נטען, ב"מישור המיסוי הצר" אין לראות בהשבת

הכספים מצד המערערת למעביד כ"הוצאה בייצור הכנסה" לפי סעיף 17 לפקודה, כי גם אילו סווגה ההשבה ככזו, לא ניתן היה לנכותה או לקזזה כהפסד משנות השומה נשוא הערעור, שכן על פי החוק וההלכה הפסוקה, הכנסת הנישום מחושבת לכל שנת מס בפני עצמה. כן טוען המשיב, כי גם ב"מישור המיסוי הרחב", בו נשקלים שיקולי תקנת הציבור, אין להתיר למערערת לנכות את כספי ההשבה, כדי שלא תצא חוטאת נשכרת מפשעה, וכי אין בכך כדי לפגוע בעקרון מס אמת. בהקשר זה נטען גם, כי כספי ההשבה מהוים "תחליף קנס", שכן השבתם "המתיקה" את עונשה של המערערת, וגם מטעם זה אין להתיר את ניכויים מן ההכנסה החייבת. אשר לטענת האפליה נאמר, כי בענין מגיד כלל לא נדונה השאלה העקרונית של ניכוי הוצאות לאחור, ומכל מקום ההסכמה לניכוי ניתנה באותו מקרה לפנים משורת הדין, באשר הוצאות הנישום כלל לא היו מותרות בניכוי. עוד נאמר, כי הסכמת המשיב לניכוי מסוג זה בענין עמי כהן יסודה בטעות, ואין לחייב את הרשות להמשיך ולהנציח את טעותה.

טענות המערער בע"א 4489/13

יד. לטענת המערער, לא היה מקום לשום את כספי המעילה כהכנסה החייבת במס משתי סיבות חלופיות: האחת, כספי הגניבה אינם הכנסה חייבת כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, שכן מרגע נטילתם קמה לגנב החובה להשיבם לבעליהם החוקיים; על כן, יש לסווג כספים אלה כהלוואה בלתי-רצונית, ומשהושבו יש לראות את כל ההכנסה שקמה למערער מן הכספים כבטלה מעיקרה. בהקשר זה נטען גם, כי לפי הלכת תל רונן, היה על המשיב לערוך את השומה בהתאם למצב ששרר בעת הוצאתה, ולהביא בחשבון את השבת הכספים על ידי המערער להע"ל, ה"מאפסת" בפועל כל הכנסה שהיתה לו. לטענת המערער, יש לתקן עתה את השומה על מנת שתשקף נאמנה מצב זה. כן נטען, כי משהמערער לא התעשר מהכספים שנטל, למעט "ערך השימוש בכסף", עליו לשלם מס רק על הפרשי ההצמדה והריבית שהניבו הכספים בתקופה שבין נטילתם להשבתם. עוד נטען בהקשר זה, כי סיווג כספי הגניבה כהכנסה החייבת במס מהוה שימוש במערכת דיני המס למטרות עונשיות, ואף מתמרץ את הגנב שלא להשיב את הגזלה לבעליה החוקיים, מחשש שמא יוטל עליו מס הכנסה; השניה, גם אם יסווגו כספי הגניבה כהכנסה חייבת, השבתם לבעלים מאפשרת את קיזוזם מן ההכנסה. בהקשר זה חוזר המערער וטוען, כי הופלה לרעה על ידי המשיב, אשר במקרים אחרים התיר לנישומים לקזז כספים לאחור, דהיינו לייחס את אירוע ההשבה לשנות ההכנסה שבגינן הוצאה השומה. עוד נטען, כי אי מתן אפשרות זו למערער אינו מתחשב בהעדר מקורות הכנסה נוכחיים, שכן כבר פרש לגמלאות ואינו עובד עוד. כן טוען המערער, כי כלל אין מקור להכנסה הנטענת; לדבריו, בית המשפט המחוזי סבר שאין לראות את כספי

הגניבה כנובעים מעסק, ולראיה, קבע כי המערער אינו חייב בניהול פנקסים. אף סבור המערער, כי לא ניתן בנסיבות לסווג את כספי המעילה כהכנסה מעבודה או ממקורות אחרים.

טו. אשר לסכום השומה נטען, כי בית המשפט קמא בא לכדי טעות עובדתית ומשפטית, וזאת משהתיר למשיב לייחס למערער הכנסות בסך 1,730,000 ש"ח, במקום 1,300,000 ₪; זאת, חרף האמור ביחס להרשעה בפסק הדין שבערעור, שם הופחת מספר הנסיעות שמימן המערער באמצעות כספי המעילה.

טענות המשיב בע"א 4489/13

טז. מטעם המשיב נטען, כי לא נפלה טעות בסכום ההכנסה הנקוב בשומה; ביחס למספר הנסיעות שמימן המערער בעזרת כספי המעילה נאמר, כי בפסק הדין שבערעור לענין ההרשעה כלל לא התערב בית המשפט בממצאים העובדתיים שנקבעו בבית המשפט המחוזי. נוסף לכך נטען, כי קביעת בית המשפט המחוזי, לפיה המערער לא חייב היה בניהול פנקסים, לא שינתה מקביעת המשיב לפיה מקור הכנסתו של המערער בעסק. כן מדגיש המשיב, כי הלכה היא בישראל שיש למסות הכנסות בלתי-חוקיות כדי שלא יצא חוטא נשכר. בהקשר זה נטען, כי גם כאשר קיימת חובת השבה ביחס לכספים הגנובים, יש לראותם כהכנסה החייבת במס, זאת ביחוד נוכח האמור בעמ"ה 13/82 פרומקין נ' פקיד שומה, פ"מ תשמ"ג (א) 410 (1983) (להלן ענין פרומקין), בו נקבע כי כספי שוחד מהוים הכנסה החייבת במס, חרף חובת הנישום להשיבם למדינה. בענין זה נטען גם, כי אין לסווג באופן מלאכותי את כספי הגניבה כהלוואה כאשר בפועל מימש המערער את הכספים במגוון דרכים, כפי שנקבע בהרשעתו.

יז. אשר לשאלת ניכוי או קיזוזו של סכום ההשבה נטען, כי במישור המסי ה"צר" אין החוק מאפשר לנכות הוצאה או לקזז הפסד באופן רטרואקטיבי לשנת מס קודמת. בהקשר זה נאמר, כי אין המערער יכול להיאחז בקביעות בענין מגיד ועמי כהן, וזאת מאותן סיבות שפורטו מעלה (פסקה י"ג). במישור המסי ה"רחב" נטען, כי אין לאפשר ניכוי הוצאות שהוצאו כעונש על מעשה עבירה – כגון קנס עונשי – בשל טעמים שיסודם בתקנת הציבור. בהקשר זה הודגש, כי בית המשפט הפחית את סכום הקנס שהוטל על המערער לרבע מן הסכום המקורי בעקבות השבת הכספים, ובמובן זה תשלומי ההשבה באו כ"תחליף קנס", אשר אין להתיר את ניכוי. אשר לטענה, לפיה מיסוי כספי גניבה יפגע בתמרוץ הנישום להשיב את הכספים, נאמר כי תמרוץ מסוג זה

כבר קיים בדמות הפוטנציאל לזכות בהקלה בעונש, כפי שאכן אירע בעניינו של המערער.

הדיון בפנינו

יח. בדיון בפנינו חזר בא כוח המערערים על טענתם, כי אין לסווג את כספי הגניבה כהכנסה החייבת במס, שכן אף שסכומים אלה הוחזקו ברשותם, כל העת רבצה עליהם חובה חוקית להשיבם לבעליהם. כן הוסף, כי אף אם סכומים אלה מהווים הכנסה החייבת במס, על המשיב לערוך את השומה לפי המידע העדכני שבידו; בענייננו הוצאו השומות לאחר השבת הכספים, ואותה השבה "מאפסת" את סכום ההכנסה שבשומה ומעמידה אותו בפועל על אפס. בהמשך לכך נטען, כי פוטנציאל הרווח מן הכספים בעת שהוחזקו ברשות הנישומים מגולם על ידי תשלום מס על ריבית והצמדה, ועל כן לכל היותר יש למסות סכום זה, ולא את סכום הגניבה בכללותו. כן טען בא כוח המערערים, כי ההכרעה בענייננו צריכה להתקבל מתוך מטרה להשיב את הכספים לקרבן העבירה; לדבריו, במצב בו יוטל מס הכנסה על סכום ההשבה, יעדיף הנישום הגנב שלא להשיב את שללו וקרבנות העברה יועמדו מול שוקת שבורה. כן הציע להעמיד את אחוז הריבית שעליו יוטל המס בהתאם למועד ההשבה; לפי הצעתו, על נישום המחזיר את הכספים לפני עריכת השומה יוטל אחוז נמוך יותר מאשר על זה ששיבם לאחר עריכתה.

יט. בא כוח המשיב טען, כי אין לאפשר מדיניות מס שתיצור אפליה לטובת נישומים עבריינים על פני נישומים שומרי חוק. לדבריו, לכל נישום קיימת תקופת דיווח של שנת מס, בה קיימות הכנסות והוצאות, וככל שיש לאפשר את קיזוז תשלומי ההשבה, אין לעשות כן בשיטה רטרואקטיבית, קרי לקזז לאחור הפסדים שנצברו בשנה אחת כנגד הכנסות בשנה קודמת. כן טען בא כוח המשיב, כי עמדתו כלפי המערערים אינה מהוה עונש, אלא כי מדובר בהטלת מס הכנסה כפי שיש לנהוג גם ביחס להכנסות של נישום שומר חוק. עוד טען, כי בפועל נהגו המערערים מנהג בעלים בכספים, כך שחרף קיומה של חובת ההשבה אין לנהוג כאילו לא היו דברים מעולם, וזאת גם לאחר שהושבו הכספים.

הכרעה

כ. שתי שאלות הן הנדרשות להכרעה: הראשונה – האם יש להטיל מס הכנסה על כספי גניבה ומעילה, שעה שעל הנישום העברייין המחזיק בהם רובצת חובה להשיבם

לבעליהם? שאלה זו נשאלת ביתר שאת ובאופן אמיתי יותר, והיא עיקר, מקום שכספי הגניבה הושבו בפועל בטרם נערכה השומה, כפי שאירע בענייננו; השניה – ככל שיש להטיל מס הכנסה על כספים אלה, והנישום אכן השיבם לבעליהם החוקיים – האם יכול אותו נישום לנכות את סכום ההשבה כהוצאה בייצור ההכנסה או לקזזה כהפסד? שאלה משנית המתעוררת בהקשר זה היא, האם ניתן לקזז או לנכות את כספי השבה בשנות המס בגינן הוצאה השומה, אף כי ההשבה נעשתה בשנת מס מאוחרת לכך.

המסגרת הפרשנית

כא. בטרם נעמיק בשאלות אלה לגופן, מן הנכון יהיה לשרטט את המסגרת הפרשנית שברקע ההכרעה; אמנם יודגש, כי מסגרת זו אינה ממצה את כלל השיקולים בפרשנות דיני המס (להרחבה ראו א' נמדר מס הכנסה 43-48 (מהד' שלישית, תש"ע – 2010) (להלן נמדר); י' גרוס דיני המס החדשים 38-40 (מהד' שלישית, תשע"ג – 2003) (להלן גרוס); דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" עיונים בהגותו השיפוטית של אהרן ברק (תשס"ט – 2009); א' ברק פרשנות דיני המסים משפטים כ"ח 425 (תשנ"ז – 1997) (להלן פרשנות דיני המסים)). מסגרת פרשנית זו מורכבת משתי מגמות משלימות – מזה, ראית דיני המסים כחלק ממכלול מערכת הדינים הישראלית, והכפפתם לנורמות ושיקולים משפטיים החוצים את כלל ענפי המשפט; ומזה, התייחסות לדיני המסים כתחום משפטי ייחודי, המצריך גישה פרשנית אשר עולה בקנה אחד עם התכנים הכלכליים הייחודיים לו, ועם הצורך לאזן בין מטרות המס לבין הגנה על קניינו של הנישום.

כב. מחד גיסא, נקודת המוצא היא, כי על דיני המס חלים אותם כללי פרשנות החלים על שאר תחומי המשפט – הוראות החוק תפורשנה על פי לשונן; מקום שזו אינה ברורה והחלטית, יש לפרש את החוק באופן שיגשים את תכליתו, בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית הרואה בהגשמת כוונת המחוקק עיקר (נמדר, בעמ' 45; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פ"ה רחובות, פ"ד ל"ט (2) 70 (1985) (להלן ענין חצור); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נג(1) 699 (1999) (להלן ענין אינטרביילדינג); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נז(3) 750 (2003) (להלן ענין קלס). בהמשך למגמה זו, חוקי המס אינם עומדים בבדידותם, ועל הפרשן לשאוף להשגת הרמוניה נורמטיבית בינם לבין הוראות הדין הכללי (פרשנות דיני המסים, בעמ' 434-436; ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה (2008) (להלן ענין הידרולה), בפסקה כ"ב(3) לחוות דעתי; ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (2007)). בפרט, דיני המס יפורשו באופן העולה בקנה אחד עם עקרונות היסוד

של השיטה, וביניהם השמירה על תקנת הציבור (ענין הידרולה, בפסקה י'; ע"א 438/90 6416/01 בבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי, פ"ד נז(4) 197, 206 (2003); ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 713 (1997) (להלן ענין הד הקריות); ע"א 1793/12 מנהל המכס והמע"מ ירושלים נ' כהן ירון פיננסים בע"מ (2013) (להלן ענין מנהל המכס); מאיזך גיטא, מקום שהתכלית החקיקתית של חוק מס מובילה לכיוון פרשני שאינו עולה בקנה אחד עם כללי המשפט הפרטי, יפורשו הוראות החוק באופן עצמאי ואף תוך סטיה מן הדין הכללי, (ראו נמדר בעמ' 47); חוקי המס בפרט נועדו לשרת שלל מטרות פיסקליות וחברתיות רחבות (ראו ניצה אורצקי "מיסוי הכנסות בלתי-חוקיות" עיוני משפט י"ד 503, 511-513 (1989) (להלן אורצקי); פרשנות דיני המסים; י' מרגליות "דיני מסים" הגישה הכלכלית למשפט 815 (א' פרוקצ'יה עורך, 2012)). נוסף לכך, התכלית המיוחדת של פקודת מס ההכנסה היא גביית מס אמת: "תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" (ענין אינטרבילדינג, בעמ' 719; ענין הידרולה, בפסקה כ"ב(3) לחוות דעתי). עוד, על המס להיות "מס טוב" – להתחשב בנישום, להיות ודאי ולא שרירותי, להיות מס שוה וצודק, ולהיות יעיל (להרחבה על מאפייני ה"מס הטוב" ראו ענין קלט; בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005); ע"א 8570/06 פקיד שומה נ' בדיה (2009), פסקה מ"ו לחוות דעתי; ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (2010) (להלן ענין מודול בטון); י' אדרעי מבוא לתורת המסים 17-23 (2008) (להלן מבוא לתורת המסים).

כג. כפי שנראה, בהכרעה זו בולט המתח בין עקרונות משפטיים-כלליים, ובעיקרם השמירה על תקנת הציבור, לבין עקרונות המיסוי הבסיסיים של הטלת מס אמת ומוצדק. מזה, על המשפט להישמר מפני פגיעה בתקנת הציבור, ולא ליתן יד לסיכול המדיניות הציבורית שביסוד הדין הנוהג. ומזה, יש לשאוף בפרשנות דיני המסים להגיע לשומת אמת כלפי כולי עלמא, וכשם 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.

המסגרת הנורמטיבית

(1) "הכנסה" החייבת במס

כד. שיטת מס ההכנסה בישראל נוהגת על פי "תורת המקור", שנקלטה במשפטנו מן המשפט האנגלי (נמדר, בעמ' 64; י' אדרעי "דוקטרינת המקור-סוף הדרך: על

הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25 (תשמ"ז-ח); א' לפידות "גלגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כ"ב 53 (1965)). על פי שיטה זו, המונח הכנסה מוגדר בדרך "קזואסיטית", באופן בלתי-נפרד ממקורות ההכנסה; קרי, מס הכנסה מוטל רק על תקבולים הנובעים מאחד ממקורות ההכנסה המנויים בחוק, כאשר הכנסות "מקורות", כגון מתנות ופרסים אינן נחשבות הכנסה (נמ"ד, בעמ' 63-64; ענין מגיד, בפסקה 17; יוער, כי ברוב מדינות המשפט המקובל, וביניהן ארצות הברית, אוסטרליה, קנדה וניו זילנד, נוהגת שיטת "בסיס המס הכולל", לפיה הכנסה מוגדרת באופן "גלובלי", כתוספת לעושרו של הנישום שבפועל הגדילה את יכולתו הכלכלית; ראו Y. Edrey, *Moving from the Source Doctrine to the American Concept of 'Accretion to Wealth': The Israeli Experience*, 3 J. TRANSNAT'L L. 427 (1990). בהתאם לכך, המונח "הכנסה" מוגדר בפקודה כ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו". דהיינו, תקבולים ורווחים ייחשבו כהכנסה ככל שהם נובעים מאחד ממקורות אלה, בכפוף לפטורים מסוימים בחקיקה. כפי שנראה, הפקודה אינה נדרשת ספציפית להכנסות שמקורן בפעילות בלתי-חוקית.

כה. מקורות ההכנסה המרכזיים והרלבנטיים לענייננו הם אלה: "עסק ומשלח יד" (סעיף 2(1)): "השתכרות או ריוח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי"; "עבודה" (סעיף 2(2)): "השתכרות או ריוח מעבודה; כל טובת הנאה או קבוצה שניתנו לעבוד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו ... והכל בין שניתנו בכסף ובין בשוה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו"; ו"מקורות אחרים" (סעיף 2(10)): "השתכרות או ריוח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9) אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר". סעיף אחרון זה – שמטרתו כמובן ציפוף החורים ברשת ומאבק בהתחמקות ממס – מכונה "סעיף העוללות", ומהוה מעין "סעיף סל" שחקיקתו ריככה את תורת המקור, ואילצה את בתי המשפט לפתח מבחנים מהותיים שעל פיהם ייקבע מהי הכנסה החייבת במס (באופן כללי, אם התקבול נובע ממקור קבוע ויש לו אופי "פירותי" ולא "הוני", ייחשב כהכנסה החייבת במס; להרחבה על קריטריונים אלה ראו עניין מגיד, בפסקאות 17-21, וכן נמ"ד, בעמ' 64). כפי שנראה, סיווגו של מקור ההכנסה עשוי להשליך על טווח האפשרויות העומד בפני הנישום אשר מבקש לנכות את הוצאותיו או לקזז את הפסדיו (ראו באופן כללי על

משמעות סיווג זה בבג"ץ 2105/06 כהן נ' המוסד לביטוח לאומי (2010) (להלן ענין כהן), בפסקה 40 לפסק דינו של השופט – כתארו אז – א' גרוניס).

(2) ניכוי הוצאות וקיזוז הפסדים

כו. מס הכנסה מוטל על הכנסתו החייבת של הנישום – ולא על הכנסתו הגולמית – לפי עקרון "שומת אמת". בהתאם לכך, סעיף 1 לפקודה מגדיר את המונח "הכנסה חייבת" כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". כזכור, לטענת המערערים, ככל שכספי הגניבה מהוים הכנסה החייבת במס, יש לאפשר להם לקזז את הסכומים שהשיבו לבעליהם החוקיים כהפסד, או לנכותם כהוצאה בייצור ההכנסה. כדי לבחון טענה זו, יש לחדד את ההבדלים בין שני הסדרים אלה, ודברינו יצביעו על המורכבות:

כוז. ניכוי הוצאות – סעיף 17 לפקודה מאפשר לנישום לנכות הוצאות שהוציא בייצור הכנסתו בשנת המס הרלבנטית, וזה לשונו: "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". הסעיף ממשיך ומונה רשימת הוצאות המותרות בניכוי, אך הרשימה אינה ממצה. בסעיפים 30-33 מפורטות הוראות כלליות בדבר האפשרות לניכוי הוצאות. סעיף 32 הוא תמונת ראי של סעיף 17, שכן הוא מונה רשימת הוצאות האסורות בניכוי, ואילו בתוך מצוי סעיף 31, המסמיך את שר האוצר להתקין תקנות בדבר הגבלה או אי-התרה של הניכויים המותרים לפי סעיף 17. אשר למאפייניה של "הוצאה בייצור ההכנסה", יצוין באופן כללי, כי הגדרה זו טומנת בחובה, בדומה להכנסה חייבת, את ההבחנה בין הוצאה שבפירות, המותרת בניכוי, לבין הוצאה הונית, האסורה בניכוי (על מאפיינים אלה ראו להלן). יש להוסיף, כי ניכוי הוצאות מוגבל יותר כנגד הכנסת עבודה מניכוי הוצאות כנגד מקורות הכנסה אחרים (נמדר, בעמ' 115).

כח. קיזוז הפסדים – הפסד הוא מצב בו סכום ההוצאות המותרות בניכוי בשנת המס עולה על סכום ההכנסות החייבות במס (מבוא לתורת המסים, עמ' 237). סעיף 28(א) מאפשר לנישום לקזז הפסד שנוצר לו בעסק או במשלח יד כנגד הכנסתו החייבת ממקורות אחרים באותה שנת מס: "הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס". על פניו, ניתן לקזז הפסד, רק אם הוא נובע ממקור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה – "עסק או משלח יד או עסקת אקראי

בעלת אופי מסחרי" – ולא ממקורות הכנסה אחרים (אמנם ראו מבוא לתורת המסים, בעמ' 237, שם טוען המחבר כי יתכן, בהתאם לתכליתו של סעיף 28, לפרש את הסעיף באופן שניתן לקזז הפסדים גם ממקורות הכנסה אחרים). אשר לטיב ההכנסה שכנגדה ניתן לקזז את ההפסד, לפי סעיף 28(א), בשנת המס בה אירע ההפסד ניתן לקזזו כנגד סך הכנסתו החייבת של הנישום שנבעה מכל מקורות ההכנסה, כולל רווחי הון. סעיף 28(ב) מאפשר לקזז הפסד כנגד ההכנסה בשנים הבאות, אמנם בצורה מצומצמת יותר, רק כנגד הכנסות מעסק או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, או כנגד הכנסות מעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה) בתנאים המפורטים שם, אך לא כנגד "הכנסה ממקורות אחרים" (לפי סעיף 2(10)). יוער באופן כללי, כי סעיף 28 מתיר רק קיזוזו של הפסד הנובע מהוצאה שבפירות והמותרת בניכוי; הפסד הוני ניתן לקיזוז לפי סעיף 92 לפקודה. משמע, ככל שהוצאה מסוימת אינה עולה כדי הוצאה מוכרת המותרת בניכוי, לא ניתן יהיה לקזזה כהפסד.

כט. שנת המס בה מבוקש הניכוי/הקיזוז – כזכור, שאלה נוספת המתעוררת בהקשר זה נוגעת להיבט העיתוי, והיא: האם ניתן לקזז או לנכות את כספי ההשבה בצורה רטרואקטיבית לשנות ההכנסה שבעבורן נערכה השומה? בהקשר זה קובע סעיף 6 לפקודה, כי "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה". סעיף ההגדרות בפקודה מגדיר "שנת מס" כתקופה של 12 חודשים רצופים המתחילים ב-1 בינואר ומסתיימים ב-31 בדצמבר (להוציא מקרה בו נקבעה תקופת שומה מיוחדת). אשר לניכוי, כזכור, הסעיף מתיר ניכוי הוצאות שהוצאו "בשנת המס". בפשט הדברים, ניתן לנכות הוצאה רק בשנת המס שבה הוצאה, ולא בשנות מס קודמות (נמדד, בעמ' 296). אשר לקיזוז הפסדים – סעיף 28 אינו מתייחס לאפשרות של קיזוז הפסדים לאחור, אלא רק בתוך שנת ההפסד או בשנות מס עתידיות. הגישה הרווחת במשפט הישראלי היא, כי קיזוז הפסד יוכל להתבצע רק כנגד הכנסה שהתקבלה בשנת ההפסד או בשנים הבאות לאחר מכן, אך לא כנגד הכנסות משנים שקדמו לשנת ההפסד (מבוא לתורת המסים, בעמ' 242). ואולם כפי שנראה, במקרים המתאימים לכך יש לאמץ בקריאת סעיף זה פרשנות תכליתית, המאפשרת לקזז הפסדים בצורה רטרואקטיבית לשנת מס הקודמת לשנה בה נצבר אותו הפסד, וזאת כדי למנוע גרימת עוול לנישום. ואולם, השימוש באמצעי זה תחום למקרים מסוימים, ויש לנהוג בו בצורה זהירה, ובאופן שיש בו להגשים את מטרות המס והעולה בקנה אחד עם תקנת הציבור.

השאלה הראשונה: האם כספי הגניבה מהווים הכנסה החייבת במס?

מיסוי הכנסה בלתי-חוקית

ל. בטרם נבחן את מעמדם של תקבולים לגביהם קיימת חובת השבה, מן הראוי לעמוד תחילה על הסוגיה הכללית של מיסוי כספים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית כאשר אין עוררין על זכותו הקניינית, יהא תוכנה מפוקפק ככל שיהא, של הנישום העבריין בכספים אלה – כך למשל, כאשר הופקו רווחים באמצעות מכירת סמים או ניהול עסקי הימורים בניגוד לחוק. כפי שנראה, עמדת המשפט הישראלי – ואין עוררין עליה – היא שיש למסות כספים מסוג זה, ואל ייצא חוטא נשכר; ואולם יש בסקירת הסוגיה כדי לחדד את השאלות העומדות בפנינו ואת השיקולים המשפטיים בבסיס ההכרעה בהן. בנוסף, בסיכומיו רמז המערער לכך שמדובר בסוגיה שבה טרם אמר בית המשפט את דברו, ובלשונו: "אין בנמצא פסיקה מחייבת בנושא מורכב זה" (סעיף 4 לסיכומי המערער). על כן, מן הראוי להעמיד דברים על דיוקם.

לא. כאמור, המבחן הפורמלי במשפטנו לסיווג תקבולים כהכנסה הוא, האם נובעים הם ממקור הכנסה המנוי בפקודה. הפקודה אינה מבחינה בין מקור הכנסה חוקי לבין מקור הכנסה בלתי-חוקי (ובכך, כפי שנראה, אין היא שונה מחוקי מס ההכנסה הנוהגים ברוב שיטות המשפט המערביות). יכול היה הטוען לטעון, כי היעדר הבחנה זה טמון בכך, שכלל לא עלה על דעת המחוקק הישראלי להחיל על הכנסה מסוג זה את תוכן הפקודה, וכי יש לראות בכך הסדר שלילי. ואולם, בתי המשפט בישראל – ותבוא עליהם הברכה – פירשו זאת כלקונה, ומילאו את החסר בפרשנות נורמטיבית בהתאם לשיקולי טובת הציבור ומדיניות מיסוי, ובדומה לדרך הפרשנית בה נקטו בתי המשפט באנגליה ובארצות הברית, כפי שיורחב. אשר להלכה עצמה – בתי המשפט בישראל פסקו, כי רווחים ממקור הכנסה בלתי-חוקי או בלתי-מוסרי מהווים הכנסה החייבת במס, ככל שמקור זה עונה על הקריטריונים המנויים בפקודה כפי שפותחו בפסיקה, באופן שאינו שונה מתקבולים שמקורם בפעילות חוקית; ראו ע"א 433/61 קפמן נ' פקיד השומה פ"ד טז 186 (1962), שם נקבע כי ניתן למסות רווחים שהפיק שען ממכירת שעונים גנובים; עמ"ה (מחוזי תל-אביב) 923/62 וטרמן נ' פקיד שומה, פ"מ לח 377 (1964) (להלן ענין וטרמן) שאישר הטלת מס הכנסה על רווחי המערערת שהפיקה בעבודתה כיצאנית; עמ"ה (מחוזי תל-אביב) 413/69 גולדברג נ' פקיד שומה, פד"א ג 180 (1970) בו אושרה הטלת מס הכנסה על רווחים מעסק בלתי-חוקי של מתן הלוואות בריבית; ע"א 557/79 ליזור נ' מדינת ישראל פ"ד לו(3) 505 (1982); ענין פרומקין הנזכר, בו אושרה הטלת מס הכנסה על כספי שוחד; ת"פ (שלום תל-אביב) 2307/85 מדינת ישראל נ' כוכבי, פ"מ תשמ"ו (א) 22 (1986) בו נקבע כי ניתן להטיל מס הכנסה על רווחים שמקורם בגניבות ופריצות; ע"א 471/03 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין,

פ"ד נח(3) 54 (2003) (להלן ענין אהרונ), שאישר הטלת מס שבח על בניה בלתי-חוקית; ע"פ 7593/08 ריטבלט נ' מדינת ישראל (2009). במקום אחר נאמר, כי "ככלל, גם הכנסה שמקורה בפעילות בלתי-חוקית חייבת במס. הלכה זו קיימת מימים ימימה" (ע"א 9283/04 צברי נ' פקיד שומה (2006) (להלן ענין צברי) דברי השופטת – כתארה אז – ד' ברלינר, בפסקה 6; הדגשה הוספה). בהמשך אציג את הטעמים העומדים ביסוד הלכה זו, שחלקם נובעים משיקולי מיסוי וחלקם משיקולי מדיניות משפטית כללית. אשר לסיווגה האפשרי של הכנסה בלתי-חוקית, היא עשויה להתחייב במס כהכנסה מ"עסק" או משלח יד" (סעיף 2(1) לפקודה), כהכנסת "עבודה" (סעיף 2(2)) או כהכנסה "מכל מקור שהוא" (סעיף 2(10)), לפי הנסיבות. עיקרו של דבר, כי על פי ההלכה הנוהגת במשפטנו, כספים שהופקו במסגרת פעילות בלתי-חוקית חייבים במס הכנסה, כשם שתקבולים שמקורם בפעילות חוקית חייבים בכך.

לב. הלכה זו נוהגת במרבית שיטות המשפט המערביות, הן במדינות המשפט המקובל והן במדינות המשפט הקונטיננטלי, וביניהן ארצות הברית, אנגליה, קנדה, ניו זילנד, אוסטרליה, צרפת, גרמניה ושוודיה (ראו Hugh J. Ault, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* 186 (1997) (להלן Ault)). בארצות הברית נלמדת הלכה זו בעיקר מן ההתפתחויות בחקיקה שאירעו בה בראשית המאה ה-20. מס הכנסה הוטל בארצות הברית לראשונה מכוח התיקון ה-16 לחוקה שאומץ בשנת 1913, אשר העניק לבית המחוקקים סמכות רחבה להטיל מס הכנסה על כספים שהושגו מכל מקור שהוא ("from whatever source derived"). מכוח תיקון זה חוקק בשנת 1913 חוק מס הכנסה הפדרלי (Revenue Act of 1913, IIB, 38 stat. 167), שהוציא מפורשות מתחולתו הכנסה בלתי-חוקית. צוין בו, כי מס הכנסה יוטל על "any lawful business carried on for gain or for profit" (Revenue Act of 1916, §(2a), 39 stat. 756) בשנת 1916 תוקן החוק כך שהושמטה התיבה "חוקי" ("lawful") (יוער, כי כיום מס הכנסה הפדרלי מוסדר ב- Internal Revenue Code, והכנסה ("gross income") מוגדרת בסעיף §61(a), כ-"all income from whatever source derived", באופן המאמץ את לשון התיקון ה-16 לחוקה). נראה כי בתיקון ביקשו המחוקקים לאותת לרשויות שיש לאמץ מדיניות של מיסוי הכנסה בלתי-חוקית, וכך פורש החוק בהמשך (James v. United States, 366 U.S. 213, 218 (1961) (להלן ענין James); ראו גם Boris Bittner, *Taxing Income from Unlawful Activities*, 25 CASE WES. L. REV. 130 (1974) (להלן Bittner)). ואכן, שנים אחדות לאחר התיקון נקבע בשורת פסקי דין כי יש למסות הכנסה הנובעת ממכירה בלתי-חוקית של אלכוהול שעמדה בניגוד לחוקי ה"יובש"

United States v.) שתקפם – איסור האלכוהול – שעמדו אז בתקפם ("prohibition laws") Stafoff 260, U.S. 477, 480 (1922); Steinberg v. United States, 14 F.2d 564, (להלן) 566 (2nd. Cir.1926); United States v. Sullivan 274 U.S. 259 (1927) ענין Sullivan). נקבע, כמעט כמובן מאליו, כי אין נפקא מינה לענין הטלת מס הכנסה אם מקור ההכנסה בפעילות בלתי-חוקית: "We see no reason to doubt the interpretation of the Act, or any reason why the fact that a business is unlawful should exempt it from paying the taxes that if lawful it would have to pay" (ענין Sullivan הנזכר, מפי השופט Holmes, בעמ' 263). ככלל, בתי המשפט בארה"ב סברו שהמחוקקים לא ביקשו להבדיל בין נישומים עבריינים לנישומים שומרי חוק, וכי ניתן למסות גם רווחים הנובעים ממעשים בלתי-חוקיים.

לג. גם באנגליה, כאשר התעוררה שאלה זו בכתי המשפט, לא התייחסו חוקי המסים באופן מפורש למיסוי תקבולים ממקור בלתי-חוקי, ואף כיום אין בחוק האנגלי המסדיר את מס ההכנסה (The Income Tax Act 2007) התייחסות מפורשת לנושא. אולם נראה, כי כאז גם היום קנה המידה לבחינת הכנסה החייבת במס באנגליה הוא, בדומה לישראל, השאלה אם להכנסה זו מקור – בפרט, האם מדובר בעסק המאופיין בהמשכיות וצבירת תקבולים סדירים – ומבחן זה מוחל גם ביחס לתקבולים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית. ליתר דיוק, המבחן שהתפתח באנגליה הוא אם הפעילות שהפיקה את הרווחים מהוה "trade". מונח זה מוגדר בחוקי המס באנגליה (The Corporation Tax Act 2010 S1119; Income Tax Act 2007 S989) באופן רחב ואף טאוטולוגי – "includes any venture in the nature of trade". דבר זה הביא את בתי המשפט לפתח כמה קריטריונים, וביניהם: האם התקבולים נושאים אופי מסחרי, האם לנישום כוונה לעשות רווח, האם נעשו עסקאות חוזרות, האם מדובר בתחביב במובחן מעסק, והאם קיימות עסקאות דומות, חוקיות באופיין, המהוות "trade" (ראו למשל (2014) HMRC, Business Income Manual 20205 (להלן) (BIM), <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM22010.htm>), האתר הרשמי של רשות המסים האנגלית). לכן, ככל שמקור הכספים מהוה "trade" ניתן למסות את ההכנסה הנובעת ממנו. בענין Partridge v. Mallandine (1886) 2 TC 179 (להלן ענין Partridge), אחד מפסקי הדין הראשונים שעסקו בנושא, נקבע כי כל עוד הפעילות שבמסגרתה הופקו הכספים מהוה עסק שיטתי ("systematic business"), אין באי-החוקיות המאפיינת אותה – ובאותו מקרה, סחר ברכוש גנוב – משום הצדקה שלא להטיל על כספים אלה מס הכנסה:

"In my opinion, if a man was to make a systematic business of receiving stolen goods

and to do nothing else, and he thereby systematically carried on a business and made a profit of £2000 a year, the Income Tax Commissioners would be quite right in assessing him as if it were in fact his vocation. There is no limit as to its being a lawful vocation, nor do I think that the fact that it is unlawful can be set up in favour of these persons as against the rights of the revenue to have payment in respect of the profits that are made" (מפי השופט Denman, בעמ' 181).

כן נאמר ב- Canadian Minister of Finance v. Smith [1927] AC 193, כי אין להניח שתוכנם של חוקי מס ההכנסה מוגבלים אך ורק להכנסה חוקית. הלכה זו יושמה בשורת פסקי דין: Lindsay v CIR [1932] 18 TC 43 (מכירת אלכוהול בניגוד לחוק, שם נאמר בהערת אגב, כי גם מכירה בלתי-חוקית של סמים עשויה להיחשב "trade"); Mann v. Nash (1932) 16 T.C. 523 (להלן ענין Mann) (ניהול משחקי הימורים בלתי-חוקיים); Southern v AB [1933] 18 TC 59 (להלן ענין Southern) (הימורים בלתי-חוקיים). עם זאת, כפי שנראה בהמשך, בתי המשפט באנגליה פסקו לעתים כי אין להטיל מס הכנסה על כספים שהופקו באמצעות גניבה או מעילה – אך לא בשל קיומה של חובת השבה לבעלים, אלא בשל גישה עקרונית לפיה פעילות מסוג זה נעדרת המאפיינים הדרושים כדי שתוגדר כ-"trade".

לד. עולה מכך, כי מן הפסיקה האנגלית מתקבלת תמונה שאינה קוהרנטית במלואה. כאמור, המבחן שפותח בה לסיווג תקבולים כהכנסה הוא, האם מקורם בעסק בעל מאפיינים מסחריים; ואולם המשפט האנגלי לא נתן דעתו לנושא של חובת השבה של העברייני הנישום (ראו אורצקי, עמ' 517 בהערת שוליים 71), אלא התייחסותו לסוגית מיסוי של כספי מעילה וגניבה מקורה בהבחנה אחרת, בין רווחים המתקבלים מעסק שאי-החוקיות שבו מקרית, לבין תקבולים שמקורם בפעילות אשר אי-החוקיות המאפיינת אותה יורדת לשורשו של ענין. לפי גישה זו, פעילות כגון גניבה או מעילה, אף אם לכאורה היא עונה על כל הקריטריונים הנדרשים לסיווגה כעסק המניב הכנסה החייבת במס, נעדרת באופן אינהרנטי אופי מסחרי, ומשכך אינה יכולה להיחשב כמקור הכנסה (אורצקי, בעמ' 506; The Roger Cockfield and Mary Mulholland, *Implications of Illegal Trading*, BR. T. REV. 6, 572 (1995) (להלן *Illegal Trading*)). לפי גישה זו, כאשר אי-החוקיות היא לב לבה של הפעילות באמצעותה הופקו הכספים, פעילות זו מהווה בבסיסה פשע ("crime") ולא עסק ("trade"). בהתאם לכך, במספר פסקי דין נקבע כי אין להטיל מס הכנסה על כספי

גניבה, שכן אלה נעדרים אופי עסקי כנדרש בהגדרת הכנסה. זאת, למשל, בניגוד למכירת אלוהול או רכוש גנוב, פעולות שניתן היה לבצען גם באופן לגיטימי ובהתאם לחוק.

לה. ואולם דומה כי קביעה זו עמומה ואינה עולה בקנה אחד עם תורת המקור, לפיה יש לבחון האם הפעילות מהווה עסק, לפי הקריטריונים בחוק ובפסיקה. בענין J.P. Harrison (Watford) Ltd. v. Griffiths [1962] 40 T.C. 281, נאמר כי:

"Take a gang of burglars. Are they engaged in trade or an adventure in the nature of trade? They spend money on equipment. They acquire goods by their efforts. They sell the goods. They make a profit. What detail is lacking in their adventure? You may say it lacks legality, but it has been held that legality is not an essential characteristic of trade. You cannot point to any detail it lacks. But it is still not a trade, not an adventure in the nature of trade. And how does it help to ask the question: If it is not a trade, what is it? It is burglary and that is all there is (דברי השופט Denning) to say about it"

מדברים אלה עולה, כי אף שגניבה עשויה לענות על כל הקריטריונים הדרושים לסיווגה כמקור הכנסה, אין היא נחשבת trade (לגישה דומה ראו חוות דעתם של השופטים Morrison, Sands, Clyde ו- בענין Lindsay הנזכר). מאידך גיסא נאמר כבר בענין Partridge הנזכר, כי ניתן יהיה להטיל מס הכנסה על תקבולים הנובעים ממכירת רכוש גנוב, ככל שמדובר בעסק שיטתי ("systematic business"); ראו הציטוט בפסקה ל"ג למעלה).

לו. מכל מקום, כנגד הגישה לפיה נגבה מס מ"הכנסות עבירה" הועלו טעמים שונים ונמנה אך את המרכזיים בהם, אף כי אציין כבר כי איני שותף לביקורת זו, וגם לא להבחנה בין גניבה למכירה שיטתית של רכוש גנוב. המתנגדים הצביעו בראש וראשונה על "אנומליה מוסרית", כאשר מחד גיסא, מגנה המחוקק את מעשה העבירה ואף מעניש את מבצעה, ומאידך גיסא מבקש "ללכוד ברשתו" את הכספים שנולדו ממנה. נטען, כי דבר זה עלול – למצער במישור הרעיוני – להתפרש כמתן הכשר או לגיטימציה לפעילות העבריינית שבזכותה נוצרו לנישום ההכנסות (ראו אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר) מס הכנסה – כרך א 300 (מהד' 4, תשע"ה – 2005) (להלן רפאל). לפי השקפה זו, המדינה הופכת למעין "שותף" פסיבי למעשיו של העבריינין: "It

is hard to conceive of congress ever having in mind that the government be paid a part of the income, gains or profits derived from successfully carrying on this crime, or entering in a combination with the person engaged in this unlawful business to ascertain how and to what extent he shall be taxed" (ענין Steinberg בעמ' 566, דברי שופט המיעוט Manton; למען הקוריוז ההיסטורי יצוין, כי אותו שופט עצמו הורשע מספר שנים לאחר פסק הדין בלקיחת שוחד בעת כהונתו כשופט, ועל כספי השוחד הוטל מס הכנסה; ראו William Klein, Joseph Bankman, Boris Bittner, Lawrence M. Stone, Federal Income Taxation 273 (1990) (להלן Federal Income Taxation).

לז. כן נטען לא אחת, כי במיסוי הכנסה בלתי-חוקית מענישה המדינה את העבריין, דבר המעורר שתי בעיות: ראשית, לאחר שכבר נענש באמצעות הדין הפלילי, "נענש" הוא פעם נוספת, בניגוד לעיקרון הידוע כי אין להעניש אדם פעמיים בגין אותו מעשה ולהעמידו ב"סיכון כפול" (ראו ע"פ 2910/94 יפת נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(2) 221 (1996); Donald Depass, *Reconsidering the Classification of Illegal Income*, ; (2013) 66 TAX. L. REV. 771 (להלן Depass)); שנית, כי אין זה ראוי – או יעיל – להשתמש במערכת המיסוי כמכשיר להעניש או להרתיע עבריינים, שכן אלה מתפקידיו של המשפט הפלילי ולא מערכת דיני המס (רפאל, בעמ' 300; Robert T. Manicke, *A Tax Deduction for Restitutionary Payments? Solving the Dilemma of the Thwarted Embezzler*, U. ILL. REV. 593, 613 (1992) (להלן Manicke); Eric M. Zolt, *Deterrence via Taxation: A Critical Analysis of Tax Penalty Provisions*, 37 U.C.L.A. L. REV. (1989) James W. Colliton, *Treatment of Criminal and Disapproved Payments*, 9 VA. TAX REV. 273 (1989)). בהקשר זה נטען, כי לעתים נוהגות הרשויות להעניש עבריינים מוכרים בעבירות מס, אשר לא עלה בידי המדינה להענישם בגין העבירות האחרות שביצעו לכאורה (הדוגמא הקלאסית לכך, היא הרשעתו בארה"ב של העבריין הנודע אל קפונה בשיקגו בעבירות של העלמת מס). פרשנים אחרים טוענים, כי מיסוי הכנסה בלתי-חוקית טומן בחובו אפשרות לפגיעה חוקתית, שכן חובת הדיווח על הכנסה זו עלולה לפגוע בזכותו של הנישום להימנע מהפללה עצמית; זכות זו מעוגנת בארצות הברית בתיקון ה-5 לחוקה, ובישראל כחלק מן הזכות להליך הוגן, היא זכות בת לכבוד האדם (ראו א' ברק כבוד האדם – הזכות החוקתית ובנותיה 865 (תשע"ד – 2014); רפאל, בעמ' 300; אורצקי, בעמ' 528-535; Bittner; בעמ' 132-133; לסקירה על השתלשלות הנושא בדין האמריקאי ראו CRS, ANNOTATED CONSTITUTION 1327-1321; לבחינה http://www.law.cornell.edu/anncon/html/amdt5afrag8_user.html;

השוואתית של הדין באנגליה, ארצות הברית ודרום אפריקה ראו, Samkelo Mtwana, *Taxation of Illegal Income: The Duty to Disclose Income Derived From Illegal Activity and The Constitutional Right Against Self-Incrimination* (LLM Dissertation, University of South Africa, 2011). נוסף לכך, במקרי גניבה או מעילה, מיסוי הכנסה בלתי-חוקית עלול ליצור תביעות מתחרות בין רשות המס לנפגע העבירה, כאשר תביעתה של רשות המס עשויה לקבל קדימות וכך לפגוע בזכותו של נפגע העבריין להשבת כספו (Depass, בעמ' 784-782; אורצקי, בעמ' 519-520; Federal Income Tax, בעמ' 274; לפתרונות בהקשר האמריקאי ראו Bittner, בעמ' 147; בהקשר הישראלי ראו רפאל, בעמ' 300 וסעיפים 232 ו-234 לפקודה).

לח. כעולה מן המקובץ, מיסוי הכנסה בלתי-חוקית מעלה שאלות שונות במישור המדיניות והפרקטיקה המשפטית. לטעמי ישנן תשובות לשאלות הללו; מערכת המס ממלאות את תפקידה על פי חוקי המס, ואכן אין תפקידה להעניש (למעט עברייני מס כמובן) אך גם אין סתירה בין גביית מס על הכנסה לבין הענשת עבריינים ולכך אחזור. ישראל אינה נוקטת בשיטה של לכידת "אנשי המאפיה" בעבירות מס, אך אין דופי בענישה מחמירה של עברייני מס (ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל (11.9.14)). ואולם, בתי המשפט בישראל ובשיטות משפט זרות נטעו הלכה זו הן בשיקולי מדיניות משפטית כללית, והן בשיקולי מיסוי. בראש וראשונה ובמישור הכללי נאמר, ובהטעמה, כי אי מיסוי של הכנסה בלתי-חוקית יביא למצב בו יצא חוטא נשכר, מונח בו כבר השתמשנו והלקוח ממקורות המשפט העברי (ראו משנה, חלה ב', ז'; בבלי מנחות ו', א'; ענין הידרולה, בפסקה י"א(2) לחוות דעתי; על עיקרון זה במשפט העברי ביחס לענייני ממון, ראו א' שוחטמן מעשה הבא בעבירה 254-250 (1981)); כלומר, אם לא יוטל מס הכנסה על כספים אלה, מי שניהל פעילות כלכלית בניגוד לחוק ובכך הוציא עצמו מן המסגרת המחייבת של דיני העונשין, יפיק ממנה רווחים הפטורים ממס ויוציא עצמו גם מגדר תחולתם של דיני המס (אורצקי, בעמ' 507; נמדר, בעמ' 61): "It does not satisfy one's sense of justice to tax persons in legitimate enterprises, and allow those who thrive by violation of the law to escape. It does not seem likely that congress intended to allow an individual to set up his own wrong in order to avoid taxation and thereby increase the burdens of other lawfully employed ... Can it be said that in all such cases Congress intended to tax the law abiding and let the criminal go free?" (דברי השופט Soper בענין Sullivan v. U.S. 15F. 2d 809 (4th Cir. 1926) p. 811). שאושר בבית המשפט העליון האמריקאי בענין Sullivan הנזכר). נימוק זה, שמקורו

בתקנת הציבור, עומד בבסיס הלכה זו בכלל שיטות המשפט בהן היא נוהגת. בעיניי הוא מתישב עם השכל הישר ועם עקרונות היסוד של השיטה.

לט. נוסף לכך, ובמישור מדיניות המיסוי, אי-מיסוי הכנסה מסוג זה יוצר אפליה בין נישומים לטובת העברייין ומטיל נטל מס כבד יותר על אזרחים שומרי חוק. במערכת מס צודקת, המס מוטל על פי יכולתו הכלכלית של הנישום, ללא קשר לאופיה החוקי של פעולתו (רפאל, בעמ' 507). בחברה המודרנית המס מבטא אמנה חברתית, הסכמה עקרונית של כל אזרח לשלם – כמובן, לפי יכולתו הכלכלית – בתמורה לשירותים ולהון חברתי, כלכלי ותרבותי משותף (מבוא לתורת המסים, עמ' 327) – ומדוע לפטור עבריינים מתשלום זה? כמו כן, אין במיסוי כספים אלה משום נטילת אחריות מוסרית או אחרת על ידי רשויות המס להתנהגות העברייין: "Is the state coming forward to take a share of 'unlawful gains'? It is mere rhetoric. The state is doing nothing of the kind. They are taxing the individual with reference to certain facts. They are not partners; they are not principals in illegality or sharers in the illegality; they are merely taxing a man in respect of those resources" (דברי השופט Rowlat בענין Mann הנזכר, בעמ' 528, Bittner, בעמ' 175). באופן דומה נאמר במשפטנו, כי: "אין בהטלת המס משום מחילה על אי-חוקיות המעשה. רשויות המס בודקות את הערך הכלכלי של הפעולה, מבלי להביע עמדה כלפי מוסריותה או חוקיותה. גישה אחרת היתה מעניקה פטור מחובת המס למי שנהנה מפעילות בלתי-חוקית" (ענין אהרונ'י, בעמ' 60-61, דברי השופט א"א לוי); ובמקום אחר נאמר: "השאלה תהיה בכל מקרה של השגת רווחים אסורים או בלתי-מוסריים, האם בעל ההכנסה השיג אותם דרך מסחר או משלח-יד. זו שאלה של עובדות" (ענין וטרמן, עמ' 380, דברי השופט ויתקון). במלים אחרות, ערך הכסף אינו פוחת בשל מקורו, וכמאמר אספסיינוס קיסר "pecunia non olet", "לכסף אין ריח". נוסף לכך יש לומר, כי אי-השתתפות מס הכנסה עלולה דווקא לעודד עבריינים, דבר החמור לדידי משמעותית מן החשש הדחוק של "שותפות פסיבית" מצד המדינה עם מעשי העברייין, המשתקפת לכאורה בעובדה שהיא ממסה את הכנסתו – עניין רחוק עד מאוד. אשר לשימוש במערכת דיני המסים כמערכת עונשית: אכן, המס במהותו אינו עונש (ענין חצור, בעמ' 85). עם זאת אציין – ועל כך הרחבתי בענין הידרולה הנזכר – כי כשלעצמי איני רואה סתירה בין זאת לבין הטלת סנקציות על נישומים בגדרי דיני המס, או לכל הפחות במאמץ שלא לסכל אמצעים עונשיים אחרים (ענין הידרולה, בפסקה י"א(1) לחוות דעתי; לגישה אחרת ראו למשל מבוא לתורת המסים, בעמ' 97). אף בפן הפרגמטי יש הגורסים כי הטלת סנקציות באמצעות דיני המס עשויה לסייע בהרתעה מפני פעילות עבריינית (ראו Abraham Tabbach, *Criminal Behavior, Sanctions*

and Income Taxation: An Economic Analysis, 32(2) J. LEG. STUD. 383 (2003). מכל מקום, אילו הטלת מס הכנסה על תקבולים אלה נבעה מרצון המחוקק להטיל סנקציה עונשית באופיה, היה נקבע שיעור מס גבוה יותר כדי להכביד את נטל המס על הנישום העבריין לעומת הנישום שומר החוק, ובכך להענישו ולהרתיעו מן הפעילות הפלילית שבאמצעותה הפיק את רווחיו, ואולם הסדר כזה אינו נוהג במשפטנו; ראו אודצקי, בעמ' 512. לעומת זאת בארצות הברית, בענין *United States v. Hammes* 3 F.3d 1081 (11th Cir. 1993), נקבע כי ניתן להטיל שיעור מס פדרלי גבוה יותר על הימורים בלתי-חוקיים מאשר על הימורים חוקיים, וזאת בשל האינטרס להרתיע אחרים מפני פעילות בלתי-חוקית. ועוד, רווחי עבירה מהוים אחוז לא מבוטל של התוצר הגולמי בישראל, ואין טעם מבורר מדוע אין ללכדם ברשת מס ההכנסה ולעשות בהם שימוש לשם מימון הוצאות המדינה, ולהפחית את נטל המס לתושבי ישראל (ראו דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 60 לשנת 2009 ולחשבונות שנת הכספים 2008, בעמ' 217-218).

מ. סיכומו של דבר, הלכה נוהגת ומבוססת היטב במשפטנו – הן במישור דיני המס והן במישור המדיניות המשפטית הכללית – היא כי יש להטיל מס הכנסה על רווחים שהופקו תוך ביצוע פעילות בלתי-חוקית. הלכה זו מעוגנת הן במובן הלשוני – שכן אין כל הוראה בפקודה הפוטרת הכנסות לא חוקיות מתשלום מס הכנסה, ולעתים להכנסות אלה אף מקור בפקודה; והן במובן הערכי והתכליתי – כי לא יצא חוטא נשכר ולא תיוצר אפליה לטובתם של נישומים המפרים את החוק. עמדה זו היא נקודת המוצא לבחינת השאלה הראשונה העומדת להכרעה.

השאלה הראשונה: האם יש למסות הכנסה בלתי-חוקית כאשר קיימת חובת השבה (ובעיקר כשישנה השבה בפועל)?

מא. כאמור, השאלה הראשונה שבלב ההכרעה היא היש להטיל מס הכנסה על כספים שנלקחו שלא כדין על ידי הנישום, שעה שחובתו להשיבם לקרבן? ניסוח זה הוא עיוני למדי, ועל כן הוספתי בסוגריים את המלים "ובעיקר כשישנה השבה בפועל", שכן מה לי חובת השבה אם לא הושב הכסף, ובמקרה כזה המיסוי לדידי בחינת פשיטא. אזכיר, כי עמדת המערערים בשאלה זו מיוסדת על שני אדנים: ראשית, כי במשך הזמן בו מוחזקים הכספים ברשותו של הנישום העבריין, מבחינה משפטית נעדר הוא זכות להחזיק בהם, וחובתו להחזירם לבעליהם החוקיים. נוכח האמור נטען, כי יש לסווג את כספי הגניבה כ"הלוואה בלתי-רצונית", קרי, שהנישום מחזיק בהם בנאמנות

קונסטרוקטיבית בעבור הקרבן עד ששייבם לו כדין. גישה זו מבוססת על תפיסה משפטית פורמלית, המדגישה את הבחינה המשפטית ה"טהורה", קרי מצב הדברים החוקי בעת החזרת הכספים; שנית, לטענת המערערים מתחדד הקושי שעה שהשומה נערכה לאחר שהכספים הושבו במלואם, כפי שאירע לגבי המערערים, שאז טוענים הם כי הכנסתם "מתאפסת" נוכח אותה השבה. מבחינה עיונית, עמדה זו משלימה את הטענה הראשונה, שכן עקב מצב הדברים המשפטי האמור – באשר הנישומים הגנבים אינם מחזיקים בכספים בדין – הושבו בסופו של יום הכספים ולא אירעו התעשרות או גידול ביכולת הכלכלית של הנישומים. ברם, מול עמדות אלה ניצבת גישה ריאליסטית, המושתתת על המציאות הכלכלית לאמיתה, והמבקשת לבחון האם הנישום העבריין בפועל ראה כספים אלה כקניינו ונהג בהם מנהג בעלים, להשקיעם, לרכוש בהם נכסים וכדומה; גישה זו אינה מתחשבת, לענין קביעת ההכנסה בשנת מס נתונה, במה שאירע בכספים לאחר שהוחזקו בידי הנישום, ועל כן אינה מקבלת את הטענה לפיה השבת הכספים מאיינת את ההכנסה, אלא גורסת כי לכל היותר ניתן, בתנאים הקבועים לכך בחוק, לנכות או לקזז את סכום ההשבה, וההבדל ברור.

הדין הישראלי

מב. פסיקת בתי המשפט בישראל בשאלה זו מצומצמת למדי. אמנם, בפסקי דין אחדים אישר בית המשפט שומות שבמסגרתן הוטל מס הכנסה על כספים גנובים (ענין קפמן וענין וטרמן) וכספי שוחד ומעילה (ענין צברי הנזכר). ואולם, קשה לגזור מפסקי דין אלה עמדה עקרונית ביחס לסוגיה, שכן לא נדונה בהם השאלה שהועלתה בפנינו. בשני מקרים נוספים התייחס בית המשפט באופן ישיר יותר לשאלה זו – ע"א 105/72 דקל נ' פקיד השומה, פד"א ו 25 (להלן ענין דקל); ע"א 711/72 מאיר נ' הנהלת הסוכנות היהודית, פ"ד כ"ח (1) 393 (להלן ענין מאיר) – וקבע כי נישום המחזיק בכספי גזילה העשויים לחזור לבעלים, יתחייב במס בגין שליטתו והנאתו הכלכלית בעת החזקת הכספים אצלו, חרף האפשרות שלא יישארו בידי (נמדד בעמ' 75-76). ואולם, גם בפסקי דין אלה נאמרו הדברים כמובן מאליו, בלא דיון עיוני מקיף, המתעמת גם עם השאלות שהועלו בערעור זה.

מג. בית המשפט קיים דיון כזה בעניין פרומקין הנזכר, בו עלתה השאלה היש להטיל מס הכנסה על כספי שוחד שנטל המערער, שעה שקמה לו החובה להשיבם למדינה. בית המשפט ענה על כך בחיוב, מכמה נימוקים: ראשית, משום שבפועל לא היתה המדינה צפויה לתבוע כספים אלה; שנית, שכן מסקנה זו נלמדת מכללא הן מן

הפסיקה הישראלית – ובפרט מענין וטרמן – והן מן הפסיקה האנגלית, אשר במקרים אחדים אישרה הטלת מס הכנסה על כספי גניבה, אף כי שאלת ההשבה לא נדונה; שלישית – ובכך עיקר – אף אם קיימת חובת השבה והנישום צפוי להיתבע להשבת הכספים, ככל שישאב מהם הנאה כלכלית, מושת חיוב במס הכנסה. גישה זו – המדגישה את המציאות הכלכלית בפועל בעת אחזקת הכספים – תהווה לטעמי בסיס להכרעה בשאלה זו.

מד. נוכח מיעוט הפסיקה הישראלית בנושא, נקרב מבטנו אל שיטות משפט אחרות שעסקו בו. בחינה זו תסייע לזקק את הדילמות העיקריות שבסוגיה, וליישם את התובנות הנלמדות למשפט הישראלי ולהכרעה בענייננו.

משפט משורה

ארצות הברית

מה. ההלכה בנושא זה עברה בארה"ב מספר גלגולים, והאחרון בהם בענין James, בו נקבע כי ניתן להטיל מס הכנסה על כספים בלתי-חוקיים אשר קיימת לגביהם חובת השבה, בשני תנאים מצטברים: ראשית, כאשר אין הסכמה או מעין הסכמה בין הנישום העבריין לבעליהם החוקיים של הכספים, שלנישום קיימת חובה להשיב את הכספים – היינו אין הנישום פועל בכספים מתוך כוונה להשיבם בעתיד; שנית, כאשר בזמן הימצאו של הכסף ברשות הנישום אין כל הגבלה ביחס לשימוש בהם. שאלה זו נדונה לראשונה בארה"ב בענין Commissioner v. Wilcox 327 U.S. 404 (1946) שם נקבע, כי כספים מסוג זה – ובאותו מקרה כספי מעילה – ניתנים למיסוי אך ורק בשני תנאים מצטברים אלה: ראשית, כאשר קיימת לנישום תביעת זכות חוקית בכספים (bona fide "legal claim of right"). לשם כך התבסס המותב על לשונו של בית המשפט בענין North American Oil Consolidated v. Burnet, 286 U.S. 417 (להלן ענין North American), בו נקבע, כי כספים שהגיעו לידי הנישום והוא אינו מוגבל ביחס לשימוש בהם, חייבים במס הכנסה, אף אם בשנת מס עתידית עשוי הוא להיתבע על הסכום ולהעבירו לאחר; שנית, כאשר אין חובה להחזיר כספים אלה לידו של אחר. יוער, כי באותו מקרה הפסיד הנישום העבריין את כספי המעילה בהימורים וכלל לא היה ביכולתו להשיבם לבעלים, אך בית המשפט הדגיש, כי יכולת המיסוי ("taxability") נקבעת בהתאם לנסיבות שהתקיימו בעת אחזקת הנישום בכספים, ולא על פי יכולתו לשלם אחר כך.

מו. כעבור 6 שנים, בענין *Rutkin v. United States* 343 U.S. 130 (1952) (להלן ענין *Rutkin*), הובחנה הלכת *Wilcox*. באותו ענין נדונה השאלה, הניתן להטיל מס הכנסה על כספים שנלקחו על-ידי סחיטה. נקבע, כי כספים אלה מהווים הכנסה החייבת במס, שכן הגם שאין לנישום העברייין כל תביעת זכות בהם, המבחן המכריע הוא האם נהג בהם מנהג בעלים ("exercised dominion") ושאל מהם הנאה כלכלית מיידית. נקבע עוד, כי הואיל וקרבת הסחיטה אינו צפוי לדרוש מן הסחטן להשיב את הכספים, אין הנסיבות דומות למקרה טיפוסי של גניבה או מעילה, בו קיימת חובת השבה לבעלים. מכל מקום, הלכת *Rutkin* סימנה את המעבר מהדגשתה של תביעת זכות חוקית בכספים, לשאלה האם בפועל נהג בהם הנישום מנהג בעלים.

מז. השאלה הוכרעה סופית בהלכת *James*, בה נהפכה הלכת *Wilcox*. באותו מקרה גנב הנישום סכומי עתק מארגון העובדים אליו השתייך. בית המשפט קבע, כי חרף חובתו להשיב את הכספים, לא התכוון הנישום לכבד חובה זו, ובמישור המעשי היתה בידו השליטה בכספים ויכול היה להפיק מהם תועלת כלכלית כרצונו. בהקשר זה נקבע, כי רק אם משתכנע בית המשפט שהעברייין התכוון מראש להשיב את הכספים, ובמובן זה מדובר אך ב"הלוואה" או כ"כהכנסה על תנאי", ניתן יהיה לקבוע כי אין המדובר בהכנסה (כך למשל נפסק בענין *Gilbert v. Commissioner*, 552 F.2d 478, (2nd Cir. 1997) 481, שם נדון עניינו של נישום אשר מעל בכספי מעסיקו, אך עשה זאת תוך כוונה מפורשת להשיבם). הנימוק המהותי שצוין היה בעיקרו, כי תוצאה אחרת תוביל למצב שבו תיוצר הפליה פסולה לטובת נישומים עבריינים: "We should not continue to confound confusion, particularly when the result would be to perpetuate the injustice of relieving embezzlers of the duty of paying income taxes on the money they enrich themselves with through theft while honest people pay their taxes on every conceivable type of income" (דברי השופט *Warren*, בעמ' 221). עוד נאמר בדעת הרוב – ולכך אתן את הדעת בהמשך – כי אם ישיב הנישום את הכספים לבעליהם החוקיים, יוכל לנכות סכום זה כהוצאה בייצור ההכנסה, בשנת ההשבה.

מח. נראה איפוא, כי בהלכת *James* הושם דגש על יכולתו של הנישום להפיק הנאה כלכלית מן הכספים שגנב. בית המשפט לא נדרש לקיומה של חובת השבה, ולשאלה ההיתה לנישום זכות קניינית להחזיק בכספים. בענין זה נזקקה דעת הרוב להגדרת המונח הכנסה בענין *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U.S. 426, 431: "accessions to wealth, clearly realized, and over which the

"taxpayers have complete dominion". כן ציטט בית המשפט את ההגדרה שבהלכת "A gain constitutes taxable income when its recipient has such :Rutkin control over it that, as a practical matter, he derives readily realizable "economic value from it". דברים אלה מבטאים את המעבר בהגדרת המונח "הכנסה" מתביעת זכות חוקית ("equitable claim of right") להגדרה של יכולת השימוש בפועל, "accession to wealth". בענין זה התבסס בית המשפט בענין James אף הוא על הנאמר בעניין North American, אך בדרך שונה מן האופן בו הילך בית המשפט בהלכת Wilcox: נקבע, כי יש להטיל מס הכנסה על כספים שיש לגביהם תביעת זכות ("claim of right"), אף אם עשוי להתברר בעתיד כי תביעה זו אינה מבוססת בדין, להבדיל מן הנאמר ב-Wilcox, לפיו על התביעה להיות בדין ובתום לב (bona fide "legal claim"). דהיינו, הדגש בהלכת James הושם על עצם קיומה של תביעה, ולא על כך שמדובר בתביעת זכות חוקית. כן הודגשה השאלה, האם לנישום היתה כוונה – להבדיל מחובה – להשיב את הכספים לבעליהם החוקיים. הלכה זו השתרשה בפסיקת בתי המשפט בארה"ב ונוהגת עד הנה (ראו למשל, Collins v. Commissioner, F3.d, Wood v. Commissioner, 102 T.C.M. (CCH) 146, ; 625, 630 (2nd. Cir. 1993) (147, 2011 T.C.M. (RIA) P 2011-190, at 1305).

קנדה

מט. גם בקנדה נעדרים חוקי מס ההכנסה (ובעיקרם ה- Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th supp.) התייחסות מפורשת למיסוי תקבולים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית. ואולם בענין Regina v. Poynton [1972] O.J. No. 2014 (להלן ענין Poynton) נקבע, כי אי-חוקיות המאפיינת את הפעילות ממנה הופקו הרווחים, אינה מוציאה אותם מהגדרת הכנסה החייבת במס. באותו ענין גם נקבעה ההלכה העקרונית בשאלה מושא דיונונו: שם מעל עובד בכיר בחברה בכספיה, ובית המשפט הקנדי פסק בעקבות הגישה הבוחנת את המציאות הכלכלית ("economic reality") – היא הגישה שננקטה ב-James – כי עצם העובדה שהכספים שייכים לבעליהם החוקיים ולא לנישום, אין בה כדי להשפיע על היכולת למסותם. מספר שנים לאחר פסק הדין פירסמה רשות המסים הקנדי הנחיה פרשנית, לפיה כספי מעילה חייבים במס הכנסה בשומתו של העבריין המחזיק בהם (ראו IT 256R (27 Aug., 1979); Curlett v. Gainor v. ; Buckman v. MNR [1991] 2 CTC 2608; v. MNR [1991] CTC 338 (Canada [2011] T.C.J. no. 341).

נ. יוער, כי בענין Poynton הושבו כספי המעילה לבעליהם מספר שנים לאחר שנות ההכנסה, מתוקף הסכמה בין הנישום לבין מעסיקו שהתקבלה במסגרת הליך אזרחי (בדומה לעניינה של המערערת בנידון דידן). בית המשפט קבע, כי עובדה זו אינה משנה מן התוצאה, משום שההשבה לא נעשתה במהלך השנים בהם נגזלו הכספים. גישה זו דומה לגישה האמריקאית שננקטה בענין Rutkin, לפיה בקביעת ההכנסה החייבת במס אין לייחס חשיבות לפעולות שביצע הנישום בכספים לאחר שהחזיק בהם, אלא הדגש הוא על כך שבעת שהחזיק בכספים נהג בהם מנהג בעלים. בית המשפט הותיר בצריך עיון את השאלה, האם ניתן היה להטיל מס הכנסה על כספים אלה אילו הושבו לבעלים בתוך שנת המס שבה נלקחו. כפי שיובהר, גם במקרה מסוג זה אין הדבר מעלה או מוריד לגבי סכום ההכנסה החייבת בשנת המס, ואילו ההשבה תבוא לידי ביטוי באפשרות לנכות את התשלומים כהוצאה באותה שנת מס, או לחלופין, לקזום כהפסד בשנה זו או בשנות מס עתידיות. כאמור, במקרים מסוימים ניתן יהיה לקזז את ההפסד למצער בחלקו, באופן רטרואקטיבי כדי למנוע עוול לנישום (מבוא לתורת המסים, בעמ' 241-243), כפי שיפורט בהמשך (פסקאות ק"ח-ק"ג לקמן).

אנגליה

נא. כפי שכבר צוין, המשפט האנגלי אינו מתייחס בפסיקתו לשאלה העולה בפנינו בנושא חובת ההשבה. בתי המשפט מבחינים בין פעילות בלתי-חוקית העולה כדי "trade", לבין כזו שמידת אי-החוקיות המאפיינת אותה שוללת ממנה אופי עסקי. כאמור, הבחנה זו אינה חפה מביקורת, ומכל מקום דומה כי יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה האנגלית יחייבו במס הכנסה ככלל גם תקבולים שמקורם בגניבה או במעילה, ככל שפעילות זו מהווה מקור הכנסה, אף אם נגועה היא באי-חוקיות. יוער, כי חרף העובדה ששיטת המס הנוהגת בישראל נשאבה מתורת המקור האנגלית, לא התעוררה הבחנה זו בפסיקתנו, ומידת אי-החוקיות של הפעילות שהניבה את הרווחים אינה מהווה אבן בוחן לענין מיסוי (זאת בשונה משאלת קיזוז וניכוין של הוצאות בלתי-חוקיות כפי שיפורט בהמשך); כל עוד להכנסה מקור, אי-החוקיות ואף מידתה אינן מעלות או מורידות; לאמור, יישום נכון ועקבי של תורת המקור יביא לכך כי גם רווחים הנובעים מגניבה יחויבו במס.

דרום אפריקה

נב. בענין COT v. G 1981 (4) SA 167 (ZA), נקבע כי לא ניתן לסווג כספי גניבה כהכנסה במובנה בחוק, שכן בעליהם החוקיים כלל לא התכוון להעביר את הבעלות

בהם לנישום העברייני. ואולם, שאלה זו הוכרעה סופית בהלכה שקבע בית המשפט העליון שם בענין MP Finance Group v. CSARS (2007) (5) SA 521 (SCA). באותו מקרה הונה הנישום משקיעים בשיטת השקעה המכונה "שיטת הפירמידה" (וגם "הונאת פונזי", הזכורה מן השנים האחרונות מפרשת ברנרד מידוף בארה"ב), והורשע בגין הונאה זו. הנישום טען, כי בשל החובה להשיב את הכספים, לא ניתן לסווגם כהכנסה. בית המשפט העליון של דרום אפריקה קבע, כי רווחים אלה חייבים במס, שכן חרף קיומה של חובת ההשבה, הנישום התכוון להחזיק בכספים לשימוש הפרטי. גם בהלכה זו הושם הדגש על כוונותיו של הנישום, חרף קיומה של חובת השבה.

ניו זילנד

נג. גם בניו זילנד – והדברים מובאים מראש במקצת אריכות כיון שהם מדגימים את ההתלבטות השיפוטית בכגון דא – ההלכה הנוהגת היא שיש למסות הכנסה בלתי-חוקית. קיימת פסיקה ענפה בה אישרו בתי המשפט הטלת מס הכנסה על רווחים מפעילות פלילית, כגון סחר בסמים והימורים בלתי-חוקיים (Ranjana Gupta,) *Taxation of Illegal Activities in New Zealand and Australia*, 3 J. AUS. TAX TEACH. ASSOC. 106 (2008) (להלן Gupta)). אכן, בתקופה מסוימת – עד להכרעת המחוקק – נהגה הלכה, כי כאשר אין לנישום העברייני זכות קניין בכספים, כגון כשמדובר בכספי מעילה, אין להטיל על כספים אלה מס הכנסה. הלכה זו נקבעה בענין A Taxpayer v. CIR (1997) 18 NZTC 13, 350, מקרה בו מעל הנישום בכספי מעסיקו. בערכאה הראשונה נפסק, כי מדובר ב-"circulating capital", דהיינו, בכספים שלא נותרו בידי הנישום למשך זמן, שכן הושקעו בסחר במניות. בדרך זו נחרץ גורל המיסוי על בסיס השימוש בכספים, ולא בעקבות החזקתם בידי הנישום העברייני (בניגוד לדרך בה נוקטים בתי המשפט בארצות הברית ובקנדה כאמור).

נד. בגדרי ערעור שהגיש פקיד השומה על פסק הדין טען הנישום, כי על הכספים חלה חובת השבה, ועל כן מהוים הם הלוואה בלתי-רצונית. בית המשפט בדרגת השגה ראשונה (High Court) הפך את פסק הדין, תוך שהתבסס על הדין האמריקאי והקנדי וקבע כי הן חובת השבה והן העיקרון של נאמנות קונסטרוקטיבית אינם משפיעים על האפשרות למסות את כספי המעילה; זאת, שכן בפועל התייחס הנישום לכסף כשלו והיה חופשי לעשות בו ככל שלבו חפץ. תפיסה זו מזכירה את גישת המציאות הכלכלית שננקטה בארה"ב בהלכת James, לפיה הקביעה האם היתה הכנסה או לא, אינה נשענת על חובה משפטית הקיימת בעת החזקת הכספים להשיבם, או על סיווג ההחזקה בהם

כהלוואה לא-רצונית בנאמנות קונסטרוקטיבית, אלא על יכולת השימוש בכספים בעת החזקתם על-ידי הגנב. הנישום עירער על פסק הדין, ובית המשפט לערעורים (Court of Appeal) הכריע לטובתו. לצורך כך התבסס בית המשפט על תקדים אוסטרלי (Zobory v. FCT (1995) 30 ATR 412) (להלן ענין Zobory), בו ידובר להלן), דחה את התבססותה של הערכאה הקודמת על התקדימים האמריקאיים והקנדיים. נקבע, כי באין לנישום תביעת זכות חוקית בכספי המעילה, לא התעשר מהם. לפי תפיסה זו, לא נוצר רווח ("gain") הדרוש להכנסה, שכן לא התקיים התנאי ההכרחי של "beneficial entitlement". גישה זו ממוקדת בעקרונות של קניין ונאמנות, וקובעת כי העברה הדדית של הזכויות מהוה תנאי יסודי לסיווג התקבולים כהכנסה החייבת במס. בית המשפט הדגיש את הדוקטרינה של נאמנות קונסטרוקטיבית, שמקורה בדיני היושר, ולפיה כאשר נוטל הגנב לרשותו את הנכס, אינו הופך בעליו, אלא מחזיק הוא בו כנאמן עד ששיבו לבעלים (Gupta, בעמ' 115). כאמור, רכישת הזכות בכספים מהוה תנאי יסודי לסיווגם כהכנסה. לפי עמדה זו, יש להבחין בין כספים בלתי-חוקיים שמקורם בסחר בסמים, בהימורים וכדומה – שאז אין עוררים על זכות הקניין של הנישום בכספים – לבין תקבולים שמקורם בגניבה ומעילה.

נה. ואולם, לאחר פסק הדין האמור נערך שינוי חקיקתי משמעותי בניו זילנד, עם תיקון ה- Income Tax Act בשנת 1998. במסגרת התיקון, הוספו לתוך הגדרת הכנסה טובין שנגנבו, אשר אין לגביהם תביעת זכות שבדין. בדברי ההסבר לתיקון נאמר, כי אין במיסוי זה משום סנקציה משפטית, ושינוי המדיניות יסודו בעקרון שאין לאפשר הפליה בין נישומים באופן שבו משלמי המסים על פי חוק ישאו בנטלם של העבריינים, באשר הכנסתם נבעה מפעילות בלתי-חוקית. בהמשך לכך תוקן חוק מס ההכנסה בניו זילנד בשתי גרסאות נוספות – Income Tax Act 2004 (סעיף CB28) ו- Income Tax Act 2007 (סעיף CB32), הוא החוק העדכני. בתיקון נקבע באופן מפורש, כי יש להטיל מס הכנסה על סכום בשווי השוק של הרכוש הנגנב, וזאת גם אם במוכן המשפטי החזיק הגונב את הרכוש בנאמנות. דומה, כי ניתן להחיל את העיקרון הטמון בסעיף זה גם כלפי תקבולים גנובים, בנוסף לרכוש גנוב. עיקרו של דבר, שעל פי החוק הקיים בניו זילנד, יושת מס הכנסה על תקבולים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית, אף כאשר קיימת לגבי אותם כספים חובת השבה וניתן היה לומר כי הם מוחזקים בנאמנות קונסטרוקטיבית.

נו. באוסטרליה ההלכה היא כי גם רווחים שהופקו באופן בלתי-חוקי ניתנים למיסוי ככל שהם עונים לקריטריונים שבהם נבחנים רווחים רגילים. דבר זה נאמר במפורש בהנחיה מחייבת שפרסמה רשות המסים באוגוסט 1993 (Taxation Ruling) (TR 93/25). ואולם, אשר לכספים שקיימת לגביהם חובת השבה, ההלכה שם סוטה משאר שיטות המשפט שנסקרו עד כה. פסק הדין המנחה בסוגיה ניתן בענין Zobory הנזכר; באותו מקרה גנב הנישום כספים ממעסיקו והפיק מהם כספי ריבית. בטרם נתפס, הגיש לרשויות המס דיווח בסוף אותה שנת מס בה גנב את הכספים, וכלל ריבית זו כרווח שצבר. לאחר שנתפס, השיב הנישום את הכספים למעסיקו במסגרת תביעה אזרחית, ולאחר מכן הגיש השגה על כך ששילם מס בעבר על הריבית שצברו כספי הגניבה. הנישום טען, כי החזיק בכספים בנאמנות קונסטרוקטיבית, ועל כן יש להטיל את החבות במס על בעל הזכות בכספים בעת קבלתם (beneficially entitled when the income was derived). בית המשפט אכן קבע, כי מרגע גניבת הכספים החזיק בהם הגנב בנאמנות קונסטרוקטיבית, אשר מכוחה יש להעביר את האחריות לתשלום המס מן הנאמן לבעלי הכספים. בשל האמור נקבע, כי כספי הריבית שנצברו כלל אינה שייכים לגנב, אלא למעסיקו. ההלכה באוסטרליה קובעת איפוא שטובת הנאה אשר נצברה מכספים שהוחזקו בנאמנות קונסטרוקטיבית אינה מחויבת במס בשומתו של הנישום העבריין, אלא בזו של בעלי הכספים על פי דין.

משפט מורה – סיכום

נז. בכלל שיטות המשפט שנסקרו מלבד אוסטרליה, ההלכה הנוהגת היא שיש למסות רווחים שקיימת לגביהם חובת השבה. כאמור, בארצות הברית, קנדה ודרום אפריקה הושם דגש במציאות הכלכלית, ובפרט בכוונת הנישום ביחס לכספים ויכולתו ליהנות מהם בעת אחזקתם, ללא התחשבות במה שאירע בהם לאחר מכן, ובהתעלם מן השאלה העיונית האם קיימת לנישום זכות משפטית-קניינית בכספים או שמא מחזיק הוא בהם בנאמנות קונסטרוקטיבית עד אשר ישיב את חובו. אמנם, המשפט המקובל בניו זילנד קבע הלכה לפיה כספים מסוג זה אינם מסווגים כהכנסה, ודומים הם להלוואה בלתי-רצונית המוחזקת בידי הנישום באמצעות נאמנות קונסטרוקטיבית, ומשכך לא ניתן להטיל עליהם מס הכנסה. ואולם כאמור, המחוקק שם תיקן את חוק מס ההכנסה באופן שגם כספים גנובים – וליתר דיוק, רכוש גנוב – נחשבים כהכנסה. באוסטרליה לעומת זאת, נוהגת ההלכה כי אין למסות כספים לגביהם קיימת חובת השבה; הלכה זו מקורה בתפיסה קניינית, המדגישה את העובדה כי לנישום הגנב אין כל זכות משפטית בכספים, אלא מחזיק הוא בהם כנאמן. לפי גישה זו, גם בעת שמחזיק

הנישום בכספים אין להתעלם מן המצב המשפטי העיוני, ובהתאם לכך לא ניתן לומר כי התקבלו הכספים אצל הנישום כהכנסה החייבת במס. כפי שנראה, גישה זו היא העומדת בבסיס עמדת המערערים בשאלה זו, ואומר כאן בהטעמה כי אינה מקובלת עלי, וסבורני במובהק כי הצדק עם הגישה שנקטו רוב שיטות המשפט.

עמדת בתי המשפט המחוזיים בפסקי הדין שבערעור

נח. בטרם אתייחס לטענות המערערים, אזכיר כי בהכרעות נשוא הערעורים קבעו בתי המשפט המחוזיים, שהואיל והמערערים ראו בכספי המעילה קניינם – קרי, לא הכירו בקיומה של חובה להשיבם לבעליהם החוקיים – ובפועל נהגו בהם מנהג בעלים, חייבים כספים אלה במס הכנסה. עמדה זו זהה לעמדה שנקטה במרבית שיטות המשפט שנסקרו, המדגישות את כוונת הנישום, ואת המציאות בשטח בעת אחזקת הכספים, דהיינו האם היה הנישום רשאי לעשות בכספים כבשלו, חרף קיומה האובייקטיבי-משפטי של חובת השבה כלפי בעלי הכספים, וללא התחשבות, לענין קביעת סכום ההכנסה, במה שאירע בכספים לאחר שנלקחו שלא כדין (אף אם השינוי התרחש באותה שנת מס).

עמדת המערערים – גישת פרופ' אדרעי

נט. בשאלה זו ביקשו המערערים לתמוך את טיעוניהם בטיוטת מאמרו של פרופ' י"מ אדרעי, "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" (עתיד להתפרסם בספר אריה לפידות, ד' גליקסברג עורך) (להלן אדרעי), אותה הגישו כנספח לכתב התשובה מטעמם. מאמר זה נכתב כהערת פסיקה על מספר פסקי דין, ביניהם אלה שניתנו בבית המשפט המחוזי בעניינם של המערערים. טענתו המרכזית של אדרעי היא, כי בפסקי דין אלה שגו בתי המשפט בהתמקדות בשאלה האם יכול הנישום לנכות את הוצאותיו כהוצאות בייצור ההכנסה, במקום לבחון תחילה האם רווחים אלה מהווים הכנסה חייבת במס כל עיקר. עוד טוען אדרעי במאמרו, כי לפי המשפט הישראלי וכעולה מתכליות המיסוי, אין לכלול כספים שלגביהם קיימת חובת השבה בתוך ההגדרה של "הכנסה חייבת". מדבריו יובא עתה ביתר פירוט. ביסוד גישתו תפיסת מס אמת ומניעת מיסוי שווא.

ס. לפי אדרעי, הן לפי גישת תורת המקור האנגלית, והן לפי תורת בסיס המס הכולל, מס הכנסה מוטל על תוספת לעושר, או כלשונו, על "התעשרות ממומשת ממקור", קרי גידול ביכולת הכלכלית (מובן), כי לפי תורת המקור הנוהגת בישראל,

המס יוטל רק בתנאי שיש להכנסה זו מקור). לפיכך, על הכנסתו של הנישום לבטא את יכולתו הכלכלית האמתית, כפי שבאה לידי ביטוי בסכום שעמד לשימושו לפי שיקול דעתו. ממשיך ומציין אדרעי, כי קבלת הלוואה אינה מהווה הכנסה, משום שאין בה כל תוספת התעשרות. זאת, משום שלמול הכספים הנמצאים בחזקת הנישום, קיימת התחייבות להחזירם לבעלים החוקיים. לדבריו, סכומים אשר לגביהם קיימת חובת השבה דומים להלוואה בלתי-רצונית – אין הנישום רשאי לעשות בהם כראות עיניו, ומשכך אינם מגדילים את יכולתו הכלכלית. יתר על כן, אם הגיע הנישום למסקנה כי הדין אינו מאפשר לו להמשיך ולהחזיק סכומים אלה, והוא מחזיר אותם לבעליהם, אין הסכומים בשליטתו. במקרה זה, טוען אדרעי, קשה לומר כי נוצרה לנישום הכנסה החייבת במס, כיון שלא אירע גידול בעושרו, אין לו שיקול דעת נקי כיצד להשתמש בכספים, ואין לו היכולת לצרוך או לחסוך אותם. לטענתו, תיאור הולם יותר הוא לומר, כי הנישום מחזיק בכספי הקרבן כנאמן מכוח נאמנות קונסטרוקטיבית. אדרעי מוסיף, כי מקום שעסקינן בסכומים גנובים, יכולתם של הנישומים להחזיק בכסף ולעשות בו כרצונם מקבלת ביטוי בתשלומי ריבית והצמדה שחייבים הם לשלם לבעלים בעת ההשבה, וככל שלא הוספו סכומים אלה לתשלום, יש לחייב את הנישום במס לפי סעיף 3(ט) לפקודה. לדבריו, המס היחיד שיש להטיל במקרה מסוג זה יוטל על טובת הנאה שהפיק הנישום מכספי הגניבה, ככל שכך אירע (כזכור, בענין *Zobory* הנזכר קבע בית המשפט האוסטרלי כי גם טובת הנאה שהופקה מכספי גניבה תחויב במס אצל בעליהם החוקיים ולא אצל הנאמן, הוא הגנב).

בהתאם לאמור סבור אדרעי, כי בעניינם של המערערים, אשר החזירו את הסכומים במלואם, לא נוצרה הכנסה החייבת במס. כן מוסיף הוא, כי הדוקטרינה של נאמנות קונסטרוקטיבית אומצה במשפט הישראלי, וכי קיימים מקורות שונים בחוק הישראלי שדרכם ניתן להחיל בנסיבות העובדתיות שבענייננו את יחסי הנאמנות על מערך היחסים בין המערערים לקרבנות העבירה, וביניהם חוק הנאמנות, חוק השליחות, חוק השומרים, חוק עשיית עושר ולא במשפט, חוק המכר ועוד. לפי חוקים אלה, מי שהתעשר באמצעות מעילה באמון, חייב להשיב את התעשרותו לבעליהם החוקיים של הכספים. לסיכום כותב אדרעי, כי בעניינם של המערערים, כספי המעילה לא היו לקניינם, בשל החובה הנגדית להשיב את שלקחו; מדובר, כך לשיטתו, ב"הכנסה על תנאי", במובן זה שלאחר שיילכד הנישום ישיב את ההכנסה, ונמצא כי לא התעשר. אדרעי אף סבור, כי לפי הגישה האמריקאית, כעולה מהלכת *James*, השבת הכספים גורמת להפחתה בסכום ההכנסה הלא חוקית המתחייב במס, בדומה לטענת המערערים, לפיה החזרת הכספים "מאפסת" את סכום ההכנסה – ויש לתת ביטוי לכך בשומה שהוצאה לאחר ביצוע ההשבה.

סא. מעניין לציין, כי למול התפיסה הקניינית-פורמלית העולה מעמדת המערערים, ניצבת גישת המשפט העברי, המשתקפת בקטגוריה קניינית המכונה "קנייני גזילה". משמעות הדבר, כי כאשר אדם גוזל חפץ, הוא קונה אותו כביכול והופך לבעליו, והפגיעה הממונית בנגזל תושלם בכך שהגזלן מחויב להשיב לו את ערך החפץ ("דמיו") (בבלי בבא קמא, ס"ו, א'). אמנם, לגנב עדיין קיימת חובת השבה לנגזל מכוח "והשיב את הגזילה אשר גזל" (ויקרא ה', כ"ג), אך מעיקר הדין החפץ עובר אליו, ועל כן השבה זו באה לידי ביטוי בהחזרת ערך החפץ בלבד. ניתן לומר, כי תפישה קניינית זו רואה בבעלות לא מושג תאורטי מופשט, אלא דבר הנקבע על פי המציאות – אותה גישה המובאת כאן ביחס לסוגיה מושא דיונו. יודגש אמנם, כי הגישה האמורה נקטה רק מקום שמדובר במיטלטלין, ואילו ביחס למקרקעין נהגו חז"ל בגישה הרואה את הקניין בהם כענין מופשט וגם בעל רמה נורמטיבית-ערכית מיוחדת, ועל כן נוהגת ההלכה כי "קרקע אינה נגזלת" (בבלי סוכה, ל' ב'). ונוסיף כדבר רש"י במקום "כלומר: אינה קנויה לגזלן בשום יאוש, ולעולם בחזקת בעליה היא"; ומסביר הרב שטיינזלץ בפירושו, כי "... הבעלות על הקרקע שונה מן הבעלות בדברים אחרים. שבדברים אחרים החזקת החפץ בתוך תחומו של בעליו והעברתו ממקום למקום היא הצד הממשי של הקניין. ואילו הקרקע, הבעלות (שלא כעצם השימוש בקניין) היא ביסודה מושג מופשט, ולכן אין לו ביטול גם אם השימוש בחפץ נעשה על-ידי אחרים" (ראו ע"א מורדכיוב נ' מינץ (2014)). על חובת השבה של גזלן במשפט העברי באופן כללי ראו גם יהונתן בלס בהשתתפות מיכאל ויגודה, עשיית עושר ולא במשפט (תשנ"ב-1991), 28, 80; א' ורהפטיג "דמי שימוש בנכס גזול" תחומין ו' (תשמ"ה) 235; רמב"ם גזילה ואבידה ב, א'; שולחן ערוך, חושן משפט ש"ס א' – "כל הגזול חייב להחזיר הגזילה עצמה, שנאמר, והשיב את הגזילה אשר גזל" (ויקרא ה', כ"ג) ואם אבדה או נשתנה, משלם דמיה". יוער, כי במשפט המודרני, ככל שעסקינן בגניבת כספים כמובן אין עולה שאלת "השבה בעין" אלא הכסף מוחזר באופן הרגיל בו מחזירים כספים, לאו דווקא השטרות שנגנבו.

מיסוי הכנסה בלתי-חוקית כאשר קיימת חובת השבה – דיון ומסקנה

סב. לאחר סקירת הפסיקה בישראל ובמשפט הזר, ובשים לב למסגרת הפרשנית שבגדרה יש לבחון סוגיה זו, דעתי היא כי גם 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.

סג. ראשית, ביסוד עמדה זו מצויים השיקולים שפורטו בהרחבה, שעל בסיסם נקבעה ההלכה הכללית לפיה יש למסות הכנסה בלתי-חוקית. במערכת משפט תקינה וצודקת, עקרון יסוד הוא כי לא ייצא חוטא נשכר מחטאו, שלא יתעשר ממעשיו הרעים. זו גישתו העקרונית של בית משפט זה בכלל, ובפרשנות דיני המסים בפרט (ראו ענין מנהל המכס); כך איפוא גם כאשר קיימת חובת השבה ביחס לכספים. בהיבט של מדיניות המיסוי, יש למנוע הפליה בין נישומים לנישומים עבריינים לטובת האחרונים, שתוצאתה הטלת נטל מס כבד יותר על נישומים שומרי חוק.

סד. שנית, הכרעה זו עולה בקנה אחד עם הפסיקה הישראלית (המעטה) בנושא. כאמור, בענין פרומקין נפק, כי אף אם על הנישום מוטלת חובה להשיב את כספי השוחד למדינה, אין להתחשב בחובה זו, שכן בחישוב מס ההכנסה אין להביא בחשבון את העובדה שכספים אלה עשויים להישלל מן הנישום בעתיד. כן אזכיר את שנקבע בענין דקל ובענין מאיר, לפיו כספי גזילה העשויים לחזור לבעליהם החוקיים עדיין חייבים במס הכנסה בידי הנישום המחזיק בהם. בשלושת פסקי הדין הושם הדגש על כך שהיתה לנישום הנאה כלכלית מידית בעת החזקת הכספים בידיו, חרף אפשרות משפטית עתידית שעל פיה יידרש הימנו להשיב את הכספים לבעליהם.

סה. שלישית, ובמישור מדיניות המיסוי, הכרעה זו מבוססת על שני עקרונות: הראשון, כי יש לפעול בסוגיה זו בגישה סובייקטיבית ובהתאם למציאות הכלכלית בפועל; דהיינו, יש לבחון כיצד התייחס הנישום בעצמו לכספים עת הוחזקו ברשותו – האם קניינו שלו או של אחר – והאם נהג בהם מנהג בעלים. זאת, בשונה מן הגישה האובייקטיבית-קניינית, המדגישה את המצב המשפטי האובייקטיבי בעת נטילת הכספים, ובפרט את השאלה, האם לנישום היתה זכות קניין בהם. כאמור, הגישה הנגדית מסתמכת על העיקרון של נאמנות קונסטרוקטיבית כדי לבסס את טענתה כי כספים אלה מעולם לא נתקבלו אצל הנישום כהכנסה, אלא כהלוואה בלתי רצונית; העיקרון השני, ובהמשך לכך, הוא כי בחישוב ההכנסה החייבת – להבדיל מחישוב ניכויים או קיזוזים – אין להביא בחשבון את שאירע לאחר קבלת ההכנסה. ובענייננו, אין בהשבת הכספים, אף אם היא מתבצעת בשנת המס בה נלקחו הכספים, כדי לגרוע מן העובדה שמדובר בהכנסה החייבת במס באותה שנה, והשבה זו עשויה להיות

מובאת בחשבון בניכוי או קיזוז, בתנאים המותרים לכך על פי הפקודה, ותוך הפעלת שיקול דעת.

סו. אשר לעיקרון המדגיש את המציאות הכלכלית: נראה כי הן במשפטנו והן ברוב רובן של שיטות המשפט שנסקרו, נוקטים בתי המשפט בגישה הסובייקטיבית, הבוחנת את המצב ששרר בפועל בעת שהכספים הוחזקו ברשות הנישום העברייני; ובפרט, האם התייחס אליהם כשלו, והאם היתה לו היכולת לנהוג בהם כפי רצונו. זאת, חרף קיומה של חובת השבה ונאמנות קונסטרוקטיבית, תרחיש שבו, על פי הטענה הנזכרת, מחזיק הנישום בכספים כבמעין הלוואה בלתי-רצונית עד אשר יחזירם לרשות בעליהם החוקיים. אכן, מבחינה משפטית "טהורה" אין לנישום הגנב זכות תביעה בדין בכספים אלה, ומשכך יש שיטענו כי לא ניתן לכנותם כהכנסתו, שכן כיצד יממש הכנסה זו ויתעשר ממנה כל עוד איננה שלו על פי דין? ואולם בעניין זה קשה – בכל הכבוד – להלום את גישתו של אדרעי, לפיה בשל קיומה של חובת השבה כאמור, לא היתה התעשרות או הגדלה ביכולת הכלכלית של המערערים, ולא היו בעלי שיקול דעת באשר לשימוש בכספים. נראה לי, כי גישה זו, הבוחנת את אירוע המס בעיניים שהן – דומה – פורמליסטיות, מזוית משפטית "טהרנית", אולי מחסירה את העיקר מן הספר, והוא כי בהחזיקם בכספים כלל לא התכוונו המערערים להחזירם, ונהגו בהם כרצונם. במצב זה יש לראותם כהכנסתם לכל דבר וענין. אין הדבר דומה, לדעתי, להלוואה; כאשר מדובר בהלוואה, אין מי מהצדדים סבור כי מדובר בהכנסה החייבת במס, שכן קבוע מראש כי הכספים נמצאים ברשות הנישום למשך תקופה מוגדרת, ועתידים הם לשוב למלוה, ובמובן זה מהוים, כביטוי של אדרעי, "הכנסה על תנאי". עוד, במקרה של הלוואה אין לנישום היכולת לעשות בכספים כעולה על לבו במלוא מובן המלה, בשל אותה חובה נגדית להשבה. כאמור, לא כך בעניינם של המערערים: למשך תקופות ארוכות – המערער למשך 5 שנים, והמערערת לשנתיים – החזיקו בסכומי כסף שגנבו, ללא כוונה להחזירם, ויכלו לעשות בהם כרצונם; גם נקבע במפורש בפסקי דין חלוטים כי עשו בסכומים אלה שימושים קונקרטיים לצרכיהם הפרטיים.

סז. אשר למימוש ההכנסה – אליבא דפרופ' אדרעי, על ההכנסה להיות ממומשת, דהיינו לא ניתן למסות הכנסה פוטנציאלית, אלא רק הכנסות בפועל. אך אין ענייננו בנידון דידן בהכנסה פוטנציאלית, שכן אין עסקינן בשירותים שטרם בוצעו או סחורות שטרם נמכרו. בעבור הנישום הגנב מאזן הריוח השתנה בהתאם לכספים שקיבל, וריוח זה הוא ודאי עד שייתפס ויהא עליו להשיב את הגזלה.

סח. יודגש, כי ההליכה בעקבות הגישה האמריקנית אינה בכדי: בשנים האחרונות אימץ המשפט הישראלי את מבחני ארה"ב לקביעת הכנסה במקרים בהם מקבל הנישום לידיו "פיקדון", דהיינו, כאשר נישום מקבל סכום שיש להשיב במועד מסוים על פי תנאים מסוימים; קרי, כאשר קיימת ביחס לכספים אלה חובת השבה (Moshe Shekel, The Timing of Income Recognition in Tax Laws and The Time Value of Money, (2009). בעמ"ה 43/95 החברה האמריקאית ישראל לגו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (2001) אומצה לראשונה במשפטנו הדוקטרינה של Claim of Right, לפיה ניתן לסווג תקבולים כהכנסה החייבת במס במועד קבלתם בהתאם למבחן השליטה בפועל, למרות חובת ההשבה. פסק הדין אושר בבית משפט זה בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2006); ראו ביקורת על כך במאמרו של מ' שקל "על סיווג הפיקדונות בענין אמישראלגו – הסתמכות על הלכה זרה שכלל אינו קיימת" מייסוים כ-2 (תשס"ו – 2006) א-1). מובן, כי אין המדובר בענייננו בפיקדון במובנו הרגיל, שכן המערערים גנבו את הכספים מידי בעליהם, לא נערך בין הצדדים כל הסכם ביחס לתנאי השבתם. ואולם ניתן לגזור מכך באופן כללי את העיקרון, לפיו תיקבע הכנסה על ידי קבלתה בפועל, ובפרט באמצעות השאלה, האם היתה לנישום שליטה על הכספים בעת קבלתם. גישה אחרת גם תביא לידי עשיית עושר לנישומים שאינם שומרי חוק, שכן ניתן לשער תרחיש בו יגנוב נישום כספים ויחזיק בהם למשך שנים אחדות; לאחר שייתפס לא יהא עליו לשלם על כספים אלה מס הכנסה, ולאחר שישבי את הכספים יוכל לנכותם או לקזום כהוצאה, והמישור הערכי המובהק מה יהא עליו.

סט. הפרשנות האמורה גם עולה בקנה אחד עם עיקרון נוסף המקובל בפרשנות דיני המסים, והוא "עקרון התוכן הכלכלי"; קרי, חוקי המסים חורגים מן המסגרת של דיני הקניין הפורמליים, ובוחנים עסקה על פי מהותה ולא על פי צורתה החיצונית (נמדד, בעמ' 48; גרוס, בעמ' 41). אמנם, כלל זה מתייחס במקורו לסיווג עסקאות באופן התואם את מהותן בשונה מן האופן בו סיווגו אותן הצדדים, אך הוא מבוסס על נקודת המוצא הפרשנית שעניינה המהות הכלכלית אותה ביקש המחוקק למסות, המועדפת על פני הפן הפורמלי-קנייני (ראו ענין פז גז, בפסקה 47). החלת עיקרון זה בענייננו תביאנו לכלל מסקנה כי המערערים, אף כי לא החזיקו באופן משפטי-פורמלי-קנייני בכספים, במהות קיבלום לידיהם (או בלשון מדויקת, גנבו אותם) ויכלו לנהוג בהם כראות עיניהם. יטען הטוען, כי חרף קבלת הכספים במהות אין מדובר בהכנסה; דעתי שונה בתכלית – אף שמבחינה משפטית-קניינית כאמור לא היתה בידי המערערים הזכות להחזיק בכספים, מבחינת המהות האמתית מדובר בהכנסה, ואין דרך לומר אחרת;

הכסף היה בידיהם לעשות בו כחפצם, ואילולא נתגלו מזימתם ועבירותיהם היו נהנים ממנו עוד ועוד. קביעה אחרת תמנע מן המשיב לגבות מס אמת; התוכן הכלכלי תומך בקידום מטרת המס ובמתן עדיפות לתוצאות הערכיות והכלכליות האמיתיות של הגניבה (מבוא לתורת המסים, בעמ' 92).

ע. מכל מקום יוטעם, כי דברים אלה אמורים גם במקרים בהם נערכה השומה לאחר השבת הכספים, כאשר לנישום נשמרת הזכות לנכות את כספי ההשבה כנגד הכנסותיו בשנת ההשבה או לקזום כהפסד. נקודה זו מתחברת לעיקרון השני העומד ביסוד ההכרעה, לפיו לעניין הגדרת התקבולים כהכנסה, אין להתחשב במה שאירע בכספים לאחר קבלתם בידי הנישום. בענין זה טוענים המערערים, כי לאחר שהשיבו את הכספים, הכנסתם "התאפסה", ועל השומה שהוצאה לאחר מכן לשקף נאמנה מצב זה. המלומד אדדעי מבסס גישה זו, בין היתר, על הנאמר בהלכת James, שם ציטט בית המשפט בהסכמה את דבריו של פקיד השומה, לפיו: "if, when and to the extent that the victim recovers back the misappropriated funds, there is, of course, a reduction in the embezzlers income". לדבריו, אין פירוש הדברים כי השבת הכסף תבוא לידי ביטוי בניכוי, אלא דווקא בהפחתה של סכום ההכנסה החייבת באותה שנת מס, בהתאם לסכום שהוחזר. ואולם, עיון בלשון פסק הדין מעיד כי כוונת בית המשפט היתה דווקא שיוכל הנישום לנכות את סכום ההשבה כהוצאה, אך לא שההשבה עצמה מאפסת את הכנסתו באותה שנה:

"When a law-abiding taxpayer mistakenly receives income in one year, which receipt is assailed and found to be invalid in a subsequent year, the taxpayer must nonetheless report the amount as "gross income" in the year received ... We do not believe that congress intended to treat a law-breaking taxpayer differently. Just as the honest taxpayer may deduct any amount repaid in the year in which the repayment is made, the government points out that, 'if, when and to the extent that the victim recovers back the misappropriated funds, there is, of course, a reduction in the embezzlers income'".

כלומר, נישום שומר חוק אשר קיבל לידיו בטעות הכנסה בשנה אחת, ובשנה לאחר מכן נתגלה דבר הטעות והוא נאלץ להשיב את הכספים, הם עדיין יחויבו כהכנסה באותה שנה, אך ניתן יהיה לנכותם כנגד ההכנסה באותה שנה שבה הושבו או לקזום כהפסד; אין איפוא בהשבת הכספים כדי "לאיין" את ההכנסה. אם הושבו הכספים בטרם הוצאה

השומה, עדיין על פקיד השומה לסווג את כספי הגניבה שהושבו כהכנסה, ולהשבה זו יינתן ביטוי – וכך גם יינתן ביטוי למס אמת – במסגרת אפשרות הניכוי או הקיזוז.

עא. גישה זו, לפיה קביעת הכנסה אינה בוחנת את שנעשה עם הכספים לאחר קבלתם, היא שהתקבלה במשפט האמריקאי – “embezzled money is attributable as income to the embezzler in the year in which the embezzlement is carried out, regardless of what happens to the money after it is misappropriated including its possible future use for repayment” (United States v. Briscoe, 65 F.3d 576 (1995)). כן נאמר, כי אין לאפשר לנישום להשתמש בכלי של השבת הכספים לאחר שנתפס כדי לאפס את ההכנסה החייבת: “Embezzled funds are taxable during the tax years received and it matters not what voluntary disposition the embezzler makes of the monies ... A completed embezzlement can't be baptized for tax purposes by the method used here for disposition of the fruits” (U.S. v. Lippincott, (1978) 579 F.2d 551). במקרה אחד סחר הנישום בסמים והפיק מכך רווחים, אותם השקיע בפרויקט בניה. לאחר שנתפס, נענש וריצה את עונשו, העביר את הזכות בנכס לממשלה הפדרלית, בהתאם לחוק, לפיו הכספים שהפיק ממכירת הסמים שייכים לה. הנישום טען, כי מקום שכבר הושבו הכספים למדינה, אין לראות בהם הכנסה, אך בית המשפט הדגיש שוב, כי המבחן הקובע הוא מבחן השימוש בפועל בעת קבלת הכספים ואין להתחשב במה שאירע לאחר מכן. אין איפוא להשבת הכספים השלכה לענין הגדרתם כהכנסה החייבת במס, גם אם הושבו לפני הוצאת השומה: “whether or not forfeiture proceedings have begun should not affect the determination whether particular income is taxable” (ענין Wood, בעמ' 130). גישה זו אף עולה בקנה אחד עם הפסיקה הישראלית שנסקרה לעיל (פרשות פרומקין, מאיר ודקל). וכדבריה של אורצקי (בעמ' 517) “התחשבות בגורם ההשבה תעשה אם כן, בעת ההשבה בפועל ... כספים שהופקו תוך ביצוע עבירה פלילית ידווחו וישולם עליהם מס בשנה בה בוצעה העבירה. כאשר יידרש העברייני-הנישום, אם בכלל, להשיבם לבעליו החוקיים או למדינה, ישנה האירוע את חבותו במס במוכן זה שתיעשה התאמה בספריו, והסכום שיושב יותר לו בניכוי בשנת המס בה בוצעה ההשבה בפועל”.

כאמור, מדגיש אדרעי במאמרו כי הכנסה היא התעשרות ממומשת במקור, ולא יתכן לומר כי אירעה התעשרות כזו אם קיימת חובת השבה ביחס לכספים, ועל אחת כמה וכמה אם הושבו בפועל. אך דומה כי בענייננו נכון יהיה לומר שאירעה התעשרות ממומשת ממקור; הפקודה מטילה מס על תקבולים שהעשירו את משאבי הנישום

באותה שנה. המערערים, בשנות המס הרלבנטיות, התעשרו מן הכספים, ועשו בהם כרצונם; דהיינו, באה – באותן שנות מס – תוספת לעושרם של המערערים כתוצאה מאירוע כלכלי מסוים (כהגדרתו של רפאל, בעמ' 42). וכדברי המלומד נמדד, בעמ' 78: "ואולם, אם הנישום קיבל תקבול כלשהו אך ויתר עליו או העבירו לאחר יתחייב עליו במס, שהרי הכנסה זו נתקבלה בידו והוא עשה בה שימוש כאוות נפשו, אם על ידי השימוש בה בעצמו ואם על ידי השימוש בה בהענקתם לאחרים". דברים אלה מחברים אותנו שוב לעיקרון לפיו קביעת הכנסה מיוסדת על מועד קבלת הכספים, ולא על שאירע לאחר מכן, אף באותה שנת מס, וקל וחומר בשנים מאוחרות יותר. וביחס למס אמת חשוב לומר, כי הדבר נמדד ביחס לשנת ההכנסה – קרי, באותן שנים שבהן החזיקו בכספים התעשרו המערערים, וככל ששייבו את הכספים כאמור יוכלו לנכות או לקזז את הסכומים, בכפוף לשיקול דעת כפי שייאמר להלן.

עב. אשר לנאמר בענין תל רונן, אין בו כדי להשפיע בנידון דידן. באותו מקרה, דובר בחברה שנתבעה וביקשה לנכות כהוצאה של חוב תלוי ועומד את סכום התביעה; פקיד השומה התנגד לכך. נקבע, כי מקום שביט המשפט יודע את המצב העובדתי לאשורו, ניתן לאפשר הפרשה של חוב תלוי ועומד; סכום התביעה שם היה ידוע, ובית המשפט קבע שניתן לאפשר את ההפרשה. אך הדברים אמורים ביחס לאפשרות הפרשתה של הוצאה עתידית, ואילו בענייננו אין הידיעה כי המערערים השיבו את הכספים לבעליהם החוקיים משנה מן העובדה שמדובר בהכנסה החייבת במס באותה שנה. עובדה זו תבוא לידי ביטוי בבדיקת האפשרות לקזז את סכום ההשבה או לנכותו, אך אין היא משנה מתמונת ההכנסה בשנות המס שבהן התקבלה ההכנסה – כספי המעילה – לידי המערערים. הלכת תל רונן מושתתת על העיקרון כי יש לפעול ביחס לעובדות שבידינו כיום, ולא לפי השערות כלפי העתיד. בענייננו, אין בגילוי עובדות כיום (השבת הכספים) כדי לשנות מאירועי העבר (שכספים אלה התקבלו כהכנסה). משכך, אין בקביעה כי מדובר בהכנסה החייבת במס, אף לאחר ההשבה, כדי "להסיח דעתנו מידיעתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגששים אנו באפלה" (השופט ויתקון בענין תל רונן, בעמ' 766) שכן כאמור, משנקבע כי המדובר בהכנסה, אין להתחשב מבחינת שומת ההכנסה לאותה שנה, בפעולות שעשה הנישום עם הכספים לאחר קבלתם, לרבות השבה לבעלים.

עג. מן הראוי גם להתייחס לטענה נוספת שהעלו המערערים כנגד סיווג כספי הגניבה כהכנסה, והיא כי מיסוים עלול לפגוע בתמריץ שיש לגנב להשיבם. אכן, ברורה החשיבות שיוחזר השלל לקרבנות העבירה, ויש להיזהר מתמרוץ גנבים להימנע מכך.

על החשיבות שבהשבה זו עמד השופט (כתארו אז) ח' כהן בע"פ 395/75 צור נ' מדינת ישראל, פ"ד לט(2) 589 (1973):

"לגבי חובלים ומזיקים, גנבים וגזלנים, מועלים ורמאים למיניהם, חשובה החרטה שבמעשה מן החרטה שבלב ובדיבור. כבר לימדונו קדמונינו שהמתוודה על חטא ואינו חוזר בו לשלם את הגזל, כמוהו כטובל ושרץ בידו (תענית, ט"ז, א' ורש"י שם, ד"ה ואינו חוזר בו); אבל מי שעושה להשבת הגזילה, וידו וידוי וחרטתו חרטה. ושוב: אפילו הניעו את העבריין מניעים תועלתיים ואנוכיים גרידא, אין בהם כדי לגרוע מערכה של החזרת הגזילה כעילה להמתקת דינו. עיקר תכליתם של דיני העונשין הוא להשליט את החוק; משהופר החוק במעשה גזילה, ראשית השלטתו היא בהשבת הגזילה. נוטה אני לומר שדיני הנפשות הולכים אחר דיני הממונות, כמו שהיושר הולך אחר הדין. משבאו דיני הממונות על סיפוקם, שוב דיני הנפשות אינם תבענים ואינם תאוותניים כולי האי; לא באו על סיפוקם, יקומו דיני העונשין ויעשו את שלהם לגדור הפרצות ולחזק בדק החוק" (עמ' 599).

דברים כדרבנות, וכל המוסיף גורע.

עד. עם זאת, האפשרות לנכות את כספי ההשבה במידה רבה כהוצאה בייצור ההכנסה או לקזזם כהפסד, מצמצמת במידה רבה את החשש ליצירת תמריץ הפוך, שכן גנבים המשיבים את שללם יידעו כי אף אם יוטל מס על הכספים, יתכן כי ניתן יהיה להימנע מהפסד או למצער לצמצמו, באמצעות ניכוי או קיזוז כאמור. שנית, וכפי שטען המשיב, אף כאשר מוטל מס הכנסה על כספי גניבה, לנישום העבריין תמריץ להשיב את הכספים, שכן השבה זו עשויה להביא להקלה מסוימת בעונשו, כפי שאכן אירע בעניינם של המערערים. מכל מקום אשוב ואדגיש, מודע אני לחשיבות בשמירה על תמריץ זה, ולוא בצורה חלקית, וענין זה יבוא לידי ביטוי בהמשך; אך סיכומם העקרוני של דברים, כספים גנובים, הגם שהושבו לבעליהם, חייבים במס הכנסה.

השאלה השנייה: האם יכולים המערערים לנכות או לקזז את תשלומי ההשבה?

הערה מקדמית – שומותיהם של המערערים

עה. כזכור, טענתם החלופית של המערערים היא, כי ככל שיש לסווג את כספי הגניבה כהכנסה החייבת במס, יש לאפשר להם לנכות את תשלומי ההשבה כהוצאה בייצור הכנסתם או לקזזם כהפסד. בטרם נדון בכך, הנה הערה כללית, בנוגע לשומות שהוצאו בעניינם של המערערים. כאמור, בשומה שהוצאה למערער הוטל מס על כספי

הגניבה כהכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה; לעומת זאת, בנימוקי המשיב לשומת המערערת צוין, כי המס מוטל על כספי הגניבה או כהכנסה מעסק או משלח יד, או כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2). אעיר, כי בעיני נכון לסווג את הכנסתה של המערערת כהכנסה מעסק או משלח יד ולא כהכנסה מעבודה, ולסיווג זה השלכות משמעותיות, כפי שיובהר.

עו. בענין זה יש לבחון תחילה את לשון החוק. סעיף 2(2) מונה מספר מרכיבים הכלולים בהכנסת עבודה, והמרכזי שבהם הוא "השתכרות וריוח מהעבודה" (על פרשנות רכיב זה ראו ענין כהן הנזכר; דנג"ץ 5867/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן (להלן דנג"ץ כהן). בית המשפט פירש ביטוי זה באופן רחב, כך שכל טובת הנאה הניתנת לעובד ממעבידו תיראה כהכנסת עבודה, אלא אם הוכח כי ניתנה במנותק מקשרי העבודה (נמטר, בעמ' 120). נשאלת השאלה, מה דינם של תשלומים שלא נתקבלו מן המעביד? ניתן היה ללמוד מן הביטוי "ריוח מן העבודה", כי אותו הריוח חייב שישתלם דווקא מן המעביד; אולם נראה כי הפרשנות הנכונה רחבה יותר, ומאפשרת גם לסווג ריוח או השתכרות שנתקבלו בקשר לעיסוקו של העובד ועקב עיסוק זה, כהכנסה מעבודה. כך למשל, יש לסווג תשרים – כגון "טיפים" המשולמים למלצרים – שהתקבלו במסגרת העבודה כהכנסה מעבודה (נמטר, בעמ' 121; דנג"ץ כהן). בתי המשפט פיתחו שני מבחנים עיקריים בענין זה: הראשון, "מבחן הפיקוח והמרות", לפיו יש לבדוק את מידת הפיקוח של המעביד על עבודתו של העובד, אשר במסגרתה הופקו הרווחים. בענייננו כמובן לא היה מעבידה של המערערת מודע לפעילות שהפיקה רווחים אלה כל עיקר. ומאידך גיסא, אין חולק על כך שהתקיימו יחסי עבודה ביניהם בעת ביצוע המעילה, ואכן המערערת הורשעה בעבירת גניבה בידי עובד לפי סעיף 191 לחוק העונשין. המבחן השני הוא "מבחן ההשתלכות בארגון", הבודק אם עבודתו של הנישום מהוה חלק בלתי נפרד מעיסוקו של המעביד ומשתלבת בארגון העסק. הפן שכנגד בבדיקה זו משתקף בשאלה, האין העובד מנהל עסק משלו, תוך כדי עבודתו אצל המעביד. המערערת ביצעה את המעילה במסגרת עבודתה, אך במהות היה זה "עסק" משלה במקביל לעבודתה אצל מעסיקתה.

עז. דומה אם כן, כי נכון יהיה לסווג את מקור הכנסתה של המערערת כ"עסק או משלח יד" על פי סעיף 2(1) לפקודה. מעילתה עשויה לבוא, גם בפרשנות תכליתית, בתוך ההגדרה הרחבה שניתנה ל"משלח יד" גם אם לא נשתמש במשמעות הדומה לשנית של שליחת-יד, קרי גניבה מכסף שהופקד בידי אדם ("אם לא שלח ידו במלאכת רעהו" שמות ע"ב ז', י', נאמר על המועל בפיקדון): ראשית, לנישום הכישורים

הנדרשים לפעילות בה עסק; שנית, הכנסתו היתה נמשכת ואינטנסיבית (נמדד, בעמ' 166). ניתן להיעזר גם בפרשנות הרחבה שהעניקו בתי המשפט לסעיף 5(1) לפקודה שבוטל, ועסק בהכנסות של נישום בחו"ל ממשלח יד שהוא עוסק בו על דרך הכלל בישראל (שם). מובן, כי מעילה שיטתית מן הסוג שביצעו המערערים, לעולם לא תיכנס באופן מושלם והרמוני לקטגוריה של "עסק או משלח יד"; אין לנו בדין הגדרות אחרות, ועלינו לסווג תכליתית. מכל מקום, בשל כך קבע בית המשפט המחוזי בעניינו של המערער כי אין לחייבו בניהול פנקסים במסגרת "עסקי" המעילה. ואולם כל עוד הנישום מרויח באמצעות המעילה תקבולים באופן קבוע ושוטף, יש לנקוט בפרשנות רחבה להגדרה זו כדי שלא להעשיר את החוטא. ודוק, כפי שקבע בית המשפט המחוזי בענייננו של המערער, המערער לא "עסק" בייעוץ כלכלי והמערערת לא "עסקה" בבקרת חשבונות, אלא שניהם "עסקו" בגניבה – אך בזאת אין לומר שלא הניבו רווחים באופן שיטתי. אוסיף, כי לסיווג מקור הכנסתה של המערערת כ"עסק או משלח יד", ולא כהכנסת "עבודה" ישנה – כאמור – חשיבות מרובה בענייננו. כך, שכן בניגוד להכנסה מעסק או משלח יד, בפשט החוק לא ניתן לקזז הפסד שהיה לאדם במסגרת הכנסתו מעבודה (אולם כאמור בפסקה כ"ח לעיל, קיימת גם גישה פרשנית מקלה בענין זה). סיכומו של דבר, אתיחס מעתה להכנסתה של המערערת כאילו נבעה דווקא מעסק או ממשלח יד, ולא כהכנסה מעבודה.

ניכוי הוצאות בלתי-חוקיות

עח. נסקור עתה בקצרה את הנושא הכללי של קיזוז הוצאות בלתי-חוקיות וניכויין. יוער כבר עתה, כי ככלל, האמור בחלק זה, מרביתו נקבע במקור, הן בפסיקה והן בהלכה, ביחס לניכוי הוצאות דווקא, ואולם הקביעות הנורמטיביות בו נכונות גם ביחס לקיזוז הפסדים. דהיינו, ככל שיש לאסור על ניכוי הוצאה מטעמים שיסודם בשיקולים עקרוניים, אם משפטיים-כלליים ואם מתחום מדיניות המיסוי, יש להחיל זאת גם כלפי קיזוז הפסדים. נזכיר עוד, כי רק הפסד בפירות והמותר בניכוי ניתן לקיזוז, ועל כן ככל שיש לאסור על ניכוי הוצאה מן הטעם שאינה עולה כדי הוצאה בייצור ההכנסה, נכון הדבר גם ביחס לאפשרות קיזוז של הוצאה זו.

עט. כזכור, סעיף 32 לפקודה מונה רשימת הוצאות האסורות בניכוי. קודם להוספת סעיף 32(16) לפקודה, אשר נחקק בשנת 2009 (בו ידובר להלן), והאוסר באופן מפורש על ניכוי הוצאות בלתי-חוקיות, לא היתה הוראת דין בנושא. למרות זאת, נקודת המוצא הפרשנית של רשויות המס היתה, כי אין להתיר כהוצאה בייצור הכנסה סכומי כסף

ששולמו תוך עבירה על החוק, וכן "תשלומי עונשין", דהיינו קנסות בעלי אופי עונשי שהוטלו על הנישום מטעם המדינה (ראו דברי ההסבר בהצעת החוק לתיקון פקודת מס ההכנסה (תיקון מס' 170), התשס"ט-2009, הצעות חוק – הממשלה תשס"ט 340 (1.6.09)). פרשנות זו התבססה, ראשית, על הנורמה שלא היא חוטא נשכר. לפי גישה זו, אם יתאפשר לנישום העבריין לנכות הוצאה מסוג זה, ירויח ממעשיו הבלתי-חוקיים. נוסף לכך גרסה רשות המסים, כי מעצם טיבם אין סכומים אלה יכולים להוות הוצאה הכרוכה בייצור הכנסה שניתן לנכותה. יוער, כי סוגיה זו לא נדונה רבות בבתי המשפט, ואף כשנדונה היה זה לרוב אגב אורחא; סביר להניח כי הסיבה המרכזית לכך היא, שנישום המוציא הוצאות כאלה לא יכריז עליהן ככלל מיוזמתו מחשש שיועמד לדין (להסבר זה ראו בעמ"ה 54/84 בתי מלון אלערביה נ' פקיד שומה, פד"א טו 38 (1987) בעמ' 69-70 (להלן ענין אלערביה)).

פ. עד שחוקק סעיף 32(16), ההוראה היחידה בפקודה שעסקה בנושא דומה היתה סעיף 32(12), האוסר על ניכוי תשלומים שהוצאו בעבור תשדירי פרסומת בתחנות שידור פיראטיות, והדומים במהותם לקנס. אמנם קיומה של הוראה בודדה זו עשוי היה לרמז כי רק תשלומים מסוג זה אסורים בניכוי, בחינת "מכלל לאו אתה שומע הן" (בבלי נדרים יא, א; ראו רפאל, בעמ' 624). ואולם נראה שהכוונה האמתית היתה ללמד על הכלל, לפיו אין להתיר הוצאה שתשלומה מהווה עבירה על החוק (כך פירש זאת השופט גולדברג בענין הד הקריות). בהתאם להבנה זו ולעקרון תקנת הציבור, ההלכה הפסוקה אסרה על ניכוי הוצאות הכרוכות בעבירה על החוק וזאת אף בהיעדרו של סעיף חוק מפורש (ראו הסקירה בענין הידרולה, פסקאות ח'-י"ב לחוות דעתי); אמנם יש לציין, כי בענין הד הקריות הנזכר, הציע בית המשפט כי ההכרעה בדבר ניכוי הוצאה בלתי חוקית תלויה באופיה ובחומרותה של אי-החוקיות, אך נראה כי נוכח חקיקתו של סעיף 32(16) אין זה הדין הנוהג.

פא. הטעמים ביסוד גישה זו הובאו בהרחבה בענין הידרולה הנזכר. באופן כללי הודגש, כי התרת ניכוי הוצאות מסוג זה כמוה כעשיית החוק פלסטר. כן נאמר, כי אי התרתן של הוצאות בלתי-חוקיות בניכוי אינה עולה כדי שימוש בדיני המסים כשלעצמם כאמצעי ענישה או הרתעה, אלא מדובר בהכרח נורמטיבי, ומכל מקום, כי במקרים המתאימים אין טעם מבורר מדוע רשות המס לא תוכל להטיל סנקציות על אלה העושים מעשים בלתי-חוקיים, וזאת באופן היוצר מעין "השלמה" להליך הפלילי. כן נאמר, כי אין דופי משפטי בעמדה לפיה יש למסות הכנסות בלתי-חוקיות ובה בעת לאסור על ניכוי הוצאות שהוצאתן כרוכה באי-חוקיות, וכי חרף העיקרון הבסיסי של שומת אמת, ככלל גוברים שיקולי ערכיות החוק ונקיון הרשות גם ממראית עין של מתן

הכשר עקיף לפעולות בלתי-חוקיות (ראו פסקה י"א (4)-(5) לחוות דעתי). אחזור כאן על עמדתי העקרונית, לפיה ראוי כי דיני המס יעלו בקנה אחד עם שאר הוראות הדין, וביניהן גם הוראות הדין הפלילי, מכל מקום במובן זה שלא יגרמו לסיכולן של אותן הוראות. הדברים עולים בקנה אחד עם דברי השופט גולדברג בענין הד הקריות בהתייחסו להוצאות בלתי-חוקיות:

"סבורני, כי כאשר עניין לנו בשומתו של עושה העבירה, 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" (פסקה 17).

פב. נדבך נוסף בפסק הדין הידרולה בו נסתייע בהמשך, הוא החלוקה לקבוצות שונות של הוצאות הקשורות לפעילות בלתי-חוקית, שלגביהן מתבקש הניכוי: הקבוצה הראשונה כוללת הוצאות שהן עצמן הוצאו בעבירה, כדוגמת תשלומי שוחד בענין הידרולה. כאמור, סעיף 32(16) לפקודה, שנחקק לאחר הידרולה, אוסר עתה על ניכוי הוצאות אלה. השניה, תשלומים חוקיים שלידתם בפעילות בלתי-חוקית אך הם עצמם אינם כרוכים בעבירה על החוק, ובעיקר תשלומים שהוטלו על הנישום בעקבות עבירה כגון סנקציות כספיות בדמות קנסות או פיצויים. באשר לקבוצה זו אין כלל חד-משמעי, ואולם כפי שנראה אומצה גישה כללית לפיה יש לאסור על ניכוי קנסות. הקבוצה השלישית היא "הוצאות פסולות", שאינן נוגדות את החוק במפורש, אך סותרות את תקנת הציבור. בפסק הדין בענין הידרולה ציינתי, כי אף לגבי שתי הקבוצות האחרונות, נטייתי היא שלא לאפשר את ניכויין, וכי נטל השכנוע שעל הנישום המבקש הכרה בהן כבד מאוד (גם לדעתו של נמדר, יש לאסור הוצאות המנוגדות לתקנת הציבור; ראו בעמ' 403). כפי שנראה, השבת כספי הגניבה למערערים שייכת לקבוצה השניה, שכן תשלומי ההשבה עצמם אינם נגועים בפלילות, אך נולדו כמובן בעקבות עבירה על החוק. אבחן בהמשך האם וכיצד ניתן לנכות או לקזז השבה מסוג זה, או שמא דומה הדבר לקנס האסור בניכוי.

פג. אשר למצב החוקי דהאידינא – בשנת 2009 נחקק – כאמור – תיקון מס' 172 לפקודת מס הכנסה, אשר הוסיף לרשימת "ניכויים שאינם להתירם" את סעיף 32(16), האוסר על ניכויים של "תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשוה כסף, שיש יסוד סביר

להניח שנתינתם מהווה עבירה לפי כל דין". תיקון זה חוקק על רקע פסק הדין בענין הידרולה ופסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"ה (ת"א) 1015/03 חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה; בשני פסקי הדין אושרה עמדת רשות המסים, לפיה אין להתיר בניכוי תשלום שוחד שהועבר לפקיד ציבור במדינה זרה. התיקון נועד לעגן עמדה זו בחוק, ובדברי ההסבר נאמר במפורש, כי הסעיף אינו תחום לתשלומי שוחד, אלא נכון לכל תשלום שיש יסוד סביר לומר כי נתינתו מהווה עבירה לפי כל דין, ושיקול הדעת בענין זה מסור לפקיד השומה. שאלה מעניינת היא, היש להתיר בניכוי הוצאות חוקיות (למשל, תשלום שכר דירה) המוצאות על ידי עסק שבמהותו הוא בלתי-חוקי; דהיינו, האם קבוצת הוצאות אלה מהוות הוצאות אסורות על פי סעיף 32(16), או שמא שייכות הן לקבוצת ההוצאות השניה, הוצאות שלידתן באי-חוקיות, אך הן עצמן לא הוצאו בעבירה על החוק. למשל, האם יותרו בניכוי הוצאותיו החוקיות של בית בוש? לטעמי סביר להניח – בלא שאטע מסמרות – כי פרשנות האיסור בסעיף 32(16) מתוך שמירה על תקנת הצבור תביא לכך שלא יותרו הוצאות אלה, ויתכן כי הדבר יהא תלוי במידת אי-החוקיות בעסק שצבר את ההוצאות המדוברות. מכל מקום ההכרעה תתקבל בהתאם לנסיבות, ותוך עריכת איזון עדין בין שמירה על תקנת הציבור לבין מיסוי אמת. פשיטא, כי מקום שמדובר בהוצאות שהן עצמן הוצאו בעבירה, אין מקום למבחן דומה המבוסס על מידת אי-החוקיות של פעולת ההוצאה (וראו פסקה פ"א מעלה). לעמדת המשפט העברי לעניין אי חוקיות ותוצאותיה ראו ר' שוחטמן, "תוצאותיה של אי-חוקיות במשפט העברי ובמשפט המדינה", פרשת השבוע שמות (תשע"ד) (א' הכהן ומ' ויגודה, עורכים) 321, המסביר כי במשפט העברי אין אי החוקיות פוגעת בתוקפה של פעולה משפטית (עמ' 326)

פד. במבט השוואתי נראה, כי כלל שיטות המשפט שנסקרו אסורות על ניכוי של הוצאות בלתי-חוקיות; בחלקן מוטל איסור זה על כל הוצאה שהפקתה כרוכה בעבירה על החוק, ובחלקן הוא מוטל על תשלומי שוחד. כך למשל, בארה"ב, אוסר סעיף 162(c) לחוק מס ההכנסה הפדרלי, בין היתר, על ניכוי תשלומים בלתי-חוקיים שניתנו לעובדי ממשלה (כגון תשלומי שוחד), ועל כל תשלום המהווה עבירה לפי כל דין ושבעקבותיו יוטל על הנישום קנס עונשי או שישלל ממנו רשיון העסק: סעיף DB45 לחוק מס ההכנסה בניו זילנד אוסר על ניכוי תשלומי שוחד; סעיף 67.5(1) לחוק מס ההכנסה הקנדי אוסר על ניכוי הוצאות שהוצאתן כרוכה בפעולות פליליות ספציפיות; סעיף 23(0) לחוק מס ההכנסה בדרום אפריקה אוסר על ניכוי תשלומי שוחד; סעיפים 25(52) ו-53 לחוק מס ההכנסה באוסטרליה אוסרים על ניכוי תשלומי שוחד וניכוי תשלומים ששולמו בניגוד לדין (אשר לאיסורים דומים במדינות צרפת ושוודיה ראו

עניין הידרולה, בפסקה כ"א לחוות דעתי). כפי שנראה, חלק ממדינות אלה, בשונה מישראל, כוללות בחוקי המס שלהם איסור מפורש על ניכוי תשלומי קנס.

פה. באופן כללי חשוב לומר, כי מדיניות לפיה אין להתיר ניכויים מן הטעם שהוצאו בניגוד לחוק נמצאת במתח מסוים עם אחד מעקרונות היסוד בפרשנות דיני המס שצוינו מקודם, והוא גביית מס אמת, הכוללת קביעת הכנסה לאמיתה, לרבות הוצאות שהוציא הנישום תוך כדי הפקתה. יתר על כן, יתכן שבכך יש להעניש את הנישום העבריין, על ידי הטלת מס גבוה יותר על כלל הכנסתו כתוצאה מאי-ההכרה בניכוי. כן מצטיירת לכאורה אי-הלימה בין הבחירה להתעלם מאי החוקיות במיסוי הכספים, אך להביאה בחשבון בהטלת איסור על ניכוי ההוצאות או קיזוזן (ראו Robert L. Peace & Carl J. Messere, *Tax Deductions and Criminal Activities: The Effects of Recent Tax Legislation*, 20 RUTGERS L.J. 415, 431 (1989)). ואולם, כבר נאמר כי עקרון תקנת הציבור, הסולד ממתן גושפנקא להוצאות בגין מעשים בלתי-חוקיים, שלא ייצא חוטא נשכר, יהא ככלל העיקרון המכריע במתח זה (א) ויתקון וי' נאמן דיני מסים – מסי הכנסה, עזבון ושבח 157 (מהד' רביעית – התשכ"ט)). כן צוין מעלה, כי ככלל גוברת קבוצת השיקולים הבאה לשמור על ערכיות החוק ועל הרשות נקיה גם ממראית עין של מתן הכשר עקיף. המצב בו יוטל מס על הכנסה בלתי-חוקית, ובמקביל ייאסר ניכוי של הוצאות בלתי-חוקיות, הוא המצב האופטימלי לשמירה על תקנת הציבור.

ניכוי קנסות ותשלומים בעלי אופי עונשי

פו. לשון סעיף 32(16) הנזכר אינה מתייחסת לתשלומי קנס, אלא רק להוצאות שהוצאו באופן ישיר על ידי פעילות בלתי-חוקית (מעניין לציין כי בדברי ההסבר לתיקון, צוינה עמדתה של רשות המסים לפיה אין לאפשר ניכוי קנסות עונשיים, אך הנושא לא נכלל מפורשות בסעיף). סעיפים האוסרים על ניכוי תשלומי קנסות חוקקו בשיטות משפט רבות, וביניהם: סעיף 162(f) לחוק מס ההכנסה האמריקאי, האוסר על ניכויים של "fines or similar penalties paid to a government for the violation of any law", דהיינו קנסות ששולמו למדינה בשל הפרת חוק. איסור דומה קיים בסעיף 67.6 לחוק מס ההכנסה הקנדי, סעיף 23(O)(ii) לחוק מס ההכנסה בדרום אפריקה וסעיף 25(5)(2)(d) לחוק באוסטרליה. סעיפי חוק דומים חוקקו במדינות המשפט הקונטיננטלי, ביניהן גרמניה וצרפת (ראו Ault, בעמ' 243). כפי שנראה, הטעם העקרוני ביסוד האיסור על ניכוי קנסות, בין שהוא יציר הפסיקה ובין שהוא יציר החוק, הוא כי מתן היתר לכך עלול לפגוע במדיניות הציבורית שביסוד הטלת הקנס ולהביא

להשתתפות הציבור במימון הקנס. נוסף לכך, ככלל לא ניתן יהיה לסווג את תשלום הקנס כהוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה.

פז. האם תשלומי ההשבה ששילמו המערערים מהוים קנס שאין להתיר את ניכוי? יש לבחון שאלה זו בשני מישורים: ראשית, האם תשלום השבה יסווג כהוצאה בייצור הכנסה, דהיינו – האם עונה הוא על הקריטריונים שפותחו במשפט הישראלי לבחינת הוצאה המותרת בניכוי? כך למשל, אם מדובר בהוצאה פרטית שאינה כרוכה בתהליך ייצור ההכנסה, אין היא ניתנת לניכוי. שנית, יתכן כי אין לאפשר הוצאה כזו מטעמים של מדיניות המיסוי ושיקולי טובת הציבור, ובפרט אם יש בכך כדי לסכל את אפקט תשלומי ההשבה, ככל שהמטרה המרכזית ביסוד הטלתם היא עונשית, בדומה למשל, לקנס כספי המוטל במסגרת גזר דין פלילי. נבחן איפוא את עמדת המשפט הישראלי ביחס לאפשרות ניכוי קנסות כהוצאה בייצור הכנסה. אומר כאן, כי כשלעצמי סבורני שבמישור העקרוני, על פי טיבם, אין תשלומי השבה בגדר קנס. ועם זאת, נתבונן בתמונה המשפטית בהקשר זה בתמצית.

פח. כאמור, בפקודת מס הכנסה אין איסור מפורש על ניכוי מסוג זה. אמנם, קיימת הוראה בסעיף 32(13), האוסרת על ניכוי ריבית והפרשי הצמדה בגין פיגורים בתשלומים למוסד לביטוח לאומי. נדמה, כי הרציונל מאחורי סעיף זה הוא שלא לאיין או "לרכך" את פעלו של הקנס המוטל על דמי ביטוח שלא שולמו במועדם, והוא אשר עומד גם ביסוד האיסור שהטילו בתי המשפט על ניכוי קנסות ותשלומים בעלי אופי עונשי (נמדר, בעמ' 405), חרף היעדרה של הוראת חוק מפורשת בנושא (ראו למשל ענין צברי, פסקה 6).

פט. ניכוי קנסות נדון לראשונה בע"א 507/59 אוצר לאשראי נ' פקיד השומה, פ"ד טו 2213 (1961) (להלן ענין אוצר לאשראי), שם נקבע כי אין לאפשר ניכוי תשלום שחויבה המערערת לשלם לבנק ישראל בעקבות הפרת חוק בנק ישראל, תשי"ד – 1954. נקודת המוצא של כלל שופטי ההרכב היתה, כלשונו של השופט – כתארו אז – זילברג, כי "הלכה פסוקה היא ואין חולק עליה עוד כי הוצאה שהוצאה כעונש על מעשה עבירה אין לנכותה ממס הכנסה" (עמ' 2224). אולם השופט ויתקון סבר, כי לא כל תשלום שלידתו והורתו בעבירה על החוק פסול בתור הוצאה, וכי יש לברר האם מטרתו המרכזית של התשלום היא עונשית או תרופתית באופייה. מבחן זה לקוח במקורו מן הפסיקה האנגלית, וכפי שנראה אומץ להלכה במשפטנו. במקרה הקונקרטי סבר השופט ויתקון בדעת מיעוט כי יש לקבל את הערעור משום שהתשלום נושא אופי תרופתי בעיקרו. שופטי הרוב דחו את הערעור, כל אחד מנימוקיו: השופט ח' כהן גרס כי

התשלום הנידון כלל לא עלה כדי הוצאה בייצור הכנסה כהגדרתה בחוק. עם זאת הוסיף, כי אף אם אופי התשלום הוא תרופתי, יסכל ניכוי את המדיניות שבבסיס החוק וגם מטעם זה אין להתירו; השופט זילברג סבר כי יש לדחות את הערעור הן משום שאין מדובר בהוצאה כהגדרתה בחוק, והן משום שהתשלום נושא אופי עונשי במובן זה שהוא נועד "למנוע מראש את העבירה" באופן שלא תהא כדאית, ובכך יש לראות את תגובת המחוקק למעשה העבירה. בענין זה התקיים דיון נוסף – ד"נ 22/61 קופת מלווה "העולה" נ' פקיד שומה, פ"ד י"ז 533 (1963) – בו חזר בית המשפט על ההלכה הכללית, כי מטעמים של תקנת הציבור אין לאפשר ניכוי הוצאות שהוצאו בעבירה, ואף לא לנכות תשלומי קנס שהוטלו מטעם המדינה. בהקשר זה נאמרו מפי השופט ברנזון: "מטעמים שבטובת הציבור אין להתיר ניכוי ממס הכנסה הוצאה שנעשתה תוך כדי עבירה על החוק, או שהיא עשויה לסכל מדיניות הנובעת מחוק המדינה או פעולה לגיטימית של הממשלה בענין בעל חשיבות ציבורית" (עמ' 551). אמנם העיקר שם הוא, כי בית המשפט התמקד בשאלה האם מדובר בתשלום שמטרתו המרכזית היא עונשית או הרתעתית, והאם התרת התשלום כהוצאה תכשיל את מטרת המחוקק בהטלתו. מבחן זה אומץ שוב, הן בעמ"ה 208/67 אליגולשווילי נ' פקיד השומה, פד"א א' 139 (1968) (להלן ענין אליגולשווילי), והן בענין הד הקריות; במקרים אלה חזר בית המשפט על ההלכה, לפיה ככל שהתשלום הוא באופיו "אזרחי-תרופתי", נקודת המוצא היא שיש להתירו כהוצאה, באשר אין תקנת הציבור שוללת ניכוי זה; ואילו אם הוא "עונשי-הרתעתי" בטבעו, אין להתיר את ניכוי כהוצאה, שכן אין לגרוע ממידת ההכבדה שביקש המחוקק לגרום לעבריינין, ובאופן זה "ליטול מן העוקץ" שבעונשו. יוער, כי בענין הד הקריות הנזכר נקבע כי הוראת חוק שמכוחה הוטל התשלום, המטילה חובת תשלומם של הפרשי הצמדה וריבית על מס שנוכה במקור אך לא הועבר לידי פקיד השומה, היא בעלת אופי תרופתי-אזרחי, ועל כן אין לשלול את ניכוי כהוצאה; בענין אליגולשווילי נקבע, כי תשלום מיוחד שהוטל על ידי נציב המים הוא בעל אופי הרתעתי-עונשי, ועל כן אינו ניתן לניכוי כהוצאה.

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

במישור העקרוני – האם יש להתיר את ניכויים של תשלומי השבחה?

צא. האם דין ההשבה כדין קנס שאין לאפשר את ניכוי? נראה כי עד עתה לא נדונה שאלה זו במשפטנו. נבחן איפוא את התפתחותה של הפסיקה האמריקנית בנושא: בטרם חוקק סעיף 162(f), הסתמכו בתי המשפט על העיקרון לפיו אין לאפשר ניכוי תשלום שיסכל מדיניות ציבורית ("frustrate public policy"). מקורו של הגבלה זו ב-Tank Truck Rentals v. Commissioner 356 U.S. 30 (1958) (להלן ענין Tank Truck). באותו מקרה נקבע, כי אין לאפשר לחברת הובלה לנכות קנסות שהוטלו עליה בגין נסיעות שביצעו נהגי משאיות מטעמה בכלי רכב בעלי משקל עודף. בבסיס פסק הדין עמדה הטענה, לפיה מתן אפשרות לנכות תשלומים אלה יסכל את המדיניות הציבורית על ידי הוצאת העוקץ מן הקנסות שהוטלו. דוקטרינה זו נתקלה בהתנגדות רבה, שכן מבקריה טענו כי לא יושמה באופן עקבי (Manicke, בעמ' 599). כתוצאה מן העמימות שנוצרה, הוספו בשנת 1969 לסעיף 162 לחוק מס ההכנסה הפדרלי, בין היתר, סעיפים 162(c), ו-162(f). יוער, כי הדוקטרינה של "סיכול מדיניות ציבורית" מוחלת בפסיקת ארה"ב גם כלפי סעיף 212 לחוק, המאפשר לנישום שאינו עסק לנכות הוצאות שהופקו תוך כדי ייצור הכנסתו, ואף כלפי סעיף 165 המתיר לקזז הפסדים. ניתן ללמוד מכך, כי שיקולי המדיניות המשפטית שעמדו ביסוד חקיקתו של סעיף זה היו רלבנטיים גם לנושא קיזוז ההפסדים; כך גם בענייננו, ההלכה והחוק האוסרים על תשלומים מסוימים, בין שהוצאו בפעולה בלתי חוקית ובין שהורתם ולידתם בפעילות בלתי-חוקית, בשל כך שמנוגדים הם לתקנת הציבור, רלבנטיים וניתנים ליישום גם ביחס לקיזוז הפסדים.

צב. מכל מקום, אף לאחר השינוי התחיקתי האמור בארה"ב, נותרה עמימות רבה, ובין היתר בשל העובדה כי סעיף 162(f) אינו מתייחס מפורשות לתשלומי השבחה. בעקבות כך פיתחו בתי המשפט בארצות הברית מבחן המתבסס על מטרת ההשבה – הדומה לזה שיושם במשפטנו בנוגע לקנסות – האם זו עונשית בעיקרה, או שמא נועדה לפצות את הקרבן. בנסיון להבין את מקור החובה, ניתן למקד את השאלה באופן הבא: האם מטרת ההשבה היא השבת הקנין לבעליו החוקיים כדי למנוע עשית עושר מצד העברייין, או שמא מטרה היא להטיל פיצויים עונשיים? ניתן להמשיג את ההבדל אף בדרך נוספת: האם מטרה היא השבת המצב לקדמותו, בדומה למטרת-העל של דיני הנזיקין, או שמא היא מטרה הרתעתית, שמקורה בתפיסת העולם שביסוד הטלתם של פיצויים עונשיים. נקבע עוד בבתי המשפט בארה"ב, כי אם משרת התשלום את שתי המטרות, יש לבחון מהי המרכזית מבין השתיים. אם כן, גם לאחר תיקון נותר המבחן

בבסיסו כפי שהיה, והוא האם תסכל התרת הניכוי את המדיניות הציבורית שבבסיס ההוראה שמכוחה מוטלת התשלום. יודגש, כי הכלל האוסר על ניכוי קנסות עשוי לחול גם על קנסות אזרחיים.

צג. מעבר לקריטריון כללי זה, פיתחו בתי המשפט בארה"ב מספר מבחני עזר, ובעיקרם: סוג ההליך במסגרתו בוצעה ההשבה – אזרחי או פלילי; הנטיה היא, כי ניתן יהיה לנכות תשלומי השבה אזרחיים, אף אם נובעים הם ממעשה שבגיננו הורשע הנישום בפלילים. יוער, כי במשפטנו תוכל ההשבה להתבצע בכמה דרכים: א. חיוב הנישום העבריין להשיב את שגול כפיצוי לקרבן העבירה במסגרת גזר הדין; ב. תביעת הנאשם במסגרת הליך אזרחי ושימוש בהכרעת הדין כראיה לפי סעיף 42א לפקודת הראיות (נוסח חדש), תשל"א-1971; ופניה בתביעה אזרחית נגרת להרשעה בפלילים (על פי תקנה 17 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984) שתתברר בפני המותב שהרשיע את הנאשם; מיהו נמען ההשבה – האם המדינה או קרבן העבירה; כאשר ההשבה משולמת לגוף או אדם פרטי ולא למדינה, גדלה הנטיה לאפשר את ניכוייה; האם ההשבה היא "חלף קנס" – דהיינו, האם בוצעה ההשבה במקום רכיב מרכיבי גזר הדין שהוטל על הנישום העבריין?

צד. כיצד מיושמים מבחנים אלה הלכה למעשה? סקירה קצרה של הפסיקה האמריקאית מעידה על תוצאות לא אחידות, בלשון המעטה: בענין *Waldman v. Commissioner* 88 T.C. 1384 (1987) נדון עניינם של תשלומי השבה ששילם הנישום – שנתפס במעילה – לקרבנות מזימתו. בית המשפט הסכים להפחית בעונש המאסר שיוטל עליו, בתנאי שישלם תשלומי השבה לקרבנות. הנישום שילם ובקש לנכות את התשלומים כהוצאה. בית המשפט קבע, כי אין לאפשר את ניכוי התשלומים משום ששולמו כתחליף לאחריות פלילית. בענין *Bailey v. Commissioner* 756 F.2d (6th Cir. 1985) נדון עניינו של נישום, אשר במסגרת הליכים פליליים הוטל עליו קנס כספי בשל הפרת הסחר הפדרליים. בית המשפט איפשר לו ל"המיר" את סכום הקנס באופן שיוכל לשלמו במסגרת הליכים אחרים המתנהלים כנגדו. בית המשפט קבע, כי אין לאפשר את ניכוי התשלום, שכן מקורו בסנקציה עונשית. ואולם, בענין *Spitz v. United States* 432 F. Supp. 148 (E.D. Wis. 1977) הביאה החלת המבחנים לתוצאה אחרת: באותו מקרה, במסגרת ההליכים הפליליים, הושת על הנישום לשלם תשלומי השבה לטובת קרבן העבירה. לאחר ששילם, ביקש הנישום לנכות את התשלום כהוצאה. בית המשפט קבע, כי השבה זו אינה מהוה קנס, אלא תשלום החוב לקרבן, והוסיף כי מתן אפשרות לנכותו לא יפגע בטובת הציבור. מקרה נוסף בו הותר ניכוי תשלום השבה הוא *Stephens v. Commissioner* 905 F.2d. 667 (2nd Cir. 1991).

(1990, בו ניתנה לנישום האפשרות לשלם תשלומי השבה לקרבן העבירה תמורת מחיקת אחת מהרשעותיו. מששילם את הסכום, ביקש לנכותו כהוצאה. בית המשפט קבע, כי הקנס שהוטל על הנישום ניתן לניכוי, משום שאין בכך כדי לסכל את טובת הציבור. זאת, משום שהוטלו על הנישום עונש מאסר וקנסות, ונראה היה שבית המשפט בהטילו את תשלום ההשבה עשה זאת בעיקר בשל הרצון לפצות את הקרבן, ולא להעניש את הנישום. נאמר בנוסף, כי תוצאה שונה תגרום לכך שיענש הנישום פעמיים: פעם במיסוי הכנסותיו ופעם נוספת באיסור על ניכוי תשלום ההשבה. מקרה נוסף ועדכני יותר בו ניתנה האפשרות לנכות כספי השבה הוא במכתב של רשות המסים האמריקאי לנישום – (2008) LTR 200834016. באותו מקרה, הורשע רופא שהונה חברות ביטוח בפלילים, והוטל עליו, יחד עם קנס וריצוי מאסר בפועל, לשלם פיצויים לחברות הביטוח. רשות המסים התירה לו לנכות את ההשבה כהפסד, ונאמר כי ההשבה, אף כי שיש בה אלמנטים עונשיים של הרתעה ושיקום, היא תרופתית בעיקרה.

צה. כפי שניתן לראות, החלת מבחן זה הביאה בפועל לתוצאות שונות ולא אחידות (להרחבה על כך ראו Robert Wood, *Cleaning Up: Tax Deductions for Restitution, Fines and Penalties*, Tax Notes, January 2009). גם יישומו אינו פשוט: כך למשל, לפיו על בית המשפט בכל מקרה לברר את מטרת המותב שהורה על התשלום, מלאכה שאינה פשוטה וגוררת עמה עלויות רבות; זאת בייחוד שעה שניתן לזהות שתי מטרות, עונשית ותרופתית, ועל בית המשפט להכריע איזו מהן היא העיקרית (לביקורת נוספת והצעה לביטול המבחן והחלת כלל אחיד ראו מאמרו של Manicke). חרף הביקורת, דומני כי יצירתו של כלל אחיד, בין לכיוון זה ובין לכיוון אחר איננה רצויה בכגון דא, ועל בית המשפט, בכל מקרה לגופו, להכריע על פי המבחנים באופן שיגשים את האיזון הראוי בין השמירה על תקנת הציבור לבין הטלת מס אמת.

צו. ובענייננו – דמדאני הירשזון, אשר לנמען ההשבה: בשני המקרים קרבנות העבירה הם צדדים פרטיים, ומצב דברים זה מפחית במידת מה מן החשש מפני סיכול המדיניות הציבורית שביסוד הטלת התשלום, ומעיד שהכוונה בהטלת התשלום היא תרופתית בעיקרה (ראו את הצעתו של Manicke), לפיו יש לאפשר ניכוי תשלומי השבה ששולמו לקרבנות העבירה, אך לא כאשר מדובר בתשלום למדינה). אשר למקור חובת ההשבה: בעניינה של המערערת, בוצע התשלום במסגרת הסכם פשרה בהליך אזרחי מקביל בו נתבעה על ידי מעבידתה, והסכם זה קיבל תוקף של פסק דין. התשלום לא נבע מהוראת דין או בית משפט, ובכך יש להפחית מן החשש כי התרת ניכוי תשלום

מדיניות ציבורית. במצב זה כלל אין בפנינו איתור כוונה של בית משפט או מחוקק, אלא רק זו של הצדדים שהסכימו על התשלום. ניתן להניח, כי הסכמת המערערת בענין התשלום נבעה בעיקרה מן הרצון לשפות את מכבי ולהשיג הקלה בהליך הפלילי. אשר למערער, השבת התשלומים על ידיו נעשתה במסגרת ההליכים הפליליים, אך מיוזמתו, ולא בהוראת בית המשפט במסגרת גזר דינו. כלומר, בשני המקרים באה ההשבה מטעמיהם של המערערים עצמם, ויש להניח כמובן כי נמהלו בהשבה שיקולי הקלה בעונש.

צז. האם מדובר בתחליף קנס? המשיב טוען, כזכור, כי תשלומי ההשבה של המערערים היוו בפועל "תחליף קנס", שכן בשני המקרים ביצוע התשלומים השפיע לטובת המערערים על העונשים שהוטלו – במקרה של המערער הופחת רכיב הקנס, ובמקרה של המערערת נאמר כי ניתן לכך משקל רב בגזר הדין, גם אם בלא פירוט. לשם ביסוס טענתו זו ציטט המשיב את עניין צברי, לפיו אין לאפשר ניכוי קנס; שם הורשע הנישום בעבירות כלכליות, ובגזר דינו הוטל עליו, בין היתר, קנס כספי. על העונש הוגש ערעור לבית משפט זה (ע"פ 4735/03), והוחלט להמיר את הקנס בחילוט כספים. בערעורו על השומה טען הנישום כי מאחר שהוטל חילוט כאמור, לא הגיעו הכספים לידי ועל כן אינם מהווים הכנסה; לחלופין טען, כי החילוט "מאפס" את הכנסותיו, ומשכך יש לאפשר לו לנכות את הכספים כהוצאה בייצור הכנסתו. בית המשפט קבע, כי בפסק הדין בערעור הפלילי הומר החילוט לקנס כיון שלא היה בידי הנישום לשלם את הקנס שהוטל, והחילוט מהווה איפוא "תחליף קנס" ולא ניתן לנכות קנסות כהוצאה בייצור הכנסה. נאמר עוד, כי אף אילו היה מדובר בחילוט בלבד, ולא בתחליף קנס, לא ניתן היה להכיר בכך כהוצאה – משום שמטרת החילוט היא עונשית, ונועדה אף היא "להוציא את בלעו של העבריין מפיו" (פסקה 7 לפסק הדין).

צח. ואולם אין הנידון דומה לראיה: בענייננו קשה לומר כי התשלומים באו כתחליף קנס כבעניין צברי: באותו עניין, המיר בית המשפט באופן מפורש את הקנס בחילוט, בעצמו כלי עונשי כאמור. אכן, תשלומי ההשבה על ידי המערערים השפיעו להקלה בעונשם, אך אין בכך לומר כי באו תחת הקנס. ביחס למערערת, לא פירט בית המשפט בגזר דינו כיצד השפיעו תשלומי ההשבה על רכיבי גזר הדין, אלא ציין כי הדבר נלקח בחשבון כשיקול מרכזי בהטלת העונש. ספק אם טענת המשיב, כי סכום הקנס שהוטל עליה נמוך בנסיבות הענין מעלה או מורידה בענייננו, שכן לא נאמר מפורשות בגזר הדין כי ההשבה הביאה לצמצום הקנס דווקא. אשר למערער, אכן נאמר כי הקנס צומצם בשל תשלומי ההשבה, ואולם גם בענייננו אין לראות בהשבה כ"תחליף קנס"; עדיין הוטל על המערער קנס כספי משמעותי, ונראה כי מכלול המבחנים מעיד

על כך שמטרת תשלום ההשבה אינה עונשית בעיקרה אלא תרופתית; במובן זה, אף אם במבחן התוצאה השפיע התשלום להקלה בעונש, לא זה עיקר המהות – המהות היא תיקון העוול לבעלי הכסף הנגזל.

צט. סיכומו של דבר נראה, כי אין בהתרת ניכוי – ובהמשך ידובר בגובה הניכוי – של תשלומי ההשבה משום סיכול תקנת הציבור. בשני המקרים עדיין הוטל קנס על המערערים, והופעל כלי הרתעת נוסף. על כן, בייחוד שעה שעלינו להשתדל גם לקיים ככל הניתן משטר של מיסוי אמת – שגם הוא חלק מן המדיניות הציבורית – נראה כי במישור העקרוני ניתן לאפשר ניכוי תשלומי ההשבה כהוצאה בייצור ההכנסה (וממילא את קיזוזם כהפסד).

במישור ההגדרה: האם תשלומי ההשבה מהווים הוצאה בייצור ההכנסה?

ק. לאחר שבאנו לכלל מסקנה, כי במישור העקרוני – היינו, מזוית הראיה הבוחנת בעיקרה את תקנת הציבור – ניתן לאפשר ניכוי מתוך תשלומי ההשבה ששילמו המערערים לקרבנות העבירה, יש לברר האם תשלומים אלה נכנסים לגדר הוצאות שניתן יהיה לנכותן לפי סעיף 17, קרי, העונות להגדרה של הוצאות ש"יצאו בייצור ההכנסה"? בענין אוצר לאשראי קבע השופט ויתקון, כי בנוסף לשאלה, האם טיב התשלום הוא עונשי או תרופתי, יש לבחון האם אופי ההתעסקות המניבה את ההכנסה חורג מגדר תהליך ייצור ההכנסה. באופן דומה נקבע בפסיקה האמריקנית, כי אין לאפשר ניכוי תשלומי ההשבה כהוצאה עסקית אלא רק כהפסד, אם כי הדבר אינו חד משמעי (ראו מאמרו של Wood). אזכיר, כי המשיב חייב את המערער במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה בתור "עסק ומשלח יד". לכן, נקודת המוצא היא כי כספי הגניבה מקורם בעסק או במשלח יד, ומשכך בסוגית ניכוי ההוצאה עלינו לפעול במחשבה כי המעילה שבוצעה לאורך השנים מהוה "עסק", גם אם הדבר נשמע מלאכותי במידת מה, שהרי המחוקק לא העלה מעיקרא בדעתו מצבים כגון אלה. מכל מקום, בהקשר זה יודגש, כי מקום שנקבע כי פעילות מסוימת תסווג כעסק או משלח יד ועל כן מהוה מקור להכנסה החייבת במס, לא ניתן לשלול מראש הוצאות שהוצאו במסגרת אותה פעילות בנימוק שאין מדובר בעסק. מובן כי אין בכינוי הפעילות כ"עסק או משלח יד", כדי להעניק לגיטימציה למעשי הגניבה, אלא רק לסווגם כמקור הכנסה החייבת במס (כמובן, ככל שהם עונים על הקריטריונים לעניין זה).

קא. במאמרו הנזכר טוען אדרעי, כי כאשר תשלום מסוים אינו מוזכר מפורשות בסעיפי החוק הרלבנטיים לניכוי הוצאות, יש לבחון את תכלית האיסור הסטטוטורי לניכוי. לדבריו, תכלית זו כפולה: ראשית, למנוע ניכוי הוצאה שלא יצאה בייצור ההכנסה. לפי אמת מידה זו, לא ניתן יהיה לאפשר ניכוי הוצאה שהוצאה לצורך חיסכון או השקעה; שנית, למנוע ניכוי הוצאה פרטית בהתאם לקבוע בסעיף 32(1) לפקודה. לדבריו, בהחלת מבחנים אלה בעניינם של המערערים עולה, כי החזר השלל דווקא מנע מהם לצרוך את הכספים או לחסכם, ועל כן יש להתיר את ניכויים של תשלומי ההשבה. אלא שהקביעה בענין זה מצריכה בחינה נוספת. כאמור, ניתן לנכות רק הוצאות שבפירות, ולא הוצאות הוניות. לשם כך פיתחה הפסיקה מספר מבחני עזר. אחד מאלה מכונה "עקרון השמירה על ההון הקיים", לפיו ניתן יהיה להתיר הוצאה רק אם באה לצורך אחזקת מנגנון הייצור או שמירה על ההון, ולא להשבחת נכס הוני קיים. בענייננו אין מבחן זה רלבנטי, שכן בעת שבוצעו תשלומי ההשבה, שנים לאחר הפסקת הפעילות ה"עסקית" שהניבה את הרווחים האסורים, לא היו רלבנטיים עוד לשמירה על ההון הקיים ובודאי שלא להשבחתו. מבחן נוסף שאינו רלבנטי בענייננו, הוא המבחן הכמותי, הקבוע בסעיף 30 לפקודה, לפיו על הוצאה להיות בכמות הדרושה לצרכי ייצור ההכנסה. כאמור, בשלב שבו שולמו התשלומים לא נועד הדבר להפיק הכנסה נוספת, ועל כן אין חשיבות לשאלה האם היתה ההוצאה מוצדקת מבחינה כמותית. ואוסף, כי בשעה שהיו הכספים בידי המערערים, יכלו לעשות בהם כחפצם, ולהשקיעם באורח מניב רווחים, בעת שבעליהם היו מנועים מכך ומניצול הזדמנויות כלכליות.

קב. נודה על האמת: כאמור, עסקינן בסיטואציה שהמחוקק לא צפה. הכנסות מגניבה אינן חלק מהויתו של העולם הנורמטיבי, היא מנוגדת לערכיו. אך באין מנוס אנו מלבישים את הגניבה במחלצות הכנסה רגילה ו"השידוך" איננו טבעי ואיננו קל. ואולם בשל תקנת הציבור אין מנוס – ועדיין עלינו לחפש את המשבצת הקרובה ביותר לנסיבות. אכן, ברגיל מבחן החשוב לענייננו, הוא מבחן "ההוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה", הבא לידי ביטוי בסעיף 32(1), והאוסר על ניכוי הוצאות "שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה". ביטוי זה מוגדר בסעיף, באופן טאוטולוגי למדי, כך: "הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם". לפי מבחן זה, אם הוצאה שייכת לתהליך האורגני של העסק, במובן זה שבלעדיה אין ניתן לייצר את ההכנסה, תהא מותרת בניכוי. כאמור, בשלב בו שילמו המערערים את תשלומי ההשבה, קשה לומר כי התשלומים נדרשו כדי לייצר את ההכנסה – היא "עסקי" המעילה – שכן בשלב זה כבר נסתיימה המעילה המהוה את ה"עסק" שהוא מקור ההכנסה. בהקשר זה כבר אמר השופט ח' כהן בענין אוצר לאשראי, כי תשלום שנעשה מאונס מחמת גזירת החוק, לא

יותר בניכוי משום הוא לא נעשה לשם ייצור הכנסה. לדידו, אין די בכך שההוצאה נובעת או קשורה לעסק, אלא צריך שתהא לשם עשיית רווחים. טענה נוספת שהוזכרה באותו עניין היא, כי תשלומי קנס, ובענייננו תשלומי השבה, מהוים הוצאה פרטית במובן זה שהם מוטלים על העבריינין כאזרח, ולא כסוחר, כדי להענישו ולהרתיעו; קרי, ייתכן שהעבירה כשלעצמה קשורה במסחר, אך הקנס מוטל על האדם כאדם פרטי (ראו שם, בעמ' 2218). נראה אם כן, כי אין זה פשוט בענייננו לסווג את תשלומי ההשבה של המערערים כהוצאה בייצור הכנסה.

קג. ואולם, ניתן להעניק פרשנות אחרת למבחן ההוצאה בייצור ההכנסה, ועל פיה יש לאפשר ניכוי של תשלומי ההשבה בצורה זו או אחרת – זאת, באמצעות הבחינה האם מהוים הם חלק מן הסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה, אף אם אין כרוכים בייצור הכנסה במובן האקטיבי (נמטד, בעמ' 292). בהחלה לענייננו נדמה, כי אחד ה"סיכונים המקצועיים" המובהקים ב"עסקי" המעילה, היא שאם יתפס המועל, יידרש להשיב את השלל לבעליו החוקיים. כלומר, בשלב בו בוצעו תשלומי ההשבה לא נעשה הדבר כחלק מייצור ההכנסה, אלא בראייתם של תשלומים אלה בייצור ההכנסה במובן זה שהם מהוים סכנה צפויה, הנלווית לפעילות יוצרת ההכנסה. נראה, כי אין עד כה תשובה חד-משמעית לשאלה, האם ניתן בנסיבות אלה להתיר את תשלומי ההשבה כהוצאה בייצור ההכנסה על פי סעיף 17 לפקודה. ואולם, בגדרי פרשנות תכליתית, ומתוך מגמה כי יוטל מס על הכנסתו החייבת של הנישום, אשר תביא בחשבון הסופי גם את הוצאותיו, נטייתי היא לאפשר בנסיבות אלה ניכוי תשלומי ההשבה, ולהלן אדרש לשיעור הניכוי.

ניכוי תשלומי השבה – סיכום ביניים

קד. כאמור, נראה כי מן הבחינה העקרונית, אין מניעה בנסיבות ענייננו לאפשר ניכוי מתשלומי ההשבה. סבורני, כי אין בכך כדי לסכל את תקנת הציבור, ושונה הדבר ממתן אפשרות לנכות קנס בניגוד להלכה הפסוקה. אכן, לא בנקל נוכל לסווג תשלומי השבה מסוג זה כהוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה, שכן ברגיל ומטבע הדברים לא נועדו לייצר הכנסה, אך אולי לאפשר סיווג זה כהוצאה צפויה ב"עסקי" המעילה. ואולם, בענייננו הקונקרטי מבקשים המערערים לנכות את תשלומי ההשבה כהוצאה בשנות המס שבשומה, באופן רטרואקטיבי, אף כי תשלומי ההשבה בוצעו בשנים מאוחרות יותר; דא עקא, אין על פני הדברים אפשרות חוקית לעשות כן, כפי שיוסבר עתה.

האם ניתן לנכות את תשלומי ההשבה באופן רטרואקטיבי?

קה. כאמור, על פי לשונו של סעיף 17, ניתן לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה בשנת המס בה הוצאו – לא בשנים שקדמו לכך ולא בשנים עתידיות. דבר זה נתמך בהלכה הפסוקה (ע"א 161/77 פקיד שומה נ' פז חברת נפט בע"מ, פ"ד לא(3) 505 (1977)). אזכיר את טענת המערער, לפיה יש ללמוד מהוראת סעיף 8 לפקודה; סעיף זה מתייחס להכנסה לפי סעיפים 2(6) – נדל"ן, או (7) – נכסים ניידים, וקובע בין היתר, כי אם לא ניתן לנכות הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה זו בשנה בה הוצאה, ניתן לנכותה בשנת ההכנסה, אף אם זו מאוחרת לשנת ההוצאה. אולם, אין להשליך לענייננו מהוראה ספציפית זו, שנועדה להתחשב בנישומים בעלי הכנסות ספציפיות (ראו רפאל, בעמ' 864-865). גם טענת המערערים בדבר הלכת תל רונן אינה משנה מתוצאה זו. ראשית, ההלכה דשם היא, כי ניתן בתנאים מסוימים לייחס הוצאה עתידית לשנת מס מוקדמת לשנת ההוצאה. ואולם, בענייננו מבקשים המערערים להתיר ניכוי הוצאה בדיעבד, לאחר שהוצאה, לשנת מס קודמת. שנית – וכאן העיקר – בענין תל רונן, הפרישה מערערת את ההוצאה בשנה בה נוצרה לה ההכנסה, בעוד שבעניינם של המערערים, הדרישה להשבת הסכומים נולדה בשנים מאוחרות לכך. כפי שקבע בית המשפט המחוזי בענייננו של המערער, אין הנידון דומה לראיה.

קו. על כן נראה, כי לא יוכלו המערערים לנכות את כספי ההשבה כהוצאה בייצור ההכנסה, ולוא מן הטעם שמבקשים הם לעשות כן ביחס לשנות המס שקדמו לשנה בה השיבו את הכספים. תהא בכך סטייה משמעותית מהלכות קיימות. בשונה מכך, כפי שנראה, אין התשובה חד-משמעית בשאלה האם ניתן לקזז הפסדים לאחר, לשנות מס שלפני ההפסד. נראה, כי דרך האמצע בענייננו מצויה דווקא באפשרות זו, בתנאים שיפורטו להלן.

קיזוז הפסד באופן רטרואקטיבי

קז. כאמור, יש לראות את הכספים שנגנבו כהכנסה החייבת במס, בהתאם לעמדתו של המשיב. כמו כן, אף כי ניתן לייחס לתשלומי ההשבה אופי של הוצאה בייצור ההכנסה, ובאופן עקרוני גם אין מניעה מטעמי תקנת הציבור לאפשר את ניכויים באופן הולם, אין לאפשר ניכוי הוצאה שלא בשנת המס בו הוצאה. אולם דומה, כי תוצאה מוחלטת זו אינה מוצדקת בנסיבות, ואינה מביאה לידי ביטוי את האיזון הנכון בין השיקולים השונים – מזה, שמירה על תקנת הציבור; ומזה, שמירה על עקרונות המיסוי ובעיקרם שיוטל מס אמת; ובפרט, שיוכלו המערערים לתת ביטוי לכך שלצד הכנסתם

צברו הוצאות או הפסדים. כנאמר בפתח הדברים, ראוי בענייננו לנקוט פתרון של מתן אפשרות למערערים לקזז את תשלומי ההשבה, ולוא באופן חלקי, כהפסד באופן רטרואקטיבי, לשנות ההכנסה שקדמו לשנת ההשבה, וזו הצעתי לחברי.

קח. אמנם כאמור, הדעה המקובלת במשפט הישראלי היא, כי ככלל אין לאפשר קיזוז הפסדים כנגד הכנסות של נישומים בשנים שקדמו לשנת ההפסד (ראו למשל ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה (2006)). חרף זאת, נראה כי בתנאים מסוימים ניתן לעשות שימוש באמצעי זה כדי למנוע גרימת עוול לנישום. כפי שנראה, תוצאה זו עולה בקנה אחד עם העקרונות הפרשניים שצוינו למעלה, ובעיקר כי לעתים יש לנקוט בפרשנות תכליתית כדי להימנע מהטלת מס ביתר. יוזכר בהקשר זה, כי אמנם החובה הבסיסית היא תשלום מסים, והצדקות רבות לכך, ובהן מימון פעולותיה של המדינה, השגת צדק חלוקתי ותיקון כשלי שוק. אך הטלת מס מהוה מיניה וביה פגיעה בקניינו של הנישום, המוגן בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו; על פגיעה כזו לעמוד בתנאי פסקת ההגבלה, המנויים בסעיף 8 לחוק היסוד; בפרט, עליה להיות מידתית, דהיינו יש לבצעה בצורה שאינה עולה על הנדרש (ראו מבוא לתורת המסים, בעמ' 33-40); ראו גם ברק, מידתיות במשפט (תש"ע-2010), 337 לעניין שיקולי צדק. בענייננו אמנם יש לסווג את כספי המעילה כהכנסה, חרף השבתם לבעליהם. ואולם התוצאה לפיה לא יוכלו המערערים לקזז השבה זו כהפסד – ואולי בפרט המערער, אשר פרש לגמלאות ובפועל נעדר הכנסה עתידית שכנגדה יוכל לקזז הפסד זה – אינה נראית צודקת; ראוי להביא לידי ביטוי את העובדה שבסופו של יום הכספים הושבו, ובאופן זה להתקרב, במידת האפשר, להטלת מס אמת. כן ראוי שיישמר ככל הניתן תמריץ לגנבים להשיב את שללם, במובן זה שיידעו כי אף אם יוטל על כספים אלה מס הכנסה, יוכלו להביא זאת לידי ביטוי בניכוי סכום ההשבה או קיזוזו. מנגד, אציע להגביל את שיעור הקיזוז, באופן שיביא לידי ביטוי בחשבון הסופי את העובדה שהמערערים גנבו כספים אלה, ונהגו בהם בפועל מנהג בעלים.

קט. בעניין הקיזוז, מסכים אני עקרונית – בכפוף לעניין שיעור הקיזוז – עם גישתו של אדדעי במאמרו הנזכר. לטענתו, תכליתו של סעיף 28 לפקודה, המאפשר קיזוז הפסדים, היא "השגת יושר אופקי ואנכי בין משלמי מס שוים, מניעת הפליה וקידום פירוש סביר וצודק" (המאמר בין הערות 188 ו-189). במצב זה, יש להתחשב במצבו הכלכלי של נישום על פני שנים אחדות, ובדרך זו להגיע למיסוי אמיתי שלו. במקרה שלנו, כדי להשיג יושר זה, יש לאפשר למערערים לקזז את ההשבה כהפסד באופן רטרואקטיבי לשנות המס שלגביהן נערכה השומה. תוצאה זו אף תואמת את המגמה

הפרשנית שננקטה לא אחת על ידי בית משפט זה, לפיה יש לעתים להעדיף פרשנות צודקת של חוקי המס, העולה בקנה אחד עם עקרונות היושר, אף אם הדבר מהווה לכאורה מתן פרשנות לדבר חוק הסוטה מן הדרך הפרשנית המקובלת (ראו ענין אינטרביילדינג וענין קלט הנזכרים). יתרה מכך, גישה מעין זו אף תואמת את המגמה בפסיקתנו לנקוט בפרשנות מרחיבה, לטובתו של הנישום, בנושא קיזוז הפסדים, בדרך של הגדלת "סלי ההפסדים" המותרים לקיזוז לצרכי מס (ע"א 8876/09 גזית החזקות בע"מ נ' פקיד שומה (2012); ע"א 10011/07 פור חבה לניהול תיקי השקעות ואח' נ' פקיד שומה (2010); לשיקולים המצדיקים גישה זו ראו פסק דינו של השופט י' עמית בענין מודול בטון).

קי. אשר לסעיף 28, המסדיר את אפשרות הקיזוז, מציע אדרעי לראות בשתיקת המחוקק ביחס לאפשרות של קיזוז לאחור לקונה, ולא הסדר שלילי; זאת בייחוד שעה שפירוש כזה עולה בקנה אחד עם ההלכה לפיה תכליתו של החוק היא להגשים צדק, וכל עוד לא קבע המחוקק בלשון מפורשת כי הפסדים בהווה אינם מותרים כנגד רווחי עבר, יש להניח כי ביקש להטיל מס אמת ולפרש את החוק באופן שיגשים תכלית זו. לדבריו, גישה זו אף מקבלת חיזוק מהוראות אחרות בפקודה, שנועדו להקל על נישומים אשר הגיעו לגיל פרישה (בענייננו המערער). אדרעי מוסיף, כי קיזוז כזה יהיה ראוי רק אם אירוע המס – ובענייננו ביצוע תשלומי ההשבה – התבצע באופן שלא נועד ליצור הימנעות לא נאותה ממס, וכן אם היעדר אפשרות כזו יגרום לנישום עוול גדול. ואכן יודגש – אין הכוונה ליצור מצב בו כל דכפין יוכל לקזז הפסדים לאחור בטענה כי אחרת ייגרם לו עוול; הדבר תלוי בכך שמדובר בנישום שהפסדו בו מדובר לא נוצר מלאכותית לשם הימנעות ממס, והנטיה מתחזקת מקום שאין לנישום אפשרות לחזור לפעילות כלכלית רווחית בעתיד. במצב זה פוחת החשש מניצול של יכולת הקיזוז לאחור, על ידי יצירת הפסדים מלאכותיים בהווה לצורך הפחתת מס בגין הכנסות בעבר (מבוא לתורת המסים, בעמ' 242).

קיא. דעתי היא, כי יש לאמץ בענייננו במישור העקרוני גישה זו, התואמת את עקרונות הפרשנות בדיני מסים, ובפרט את הדרך הפרשנית המרחיבה שראוי לנהוג בנושא קיזוז הפסדים. אכן, סעיף 28 אינו מתייחס לאפשרות הקיזוז לאחור; אף כי העמדה המקובלת בישראל היא שהשמטה זו מהווה הסדר שלילי, נראה כי במקרים המתאימים וכדי להגשים צדק ולמנוע גרימת עוול, יש לאפשר קיזוז לאחור. דומה כי המקרה שבפנינו הוא אחד מאלה. מובן, כי אין המערערים, אשר לא נשכח כי בסופו של יום הורשעו בעבירות חמורות של מעילה בכספים, זכאים לכל העדפה ביחס לנישומים שומרי חוק; ההתחשבות בנסיבות אלה אינה ניתנת להם ביחס למעשיהם הפליליים,

אלא כנישומים. אכן יוער, כי על פי סעיף 33 לפקודה רשאי פקיד השומה לסרב להתיר ניכוי או קיזוז הוצאות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים, והמערערים שניהם לא ניהלו פנקסים, דבר שבדרך כלל אינו חלק מתהליך של גניבה; אך כחלק מן המגמה הפרשנית ביחס לדיני הקיזוז, ניתן לאפשר את קיזוזם של תשלומי ההשבה חרף עובדה זו, משאין מחלוקת כי הכספים הושבו. נוסף לכך יצוין, כי בית המשפט המחוזי קבע כי המערער אינו חייב לנהל ספרים, אך מבלי לשנות את קביעת פקיד השומה כי הכנסתו חייבת במס כהכנסה מעסק. יתכן כי במצבים מסוימים, כאשר מדובר ב"עסקי" גניבה או מעילה, יחויבו כספי הגניבה כהכנסה מעסק, אך אי-ניהול הספרים לא ישפיע על יכולתם לנכות הוצאות או לקזוז.

קיב. ויודגש שוב, כי יש לנהוג במשנה זהירות ובכל מקרה לגופו על פי נסיבותיו, שכן כאמור יש בכך משום הרחבתה של הדרך הפרשנית המקובלת בנושא. ואולם, בענייננו השיבו המערערים את הכספים לא כדי ליצור הימנעות לא נאותה ממס. כן נראה, כי אם לא תינתן להם האפשרות לקזז את תשלומי ההשבה כהפסד כנגד הכנסה משנים קודמות, יעמוד הדבר בניגוד למידת הצדק ולעקרונות של מס אמת. כן יש להישמר מפני יצירת תמריץ הפוך שבעקבותיו יימנעו גנבים מלהשיב את שללם לבעליהם החוקיים.

קיזוז מופחת

קיג. ואולם, כאשר בוחר בית המשפט לנקוט בפרשנות מרחיבה מעין זו, רשאי הוא גם להפעיל שיקול דעת כיצד ובאילו תנאים לאפשר את ההסדר האמור. וראוי לאזן את מתן אפשרות הקיזוז בשל הרצון למנוע אי צדק, עם הרקע הלא חיובי בענייננו; העובדה היא, שהמערערים גנבו כספים ונהגו בהם מנהג בעלים למשך תקופות משמעותיות, בהן לא יכלו הבעלים ליהנות מכספם ולהשתמש בו כחפצם, ואילו המערערים יכלו – למשל, כאמור – להשקיע באופן שיעשיר את כיסם, כגון בכנס נדל"ן בתקופה של עליית מחירים וכיוצא בזה. משכך, בנסיבות הענין יש לדעתי לאפשר למערערים לקזז מחצית מן הסכומים שהשיבו כהפסד כנגד הכנסתם בשנות המס הרלבנטיות, ולא את הסכום המלא. דהיינו, כל אחד מן המערערים יוכל לקזז מחצית מתשלומי ההשבה כהפסד נגד הכנסותיו – כזכור, מדובר בהכנסות מעסק או משלח יד (ואשר למערערת ראו פסקה ע"ח למעלה) – בשנות המס שבעבורן הוצאו השומות נשוא הערעור. בעיני דומה הדבר להטלת אשם תורם שיסודה בדיני נזיקין והוסבה גם לדיני החוזים, אשר יש בה לעתים כדי לסייע להגיע תוצאה ראויה לעשיית צדק (ראו, אמנם בהקשר אחר, בע"א 1156/10 האס נ' חברת הבונים בקרית משה בע"מ (2012),

פסקה ל"ז לחוות דעתי; ע"א 11120/07 שמחוני נ' בנק הפועלים בע"מ (2009), פסקאות כ"ח-ל' לחוות דעתי); בענייננו, בגניבת הכספים ובאי-השבתם למשך פרקי זמן משמעותיים יש לראות את המערערים כנושאים במחצית מן ה"אשמה", ועל כן ניתנת להם האפשרות לקזז רק מחצית מן הסכום.

טענת המערער בדבר סכום השומה

קיד. לפני סיכום מצאתי להתייחס לטענת המערער בענין סכום השומה; לדבריו, מפסק דינו של בית משפט זה בערעור על הכרעת הדין (ע"פ 7641/09) עולה, כי הופחת מהרשעתו מספר הנסיעות לחו"ל שמימן בכספי המעילה, דבר שיש בו כדי להפחית מן הסכום שיש לחייב במס הכנסה). המערער לומד זאת מן הנאמר בפסקה 99 לפסק הדין בערעור, לפיו "משהודה המערער בקבלת כספי המזומנים ב-7-10 מקרים, די היה בכך כדי להותיר את ההרשעה בעבירת הגניבה בעינה ככל שהיא מתייחסת לשבעה מקרים אלה. בית המשפט המחוזי נטה לסבור כי מספר המקרים שהוכח גבוה בהרבה, אך נראה כי כמסקנה נחרצת די לנו אם נסתפק בשבעת המקרים האמורים". אולם, לא ניתן להלום את טענת המערער כי דברים אלה מהווים שינוי בפרטי ההרשעה. לא היה בכך משום שינוי של ממש בממצאים העובדתיים שנקבעו בבית המשפט המחוזי, ואין להעניק לעניין זה איפוא משמעות אופרטיבית ביחס למספר הנסיעות בגינן הורשע המערער, וכתוצאה מכך לגבי סכום הכסף שגנב. מסקנה זו מתחזקת נוכח האמור בפסק הדין, כי "בחנתי היטב את טענות המערער, אך לא שוכנעתי כי יש מקום להתערב בקביעותיו ומסקנותיו של בית המשפט קמא" (פסקה 98); וגם – "הרשעתו של המערער בגניבת כספי הנסיעות עומדת על בסיס איתן ואין מקום לשנות ממנה". סופו של דבר, יש להותיר את סכום השומה כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי, בסך של 1,732,000 ש"ח.

סיכום

קטו. כפי שראינו, כספי הגניבה שחמסו המערערים מהווים הכנסה החייבת במס; המערערים קיבלו כספים אלה לידיהם ונהגו בהם מנהג בעלים. ההלכה העקרונית בנושא היא, כי ככל שניתן לשייכם למקור הכנסה על פי הפקודה, גם כספים שקיימת לגביהם חובת השבה – כמו בנידון דידן – חייבים במס הכנסה, אף אם הושבו בעתיד לבעליהם. נוסף לכך, נראה כי במישור העקרוני ניתן להתיר את ניכויים של תשלומי ההשבה ששילמו המערערים כהוצאה בייצור ההכנסה, בשונה מקנס האסור בניכוי על פי ההלכה הפסוקה, אך שאלה זו תוכרע בכל מקרה לפי נסיבותיו. בין היתר ייבחן האם מטרת ההשבה היא עונשית או תרופתית בעיקרה, והאם התרת הניכוי תגרום לסיכול

המדיניות הציבורית – תקנת הציבור – שביסוד הטלתו. אשר לסיווג התשלומים כהוצאה כייצור הכנסה בסעיף 17 לפקודה, אף אם אין הדבר נקי מספקות, ניתן במקרה דנא לעשות כן בפרשנות מרחיבה כמתואר; ואולם אין הדין מאפשר ניכוי כאמור ביחס לשנות מס הקודמות לזו בה הוצאה ההוצאה, כבקשת המערערים. חרף האמור, נראה כי במקרים מסוימים ניתן לאפשר קיזוז הפסדים באופן רטרואקטיבי, כנגד הכנסה משנים שקודמות לשנת ההפסד; זאת, באמצעות פרשנות תכליתית של סעיף 28 לפקודה וכדי למנוע גרימת עוול לנישום. כך בענייננו, על מנת לשקף ככל שניתן את מאזן ההכנסות וההוצאות של המערערים וכדי לא להעמידם בפני עונש כפול או "כפל קנס", ניתנת להם האפשרות לקזז מהכנסתם כהפסד בשנות המס שקדמו לשנת ההוצאה. ואולם, הצעתי להגביל אפשרות זו באופן שבו יוכלו המערערים לנכות רק מחצית מסכום ההשבה, וזאת כדי להביא לידי ביטוי את העובדה החמורה שהחזיקו למשך זמן רב ככספים גנובים ונהגו בהם מנהג בעלים, עד שנתפסו במעילתם.

הערה לפני סיום – על מתן הנחות "לפנים משורת הדין"

קטו. כזכור, טענה נוספת שעלתה בפני המערערים היא, כי הופלו לרעה נוכח עמדת המשיב בענין מגיד ובענין עמי כהן, בהם הסכים להכיר, לפנים משורת הדין, בהוצאות שהוציאו הנישומים ככאלה המותרות בניכוי. ראשית, וכפי שנאמר בבתי המשפט המחוזיים, לא ניתן ללמוד ממקרים אלה, שכן בענין מגיד, אותה הוצאה שהוכרה בניכוי הוצאה בשנת המס בה התקבלה ההכנסה; אשר לענין עמי כהן, כאמור פקיד השומה הבהיר כי הסכמתו באותו מקרה לאפשר ניכוי הוצאות בשנת מס שקדמה לשנת ההוצאה ניתנה בטעות, וצדקו בתי המשפט בקבעם כי אין לחייב את הרשות להמשיך ולהנציח טעות.

קיז. ואולם באופן עקרוני ראוי להטעים, כי יש לנהוג זהירות בהנחות שלפנים משורת הדין, דבר הפוגע בשיוויון ועלול להביא למדרון חלקלק בחינת "לפתח חטאת רובץ" (בראשית ד', ז'): "No judicial countenance can or ought to be given in matters of taxation to any system of extra-legal concessions. Amongst other reasons, it exposes revenue officials to temptation, which is wrong" (Absalom v. Talbot 26 T.C. 166, בעמ' 181, הובא בע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פקיד השומה רמת גן, פ"ד יח(2) 548 (1964)). בהתאם לכך נקבע בשורת פסקי דין, כי הנחות שלא ניתנו מכוח סמכות מפורשת בדין משוללות תוקף משפטי ולא ניתן להסתמך עליהם בפני בית המשפט, כשם שכל הוראה מינהלית הקובעת הנחות או הטבות שאינן מעוגנות בחוק אינה בעלת מעמד משפטי מחייב ולא ניתן לאכפה כלפי

הרשות (ראו אצל נמדד, בעמ' 54; אמנון רפאל, מס הכנסה – כרך ו (תשס"ה – 2005), בעמ' 476-479 (להלן רפאל – כרך ו); כן ראו ניצה אורצקי "הקונסנציות – הקלות מס לפני משורת הדין" הפרקליט מ(א) 84 (תשנ"א)).

ק"ח. הלכה זו עוגנה בחוק בשנת 1975 בסעיף 245(א) לפקודה, הקובע כי: "לא יותרו ניכויים או קיזוזים ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכח סמכות מוגדרת בחוק" (הפן שכנגד מצוי בסעיפים 245 ב'-ג', המאפשרים לשר האוצר להתקין תקנות זמניות להקלות מסוג זה). אכן, לא כל הקלה או התאמה של ההלכה היא בחינת לפני משורת הדין. מערכת המס מורכבת; חיי המסחר והכלכלה משתנים תכופות, וההלכה לא תמיד משיגה את המציאות. דעת לנבון נקל, כי ההלכה לא נועדה לגרום עוול. בהתאם לכך, לשלטונות המס מתחם שיקול דעת ביישום החוק, בתוך השאיפה לגבות, העומדת בראש מעייניהם, וככל שההתאמות אינן חורגות ממרחב הדין, אף אם מצויות הן ב"שוליים הרכים" שלו, אין לראותן – גם במישור הפרשני הלשוני – כהנחות לפני משורת הדין, וזאת ביחוד מקום שההלכה הפסוקה או החוק בנושא אינם חד-משמעיים וניתן לראות את הדברים בגדרי הדין (רפאל – כרך ו, בעמ' 475).

ק"ט. על כן יודגש, כי על המשיב לפעול במסגרת הדין וההלכה, וכפי שנאמר בענין Talbot הנזכר: "The fact that such extra-legal concessions have to be made to avoid unjust hardship is conclusive that there is something wrong with the legislation". כן ראוי להביא בהקשר זה את דבריו של השופט ח' כהן, שנאמרו אמנם בהקשר אחר, בע"א 388/78 קנת נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לד(1) 188 (1979): "הוראות החוק בענין 'דירת יחיד' גורמות לא פעם תוצאה בלתי צודקת... המופקדים על ביצוע החוק נוכחו אף הם לדעת, שמן הראוי לא לבצעו ככתבו ולכן הורו על שורה של הקלות לפני משורת הדין... העובדה שהיה הכרח להיזקק לדרך בלתי תקינה זו של 'תיקון' החוק על-ידי רשות מנהלית, מצביעה על ליקוי יסודי בהוראות החוק, ומן הראוי שהמחוקק יתפנה לתיקון המעוות בהקדם" (בעמ' 191). רוצה לומר, אם מתעוררות שאלות חוזרות ונשנות המצביעות על צורך בתיקון כדי להביא לצדק, ראוי לפעול לתיקון הדרוש בדרך החקיקה, ולא באמצעות הנחות מינהליות בסתירה לדין.

קכ. בשולי דברים אלה אוסיף, כי מצינו במשפט העברי שלעתים הופך נוהג שהוא לפני משורת הדין, לדין עצמו (ד"ר מ' זילברג כן דרכו של תלמוד (מה' 2, תשכ"ו) 131-134); ולעתים משיקולי צדק נכפית פעולה לפני משורת הדין, אף כי אין הדבר

פשוט כלל ועיקר כשעסקינן ברשויות ציבור (ראו בג"ץ 6069/10 מחמלי נ' שירות בתי הסוהר (2014), בפסקה ח' לחוות דעתי). כמובן מידה זו רצויה ככל שמדובר ביחסים בין אדם לחברו (שם, בפסקאות ח'-י"ב). לגישה שלפיה, מחד גיסא ראוי כי בתי המשפט ימשיכו ויבדקו בעמדה המסורתית כי לא ניתן לחייב בעלי הדין "לפנים משורת הדין" ומאידך גיסא יש לעתים מקום להמלצה על כך, ראו רון ש' קליינמן, "כפיית נורמות של לפנים משורת הדין על גופים ציבוריים", ספר שמגר א' 469 (תשע"ג-2003) (ראו גם ש' אטינגר הלכה ומשפט (תשע"ד-2014), עמ' 94 ואילך).

כללם של דברים

קכא. בהתאם לכלל האמור, אם תישמע דעתי ניעתר לערעור באופן חלקי, כך שיתאפשר לכל אחד מן המערערים לקזז מחצית מסכום ההשבה כהפסד כנגד הכנסותיהם בשנות המס שבגינן הוצאו השומות נשוא הערעורים. בנסיבות אציע שלא לעשות צו להוצאות.

לאחר דברים אלה

קכב. אחר הדברים האלה עיינתי בחוות דעתו המעניינת עד מאוד של חברי השופט נ' הנדל, ואבקש להוסיף הערות מספר להבהרת עמדתי. כפי שפירט חברי בחוות דעתו, מסכים הוא עם הקביעה העקרונית, שלפיה יש לראות בכספים גנובים שהושבו לבעליהם הכנסה החייבת במס. כן סבור חברי כמותי, כי ניתן לראות בתשלומי ההשבה של המערערים, הן ברמה העקרונית – "במישור המדיניות" כדבריו – והן בגדרי המבחנים הקבועים בסעיף 17 לפקודה, חרף הקשיים הטמונים בכך, מותרים בניכוי; ולצד זאת, סבור הוא כי בנסיבות ענייננו אין הדבר אפשרי, מן הטעם שאותו ניכוי מתבקש לשנים הקודמות לשנה שבה נעשו התשלומים. ואולם, בסופו של דבר גורס חברי כי אין לאפשר קיזוז לאחור, דהיינו קיזוז הפסדים משנה אחת כנגד הכנסה שנוצרה בשנים קודמות, וכי במישור התוצאה האופרטיבית יש לדחות את הערעור. לגישתו, אף אם יש במתן קיזוז הפסדים לאחור כדי לעשות צדק במקרה הקונקרטי שבפנינו, אין הדבר אפשרי בגדרי פרשנותו של סעיף 28 לפקודה; ודוק, חברי סבור כי לפרשנות שהצעתי בחוות דעתי – שלפיה ניתן בנסיבות חריגות ועל מנת למנוע אי-צדק, לאפשר זאת – אין עיגון בלשון החוק, שעה שעל פי סעיף 28 ניתן לקזז הפסדים בתוך שנת מס שבה אירעו (28(א)), או בשנות מס עתידיות (28(ב)), אך אין בו התייחסות לאפשרות קיזוז בשנות מס הקודמות לשנת ההפסד; לעמדתו, במצב דברים זה יש להותיר לעת זו את הפער בין הדין המצוי לדין הרצוי למחוקק.

קכג. אכן צודק חברי השופט הנדל, כי סעיף 28 אינו מונה מפורשות את האפשרות לקיזוז רטרואקטיבי, ומודה אני כי קל יותר לילך בדרכו, אך לא יכולתי לעשות כן, במה שנראה בעיני צודק בנסיבות לא שגרתיות אלה. כעולה מחוות דעתי, בעיני נדמה כי אין לראות את הסדר סעיף 28 – בעיקר נוכח התכלית של גביית מס אמת והכללים הפרשניים שהותוו זה מכבר ביחס לדיני קיזוז הפסדים, הפועלים לטובת הנישום במצבי ספק – כהסדר שלילי של המחוקק, האוסר במשתמע על הסדר מסוג זה שהצעת. כאמור, בעיצובם של דיני המס לא העלה המחוקק בדעתו מצבי "מס" מעין אלה – גניבת כספי מעביד והחזרתם אגב הליך פלילי – וקשה לבוא עמו בטרוניה (ראו גם פסקה ק"ג למעלה); על כן, ברי כי הניסיון להתייחס לכספי הגניבה באמצעות קטגוריות הלקוחות מדינים אלה כפי שנעשה בפסק דין זה, יש בו בהכרח מן המלאכותיות, ויש להידרש ל"מידות שהפרשנות נדרשת בהן". לעניין פרשנות תכליתית ראו אהרן ברק פרשנות במשפט; פרשנות החקיקה (תשנ"ג-1993), 291, ובמקום אחר – פרשנות תכליתית במשפט (תשס"ג-2003), 74, שם מזכיר המחבר את "כלל הזהב" (golden rule) האנגלי בפרשנות, קרי, גישת "האדם הסביר"; וראו גם שם בעמ' 137 לעניין הפרשנות בראי "היחס בין הטקסט לבין הקונטקסט, בין הלשון (הכללית) לבין הרוח האופפת אותה, בין הגוף לבין הנשמה". ואכן, הוא הוא אשר נדרש מבית המשפט לא אחת – כך למשל, בפסק הדין בעניין הידרולה הנזכר, שעסק בשאלת האפשרות לנכות "הוצאה" של כספי שוחד, ושניתן כזכור בטרם חקיקתו של סעיף 32(16) – ועליו להתאמץ להחיל את ההסדרים שבחוק באופן התואם את לשונו ותכליתו, את תקנת הציבור ואת השכל הישר. בהתאם לאמור, דומני כי בנסיבות ענייננו, ולאחר שקבענו כי ניתן לסווג את כספי הגניבה כהוצאה של המערערים לצורך ניכוי או קיזוז, יהא זה מלאכותי אף יותר – ובעיני, באופן שחוטא לתכליתם של דיני המס – לקבוע כי בנסיבות ענייננו לא ניתן לערוך קיזוז בשל העובדה כי ההוצאה (תשלומי ההשבה) אירעה לאחר שנות המס בהן מתבקש הקיזוז. אכן, על פי הדין יקוזז הפסד באותה שנת מס או קדימה, שכן זו המציאות המסחרית ה"רגילה", שאם נגרם הפסד בשנה זו קיזוז הנכון יהיה מכאן ואילך. אך כאמור, עסקינן בנסיבות חריגות ביותר, שבהן הכתרנו כהפסד השבת כספי גניבה, ובסופו של יום אותם כספים שגניבתם מהוה הכנסה, השבתם מהוה הוצאה; בפשט הדברים, אי-מתן אפשרות הקיזוז יביא בענייננו לתוצאה בלתי-צודקת, של תשלום מס לגבי כסף שאין מחלוקת כי לא נותר בידי הנישום. ועל כן לא מס אמת, ואטעים בשנית, כי אין משמעות הצעתי שמעתה תתקבל כל בקשתו של פלוני לקיזוז רטרואקטיבי בטענה כי רק כך תימנע עוולה; אפשרות השימוש בכלי זה תהא מצומצמת כמפורט, בהתאם לשכל ישר ולנסיבות. ועל כן איני

סבור שיש לחשוש להשלכות רוחב של ממש. אכן, חברי סבור כי לצד עקרון מס האמת ישנם שיקולים נוספים, ובכך צדק. לכך ניתן ביטוי בשיעור הקיזוז, ועל כך בפסקה הבאה.

קכד. שבים אנו איפוא לצדק, ואגב כך גם אתייחס לשאלת אופן הקיזוז ושימורו. דומני כאמור – והוא עיקר – כי תוצאה מוחלטת, שלפיה אין המערערים רשאים לקזז ולוא חלק מכספי הגניבה שהשיבו, תגרום לחוסר צדק כלפיהם. לטעמי עלינו לתת ביטוי להחזרתם של כספים אלה, הן בשל החשיבות במיסוי אמת, והן כדי לשמר את התמריץ להשבתם של כספים גנובים, שאין להקל בו ראש, וזאת בדרך של "מיצוע". מציאות החיים מטילה לפתחי בית המשפט מצבים שמטיבם וטבעם אינם "שחור לבן", אלא גוני אפור – מצבים שפתרון מוחלט אינו הולם את מידתם. כפי שנודמן לי לומר בדנ"א 4693/05 ב"ח כרמל חיפה נ' עדן מלול (2010) (להלן ענין מלול):

"כנודע המציאות האנושית והמשפטית ... לא אחת אינה שחור ולבן אלא גוני אפור. עשיית צדק מחייבת לעתים גמישות שאינה אפשרית בדגם הבינארי (הייתי שמח אילו נמצא לו מונח עברי מתאים) של 'הכל או לא כלום'" (פסקה א' לחוות דעתי, שאמנם נותרה בין דעות המיעוט שם).

קכה. לטעמי, המקרה שבפנינו הוא במובהק מן המקרים המצויים "בתחום האפור", שבו הצדק יושג באמצעות אותו מיצוע; וכך נאמר בחוות דעתי בפרשת מלול לעניין צדק:

"שתפקידם של בתי המשפט הוא להכריע בסכסוכים בצדק; 'שמע בין אחיכם ושפטתם צדק בין-איש ובין-אחיו ובין-גרו' (דברים א', ט"ז); 'צדק צדק תרדף' (דברים ט"ז, כ'). החקיקה והפסיקה מלאות ביטוי צדק. זו מהות השיפוט" (פסקה ל"ז).

קכו. לדעתי ניתן להגיע לידי המיצוע בפרשנותו של הדין המהותי, באופן זהיר ובשים לב לכך שעסקינן בנסיבות חריגות כאמור. כפי שציינתי לאחרונה בענין רע"א 1685/14 טדן נ' פנינסולה נכסים בע"מ (20.1.15), אמנם בנושא אחר, "העמדת החריג על נדירותו תהיה מצפן ראוי לבתי המשפט שלא ימהרו בהפעלת החריג, אך לא תינעל הדלת במקרים שהצדק מחייב זאת". דומני, כי דברים אלה הולמים גם לענייננו, ביחס לאפשרות הקיזוז לאחור. ולשיעור שהצעת – מחצה, גם אם אין בו הוריה מפורטת למקרים דומים (שאני מקוה כאמור כי ימעטו), נקטתי (פסקה קי"ד) בשיטת

"אשם תורם", ואולי הפרמטרים המשמשים בה בתחומים אחרים יועילו אף בכגון ענייננו.

קכז. ולדוגמה שהביא חברנו השופט הנדל (פסקה 23 עמ' 84-86) באשר לשני השותפים שכשלו עסקית ופנו האחד לדרך חוקית והאחר להיפוכה, ההבדל הוא שההולך בדרך הישר שם לא ייאלץ לשלם מס על כסף שלא נותר בידו כהשתכרות, מה שאין כן בענייננו לגבי מי שגניבתם הושבה – אילולא פסיקתנו זו.

המשנה

לנשיאה

השופט נ' הנדל:

1. פסק דין זה מצוי בצומת שמהבהבים בו שני רמזורים – האחד אדום והאחר ירוק. הרמזור האדום מבטו על הפעילות השלילית המשותפת לכל המערערים – גניבת כספים ממקום עבודתם; ואילו הרמזור הירוק עניינו הפעילות החיובית של השבת הכספים הגנובים על ידי המערערים. פיצול זה מעלה מספר שאלות, ועיקרן בשתיים: האחת – האם כספי הגניבה מהווים הכנסה החייבת במס, והשנייה – האם ובאילו נסיבות ניתן להתחשב בהשבה לצרכי מס.

עיינתי בחוות דעתו הסדורה והמקיפה של חברי, המשנה לנשיאה א' רובינשטיין. כעולה ממנה, הערעורים דנא מעוררים, באופן רחב יותר, שאלות נכבדות ורבות משקל – בדיני מיסים, בממשק של אלה עם המשפט הפלילי ועם "תקנת הציבור", מהיבטים פרשניים ומזוויות ערכיות, מבחינות תיאורטיות וכן מבחינות מעשיות. כפי שיובהר, ביחס למרבית מן השאלות ישנה חפיפה בין דרכינו, במובן זה שמסכים אני עם המענה המעמיק שניתן להן בחוות דעתו של חברי. אף אני שותף להכרה באיזון הנדרש בין הערכים המתחרים והשיקולים הנוגדים שעל הפרק, וללבטים מהו האיזון הראוי וכיצד ניתן להשיגו. יחד עם זאת, לא אוכל להצטרף למסקנה הפרשנית ואף לא לתוצאה אליהן הגיע חברי. לשיטתי,

אף אם זהו הפער בין הדין המצוי לבין הדין הרצוי, המחלוקת נותרה בעינה. על רקע דברים אלה, אין טעם בחזרה על הרקע והשתלשלות ההליכים בתיקים דנו שהוצגו על ידי חברי. באשר לדרך ההכרעה, לנוכח סלע המחלוקת בין המשיב לבין המערערים בע"א 4157/13 מזה ובין המשיב לבין המערער בע"א 4489/13 מזה, ניתן להתמקד בסוגיות המשותפות העקרוניות (להלן, ולשם נוחות האבחנה, יכונה המערערים בע"א 4157/13 המערערת ואילו המערער בע"א 4489/13 יכונה המערער).

2. השאלות שיש להכריע בהן בנויות במדרג מסוים. בשלב הראשון, שומה עלינו לקבוע האם יש לסווג כספים שמקורם בגניבה – על ידי עובד במקרה של המערערת ועל ידי מנהל במקרה של המערער – כהכנסה חייבת של הגנב. שאלת מְשָׁנָה היא האם יש בהשבת הכספים לבעליהם כדי להשפיע על סיווג זה או לשנותו. ככל שאין לראות בכספי הגניבה – בין אם הושבו ובין אם לאו – כהכנסה חייבת של נוטלם, בזאת תם הדיון בשאלת חיובו במס בגינם. ואולם, אם המענה חיובי, ובנוסף כספי הגניבה הושבו לבעליהם – יש לבחון אם ניתן להכיר בהשבת הכספים כהוצאה או כהפסד המוכרים בניכוי או בקיזוז, לפי העניין.

חברי, המשנה לנשיאה רובינשטיין, כבר התייחס באריכות וביסודיות לשאלות אלה ולסוגיות המורכבות הכרוכות בהן. ואולם, אבקש להתייחס למספר נקודות ולחדדן, ומתוך התייחסות זו יעלה גם השוני בין עמדותינו.

א. "מים גנובים ימתקו"? – סיווג כספי גניבה כהכנסה חייבת

3. נקודת המוצא לדיוננו היא כי הכנסה שהושגה באופן לא חוקי – הכנסה היא. זאת, כמובן, בכפוף להתקיימות התנאים האחרים הקבועים בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), ובפרט – אפשרות שיוך ההכנסה לאחד המקורות המנויים בה. בית משפט זה פסק, לא אחת, כי הכנסה שמקורה בלתי חוקי חייבת במס ככל הכנסה אחרת שנבעה מפעילות חוקית (ראו ההפניות בפסקה ל"א לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין). על הרציונאלים שביסוד תפיסה זו נמנים, בעיקר, השאיפה "שלא ייצא חוטא נשכר" ומניעת אפליה בין הנישום שומר

החוק לבין הנישום העבריין. אין הצדקה להקל עם נישום שעשה רווח כתוצאה מגניבת כספים, לעומת נישום אחר שיגע ועמל להרוויח את לחמו בגבולות הדין. כפי שנפסק, "רשויות המס בודקות את הערך הכלכלי של הפעולה, מבלי להביע עמדה כלפי מוסריותה או חוקיותה. גישה אחרת היתה מעניקה פטור מחובת המס למי שנהנה מפעילות בלתי חוקית" (ע"א 471/03 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נח(3) 54, 61 (2003)).

4. על רקע זה, נמקד מבטנו בשאלת מיסויה של הכנסה בלתי חוקית שחובת השבה בצידה – כגון כספי גניבה – ובפרט כאשר חובה זו מומשה בפועל. שאלה זו מוסיפה נדבך של מורכבות. כך, למשל, מתעוררת השאלה של גביית מס בכפל, הן מהבעלים החוקיים (במידה והכספים שנגנבו ממנו לא נוכו כהוצאה) והן מהגנב; וכן השאלה מי גובר ב"תחרות" שבין רשויות המס לגבות מס הכנסה לבין הבעלים החוקיים לקבל את מלוא כספיהם בחזרה (ראו, למשל, נינה אורצקי הכנסות והוצאות בלתי-חוקיות בדיני מיסים 32-40 (1990) (להלן: אורצקי)).

בכל מקרה, בשאלת חיובה של הכנסה לא חוקית – אשר קיימת חובה חוקית להשיבה – ניתן להצביע על שתי גישות עיקריות. על פי הגישה האחת, משנעדר העבריין המחזיק בכספי הגניבה כל זכות משפטית להחזיק בהם, ומנגד מוטלת עליו החובה המשפטית להשיבם לבעליהם החוקיים – הרי שלא ניתן לראות בהם כ"הכנסתו". גישה זו מקובלת, למשל, באוסטרליה (ראו פירוט בפסקה נ"ו לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין). זוהי הגישה ה"אובייקטיבית-קניינית", או ה"משפטית-טהורה". עוד ניתן לומר, כי על פי גישה זו, כספי הגניבה הם מעין "הלוואה לא רצונית", המוחזקים ב"נאמנות קונסטרוקטיבית" על ידי הגנב-הנישום עד ששיבם. בהמשך לקו זה, אף אם ניתן לסווג את כספי הגניבה כהכנסה של הגנב בעת שהיו בידיו, הכנסה זו "מתאפסת" עם השבתם. זוהי הגישה שמבקשים המערערים לאמץ, והיא מקובלת, למשל, גם על פרופ' אדרעי (ראו טיוטת מאמרו שצורפה לסיכומי המערער, "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" (עתיד להתפרסם בספר אריה לפידות, ד' גליקסברג עורך)). במילים אחרות, גישה זו רואה את מועד השבת

הכספים כנקודת הזמן הרלוונטית, ועל פי מצבו הכלכלי של הנישום בנקודת הזמן הזו יש לערוך את השומה.

מנגד, הגישה השנייה גורסת כי יש לבחון את המציאות הכלכלית כהווייתה, ובעיקר את השאלה האם הנישום נהג בכספים אלה כאילו היו קניינו והוא – בעליהם. הגישה השנייה מקובלת, למשל, בארצות הברית ובקנדה (ראו פירוט בפסקאות מ"ה-נ' לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין). גישה זו אינה מתחשבת בכך שהכספים הושבו לאחר קבלת ההכנסה, וממילא גם אין נפקות לשאלה האם השומה נערכה לאחר ההשבה או לפנייה. כאן, נקודת הזמן הרלוונטית היא מועד קבלת הכספים. השבתם במועד מאוחר יותר אינה "מאינת" את סיווגם כהכנסה חייבת במס ואינה "מאפסת" את ההכנסה. ההשבה מאפשרת, לכל היותר ובתנאים מסוימים, לנכות או לקזז את הסכום שהושב (להלן: הגישה השנייה).

5. בהכרעה בין הגישות, כחברי המשנה לנשיאה רובינשטיין, אף אני סבור כי יש לאמץ את הגישה השנייה, דהיינו כי "גם מקום שקיימת חובת השבה לבעלים, יש לראות בכספי מעילה וגניבה הכנסה החייבת במס" (פסקה ס"ג לחוות דעתו). נראה כי זוהי הדרך בה צעד הדין הישראלי, אם כי לטעמי טרם ניתנה הכרעה נקודתית בסוגיה על ידי בית משפט זה (ראו, למשל, עמ"ה (חי') פרומקין נ' פקיד השומה חיפה, פ"מ תשמ"ג(1) 410, 415 (1982) (להלן: עניין פרומקין. השוו: ע"א 105/72 דקל נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ו' 25 (1975); ע"א 711/72 מאיר נ' הנהלת הסוכנות היהודית בא"י, פ"ד כ"ח (1) 393 (1974) – ויש לדייק)). זוהי הדרך בה צועדות שיטות משפט אחרות (לסקירה נרחבת של המשפט המשווה ראו פסקאות מ"ה-נ"ה ופסקה נ"ז לחוות דעתו של חברי). לשיטתי, טעם נוסף ומרכזי לכך הוא כי הגישה השנייה משתלבת יותר עם אופיים וייחודם של דיני המס כדינים "כלכליים". כאשר בדיני מיסים עסקינן, מתחייבת במיוחד ההכרה במציאות הכלכלית כהווייתה. יש להביאה בחשבון ואף ליתן לה משקל מרכזי במסגרת מלאכת האיזון, הדיון וההכרעה. הדברים מתיישבים גם עם האמור בחוות דעתו של חברי (בפסקה ע'), באשר לעיקרון המקובל בדיני המיסים שלפיו עסקה נבחנת על

מי משמעותה הכלכלית ולא על פי צורתה החיצונית. העדיפות ניתנת לתוכו של הקנקן, למהות ולא לפורמליות.

6. לתפיסתי, עמדת המשפט העברי עשויה לתרום להבנת העניין ואולי אף להתוות גישה שלישית. שיקוליה אינם נשענים על ההיבט הכלכלי דווקא, אלא גם על ההיבט הערכי. נוצר מיזוג בין המציאות הכלכלית לבין המוסר. המיקוד אינו במעשה הפסול, אלא בעושה ובדרכי התיקון של הפגם. ההלכה דורשת כי על הגנב להחזיר את גניבתו. כמצוות הכתוב: "והשיב את הגזילה אשר גזל" (ויקרא ה', כ"ג). ואולם, בעוד שהחובה הפרסונלית להשיב את הגזילה קיימת תמיד, יש הכרה כי לאחר ביצוע העבירה, הגנב הוא בעל זכויות ברכוש הגנוב בהיבט הקנייני. למשל, במצב בו הרכוש הגנוב נשרף תוך זמן קצר לאחר הגניבה, אין הגנב פטור מחובת ההשבה. מן הצד האחר, לו הגנב משביח את הרכוש הגנוב, ואף משנה את צורתו, חיוב ההשבה מוגבל לערך המקורי של שגנב (ראו את דברי הרמב"ם, משנה תורה, גזלה ואבידה, פרק א, הלכות א, ה). דוגמא המובאת במשנה היא "הגוזל עצים ועשאן כלים, צמר ועשאן בגדים, משלם כשעת הגזלה" (משנה, בבא קמא ט, א). כפי שמסביר רש"י בעקבות הדיון על משנה זו בתלמוד הבבלי – "דמי עצים וצמר, ואין חייב להחזיר לו כלים, דקני בשינוי [=דהיינו שבעת שינוי הכלים או הצמר, הגזלן רוכש את זכויות הקניין בהם]" (רש"י, בבא קמא צג, ע"ב, ד"ה "הגוזל"). דוגמאות פשוטות אלו נותנות ביטוי למציאות המשתנה ולהיבטים הערכיים של פעולת הגניבה. מצד אחד, הרכוש הגנוב אכן עבר לידי הגנב ומצוי בחזקתו. הרווח וההפסד ביחס לרכוש הגנוב משויכים לגנב ולא לבעלים החוקי. מצד אחר, החובה להשיב את הרכוש הגנוב ממשיכה לחול על הגנב, שהרי הפגם המוסרי ממשיך לדבוק ברכוש עצמו. המקור הפסול לקבלת הרכוש לחוד, והשימוש ברכוש הגנוב לחוד.

ההגדרה של גנב היא מי שלוקח רכוש לא-לו. ברם, משעשה כן, השליטה בנכס הגנוב מקנה לו סוג של קניין בו. בלשון המשפט העברי, "קנייני גזילה". קניין זה מטיל על הגנב אחריות וחירות. עצם הגניבה מחייב אותו לנקוט פעולה נוספת, והיא החזרת הנכס הגנוב. נפסק על ידי החתם סופר, מחשובי הפוסקים

במאה ה-19 שחי בהונגריה, כי הגזלן קונה את החפץ לגמרי, אלא שמחויב להשיבו (שו"ת חתם סופר, חושן משפט קל"ב, על פי דעת רב במסכת סנהדרין עב א). דוגמא מאלפת לגישת המשפט העברי בקנייני גזילה מצויה בשו"ת של הרב יוסף משאש (רב באלג'יר-מרוקו ובסוף חייו גם רב ראשי בחיפה בשנות ה-70 של המאה הקודמת). השאלה שהופנתה אליו היא מה דינו של קטין שגזל והגדיל. בתשובתו, צוין כי על פי הדין, עליו להחזיר את הקרן לבעלים. ברם, היה והקרן אינה בנמצא, אין הוא חייב בהשבת דמיה. הטעם בדבר הוא כי הוא פטור ממעשה הגניבה עקב קטינותו. הבסיס לאבחנה הוא שהפטור מאחריות איננו גובר על פגם שדבק ברכוש הגנוב. לא כן הדבר בחיוב להחזיר את שווי הרכוש. ואולם, הרב הוסיף ופסק כי לאחר שבגר הקטין והוא מחויב במצוות, ההתנהגות הראויה (דין שמיים) היא כי ישלים את החסר שיצר בעולם הקניין וישיב את ערך הגניבה (אוצר המכתבים חלק ב' תקי"ב). ההלכה מכירה - על פי הדין האידיאלי, גם אם לא ניתן לקבוע זאת בבית דין (דין דארעא - דין של הארץ) - כי על אף שהגניבה בוצעה בהיות הגנוב קטין, משהגיע לבגרות האחריות צועדת עימו. זאת מפני שהוא שינה את סדרי הקניין מבעל הרכוש אליו. לצד זאת, הנגזר מהשימוש בנכס הגנוב הוא היכולת של הגנוב להפסיד או להרוויח מפירותיו התלויים במעשה ידיו. זוהי הכרה בסוג של חירות, אחת ממאפייני הקניין. לדוגמא, אדם גונב חיטה ובאמצעותה מכין חלה. אין הוא חייב להחזיר את החלה אלא רק את ערך החיטה. חובתו להחזיר את אשר גנב או את דמיו - לא יותר אך גם לא פחות (לדיון מעניין בסוגיה הכללית ראו: Rav J. David Bleich, *The Metaphysics of Property Interests in Jewish Law: An Analysis of Kinyan*, 43(2) TRADITION 49 (2010)).

7. הדים לגישה זו קיימים גם במשפט הישראלי. סעיפים 4 ו-6 לחוק המיטלטלין, התשל"א-1971 עוסקים בעיבוד, חיבור או ערבוב של מיטלטלי הזולת. בין היתר, עוסקים הסעיפים בעיבוד נכס של אדם אחד בידי אדם אחר, כך שלא ניתן להפריד בין הנכס החדש שנוצר לבין העבודה שהושקעה בו. נקבע כי כאשר הנכס המקורי טפל לנכס החדש שנוצר - הבעלות תעבור למעבד. כמובן, על המעבד לשלם לבעל הנכס המקורי את שווי הנכס שניטל ממנו. מלשון הסעיפים עולה שאין הם מבחינים בין אדם תם לב לבין מי שגזל נכס בזדון ולאחר מכן עיבד אותו. כך מסיק גם פרופ' דניאל פרידמן, המשווה את לשון החוק לדין הזר (ראו

דניאל פרידמן עשיית עושר ולא במשפט, 256-251 (מהדורה שנייה, 1998)). ההיגיון שבדבר בולט, לפחות בחלק מן המקרים. טול, לדוגמא, צייר מפורסם הגזל חומרי ציור זולים ומצייר באמצעותם ציור השווה עשרות אלפי דולרים (השוו לדוגמאות שמביא פרידמן, שם). הווי אומר שגם לפי הדין בישראל זכות הקניין של נגזל ביחס לגזלן אינה מוחלטת. שיקולים כלכליים מעשיים, כמו גם שיקולי הגינות שונים, עשויים להעבירו לידי הגזלן. הסטטוס המשפטי אינו עיוור למציאות הפונקציונלית, אלא אורג עצמו סביבה.

8. סיכמו של דבר, ככל שהנישום שהחזיק בכספים הגנובים יכול היה לנהוג בהם כְּבִשְׁלוֹ – הרי שיש לראות בהם כהכנסתו. המציאות השתנתה, גם אם שינוי זה נולד בחטא. יש להכיר בכך. דהיינו, אי סיווג הרכוש הגנוב כהכנסה חייבת אינו מחזיר את הגלגל לאחור, כאילו מעשה הגניבה לא התרחש והרכוש מצוי אצל בעליו, אלא מעניק פטור ממס לגנב.

אוסוף שתי הערות. האחת, כי הנפקות של השבת כספים אלה, ככל שהיא קיימת, הינה כאמור ברובד אחר. לשאלת נפקות ההשבה אתיחס בהמשך. כפי שיובהר, בעוד שחברי המשנה לנשיאה רובינשטיין סבור כי קיימת נפקות להשבה בנסיבות דנן – על דרך של קיזוז "לאחור" תוך הפעלת שיקול דעת באשר להיקפו – סבורני כי לעת הזו, זוהי לכל היותר אפשרות שהיא בגדר הדין הרצוי בלבד. השנייה, כי השאלה האם נהג הנישום-העברייני בכספים ככל שחפץ מתחדדת לנוכח פרק הזמן בו הגנב מחזיק בכספים. בענייננו, מדובר בתקופות ארוכות – המערער החזיק בכספים למשך 5 שנים והמערער לשנתיים. ייתכן כי אילו היה מדובר בהחזקה לתקופה של ימים ספורים, הייתה לכך השלכה ואף השלכה מכרעת.

המסקנה עד כה, היא כי יש לראות בכספי הגניבה כהכנסה חייבת בשנים בהן היו בחזקת הגנב ועמדו לרשותו, וזאת אף לנוכח קיומה של חובת השבה וגם אם בסופו של יום, הושבו הכספים לבעליהם החוקיים. כך בכלל, וכך גם בענייננו. אך האם ניתן להכיר בהשבת הכספים כהוצאה המותרת בניכוי על פי הפקודה? לבחינת שאלה זו אפנה כעת.

ב. ניכוי כספי ההשבה כהוצאה

9. המס מוטל על הכנסתו החייבת של הנישום. זו מוגדרת בסעיף 1 לפקודה כסכום הנותר מההכנסה לאחר שנוכו ממנה ההוצאות, הקיזוזים והפטורים שהותרו לפי כל דין. הוראת סעיף 17 מהווה את המבחן הכללי והעיקרי לניכוייה של הוצאה כלשהי (פירותית) מהכנסת הנישום, וזו לשונה:

"17. 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 17 מתווה, אפוא, מבחן כפול לניכוי הוצאה: עליה להיות "הוצאה בייצור הכנסה" ו-"לשם כך בלבד". תנאי נוסף הוא כי ההוצאה הוצאה באותה שנת מס, ועוד נידרש אליו בהמשך.

"הוצאה בייצור הכנסה" משמעותה כי ההוצאה היא השתלבות טבעית במבנה ובתהליך של המקור ממנו מופקת ההכנסה. מבחן זה הוגדר בפסיקה כבר לפני כחמישים שנה כ"מבחן האינצידנטליות". על פי אמת מידה זו, יש לבחון את "מקור הפרנסה... כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור" (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966)). בעניין ורד פרי (ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי (30.4.2009)) נקבע, אמנם, מבחן רחב יותר של זיקה ישירה וממשית בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה, מבלי שיהא הכרח כי ההוצאה תשתלב בתהליכו ומבנהו הטבעי של מקור ההכנסה על מנת שיתאפשר ניכוייה. יחד עם זאת, לאחר מתן פסק הדין תוקן סעיף 32(1) לפקודה, באופן שהשיב את מבחן האינצידנטליות על מכונו (ראו: בג"ץ 1878/09 ענת ארז נ' שר האוצר, 13.7.2011). וזו לשון הסעיף:

"32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

(1) הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו;

בפסקה זו, "הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה" – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם..."

באשר לתיבה "לשם כך בלבד", המבחן שהתגבש בפסיקה נדרש לשאלה האם מדובר בהוצאה עסקית, כחלק מפעילות העסק, או שמא בהוצאה פרטית שלא תותר בניכוי (וראו שוב סעיף 32(1) לפקודה).

10. אלה הם, אפוא, המבחנים המקובלים והמוכרים לניכוי הוצאה. ומה באשר לקשר בין הוצאה לבין חוקיותה? עולה כי מכות הדין והפסיקה, ניתן לסווג הוצאות הנגועות באי-חוקיות לשלוש קבוצות (ראו ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (5.6.2008), בפסקה י"ב לפסק דינו של חברי השופט רובינשטיין (כתוארו דאז). (להלן: עניין הידרולה): הקבוצה האחת, הוצאות המהוות עבירה על החוק ממש. כפי שיובהר, לקבוצה זו מתייחס סעיף 32(16) לפקודה, שנחקק לאחרונה (להלן: הקבוצה הראשונה). הקבוצה השנייה, הוצאות שהורטן בפעילות לא חוקית, כגון סנקציות כספיות של קנסות או פיצויים וכן הוצאות משפטיות. לדוגמאות מהפסיקה ראו, למשל, ע"א 507/59, 508/59 אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדדית בע"מ ו-קופת מלווה "העולה", אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד טו 2213 (1961) (להלן: עניין אוצר לאשראי); ע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 721 (1997) (להלן: עניין הד הקריות); ועניין פרומקין (להלן: הקבוצה השנייה). הקבוצה השלישית, הוצאות "פסולות" המנוגדות לתקנת הציבור, הגם שאינן מהוות או נובעות מעבירה המעוגנת בחוק החרות. דוגמאות לכך הן, למשל, תשלומי ריבית קצוצה למלווים אנונימיים (ע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פקיד השומה רמת גן, פ"ד יח(2) 548 (1964)), הוצאות שהוצאו לצורך ביצוע חוזה פסול (ע"א 380/75 פרדס אגודה קואופרטיבית של פרדסנים בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד ל(2) 612 (1976)) או הוצאות חוקיות שהוציא עסק בלתי חוקי (להלן: הקבוצה השלישית).

להרחבה אודות הסיווג האמור ראו גם פסקה פג לחוות דעת חברי, וכן ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד השומה נתניה, בפסקה 10 (17.2.2010), להלן: עניין חברה בע"מ).

באשר לקבוצה הראשונה – המבחן, ולמעשה האיסור, לנכות הוצאות הבאות במסגרתה קבוע כיום בפקודה. תיקון 172 לפקודה הוסיף את סעיף 32(16), המורה כדלקמן:

”32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

...
(16) תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין.”

להשלמת התמונה יצוין, כי הוספת הסעיף באה לאחר פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין חברה בע"מ (עמ"ה 1015/03). בנסיבות שם, אומצה את עמדת רשות המיסים לפיה אין להתיר בניכוי תשלום שוחד שהועבר לפקיד ציבור במדינה זרה. בערעור לבית משפט זה, נותרה התוצאה על כנה מטעמים ראייתיים, דהיינו נקבע כי הנישום לא הוכיח כי ההוצאה הוצאה בייצור הכנסתו. ואולם, עוד נקבע – למעלה מן הצורך ומבלי לקבוע מסמרות – כי לנוכח הפגיעה בקניין הנישום הכרוכה באי הניכוי, ובהתאם לפסקת ההגבלה הקבועה בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו – על פגיעה זו להיות "בחוק". ואכן, זמן קצר לפני שניתן פסק הדין בעניין חברה בע"מ, עיגן המחוקק את האיסור לנכות הוצאות המהוות עבירה לפי כל דין באמצעות סעיף 32(16) לפקודה.

11. בענייננו, השבת כספי הגניבה אינה, כמובן, עבירה על החוק אלא, כמובן מסוים, היפוכו של דבר. ההשבה היא התגובה הראויה לביצוע עבירת הגניבה, משבוצעה. למעשה, בהשבת הכספים יש משום "תיקון" של ההפרה, ובכך קיום – הגם שבדיעבד – של מצוות המחוקק. לפיכך נראה כי יש לסווג את כספי ההשבה כהוצאה המשויכת לקבוצה השנייה – הוצאות הנובעות מהפרת החוק. משאין מדובר בהוצאה המהווה, היא עצמה, עבירה – לטעמי לא ניתן לומר כי סעיף 32(16) לפקודה חל על השבת כספי הגניבה באופן השולל את ניכויין. על מנת

לבחון האם הוצאה כזו תותר בניכוי יש להיעזר, אפוא, במבחנים אחרים: האחד הוא סעיף 17 לפקודה, הרלוונטי כאמור לכל הוצאה באשר היא. השני עניינו שיקולי מדיניות, דהיינו האם ראוי כעניין שבמדיניות שיפוטית לנכות את ההוצאה הכלולה בקבוצה השנייה (להלן: מבחן המדיניות). כפי שהציג את הסוגיה השופט ברנזון בדיון הנוסף בעניין אוצר לאשראי, השאלה היא אם התרת ניכוי התשלום עשויה להכשיל את מטרת או כוונת המחוקק שעמדה ביסודו. הושם דגש, בהקשר זה, בשאלה האם מדובר בחיוב עונשי או תרופתי (ד"נ 22/61 קופת מלווה "העולה", אגודה הדדית בע"מ ו-אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד יז 533, 539, 541 (1962)). להלן: הדיון הנוסף).

12. חברי, המשנה לנשיאה רובינשטיין, הכתיר את המבחן השני (לצד המבחן האחר, ראו סעיף 17) כ"תקנת הציבור". כשלעצמי, מעדיף אני להגדירו כמבחן של מדיניות שיפוטית, בכל הנוגע להוצאות תחת הקבוצה השנייה. מספר נימוקים לכך. ראשון, תקנת הציבור מהווה את המבחן המרכזי, ולמעשה הכותרת, של הקבוצה השלישית – הוצאות פסולות המנוגדות לתקנת הציבור, על אף שאינן מנוגדות לדין. שימוש באותו מינוח, תקנת הציבור, בשתי הקבוצות הללו עלול לגרום אי-סדר ובלבול. שני, נדמה כי מבחן המדיניות, כפי שהוגדר, מתאים יותר לעניין הקבוצה השנייה. הדוגמאות לקבוצה זו הן, כאמור, קנסות, פיצויים או הוצאות משפטיות. חיובים מעין אלה בוודאי לא נוגדים את תקנת הציבור אלא בפועל משתלבים עימה. הסוגיה היא ניכוי תשלומים מעין אלה. לדעתי, וכפי שיובהר, זוהי שאלה נכבדה ואולם המונח תקנת הציבור כבוחר הדברים גדול על מידותיה. יצוין, כי כבר בעניין הדיון הנוסף, לפני למעלה מ-50 שנה, בא בפני בית משפט זה מקרה שמתאים לקבוצה השנייה. השופט ברנזון התייחס לשאלת הניכוי של ההוצאות, תוך הפנייה לסוגיית ה"מדיניות" ו"טובת הציבור". לנוכח הפיתוח שבדין ובפסיקה של המונח "תקנת הציבור", לא הייתי מאמץ את המבחן של "טובת הציבור" בהקשר זה, שאף הוא עלול לבלבל. נראה, אפוא, כי בשל הצטרפות של כל הטעמים, המעשיים והעיוניים, יהא זה מדויק יותר להשתמש במבחן המדיניות לבחינת ניכוי ההוצאה הבאה בגדר הקבוצה השנייה (זאת, מבלי לגרוע מהפעלת מבחני סעיף 17).

ניישם את הדברים. ככל שמדובר בתשלום קנס – הוצאה ששייכת לקבוצה השנייה – מעיון בפסיקה (ראו, למשל, עניין אוצר לאשראי ו-הדיון הנוסף וכן עניין הד הקריות) עולה כי ההשקפה המקובלת היא כי לא ניתן לנכותו. זאת בין מחמת שאין מדובר בהוצאה שהוצאה "בניצור הכנסה" ו-"לשם כך בלבד" כלשון סעיף 17, ובין מחמת שניכוי של קנס – שכוונתו עונשית, להבדיל מתרופתית – תקה את העוקץ שבהטלתו. הבדיקה אמנם תלויה בנסיבות המקרה (ראו, למשל, עניין הד הקריות, בעמ' 721), אך בכגון דא על בית המשפט להיות מודע להשלכות פסיקותיו על מקרים אחרים – דהיינו, הפעלת מבחן המדיניות. עוד יודגש לענייננו, כי הגם שיש לסווג את תשלומי ההשבה תחת הקבוצה השנייה, אף אני סבור, כדעת חברי, כי אין לראות בהם, בנסיבותינו, כקנס עונשי או כחיוב מכוח ההליך הפלילי.

13. בחוות דעתו, התייחס כאמור המשנה לנשיאה רובינשטיין לשני המבחנים – סעיף 17 לפקודה ועיקרון תקנת הציבור (לשיטתו) – בסדר מסוים. לדעתו, בשלב הראשון ו"במישור העקרוני", יש לבחון האם ניכוי ההוצאה הבלתי חוקית אינו מתיישב עם עיקרון תקנת הציבור. עוד סבור חברי כי בשלב השני, ו"במישור ההגדרה", יש להעביר את ההוצאה הנדונה במבחני סעיף 17 ותנאיו. כפי שיפורט וכמוזכר גם לעיל, אינני חולק על האופן בו יישם חברי מבחנים אלה. אם כי, כאמור, הייתי מגדיר את המבחן השני כמבחן של מדיניות ולא כ"תקנת הציבור", ובדרך זו אמשיך בניתוח העניין. ואולם, דעתי היא כי אין לקבוע, ככלל או כעיקרון, שזהו הסדר הנכון בו יש להפעיל את המבחנים. לטעמי, בשלב הראשון יש להפעיל את מבחני סעיף 17 – הם המבחנים המוכרים והמקובלים לניכוי (כל) הוצאה; ורק בשלב השני ובמידת הצורך יש להפעיל את מבחן המדיניות. בכל אופן, גם אם יתעורר מקרה בגדרו מוטב לדון תחילה במבחן המדיניות – עדיין דעתי היא כי הכלל צריך להיות סעיף 17 תחילה. כמובן, אין בכך לייתר את מבחן המדיניות, היה וההוצאה תעבור את המשוכה הקבועה בסעיף 17. בעוד שמבחני סעיף 17 מתווים את הדרך לקביעה האם יש להתיר את ניכוי ההוצאה, הרי שמבחן המדיניות – הבא, כאמור, לאחר מכן – נועד לבחון האם חרף הקביעה כי ההוצאה עומדת בתנאי סעיף 17, יש מקום בכל זאת לשלול את הניכוי.

14. נראה כי לסדר הפעלת המבחנים ישנה חשיבות. ראשית, מטעמי יעילות. בחינת הסוגים השונים של ההוצאות הנגועות באי חוקיות, לרבות הקבוצה השנייה, בתנאיו של סעיף 17 עשויה לשלול את ניכויים, וכן את בחינתם במשקפי מבחן המדיניות. כך, הן מבחינה מהותית, דהיינו אם ימצא כי ההוצאה לא הוצאה בייצור הכנסה ולשם כך בלבד, והן מבחינה ראייתית – משמע כי לא עלה בידי הנישום להוכיח זאת. יצוין, כי עיון בפסיקה מעלה כי הסדר המוצע או המיקוד ביחס לסעיף 17 משקף את הנהוג, על פי רוב, בפסיקה (ראו, למשל, עניין אוצר לאשראי ו-הדיון הנוסף, ועניין הידרולה. ראו גם עניין פרומקין וכן עמ"ה (ת"א) 98/84 אליעזר פרנקל נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"מ תשמ"ה (3) 332 (1985)).

שנית, החשיבות בסדר הפעלת המבחנים נובעת גם מהקושי הכרוך ביישום מבחן המדיניות או עיקרון תקנת הציבור. היופי בכללים מעין אלה הוא שנדרשת הפעלת שיקול דעת שיפוטי רחבה, והקושי הוא בעמימותם. לטעמי, קושי זה בולט במיוחד כאשר עסקינן בדיני מיסים. על דינים אלה לשאוף לבהירות מירבית. הם מחייבים שימוש במונחים מדויקים, יציבים וודאיים ככל האפשר. על הנישום לדעת היטב ומראש מתי וכיצד יחויב במס. דיני המיסים הינם ענף עצמאי במשפט, שנועד להגדיר כללי התנהגות ביחס לפרטים נקודתיים רבים. במובן זה, דומים דיני המס יותר לדיני תעבורה מאשר לחוקים מופשטים יותר. אין הכוונה כי יש להתעלם משיקולי מדיניות. ההפך הוא הנכון. ברם, מוטב – אם ניתן – להכריע בשאלת ניכוי ההוצאה השייכת לקבוצה השנייה על פי ד' אמות הפקודה בדמות סעיף 17. שיקולי מדיניות, מטבעם, רחבים יותר. כמובן, היה והבחינה אינה מסתיימת בשלב הראשון, על בית המשפט ליישם את מבחן המדיניות בזהירות ובעדינות המתחייבות.

15. ומכאן לענייננו אנו. מסכים אני עם מסקנתו של חברי, ומטעמיו, כי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כעומדים במבחני סעיף 17, דהיינו מהווים הוצאה עסקית הכרוכה ושלובה בייצור ההכנסה (מבחן האינצידנטליות). אמנם, ראייה זו אינה חפה מקשיים. אחד מהם נעוץ בעובדה שהוצאות אלה הוצאו עם "חיסולו" של

ה"עסק". לאחריהם לא נוצרו הכנסות נוספות. יצוין כי הוצאות טרום עסקיות אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 17, מחמת סיווגן כהוצאות הוניות, וניתן לטעון כי כך גם יש לסווג הוצאות שהוצאו עם חיסול העסק או שהובילו לחיסולו (ראו אהרן נמדר מס הכנסה 164 (מהדורה שלישית, התש"ע-2010). להלן: נמדר). יחד עם זאת, לדעתי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כהתממשות "סיכון מסיכוני העסק", בסוג עסק כזה של גניבה או מעילה (ראו והשוו: ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 3, פ"ד מג(4) 45 (1989)). 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 ההכנסה.

חרף זאת, לא ניתן להתיר את ניכוי תשלומי ההשבה כהוצאה בנסיבות העניין. הטעם לכך נעוץ בתנאי המצטבר הקבוע בסעיף 17. כפי שצוין, הסעיף דורש כי ההוצאה הוצאה באותה שנת מס. בענייננו, תשלומי ההשבה בוצעו בשנים לאחר מכן, ולא בשנים בהן התקבלו כספי הגניבה כהכנסה אצל המערערים, הלוא הן השנים מושא השומות. לשון הסעיף – "בשנת המס" – ברורה ביותר ואינה מותירה מקום לספקות. אשר על כן, התוצאה היא כי לא ניתן לנכות את תשלומי ההשבה כהוצאה.

בנסיבות אלה, אמנם לא נדרש הבירור הנוסף בשאלה האם ניכוי תשלומי ההשבה עולה בקנה אחד עם מבחן המדיניות או שמא פוגם בה. מבלי לקבוע מסמרות, דעתי היא כי תשלומי ההשבה צולחים את מבחן המדיניות. מעבר לנימוקים שהזכיר חברי ביחס למבחן השני, די להזגיש כי תשלומי ההשבה אינם מהווים קנס עונשי, כי אם נושאים גוון תרופתי. ברם, מדובר במבחנים מצטברים והניכוי אינו עונה על הדרישה של סעיף 17 בדבר הוצאת הכספים בשנת המס. זוהי הוראה מפורשת של המחוקק.

16. הדיון עד כה הובילנו למסקנה כי כספי הגניבה הם הכנסה חייבת בידי המערערים בשנים הרלוונטיות, וכי השבתם אינה יכולה, בנסיבות העניין, להיות מוכרת כהוצאה המותרת בניכוי, שכן לא נעשתה באותן שנים. בשלב זה של הדיון, הגיע חברי, המשנה לנשיאה רובינשטיין, למסקנה כי ניתן לראות בתשלומי ההשבה כהפסד שנוצר בשנים מאוחרות לשנות השומה, אשר ניתן לקזזו "לאחור", דהיינו כנגד ההכנסות שהיו למערערים מכספי הגניבה בשנים שקדמו לכך. עמדה זו שובה את הלב, והגיונה לצידה. יחד עם זאת, איני יכול להסכים עימה לנוכח המשטר המשפטי הקיים.

טרם שאפרט את הטעמים לכך יובהר, כי המונח "הפסד" אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה. לנישום נוצר הפסד בשנה מסוימת כאשר ההוצאות שהוציא בייצור הכנסתו עולות עליה (ראו נמדד, בעמ' 445; ליחס בין "הוצאה" ל"הפסד" ראו גם פסקה ע"ט לחוות דעתו של המשנה לנשיאה רובינשטיין).

17. סעיף 28 לפקודה, שכותרתו "קיזוז הפסד", קובע כדלקמן:

"(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה:

- (1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
- (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
- (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה

בסעיף 64 א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א)... " (ההדגשות אינן במקור).

והעיקר, בתמצית, למלאכתנו. סעיף 28 רואה חשיבות במועד בו ניתן לקזז את ההפסד. המועד הוא תנאי לפעולת הקיזוז. עסקינן בבניין בעל שתי קומות. הקומה הראשונה (ס"ק א) מתייחסת להפסד שניתן לקזזו במלואו "באותה שנת מס". היה ולא, ניתן להעביר את סכום ההפסד שלא קוזז "לשנים הבאות" (ס"ק ב). זוהי הקומה השנייה. בעוד הסעיף מעניק פיתרון למצב שבו הסכום לא קוזז במלואו באותה שנה – או אז ניתן לקזז "קדימה" – אין בו פיתרון למצב שבו לא ניתן לקזז את ההפסד במלואו באותה שנה ואף לא בשנים הבאות. אין מתווה בסעיף לקיזוז "לאחור".

18. וביתר פירוט.

סעיף 6 לפקודה קובע כי "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה". סעיף 28 לפקודה נועד להתמודד, ולו באופן חלקי, עם הבעייתיות הכרוכה בחלוקה – ויהיו אלה שיאמרו החלוקה המלאכותית – של חייו העסקיים של הנישום או של רווחיות העסק לפרק זמן של שנה. הסעיף מאפשר, בנסיבות ובתנאים מסוימים, הסתכלות רחבה יותר על הפעילות הכלכלית. סעיף 28(א) עניינו "קיזוז אופקי", דהיינו קיזוז הפסד שנוצר מעסק או משלח יד כנגד הכנסות ממקורות אחרים, באותה שנת מס. סעיף 28(ב) עניינו "קיזוז אנכי". הוא מוסיף וקובע כי מקום שבו הקיזוז שמאפשר סעיף 28(א) אינו מספק, ועדיין נותר הפסד לנישום, יוכל לקזז את אותו הפסד בשנים הבאות, בזו אחר זו, ואולם אז מוגבל הקיזוז אל מול הכנסות מאותם מקורות – עסק או משלח יד – בלבד (להרחבה ראו, למשל, דוד גליקסברג "דיני קיזוז ההפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים כא 531 (התשנ"ב), וכן ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, 21.2.2010), להלן: עניין מודול בטון).

הוראות סעיף 28 הן, אפוא, מובנות, מחושבות והדרגתיות. כאמור, בשלב ראשון קובע המחוקק כי ניתן לקזז את ההפסד שנוצר בשנה מסוימת כנגד הפסד

ממקורות אחרים – כלשהם – באותה שנה. בשלב השני, ובמידת הצורך (כאשר ההפסד לא קוזז במלואו), ניתן לקזז את יתרת ההפסד גם כנגד הכנסות בשנים הבאות, בצורה עוקבת ורציפה וללא יכולת "דילוג" על שנים מסוימות, ואולם כעת יתאפשר הקיזוז רק כנגד הכנסות מאותם מקורות.

19. האם ניתן לפרש את סעיף 28 לפקודה כמאפשר קיזוז "לאחור"? לטעמי, התשובה לכך שלילית. הלכה ידועה היא מלפנינו, כי נקודת המוצא בהליך הפרשנות היא הלשון בה נקט המחוקק. "אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק, אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985), להלן: עניין חצור). אמנם, הלשון היא נקודת המוצא אך איננה נקודת הסיום, ועל מנת לבחור את הפרשנות הראויה מתוך מתחם הפרשנויות שהלשון סובלת, יש לבחון את מטרת ההוראה ותכליתה. דוגמא לכך, לשיטתי, ניתן למצוא בעניין אינטרביילדינג ובעניין קלס (ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נג(1) 699 (1999) – ראו בסיפא של פסקה 8 לפסק הדין; ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נז(3) 750 (2003) – בפסקה 11). במקרים אלה, התכלית הראויה מצאה לה עיגון בלשון הפקודה. תכלית החוק כה חשובה שייתכן ותביא להעדפת פרשנות שהעיגון הלשוני שלה קיים אך פחות חזק מפרשנות עם עיגון לשוני אחר.

ואולם, שוב, הפרשנות ה"נכונה" אינה יכולה שלא להתיישב עם לשון החוק. כך בכלל, וכך גם בדיני המס, שכן "אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם" (עניין חצור, בעמ' 75). מזווית אחרת, ניתן אף להדגיש כי בדיני המס נודעת חשיבות רבה ללשון המחוקק. זאת גם ככלי, הגם שאינו בלעדי, להבנת תכלית החוק. כידוע, דיני מס מהווים חוקים פיסקליים, סבוכים ומסועפים. תכליתם היא גביית מס המחייבת פגיעה בקניין הנישומים. טעמים אלה ונוספים מחדדים את הצורך ב"נקודת אחיזה ארכימדית" בלשון החוק.

אמנם, "נקודת המוצא היא כי כאשר קיים חוסר בהירות בדבר היקף תחולת דיני קיזוז ההפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה המביאה להרחבת התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה" (עניין מודול בטון, בפסקה 16 וראו ההפניות שם). גישה זו מיטיבה, כמובן, עם הנישום. עם זאת, בענייננו אין "חוסר בהירות". לשונו של סעיף 28 היא מפורטת וברורה. ממנה עולה כי קיזוז הפסד אפשרי באותה שנת מס, ובנסיבות מסוימות – גם בשנים הבאות. "הבאות" נאמר, ולא "האחרות" או "הקודמות". גם מבנהו של סעיף 28 תומך במסקנה כי לא ניתן לקזז הפסדים כנגד הכנסות משנים קודמות. כאמור, הסעיף הוא "דו-קומתי" – אם נוצר הפסד לנישום, עומדת בפניו חלופה א (הקבועה בסעיף 28(א)), ואם אין די בה לאיון ההפסד, עומדת בפניו חלופה ב (הקבועה בסעיף 28(ב)). לשונו ומבנהו הברורים של הסעיף מעידים כי המחוקק לא ראה לנכון לאפשר חלופה ג, של קיזוז "לאחור". לדידי, כל קביעה אחרת איננה מעוגנת לשונית.

יתר על כן, כל קביעה אחרת תפתח פתח רחב, רחב מדי, ותפרוץ את גבולות הפרשנות המקובלים בשיטתנו. למשל, ניתן יהיה לפרש כל חוק או להשלים כל "חסר" בו, על מנת שהתוצאה תעלה בקנה אחד עם עיקרון גביית מס אמת. עיקרון זה, חרף מעמדו הרם בדיני המס, אינו בן יחיד. במיוחד כך בעיני מי שרואה, ואני ביניהם, בתקנת הציבור, או במבחן המדיניות, כשיקולים לגיטימיים (הגם שלא בלעדיים) בשאלת ניכוי הוצאות הנגועות באי חוקיות. על רקע זה, אינני סבור כי נכון לקבוע כי ניצב בפנינו מצב של חֶסֶר חקיקתי (והשוו: יוסף אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 199-200 (2007)). להלן: אדרעי, אירועי מס). על פי גישה זו, העדר התייחסות מפורשת של המחוקק לאפשרות קיזוז ההפסד ביחס לשנים עברו, כמוהו כהותרת הסוגיה להכרעת בית המשפט. אלא שאימוץ עמדה כזו עשוי, להשקפתי, להביא לאי סדר של ממש במלאכת פרשנות חוק. למשל, נניח כי החוק אומר "א", ואם א' אינו מתקיים – אזי ב". לא יהא נכון לקבוע כי שערי הפרשנות השיפוטית פתוחים לכלול גם את ג' שלא הוזכר, כדרך חלופית לגיטימית. אם כך היו פני הדברים, המחוקק לא היה יוצא ידי חובתו בסעיף המסביר מתי מוטל על הנישום חיוב ומתי מוענק לו פטור, אלא היה עליו לשלול בצורה מפורשת את כל האפשרויות למיניהן. כאמור, הסעיף

מובנה וברור, והאפשרות של קיזוז "לאחור" ידועה ומוכרת במציאות הכלכלית. לפיכך, אילו רצה המחוקק שלא לשלול את ג' – קיזוז "לאחור" – היה עליו לומר זאת.

ד. קיזוז הפסדים "לאחור" – לא הדין המצוי, האם הדין הרצוי?

20. שאלת היקפה של הזכות לקיזוז הפסדים אינה קלה, וישנם נימוקים לכאן ולכאן. המצדדים בצמצום הזכות גורסים כי קיזוז הפסדים ללא כל מגבלה יוביל לשחיקה משמעותית של בסיס המס, להפחתת מס לא נאותה ולתכנוני מס אגרסיביים. מנגד, התומכים בהרחבת האפשרות לקיזוז הפסדים מצביעים על מספר שיקולים, וביניהם: מדידת היכולת הכלכלית של הנישום תהיה מדויקת יותר וגביית המס תהיה צודקת יותר, זאת כל עוד פעילותו אינה מלאכותית וההפסד נוצר כתוצאה משיקולים עסקיים ולא משיקולי מס; הרחבת קיזוז ההפסדים תעודד פעולות הכרוכות בסיכון החיוניות לצמיחת המשק; בנוסף, בכך יתאפשר מיצוע של הכנסות הנישום על פני תקופה ממושכת יותר והן לא תיבחנה על פי החלוקה השרירותית לשנות מס.

בנסיבותינו, הרחבת אפשרות קיזוז ההפסדים משמעה ראייה בסעיף 28 כמאפשר גם קיזוז "לאחור". ראייה כזו מגנה על עיקרון גביית מס אמת ומביאה בחשבון את העובדה כי כספי הגניבה הושבו ולא נותרו בכיסי המערערים. בייחוד במצב של המערער, לפיו לא צפויה לו הכנסה עתידית ממנה יוכל לקזז את ההפסד בהתאם להוראות סעיף 28, כלשונו. לכשעצמה, זוהי תוצאה צודקת, ואילו סברתי כי ניתן ליישבה עם לשון הפקודה – ייתכן מאוד שהייתי מצטרף לדעת חברי.

לכן, השאלה המתעוררת כאן להשקפתי איננה האם צודק לאפשר את קיזוזם של תשלומי ההשבה של הכספים הגנובים כהפסד. ככל שמדובר בהוצאה שהוצאה באותה שנת מס או בשנים העוקבות לה, הדין הקיים מאפשר זאת. הסוגיה של הדין הרצוי מתייחסת למצב בו לא ניתן לקזז סימולטנית או קדימה, למשל מסיבה של סגירת העסק, והקושיה העולה היא האם יש לאפשר בנסיבות מעין אלה קיזוז "לאחור". במבט ראשון, יש נימוקים לבסס תשובה חיובית לקושיה זו.

העיקר – מס אמת והרצון לתמרץ השבת כספים שנגנבו. זאת גם כדי לעודד את הגנב להיטיב את דרכו על פי הכלל הגדול במשפט העברי של תקנת השבים.

ואולם, יש הסבורים כי סוגיית הדין הרצוי עשויה להיות מורכבת יותר. די להפנות לגישה בארצות הברית. בית המשפט העליון של ארצות הברית קבע שכספי מעילה אינם בגדר הכנסה חייבת במס. מעבר לפרשנות החוקים הרלוונטית, צוין, כפי שהובא לעיל, הרצון *to remove the incongruity of having the gains of the honest laborer taxed and the gains of the dishonest immune* (*James v United States* 366 U.S. 213, 81 S.Ct. 1052 U.S. (1961), 218). לאמור, להסיר את אי ההלימה הנוצר ממצב בו יוטל מס על רווח של העובד הישר ואילו הרווח של העובד העבריין ייחנה מחסינות. באשר לאפשרות של קיזוז כתוצאה מהשבת הגזילה, עמדת הפסיקה האמריקאית היא כי אם ההכנסה הושגה באופן בלתי-חוקי נעדר כל זכות כגון על ידי מעילה, הנישום אינו זכאי לקיזוז (*McKinney v United States* (1978, CA5 Tex) 574 F2d 1240, 56 ALR Fed 559, cert den 439, US 1072, 59 L Ed 38, 99 S Ct 843). הרציונאל הוא כי אין לאפשר מצב בו העבריין ייצא נשכר, וכלל זה חל אף על הטבת מס כתוצאה מהכרה וניכוי כספי ההשבה. והשוו עמדת השופט חשין בעניין הד הקריות, בסעיפים 40-42 לפסק דינו.

21. כאמור, לטעמי המיקוד הוא בנקודה אחרת. הקושי אינו בהכרה בהשבה לצרכי מס אלא בהתמודדות עם גזירת המחוקק לפיה, ככלל, בהשבת כספים גנובים או בנסיבות אחרות – אין לאפשר קיזוז "לאחור". כדי לבדוק אם ראוי לשנות את החוק, יהיה צורך לבחון את ההשלכות של תיקון כזה ואת התכלית שבדין הקיים האוסר על קיזוז "לאחור", כאמור. בהתאם לתוצאות בדיקה זו, יש לברר האם יש מקום להותיר את המצב המשפטי הקיים על כנו, לשנות את הכלל מעיקרא או שמא להחריגו. מלאכה זו – למחוקק היא. יובהר כי הצדדים בענייננו לא טענו בעניין זה והתרכזו בדין המצוי לשיטתם.

כך או כך, וגם בהנחה שהדין הקיים אינו רצוי, יוזכר הכלל שלפיו "לעיתים אין מנוס מהמסקנה כי תכלית החוק, על רקע לשונו, היתה להשיג תוצאה הנראית לפרשן בלתי-צודקת. במקרה זה עליו לציית לתכלית החוק, גם אם הדבר

יגרור אחריו תוצאות בלתי-צודקות" (אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 507 (התשנ"ג-1993)). לשון החוק הינה, כאמור, נקודת המוצא. לא ניתן להתעלם ממנה. לא ניתן להרחיבה באופן מרחיק לכת, על דרך של הכנסת מילים בפי המחוקק, שלא נאמרו או נרמזו בדרך כלשהי על ידו. אין מדובר בריסון שיפוטי כי אם במניעת סכנה פרשנית של ממש. כך בענייננו.

ועוד הערה באשר ללשון. מוסכם (ראו פסקאות ק"ה-ק"ז לחוות דעת חברי), כי לא ניתן לנכות את תשלומי ההשבה כהוצאה מאחר ולא הוצאו באותה "שנת מס" בה נוצרה ההכנסה, כמתחייב מלשון סעיף 17. אם כך המצב, אין לסטות מלשון החוק גם בסעיף 28. לשיטתי, כשם שלשון סעיף 17 אינה מאפשרת ניכוי הוצאה שלא הוצאה באותה שנת מס, כך לשון סעיף 28 אינה מאפשרת קיזוז הפסד "לאחור". איני מוצא בסיס לאבחנה בין הסעיפים. במיוחד כך, משעה שבשני המקרים מדובר על הגבלות מאותו סוג, דהיינו במימד הזמן. בסעיף 17 נכתב "בשנת המס", ולא ניתן להבין זאת כשנה אחרת; באותו האופן, בסעיף 28 נכתב "בשנים הבאות", ולא ניתן להבין זאת כשנים הקודמות.

22. להשלמת התמונה אוסיף כי לטעמי, קיים קושי גם בעניין אופן הקיזוז. גם בהנחה שניתן לפרש את סעיף 28 כמאפשר קיזוז "לאחור" (וכאמור, איני סבור כן), מדוע יוגבל הקיזוז לחצי דווקא? גם אם למערערים "אשם תורם" בכך שגנבו את הכספים מלכתחילה, מדוע להעמידו על 50%? באילו נסיבות ישתנה שיעור זה, וכיצד? האם משך הזמן שחלף בין הגניבה לבין ההשבה צריך להשפיע על שיעור הקיזוז (יזכר כי בענייננו מדובר על תקופות של שנתיים ו-5 שנים)? האם ניתן לקזז "לאחור" ללא הגבלת זמן? לשאלות אלה מתקשה אני למצוא מענה. כמובן, עמדת חברי היא אחרת, ומבין אני כי לשיטתו, חיוני לקבוע שיעור קיזוז. יש בקביעת המחצה משום איזון בין הערכים הנוגדים שעל הפרק. ועדיין, לטעמי הכלליות בקביעה מבליטה את אשר עומד כנימוק מרכזי בחוות דעתי והוא העדר עיגון לשוני.

23. בטרם סיום, עיינתי בהערות חבריי לחוות דעתי, ואומר זאת.

חברי, המשנה לנשיאה רובינשטיין, ציין כי קל יותר לילך בדרכי. אפילו נאמר שכך הוא, היותה של הדרך קלה אינו שולל ממנה את היותה הנתיב הראוי והנכון בו עלינו לצעוד. בכל מקרה, איני משוכנע שאמנם דרכי היא הקלה מבין השתיים. אף השופט נתון במסגרת מחייבת, והדבר אינו קל. לעיתים גם אין בכוחם של שיקולי צדק עליהם נתמכו חבריי כדי לפרוץ את גבולותיו של הדין.

חוות דעתי בנויה, בעיקר, על פרשנות הפקודה. כפי שצינתי, סעיף 28 בנוי כך שתחילה מאפשר המחוקק קיזוז הפסד כנגד הכנסות באותה השנה, ואם נותרה יתרת הפסד – כנגד הכנסה מהשנים הבאות. עמדת המחוקק כפי שהיא עולה מלשון הסעיף וממבנהו המדורג והמפורט היא כי לא ניתן לקזז הפסד כנגד הכנסות משנים קודמות, דהיינו "קיזוז לאחור". אף המלומד אדרעי, שעליו מסתמכים חבריי, קבע כי "אין ספק שפרשנות כזאת מהווה 'מתיחה' מקסימאלית של לשון הסעיף" (אדרעי, אירוועי מס, בעמ' 197). איני סבור כי חבריי התמודדו עם הקושי הפרשני.

נראה כי בפנינו מקרה בו התוצאה של "קיזוז לאחור" בנויה על פרשנות לוליינית. אף אם יש מקרי קיצון בהם ניתן לעשות זאת, דווקא שיקולי צדק אינם תומכים, בעיניי, בעמדת חבריי. עם כל ההבנה וההכרה בחשיבות התשובה והשיקום, המקרה המשפטי הנוכחי יוצר אי צדק במובן הבא. טול לדוגמא שני אנשים המנהלים עסק מסחרי, ושניהם כשלו בעסקיהם עד שהתמוטטו. לאף אחד מהם לא תהיינה הכנסות עתידיות מעסקו. כל אחד מהם שואף לשפר את מצבו הכלכלי ולייצר הכנסות. האחד משקיע מכספיו ומנסה להחיות את העסק – ללא הצלחה, בעוד שהאחר פונה לדרך פסולה ובוחר לגנוב מלקוחותיו. אמנם, בוודאי יש מקום להתחשב בהשבת הגזלה בהליך הפלילי, ויש לזכור כי זו המסגרת בה המערערים עשו זאת, אך תוצאה המתחשבת בכך גם מבחינה מיסויית נראית לי ככזו הפוגעת באדם הישר. כך, קיזוז לאחור לא יתאפשר בנסיבות של הראשון – הנישום שומר החוק; אך כן יתאפשר, לפי דעתם של חבריי, בנסיבות של השני – הנישום העברייני. נראה כי תוצאה זו, המובילה הלכה למעשה למתן הטבות לגנב

כאשר המחוקק לא ראה לאפשר זאת, לא בהכרח תואמת את הצדק. לשון אחר, כשם שיש לערוך גזירה שווה בין העמל לבין הגנב בכל הקשור לשאלה "הכנסה מהי", אין הצדקה שלא לעשות כן בכך שרק הגנב ייהנה מ"קיצוץ לאחור". המשותף לשתי סוגיות אלו הוא תחזימת היקפו של החיוב הסופי במס. אף אם הנכונות לקצוץ לאחור מוגבלת לקיצוץ של הכספים הגנובים שהושבו, הרי שאלה מתבקשת היא מדוע הגנב זוכה לכך, בעוד שהדלת בפני קיצוץ לאחור נעולה הרמטית בפני הנישום הישר.

גם שיקולי מדיניות בכללותם מעלים את השאלה האם רצוי הוא לאפשר קיצוץ לאחור במקרה של הגנב. די אם אפנה בעניין זה בשנית לעמדת המשפט האמריקאי ולהערתו של השופט חשין בעניין הד הקריות (ראו בסיפא של פסקה 20 לחוות דעתי).

לסיכום, נראה לי כי פרשנות משפטית ראויה בנסיבות העניין אינה תואמת את זו שהוצעה על ידי חבריי. קבלת עמדתם, לפיה בפנינו לקונה המצריכה השלמה על ידי בית המשפט, תביא לתוהו ובוהו פרשני ולהנחה – המוטעית לדעתי – לפיה בכל מקום בו המחוקק לא אסר משהו במפורש, הגם שהסעיף בכללותו ברור, נהיר ומובנה עד מאוד – ניתן יהיה להתיר זאת באמצעות כלים פרשניים ומשיקולי צדק. כאמור, שיקולי צדק אינם עומדים רק בכף אחת של המאזניים. כידוע, תנאי לפרשנות תכליתית הוא עיגון לשוני. לקונה אינה דרך לעקוף דרישה זו.

אמנם, הלכתי כברת דרך עם חברי, המשנה לנשיאה. איני סבור כי הייתה זו דרך חתחתים, כדברי חברי, השופט סולברג. הרי ההכרה בכספים שמקורם אינו חוקי כהכנסה מקובלת בשיטתנו זה מכבר. גם העדר האפשרות להכיר בכספים שהושבו כהוצאה בנסיבות העניין אינה מתיישבת עם סעיף 17 לפקודה – הדורש כי ההוצאה תהא "בשנת המס" – ומסקנה אחרת תהווה "סטייה משמעותית מהלכות קיימות", כלשון המשנה לנשיאה רובינשטיין (בפסקה קז). ואולם את סופה של דרך זו – שאינה מעוגנת בפסיקתנו ובעיקר אינה מהווה, לגישתי, את אומד דעתו של

המחוקק בסוגיה – לא אוכל לצעוד עם חבריי, מהנימוקים שפורטו בהרחבה בחוות דעתי.

ה. סוף דבר

24. ההכרעה השיפוטית איננה משימה קלה. הערעורים שבפנינו מעלים שאלות נכבדות וחשובות, וערכים נוגדים. עמדת חברי משיגה תכליות חשובות. ברם, הגם שצעדתי לצידו ברובה של הדרך הארוכה והמרשימה שהתווה, נפרדו דרכינו בשלב האחרון של המסע. לשיטתי, המחוקק הבחין בין קיזוז סימולטני וקיזוז לשנים הבאות לעומת קיזוז "לאחור". הבחנה זו היא העומדת לרועץ למערערים, ומסבירה מדוע אין להכיר בתשלומי ההשבה כהוצאות הניתנות לניכוי בנסיבות העניין. לדעתי, הדין הקיים מחייב את דחיית הערעורים. עם זאת, נראה כי יש מקום – גם על רקע חוות הדעת עשירת התוכן של חברי – כי המחוקק ייתן דעתו לדין הרצוי. כשלעצמי, אינני קובע מסמרות בנדון, פרט לכך כי ראוי שהעניין יישקל.

25. סיכומי של דבר, לו דעתי תישמע הייתי מציע לדחות את הערעורים, ולחייב את המערערים בע"א 4157/13, ביחד ולחוד, בשכר טרחת עורך דין והוצאות משפט בסכום של 25,000 ש"ח, ואת המערער בע"א 4489/13 בסכום דומה. שיעור שכר הטרחה, שניתן היה להעלותו, נותן ביטוי לנימוקים שפורטו.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

1. דינו של שעטנז – משפט פלאים.

2. השעטנז הוא גניבה שהייתה להכנסה; משפט הפלאים הוא להתיר את ניכויים של כספי הגניבה שהשיבו הגנבים לקורבנותיהם במסגרת המשפט הפלילי –

כהוצאה בייצור הכנסה – בגדרי הליכים משפטיים אזרחיים על-פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה).

3. משבאנו עד הלום, בדרך המעמיקה והמשכנעת שהתווה חברי, המשנה לנשיאה א' רובינשטיין, ושגם חברי, השופט נ' הנדל, לפי גישתו, סומך ידו עליה ומוסיף נופך חשוב משלו – אנה אנו באים? האם עצם העובדה כי כספי הגניבה הושבו לקורבנות העבירה לא בשנות הגניבה, אלא בשנים שלאחר מכן, מונעת את הניכוי?

4. סעיף 17 לפקודה, עניינו ב"ניכויים מותרים", והוראתו היא כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס...". עינינו הרואות: שנת המס – In; שנים שקודם לכן ושנים לאחר מכן – Out. עד כאן לא פליגי.

5. סעיף 28 לפקודה, עניינו ב"קיצוז הפסד", והוראתו היא כי ניתן לקזז הפסד "באותה שנת מס" (ס"ק א); אם לא ניתן לקזז את כל ההפסד באותה שנת מס "יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחרי זו..." (ס"ק ב). לדעת חברי, השופט נ' הנדל, לשון סעיף 28 לפקודה חורצת את הדין; לשבט. אין אפשרות לקזז את כספי הגניבה שהשיבו המערערים לקורבנותיהם בענייננו כהפסד. הסעיף מאפשר קיצוז באותה שנת מס ובשנים שלעתיד לבוא; הסעיף אינו מאפשר קיצוז לשנים עָ בְרוּ. חברי, המשנה לנשיאה א' רובינשטיין, מבכר פרשנות אחרת לסעיף 28, גם ביודעו כי היא דחוקה ולו מבחינה לשונית: שתיקתו של המחוקק ביחס לקיצוז הפסד לשנים עָ בְרוּ הריהי לקונה, ואינה הסדר שלילי. בכך הלך חברי בעקבי פרופ' י"מ אדרעי במאמרו הנזכר; ואני בעקבות השניים. דומני כי אנו רשאים שלא לאחוז בדווקנות בכלל הפרשני "הסדר שלילי" בנסיבות העניין דנן, כשאינן עוררין על כך שהכנסה מגניבה היא סיטואציה 'מגניבה', לא עלתה על דעתו של המחוקק, הוא לא ביקש להסדירה, ומוטל עלינו, השופטים, לחרוש בקרקע חקיקתית בתולה בחתירה לשפוט בצדק.

6. לחברי, השופט נ' הנדל אשיב שהקושי הפרשני-המשפטי שבסעיף 28 הוא אמיתי, אך דרך החתחתים עד כה – שלה הוא שותף – בעצם ההכרה בכספי גניבה כהכנסה, ובהתרת ניכויים בעקבות השבתם כהוצאה בייצור הכנסה, קשה לעיכול אף היא. לא עשינו את כל הדרך, פתלתלה ומקרטעת, כדי להגיע למבוי סתום; ובפרט כשגם חברי, השופט נ' הנדל, סבור שקיזוז "לאחור" לגבי המערער, "זוהי תוצאה צודקת". והעיקר: טעמים טובים ומשכנעים בפיו של חברי, המשנה לנשיאה א' רובינשטיין לדרך שבה נקט: פרשנות תכליתית, שיקולי יושר וצדק, מניעת עוול לנישום, גביית מס אמת מאת המערערים ולא "כפל קנס"; הכל במגבלות ובסייגים, בזהירות, על מנת למנוע ניצול לרעה, כדי לתמרץ גנבים להשיב את פלעם, כפי שנימק חברי, המשנה לנשיאה, בהרחבה, ובהתייחס לנסיבות העניין דנן. דעתי כדעתו.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות דעתו של המשנה לנשיאה השופט א' רובינשטיין (בניגוד לדעתו החולקת של השופט נ' הנדל).

ניתן היום, י"ד בשבט התשע"ה (3.2.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה