



בבית המשפט העליון

בש"פ 333/21

לפני :
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט ד' מינץ

המבקשים :
1. עלי אבו ג'אבר
2. סבאח אבו ג'אבר
3. ג'מיל אבו ג'אבר
4. ג'מילה אבו ג'אבר
5. אחלם אבו ג'אבר
6. אמל אבו ז'איד
7. פאטמה אבו ג'אבר
8. אחמד אבו ג'אבר
9. אסרא עיסא
10. סלימאן אבו ג'אבר
11. קראם אבו ג'אבר

נ ג ד

המשיבה :
מדינת ישראל

ערר על החלטתו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד מיום
3.1.0221 בע"ח 18332-12-20 שניתנה על-ידי כבוד השופט
ע' דרויאן-גמליאל

תאריך הישיבה :
ו' באדר התשפ"א (18.2.2021)

בשם המבקשים :
עו"ד איתן פינקלשטיין

בשם המשיבה :
עו"ד יורם הירשברג, עו"ד שרית משגב

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. האם סמכות התפיסה הקבועה בסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר
וחיפוש), התשכ"ט-1969 (להלן: פקודת סדר הדין הפלילי) חלה על כסף מזומן שעל-פי

החשד נעברה בקשר אליו עבירה של אי-דיווח לרשויות מס הכנסה? זו השאלה העומדת במוקד ההליך דנן.

2. שאלה זו מתעוררת במסגרת בקשת רשות ערר על החלטתו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד מיום 3.1.2021 (ע"ח 18332-12-20, השופט ע' דרויאן-גמליאל). בית המשפט המחוזי קיבל ערר שהגישה המדינה, היא המשיבה בהליך זה, ודחה ערר שהגישו המבקשים על החלטתו של בית משפט השלום בפתח תקווה מיום 3.12.2020 (ה"ת 52914-11-20, השופטת א' כתבי-דיבולין), אשר קיבל בחלקה את בקשת המבקשים להחזרת תפוס.

רקע והליכים קודמים

3. ביום 12.11.2020 נעתר בית משפט השלום לבקשת המדינה והורה על מתן צו חיפוש לפי סעיף 23 לפקודת סדר הדין הפלילי בביתו של המבקש 3, בנם הבכור של המבקשים 1-2, במסגרת חקירה משטרתית. בחיפוש שנערך במקום ביום 15.11.2020 נתפס סכום כסף מזומן בסך של 1,694,500 שקלים, 11,565 דולר ו-2,580 לירות תורכיות. סכומים אלה אותרו כשהם חבויים בתוך תיקים ושקיות שהוסלקו מאחורי דופן כפולה של ארון בגדים. בשלב זה, החלה המדינה בחקירה גלויה של המבקשים בחשד לביצוע עבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה). בהמשך הורחבה החקירה לחשד בעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן: חוק איסור הלבנת הון), אך בשלב זה המבקשים חשודים בביצוע עבירת העלמת מס בלבד. טרם הוחלט על הגשת כתב אישום בפרשה כנגד מי מהמבקשים.

4. ביום 26.11.2020 הגישו המבקשים לבית משפט השלום בקשה להשבת הכספים התפוסים, לפי סעיף 34 לפקודת סדר הדין הפלילי. המבקשים טענו כי מקור הכספים חוקי, וכי הם הוחזקו במזומן במסגרת "קופה משפחתית" המשמשת את כל בני המשפחה המורחבת, כמקובל במגזר הבדואי אליו הם משתייכים.

5. ביום 3.12.2020 קיים בית משפט השלום דיון בבקשה, שבמהלכו הגישה המדינה לעיונו של בית משפט השלום דו"ח סודי המתאר את מהות החשד והראיות התומכות בו, וכן את פעולות החקירה שבוצעו ואלו שבכוונתה לבצע. בית משפט השלום קבע בהחלטתו מתום הדיון כי אמנם עולות תמיהות נוכח קיומן של אי-התאמות בין סכומי הכספים שנתפסו לבין הדיווחים של המבקשים לרשויות המס, אך לצד זאת מתעורר קושי בתפיסת הכספים נוכח העובדה שהמדינה לא הבהירה מהי עבירת המקור

ככל שמדובר ב"תפיסה בשווי" לפי חוק איסור הלבנת הון, ולחלופין לא הובהר מהי העבירה בגינה מהווים הכספים "שכר עבירה" כמובנו של מונח זה בסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי, כטענת המדינה. בסופו של דבר, בית משפט השלום דחה את עיקר הבקשה להשבת הכספים התפוסים, אך החריג מכך סכום של 520,000 שקלים שלגביהם קבע כי ניתן לייחסם למשיכת כספים ונטילת הלוואה בנקאית כפי שעלה מתיעוד של מסמכי חשבון בנק של המבקש 3 (להלן: הכספים מהבנק). בנוגע ליתרת סכום הכספים התפוסים, בית משפט השלום קיבל את בקשת המדינה והאריך את תוקף התפיסה למשך 60 ימים.

6. שני הצדדים הגישו עררים על החלטה זו. הערר של המדינה כוון כנגד ההשבה החלקית של הסכום שצוין לעיל. המדינה טענה בערר כי די בנסיבות תפיסתם של הכספים כדי לבסס יסוד סביר לחשד לביצוע עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. בשלב זה נטען כי יש הצדקה לתפיסתו של הסכום כולו כ"אמצעי לביצועה" של אותה עבירה כמובנו של מונח זה בסעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי (ולא כ"שכר עבירה" כמובנו באותו סעיף, כפי שנטען כאמור בבית משפט השלום). מנגד, עררם של המבקשים כוון להשבת כלל הסכומים שנתפסו. המבקשים טענו כי לא חל איסור על החזקת כספים במזומן, כי אין בכך כדי להעיד על ביצוע עבירה של העלמת מס, וכי יש להבין מעשה זה על רקע הנורמות המקובלות בתרבותם ובאורח חייהם הבודאי המסורתי. עוד טענו המבקשים שהוכח כי הסכום שהושב להם מקורו בהלוואה בנקאית. לבסוף, הם טענו כי מכל מקום הסכום שנטען שמקורו בעבירות מס יצמיח מיסוי משוער של כ-600,000 שקלים, ולכן יש להשיב להם את היתרה, דהיינו כמחצית מן הכספים התפוסים.

7. כאמור בפתח הדברים, בית המשפט המחוזי קיבל את ערר המדינה ודחה את הערר שהגישו המבקשים, ובהתאם לכך האריך את תוקף התפיסה של כלל הכספים ב-60 ימים החל מיום 3.12.2020 (המועד בו ניתנה החלטתו של בית משפט השלום). בעיקרו של דבר, בית המשפט המחוזי קבע כי קיים יסוד סביר לחשד לביצוע של עבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, כשהסכום שנתפס היווה הן "אמצעי" לביצוע העבירות הן "שכר" בעד ביצוען כמובנם של מונחים אלה בסעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי. בהקשר זה צוין כי הפער בין הכנסותיו המדווחות של המבקש 3 לבין שיעור הסכום שנתפס, שלא ניתן לו הסבר המניח את הדעת, מבסס יסוד סביר לחשד להעלמת הכנסה, כי חשד זה מתחזק לנוכח העובדה שהכספים הוסלקו בפינה נסתרת, וכי גרסת המבקש 3 מעוררת תמיהה ואינה מסירה את עננת החשד. בית המשפט המחוזי הוסיף ודחה את "טענת ההגנה התרבותית" תוך שקבע כי זו לא הוכחה. כן צוין כי החשד לביצוע של עבירות מס במקרה דנן משתרע על סכומים גדולים בהרבה מהיקף הכספים שנתפסו –

בסך משוער של 3.6 מיליון שקלים. מטעם זה, כמו גם בשל כך שאין היגיון כלכלי בנטילת הלוואה בנסיבות שבהן המבקש 3 מחזיק בביתו סכום כסף מזומן הגבוה מסכום ההלוואה, לא ראה בית המשפט המחוזי מקום להבדיל בין הכספים מהבנק ליתר הכספים במזומן שנתפסו. לבסוף נימק בית המשפט המחוזי את החלטתו בכך שהשבת הסכום שנתפס או חלקו למבקשים תעמיד בסיכון את פוטנציאל החילוט, ככל שיוחלט על ניהול הליך פלילי נגד המבקשים.

בקשת רשות הערר

8. טענתם המרכזית של המבקשים היא כי למדינה אין סמכות לתפיסת הכספים בשלב זה של החקירה הפלילית, בטרם הגשת כתב אישום, וזאת גם אם תתקבל הטענה בדבר קיומו של חשד סביר לביצוע עבירות מס לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. המבקשים טוענים כי סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי אינו מקנה למדינה סמכות לתפיסת הכספים, משום שבנסיבות העניין סכום הכסף המזומן אינו בגדר "חפץ" שבו נעברה עבירת מס, אינו מהווה "שכר" בעד ביצוע עבירת מס ואף אינו משמש "אמצעי" לביצוע עבירה כאמור (להבדיל, למשל מהדו"ח אותו הגישו לרשויות המס, או המחשב באמצעותו הוגש הדו"ח). המבקשים ציינו כי תפיסת הכספים על-ידי היחידה החוקרת מהווה פעולה תקדימית, שטרם נעשתה בעבר, וזאת לא רק ביחס לסכום כסף מזומן, כבנסיבות דנן, אלא גם ביחס ליתרות זכות בחשבונות בנק של חשודים.

9. לשיטת המבקשים, תפיסת הכספים בידי היחידה החוקרת נועדה לשרת הלכה למעשה תכלית "אזרחית" – הטלת עיקול עתידי במסגרת שומת מס (לפי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה). תכלית זו, כך נטען, שונה מהתכלית העומדת ביסוד סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי, דהיינו לאפשר חילוט הכספים בהליך פלילי, אם יוחלט על הגשת כתב אישום והנאשם אף יורשע בתום ההליך.

10. המבקשים מוסיפים וטוענים אף בכל הנוגע לשיקול הדעת בהפעלתה של סמכות התפיסה, ובהקשר זה מטעימים כי תפיסת סכום הכסף כולו אינה מידתית, בפרט בשים לב לכך ששיעור החבות במס מגיע לכל היותר לכדי מחצית מהסכום.

11. לטענת המבקשים, שאלת הסמכות לתפוס כספים בחשד לביצוע עבירת מס (להבדיל מעבירת הלבנת הון או עבירה לפי פקודת הסמים המסוכנים [נוסח חדש]), התשל"ג-1973) היא שאלה עקרונית אשר טרם נדונה בבית משפט זה, ועל כן מצדיקה מתן רשות ערר. בהקשר זה המבקשים הפנו, בתשובתם לתגובת המדינה, להיבטיה

המורכבים של הסוגיה, אשר נותרו בצריך עיון במסגרת פסק דיני בע"פ 6820/16 יזחר כהן נ' מדינת ישראל, פסקאות 53-62 (5.2.2018) (להלן: עניין יזחר כהן). כמו כן, בתשובתם לתגובת המדינה, המבקשים הצביעו על כך, שאף המדינה הדגישה כי הם אינם חשודים בעבירות הלבנת הון, ולא בכדי – שכן היקף הכספים שנתפסו נמוך מכדי לעורר חשד ביחס לעבירות הלבנת הון שמקורן בעבירות מס. המסקנה המתבקשת מכך, לשיטתם, היא כי אין למדינה כל סמכות על-פי דין לתפוס את הכספים.

12. מנגד, המדינה טוענת כי הבקשה אינה מעוררת כל שאלה בעלת חשיבות משפטית או ציבורית החורגת מעניינם הפרטני של הצדדים, ועל כן היא אינה מצדיקה מתן רשות ערר ב"גלגול שלישי". לגוף העניין, המדינה טוענת כי סכום הכסף המזומן שנתפס מהווה "חפץ" בו נעברה עבירה, ועל כן קמה סמכות לתפיסתו לפי סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי. המדינה מדגישה, כי ההכנסה שהועלמה בנסיבות דנן היא ההכנסה ברוטו, ולא רק החבות במס אשר הייתה נגזרת בסופו של דבר מהכנסה זו. כן דוחה המדינה את טענת המבקשים לפיה תפיסת כספיהם בשל חשד לעבירות מס היא בעלת אופי תקדימי.

13. המדינה מוסיפה וטוענת, כי סכום הכסף שנתפס הוא אף ה"שכר" שהופק מביצוען של עבירות המס. בהקשר זה טוענת המדינה כי בניגוד לטענת המבקשים, אין כל מקום להבחין בין השכר שמשולם תמורת ביצוע עבירה לבין הרווח שמפיק העבריין מביצוע העבירה, ומדגישה כי הסכום שנתפס (כ-1.7 מיליון שקלים) מהווה פחות ממחצית מהסכום שעל-פי החשד השמיטו המבקשים מדיווח הכנסותיהם (כ-3.6 מיליון שקלים). לבסוף מציינת המדינה, בניגוד לנטען על-ידי המבקשים, כי הכספים נתפסו אך ורק במסגרת ההליך הפלילי, ולא לצורך הליך אזרחי עתידי.

14. ביום 8.2.2021 ניתנה החלטה לפיה הבקשה תידון בפני הרכב. דיון כאמור התקיים ביום 18.2.2021 והובהר בו כי הוא יוגבל להיבטים העקרוניים הנוגעים לתפיסת כספים החשודים ככאלה שבוצעו ביחס אליהם עבירות של העלמת מס, לפי סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי, ולא יעסוק בהיבטים הקונקרטיים של המבקשים דנן.

15. בפתח הדיון עדכן בא-כוחם של המבקשים כי בזמן שחלף מאז הגשת הבקשה החלו רשויות המס לנקוט בהליך אזרחי נגדם. בהליך זה נקבע, כך דווח לנו, כי היקף הכספים שבוצעו בהם עבירות של העלמת מס עומד על כ-2,000,000 שקלים, וכי בהתאם לכך ננקטים הליכים לעיקול סך של כ-900,000 שקלים (ראו הודעת פקיד השומה על-פי סעיף 194(ב) לפקודת מס הכנסה, מיום 14.2.2021, והנספחים לה). לשיטת בא-כוחם

של המבקשים, יש בכך כדי ללמד הן שתפיסת הכספים במסלול הפלילי אינה נחוצה הן שהיא עלולה לגרום לתוצאה קשה – בהתחשב בכך שהלכה למעשה על הסכום שכבר נתפס יתווסף גם סכום שיעוקל במסלול האזרחי.

16. בא-כוחם של המבקשים שב וטוען בעיקרו של דבר כי לא התקיימה בעניינם אף אחת מן החלופות שמונה סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי. לטענתו, גם כאשר נקבעת חבות במס אין פירוש הדבר שעל הנישום לבצע את התשלום דווקא מכספי המזומן שנתפסו, ולכן לא ניתן לומר שבכסף שנתפס נעברה עבירה או שהוא ניתן כשכר על ביצועה. כמו כן, לטענתו, לא ניתן לומר שסכום הכסף עצמו שימש אמצעי לביצוע עבירת העלמת מס, ומכל מקום המדינה עצמה חזרה בה מטענה זו. לחלופין, הוא אף חוזר וטוען כי התוצאה של תפיסת הכספים אינה מידתית, בפרט כאשר המדינה נוקטת גם בסנקציה האזרחית של עיקול הכספים לפי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה.

17. מנגד, באי-כוח המדינה שבו וטענו בדיון כי דין הבקשה להידחות. במישור המשפטי, נטען כי החלופה המתאימה למקרה מסוג זה היא שהכספים שלא דווחו הם "החפץ" שבו בוצעה העבירה. לשיטת המדינה, סכום הכסף שנתפס הוא הוא החפץ בו נעברה העבירה, כך שהחזקת הכסף במזומן והסתרתו הן חלק בלתי נפרד מהעבירה של העלמת המס. כן הודגש שכל הסכום שלא דווח הוא סכום שבוצעה בו עבירה, מאחר שגם אם חובת תשלום המס אינה חלה על הכספים כולם, הרי שחובת הדיווח חלה גם חלה על כולם. לחלופין נטען, כי הכסף שנתפס מהווה "שכר" במובן זה שיש לראות בו טובת הנאה או רווח שהופקו מהעלמת המס.

18. באי-כוח המדינה ציינו כי תפיסת כספים מכוח סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי נעשית גם בתיקי חקירה אחרים, אם כי הודו שאלה אינם רבים. בהקשר זה חודד כי ככלל סמכות התפיסה מופעלת ביחס לכספים במזומן, להבדיל מאשר חשבונות בנק. כן הודגש, כי בעוד שהחזקת הכסף בבנק מאפשרת מטיבה מעקב אחר משיכת הכספים, ועל כן אינה מאפשרת ביצוע עבירת העלמת מס או למצער מקשה על ביצועה, הרי שהחזקת כסף מזומן במקום מסתור בבית מותרת פתח להתחמקות מתשלום מס. מכל מקום, במענה לשאלת בית המשפט אישרו באי-כוח המדינה כי בשלב זה אין כל הנחייה פורמאלית באשר לאופן הפעלתה של סמכות זו בקשר לעבירות מס.

19. ביום 24.2.2021 הוגשה הודעת עדכון מטעם המדינה, ובה צוין כי המבקש 3 לא נענה לדרישת פקיד השומה מיום 14.2.2021 להגשת דו"ח לשנת המס 2020, ועל כן ביום 24.2.2021 הומצאה לו שומה לפי סעיף 194(ב) לפקודת מס הכנסה, אשר על-פיה הוא

נדרש לשלם לרשויות המס חוב מס בסך 476,566 שקלים. על-פי האמור בהודעה, סכום זה מתווסף לחוב מס בגין שנים קודמות, כך שסך החוב כולו עומד על 1,405,312 שקלים.

דיון והכרעה

20. בפתח הדיון שהתקיים בפנינו הודענו כאמור כי ניתנת רשות לערור במקרה זה, ביחס לסוגיה העקרונית שעניינה קיומה או היעדרה של סמכות לתפיסת כספים שנמצאו בחזקת אדם החשוד בביצוע עבירה של העלמת מס בלבד, להבדיל מעבירת מס הנחשבת כ"עבירת מקור" לצורך חוק איסור הלבנת הון – וזאת בשלב החקירה המשטרית, בטרם הוחלט על הגשת כתב אישום. הדיון הוגבל אפוא לנקודה זו בלבד. משניתנה רשות לערור נדון אפוא בערר לגופו, והמבקשים יכוננו העוררים.

הצגת השאלה: סמכות התפיסה לפי פקודת סדר הדין הפלילי

21. אין חולק כי תפיסתו של רכוש או חפץ בידי הרשות החוקרת חייבת להיות מעוגנת בהסמכה חוקית. זאת, בהתאם לעקרון היסוד של חוקיות המינהל (ראו למשל: רע"א 2558/16 פלונית נ' קצין התגמולים משרד הביטחון, פסקאות 37-38 (5.11.2017); דנג"ץ 10190/17 מפקד כוחות צה"ל באזור יהודה והשומרון נ' עליאן, פסקאות 5-6 לחוות דעתי (9.9.2019); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 121 (2010) (להלן: ברק-ארז)). לטענת המדינה, מקור הסמכות לתפיסת הכספים נעוץ בהוראת סעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי, המורה כך:

"רשאי שוטר לתפוס חפץ, אם יש לו יסוד סביר להניח כי באותו חפץ נעברה, או עומדים לעבור, עבירה, או שהוא עשוי לשמש ראיה בהליך משפטי בשל עבירה, או שניתן כשכר בעד ביצוע עבירה או כאמצעי לביצועה" (ההדגשות הוספו – ד' ב' א').

22. באופן קונקרטי, ובהתאם להוראת חוק זו, השאלה המתעוררת היא האם כסף מזומן בהיקף משמעותי שנמצא בביתו של אדם, באופן המעורר חשד לביצוע עבירה של העלמת מס, מהווה "חפץ" בו נעברה עבירה, "שכר" בעד ביצועה או "אמצעי" לביצועה, כך שהמדינה קונה סמכות לתפסו כבר בשלב מוקדם זה של ההליך הפלילי.

23. עיון בהלכה הפסוקה מלמד כי השאלה העקרונית שהוצגה טרם הוכרעה על-ידי בית משפט זה.

24. המדינה ביקשה לסמוך את טענותיה על ההחלטה בבש"פ 8793/12 מדינת ישראל נ' טעדי (17.12.2012), שבה ציין השופט י' עמית כך:

"המונח 'הפץ' כולל כספים ואף יתרות זכות בבנק. [...] משנתפסו הכספים ומשנתברר כי קיים חשד לביצוע עבירה, גם אם בתחום המס, רשאית היתה המשטרה לתפוס את הכסף" (שם, פסקה 6).

25. אולם, דברים אלה יש לקרוא בהקשרה של השאלה שעמדה לדיון באותו עניין. בנסיבות אותו מקרה, המשטרה תפסה כסף מזומן שהוחזק בכספת פרטית במסגרת חקירה שנסבה על חשד לביצוע עבירה של חבלה חמורה. כחלק מהדיון בהליכי המעצר, ביקש החשוד להורות על השבת הכספים התפוסים, בטענה כי הם אינם משמשים ראיה בתיק העיקרי שבו לא נכללו עבירות מס. בית המשפט המחוזי נעתר לבקשה והורה על השבת הכספים. ערר שהגישה על כך המדינה התקבל. אולם, לאמיתו של דבר, בית משפט זה לא הכריע באותו מקרה בשאלה העקרונית בדבר קיומה של סמכות תפיסה, אלא אך הורה שהחלטתו של בית המשפט המחוזי תעוכב עד לקבלת החלטה אחרת בבית משפט השלום – שהוא המוסמך לדון בהחזרת הכספים שנתפסו.

26. המדינה הפנתה עוד לפסק דיני בעניין יזהר כהן, שנסב על חילוט כספים שנתפסו בשלב קודם. ואולם, עיון בפסק הדין מלמד דווקא כי על-פי העמדה שהובעה בו, שאלת סמכות התפיסה היא שאלה "פתוחה" (ועל כך ארחיב בהמשך הדברים). זאת ועוד, באותו מקרה הכספים נתפסו אצל מי שנחשד לא רק בביצוען של עבירות מס, אלא גם בביצוען של עבירות סמים. והעיקר, טענות בנושא הסמכות לא הועלו במישורין כמו במקרה שבפנינו.

27. לבסוף, באי-כוח המדינה השליכו את יהבם על ההחלטה בבש"פ 5015/99 התאחדות משפטנים בלתי תלויים נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(1) 657 (1999) שבה נקבע כי כספים שהופקדו בחשבון בנק יכולים להיחשב כ"שכר בעד ביצוע עבירה", תוך התייחסות לכך ש"אין מקום להבדיל בין שכר עבירה לבין טובת הנאה או רווח מן העבירה" (שם, בעמ' 664). אולם, בנסיבות אותו עניין, בהתאם לנטען בפניו, בית משפט

זה הניח כי הכספים שהופקדו בבנק התקבלו כתוצאה מביצוע עבירה, ועל כן יש לראות בהם רווח עברייני. הנחה עובדתית זו אינה מתקיימת במקרה דנן.

28. אם כן, בניגוד לנטען, אין לומר שהשאלה שבפנינו הוכרעה בפסיקה. יש אפוא לבחון האם סעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי אכן חל על תפיסת כספים שביחס אליהם נחקר חשד לביצוען של עבירות מס.

תפיסת נכסים בשלב החקירה ופגיעתה בזכות הקניין

29. להוראה בדבר נטילת תפוס והחזקתו בידי הרשות החוקרת מכוח סעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי שלוש תכליות עיקריות: האחת – תפיסה שנועדה למנוע ביצוע עבירה בעתיד; השנייה – תפיסה לצורך הצגת התפוס כראיה בבית המשפט בהליך פלילי; והשלישית – תפיסה למטרת חילוט התפוס בתום ההליך, כחלק מגזר הדין שיושת על הנאשם (בש"פ 342/06 חברת לרגו עבודות עפר בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 8 (12.3.2006) (להלן: עניין לרגו); רע"פ 7600/08 אברם נ' מדינת ישראל, פסקה 10 (7.4.2009)). שתי התכליות הראשונות נלמדות במפורש מלשון סעיף 32(א), בעוד שהאחרונה, הרלוונטית לענייננו, נקשרת להוראת סעיף 39 לפקודת סדר הדין הפלילי, הקובע כי:

”על אף האמור בכל דין, רשאי בית המשפט, בנוסף על כל עונש שיטיל, לצוות על חילוט החפץ שנתפס לפי סעיף 32, או שהגיע לידי המשטרה כאמור בסעיף 33, אם האדם שהורשע במעשה העבירה שנעשה בחפץ או לגביו הוא בעל החפץ; דין צו זה כדין עונש שהוטל על הנאשם”.

30. הסדר חקיקתי דומה נקבע בסעיף 136 לפקודת הסמים המסוכנים, המסמיך את בית המשפט ליתן צווים זמניים שתכליתם להבטיח את האפשרות לחלט את רכושו של הנאשם בתום ההליך הפלילי, אם יורשע (בש"פ 9222/20 כהן נ' מדינת ישראל, פסקה 10 (4.1.2021)). תפיסת רכוש לצורך חילוט זמני נועדה אף היא לצורך מימוש החילוט כרכיב ענישה במסגרת גזר הדין (ע"פ 6532/17 מדינת ישראל נ' חסדי דוד לעדת הבוכרים, פסקאות 27-29 (8.4.2018); רע"פ 4526/18 אלוביץ נ' מדינת ישראל, פסקה 11 (5.8.2018)). במובן זה, בדומה לתכלית של תפיסה לצורך מניעת עבירה ובניגוד לתכלית של תפיסה לצורך הצגת התפוס כראיה, מדובר בתכלית פרוספקטיבית.

31. התכלית של מניעת הברחת נכסים היא בוודאי חשובה, אך אין בה כדי להצדיק את פעולת תפיסת הרכוש או החפץ בכל המקרים. פגיעתה של התפיסה בזכות הקניין של

הפרט היא קשה ומכבידה. משמעותה כי רכושו יוחרם ויכול להיות מוחזק בידי היחידה החוקרת עד לתום ההליך הפלילי בעניינו, שסופו – מי ישורנו, או עד למתן צו להחזרת התפוס, לפי סעיפים 34 ו-35 לפקודת סדר הדין הפלילי. כך או כך, וגם במקרה שבו התפוס אינו דרוש לבעליו לצורך מחייתו, אין ספק כי מדובר בפעולה הפוגעת בזכויות. ואם נכונים הדברים ביחס לחילוט רכוש בשלב שלאחר הגשת כתב אישום, לנוכח חזקת החפות העומדת לנאשם בהליך הפלילי, הם אמורים אף ביתר שאת ביחס לתפיסת רכוש במסגרת חקירת המשטרה, כאשר מדובר בשלב כה ראשוני של ההליך הפלילי, שבו החשדות טרם התגבשו לכדי כתב אישום. בנוסף, עיגונה של זכות הקניין בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, מחייב אותנו לפרש את הוראות פקודת סדר הדין הפלילי, ובכלל זה את סעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי העומד במרכז דיונונו, ברוחו ובהשראתו של חוק היסוד (ראו למשל: דנ"פ 2316/95 גנימאת נ' מדינת ישראל, פ"ד מט(4) 589, 643 (1995); ע"פ 5121/98 יששכרוב נ' התובע הצבאי הראשי, פ"ד סא(1) 461, 515 (2006)).

32. לנוכח זאת, נטילת התפוס והחזקתו לצורך חילוטו תהא מוצדקת רק כאשר אכן מדובר ב"חפץ הקשור בעבירה" אשר "הוכתם בכתם עבירה" (עניין לרגו, פסקה 8), בהתאם לחלופות שהוגדרו במדויק בסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי, אשר צוטט לעיל. החלופה הראשונה הנזכרת בסעיף היא "חפץ" שנעברה בו עבירה (להבדיל מחפץ שעומדים לעבור בו עבירה בעתיד, או חפץ שעשוי לשמש ראיה בהליך משפטי, אפשרויות שאינן רלוונטיות כאן). החלופה השניה היא "שכר" בעד ביצוע העבירה. החלופה השלישית היא "אמצעי" לביצוע העבירה. בהתקיים אחת מהן – ורק אז – הסכין המחוקק עם הפגיעה בזכות הקניין של בעל הרכוש התפוס.

האם הכספים שנתפסו מהווים "חפץ" שנעברה בו עבירה, שכר עבודה או אמצעי לביצועה?

33. כל החלופות המנויות בסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי מתייחסות לביצוע עבירה מסוימת, שהחפץ או הרכוש שנתפס קשורים אליה בדרך זו או אחרת. בנסיבות הנדונות, המדינה טוענת כי מדובר בעבירה של העלמת מס – עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. ראוי על כן להביא את נוסח הסעיף במלואו:

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני הענשים כאחד; ואלו הן:

- (1) השמיט מתוך דו"ח על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;
- (2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבת;
- (3) השיב תשובה כוזבת, בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;
- (4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;
- (5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;
- (6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו.

בשים לב לנוסח זה, אעבור כעת לבחון כל אחת מן החלופות. אפתח בחלופה של "חפץ שנעברה בו עבירה" אשר בשלב הדיוני הנוכחי ניצבה במוקד של טענות הצדדים. בהמשך, אבחן גם את שתי החלופות האחרות. כפי שאראה, הפרשנות הלשונית תומכת בעמדת העוררים, וכן תומכת בה השוואת הסדר התפיסה הקבוע בסעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי להסדרים שחלים על תפיסה וחילוט בגין עבירות מס חמורות כ"עבירות מקור" לפי חוק איסור הלבנת הון.

34. חפץ שנעברה בו עבירה? – כעולה מנוסחו של סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, העבירה של העלמת מס נעשית באמצעות השמטת הכנסות מהדיווח לרשויות המס או באמצעות מסירת מידע כוזב, בכתב או בעל פה. כל החלופות שמונה הסעיף ביחס לאופן ביצועה של העבירה מתייחסות לפעולות שאינן נוגעות לסכומי התקבול עצמם, אלא לפעולות שעניינן דיווח או אי-דיווח, כדוגמת השמטת נתונים מדו"ח, מסירת פרטים כוזבים בדו"ח, מסירת מידע שגוי, הכנת רשומות או פנקסי חשבונות כוזבים או הצגת מסמך כוזב. במילים אחרות, אף אם פעולת המרמה נעשית ביחס לכסף שקיבל הנישום, היא אינה מבוצעת בכסף עצמו, אלא בדו"חות, בפנקסי חשבונות, בתרשומות או במסמכים אחרים. כל אלו (כולל כמובן הדו"ח עצמו) יכולים להיחשב "חפץ" שבו נעברה עבירה של העלמת מס. בניגוד לכך, אין זה ברור כלל שסכום כסף מזומן שנמצא בביתו של אדם שעל-פי החשד מסר דיווח כוזב על הכנסותיו או לא דיווח עליהן כלל, מהווה "חפץ שנעברה בו עבירה" בהתייחס לעבירה של דיווח כוזב. לכאורה, עמדת המדינה נוטה להחליף בין המסמכים והאמצעים שבהם נעשתה במישרין עבירת אי-הדיווח עצמה (כגון רישומים כוזבים ופנקסי חשבונות מזויפים) לבין הכסף שהדיווח הכוזב מתייחס אליו אך לא נעשה בו עצמו. הדגש בביצוע העבירה הוא אפוא לא על תקבולים אלו או אחרים שהגיעו לידי הנישום, אלא על פעולת אי-הדיווח לרשויות המס על אותם תקבולים.

35. זאת ועוד, העובדה שלא ניתן לזהות את השטרות המסוימים שביחס אליהם ממש נעברה העבירה של אי-דיווח תומכת אף היא במסקנה האמורה. למעשה, גם המדינה לא טענה כי אותם שטרות כסף שנתפסו הם אלה שנתקבלו כהכנסה לא מדווחת. כל שנטען הוא שקמה "חזקה עובדתית" לפיה הכסף שנמצא נתקבל כהכנסה אך קבלתו לא דווחה לרשויות המס. לפרשנות זו של המדינה השלכות מרחיקות לכת מבחינת היכולת לתפוס סכומי כסף מזומן שאדם מחזיק ברשותו, הגם שלא מוטל על כך איסור בדין (והשוו לסעיף 2 לחוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018).

36. כעת אבחן את שתי החלופות הנוספות, הגם שדומה כי המדינה אינה משליכה עוד את יהבה עליהן.

37. שכר בעד ביצוע עבירה? – ההסתייגויות שהועלו לעיל יפות בשינויים המחויבים, ואף ביתר שאת, ביחס לחלופה של "שכר" בעד ביצוע העבירה. גם במקרה זה, הפרשנות הלשונית הפשוטה של הסעיף אינה תומכת בעמדת המדינה בדבר קיומה של סמכות תפיסה. לשונו של הסעיף ברורה: סמכות התפיסה קיימת, לפי חלופה זו, ביחס לחפץ שניתן כשכר עבירה. בנסיבות שבהן נמצא סכום כסף מזומן בביתו של אדם, באופן המעורר חשד לביצוע עבירה של העלמת מס, החשד הוא ככלל ביחס לעצם אי-הדיווח, ולא ביחס לכך שהכספים התקבלו בגין פעולה בלתי חוקית. זאת, בשונה למשל מכספים שהתקבלו בגין סחר בסמים, שאז פעולת הממכר עצמה נאסרה בחוק, ועל כן ניתן יהיה במקרים המתאימים לחלט (ובכלל זה להורות על חילוט זמני) את הכספים שנתקבלו בתמורה לאותה פעולה (ראו והשוו להסדר המפורט הקבוע בסעיף 36 לפקודת הסמים המסוכנים). בניגוד לכך, במקרה של עבירת העלמת מס, עצם פעולת החליפין שבה נתקבלו הכספים אינה, ככלל, פעולה בלתי חוקית (ולפחות אין יסוד להניח כך בכל המקרים). זאת ועוד, אף בהתייחס לחלופה זו, כפי שכבר הוסבר לעיל, קיים קושי לזהות את הכספים הקונקרטיים. לשם דוגמה, ניתן ליטול מקרה שבו הכספים שנתפסו ברשות העורר 3 שולמו לו כתמורה לעסקה כלשהי עליה לא דיווח לרשויות המס, באופן העולה כדי עבירה פלילית. גם במקרה כזה החבות בתשלום מס היא אובליגטורית, ואין הכרח שחוב המס ישולם מתוך ההכנסה עצמה. משמע, קיים קושי לראות את הכסף הספציפי שנתפס ברשותו כ"שכר" מביצוע עבירת העלמת המס. במובן זה הפרשנות לפיה כספים אלו מהווים שכר או תמורה על ביצוע העבירה של העלמת מס היא מרחיבה למדי ואין לה מקום בהתחשב באופייה הפוגעני של הסמכות.

38. אמצעי לביצוע עבירה? – בשלב הנוכחי, לא נטען אף מטעם המדינה כי החלופה דנן מתקיימת. די בכך שאציין כי לעניין חלופה זו אין להסתפק בקשר עובדתי כלשהו בין

סכום הכסף לבין ביצוע העבירה, אלא יש להראות כי סכום הכסף שימש בעצמו מכשיר לביצוע העבירה. נסיבה זו אינה מתקיימת בענייננו (יצוין בהקשר זה נוסחו השונה של סעיף 39(א) לפקודת סדר הדין הפלילי המתייחס "למעשה העבירה שנעשה בחפץ". ראו: ע"פ 623/78 טורני נ' מדינת ישראל, פ"ד לג(3) 523, 526 (1979)).

39. השוואה לאפשרות "תפיסה בשווי" בעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון – מסקנת האמורה ביחס לפירוש סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי מתיישבת היטב עם השאיפה של יצירת הרמוניה חקיקתית בין דברי חקיקה שונים. מסקנה זו עולה מהשוואת הסדר התפיסה הקבוע בסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי להסדר התפיסה והחילוט הקבוע בחוק איסור הלבנת הון. כידוע, עילת תפיסה לפי חוק איסור הלבנת הון מאפשרת תפיסה וחילוט רכוש "בשווי" העבירה, אף אם לא מדובר ברכוש שנעברה בו העבירה אלא ברכוש אחר, כשר וחוקי, ובלבד שהוא שווה ערך לרכוש הקשור בעבירה (ראו סעיף 21(א) לחוק איסור הלבנת הון. כן ראו: ע"פ 2333/07 תענך נ' מדינת ישראל, פסקה 257 (12.7.2010)). לא למותר לציין כי בבש"פ 1359/17 מדינת ישראל נ' ברוך, פסקה 4 (15.3.2017), נקבע כי הסמכות לתפיסה "בשווי" חלה גם על תפיסה לפי סעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי ביחס לעבירות מס שהן "עבירות מקור" על-פי חוק איסור הלבנת הון (להבדיל מכלל עבירות המס). הסדר זה, שהגיונו בצדו, לא חל ביחס לעבירות אחרות שאינן מנויות בחוק הלבנת הון, ובכללן עבירות מס "רגילות".

40. בכך חל שינוי עם תיקון החוק לאיסור הלבנת הון (חוק איסור הלבנת הון (תיקון מס' 14), התשע"ו-2016; להלן: תיקון מס' 14 לחוק הלבנת הון), אשר במסגרתו נוסף סעיף 17ב לתוספת הראשונה לחוק זה. הסעיף מחיל את הוראות חוק זה על עבירה של העלמת מס לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה כ"עבירת מקור". זאת, רק בתנאים מסוימים המלמדים על חומרת העבירה, ובהם גובה הסכום שבו נעברה העבירה ביחס למשכה של התקופה המדווחת לרשויות המס. משמעות הדבר היא שהמחוקק נתן על כך את הדעת, וקבע כי בנסיבות מסוימות – ובהן בלבד – ניתן יהיה להפעיל את סמכויות התפיסה והחילוט על-פי חוק איסור הלבנת הון, ובין היתר האפשרות להתיר תפיסה "בשווי", גם בהקשר לחשד לביצועה של עבירת העלמת מס. והנה, המשמעות המעשית של הפרשנות המרחיבה שבה דוגלת המדינה מטשטשת את ההבחנה בין תפיסה של חפצים או כספים מסוימים לפי סעיף 32 לפקודת סדר הדין הפלילי לבין תפיסה "בשווי" שאפשרית רק לפי חוק איסור הלבנת הון (ראו והשוו: עניין יזחר כהן, פסקה 55 לפסק דיני).

41. אדגים את השאלה הנדרשת להכרעה באמצעות הדוגמה הבאה: נשווה בדעתנו מצב שבו אדם מחזיק בביתו סכום כסף במזומן, ובמקביל לכך הועברו לחשבון הבנק

שלו כספים בגין עסקה שלא דווחה. האם ניתן לומר שהחפץ שבו נעברה העבירה הוא סכום הכסף שנתפס בביתו להבדיל מכספים וזכויות שהוא מחזיק במקומות אחרים? במהות, עמדתה של המדינה היא כי כאשר לא דווחו עסקאות למס הכנסה, כל כסף שנתפס בביתו של אדם הוא "תחליף" לכסף שלא דווח. בכך עמדתה מתקרבת למצב של תפיסת "שווי" שאפשרית כאמור רק בגדרו של חוק איסור הלבנת הון. מובן כי פרשנות זו מעוררת קושי במובן זה שאינה נחזית כתואמת את הנחת המחוקק בעת שתיקן את חוק איסור הלבנת הון.

42. אם כן, מסקנתי היא שסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי אינו כולל סמכות לתפיסת כספים בגין ביצוע עבירה של העלמת מס לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, ככל שהיא עומדת בפני עצמה ואינה מהווה "עבירת מקור".

43. מכל מקום, אפילו הייתי מחזיקה בעמדה שונה, אני סבורה שיש קושי בצעדים שננקטו במקרה זה – הן במישור ההליך המינהלי והן במישור של שיקול הדעת המינהלי, כמוסבר להלן.

למעלה מן הצורך: הליך ושיקול דעת

44. נקודת המוצא לדיון בסמכות תפיסה היא הפגיעה הכרוכה בה בזכות הקניין של מי שרכושו נתפס. על כן, ניתן היה לצפות שהפעלתה תיעשה תוך הקפדה על כללי המשפט המינהלי בכל הנוגע להפעלת סמכות מסוג זה.

45. שאלת המידתיות – במישור שיקול הדעת, הכף נוטה בבירור לעבר הימנעות משימוש בכלי התפיסה הפלילי כאשר פתוחה בפני רשויות המס הדרך לעשות שימוש בכלים פוגעניים פחות. בראש ובראשונה הדברים אמורים בכלי האזרחי של סעיף 194 לפקודת מס הכנסה, המאפשר לדרוש מהנישום ערובה לתשלום המס, או לבקש מבית המשפט ליתן צו לעיקול רכוש או אף תפיסה שלו, כפי שנעשה בפועל גם במקרה זה. תפיסת הכספים ב"מסלול" הפלילי לצורך הקפאת המצב הנתון עד לקבלת החלטת רשויות המס לפעול בנתיב האזרחי של סעיף 194 לפקודת מס הכנסה – מעוררת אי-נחת, מאחר שהיא חורגת לכאורה מתכליותיו של ההליך הפלילי ומצטיירת ככלי עזר של המישור האזרחי.

46. קריטריונים ואכיפה שוויונית – לכך יש להוסיף, כי במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו התברר כי נדירים הם המקרים שבהם נתפסו כספים של חשודים בביצוע עבירת

העלמת מס, בשלב שלפני הגשת כתב אישום. עובדה זו מצביעה על קושי רב בהתנהלות מצד היחידה החוקרת: האם תפיסת הכספים בביתו של העורר 3 הייתה פעולה ספורדית? האם קיימות הנחיות כתובות וברורות לתפיסת כספי מזומן או אף לתפיסת כספים בחשבונות בנק? האם ישנו נוהל מסודר המתווה את דרכי הפעולה בהן יש לנקוט לצורך תפיסת כספים במקרה שבו מתעורר חשד לאי-דיווח לרשויות המס על הכנסות החייבות בדיווח? שאלות אלה נותרו תלויות בחלל האוויר (והשוו, בשינויים המתחייבים, לעמדת בעניין יזחר כהן, פסקה 61). כאשר הרשות המינהלית אמונה על הפעלת סמכויות אכיפה, ניתן לצפות כי תאמץ קריטריונים ואמות מידה לעניין זה (ראו: רע"פ 3676/08 זנו נ' מדינת ישראל, פסקה 36 (27.7.2009); בג"ץ 6732/20 האגודה לזכויות האזרח בישראל נ' הכנסת, פסקה 45 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (1.3.2021); ברק-ארז, בעמ' 231-235).

47. ניתן להוסיף כי קביעת אמות מידה הייתה רלוונטית גם להחלטה בשאלות משנה כמו למשל האם התפיסה תבצע ביחס לסכום כולו או רק חלקו (ראו והשוו: ע"פ 6339/18 בלווא נ' מדינת ישראל, פסקה 37 לדיון בערעורים על גזר הדין (15.1.2020)). שאלה זו מתעוררת במיוחד בנסיבות דנן, שבהן הציגו העוררים ראיות למקורו של חלק מהכסף שנתפס בהלוואה שניטלה מבנק ואף על-פי הודעת העדכון מטעם המדינה עצמה מלוא סכום החוב לרשויות המס נמוך ביותר מ-300,000 שקלים מסכום הכסף שנתפס. בשולי הדברים יוער, כי התפתחויות אלה מחדדות את שאלת הקשר בין התפיסה והחילוט שעשוי לבוא בעקבותיה לבין ההיבטים האזרחיים של דיני המס. מבלי לחוות כל דעה לגופו של עניין, יצוין בהקשר זה כי השאלה האם ניתן לזקוף סכומים שחולטו במסגרת גזר דין בהליך פלילי כהוצאה מותרת, עומדת במרכזו של ערעור שעודו תלוי ועומד בהליך אחר בבית משפט זה (ע"א 6077/20 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' חיון).

48. למעשה, השוואה להסדר החילוט לפי חוק איסור הלבנת הון, בניגוד לנטען, אינה מחזקת את עמדתה של המדינה. כעולה ממדיניות התביעה שהותוותה לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 14 לחוק הלבנת הון, עיקרון המידתיות צריך להוות עיקרון מנחה במסגרת השימוש בכלי התפיסה והחילוט של שווי הרכוש ששימש לביצוע העבירה, איפשר את ביצועה, או שיועד לכך (ראו: "מדיניות האכיפה בעבירות של הלבנת הון כאשר עבירות המקור הן עבירות מס" הנחיות פרקליט המדינה 2.23 (התשע"ז); בפרט ראו ההסדרים המפורטים בסעיפים 15-19 להנחיה האמורה המיישמים עיקרון זה הלכה למעשה). מדוע אם כן יש לפעול במידתיות בעת תפיסת וחילוט רכוש שנעברה בו עבירה לפי חוק איסור הלבנת הון (כולל עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה כ"עבירת מקור"), אך אין כל חובה לנהוג כך כאשר מבוקש להפעיל את סמכות התפיסה בחשד

לביצוע עבירה דומה בנסיבות חמורות פחות, במובן זה שאז ניתן יהיה לתפוס את הרכוש כולו? מובן כי עמדה כזו משוללת כל הגיון ואינה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה.

לפני חתימה

49. בשלב זה הגיעה לעיוני חוות דעתו של חברי השופט ד' מינץ הסבור כי במקרה זה מתקיימת החלופה של "חפץ שנעברה בו עבירה". חברי סבור שסעיף 220 לפקודת מס הכנסה מניח בסיס לכך שהחובה לדווח על הכנסה הופכת כסף שנתפס ולכאורה לא נכלל בדיווחים ל"חפץ" שבוצעה בו עבירה. בקליפת אגוז, אני מבקשת אפוא להדגיש כי מנקודת מבטי – ומבלי לחלוק על החשיבות הרבה הנודעת לאכיפה נחושה של חובת הדיווח – פרשנות זו אינה מתיישבת עם לשון החוק, או עם תכליתו, ואף נודעות לה השלכות מרחיקות לכת על קניינו של הפרט. מהיבט הלשון – מאחר שסעיף 220 מתייחס לחובות המתבטאות במסמכי הדיווח, אינני סבורה שקיימת תשתית לקשור בין כספים מסוימים לעבירה שבוצעה. על העדרו של קשר זה מתגבר חוק איסור הלבנת הון בהוראות המרחיבות שנכללו בו ואינן חלות בענייננו, ולא בכדי. מהיבט התכליתי – במקרים מסוג זה שבפנינו אין מדובר בכספים שניתן לשייכם להתנהגות פלילית מובהקת, כמו בדוגמאות של כספי שוד או כספים שנתקבלו כשכר בעד עסקת סמים או משחקים בלתי חוקיים, שהובאו על-ידי חברי. על כן, החלת סמכות התפיסה ביחס אליהם אינה ברורה מאליה. על כך יש להוסיף, כי בהתחשב בסמכויות האזרחיות המשמעותיות בתחום העיקול והאכיפה כלפי עברייני מס, אף הקופה הציבורית לא תצא חסרה.

טיכום

50. מסקנתי היא אפוא שסעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי אינו מקנה ליחידה החוקרת סמכות לתפוס כסף מזומן שנמצא בחצרו של חשוד בעבירה של העלמת מס לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה (שאינו קשור בעבירת הלבנת הון לפי חוק איסור הלבנת הון), והמדינה לא הצביעה על מקור סמכות אחר על-פי דין לכך. זאת, אף מבלי להידרש לקשיים לכאוריים נוספים – שעניינם מידתיות הפעולה ופרקטיקה אכיפתית נעדרת קריטריונים.

51. אשר על כן, אני סבורה שיש לקבל את הערר במובן זה שהחלטת בית המשפט המחוזי תבוטל, והבקשה להחזרת תפוס לפי סעיף 34 לפקודת סדר הדין הפלילי תתקבל, משפעולת התפיסה בוצעה בחוסר סמכות. כל זאת, מבלי לפגוע בסמכות רשויות המס

להוסיף ולפעול לעיקול הכספים בנתיב שהתווה סעיף 194 לפקודת מס הכנסה, אם טרם ננקטו כל הצעדים הדרושים לצורך כך.

ש ו פ ט ת

השופטת ע' ברון:

במחלוקת שבין חבריי, אני מצרפת את הסכמתי לחוות דעתה של השופטת ד' ברק-ארז, ומטעמיה.

ש ו פ ט ת

השופט ד' מינץ:

בניגוד לעמדת חברתי, אינני סבור כי קיים קושי לראות בסכומי כסף שנתפסו משום חפץ שנעברה בו עבירה לפי הוראת סעיף 32(א) לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 (להלן: הפקודה). וארחיב.

1. על פי סעיף 32 לפקודה, על מנת שתקום לשוטר סמכות לתפוס חפץ, נדרש יסוד סביר להניח כי יש קשר כלשהו בין החפץ לבין עבירה, בהתייחס לאחת החלופות הבאות: אם נעברה עבירה בחפץ; אם עומדים לעבור עבירה בחפץ; אם החפץ עשוי לשמש ראייה בהליך משפטי בשל עבירה; אם החפץ ניתן כשכר בעד ביצוע עבירה; אם החפץ ניתן כאמצעי לביצוע עבירה (ראו גם: בש"פ 8353/09 מגאלניק נ' מדינת ישראל, פסקה 7 (26.11.2009) (להלן: עניין מגאלניק)). בבסיס כל אחת מהחלופות עומדת תכלית המיוחדת לה, כאשר ניתן לעמוד על שלוש תכליות עיקריות: תכלית מניעתית בקשר לחפץ אשר עשוי לשמש לביצוע עבירה; תכלית ראייתית בקשר לחפץ אשר עשוי לשמש ראייה בהליך משפטי; ותכלית של חילוט, הרלוונטית למקרים שבהם נעשה שימוש בחפץ לצורך ביצוע עבירה, למקרים שבהם החפץ ניתן כשכר בעד ביצוע העבירה או למקרים שבהם החפץ ניתן כאמצעי לביצוע עבירה (בש"פ 342/06 חב' לרגו עבודות עפר בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 8 (12.3.2006) (להלן: עניין לרגו)); בש"פ 8009/07 מ.ג.ש מיכאל עבודות בטון ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל (14.2.2008); רע"פ 7600/08 אברם נ' מדינת ישראל, פסקה 10 (7.4.2009) (להלן: עניין אברם)). החלופה הרלוונטית ביותר לענייננו היא החלופה הראשונה, היינו כאשר נעברה עבירה בחפץ, אך לצורך דיוננו יש להרחיב מעט את המבט.

2. בפסיקת בית המשפט ניכרת מגמה פרשנית מרחיבה בנוגע לגבולותיו של "חפץ" שנתפס על פי סעיף 32 האמור (וראו: שרון אהרוני-גולדנברג ויעל וילצ'יק-אביעד "עבריינות רכוש – מודל ענישה כלכלי" עיוני משפט לב 737-741 (התשע"א)). כך למשל, בכל הנוגע לחלופה שעניינה חפץ "שניתן כשכר בעד ביצוע עבירה" נקבע כי השכר כולל גם את שלל העבירה (בש"פ 5015/99 התאחדות משפטנים בלתי תלויים נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(1) 657, 661-664 (1999)). כפי שנאמר באותו עניין: "אין זה הגיוני לומר שאם שודד בנק נתפס כאשר שלל השוד בידיו, אפשר לתפוס את השלל, אך אם הוא זריו מספיק והפקיד את שלל השוד בבנק לפני שנתפס, הרי שאין אפשרות להוציא את בלעו מפיו מפני שהשלל הפך מחפץ לזכות" (שם, עמ' 664-665).

3. גם בנוגע לחלופה שעניינה חפץ שנעברה בו עבירה ציין בית משפט זה בעבר (בש"פ 8793/12 מדינת ישראל נ' טעדי (17.12.2012)) כי:

"תפיסת החפץ נועדה בין היתר לצורך חילוטו אם יורשע המשיב (סעיף 39 לפקודה) והמונח "חפץ" כולל כספים ואף יתרות זכות בבנק (בש"פ 5015/99 משפטנים בלתי תלויים נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(1) 657 (1999); בג"ץ 2393/91 פרידנברג נ' שופטת השלום בתל-אביב, הגב' מרים סוקולוב, פ"ד מה(4) 490 (1991)). במקרה דנן נטען, כי הכספים שנתפסו הם התמורה שקיבל המשיב בגין מכירת המגרש [...]. אין חולק כי לכספים שנתפסו אין כל קשר לאירועים מושא כתב האישום המקורי. עם זאת, משנתפסו הכספים ומשנתברר כי קיים חשד לביצוע עבירה, גם אם בתחום המס, רשאית היתה המשטרה לתפוס את הכסף..." (שם, פסקה 6).

4. על פניו ישנם מצבים שבהם זיהוי הקשר בין ה"חפץ" לבין העבירה פשוט יותר מאשר במקרה שלפנינו. כך למשל, כאשר מדובר בחפץ ששימש ככלי ישיר לביצוע העבירה (כגון: סכין, כלי רכב, וכו') הבחינה האם מדובר בחפץ שקיים יסוד סביר כי נעברה בו עבירה, היא קלה יותר. ישנם גם מצבים שבהם ה"חפץ" הנתפס הוא סכומי כסף, והקביעה כי קיים יסוד סביר להניח כי נעברה בו עבירה (או כי מדובר בסכומי כסף שניתנו כשכר בעד ביצוע העבירה), ברורה. כך למשל, כאשר מדובר בסכום כסף שנשדד; בסכום כסף ששימש לצורך פעילות בלתי חוקית כגון עסקת סמים או משחקים לא חוקיים וכיו"ב (ראו למשל: עניין מגאלניק, פסקה 17). יצוין כי בכל מקרה, במצבים שתוארו, אין חולק כי אין צורך לזהות את השטרות המסוימים שביחס אליהם ממש נעברה העבירה. זאת, שכן כביטוי שנטבע מקדמת דנא, "לכסף אין ריח". היינו, אין חשיבות מיוחדת במטבעות או בשטרות ספציפיים של כסף (ראו למשל: בג"ץ 2959/17 אלשוואמרה נ' מדינת ישראל, פסקה 21 (20.11.2017)). כפי שציינה חברתי בעניין יזהר כהן (ע"א

6885/16 כהן נ' מדינת ישראל (5.2.2018), לא ניתן לקבל את הטענה כי "היה על המדינה 'לצבוע' את הכסף באופן קונקרטי ולהוכיח כי כל שטר ושטר שנתפס ... קשור לאחת העבירות הספציפיות שבהן הורשע" (פסקה 67).

5. השאלה היחידה העומדת לפנינו היא אפוא, האם במקרה שבו אין יסוד סביר להניח כי סכומי כסף התגלגלו לידיו של החשוד בפעילות בלתי חוקית כשלהי, אלא קיים יסוד סביר להניח שנעברה עבירת מס, הקשורה לאי-דיווח בקשר לסכומים אלה ו"העלמתם" מעיני רשויות המס, קיימת סמכות לתפיסתם לפי סעיף 32 לפקודה. סבורני כי התשובה לכך היא פשוטה.

6. כך קובע סעיף 220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]:

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני הענשים כאחד; ואלו הן:

(1) השמיט מתוך דו"ח על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;

(2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבות;

(3) השיב תשובה כוזבת, בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;

(4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

(6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו."

עניינן של העבירות המנויות בסעיף במעשים המיועדים להשיג מטרה של הקטנת נטל המס באמצעים אסורים על פי הדין (על"ע 3467/00 הוועד המחוזי של לשכת עורכי-הדין בתל אביב-יפו נ' מיכאל צלטנר עו"ד, פ"ד נו(2) 895, 902 (2002)). הקטנת נטל המס באה לידי ביטוי בסעיף האמור בין היתר בדרך של אי-דיווח והעלמת ההכנסה מעיני רשויות המסים. הדגש הוא על ההכנסה ש"הועלמה" ולא על שיעור המס אשר לא שולם. הפסיקה חידדה עניין זה בקבעה לעניין הרשעה בעבירה זו, כי היסוד המגדיר את העבירה הוא הכנסתו של הנישום "ברוטו", היינו, ההכנסה שהסתיר הנישום מרשויות המס, בלא קשר לגובה החבות במס שהייתה נגזרת בסופו של יום מאותה הכנסה (ע"פ 3806/16

בלטי נ' מדינת ישראל, פסקה 58 לפסק דינו של השופט י' אלרון (23.5.2019)). "המבחן הוא מבחן ההכנסה" (ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל, פסקה 98 (11.9.2014)). גם לעניין הקנס שניתן להטיל על העברייין, נקבע כי אין הוא נגזר משיעור המס, אלא מסכומי ההכנסה אותם העלים העברייין (ע"פ 857/84 סניורה נ' מדינת ישראל, פ"ד לט(1) 550 (1985)).

7. עקרונות אלו יפים גם בכל הנוגע לתפיסת סכומי כסף שקיים יסוד סביר להניח כי נעברה בהם עבירה לפי סעיף 220 לפקודה. העבירה בסעיף 220 לפקודה מגלמת בתוכה התנהגות שיש עמה כאמור קשר ישיר לכספי ההכנסה, בין אם מדובר ביתרת זכות בחשבון בנק ובין אם בכסף מזומן. מדובר בכספים שיש לגביהם חשד כי הועלמו, הושמטו או הוסתרו מעיני רשויות המס. עצם העלמת ההכנסה נוגדת את חובת רישומה כמתחייב על פי דין. וזאת כאמור, במנותק מהשאלה אם נוצר רווח כתוצאה מאותם סכומי כסף, אם לאו. העבירה מתייחסת לעצם העלמת ההכנסה, וההכנסה כאמור היא גם המשתנה לגביו בית משפט ייתן את הכרעתו, בבוא היום, בעת ההרשעה. אין זה משנה שהאופן שבו בוצעה העבירה הוא בדרך של אי-הגשת מסמכים, השמטת פרטים מתוכם וכיו"ב. מדובר באמצעים הטכניים דרכם בוצעה העבירה עצמה, שהיא העלמת ההכנסה. פשיטא אפוא בעיניי כי ענייננו ב"חפץ" אשר נעברה בו עבירה. בהקשר זה, אין זה משנה אם מקור הכספים הוא לגיטימי או בלתי-חוקי, היינו כי לא נעברה עבירה נוספת, זולת העלמת ההכנסה, בכספים עצמם.

8. כאמור לעיל, התכלית העיקרית העומדת בבסיס החלופה שעניינה תפיסת חפץ אשר נעברה בו עבירה (או שהתקבל כשכר בעד ביצוע עבירה או שניתן כאמצעי לביצוע עבירה) היא תכלית של חילוט. תכלית החילוט באה לידי ביטוי, כהמשך ישיר לסעיף 32 לפקודה, בסעיף 39(א) לפקודה, המאפשר בנוסף לכל עונש להטיל חילוט על חפץ שנתפס או שהגיע לידי המשטרה, "אם האדם שהורשע במעשה העבירה שנעשה בחפץ או לגביו" הוא בעל החפץ, כאשר סעיף קטן (ב) מסדיר את התנאים לחילוט חפץ שניתן כשכר בעד ביצוע העבירה או כאמצעי לביצועה (ראו גם: עניין אברם, פסקה 10). בבסיס האפשרות לתפוס חפץ לצורך חילוטו עומדת ההנחה כי יש לאפשר למערכת אכיפת החוק לממש את הסמכות שניתנה בידי בית המשפט לחלט חפץ הקשור בעבירה במסגרת העונש שנגזר על עברייין שהורשע (עניין לרגו, פסקה 8). ממילא אפוא, בהתייחס לתכלית החילוט ובפרספקטיבה צופה פני עתיד, ניתן לראות בענייננו בסכומי הכסף שנתפסו, אשר הוסתרו מעיני רשויות המס, משום "חפץ" שלגביו נעברה העבירה באופן שבו בסופו של ההליך, לאחר שתבחן הסוגיה לגופה, יתכן שיורה בית המשפט על חילוטם.

9. עוד אוסיף, כי חברתי מדגישה כי נטילת תפוס והחזקתו לצורך חילוטו תהא מוצדקת רק כאשר מדובר ב"חפץ הקשור בעבירה" אשר "הוכתם בכתם העבירה" (עניין לרגו, פסקה 8), מה שאין כן בענייננו. אולם, הצורך בכך שחפץ "יוכתם" ב"כתם העבירה" אינו דרישה בלעדית אין. בוודאי שכאשר מדובר בחפץ ששימש באופן ישיר לביצוע עבירה, תפיסתו, ומאוחר יותר חילוטו, יהיו כאמור קלים יותר. אולם כאמור, שעה שענייננו בסכומי כסף, ממילא אין הכרח כי מדובר יהיה במצב שבו העבירה הותירה רושם על השטרות ממש. שאם לא כן, לעולם לא ניתן יהיה לחלט סכומי כסף ששימשו אף לפעילות בלתי-חוקית ממש, שכן כסף, בדרך שגרה, אינו "מוכתם".

לא למותר לציין כי רשות הערר ניתנה אך ורק בשאלת הסמכות לתפיסת חפץ הקבועה בסעיף 32(א) לפקודה. על כן לא ראיתי לנכון להתייחס לשאלות הנלוות הנגזרות מסמכות התפיסה, שעה שקיומו של מקור סמכות לתפיסת חפץ אינו מצדיק בהכרח את המשך החזקתו למשך זמן, בהתחשב בצורך לבחון בחלוף זמן קיומן של חלופות העשויות להגשים את תכלית התפיסה בלי לפגוע באופן בלתי מידתי בבעל הקניין (ראו למשל: עניין לרגו).

בנסיבות אלו, אם תישמע דעתי, נדחה את הערר.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות לקבל את הערר, כאמור בפסק-דינה של השופטת ד' ברק-ארז, בהסכמת השופטת ע' ברון, וכנגד דעתו החולקת של השופט ד' מין.

ניתן היום, ו' באייר התשפ"א (18.4.2021).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת