

**בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

**בפני כב' השופט ה. ש. לובנברג**

**המערערת: וסרמן אטלה**

**נגד**

**המשיב: פקיד השומה**

**מס הכנסה. — רוחים מהתעסקות בזנות. — עסק או משלוח יד.**

המערערת מודה כי השיגה רוחיה מונות. היא ערערה על השומות למס הכנסה בטענה כי התעסקות בזנות היא בלתי מוסרית ובלתי חוקית והכנסה מהתעסקות כזאת אינה נכללת בגדר ההכנסות שעליהן חייבים במס הכנסה לפי סעיף 5 לפקודת מס הכנסה.

בדוחה את הערעור פסק ביהמ"ש:

1. בכל מקרה של עיסוק אסור, בלתי מוסרי או פחות מזה, השאלה היחידה בדבר החיוב במס הכנסה היא אם הגישום התעסק בעיסוק זה בדרך המסחר או משלוח היד.
2. המערערת עשתה את מעשי הונות שלה בתור משלוח יד ואין אדם יכול להוציא עצמו מחבות במס בשל הסתמכות על מעשים רעים שעשה בניגוד לחוק או בניגוד למוסר.
3. לפיכך, רוחיה של המערערת מעסקי הונות נוסלים בגדר הסעיף 2(1), והיינו "רוח מכל עסק או משלוח יד" והמערערת חייבת בתשלום מס הכנסה.

**בשולי הפסק:**

בגוף הפסק צוטטו:

Haynes v. Duggan (1929) I.R. 406;  
Minister of Finance v. Smith (1927) A.C. 193;  
Mann & Nash 16 T.C. 523;

פ.א. 433/61 סד"י ט"ו, עמ' 186;

Partridge v. Mallandaine 2 T.C. 180;  
Lindsay v. C.I.R. 18 T.C. p. 43.

סעיף 11:

למערערת: וינברג

למשיב: סטרנברג

## פסק דין

הנישומה, המערערת בתיק זה על שומות למס הכנסה, מודה בהודעת נימוקי הערעור כי השיגה את רווחיה מזנות. לא זו בלבד שהיא מודה בכך, היא מציגה את עסוקה זה בתור טעם לדחות בו את דרישת שלטונות-המס לתשלום מס הכנסה על רווחיה. כיצד? — טוען בא-כוחה, שלא הופיע לבירור הערעור, כי „טעה פקיד השומה כשקבע לפי דעתו כי הכנסתה של המערערת מהתעסקותה הבלתי מוסרית והבלתי חוקית נכללת במסגרת סעיף 5 לפקודת מס הכנסה“.

אשה העוסקת בזנות דרך קבע, כשם שעשתה הנישומה שלפני, איננה עוברת עבירה פלילית כל עוד אין היא נתפסת בשידול לזנות או באחת העבירות האחרות, הקשורות בעיסוקי זנות וסרסור המוגדרות בפקודת החוק הפלילי 1936, סעיפים 161—166, — היום החוק לתיקון דיני העונשין (עבירות-זנות) תשכ"ב. ואמנם אמרה הנישומה בעדות כי עסקה בודדת בעיסוקה, לא שימשה סרסורה ולא העסיקה נשים אחרות. פקיד השומה, לעומת זאת, בשלב ההשגה על השומה, רשם מדברי הנישומה כאילו שימשה זונה וגם סרסורה.

בין כך ובין כך, לא ידוע לי שהנישומה הורשעה בפלילים, אם כי היא אמרה כי היא ידועה במשטרה בתור פרוצה. מכל מקום טענת המערערת, שאין היא חייבת במס על רווחיה, אין לקבל אותה.

בארצות החוק המקובל התלבטו בתי-המשפט תקופה ארוכה בשאלה אם רשאים שלטונות המס להוציא שומות למס-הכנסה בגין רווחים מעיסוקים בלתי-חוקיים. לצד בית הלל בקרושיה זו היה ביהמ"ש באירלנד במשפט של *Hayes v. Duggan* (1929) I.R. 406 וגם בית המשפט העליון של קנדה במשפט *Minister of Finance v. Smith* (1927) A.C. 193. במשפט של *Smith* נישום אדם שעסק במסחר במשקאות חריפים, שעה שמסחר זה היה אסור במדינת אונטריו שבקנדה, על פי חוק של המחוקק המקומי. בערכאה הראשונה סבר השופט, כי אין הדעת נותנת שאזרח העוסק דרך קבע בעיסוק אסור על-פי חוק, יזכה בשחרור ממס על רווחיו לעומת אזרחים המצייתים להוראות החוק. בית-המשפט העליון, לעומת זאת, גרס כי כל עוד לא אמר המחוקק הקנדי בחוק מס הכנסה בצורה מפורשת כי יש להטיל מס גם על העוסקים בעיסוקים אסורים — אין להרחיב את המס על עוסקים מעין אלה. כשהגיע הערעור למועצת המלך, הסתייג הלורד הולדיין (*Haldane*) מדעה זו ואישר את דעת הערכאה הראשונה במלים אלה:

“Nor does it seem to their Lordship a natural construction of the Act, to read it as it permitting persons, who come within its terms to defeat taxation by setting up their own wrong. There is nothing in the Act which points to any intention to curtail the statutory definition of income, and it does not appear appropriate under the circumstances to impart any as-

sumed moral or ethical standard as controlling in a case such as this the literal interpretation of the language employed."

במשפט Mann & Nash 16 T.C. p. 523 נישום למס הכנסה אדם אשר כחלק מעיסוקו החזיק מכונות אוטומטיות להימורים במסעדה שלו, דבר שהיה אסור על-פי חוקי-ההימורים האנגליים. במקרה זה, עיסוקו של הנישום לא היה אסור על-פי חוק כי הוא היה בעל מסעדה. אולם החזקה מכונות ההימורים בציבור לצרכי הימורים הפכה דבר זה לדבר אסור. במסיבות אלה מצא בית המשפט שאין כל טעם להמנע משומה למס על עיסוקו של בעל מסעדה זה בכלל, או על החלק האסור של עיסוקו, בפרט.

אמת נכון שענין מכונות ההימורים הטיל ספקות מסוימים בענין של Mann לאור הדברים שהתבררו ונאמרו בשנת 1880 במשפט Partridge v. Mallandaine 2 T.C. p. 180. ענין זה נסב על הכנסת שני אנשים שעסקו דרך קבע בתור „מקבלי-הימורים“ (professional Bookmasters). עיסוק זה לא היה אסור בחוק הפלילי, אולם החוק האנגלי הביט עליו בעין רעה, ומשום כך נקבע מזמן כי אין לקיים בבית משפט תביעה של מקבל הימורים נגד החייבים שלו מעיסוק זה. דעת בית המשפט היתה שהמחוקק האנגלי לא התכוון לצמצם את תחולת מס-ההכנסה לאנשים העוסקים בעיסוקים שהחוק מברך עליהם, ומשום כך הוא קיים את השומות.

השאלה היא בכל מקרה אם הנישום, למרות שעסק עיסוק אסור, בלתי-מוסרי או פחות מזה, עשה כך בדרך המסחר או משלוח היד.

שומה על רווחים מעיסוק אסור על פי חוק של מדינה אחרת הגיע לדין במשפט Lindsay v. C.I.R. 18 T.C. p. 43. מעשה בסוהרי יינות מסקוטלנד שייצאו משקאות הריפים לארה"ב של אמריקה בזמן שחוקי ארה"ב אסרו את הצריכה במשקאות אלה או את יבואם. לגבי השאלה אם האופי הפלילי של העיסוק באמריקה מציל את הרווחים מחבות במס בבריטניה החליטו שופטי ביהמ"ש לערעורים בסקוטלנד פה אחד, כי למן הרגע שהעיסוק הפך למסחר חרי רווחי המסחר חייבים במס.

אמר השופט קלייד (Lord Clyde) בעמ' 55 :

"In the present case, the 'trade' did not consist in the commission of crime; it consisted in the marketing of a commercial article. The frauds on the customs authorities were only incidents of that 'trade'. Frauds are sometimes incidents of some 'trade', without emptying their profits from assessment to Income Tax. On the other hand, it is true in this case that the frauds on the Customs authorities were in seperable incidents of the conduct of the partnership trade. Is this enough to exempt the profits of the trade from assessment to

Income Tax? I think not, because the marketing of the whisky in the United States was undoubtedly 'trade'..."

בחוק שלנו קובע הסעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה — נוסח חדש:

2. מס הכנסה יהיה משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:

1. השתכרות או רווח מכל עסק או משלוח יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעיסוק או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי."

המערערת אמרה בעדות שהיא היתה ידידה של חבר שהיה בשירות חוץ של מדינה זרה בישראל, וקיבלה ממנו כספים. נוסף לכך היא גם, "מכרה את גופה". היא ציינה בחקירה הנגדית את סכומי הכסף שקיבלה, כביכול, מעיסוקים אלה. למרות שעורך-הדין, שנסח את הודעת נמוקי הערעור שלה, טען שהיא עסקה בעיסוק שהוא לא רק בלתי מוסרי אלא בלתי חוקי, הרי לא היו לפני עדויות על אי-החוקיות. אני מניח, איפוא, שעיסוקה היה בלתי מוסרי בלבד. אין ספק בלבי שעיסוקה היה עיסוק דרך קבע בשנים מ-1952 עד 1959 וזה היה מקור פרנסה עיקרי וקבוע. דעתי היא כי רווחיה מעיסוק הזנות נופלים בגדר הסעיף 2 (1) ("רווח מכל עסק או משלוח יד") ממש כשם שבענין Partridge נכלל עיסוק ההימורים. אמר שם השופט דנמאן (Denman):

"I do not think 'employment' necessarily means a case in which a person is set to work by other means to earn money. A man may employ himself to earn money in such a way or to come within that definition, but I think the word 'vocation' is a still stronger word. It is admitted to be analogous to the word 'calling', which is a very large word."

לדעתי, הנשומה עשתה את מעשי הזנות שלה בתור משלח-יד (calling). אין אדם יכול להוציא את עצמו מחבות במס בשל הסתמכות על מעשים רעים שהוא עשה בניגוד לחוק, או בניגוד למוסר. שאילו-כן, בעל נגריה שקיים את מקצועו בלי הרשינות הדרושים עפ"י פקודת המלאכות והתעשיות או חוקים אחרים, יכול היה לטעון כי עיסוקו איננו מותר וכי אינו חייב במס. הכלל הוא כי: "Allegans suam tur- pitudines non est audiendus". לדעתי לא רווחי עיסוק בלתי מוסרי חורגים מגדר חבות במס ואף לא רווחי עיסוק בלתי חוקי, בין בעוון ובין בפשע. השאלה תהיה בכל מקרה של השגת רווחים אסורים או בלתי מוסריים, האם בעל ההכנסה השיג אותם דרך מסחר או דרך משלוח-יד. זו שאלה של עובדות. יתכן שאדם שנתפס בגניבת סכום כסף מכיסו של הזולת איננו חייב במס הכנסה על כך. אם הוכח כי עסק בגניבות דרך קבע, הרי

הוא חייב. קביעות זו היא העשויה להצביע על משלוח-היד או המסחר שעוסק בו נישום זה.

בבית משפט זה אושרה שומה שהוצאה לשען מרמת-גן שהכניס רווחים, בין השאר, ממכירת שעונים גנובים (ע.מ.ה. 822/60), העובדה שהרווחים מהשעונים הגנובים נעוצה במקור בלתי חוקי, בפשע, לא היתה עשויה לבטל חלק זה של השומה (ראה גם ע.א. 433/61 פד"י ט"ז, 186).

לאור המסקנה שהגעתי אליה — פטור אני מלקבוע סופית אם הנישומה בערעור הנוכחי היתה אשמה גם בפלילים. לדעתי אין הדבר משנה, ובודאי לא לזכותה.

השאלה השניה שעמדה בערעור נסבה על היקף רווחיה. פקיד השומה, לפי מיטב שפיטתו, עשה הערכות של הכנסה, הנעות בין — 900 ל"י לשנת שומה 1951/2 לבין — 6,000 ל"י לשנת מס 1959.

הוא שמע מפי הנישומה שהיא השקיעה בסוף 1959 סך — 15,000 ל"י בבית-קפה במרכז תל-אביב. סכום זה הוא ראה כפרי חסכונותיה, ועל זה הוא הוסיף — 11,000 ל"י הוצאות משוערות לכלכלה במשך 8 שנים. הנישומה הכחישה בבית-המשפט שהשקיעה — 15,000 ל"י ואמרה שהשקיעה רק — 10,000 ל"י. הדבר עדיין שנוי במחלוקת, כי הרווחים שהופקו מהכנסת בית הקפה לא הובהרו די צרכם. בא כה המשיב ביקש להחזיר את השומה לשנת מס 1960. לדעתי צריך להחזיר לפקיד השומה גם את השומה לש.מ. 1959, כי ההכנסות מבית הקפה בחלק מאותה השנה טעונות עדיין בירור נוסף.

לגבי התקופה משנת 1952/3 ועד 1958 ועד בכלל, נראים לי סכומי ההערכה של המשיב סבירים והם מסתכמים בסך — 26,100 ל"י.

התוצאה מן האמור היא שאני מאשר באופן עקרוני הוצאת שומה לנישומה בשל רווחיה המשווערים על זנות. השומות לשנות מס 1959 ו-1960 יבוטלו והענין לשתים שנים אלה יחזור לפקיד השומה לבירור מחדש.

המערערת תשלם הוצאות הערעור סך — 100 ל"י.