



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

לפני כבוד השופטת עירית הוד

פרחאן אבו עואד
ע"י ב"כ עו"ד גסאן סג'ראווי

המערער

נגד

פקיד שומה צפת
ע"י ב"כ עו"ד סמא ח'ורי זיינה, פרקליטות מחוז צפון- אזורי

המשיב

2
3

פסק דין

4

רקע

1. המערער הגיש ערעור על שומות שהוציא לו המשיב לשנים 2004-2009 בהתאם לסמכותו לפי סעיף 147(א)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה"). השומות הוצאו בעקבות הרשעת המערער בפלילים בהפצת חשבוניות פיקטיביות לאחר הודאתו. כתב האישום כנגד המערער הוגש בין היתר בהתאם לסעיף 117 (ב) (5) וסעיף 117 (ב) (7) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ")- דבר שעל פי טענת המשיב, מאפשר פתיחת השומות לשנים 2004-2009 על פי סעיף 147 לפקודה.

11

2. בדיון שהתקיים ביום 13.6.21 לאחר שהתקיימה ישיבת הוכחות בתיק, הודיעו הצדדים, כי הגיעו להסכמה לגבי שנות המס 2007-2009. ניתן תוקף של פסק דין חלקי להסכמות הצדדים לגבי השנים האמורות. עוד ציינו הצדדים, כי המחלוקת היחידה שנותרה ביניהם היא בנוגע לשנים 2004-2006, שעוסקת אך ורק בסוגיית ההתיישנות ותחולת תיקון 154. הצדדים הגישו סיכומיהם בנוגע למחלוקת האמורה.

17

18 טענות המערער במסגרת הודעת הערעור ונימוקי הערעור

3. המערער טוען, בין היתר, כי לא ניתן בהתאם לדין להגיש כתב אישום בתיק הפלילי בו הורשע כראיה ו/או הצדקה להוצאת השומות מאחר והעובדות על פיהן הורשע לא מקימות עילה להוצאת השומות נגדו. לטענתו, השומות התיישנו ודין להתבטל. המערער הוסיף, כי השומות התיישנו בחלוף המועד להוצאתן בהתאם לסמכות המשיב לפי סעיף 147 לפקודה.

22



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 לטענת המערער, תיקון מס' 154 לפקודה בנוגע לסעיף 147 (א) (2) לפקודה לא חל על שנות
2 מס שקדמו לפרסומו ברשומות, כלומר שנות השומה 2004-2006.
3

4 נימוקי השומה

5 4. לעניין תחולת תיקון 154 על שנות השומה 2004-2006, הרי שתיקון 154 הוא בגדר חקיקה
6 אקטיבית ואין מדובר בחקיקה רטרואקטיבית. תיקון 154 נועד כדי לאפשר למשיב לתקן
7 שומות מס הכנסה במקרים של עבירות מע"מ ולאפשר להילחם בנזק הנגרם לאוצר המדינה
8 בשל תופעת החשבוניות הפיקטיביות. בהתאם לתיקון, המועד הרלוונטי הוא מועד
9 ההרשעה. המשיב התייחס לתכלית החוק. עוד טען, כי אין לקבל טענה משתמעת בדבר
10 הסתמכות וציפייה של המערער לפיה לעבירות שעבר לפי חוק מע"מ לא תהיה כל השפעה
11 על שומת מס הכנסה. המשיב התייחס להוראות סעיף 42א(א) לפקודת הראיות לעניין
12 ממצאים ומסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי המרשיע את הנאשם והיותם קבילים
13 במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם.
14

15 טענות המערער במסגרת סיכומיו

16 5. תיקון מס' 154 לפקודה הוסיף סעיפי עבירה לפי חוק מע"מ אשר הרשעה בהם בדין פלילי
17 סוללת את הדרך, בתנאים שנקבעו, לפתיחת שומות מעבר למועדים הרגילים שנקבעו
18 להפעלת הסמכות. התיקון פורסם ביום 11.1.07 ולא צוין בו מועד תחילתו. חלק מהעבירות
19 בהן הורשע המערער, עבירות לפי סעיפים 117(ב)(5) ו- 117(ב)(7) לחוק מע"מ, התווספו
20 לסעיף 147(א)(2) במסגרת תיקון 154.
21

22 6. השומות במחלוקת התיישנו ואין תחולה לתיקון 154, כלומר לסעיף 147(א)(2) לפקודה
23 אחרי התיקון אשר הוא מקור הסמכות לפתיחת השומות במחלוקת. זאת, לאור הסייג לפי
24 סעיף 147(א)(3) לפקודה לפתיחת שומות לפי סעיף 147 כאשר מדובר בשומות לפי סעיף
25 145(א)(1) בעת שהמשיב לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), כבענייננו. כמו כן,
26 תיקון 154 לא חל למפרע אלא החל מפרסומו. טרם הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 השומות
27 סווגו כשומות עצמיות לפי סעיף 145(א)(1). השומות העצמיות הפכו לסופיות מזה שנים
28 רבות בשלב הפעלת הסמכות לפי סעיף 147.
29

30 7. סעיף 147 לפקודה מסמיך את המנהל לפתוח שומות מעבר למועדים הרגילים שנקבעו
31 בהוראות הפקודה. מדובר בסמכות רחבה מאוד. הסעיף לא כולל כל סייג מהותי להפעלת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 סמכות זו למעט סייג ההתיישנות והסייג הקבוע בסעיף 147(א)(3) אשר לא מאפשר למנהל
2 להתערב בשומה עצמית אשר הוא לא הפעיל ביחס אליה את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2)
3 אלא אם הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי הפקודה או שילם כופר. המגמה בפסיקת
4 בית המשפט העליון היא לקבוע תנאים לצמצום סמכות המנהל לפי סעיף 147. גם בהנחיות
5 פנימיות של פקיד השומה נקבע, כי הפעלת הסמכות לפתוח שומה לפי סעיף 147 לא תעשה
6 כדבר שבשגרה אלא רק במקרים חריגים.
7
8. המערער הורשע בתיק הפלילי בעבירות לפי חוק מע"מ ולא לפי הפקודה. משכך, הרי שחל
9 הסייג הקבוע בסעיף 147(א)(3). השומות הן נגזרת של שומות חברת פרחאן. כלומר, שיטת
10 בניית השומות התבססה על עריכת התאמות ואומדנים לדיווחים של החברה.
11
9. יש לפרש את סמכות המנהל בהפעלת סעיף 147 בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות
12 וחריגות. לאור הסייג בסעיף 147(א)(3) כאשר מדובר בשומות עצמיות והמערער ו/או
13 החברה לא הורשעו בעבירות לפי הפקודה הרי שהשומות לשנים 2004-2006 הפכו לסופיות
14 ואין בידי המשיב לעקוף סופיות זו.
15
16
10. המשיב לא נקט בכל פעולה החולקת על השומות העצמיות אף שתיק החקירה הפלילית
17 נפתח ביום 1.6.09. ברור, כי המידע האמור היה גלוי למשיב או לכל הפחות הוא מוחזק כמי
18 שהמידע האמור מצוי לפניו. לא ניתן לומר, כי מתקיימות בהתאם לדין נסיבות מיוחדות
19 וחריגות אשר מצדיקות את פתיחת השומות בחלוף למעלה מעשור. לשון סעיף 147(א)(3)
20 לפקודה ברורה ומאפשרת למנהל לפתוח שומות כאשר פקיד השומה לא הפעיל סמכותו לפי
21 סעיף 145(א)(2) רק אם הנישום הורשע בעבירות לפי הפקודה.
22
23
11. תיקון מס' 154 לא יכול לחול רטרופקטיבית או למפרע עובר לפרסומו ביום 11.1.07.
24 כלומר, הוא לא יכול לחול לגבי דוחות שיש להגישם לפקיד שומה לגבי שנות מס עובר
25 לפרסום התיקון או תחילתו. התיקון אינו חל על השומות שבמחלוקת והן הפכו לסופיות
26 ו/או התיישנו. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון קיימת חזקה לפיה חקיקה חדשה
27 בדרך כלל צופה פני עתיד.
28
29
12. תיקון 154 שינה מהותית את האפשרות לפתיחת שומות בדרך של הוספת עבירות מחוק
30 מע"מ לסעיף 147(א)(2) לפקודה. עבירות לפי חוק מע"מ זרות לפקודה. מדובר בשינוי
31 משמעותי המהווה פגיעה בזכויות יסוד חוקתיות של הפרט במידה והתיקון יחול למפרע.
32 ייבוא הוראות מדין אחד לדין אחר ובפרט מהחלק העונשי של חוק מע"מ ומקל וחומר
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

עבירות מסוג פשע מחייב החלת התיקון רק לגבי דוחות שיש להגיש לשנות מס מיום פרסום התיקון ואילך. עסקה לפי חוק מע"מ שונה במהותה מעסקה ו/או הכנסה לפי הפקודה כאירוע מס, אופן ההכרה או החיוב ומועד החיוב במס. הכרה בתשומות בהתאם לחוק מע"מ לא מקבילה להכרה בהוצאות לפי הפקודה.

13. עיון בתיקון מס' 154 מראה, כי אין כל הוראה מפורשת המחילה אותו למפרע או רטרופקטיבית. חוק חדש מטריאלי המשנה זכויות וחובות של אדם ובהעדר הוראה נוגדת, בפירוש או מכללא, מניחים, כי הוא פועל מכאן ולהבא ולא למפרע. בתיקון מס' 114, במסגרתו נוספו לסעיף 147(א)(2) עבירות לפי הפקודה והוסף סעיף 147(א)(3), נקבע בסעיף 10 בחוק לתיקון הפקודה מועד תחולה לסעיף 147(א)(2) לגבי הדוחות שיש להגישם משנת 1996 ואילך. הנה כי כן, מקום שהמחוקק ראה להחיל את התיקון למפרע הוא ציין זאת מפורשות. בתיקון 154 המחוקק לא עשה כן ולכן התחולה פרוספקטיבית. במצב שהיה קיים עובר לתיקון 154 היו למערער ציפיות לגיטימיות להסתמכות, כי הרשעה בעבירות לפי חוק מע"מ לא תשנה את מצבו המשפטי ו/או תפגע בזכויותיו ו/או תיצור כלפיו חיובים לפי הפקודה.

14. משכך, יש לקבוע, כי השומות שבמחלוקת הפכו לסופיות ו/או התיישנו והמשיב מנוע מלהפעיל סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה.

טענות המשיב במסגרת סיכומיו

15. תיקון 154 הוא חקיקה אקטיבית אשר חלה מעתה והלאה. כדי להכריע בשאלת התחילה משתמש בית המשפט במונח "ציר הלגיטימיות". העבירות המיוחסות למערער התגבשו על פרק זמן שלא שייך כולו לעבר. חלקן התגבשו לפני מועד התחילה, חלקן במהלכו וחלקן אחריו. משכך, לא ניתן לומר, כי מועד התחולה בעניינו של המערער מהווה נקודת זמן בה כל עברותיו שייכות לנחלת העבר. זאת, בהתבסס על ממצאי החומר העובדתי אשר מוכיחים, כי העבירות נמשכו עד שנת 2009.

16. תיקון 154 לא מטיל על המערער אחריות פלילית נוספת אשר הוא לא היה חשוף לה לפני כן, אלא עוסק במהותו בהרחבת סמכויות המנהל לעיון מחדש בשומה. אין בידי המערער להצביע על הליך כלשהו אחר שהחל או נגמר ביחס לשומתו, דבר שעשוי להצביע על פעולה רטרואקטיבית. כמו כן, בפסיקה נקבע, כי טענה הנוגעת לזכות מוקנית אין לה מקום בין



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

כתלי הדין הדיוני. נדמה, כי סעיף 147 נמצא בתוך הדין הדיוני ולא בדין המהותי ומשכך לא ניתן לטעון לקיומה של זכות מוקנית.

17. תיקון 154 נועד כדי לאפשר למנהל רשות המסים לתקן שומת מס הכנסה במקרים של עבירות מע"מ. המאבק המשולב של רשות המסים, במס הכנסה ובמע"מ, למלחמה בתופעת החשבוניות הפיקטיביות גובר על טענת הזכות המוקנית של המערער שלא לפתוח את השומה במס הכנסה ביחס לשנים הרלוונטיות. כמו כן, לא ניתן לקבל טענה לפיה הייתה קיימת אצל המערער ציפייה, כי לעבירות שביצע במע"מ לא תהיה נפקות לעבירות השומה במס הכנסה בחלוף השנים של ההתיישנות האזרחית ובוודאי שלא ציפיות סבירות. המערער נטל את הסיכון, כי העבירות שביצע מכוח חוק מע"מ ייחשפו והמידע יועבר בתוך רשות המסים לפקיד השומה. לפיכך, לא ניתן לקבל טענה לפיה נוצרה ציפייה כזו או אחרת. בנוסף, טענות מסוג זה לא יכולות לשמש כמגן נגד הליך שומה כאשר ידוע בוודאות, כי הושמטו הכנסות וכי סיכול הסמכות מכוח סעיף 147 יביא לפגיעה בגביית המס ובעיקר כשמדובר בעברייני מס מורשע.

18. תיקון סעיף 147(א)(2) לא נועד להעניש את המערער פעם נוספת על עבירות בהן הורשע מכוח חוק מע"מ ולא הטיל עליו אחריות נוספות שלא הייתה מוטלת עליו לפני כן. תחת זאת, התיקון נועד להרחיב את הכלים העומדים בידי רשות המסים במסגרת ניהול ההליך האזרחי של בדיקת השומה ותיקונה כדי להגיע לשומת מס אמת עם גילוי עובדות חדשות בדמות עבירות שנעשו מכוח חוק מע"מ. בית המשפט העליון ציין לא פעם, כי תשלום מס הכנסה אינו בגדר עונש. לאור כללי הפרשנות ותכלית החקיקה הספציפית, הרי שתיקון החקיקה בו עסקינן אינו רטרופקטיבי. נדמה, כי מדובר בחקיקה אקטיבית אשר חלה מיום החקיקה והלאה על מי שמצוי או ימצא בסטטוס "הורשע". יש לתת חשיבות לעובדה שמדובר בהסדרת הליך אזרחי ולא באישום פלילי נוסף שלא ניתן היה להרשע באמצעותו בשעת ביצוע המעשה. במקרה כאמור ניתן היה לומר, כי מדובר בחקיקה רטרופקטיבית אשר פוגעת בזכות מהותית.

19. אף אם יוכרע, כי אין מדובר בחקיקה אקטיבית הרי שמבין החלופות הקיימות יש לקבוע, כי מדובר בחקיקה בעלת אופי רטרופקטיבי ובנסיבות החקיקה הספציפית, הרי שהיא מותרת. בפסיקה צוין, כי תחולה רטרופקטיבית משנה את תוצאותיהן של פעולות שהסתיימו בעבר. חקיקה רטרופקטיבית משנה כלפי עתיד את ההשלכות המשפטיות של פעולה שנעשתה לפני כניסה החיקוק לתוקף בעוד שחקיקה רטרואקטיבית משנה את המשמעות המשפטית כלפי העבר, כגון הטלת אחריות נזיקית או פלילית שלא הייתה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

קיימת לפני כן. מהפסיקה עולה, כי אם אדם עבר עבירה והחוק יקבע, כי עליו לשאת בתוצאה מסוימת שאינה קנס או עונש הרי שיהיה בכך כדי להצביע על כך שהחוק הוא רטרופקטיבי ולא רטרואקטיבי. בענייננו, החקיקה לכל היותר משנה את ההשלכות המשפטיות לגבי העתיד ולא לגבי העבר ולא קובעת קנס או עונש אחר אלא משליכה על תוצאות העבירה שביצע המערער. משכך, מדובר בחקיקה רטרופקטיבית בכפוף לעמדת המשיב לפיה מדובר למעשה בחקיקה אקטיבית.

20. בפסיקה נקבע, כי ככלל רצוי שחקיקה תהיה פרוספקטיבית או לפחות אקטיבית. אך, לא מן הנמנע ואין בכך פסול, כי דבר חקיקה יחול באופן רטרופקטיבי. תחולה רטרופקטיבית אפשרית כאשר המחוקק ציין, כי מועד התחילה הוא ביחס לפעולות שנעשו קודם למועד החקיקה או כאשר הדבר משתמע מדבר החקיקה. כדי לקבוע את מועד התחילה, בית המשפט מעניק את המשקל הרב יותר לתכלית החקיקה. בית המשפט העליון מתיר החלה למפרע של חקיקה ברשימת מקרים שאינה סגורה. עמדת בית המשפט היא, כי החזקה הפרשנית נגד תחולה למפרע היא חזקה הניתנת לסתירה. משכך, יש לבחון את התכלית העומדת בתיקון הסעיף ולבצע איזון בין האינטרסים המתנגשים ובהתאם לכך לגבש פרשנות שתוכל לסתור את החזקה.

21. מתקיימים בענייננו טעמים מוצקים לסתירת החזקה נגד תחולה למפרע. אין בתיקון 154 התייחסות למועד התחולה, להבדיל ממועד התחילה, ומשכך הרי שחזקת אי הרטרופקטיביות אינה אסורה במפורש. לפיכך, לא מתקיימת מגבלה פרוצדוראלית וסתירת החזקה נעשית בסמכות. מבחינת הסבירות יש לאזן בין אינטרס המערער לבין האינטרס הציבורי שבגביית מס אמת. בהתאם לרוח העולה מפסיקת בית המשפט העליון בסוגיה זו, הרי שיש להעדיף את האינטרס הציבורי על פני האינטרס האישי ובעיקר כאשר עובדתית רובץ לפתחו של המערער אשם חלוט שאינו מוטל בספק בדמות עבירות מע"מ בהן הורשע ויש לתת לעובדה זו חשיבות.

22. לא זו אף זו, בית המשפט העליון קבע, כי אף חקיקה רטרואקטיבית, אשר הוכרה כקשה מכולם, עשויה לקבל הכשר בנסיבות הנכונות. בעניין זה יש לבחון את מכלול השיקולים הנוגעים לחוק בהתאם לתנאי פסקת ההגבלה לרבות תכלית החוק, תועלתו והפגיעה שהוא מסב לזכויות המוגנות.

23. מדברי ההסבר להצעת החוק הרלוונטית ומהדיונים בוועדת הכספים לגבי התיקון עולה, כי תכלית החקיקה נועדה לאפשר את הארכת המועד לעיון מחדש מכוח סעיף 147 לפקודה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

מקום בו ההרשעה הפלילית מכוח חוק מע"מ משפיעה על ההכנסה החייבת במס הכנסה. הדיון אודות התיקון התייחס למועד ההרשעה כנקודת ייחוס לבחינה מחדש של השומה בעוד שלמועד ביצוע העבירה לא ניתנה התייחסות כלל. משכך, הרי שיש נקודת עיגון לשונית מבוססת ביותר לעמדת המשיב.

24. כמו כן, העובדה שהמחוקק קבע שמועד התחילה של התיקון היה 1.1.07 הרי שפתיחת השומות בהתאם אליו תהיה לטענת המערער רטרואקטיבית שכן, וודאי כי כל פתיחת שומה תהא נוגעת להרשעות בגין עבירות שנעברו לפני תאריך זה. משכך, העובדה שהמחוקק לא מתייחס למועד תחילה מאוחר יותר מוכיחה, כי כוונת המחוקק הייתה להתייחס למועד ההרשעה בלבד ולא למועד ביצוע העבירות.

25. השלב השני לפרשנות החוק מתמקד בתכלית. בענייננו המטרה היא הרחבת סמכויות המנהל לפעול נגד מעלימי מס ובפרט בעניין תופעת החשבוניות הפיקטיביות אשר גורמת לנזק של מיליארדים לקופת המדינה.

26. הן מלשון החוק והן מהתכלית, לא משתמעת האפשרות לפרש את החוק באופן לו טוען המערער. פרשנות מסוג זה תביא לאבסורד לפיו אדם שביצע עבירות יכול לטעון לאינטרס ההסתמכות שלכאורה חל בעת ביצוע העבירה לגבי השלכות של הרשעה בעבירות אלו על עניינים אחרים. בפסיקה נקבע, כי פרשנות אשר תיצור מצב בו החוטא יוצא נשכר היא תוצאה שלא מתיישבת עם תקנת הציבור. אין לקבל פרשנות שתפטור את המערער, אשר הורשע ברישום קבלות כוזבות בסך של מיליוני שקלים, מתשלום מס ותגרום לאי שוויון כלפי משלמי מס אחרים. יש לשאוף לאמץ פרשנות שאינה נוגדת כללי יסוד וצדק בסיסיים. הפרשנות הנכונה בענייננו היא, כי מה שעמד לנגד עיני המחוקק בחקיקת התיקון הוא מועד ההרשעה ולא מועד ביצוע העבירה, כפי שטוען המערער. משכך, אין לקבל את טענת המערער לפיה מדובר בחקיקה רטרואקטיבית ויש לדחות את הערעור.

דיון ומסקנות

27. הנה כי כן, המערער הורשע בעבירות לפי חוק מע"מ. בעקבות ההרשעה הוציא לו המשיב שומות מס הכנסה, בין היתר, לשנים שבמחלוקת. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה האם המשיב היה מוסמך לעשות כן אם לאו. וביתר פירוט, המחלוקת בין הצדדים נסובה סביב שאלת ההתיישנות ותחולת תיקון 154 לפקודה בנסיבות שלפנינו.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

28. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור ביחס לשנים שבמחלוקת להתקבל, מהנימוקים שיפורטו.

29. סעיף 147 לפקודה עוסק בסמכות המנהל לעיין ולתקן שומה. הסעיף קובע נסיבות ומועדים במסגרתם בידי המנהל לעיין ולתקן שומה לאחר חלוף התקופה להוצאת שומה בהתאם לאמור בפקודה.

30. כמפורט לעיל, במסגרת סיכומי התייחס המערער, בין היתר, להוראות סעיף 147(א)(3) וטען, כי לאור הסייג הקבוע בסעיף האמור לא היה בידי המשיב להוציא את השומה בנוגע לשנים שבמחלוקת.

31. אציין, כי במסגרת הודעת הערעור ובמסגרת נימוקי הערעור לא התייחס המערער באופן ספציפי ומפורש להוראת סעיף 147(א)(3) אולם, הוא העלה טענת התיישנות וטען, כי חלף המועד להוצאת השומות בהתאם לסמכותו של המשיב לפי סעיף 147 לפקודה. זאת, בנוסף לטענתו לפיה תיקון 154 אינו חל על השנים שמחלוקת. לא זו אף זו, במסגרת סיכומי התייחס המערער באופן מפורט לסעיף 147(א)(3) לפקודה. המשיב מצדו נמנע מלהתייחס לטענות אלו, לא שלל אותן ואף לא טען, כי מדובר בהרחבת חזית וכל סיכומי התמקדו אך ורק בתיקון 154 של סעיף 147 (א)(2) לפקודה. כמו כן, בדיון שנערך ביום 13.6.21 ציינו הצדדים, כי המחלוקת היחידה שנותרה בין הצדדים היא בסוגיה משפטית בלבד בנוגע לשנים 2004-2006 שעוסקת אך ורק בסוגיית ההתיישנות ותחולת תיקון 154. אוסיף ואומר, כי מהמצורפים לתצהיר מטעם המשיב עולה, כי בפירוט הנימוקים לקביעת השומות בצו צוין בכותרת, בין היתר, סעיף 147(א)(3) אף שלגבי כל אחת מהשנים צוין בטבלה, כי הסעיף הרלוונטי בפקודה הוא סעיף 147(א)(2).

32. בסעיף 147(א)(3) לפקודה נקבע, כי "מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 או עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221". סעיף 147 (א) (3) לפקודה אינו כולל את הסעיפים מחוק מע"מ בהם הורשע המערער.

33. אציין, כי סעיף 147(א)(2) לפקודה, אליו אתייחס בהמשך במסגרת המחלוקת לעניין תחולתו של תיקון 154, מסמיך את המנהל להוציא שומה במקרה בו הורשע הנישום בעבירה לפי הסעיפים המפורטים בסעיף האמור בתוך שנה ממועד ההרשעה. הסעיפים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 המפורטים בסעיף 147(א)(2) כוללים את הסעיפים המפורטים בסעיף 147(א)(3) ובנוסף
- 2 כוללים סעיפים מחוק מס ערך מוסף, אשר התווספו לסעיף 147(א)(2) במסגרת תיקון 154.
- 3
- 4 34. סעיף 147(א)(2) וסעיף 147(א)(3) לפקודה מתייחסים לסמכות להוצאת שומה במקרה בו
- 5 הנישום הורשע בעבירות המפורטות בסעיפים אלו. מעיון בסעיפים 147(א)(2) ו- 147(א)(3)
- 6 עולה, כי המחוקק בחר לערוך הבחנה לגבי מקרה בו הנישום מסר דו"ח לפי סעיף 145(א)(1)
- 7 לפקודה ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2) ובמקרה כאמור קבע,
- 8 כי ניתן יהיה להוציא שומה מכוח הסעיף רק במקרה בו ההרשעה היא בעבירות המפורטות
- 9 בסעיף 147(א)(3), אשר כאמור כולל רשימה מצומצמת של עבירות מזו המפורטת בסעיף
- 10 147(א)(2) ואינו כולל עבירות לפי חוק מע"מ. אציין, כי במועד תיקון 154 עמדו לנגד עיניי
- 11 המחוקק הוראות סעיף 147(א)(3) בנוסחו כיום אולם הוא בחר שלא לתקן את הסעיף
- 12 האמור בדרך של הוספת סעיפים מחוק מע"מ אשר הוא הוסיף לסעיף 147(א)(2). משכך,
- 13 חזקה, כי כוונת המחוקק הייתה לערוך את ההבחנה בין הסעיפים האמורים. הבחנה זו
- 14 מהותית לענייננו, בשים לב לכך שהעבירה בה הורשע המערער ביחס לשנים שבמחלוקת
- 15 נכללת בסעיף 147(א)(2) בלבד אולם אינה נכללת בסעיף 147(א)(3) לפקודה.
- 16
- 17 35. סעיף 147(א)(3) מתייחס למקרה שבו נישום הגיש דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה
- 18 לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2). סעיף 145(א)(1) מתייחס לדו"ח לפי סעיף 131
- 19 וקובע, כי יראו בדו"ח כאמור כקביעת הכנסה בידי אותו אדם. קרי, שומה עצמית. בסעיף
- 20 145(א)(2) נקבע, כי לאחר שהוגש דו"ח כאמור פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום
- 21 שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לאשר את השומה או לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה.
- 22 הנה כי כן, סעיף 147(א)(3) חל במקרה שבו הנישום הגיש דו"ח אולם פקיד השומה לא אישר
- 23 את השומה ומאידך גם לא הוציא שומה לפי מיטב השפיטה, היינו בחר שלא להפעיל את
- 24 סמכותו לפי סעיף 145 (א) (2) לפקודה.
- 25
- 26 36. המערער טוען, כי הוא הגיש את דוחותיו במועד, בשנה העוקבת לכל אחת משנות השומה.
- 27 המשיב לא חלק על טענה זו וממילא המצורפים לתצהיר מטעם המשיב תומכים בטענה זו.
- 28 שכן, הם כוללים דו"חות של החברה שבבעלות המערער לכל אחת משנות המס
- 29 הרלוונטיות ולפי חותמת התקבל המוטבעת עליהם הם אכן התקבלו בשנה העוקבת לכל
- 30 אחת משנות המס הרלוונטיות. עוד טוען המערער, כי המשיב לא פעל בהתאם לסמכותו
- 31 לפי סעיף 145(א)(2) וכי השומות שהגיש נותרו שומות עצמיות- שומות 00. המערער ציין
- 32 בסיכומיו, כי המשיב לא נקט כל פעולה החולקת על השומות העצמיות על אף שנפתח תיק
- 33 חקירה פלילית ביום 1.6.09. אף על טענות אלו לא חלק המשיב במסגרת סיכומיו ויש להן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

אף תימוכין במסמכים המצורפים לתצהיר מטעם המשיב. המשיב צירף פניה מפקיד שומה צפת לסגן נציב מס הכנסה לצורך תיקון השומות לשנים שבמחלוקת. בפניה האמורה יש טבלה ובה פירוט לגבי כל אחת מהשנים. תחת כותרת "סעיף שומה אחרון" צוין לגבי כל אחת מהשנים "00". בהמשך, לעניין נימוקים לקביעת השומה המקורית, צוין, כי "לא נערכו שומות".

37. בנסיבות אלו, לא יכולה להיות מחלוקת, כי מתקיימים התנאים המפורטים בסעיף 147(א)(3) לפקודה. משכך, חל הסייג לפיו האפשרות לפעול לפי הוראות סעיף 147 הן רק במקרה בו ההרשעה היא בהתאם לסעיפים המפורטים בסעיף 147(א)(3). כאמור, המערער לא הורשע בסעיפים האמורים.

38. בעמ"ה (מחוזי חיפה) 359/02 אגבאריה נואף חוסני נ' פקיד שומה חדרה ציין בית המשפט, כי במקרה הנדון בפניו לא הפעיל פקיד השומה את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), מאחר שהוצאה למערער שומה לפי סיווג עלום – שומה 00. נקבע, כי במקרה כזה יכול היה הנציב להפעיל את סמכותו לפתיחת שומות לפי סעיף 147 על פי פסקה 3, רק אם הורשע הנישום באותה עבירה המפורטת בסעיף קטן 3. כאמור, כך גם במקרה שלפני. אציין, כי ערעור שהוגש על פסק הדין האמור התקבל אולם זאת בסוגיה שונה, מועד תחילתו של תיקון 147(א)(3).

39. בעמ"ה (מחוזי נצרת) 122/98 מזייד בטחיש נ' פקיד השומה צפת צוין, כי סעיף 147(א)(3) מצמצם גם את סמכותו המהותית של הנציב לפי סעיף 147(א)(1) וכי הוראותיו לא חלות רק על הוראות סעיף 147(א)(2). נקבע, כי סעיף 147(א)(3) מטיל מגבלה נוספת, מלבד מגבלת הזמן, ולפיה אם הוגש דו"ח ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2) הרי שאין בידי הנציב לפעול בהתאם להוראות סעיף 147 אלא אם הנישום הורשע בסעיפים המפורטים בסעיף 147(א)(3). בית המשפט קבע, כי היה על בעל הסמכות לבחון תחילה האם פקיד השומה השתמש בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2) ואם התשובה המתקבלת הייתה שלילית, כלומר שהשומה העצמית לא אושרה ולא נעשתה שומה לפי מיטב השפיטה, הרי שבהעדר הרשעת המערער באחת העבירות המפורטות בסעיף 147(א)(3) לא היה רשאי לנקוט כל הליך לפי סעיף 147 לפקודה, אף אם הנישום עשה מעשה המהווה עבירה.

40. לאור המפורט לעיל, מצאתי, כי צודק המערער בטענתו, לפיה לאור הסייג הקבוע בסעיף 147(א)(3) לא היה בידי המערער להוציא את השומות לשנים שבמחלוקת בעקבות הרשעתו בהליך הפלילי על חוקי מע"מ.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

2 41. כאמור, מחלוקת נוספת שנתגלעה בין הצדדים היא לעניין תחולתו של סעיף 147(א)(2)
3 לפקודה בנוסחו לאחר תיקון 154 על שנות השומה שבמחלוקת. הדיון כעת ייערך למעלה
4 מהדרוש מאחר וכאמור סעיף 147 (א) (2) לפקודה לא רלוונטי לענייננו, מאחר וחל בנסיבות
5 סעיף 147 (א)(3) לפקודה. אולם מאחר והצדדים הרחיבו טענותיהם בסוגיה זו מצאתי
6 להתייחס לכך.

7

8 42. בסעיף 147(א)(2) לפקודה, בנוסחו כיום, נקבע, כי " הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים
9 216(8), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד (8), 117(ב2) או 117א לחוק
10 מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף,
11 רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה
12 או מיום תשלום הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי
13 המאוחר".

14

15 43. במסגרת תיקון 154 התווספו לסעיף 147(א)(2) הרשעה בעבירות לפי סעיפים 117(ב)(1), או
16 (3) עד (8), 117(ב2) או 117א לחוק מס ערך מוסף וסעיף 121 לחוק מס ערך מוסף.

17

18 44. המערער הורשע ביום 10.3.16, על פי הודאתו, בין היתר בעבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק
19 מס ערך מוסף זאת, ביחס לשנים שבמחלוקת. כאמור, הרשעה בסעיף זה התווספה לסעיף
20 147(א)(2) במסגרת תיקון 154 וטרם התיקון לא היה בהרשעה לפי סעיף זה כדי לאפשר
21 תיקון שומה מכוח סעיף 147(א)(2) בעקבות הרשעה. בנוסף יש לציין, כי הסמכות לשום
22 ברגיל וכאשר אין תחולה להוראות סעיף 147(א)(2) מוגבלת לארבע שנים מתום שנת המס
23 בה הוגש הדו"ח, בהתאם להוראת סעיף 145(א)(2) לפקודה, ועוד שנה אחת נוספת, מכוח
24 סעיף 147(א)(1) לפקודה. השומות בהן עסקינן (כאמור לשנים 2004-2006) הוצאו בשנת
25 2017, בחלוף למעלה מארבע או חמש שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח ביחס לכל
26 אחת מהשנים שבמחלוקת. אציין עוד, כי נקבע, כי תחילתו של חוק ההסדרים בו נכלל
27 תיקון 154 היא מיום 1.1.07. המערער סבור, כי בנסיבות אלו, הרי שתיקון 154 אינו חל על
28 שנות השומה שבמחלוקת, אשר קדמו למועד תחילת התיקון. משכך הוא טוען, בין היתר,
29 כי המשיב לא היה מוסמך להוציא את השומות לשנים שבמחלוקת מחמת התיישנות.
30 המשיב מצדו סבור, כי בענייננו מדובר בתחולה אקטיבית ולחלופין, כי מדובר בתחולה
31 פרוספקטיבית אשר יש להחיל במקרה האמור לאור לשון החוק ותכליתו.

32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

45. בשיטת המשפט הישראלית ישנה חזקה פרשנית נגד תחולה למפרע של דברי חקיקה. כלומר, בהיעדר הוראה מפורשת של המחוקק חקיקה חלה מכאן ואילך בלבד, פרוספקטיבית. עם זאת, מדובר בחזקה פרשנית הניתנת לסתירה בהתאם למאפייניו של דבר החקיקה הספציפי. תחולתו של דבר חקיקה יכול שתהא למפרע אם כך עולה מפרשנותו, במפורש או מכללא, לפי תכליתו (ע"א 1013/15 מדינת ישראל משרד הפנים נ' רחמים מלול).

7

46. בע"א 1613/91 אורית ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765 צוין, כי מעקרונות היסוד נגזרות מספר חזקות כלליות באשר לתכלית החקיקה ואחת החזקות המקובלות היא, כי תכליתו של חוק אינה לתחולה רטרואקטיבית או רטרוספקטיבית. **חזקה על כל חוק, כי הוא צופה פני העתיד ולא פני העבר.** עוד צוין, כי חקיקה למפרע פוגמת בוודאות ובביטחון ביחסים הבין-אישיים, מבלבלת סדרי בראשית ולא מאפשרת תכנון מראש של התנהגות ועל כן פוגעת ביציבות של המשפט.

14

47. בפסק הדין שניתן בבג"ץ 6971/11 איתנית מוצרי בניה בע"מ נ' מדינת ישראל התייחס בית המשפט לציר הלגיטימיות אשר בקצה אחד שלו נמצאת תחולה פרוספקטיבית ובקצה השני תחולה רטרואקטיבית וביניהן, לצד התחולה הפרוספקטיבית, ניצבת תחולה אקטיבית אשר בינה לבין התחולה הרטרואקטיבית נמצאת התחולה הרטרוספקטיבית. בית המשפט התייחס, בין היתר, לסיווג של חקיקה אקטיבית וצוין, כי מדובר בדבר חקיקה אשר משנה כלפי עתיד את תוצאותיו המשפטיות של מצב אשר היה כבר קיים ביום כניסת החיקוק לתוקף.

22

48. בעניין ארביב נקבע, כי החלת חוק היא אקטיבית, אם היא מוחלת על מצב דברים המתקיים ביום כניסתו של החוק לתוקף. צוין, כי **תכליתה של חקיקה זו היא לשנות את האפקט המשפטי של מצב קיים ולא לשנות את מהותן של פעולות שנעשו בעבר.** מרכז הכובד של חקיקה זו הוא המצב הקיים, בהווה, ולא הפעולות בעבר. על-כן, אין חקיקה זו גוררת אחריה פגיעה בעקרונות של צדק, הגינות, יציבות, ביטחון וודאות, ואין היא בעלת אופי רטרוספקטיבי.

29

49. באחת הדוגמאות אשר ניתנו על ידו במסגרת פס"ד ארביב צוין כבוד השופט ברק (כתוארו דאז), כי "חוק המאריך תקופת ההתיישנות פלונית הוא רטרוספקטיבי לגבי תביעות שעל-פי תקופת ההתיישנות הקודמת כבר התיישנו, והוא אינו רטרוספקטיבי לגבי תביעות שטרם התיישנו על-פי תקופת ההתיישנות הקודמת ואשר הוגשו בתקופה המוארכת". כבוד

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

השופט ברק הוסיף וציין, כי חוק חדש, המוחל על מצב שנסתיים לפני חקיקתו, כגון מכר שנסתיים, תביעה שנסתיימה, אירוע מס שנסתיים, מהווה החלה רטרוספקטיבית של החוק.

50. בעניין זה אציין, כי במסגרת הודעת הבהרה אשר הגיש המערער לאחר סיכומיו הוא ציין, כי השומות שבמחלוקת הן לשנות המס 2004-2006 וכי הן התיישנו והפכו לסופיות בתום חמש שנים ממועד הגשת הדו"חות- ארבע שנים לפי סעיף 145(א)(1) לפקודה ועוד שנה לפי סעיף 147(א)(1) לפקודה. המערער הוסיף, כי השומות האמורות התיישנו ביום 31.12.10, 31.12.11 ו- 31.12.12, בהתאמה.

51. הנה כי כן, אמנם תיקון 154 חוקק לאחר שנות המס שבמחלוקת אולם החיקוק האמור חוקק ומועד תחילתו נקבע טרם התיישנו השומות שבמחלוקת. לפיכך, אין מדובר במצב שהסתיים במועד תחילתו של התיקון. סבורני, כי יש באמור כדי לתמוך בעמדת המשיב במקרה שלפני, לפיה תחולת התיקון על שנות המס שבמחלוקת משמעה תחולה אקטיבית.

52. ע"פ 3025/00 שרון הרוש נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(5) 111 עסק בחוק הסגרה חדש אשר קבע, כי אין כל הגבלה על הסגרת אזרח ישראלי שאינו תושב או על הסגרת תושב ישראלי שאינו אזרח בגין עבירה שביצע. זאת, בשונה מחוק ההסגרה שקדם לחוק האמור ולפיו נאסרה בעבר הסגרת אזרח ישראלי שעבר עבירה בהיותו אזרח. בית המשפט העליון קבע, כי אין לקבל את הטענה לפיה המערער קנה את הזכות לתחולת החוק הישן על עניינו כאשר הגיע לישראל לפני חקיקת התיקון. בית המשפט ציין, כי תכליתו של החוק החדש היא מכשיר למלחמה בפשיעה הבין-לאומית. נקבע, כי להבטחת יעילותו של מכשיר זה מן הראוי להניח, כי החוק החדש משתרע אקטיבית גם על אזרחים שביצעו את עבירות ההסגרה בטרם תחילת תוקפו של החוק החדש.

53. מצאתי, כי קביעה זו יפה ונכונה גם לענייננו. מדברי ההסבר להצעת החוק עולה, כי תכליתו של תיקון 154 הייתה לאפשר פתיחת שומה של מי שהורשע בעבירות המפורטות בסעיף 147(א)(2) בשל העובדה שההרשעה יכולה להצביע על כך ששומת מס ההכנסה אינה נכונה. המטרה היא להטיל מס אמת ולהילחם בהתחמקות מתשלום מס אשר גורמת לפגיעה משמעותית בקופה הציבורית. הסעיף נועד למנוע השתמטות מנטל המס. סבורני, כי כמו בעניין הרוש גם לעניין סעיף 147(א)(2) לצורך הבטחת יעילות המכשיר שנקבע במסגרת התיקון מן הראוי להניח, כי התיקון משתרע אקטיבית גם על שנות מס שקדמו למועד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 תחילתו של התיקון. זאת, כאמור, במקרים דוגמת המקרה שלפני כאשר במועד התיקון
2 טרם התיישנו שנות המס הרלוונטיות.

3
4 54. אין מחלוקת, כי **במועד תיקון 154 היה בידי המנהל להוציא שומות לשנים שבמחלוקת.**
5 במסגרת התיקון האמור נקבעה סמכותו להוציא שומות כאמור עד שנה לאחר הרשעה.
6 מדובר במעין הארכת התקופה אשר במסגרתה בידי המנהל להוציא שומה ביחס לשנים
7 שבמחלוקת. ברי, כי קיים הבדל משמעותי בין מקרה כאמור לבין מקרה שבו טרם כניסת
8 התיקון לתוקף הייתה מסתיימת התקופה בה רשאי היה פקיד השומה להפעיל סמכותו
9 בהתאם למצב כפי שהיה קיים טרם התיקון.

10
11 55. סבורני, כי יש באמור כדי להשליך גם על שאלת הפגיעה באינטרס ההסתמכות של נישומים.
12 שכן, נישומים ידעו, כי בידי המנהל להוציא שומה ביחס לשנים שבמחלוקת עד למועד
13 ההתיישנות. **בטרם הסתיימה התקופה האמורה תוקן החוק** כך שהתווספו סעיפים מחוק
14 מס ערך מוסף אשר הרשעה בהם מסמיכה את המנהל להוציא שומה תוך שנה ממועד
15 ההרשעה. במועד תיקון החוק ידעו נישומים רלוונטיים, כי בידי פקיד השומה להפעיל
16 סמכותו ביחס לשומה לשנות המס שבמחלוקת בהתאם למצב הקיים טרם התיקון. לפיכך,
17 אין מדובר במי שחרב הוצאת השומה כבר לא הייתה מונחת על צווארו, בהתאם למצב
18 החוקי טרם התיקון, והחרב האמורה הונפה על צווארו אך בשל התיקון. בנסיבות אלו,
19 **הארכת התקופה בהתאם למועד ההרשעה אין בה כדי לפגוע בצורה ממשית באינטרס**
20 **ההסתמכות של נישומים אלו.** זאת, בשים לב, כאמור, לכך שבמועד התיקון טרם התיישנה
21 השומה לשנים נשוא המחלוקת.

22
23 56. כמו כן, אין להתעלם מהעובדה, כי **לשון הסעיף לאחר התיקון מתייחסת למועד ההרשעה**
24 **ולא למועד שנות השומה.** בענייננו, **ההרשעה הייתה מאוחרת למועד התיקון.** סבורני, כי
25 החלת תיקון 154 על שנים שקדמו לתיקון במקרים בהם ההרשעה מאוחרת לתיקון מהווה
26 תחולה אקטיבית של התיקון.

27
28 57. בעניין איתנית צוין, כי החוק אמנם חל על מצב דברים קיים, סילוק פסולת שכבר מוטמנת
29 בקרקע או שמשמשת לחיפוי קרקע בצורות שונות, ובמובן זה החוק הוא בעל תחולה
30 אקטיבית. עם זאת, בית המשפט ציין, כי יש לזכור, כי אין מדובר במקרה שבו רק חלק מן
31 היסודות העובדתיים התגבשו בעבר ותחת זאת, כל היסודות העובדתיים של המצב הנוכחי
32 התגבשו במלואם בעבר: הפסולת כבר הוטמנה או הונחה כחיפוי. בעניין זה טוען המשיב
33 בסיכומיו, כי במקרה בו עסקינן המצב שונה. שכן, העבירות המיוחסות למערער התגבשו
34 על פרק זמן שלא שייד כולו לעבר. חלקן התגבשו לפני מועד התחילה, חלקן במהלכו וחלקן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

אחריו. לטענתו, לא ניתן לומר, כי מועד התחילה בעניינו של המערער מהווה נקודת זמן בה כל עברותיו שייכות לנחלת העבר. זאת, בשים לב לכך, כי ממצאי החומר העובדתי עולה, כי העבירות נמשכו עד לשנת 2009. מצאתי, כי אינני נדרשת להכריע בטענתו האמורה של המשיב. שכן, סבורני, כי אף אם עבירות שנעברו בשנות שומה מאוחרות יותר אינן רלוונטיות למחלוקת לגבי השנים בהן עסקינן הרי שלא די בכך כדי לשלול טענה לפיה מדובר בתחולה אקטיבית, כמפורט לעיל.

58. לפיכך, סבורני, כי החלת תיקון 154 על שנות המס שבמחלוקת מהווה תחולה אקטיבית. כאמור, התיקון אמנם חוקק לאחר שנות השומה אך בטרם התיישנותן. כמו כן, התיקון מתייחס למועד ההרשעה, ולא למועד שנות השומה, ובענייננו ההרשעה מאוחרת למועד התיקון.

59. בנוסף, מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה ככל שייקבע, כי אין מדובר בתחולה אקטיבית הרי שמדובר בתחולה רטרוספקטיבית.

60. בע"א 1013/15 מדינת ישראל משרד הפנים נ' רחמים מלול צוין, כי חוק הוא רטרוספקטיבי אם הוא פועל כלפי העתיד, אך מתבונן אחורה ומעניק **תוצאות משפטיות שונות לפעולות שהתרחשו בעבר**. לשם הדוגמא התייחס בית המשפט למקרה שבו מס חדש היה מושת על בעלים של נכס מסוג מסוים, לרבות אלו שרכשו אותו עובר לכניסת החוק לתוקף, אולם החבות במס הייתה נוצרת רק ממועד כניסת החוק לתוקף ואילך. בהמשך ציין בית המשפט, כי חוק כאמור יכול להיות בעל תחולה אקטיבית מאחר שהפעולות היא סטטוס נמשך, אף שפעולה הרכישה התרחשה בעבר. בית המשפט התייחס לביקורת על גישה הרואה בתחולה כאמור תחולה אקטיבית. עוד צוין בפסק הדין, כי תחולה רטרוספקטיבית היא סוג של תחולה למפרע הפוגעת ביכולת של הפרט להסתמך על הדין הקיים ומשכך, חלה החזקה נגדה. אולם, פגיעתה הפוטנציאלית פחותה מזו שנגרמת עקב תחולה רטרואקטיבית של אותו חוק.

61. בעניין איתנית בית המשפט התייחס להבחנה בין חוק רטרואקטיבי, חוק רטרוספקטיבי וחוק פרוספקטיבי. בית המשפט ציין, כי חוק רטרואקטיבי משנה כלפי עבר את מעמדה המשפטי של פעולה שנעשתה לפני כניסת החיקוק לתוקף, חוק רטרוספקטיבי משנה כלפי עתיד את ההשלכות המשפטיות של פעולה שנעשתה לפני כניסת החיקוק לתוקף וחוק פרוספקטיבי משנה כלפי עתיד את מעמדה המשפטי של פעולה שתיעשה אחרי כניסת החיקוק לתוקף. בית המשפט נתן דוגמא לצורך המחשת כל אחד מהמצבים האמורים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

וציין, בין היתר, כי החוק הוא רטרוספקטיבי אם פורסם ביום 1.2.12 ונקבע בו שכל מי שעישן מיום 1.1.2012 ועד ליום פרסום החוק - לא עבר עבירה מנהלית או אחרת, אך יחויב להשתתף בסדנה במשרד הבריאות בנושא עישון פאסיבי. בית המשפט ציין, כי במקרה כאמור החוק לא שינה כלפי עבר את מעמדה המשפטי של פעולת העישון שקדמה ליום פרסום החוק ואותו מעשן איננו עבריין אולם החוק שינה כלפי עתיד את התוצאות.

62. בענייננו, התיקון, ותחולתו על שנות שומה שקדמו למועד תחילתו, אין בהם כדי לשנות כלפי עבר את המעמד המשפטי של הפעולות אשר ביצע המערער, בגין הורשע בפלילים. אין מדובר בעבירה פלילית או חבות נזיקית שהמערער לא יכול היה להיות מורשע בה או חב בגינה בעת ביצוע העבירות ובעקבות התיקון ניתן להרשיעו או להטיל עליו חבות נזיקית. לכל היותר, התיקון שינה כלפי עתיד את התוצאות כך שהרשעתו של המערער בפלילים אפשרה, לעמדת המשיב, את עריכת השומה ביחס לשנים שבמחלוקת.

63. בעניין איתנית בית המשפט ציין, כי קיימת קרבה רבה בין חקיקה אקטיבית לחקיקה רטרוספקטיבית כאשר ההבדל הוא שחקיקה אקטיבית חלה על מצב שקיים בהווה בעוד שחקיקה רטרוספקטיבית חלה על פעולה שהסתיימה בעבר. במקרה האמור, מדובר היה בסעיף חוק אשר הטיל על איתנית לשאת בעלויות לסילוק פסולת שהיא הטמינה בקרקע או העבירה למשתמשי קצה. נקבע, כי אין מדובר בתחולה רטרואקטיבית שכן, הסעיף איננו משנה את העבר ואיננו קובע שפעולותיה של איתנית היו בגדר עבירה על החוק או שהיא נושאת בגין בחבות נזיקית. עוד נקבע, כי אין מדובר בתחולה פרוספקטיבית, מאחר ומדובר על סילוק פסולת קיימת ולא על פסולת שתגיע לשם בעתיד. לגבי השאלה האם מדובר בתחולה אקטיבית או רטרוספקטיבית ציין בית המשפט, כי מחד גיסא ניתן לטעון שזו תחולה אקטיבית. שכן, החוק עוסק במצב העכשווי - פסולת מפוזרת שמסכנת את בריאות הציבור. ומאידך גיסא, ניתן לטעון שזו תחולה רטרוספקטיבית, שכן, החוק משנה את התוצאה המשפטית של פעולות ההטמנה שביצעה איתנית בעבר, ומטיל על איתנית סנקציה חדשה.

64. בע"א 1613/91 אורית ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765 צוין, כי מעקרונות היסוד של השיטה נגזרת חזקה לפיה, תכליתו של חוק אינה לתחולה רטרואקטיבית או רטרוספקטיבית וחזקה על כל חוק, כי הוא צופה פני העתיד ולא פני העבר. צוין, כי חזקת אי הרטרוספקטיביות חלה, על-פי טעמיה ומהותה, על פעולות שהתרחשו בעבר ועל מצבים שנסתיימו בעבר, ואשר החוק החדש נועד ומכוון לשנות את פועלם המשפטי. חזקת אי הרטרוספקטיביות אינה חלה מקום שתכלית החקיקה היא להסדיר מצב קיים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

ונמשך, גם אם בכך עשויה להיות השפעה עקיפה על התרחשותן של פעולות שנעשו בעבר. במקרה שלפני אין מדובר במצב שנסתיים בעבר, בשים לב לכך ששנות השומה טרם התיישנו במועד התיקון. תחת זאת, מדובר בהסדרת מצב קיים ונמשך. לפיכך, לא חלה חזקת אי הרטרופקטיביות.

65. כמו כן, בעניין ארביב נקבע, כי בידי המחוקק לקבוע בחוק במפורש, כי החוק חל תחולה רטרופקטיבית. עוד נקבע, כי אף אם לא נקבע כאמור במפורש עדיין עשויה מסקנה זו להשתמע. נקבע, כי אין ספק באשר לכוחו של המחוקק לחוקק חוק בר תוקף למפרע ומקום שהדבר לא נאמר במפורש אך משתמע ממטרת התחיקה חייב בית המשפט לפסוק על פי הדין החדש לגבי עסקה שנעשתה קודם לכן. בית המשפט הוסיף, כי התשובה לשאלה האם אכן משתמעת כוונה כזו נקבעת על פי פרשנותו של החוק בהתאם לכללי הפרשנות המקובלים.

66. בעת פרשנות דבר חקיקה יש לבחון את הוראת החוק ולהכריע בהתאם ללשון החוק ולתכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק. יש לבחון את לשון החוק ואילו פירושים עולים עמה בקנה אחד. בהמשך, על בית המשפט לבחון את תכלית הוראת החוק ולבחור מבין כל הפירושים האפשריים את הפירוש אשר יקיים את התכלית האמורה. קרי, מקום בו קיימות מספר פרשנויות אפשריות יש לבחור בפרשנות אשר מגשימה את תכלית החקיקה. המשמעות המשפטית תקבע על פי תכלית החוק אולם גבול הפרשנות הוא גבול הלשון (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפוטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2), 817). באשר לדיני המסים הייתה נהוגה בעבר שיטת פרשנות דווקנית. אולם, בהמשך נקבע בפסיקה, כי אין לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם ותחת זאת חלים עליהם כללי הפרשנות הרגילים לפיהם הגשמת כוונתו של המחוקק היא העיקר (ראה לעניין זה: א. נמדר מס שבח מקרקעין, כרך א', מהדורה שביעית, תשע"ב-2012, 41-42, ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פ"ה רחובות, פ"ד לט(2), 70).

67. בסעיף 147(א)(2) לפקודה נקבע, כי סמכותו של המנהל לפעול בהתאם להוראות הסעיף היא בתוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה. העובדה שהמועד הרלוונטי אשר נקבע במסגרת הסעיף הוא מועד ההרשעה, להבדיל מתום שנת השומה, יש בה כדי לתמוך בעמדת המשיב לפיה החלת התיקון, אשר מועד תחילתו מאוחר לשנות השומה אולם קודם להרשעה, אינה בגדר תחולה רטרופקטיבית. כמו כן, יש בניסוחו של הסעיף כדי ללמד על כוונת המחוקק. לשונו של הסעיף יש בה כדי לתמוך בעמדה לפיה התיקון חל על שנות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

השומה שבמחלוקת. אציין עוד, כי במסגרת חוק ההסדרים נקבע מועד תחילתו של התיקון ולא מועד תחולתו ומשכך הרי שלא נשללה במפורש החלה רטרופקטיבית.

68. השלב הבא הוא בחינת תכלית הוראות החוק. בדבריי ההסבר להצעת החוק צוין, כי מוצע לתקן את סעיף 147(א)(2) לפקודה כך שמנהל רשות המסים יוכל לפתוח את שומת מס ההכנסה גם לאחר הרשעה לפי חוק מס ערך מוסף ולא רק לאחר הרשעה לפי פקודת מס הכנסה. צוין, כי על פי המצב החוקי הקיים אין בהרשעה לפי חוק מע"מ כדי להעניק למנהל סמכות לעיין מחדש בשומת מס הכנסה של הנישום. זאת, על אף שההרשעה יכולה להצביע על כך ששומת מס ההכנסה אינה נכונה. הנה כי כן, גם דברי ההסבר מתייחסים למועד ההרשעה ואין בהם כל התייחסות למועד שנת השומה. כמו כן, מהאמור עולה, כי התכלית היא לאפשר לפקיד השומה לעיין מחדש בשומה לצורך גביית מס אמת מקום בו ישנה הרשעה בסעיפים הרלוונטיים וכתוצאה מכך ייתכן, כי השומה אינה נכונה. סבורני, כי תכלית זו מצדיקה את החלת התיקון גם על שומות אשר קדמו לתיקון ואשר טרם התיישנו במועד התיקון.

69. בדיון בוועדת הכספים ציין ג'קי מצא, מנהל רשות המסים, כי על-פי הדין הקיים היום, כאשר בעל עסק מגיש דו"ח למס הכנסה, מס הכנסה רשאי לבחון את הדו"ח שלו, לבצע ביקורת בדו"ח שלו, למשך תקופה של שלוש שנים מתום השנה שהוא הגיש את הדו"ח. מצא הוסיף, כי מקום שבו מתברר לימים שהוא העלים מס והוגש כנגדו כתב אישום ובית-המשפט קבע שאכן הוא העלים מס, ברור שהחוק מאפשר, גם אם חלפו שלוש שנים, לאור העובדה שמשך ההתנהלות בבית-המשפט לוקח זמן ארוך, שניתן לפתוח את השומה לאחר, גם אם חלפו יותר משלוש שנים, והתקופה היא למשך שנה מיום החלטת בית המשפט. זאת, כדי לאפשר לאותם מעלימי מס לשלם את המס אותו הם העלימו. מצא הוסיף, כי אם כתב האישום הפלילי שהוגש היה בגין העלמת מע"מ והוא הורשע במע"מ, הם מבקשים שתהיה להם אפשרות לגבות ממנו את מס ההכנסה גם אם חלפה התקופה להוצאת שומה. לטענתו, מבקשים את האפשרות לגבות מס ממי שבית-המשפט קבע לגביו שהוא העלים מס. הנה כי כן, אף מהדיון האמור ניתן ללמוד על תכליתו של התיקון האמור אשר ביקש לאפשר הוצאת שומה לאחר הרשעה בפלילים, בין היתר לפי חוק מס ערך מוסף, כך שניתן יהיה לגבות מס אמת. כמו כן, אף במסגרת הדיון האמור נקודת הזמן הרלוונטית היא מועד ההרשעה.

70. הנה כי כן, תכלית חקיקת התיקון, כפי שהיא עולה מהצעת החוק ומהדיון בוועדת הכספים, וכן, לשון החוק והעובדה שההתייחסות היא למועד ההרשעה, להבדיל משנות השומה, יש



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 בהם כדי ללמד, כי המחוקק הביע כוונתו, במשתמע, כי החוק לאחר תיקונו יחול על
2 הרשעות בהתאם לסעיפים המפורטים בסעיף כך שניתן יהיה להוציא שומה במשך שנה
3 לאחר ההרשעה אף לגבי שנות שומה קודמות לתיקון.
4

5 71. אציין, כי המשיב העלה בסיכומיו טענה לפיה, נדמה, כי סעיף 147 לפקודה מצוי בתוך הדין
6 הדיוני ולא בתוך הדין המהותי. ככל שהייתה מתקבלת טענה זו הרי שהייתה רלוונטית
7 קביעתו של בית המשפט בעניין ארביב לגבי תחולת חזקת אי הרטרופקטיביות והקביעה
8 לפיה, אם דין דיוני חדש, אשר חל במועד ההליך השיפוטי, מחליף דין דיוני ישן, שעמד
9 בתוקף בעת התגבשותה של עילת התביעה, הרי שאין בהחלת הדין החדש על עילת התביעה
10 הישנה, התלויה ועומדת בפני בית המשפט, כדי להביא להחלתו הרטרופקטיבית. בית
11 המשפט ציין, כי הרטרופקטיביות של הדין הדיוני החדש נקבעת על-פי השפעתו של הדין
12 החדש על פעולות דיוניות שנעשו בעבר או על מצב משפטי דיוני שכבר נסתיים. הפעולות
13 לעניין זה אינן הפעולות המגבשות את עילת התביעה המהותית, והמצב המשפטי שהתקיים
14 בעבר אין עניינו מצב משפטי הקשור לדין המהותי. הפעולות והמצב המשפטי, אשר בהם
15 עוסק החוק הדיוני החדש, הם הפעולות הדיוניות והמצב המשפטי הדיוני הנמשך. בית
16 המשפט ציין, כי מטרת החוק הדיוני היא להסדיר את פועלן הדיוני על הוראותיו, והוא לא
17 נועד לקבוע את פועלן המשפטי של ההתרחשויות בתחום המהותי. על-כן, עד כמה שפעולות
18 דיוניות נעשות במסגרת הליך קיים ועד כמה שהן מעצבות מצב דיוני קיים שטרם הסתיים
19 אין בהן כל היבט רטרופקטיבי, ותחולתן היא אקטיבית.
20

21 72. סבורני, כי אין ממש בטענה לפיה מדובר בדין דיוני. בע"א 1325/02 אריה דגן נ' פקיד שומה
22 אילת נקבע, כי הוראת סעיף 147(א)(3) כפי שנקבעה בתיקון היא הוראה מהותית. הדמיון
23 בין הוראות סעיף 147(א)(2) וסעיף 147(א)(3) אינו עולה בקנה אחד עם טענת המשיב לפיה
24 מדובר בדין דיוני. כך או כך, מצאתי, כי אינני נדרשת להכריע בשאלה האם הוראת הסעיף
25 היא דיונית או מהותית. זאת לאור קביעת, לפיה אף אם החלת סעיף 147(א)(2) היא תחולה
26 אקטיבית או תחולה רטרופקטיבית, לה התכוון המחוקק, הרי שלאור הסייג הקבוע
27 בסעיף 147(א)(3) לא ניתן היה להוציא את השומה לשנים שבמחלוקת במועד בו הוצאה.
28

29 73. אציין עוד, כי המערער הפנה לפסק הדין אשר ניתן בע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון
30 נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433 וטען, כי נקבע במסגרתו, כי התחולה בדיני
31 מיסים צריכה להיות פרוספקטיבית שאם לא כן הדבר מנוגד לחוק יסוד כבוד האדם
32 וחירותו. פסק הדין האמור עוסק בהוצאת שומת ארנונה ביום 26.10.93 ביחס לשנים 1986-
33 1992. בית המשפט ציין, כי עקרון החוקיות מורה, כי ככלל אין החוק מטיל חיובים באופן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-12-2458 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 רטרואקטיבי אלא אם נאמר כך במפורש והוסיף, כי כלל זה נכון במיוחד לגבי חיובי מס.
2 בית המשפט ציין, כי כאשר רצה המחוקק לאפשר תיקון שומת מס באופן רטרואקטיבי,
3 הוא עיגן זאת בחוק תוך קביעת מגבלות חמורות והוסיף, כי בפקודת העיריות לא הוקנתה
4 סמכות לתקן שומת ארנונה באופן רטרואקטיבי וכיוון שכך תהא היד קפוצה במתן
5 אפשרות לתקן שומת ארנונה באופן רטרואקטיבי. מצאתי, כי אין בפסק הדין האמור כדי
6 להשליך על המחלוקת שלפני. שכן, בענייננו אין מדובר בתחולה רטרואקטיבית ואין
7 מחלוקת, כי בפקודת מס הכנסה ניתנה אפשרות להוציא שומות ו/או לתקן אותן לאחר
8 שנות השומה. זאת, להבדיל מההוראות לעניין מועד הטלת ארנונה.
9

התוצאה

10
11
12 74. לאור כל המפורט לעיל, מצאתי, כי החלת סעיף 147(א)(2) על שנים שקדמו לתיקון ואשר
13 טרם התיישנו במועד תיקון 154 וכאשר ההרשעה מאוחרת למועד התיקון היא החלה
14 אקטיבית של התיקון. שכן, מדובר בהחלת התיקון על מצב קיים. לחלופין, מדובר בהחלה
15 רטרואקטיבית אשר המחוקק התכוון לה לאור לשון החוק ותכליתו. לפיכך, המשיב היה
16 רשאי לתקן את השומה בנסיבות דומות בהתאם להוראות סעיף 147 (א)(2) לפקודה וזאת
17 ככל שהמנהל היה מפעיל את סמכותו לפי סעיף 145 (א)(2) לפקודה בנוגע לשומה העצמית
18 שהגיש הנישום.
19

20 75. עם זאת, כאמור לעיל, אין באמור כדי להשליך על ענייננו. זאת, בשים לב לסייג אשר נקבע
21 במסגרת סעיף 147(א)(3) ולפיו בנסיבות דוגמת המקרה שלפני, כאשר הנישום הגיש דו"ח
22 והמשיב מצדו לא אישר את השומה או הוציא שומה לפי מיטב השפיטה, היינו לא הפעיל
23 את סמכותו לפי סעיף 145 (א) (2) לפקודה, הרי שהסמכות לפעול לפי הוראות סעיף 147
24 ולתקן את השומה היא רק במקרה בו ההרשעה היא לפי סעיפים מפקודת מס הכנסה
25 המפורטים בסעיף 147(א)(3). אין מחלוקת, כי המערער לא הורשע בהתאם לסעיפים אלו
26 ועל כן לא עמדה למשיב סמכות לקבוע שומה בעקבות הרשעת המערער, שנים לאחר שחלף
27 המועד להוצאת שומה לשנים שבמחלוקת.
28

29 76. לפיכך, הערעור ביחס לשנות השומה שבמחלוקת מתקבל. אני מחייבת את המשיב
30 בהוצאות המערער בסך 10,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת
31 פסק הדין שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום
32 בפועל.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 2458-12-19 אבו עואד נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

2

3

4

5

6

7

מתירה לפרסום את פסק הדין

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, ל' תשרי תשפ"ב, 06 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת

8

9