

תוכן עניינים

1.....	מבוא.....
1.....	חלק ראשון: מיסוי כספי גניבה.....
1.....	הוראות הדין.....
2.....	המבחן הערכי- תכליתי.....
3.....	פסיקת ביהמ"ש.....
3.....	חלק שני: קיזוז הוצאות הכרוכות ביצירת הכנסה מגניבה.....
4.....	הוראות הדין.....
4.....	המבחן הערכי – תכליתי.....
4.....	פסיקת ביהמ"ש.....
5.....	סיכום ומסקנות.....

מבוא

בפסק-הדין של ביהמ"ש העליון בעניין דמארי¹ נדונה השאלה, האם ניתן למסות נישום בגין סכומים שגב, ואשר לאחר מספר שנים הושבו על ידו לקרן העבירה. ביהמ"ש העליון קבע פה אחד, הן כי הכנסות שמקורן בפעילות בלתי-חוקית לרבות כספי מעילה וגנבה – חייבות במס, והן כי חובת ההשבה של כספי הגניבה ניתנות לקיזוז. המחלוקת בין השופטים התייחסה לשאלה, האם ניתן לקזז את ההפסד שנוצר בשנה בה הושבו כספי הגניבה, כנגד הכנסות שהופקו בשנים קודמות. השופטים רובינשטיין וסולברג בדעת רוב השיבו על שאלה זו בחיוב, ולעומת זאת השופט הנדל בדעת יחיד קבע כי, סעיף 28 לפקודת מס ההכנסה (להלן: **הפקודה הנ"ל**) אינו מאפשר קיזוז כנ"ל. בד"נ שהתקיים בהרכב של שבעה שופטים², התהפכה ההלכה כאשר שופטי הרב, כנגד דעתו החולקת של השופט רובינשטיין, קיבלו את דעתו של השופט הנדל בערעור הנ"ל, לפיה לא ניתן לקזז הפסד כנ"ל, כנגד הכנסות שהופקו בשנים קודמות. למרות שבפס"ד אלה לא הייתה מחלוקת ביחס לעצם אפשרות ניכוי ההוצאות, אראה בעבודה זו, כי בעוד שמיסוי הכנסות מגניבה היא הלכה פסוקה מושרשת, הרי קיזוז הוצאות בגין הכנסות שמקורן בגניבה אינו נעשה כדבר שבשגרה. מטרתה של עבודה זו היא לבחון את הרציו העומד מאחורי מיסוי הכנסות מגניבה ומאחורי קיזוז ההוצאות המותרות בניכוי כנגד הכנסה זו, ולברר האם יש הצדקה, מבחינת תכלית חוקי המיסים, לחוסר הסימטריה בין חיוב ההכנסות במס לעומת ניכוי הוצאות.

חלק ראשון: מיסוי כספי גניבה

בסוגיה האם יש מקום למסות כספי גניבה, כרוכות שאלות אתיות עקרוניות ופרקטיות. למשל: המיסוי הנ"ל משנה את האיזון בין המדינה לבין קורבן העבירה. תביעת המדינה למס על כספי גניבה יכולה לעמוד בתחרות עם זכותו של קורבן העבירה, כי העברייני ישיב לו את כספי הגניבה. כאשר מטילה המדינה חובה על העברייני לשלם מס על רווחי הגניבה, קטן הסיכוי של קורבן העבירה לקבל השבה מלאה על רכשו. סוגיה אחרת עוסקת בכפל מס. ההנחה הא כי הבעלים החוקיים של הכסף הגנוב שלם על הכסף מס. חיוב העברייני לשלם אף הוא מס על אותו סכום מהווה כפל מס. שאלה אחרת עוסקת בפן חוקתי: חובת הדיווח של העברייני על הכנסה מגניבה עלולה לפגוע בזכותו של הנישום להימנע מהפללה עצמית, המהווה חלק מן הזכות להליך הוגן.³

הוראות הדין - פקודת מס ההכנסה הלכה בעקבות החוק האנגלי, ולא הגדירה מהי הכנסה החייבת במס. במקום זאת מציגה הפקודה רשימה של כל המקורות המניבים תקבולים שהם בגדר הכנסה, ומטילה מס רק על הכנסה שיש לה מקור כגון: משלח יד, עסק, עבודה בשכר וכו'. סעי' 1 לפקודה קובע כי הכנסה כוללת את כל ההכנסות של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה או בכל דין אחר. דא עקא שהמחוקק הוסיף בסעי' 10 (2) לפקודה "סעיף סל" המכונה "סעיף עוללות" הקובע כי הכנסה מכל מקור שהוא תחשב להכנסה. סעיף זה נחקק במטרה ל"ציפוף החורים ברשת ומאבק בהתחמקות ממס"⁴ התוצאה המעשית של סעיף זה הוא, כי הסעיף מרוקן מתוכן את תורת המקור, באופן הדורש שימוש במבחן מהותי כדי לקבוע מהי הכנסה. בצורה כוללתנית ניתן לקבוע כי תקבול יחשב כהכנסה שיש למסות

¹ ע"א 4157/13 דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות (פורסם בנבו, 03.02.2015) להלן: פרשת דמארי

² דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי (פורסם בנבו, 12.09.2017)

³ ניצה אורצקי "מיסוי הכנסה בלתי חוקית" עיוני משפט יח(3) (אוגוסט 1989) 503,

⁴ פרשת דמארי סע' כה לפסה"ד של השופט רובינשטיין

אם הוא עונה על שתי דרישות א) התקבול נובע באופן מחזורי ממקור קבוע או קשור למקור שכזה. ב) לתקבול יש אופי של "פירות".⁵

הפקודה אינה מתייחסת לסוגיה של הכנסות שמקורן בפעילות בלתי-חוקית. מחד ניתן לראות בשתיקת המחוקק הסדר שלילי, המלמד כי המחוקק סבר, כי אין להחיל את הוראות הפקודה על הכנסות כנ"ל, ואין למסות הכנסות כנ"ל. מאידך, ניתן לראות בשתיקת המחוקק לקונה, כלומר, מקרה בו המחוקק השמיט שלא מדעת את הפתרון לסוגיה. ביהמ"ש ראו בשתיקת המחוקק בעניין זה משום לקונה, ומילאו את החסר בפרשנות נורמטיבית בהתאם לשיקולי טובת הציבור ומדיניות מיסוי.⁶

המבחן הערכי- תכליתי - טענה אחת כנגד מיסוי הכנסה שמקורה בגניבה היא, כי מיסוי כנ"ל מהווה הכשר לפעילות העבריינית של גניבת כספים. השקפה זו גורסת, כי מאחר והמדינה גובה מן העברייני, בלבד מס, חלק מכספי הגניבה, היא הופכת למעין "שותף" פסיבי למעשיו של העברייני. במסגרת זו, המדינה מתירה לעברייני לקזז את הפסדיו הבלתי-חוקיים כנגד הכנסותיו החוקיות. בהתנהלות זו ניתן לראות משום שותפות שקטה בעבירה הפלילית.⁷

כנגד טענה זו ניתן לענות מספר תשובות: מדובר בשותפות כפויה. עצם הטלת מס על רווחי העברייני אינה מטילה

כל אחריות מוסרית או פלילית על רשויות המס להתנהגותו של העברייני. רשויות המס בודקות את הערך הכלכלי של הפעולה, מבלי להביע עמדה כלפי מוסריותה או חוקיותה.⁸ בנוסף, בעצם הטלת המס, המדינה אינה מוחלת על העבירה ואינה נוטלת בה חלק. באם לא תגבה המדינה מס מגניבה ותיתן לכספים אלה פטור, עלולים להיות לכך השלכות קשות, כגון עידוד פעילות פלילית, ופגיעה בשוויון ובצדק שבבסיס מערכת המס, תוך הפליית העבריינים שיהיו פטורים מתשלום מס, לעומת שומרי החוק שיחויבו במס.⁹

טענה נוספת נגד חיוב הכנסה בלתי חוקית במס היא הטענה, כי חיוב זה מהווה הענשת העברייני. מאחר שהעברייני נענש כבר ע"י החוק הפלילי, אין מקום להענישו פעם נוספת על ידי דיני המס, שכן אין להעניש אדם פעמיים בגין אותו מעשה, במיוחד שאין זה תפקידם של דיני המס להעניש או להרתיע עבריינים.¹⁰ כנגד טענה זו ניתן לטעון

כי מערכת המס ממלאה את תפקידה על פי חוקי המס, וכי המס במהותו אינו עונש. לו התכוון המחוקק בעצם הטלת המס להטיל סנקציה בעלת אופי עונשי, היה קובע לעברייני שיעור מס גבוה יותר משעור המס המוטל על נישום שומר חוק, כדי להעניש ולהרתיע את העברייני מן הפעילות הפלילית. העדר הוראות כנ"ל בפקודה מלמדת כי הטלת המס כשלעצמה אינה הענשה.¹¹

כנימוק בעד הטלת מס על הכנסה מגניבה ניתן לטעון, כי אי מיסוי של הכנסה בלתי-חוקית יביא למצב בו "יצא חוטא נשכר", באופן ש"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".¹²

בנוסף, אי-מיסוי הכנסה מסוג זה יוצר אפליה בין נישומים, באופן המטיל נטל מס על אזרחים שומרי חוק, ופוטור מעול המס אזרחים שעברו על החוק, כל זאת בניגוד לתכלית דיני המס לפיה יש להטיל מס על

⁵ אהרון נמדר מס הכנסה (יסודות ועיקרים) חושן למשפט. מהדורה 4 (2013), עמ' 41-43

⁶ פרשת דמארי סע' לא לפסה"ד של השופט רובינשטיין

⁷ אורצקי הע"ש 3 לעיל בעמ' 509

⁸ ע"א 471/03 משה אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה), נח(3) 54 (2004)

⁹ אורצקי הע"ש 3 לעיל בעמ' 510

¹⁰ פרשת דמארי פסקה לז לפסה"ד של השופט רובינשטיין

¹¹ שם, שם

¹² שם, פסקה לט