



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

1

לפני כב' השופט אבי גורמן

מערערים 1. בנימין רביזדה
2. דור - חן מסחר בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד תמיר סלומון

נגד

פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

משיבים

ע"י ב"כ עוה"ד שירה קידרון-גוטליב וכן אבידוב
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2

3

4

5

פסק דין

6

7

8 לפני ערעור על שומות בצווים לשנות המס 1995-1999 שהוצאו למערערים, חברה פרטית ובעל
9 השליטה ומנהלה הפעיל. במקביל להוצאת הצווים, התנהלו כנגד המערערים שני הליכים פליליים בהם
10 הם הורשעו. לאחר ההרשעה בהליך הפלילי השני, התבצע חילוט של חלק מהונו של המערער בהתאם
11 לחוק איסור הלבנת הון, תש"ס-2000 (להלן: "חוק איסור הלבנת הון"). השאלה השנייה במחלוקת בין
12 הצדדים ולגביה בלבד ביקשו להשמיע את טענותיהם, היא האם בנסיבות ערעור זה יש השפעה לחילוט
13 על השומות שהוציא המשיב.

14

15 1. המערער 1, בנימין רביזדה (להלן: "המערער"), הוא הבעלים והמנהל של המערערת 2, דור חן
16 מסחר בע"מ (להלן: "המערערת"). המערערים עסקו בניכיון שיקים ובמתן הלוואות בשוק האפור
17 בהיקף נרחב, מבלי שניהלו ספרים ומבלי לדווח על הכנסותיהם כדין.
18 2. כנגד המערערים הוגשו שני כתבי אישום:

19 כתב האישום הראשון – במסגרת ת"פ (שלום, ת"א) 7146/01 מד"י נ' רביזדה בנימין ואח'
20 (8.6.2005), אשר ייחס למערערים פעילות של ניכיון שיקים ומתן הלוואות בהיקף של כ-2
21 מיליארד ₪, בין השנים 1995-1998. בית המשפט (כבוד השופטת י' אמסטרדם) הרשיע את
22 המערערים בעבירות שיוחסו להם (להלן: "ההליך הפלילי הראשון").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 כתב האישום השני – במסגרת ת"פ (מחוזי, ת"א) 40183/02 מד"י נ' בנימין רביזדה ואח'
2 18.4.2012), אשר ייחס למערערים פעילות של ניכיון שיקים ומתן הלוואות בהיקף של כ-8.4
3 מיליארד ₪, בין השנים 1999-2002. בית המשפט (כבוד השופט א' שהם) הרשיע את המערערים
4 בעבירות שיוחסו להם. כתב האישום השני התייחס בין השאר לפרשה הידועה של הבנק למסחר.
5 מכתב האישום עולה כי המערער היה בעליהם של בתי הימורים בארץ ובחול, שבהם שלט
6 באמצעות חברות שהיו בשליטתו או באמצעות אחרים. במסגרת כך העניק המערער אשראי בריבית
7 גבוהה למהמרים בבתי הימורים שבשליטתו ובין היתר למר עופר מקסימוב, לשם קיזוז הפסדיו
8 בהימורים. המערער ידע, כך לפי כתב האישום, כי אחותו של מקסימוב, הגב' אסתר אלון, היא
9 עובדת הבנק למסחר והוא קשר עמה ועם מקסימוב קשר לגנוב כספים מהבנק למסחר בסכום של
10 כ-144 מיליוני ₪. לימים, מעלה גב' אלון בכספי הבנק למסחר לטובת החזר החוב של אחיה
11 למערער, והביאה להתמוטטות הבנק למסחר. המערער הורשע בביצוע עבירות לפי חוקים שונים,
12 בין היתר חוק איסור הלבנת הון (להלן: "ההליך הפלילי השני"); שני ההליכים הפליליים, הראשון
13 והשני, יכוננו להלן יחדיו: "ההליכים הפליליים").
14 ערעורים שהגישו המערערים על פסקי הדין שניתנו בהליכים הפליליים נדחו, והרשעתם הפכה
15 לסופית.
16 3. בעקבות הרשעתו של המערער בהליך הפלילי השני, הורה כבוד השופט ד' רוזן בת"א (מחוזי ת"א)
17 2116-08-15 מדינת ישראל נ' רביזדה (11.6.2016) על חילוט נכסי המערער מכוח סעיף 21 לחוק
18 איסור הלבנת הון. במסגרת החילוט חולטו כספים בסך של כ-19,300,000 ₪ וכן נכסי מקרקעין
19 שונים. שוויים הכולל של הנכסים שחולטו, עומד על סך של 34,840,273 ₪ (להלן: "החילוט").
20 4. אין מחלוקת בין הצדדים על כך שלא רק שצו החילוט ניתן בשנת 2016, אלא שהליך החילוט
21 התייחס לעבירות שבוצעו בשנים 2000-2002, לאחר שנות המס שבמחלוקת בערעור זה.
22 5. שומות שיצאו למערערים לשנות המס 2000-2002, הן שומות מס סגורות, ועניינן אינו עומד
23 לבחינה בערעור זה.
24 6. שנות המס שבמחלוקת בערעור זה, הן השנים 1995-1999 (להלן: שנות המס שבמחלוקת). בגין
25 שנות מס אלה התנהל כבר בין הצדדים בעבר הליך ערעור, וזאת במסגרת עמ"ה 1263/03. הליך
26 ערעור קודם זה הסתיים בכך שלבקשת הצדדים התיק הושב להליכי השומה, מתוך מחשבה של
27 הצדדים כי יעלה בידם לסיים את המחלוקת בדרך של הסכמה מחוץ לכותלי בית המשפט, אלא
28 שבדיעבד התברר כי עניין זה לא צלח. המשיב הוציא למערערים שומות בצווים לפי סעיף 152(ב)
29 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), ובעקבותיהם הוגש הערעור שלפניי.
30 7. המשיב הוציא למערערים שתי שומות חלופיות:
31 שומה למערער: במסגרת שומה זו, שהיא שומתו העיקרית של המשיב, יוחסו כל ההכנסות
32 למערער ולא למערערת, וזאת בשל כך שלמערער היה יפוי כוח לפעול בחשבונות הבנק של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המערערת והוא עשה בהם כבשלו. כמו כן, שיקים שהגיעו לכאורה למערערת הופקדו על-ידי
2 המערער בחשבונות בנק שלו ושל בני משפחתו (פירוט חשבונות הבנק מצוי בעמ' 4 ו-5 להכרעת
3 הדין בהליך הפלילי הראשון). לאור זאת ובשים לב למכלול התמונה שהתבררה בהלכים הפליליים
4 ולפיה המערער הוא שניהל בעצמו את כל הפעילות הכלכלית העבריינית תוך שלעיתים הוא עושה
5 שימוש בשמם של אחרים, טען המשיב כי יש לייחס את ההכנסות ישירות למערער כהכנסה שלו
6 מעסק.
- 7 שומה חלופית למערערת ולמערער: במסגרת שומה חלופית זו יוחסו ההכנסות ראשית למערערת,
8 ולאחר מכן, תוך הפחתת מס החברות בו צפויה המערערת לשאת, יוחסו רווחי המערערת למערער
9 כהכנסה מדיבידנד.
- 10 המשיב הבהיר את עמדתו בייחס לשומות חלופיות אלה במסגרת הודעה שהגיש לבית המשפט
11 ביום 6.5.2019. למערערים ניתנה מראש האפשרות להגיב על טענות אלה, והם בחרו שלא להגיש
12 כל תגובה. בסעיף 2 להחלטה שניתנה ביום 28.5.2019 מצאתי לנכון להזכיר את העדר תגובתם של
13 המערערים לעניין זה, ואף לאחר מכן לא מצאו המערערים להגיש כל בקשה להציג טענות בעניין
14 זה. גם במסגרת הסיכומים שהגישו, לא ביקשו המערערים להציג כל טענה בעניין האמור אלא
15 במפורש ביקשו לייחדם רק לעניין השפעת החילוט על השומות (כך עולה מפרוטוקול הדיון מיום
16 29.4.2019).
- 17 8. הצדדים לא היו חלוקים ביניהם כי לאור ההרשעות בהלכים הפליליים ובהתאם להוראות סעיפים
18 42א ו-42ג לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, הממצאים והמסקנות שנקבעו בהליכים
19 הפליליים, קבילים כראיה בערעור זה. אלא שבין הצדדים התגלתה מחלוקת אודות גובה ההכנסות
20 שנקבע בהליכים הפליליים כי הם הפיקו.
- 21 הצדדים שטחו את טענותיהם בעניין זה, ובהחלטה מפורטת מיום 28.5.2019 קבעתי כי גובה
22 ההכנסות בשנות המס שבמחלוקת עומד על סך של 17,645,940 ₪.
- 23 9. המערערים ביקשו להגיש סיכומים בעניין השלכות החילוט על השומות נושא הערעור ובעניין זה
24 בלבד, וכך עשו הצדדים.
- 25
- 26 **עיקרי טענות הצדדים:**
- 27
- 28 **10. טענות המערערים:**
- 29 המערערים טוענים כי החילוט, אשר עמד על סך גבוה יותר מסך ההכנסות שבערעור זה, אינן את
30 ההכנסות שנותרו בידי המערער, ולכן אין למסותו שוב כלל. החילוט הביא לכך שלא נותרו בידי מי
31 מהמערערים כל רווחים כלכליים, ולכן הטלת המס עליהם אינה תואמת את המציאות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 החילוט אינו בבחינת ענישה, אלא בבחינת הוצאת בצעו של העבריין מידיו, ולכן יש בו כדי לאיין
2 את ההכנסה. מערכת מס הוגנת, חייבת להתחשב בחילוט, שכן בדרך אחרת היא תימצא גובה מס
3 מהכנסה שהמדינה שללה את בעלותו של המערער עליה. ב"כ המערערים הרחיב והסביר בפירוט
4 את עמדתו בעניין זה.
- 5 11. בהתייחס לטענת המשיב לפיה החילוט בוצע בשנים מאוחרות לשנות המס שבמחלוקת ולכן
6 החילוט אינו רלוונטי לערעור זה, העלו המערערים מספר טענות:
7 א. העסק של המערער פעל באופן רציף ולכן ההפרדה לשנות מס היא מלאכותית ואינה במקום.
8 ב. המשיב מנוע מלטעון כי מדובר בחילוט מאוחר בזמן שאינו רלוונטי לשנות המס שבמחלוקת,
9 שכן המשיב לא הציג כל התחשבות בסכומי החילוט בשומותיו של המערער באף אחת
10 מהשנים, לא בשנים הרלוונטיות לערעור זה ולא בשנים מאוחרות יותר.
11 ג. יש להחשיב את החילוט כתשלום על חשבון המס, ולכן יש לזקוף את הסכום שחולט כתשלום
12 בגין חיובי המס בשנות המס המוקדמות (שהן הרלוונטיות לערעור זה), וזאת לפי סעיף
13 195א(ב)(1) לפקודה.
- 14 12. במסגרת ההליכים הפליליים הוטלה על המערער ענישה מכבידה, ולכן אין זה ראוי כי מערכת
15 המס תוסיף ותכביד אף היא את עולה על המערער.
- 16
- 17 13. טענות המשיב:
- 18 בפי המשיב טענות עיקריות משני סוגים:
- 19 א. בנסיבות העובדתיות של ערעור זה, בו החילוט מתייחס להכנסות שהופקו בשנות מס מאוחרות
20 לשנות המס שבמחלוקת, לא יכולה להיות לחילוט השפעה על מיסוי הכנסות שהופקו
21 בשנות מס קודמות.
- 22 ב. המשיב סבור כי חילוט הוא עניין למישור הפלילי, וכי אין לו ולא צריכה להיות לו כל השפעה
23 על דיני המס. למען הזהירות ועל אף שכאמור המשיב טען כי בערעור זה לא יכולה להיות
24 נפקות לסוגית החילוט, המשיב הרחיב והסביר בפירוט את עמדתו העקרונית בכל הנוגע
25 לייחס בין חילוט לבין שומות מס.
- 26 14. המשיב טוען כי ספק רב האם עלה בידי המדינה לזהות את כל חשבונות הבנק בהם הפקיד
27 המערער את רווחי פעילותו הפלילית הענפה, ולכן האופן בו הוא מציג עצמו כמי שנותר ערום
28 מנכסיו, רחוק מלהיות נקי מספקות. כך או אחרת וכמו כל אדם אחר, על המערער לשאת
29 בתשלום מסים בגין פעילותו, ועד היום הוא לא שילם מסים אלה.

30

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31

דין והכרעה:

15. בסוגיית השפעת החילוט של רווחי פעילות פלילית על מיסוי ההכנסה, ניתן לאחרונה פסק דין מעמיק ומקיף על-ידי כבוד השופט הרי קירש בע"מ 7963-04-18 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (31.5.2020) (להלן: "עניין חיון"). מסקנתו של כבוד השופט קירש היא כי התכלית הדומיננטית (גם אם לא היחידה) של הוראות החוק המאפשרות חילוט רווחי פעילות עבריינית, היא להוציא, מבחינה קניינית, את 'בלעו של הגזולן מפיו' כך שלא יישאר בידיו רכוש שאינו שייך לו וכדאיות הפעילות העבריינית תצומצם. לאור זאת קבע השופט קירש (בפסקה 72 לעניין חיון) כי:

"אין הצדקה פיסקאלית להותיר על כנם הן את החילוט והן את המיסוי המלא של ההכנסה המחולטת."

במצב החוקי הקיים, מצב בו לדעת כבוד השופט קירש, לא ניתן להתייחס להכנסה שחולטה ככזו שאוינה, קבע השופט קירש כי יש להתיר בניכוי הוצאה בגובה הסכום שחולט. לגבי עיתוי ההכרה בהוצאה, קבע כבוד השופט קירש כי הוא יהיה במועד מתן צו החילוט לפי סעיף 21 לחוק איסור הלבנת הון. בסוף פסק הדין בעניין חיון ציין כבוד השופט קירש כי הסדרה מלאה וראויה של היחס בין חילוט לבין מיסוי ההכנסה, ראוי שתיעשה במסגרת חקיקה מתאימה.

16. כפי שניתן לראות מעניין חיון, היחס בין חילוט רווחי פעילות פלילית לבין מיסוי אותה הכנסה, מעורר שאלות מעניינות וחשובות.

בהקשר זה, אבקש אף להזכיר את דבריו של כבוד השופט נ' סולברג בפסקאות 5 ו-6 לחוות-דעתו בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אלינה דמארי ואח' (12.9.2017) (להלן: "עניין דמארי") אליהם הסכימו אף כבוד המשנה לנשיאה (דאז) השופט א' רובינשטיין וכבוד השופט (כתוארו אז, והמשנה לנשיאה דהיום) ח' מלצר, אשר תקף סוגיה דומה מכיוון אחר, הנתמך ביסודות מהמשפט המנהלי החל על המשיב. בהתאם לדברים אלה של כבוד השופט סולברג, יתכן כי במקרים מסוימים בהם יודע פקיד השומה כי הכנסה פלוגית כבר יצאה מידי של הנישום, כגון הכנסה מגניבה אשר במועד הוצאת השומה ידוע כי היא הושבה כבר לבעליה – כפי שהיה בעניין דמארי, הדרישה לנהוג בהגינות תמנע מאת פקיד השומה מלהטיל מס על "הכנסה" זו. באופן דומה אציע לבחון את האפשרות, מבלי שאתיימר לקבוע מסמרות בדבר, כי כאשר ידוע כי חולטה כבר מלוא ההכנסה אותה מבקש כעת פקיד השומה למסות, יתכן ותחול עליו מניעות דומה לזו שנזכרה בדברי כבוד השופט סולברג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 אלא שכלל שסוגיות אלה חשובות ומעניינות, אני מוצא כי יש ממש בדברי המשיב לפיהם
2 בנתוני המקרה כאן, שאלת היחס בין החילוט לבין השומה כלל אינה מתעוררת, ולכן אמנע
3 מלהרחיב בעניין שאינו נדרש בערעור שלפניי.
- 4 17. במקרה דנן, השומות נושא הערעור שלפניי עוסקות במיסוי הכנסות שהופקו בשנים 1999-
5 1995, ואילו החילוט נוגע להכנסות שהופקו בשנים מאוחרות יותר, 2000-2002. בין אם ננקוט
6 בגישתו של כבוד השופט קירש אשר קבע כי יש להתיר ניכוי הוצאה בסכום החילוט (הוצאה
7 המתגבשת לשיטתו רק בשנת הוצאת צו החילוט) ובין אם ננקוט בגישה שהועלתה כאפשרות
8 בדבריו של כבוד השופט סולברג ולפיה מכוח חובת ההגינות המוטלת על פקיד השומה נדרש
9 הוא שלא להטיל מס על הכנסה שידוע לו כי שוב אינה שייכת לנישום – הרי שגישות אלה
10 מתייחסות אך ורק להכנסה הספציפית שהוצאה מידי הנישום [בין אם על-ידי השבת הגזלה
11 (כפי שהיה בעניין דמארי) ובין אם על-ידי חילוט] - ולא בייחס להכנסות אחרות אשר הופקו
12 עוד קודם לכן.
- 13 החילוט במקרה שלפנינו מתייחס כאמור לרווחים אחרים, רווחים בסכומים גבוהים למדי
14 שהפיק המערער בשנים מאוחרות לשנות המס שבמחלוקת בערעור זה. במצב דברים זה, אין
15 בחילוט המאוחר כדי להשפיע על מיסוי הכנסה שהפיק המערער בשנות מס קודמות, קודם
16 לשנים בהן הופקה ההכנסה המאוחרת בזמן ושחלק ממנה חולט.
- 17 שנות המס לגביהן בוצע החילוט, הן שנות מס שהשומות בעניינן סגורות, ומשכך וכאמור לעיל,
18 לחילוט לא יכולה להיות השפעה על שנות המס המוקדמות יותר הנדונות בערעור זה.
- 19 18. אין בידי לקבל אף את טענותיו האחרות של המערער בכל הנוגע להשלכות החילוט:
20 א. טענתו של המערער כי יש להתעלם מההפרדה בין שנות המס השונות, דינה להידחות.
21 ההבחנה בין שנת מס אחת לרעותה, היא ממושכלות היסוד של דיני המס. העובדה כי
22 עסקיו של המערער פעלו ברצף, אינה מייתרת את ההבחנה בין השנים בהן נוצרו
23 ההכנסות. בכל אחת משנות המס ממוסה המערער בגין הכנסותיו באותה שנה,
24 והעובדה כי חלק מהכנסותיו בשנים מאוחרות חולט, אינה יכולה להשפיע על רווחיו
25 בשנים הקודמות לאירוע החילוט.
- 26 ב. המערער טוען כי מכיוון שהמשיב לא לקח בחשבון בשנות המס המאוחרות יותר את
27 השלכות החילוט על שומות המס שהוציא בשעתו, המשיב מושקק מלהעלות את
28 הטענה כי החילוט אינו רלוונטי לשנות המס שבמחלוקת בערעור זה. השתק שכזה
29 אינו מקובל עליי והמערער לא ביאר את מקורו. יתירה מזו, המערער כלל לא הראה כי
30 הוא העלה בשעתו, כאשר נדונו שנות המס לגביהן בוצע החילוט, את הטענה כי
31 החילוט רלוונטי לשומות המס באותן שנים. אין צריך להכביר במילים על כך כי אי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל

1 העלאת טענה על-ידי המערער בשנת המס בה טענה זו הייתה רלוונטית (אם בכלל),
2 אינה יוצרת טענת השתק כלפי המשיב בייחס לשנות מס אחרות.
3 ג. המערער מבקש לראות בחילוט כתשלום בגין חוב המס, תשלום אותו לטענתו,
4 בהתאם להוראות סעיף 195א(ב)(1) לפקודה, יש לזקוף לחוב בגין שנת המס
5 המוקדמת ביותר בגינה יש לו חוב מס. גם טענה זו דינה להידחות. החילוט אינו
6 תשלום בגין חוב מס. החילוט מהווה הוצאת בצעו של המערער מידיו, ולכן אין
7 לראות בו משום תשלום חוב מס קודם מצדו. למעלה מן הצורך יוזכר כי סכום
8 החילוט לא שולם למשיב, וגם מטעם זה, טענת המערער אינה יכולה להתקבל.

9

10 19. לאור כל האמור, אני דוחה את טענותיהם של המערערים אודות השפעה שיש לחילוט על
11 שומות המס העומדות לבחינה בערעור זה.

12

13 סוף דבר

14

15 20. הערעור נדחה.

16 21. המשיב הוציא למערערים שתי שומות חלופיות. כאמור לעיל בסעיף 7, המערער לא העלה כל

17 טענה בעניין זה, גם כאשר ניתנה לו ההזדמנות לכך והוא לא ביקש להציג כל ראיות בעניין.

18 לאור זאת ומהטעמים הנזכרים לעיל בסעיף 7, השומה הראשית שהוצאה, במסגרתה יוחסה כל

19 ההכנסה למערער – היא זו המתקבלת ובהתאם לה יהיו חיובי המס.

20 22. המערער יישא בהוצאותיו של המשיב בסך של 20,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 45 ימים, שאם

21 לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום.

22

23 ניתן לפרסם את פסק הדין.

24 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

25

26

27

28 ניתן היום, כ"ו אב תש"פ, 16 אוגוסט 2020, בהעדר הצדדים.

29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 אוגוסט 2020

ע"מ 17-11-62636 רביזדה ואח' נ' מדינת ישראל



אבי גורמן

1
2
3
4
5
6
7