



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

המערערת המכללה האקדמית עמק יזרעאל בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ד"ר משה דרוקר ועו"ד מיקי מיכאלוביץ

נגד

המשיב פקיד שומה עפולה  
ע"י ב"כ עו"ד שגית כחלון פרקליטות מחוז צפון

1

### פסק דין

2

3

רקע

4

5 1. המערערת הגישה ערעור על צווים שהוציא לה המשיב לשנים 2013-2016 ועל קנס גרעון,  
6 ככל שהוטל.

7

8 2. לאורך הודעת הערעור טענה המערערת, כי היא מערערת על סמכות המשיב להוציא צו לגבי  
9 שנת מס 2013. לטענתה, הצו ביחס לשנה זו הוצא לאחר שחלפה התקופה בה הייתה למשיב  
10 סמכות לשום את המערערת בהתאם לפקודה.

11

12 3. ביום 16.6.20 הגישו הצדדים הודעה לפיה המערערת מוחקת את הערעור לשנים 2014-  
13 2016. באשר לשנת המס 2013 ציינו הצדדים, כי המערערת חוזרת בה מטענותיה ביחס  
14 לחלק מהסוגיות שבמחלוקת וכי להכרעת בית המשפט נותרו שלוש מחלוקות ביחס לשנה  
15 זו וביניהן טענת התיישנות השומה לשנת המס 2013. בדיון שנערך ביום 21.6.20 התגבשה  
16 בין הצדדים פשרה לעניין המחלוקות העובדתיות והשאלות בתיק למעט שאלת התיישנות  
17 ביחס לשנת 2013. מאחר ומדובר במחלוקת משפטית הוסכם, כי הצדדים יגישו סיכומיהם  
18 בסוגיה זו. להסכמות האמורות של הצדדים, ניתן תוקף של החלטה.

19

20 4. כאמור, המחלוקת היחידה שנותרה בין הצדדים היא, האם התיישנה סמכות המשיב  
21 להוציא את הצו לשנת 2013 ובאופן יותר ספציפי, האם תיקון 211 לפקודה במסגרתו תוקן



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 סעיף 145 לפקודת מס הכנסה אשר קובע את סמכותו של פקיד שומה לערוך שומה ואת  
2 מסגרת הזמן בו הוא רשאי לעשות כן חל בנסיבות על המערערת, אם לאו.

3

4

### טענות המערערת בתמצית

5

6 5. המערערת הגישה את דו"ח המס לשנת 2013 ביום 27.10.14. דו"ח הניכויים בקשר לריכוז  
7 הוצאות השכר שנת המס 2013 הוגש על ידי המערערת למשיב ביום 18.5.14. ביום 17.5.18  
8 הוציא המשיב למערערת שומה לפי מיטב השפיטה בשלב א' לשנת המס 2013. ביום 10.6.18  
9 הגישה המערערת השגה על שומה זו. ביום 15.5.19 הוציא המשיב למערערת שומת ניכויים  
10 בצו לשנת המס 2013. ביום 21.5.19 הוגש הערעור שבכותרת.

11

12 6. טענת המערערת כאמור היא, כי ביחס לצו לשנת 2013, הוא הוצא לאחר שחלפה התקופה  
13 בה הייתה למשיב הסמכות לשום את המערערת ועל כן הוא בטל מעיקרו.

14

15 7. באיזון ראוי של זכויות חוקתיות של הנישום לרבות ההגנה על קניינו וכבודו, כך שיוכל  
16 לכלכל צעדיו בצמצום בתקופת אי הוודאות, לזכותה של רשות המסים, כרשות מנהלית,  
17 לעשות מלאכתה נאמנה בתוך תקופת הזמן בה נתונה לה הסמכות. באיזון זה יתקיים הערך  
18 של הגברת אמון האזרחים בשלטון החוק וברשויות השלטון וגביית מס אמת.

19

20 8. התיישנות היא זכות דיונית אך היא מגנה על זכויות מהותיות. לחלוף הזמן יש משמעות  
21 משפטית כבדה שמקבלת משנה תוקף בנסיבות כבענייננו כאשר המערערת היא חברה  
22 לתועלת הציבור אשר פועלת כמכללה אקדמית שמטרתה היא להפנות את משאביה למחקר  
23 והוראה אקדמית.

24

25 9. בהתאם לכללי הפרשנות, המטרה העיקרית היא הגשמת כוונת המחוקק תוך בחינת לשון  
26 החוק, תכלית החוק והעקרונות הכלכליים והשיקולים שבבסיס דיני המסים שהמרכזים  
27 בהם הם וודאות ויעילות. הפסיקה הכירה בגישת הפרשנות התכליתית כגישה הנכונה  
28 והמקובלת בפרשנות דיני המס מאחר והיא מקיימת עקרונות כלכליים של מזידת רווח.  
29 בהתאם לגישה זו, את הוראות חוקי המס יש לפרש לפי תכליתם ההגיונית והכלכלית שאם  
30 לא כן יוטל מס עודף. עקרון על בדיני המס הוא גביית מס אמת. עקרונות נוספים הם וודאות  
31 ויעילות החשובים הן לנישום והן לרשות. על פי ההלכה, מדיניות נכונה היא, כי במקרה של  
32 ספק בעניין הפרשנות הראויה הספק צריך לפעול לטובת הנישום.

33



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

10. סמכות פקיד השומה לדון בשנת 2013 התיישנה עוד בשלב הוצאה השומה בשלב הראשון. על כן, המערערת הגישה השגה למען הזהירות בלבד. הצו לשנת 2013 הוצא לאחר שחלפה התקופה בהתאם לפקודה. המשיב פעל מחוץ לסמכותו ודין הצו להתבטל מעיקרא. בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה, כנוסחו במועד הגשת דוח 2013, פקיד השומה היה רשאי לקבוע סכום הכנסה חייבת של אדם לפי מיטב שפיטתו תוך שלוש שנים מתום שנת המס בה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס ובאישור המנהל תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור. המשיב לא ביקש את אישור המנהל לצורך הארכת סמכות פקיד השומה לשום את הדוח לשנת 2013. לפיכך, סמכותו לשום את הדוח לשנת 2013 פגה ביום 31.12.17.
11. ביום 30.11.15 נחקק חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015 (להלן: "החוק"). בסעיף 23(1) לחוק נקבע, כי במקום שלוש שנים בסעיף 145(א)(2) התקופה תהיה ארבע שנים וההוראה בנוגע לאישור המנהל תמחק. בסעיף 26 לחוק נקבע, כי סעיף 145(א)(2) לפקודה כנוסחו בסימן זה יחול על דוח שיש להגיש לגבי שנת המס 2013 ואילך. פרשנות מילולית של לשון תיקון החוק, הנוקט בהיגד "דוח שיש להגיש" משמעה, דוח אשר יוגש מיום תחילת החוק ואילך. בדברי הצעת החוק מיום 31.8.15 נתבקשה הכנסת לאשר הארכת מועד על דוחות שניתן עוד לערוך שומות לגביהם. דו"ח שנת 2013 הוגש ביום 27.10.14, וטרם התיקון הייתה לפקיד השומה סמכות לדון בו עד ליום 31.12.17. השומה שלא בהסכם התקבלה אצל המערערת ביום 17.5.18, חמישה וחצי חודשים לאחר שהתגבשה התיישנות מהותית ולא ניתן היה להוציא שומה בגין שנה זו.
12. חקיקה רטרואקטיבית מנוגדת לעקרונות היסוד של השיטה המשפטית. לא תיתכן חקיקה מנהלית רטרואקטיבית. פרשנות נכונה היא פרשנות לפיה חוק חדש או תיקון חוק קיים הם שינוי במצב המשפטי מיום תחולתו ואילך. חקיקה רטרואקטיבית תתאפשר רק בנסיבות קיצוניות בהם המחוקק אמר זאת מפורשות ובמבחן חוקי היסוד. בפסיקה נקבע, כי הערך של יעילות עבודתו של פקיד השומה והצורך במתן שירות ראוי לנישום תוך פרק זמן מוגדר גוברים להשקפת המחוקק אף על ערך גביית מס אמת.
13. את התקופה בה בידי פקיד השומה להפעיל סמכותו יש לפרש בדווקנות על פי לשון החוק ובעיקר כאשר מדובר בזכות חוקתית מוגנת ופעולה חריגה- חקיקה רטרואקטיבית.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

14. פקיד השומה היה מוסמך להוציא את השומה לשנת 2013 עד ליום 31.12.17. הוצאת השומה שלא בהסכם לפי מיטב השפיטה בשלב הראשון ביום 17.5.18 היא חריגה מסמכות ובטלה. כפועל יוצא מכך, גם הוצאת הצו לשנה זו ביום 15.5.19 היא מחוץ לסמכותו ובטלה מעיקרה.

5

15. כאשר אין הוראה ספציפית בחוק על תחולה רטרואקטיבית של חקיקה ראשית הרי שרשות מנהלית לא יכולה לקחת לעצמת סמכות חקיקה ולהרחיב את סמכותה מעבר למה שניתן לה בחוק. מתן הכשר לחקיקה מנהלית מהווה מדרון חלקלק אשר בתחתיתו אנרכיה והשתלטות הרשות המבצעת על הרשות המחוקקת.

10

11

### טענות המשיב בתמצית

12

16. סעיף 145 לפקודה קובע את סמכותו של פקיד שומה לערוך שומה ואת פרק הזמן בו הוא ראוי לעשות כן. טרם תיקון 211 לפקודה, פקיד השומה היה מוסמך לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה תוך שלוש שנים מתום שנת המס בה הוגש הדוח, ובאישור המנהל תוך ארבע שנים. במסגרת חוק ההסדרים הוארכה התקופה לעריכת שומה לארבע שנים מתום שנה המס בה הוגש הדוח ובטלה סמכות המנהל להארכה בשנה נוספת. בהוראת התחולה לתיקון 211 נקבע, כי התחולה היא על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך.

19

17. בחינת לשון החוק, דבר ההסבר להצעת החוק והדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים של הכנסת עובר לתיקון מגלים, כי פרשנות המערערת את הוראת התחולה לא מתקבלת על הדעת.

22

18. בדיבור "דוח שיש להגישו" כיוון המחוקק לדוח שיש להגישו באופן ובמועדים הקבועים בסעיפים 131-133 לפקודה, ללא הבחנה בין דוחות שכבר הוגשו במועד תיקון החוק לבין כאלה שיוגשו אחריו. בהוראת התחולה לא נקבע, כי התיקון יחול לגבי דוחות שיוגשו. דוחות לשנת המס 2013 מוגשים במהלך שנת 2014. החלת התיקון לגבי דוחות ביחס לשנת 2013 שהוגשו לאחר כניסת התיקון לתוקף, בדצמבר 2015, משמעה צמצום הוראת התחולה לגבי שנת 2013 עד כדי ביטולה. זאת, בניגוד לכוונת המחוקק. שכן, המשמעות היא, כי ההוראה תחול רק על מי שאיחר איחור ניכר בהגשת הדוחות לשנת 2013.

30

31



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

19. מהצעת החוק עולה, כי במקור הארכת התקופה נועדה לחול על דוחות לשנת המס 2011 ואילך, כך שהתיקון יחול על דוחות שניתן עוד לערוך שומות לגביהם. מטרת הצעת החוק הייתה להאריך לפקיד השומה את התקופה לעריכת שומה בשנה אחת נוספת ללא צורך באישור המנהל וזאת לגבי דוחות שטרם הסתיימו לגביהם שלוש השנים הנתונות לפקיד השומה לעריכת השומה. בנסיבות אלו הוצעה שנת 2011 כשנה הראשונה לגביה יחול התיקון אשר הצעת החוק לגביה הונחה על שולחן הכנסת בשנת 2015.
20. מהפרוטוקולים של וועדת הכספים של הכנסת עולה, כי נוסח התיקון כפי שאושר והחלתו על שנת המס 2013 ואילך מהווה פשרה מאוזנת וראויה בין האפשרויות השונות שעמדו בפני וועדת הכספים. הפשרה האמורה הושגה לאחר הליך חשיבה שהתייחס באופן מפורש לשאלת הרטוראקטיביות של התיקון ולאיינטרס ההסתמכות של נישומים אשר מצפים שענייניהם ביחס לשנים 2011 ו-2012 יסתיימו תוך 1.5 חודשים עד 13.5 חודשים.
21. טענת המערערת לפיה אימוץ פרשנות המשיב לעניין הוראת התחולה משמעה תחולה רטוראקטיבית של תיקון 211 מתעלמת מפסיקות בית המשפט העליון אשר עמד על ההבחנה בין מושגי יסוד לעניין תחולתו של דבר חקיקה חדש. תחולת התיקון על דוחות לשנת המס 2013 היא חקיקה אקטיבית או פרוספקטיבית ובכל מקרה אינה רטוראקטיבית.
22. המערערת הגישה את הדוח לשנת המס 2013 בשנת 2014 ובשנה בה עבר התיקון שנת המס 2013 הייתה ניתנת לטיפול שומתי לשנתיים נוספות לפחות. בנסיבות אלו, התיקון לא שינה את מצבה המשפטי של המערערת אשר הייתה נתונה לטיפול שומתי טרם התיקון ואחריו. במועד חיקוק התיקון, השומות של המערערת טרם התיישנו. המערערת לא הסתמכה על הוראות החוק עובר לתיקון ולא שינתה מצבה לרעה. התיקון לא שינה לגבי סמכותו של פקיד השומה לערוך לה שומה אלא האריך את התקופה בשנה נוספת. לפיכך, אין מדובר בתחולה רטורוספקטיבית של התיקון אלא בהחלה אקטיבית שלו. מאחר והמערערת לא הסתמכה ולא יכלה להסתמך על הוראות החוק שהייתה קיימת במועד הגשת הדו"ח הרי שאף אם היה מדובר בחקיקה רטוראקטיבית היא הייתה תקפה.
23. לצורך פרשנות הוראת התחולה, יש לפנות ללשון החוק ולהיעזר בתכלית החקיקה מאחר ולחוקי המס יש לתת פרשנות תכליתית. לשון החוק לא תומכת בפרשנות המערערת. בדיבור "דוח שיש להגישו" אין הבחנה בין דוחות שהוגשו לפני התיקון לבין דוחות שיוגשו אחריו.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 24. תכלית החקיקה היא, הארכת התקופה הנתונה לפקיד השומה לערוך שומה לגבי שנים  
2 פתוחות במועד התיקון. דברי ההסבר להצעת החוק והדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים  
3 של הכנסת עובר לאישור התיקון אינם מותירים מקום לספק, כי מטרת המחוקק הייתה  
4 להחיל את התיקון על דוחות לשנת המס 2013, בין אם הדוח הוגש טרם התיקון או אחריו.  
5 המסקנה היחידה האפשרית היא, כי הוראת התחולה נקבעה ללא קשר למועד הגשת הדוח  
6 בפועל ולאור הנחת המוצא לפיה דוחות מוגשים בשנה העוקבת לשנת המס, כאמור  
7 בפקודה. המחוקק לא התכוון להחיל את התיקון רק על דוחות שטרם הוגשו. נקודת המוצא  
8 של הדיון בוועדת הכספים הייתה שהדוחות לשנים הרלוונטיות כבר הוגשו אך עדיין קיימת  
9 לפקיד השומה סמכות לבדוק אותם ללא צורך באישור המנהל מאחר וטרם חלפו שלוש  
10 שנים, לפי נוסחו של הסעיף טרם התיקון.

11  
12 25. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, הארכת התקופה לעריכת שומה במסגרת התיקון  
13 לפקודה לא מהווה חקיקה רטרואקטיבית. הכלל הבסיסי הוא, כי בהעדר הוראה אחרת  
14 בדין תחילתו של חוק חדש היא מיום פרסומו. לצד כלל זה קבעה ההלכה הפסוקה את  
15 חזקת אי הרטרואקטיביות. חזקה, כי כל הוראת חוק היא צופה פני עתיד אלא אם  
16 משתמעת הוראה למפרע במפורש או באופן ברור מהחוק. במקרה בו עסקינן, החלת התיקון  
17 על דוחות ביחס לשנת 2013 שהוגשו טרם התיקון לא מהווה חקיקה רטרואקטיבית מאחר  
18 והתיקון עוסק בהארכת תקופה לעריכת שומה שטרם הסתיימה במועד בו נכנס התיקון  
19 לתוקף. לפיכך, מדובר בתחולה אקטיבית או פרוספקטיבית ולא רטרואקטיבית.

20

### דיון ומסקנות

21

22  
23 26. כאמור, המחלוקת היחידה שנתרה בין הצדדים היא בשאלה, האם הצו ביחס לשנת המס  
24 2013 הוצא לאחר שחלפה התקופה בה היה פקיד השומה רשאי להוציא כך שהשומה  
25 מבוטלת מחמת התיישנות.

26

27 27. לאחר שקילת טענות הצדדים מצאתי לקבל את עמדת המשיבה ולקבוע, כי השומה הוצאה  
28 במסגרת התקופה בה היה רשאי פקיד השומה להוציאה, מהנימוקים שיפורטו.

29

30 28. בשנת 2014 הגישה המערערת את הדוח לשנת המס 2013. בהתאם לסעיף 145 לפקודה, כפי  
31 שהיה באותו מועד, פקיד השומה היה רשאי לבדוק את הדוח, לאשר את השומה העצמית  
32 או לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 עוד נקבע, כי המנהל יכול להאריך את התקופה האמורה בשנה נוספת. לפיכך, במועד הגשת  
2 הדוח לשנת המס 2013 היה בידי פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב השפיטה עד ליום  
3 31.12.17 ובאישור המנהל עד ליום 31.12.18.
- 4
- 5 29. ביום 30.11.15 תוקן סעיף 145 לפקודה במסגרת חוק ההסדרים. במסגרת התיקון, הוארכה  
6 התקופה בה רשאי פקיד השומה להפעיל סמכותו לארבע שנים ובוטלה סמכות המנהל  
7 לאשר שנה נוספת.
- 8
- 9 30. בין הצדדים נתגלעה מחלוקת בשאלה, האם התיקון חל בענייננו אם לאו וכפועל יוצא מכך,  
10 האם השומה הוצאה במסגרת התקופה בה פקיד השומה היה מוסמך להוציאה או לאחר  
11 חלוף התקופה האמורה. המערערת סבורה, כי התיקון לא חל מאחר והדוח לשנת המס  
12 2013 הוגש טרם התיקון והחלת התיקון על שנת המס האמורה משמעה תחולה  
13 רטרואקטיבית של התיקון. מנגד, המשיב טוען, כי התיקון חל על שנת המס 2013 מאחר  
14 ונחקק בטרם חלפה התקופה בה פקיד השומה היה מוסמך להוציא שומה לשנה זו ואין  
15 מדובר בתחולה רטרואקטיבית אלא בתחולה אקטיבית או פרוספקטיבית. עמדת המשיב  
16 מקובלת עליי, כפי שיפורט.
- 17
- 18 31. בעת פרשנות דבר חקיקה יש לבחון את הוראת החוק ולהכריע בהתאם ללשון החוק  
19 ולתכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק. יש לבחון את לשון החוק ואילו  
20 פירושים עולים עמה בקנה אחד. בהמשך, על בית המשפט לבחון את תכלית הוראת החוק  
21 ולבחור מבין כל הפירושים האפשריים את הפירוש שיקיים את התכלית האמורה. קרי,  
22 מקום בו קיימות מספר פרשנויות אפשריות יש לבחור בפרשנות המגשימה את תכלית  
23 החקיקה. המשמעות המשפטית תקבע על פי תכלית החוק אולם גבול הפרשנות הוא גבול  
24 הלשון (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפוטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי  
25 לממשלה), פ"ד נג(2), 817). באשר לדיני המסים הייתה נהוגה בעבר שיטת פרשנות דווקנית.  
26 אולם, בהמשך נקבע בפסיקה, כי אין לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם ותחת זאת חלים  
27 עליהם כללי הפרשנות הרגילים לפיהם הגשמת כוונתו של המחוקק היא העיקר (ראה  
28 לעניין זה: א. נמדר מס שבח מקרקעין, כרך א', מהדורה שביעית, תשע"ב-2012, 41-42,  
29 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פ"ש רחובות, פ"ד לט(2), 70).
- 30
- 31 32. הנה כי כן, נבחן תחילה את לשון החוק. לעניין תחולתו של התיקון נקבע, כי "סעיפים  
32 145(א)(2), 152(ג) ו-167(א)(2) לפקודה, כנוסחים בסימן זה, יחולו על דוח שיש להגישו לגבי  
33 שנת המס 2013 ואילך. הצדדים חלוקים ביניהם בנוגע לפרשנות הדיבור "דוח שיש



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 להגישו". המערערת סבורה, כי ניתן ללמוד מהאמור, כי התיקון אינו חל על דוחות לגבי  
2 שנת המס 2013 אשר כבר הוגשו טרם התיקון. מנגד, המשיב סבור, כי הדבר לא עולה מלשון  
3 דבר החקיקה וכי לא נערכה הפרדה בין דוחות אשר הוגשו טרם התיקון לבין דוחות אשר  
4 הוגשו אחריו.
- 5
- 6 33. לאחר שבחנתי את לשון ההוראה מצאתי, כי אין בה כדי ללמד על ההבחנה אליה התייחסה  
7 המערערת. המחוקק בחר בניסוח האמור "דוח שיש להגישו" ולא בניסוח כגון דו"ח אשר  
8 הוגש או מנגד דו"ח אשר יוגש. הלשון בה בחר המחוקק עולה בקנה אחד עם הפרשנות  
9 שהציע המשיב ולפיה הוראת התחולה לא ערכה הבחנה בין מקרה בו הדוח הוגש טרם  
10 התיקון לבין מקרה בו הדוח הוגש אחריו. מצאתי, כי מנוסח הוראת התחולה עולה, כי  
11 הדגש היה על שנת המס לגביה יחול התיקון ולא על מועד הגשת הדוח ביחס לשנה זו.  
12 פרשנות המשיב לפיה, הדיבור "דוח שיש להגישו" מתייחס להגשת דוחות בהתאם להוראות  
13 הפקודה סבירה בעיניי ועולה בקנה אחד עם לשון החוק.
- 14
- 15 34. כאמור, השלב הבא הוא בחינת תכלית הוראות החוק. בדברי ההסבר להצעת החוק  
16 הרלוונטית, ישנו הסבר על הליכי השומה משלב הגשת הדוח ועד לסמכותו של פקיד  
17 השומה. צוין, כי פקיד השומה רשאי לבדוק את הדוח ולאשר את השומה או לקבוע לפי  
18 מיטב שפיטתו את סכום הכנסת הנישום וכי התקופה הקבועה לכך כיום היא שלוש שנים  
19 מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח, ובאישור המנהל- ארבע שנים מתום שנת המס בה  
20 נמסר הדוח. בדברי ההסבר צוין, כי בשל העומס הרב המוטל על רשות המסים, פקידי  
21 השומה נזקקים לעתים תכופות לאישור המנהל לבדוק את השומה העצמית גם בתוך  
22 השנה הרביעית לאחר הגשת הדו"ח. כדי לפשט את ההליכים הוצע להאריך את התקופה  
23 שבה פקיד השומה רשאי לבדוק את השומה ולקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו לארבע  
24 שנים ובמקביל לבטל את השנה הנוספת שבסמכות המנהל.
- 25
- 26 35. באשר לתחולת התיקון צוין בדברי ההסבר להצעת החוק, כי מוצע לקבוע שסעיפים אשר  
27 פורטו בדברי ההסבר, וביניהם סעיף 145(א)2, אשר מאריכים את התקופה בה ניתן לערוך  
28 שומה יחולו על דוח שיש להגישו לגבי שנת 2011 ואילך כך שהתיקון יחול על דוחות שניתן  
29 עוד לערוך שומות לגביהם.
- 30
- 31 36. מהאמור בדברי ההסבר ניתן ללמוד על עמדת המחוקק ועל המניעים שעמדו בבסיס  
32 החלטתו לעניין תיקון הוראת החוק ולעניין הקביעה לגבי תחולתה. מהאמור עולה, כי  
33 המחוקק ביקש לפשט ולייעל את ההליכים, כך שיהיה בידי פקיד השומה להפעיל סמכותו





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 במשך ארבע שנים מתום השנה בה הוגש הדוח מבלי שיידרש לאישור המנהל לצורך השנה  
2 הרביעית, כפי שהיה עד התיקון. לעניין התחולה, במסגרת הצעת החוק משנת 2015 ביקשו  
3 תחילה לקבוע את התחולה לגבי דוח שיש להגישו לגבי שנת 2011 כדי **שהתיקון יחול על**  
4 **דוחות שניתן עוד לערוך שומות לגביהם**. שכן, בהתאם לפקודה, דוח לגבי שנת מס 2011 יש  
5 להגיש בשנת 2012 ועל דוח כאמור בידי פקיד השומה להפעיל סמכותו עד 31.12.15 ושנה  
6 נוספת באישור המנהל. אף בדברי ההסבר אין התייחסות להבחנה בין דוחות שהוגשו טרם  
7 התיקון לבין דוחות שיוגשו לאחריו ותחת זאת ההתייחסות היא לשנת המס **אשר במועד**  
8 **התיקון עדיין ניתן לערוך שומה לגביה**.  
9

10 37. בדיון שנערך בישיבת וועדת הכספים ביום 9.11.15, עלתה טענה לפיה תחולה לגבי דוח  
11 משנת 2011 היא תחולה רטרואקטיבית. בתגובה צוין, כי הוסכם על שנת 2012 וכי לגבי  
12 שנת 2012 ממילא יש שלוש שנים פלוס שנה נוספת במצב הקיים. בישיבה זו נערך דיון  
13 מעמיק בשאלת הרטרואקטיביות של הוראת התחולה. מנהל רשות המסים הסביר, כי  
14 במצב הקיים דוחות 2011 מתיישנים בעוד חודש ומשהו ולגבי דוחות 2012 יש עוד שנה  
15 שלמה לבדוק אותם והבקשה היא להאריך תקופה זו בשנה נוספת כך שיהיו שנתיים  
16 לבדיקת דוחות 2012, כמו שניתן במצב הקיים באישור המנהל. נטען, כי אין פה הבדל גדול  
17 ובוודאי שזה לא רטרואקטיבי. צוין, כי רשות המסים הסכימה לוותר על 2011 מאחר  
18 ואנשים מצפים, כי השומה תתיישן בעוד חודש. בהמשך עלה בישיבה נוסח חדש לתחולה  
19 ולפיו התחולה תהיה על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך. מדובר בפשרה  
20 שהוצעה לגבי הוויכוח לעניין התחולה וזהו הנוסח שהתקבל בסופו של יום ועוגן בחוק.  
21 הפשרה האמורה הוצעה לאחר שנערכו בוועדה דיונים לגבי שאלת הרטרואקטיביות  
22 והסתמכות הנישומים.  
23

24 38. אציין, כי במסגרת הדיון לגבי השאלה, האם מדובר בתחולה רטרואקטיבית לגבי שנת 2012  
25 נטען, בין היתר, כי הדוחות לשנת 2012 כבר הוגשו וכי לגבי דוח שכבר הוגש אין להשאיר  
26 את הנישום בחוסר וודאות בגלל חקיקה שהתרחשה לקראת סוף התקופה. מצאתי, כי אף  
27 באמור יש כדי להבהיר, כי הוראת התחולה לא מתייחסת רק לדוחות אשר הוגשו לאחר  
28 התיקון וכי כוונת המחוקק הייתה להתייחס לדוחות **שיש להגיש לשנה מסוימת**, ללא  
29 הבחנה בין מקרה בו הדוח הוגש טרם התיקון לבין מקרה בו הדוח הוגש אחריו. ככל  
30 שהמחוקק היה עורך הבחנה כאמור, הרי שהטענה לגבי דוחות שכבר הוגשו ביחס לשנת מס  
31 2012 לא הייתה רלוונטית.  
32



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

39. מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה קבלת עמדת המערערת לפיה התחולה לדוחות לגבי שנת המס 2013 היא רק לגבי דוחות אשר הוגשו לאחר התיקון מרוקנת למעשה מתוכן את ההוראה האמורה ביחס לשנת 2013. **שכן, את הדוחות ביחס לשנה זו היה על הנישומים להגיש עד שנת 2014, טרם התיקון.** לפיכך, המשמעות היא, כי אם תתקבל עמדת המערערת הרי שהתיקון ביחס לשנה זו יחול רק לגבי נישומים אשר הגישו את הדוח שלהם באיחור משמעותי, לאחר התיקון. אין לגישה זו זכר בהצעת החוק או בוועדת הכספים והיא מנוגדת במפורש לדיון שנערך בוועדת הכספים לגבי דוחות שכבר הוגשו. ככל שעמדת המחוקק הייתה כפי שסבורה המערערת, הרי שלא היה צורך בדיון הארוך שנערך על ידי וועדת הכספים לעניין התחולה הרטרואקטיבית. בשום שלב לא עלתה בוועדה טענה, לפיה התחולה היא רק על דוחות שיוגשו לאחר התיקון, במענה לטענות, כי מדובר בתחולה רטרואקטיבית. תחת זאת, העיסוק היה בשאלה כמה זמן נותר לפקיד השומה לפעול לגבי דוחות אלו בהתאם למצב הקיים טרם התיקון.

40. כאמור, המערערת טענה בסיכומיה, כי החלת התיקון על דוחות שהוגשו ביחס לשנת מס 2013 טרם התיקון משמעה תחולה רטרואקטיבית של התיקון. אינני מקבלת עמדה זו.

41. 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.

42. באחת הדוגמאות שנתן במסגרת פס"ד אורית ארביב ציין כבוד השופט ברק (כתוארו דאז), כי "חוק המאריך תקופת התיישנות 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". דברים אלו יפים ונכונים בהתאמות המתאימות לעניין שלפני ויש בהם כדי לתמוך בעמדת המשיב, לפיה תחולה על דוחות ביחס לשנת המס 2013 אשר הוגשו טרם התיקון אין משמעה תחולה רטרואקטיבית או רטרוספקטיבית. כבוד 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.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 43. בפסק הדין בעניין ארביב עלתה השאלה מה דינו של חוק אשר חל על מצב דברים נתון,  
2 להבדיל מפעולה שנעשתה בעבר או מצב שהסתיים בעבר או מצב או פעולה שיתהוו בעתיד,  
3 אשר קיים ביום היכנסו לתוקף. האם החלת החוק על מצבים אלה היא רטרוספקטיבית או  
4 פרוספקטיבית. לדוגמא ניתן מצב, לפיו חוק חדש קובע, כי בעלים של נכס חייב לשלם מס  
5 חדש. נשאלה השאלה, האם החלת החוק האמור על מי שרכש בעלות באותו נכס לפני  
6 היכנסו לתוקף של החוק היא החלה רטרוספקטיבית של החוק. כבוד השופט ברק השיב  
7 לשאלה זו בשלילה וציין, כי החוק יחול על כל בעלי הנכסים ביום חקיקתו, בלא שהחלתו  
8 עליהם היא רטרוספקטיבית. הוא הוסיף, כי החלת החוק החדש תהא רטרוספקטיבית, אם  
9 היא תחול גם על מי שחדל להיות בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף. קרי, החלה על  
10 מי שהיה בעל נכס ומצב זה הסתיים. כבוד השופט ברק קבע, כי החלתו של החוק על מי  
11 שהוא בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף היא החלה אקטיבית של החוק. **החוק פועל**  
12 **מיד על מצב דברים כפי שהוא קיים ביום כניסתו לתוקף.**  
13

14 44. עו"ד ספי זינגר ממשרד המשפטים- ייעוץ וחקיקה ציין בישיבת וועדת הכספים, כי אין  
15 מדובר בחקיקה רטרואקטיבית אלא פרוספקטיבית או אקטיבית. לטענתו, מדובר בחקיקה  
16 הצופה פני עתיד ולא פני עבר. הוא ציין, כי **החקיקה מתייחסת אמנם לדוח שנתי אולם**  
17 **קובעת דברים ביחס לעתיד.** עוד ציין, כי ברמה המשפטית אין לאדם זכות או הסתמכות  
18 לזה שלא יבדקו את הדוחות שלו.  
19

20 45. עמדת עו"ד זינגר כפי שעלתה בוועדת הכספים ולפיה מדובר בתחולה פרוספקטיבית או  
21 אקטיבית מקובלת עליו והיא עולה בקנה אחד עם עמדתו של בית המשפט העליון, כמפורט.  
22 החלת התיקון על דוחות ביחס לשנת מס 2013, אף אם הדוח לגביהם הוגש לפני התיקון,  
23 היא החלת החוק על מצב דברים כפי שהוא קיים ביום כניסת החוק לתוקף. **במועד התיקון**  
24 **היה בידי פקיד השומה לבחון דוחות לשנת מס 2013 ולהפעיל את סמכותו לגביהם.**  
25 **במסגרת התיקון האמור הוארכה התקופה שבידו לעשות כן.** זאת, להבדיל ממקרה בו טרם  
26 כניסת התיקון לתוקף הייתה מסתיימת התקופה בה רשאי פקיד השומה להפעיל סמכותו  
27 בהתאם למצב כפי שהיה קיים טרם התיקון. במצב דברים זה, הייתה מתקבלת עמדת  
28 המערערת לפיה החלת התיקון מהווה תחולה רטרואקטיבית.  
29

30 46. סבורני, כי יש באמור כדי להשליך גם על שאלת הפגיעה באינטרס ההסתמכות של  
31 הנישומים. נישומים שהגישו דוחות ביחס לשנת מס 2013 במועד הקבוע בפקודה ידעו, טרם  
32 התיקון, כי בידי פקיד השומה להפעיל סמכותו עד ליום 31.12.17 ושנה נוספת באישור  
33 המנהל. **בטרם הסתיימה התקופה האמורה תוקן החוק,** בשנת 2015, כך שלא נדרש אישור



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 המנהל והתקופה בה בידי פקיד השומה להפעיל סמכותו תהא ארבע שנים. במועד תיקון  
2 החוק, ידעו הנישומים הרלוונטיים, וביניהם המערערת, כי בידי פקיד השומה להפעיל  
3 סמכותו ביחס לשומה לשנת המס 2013 בהתאם למצב הקיים טרם התיקון. בנסיבות אלו,  
4 הארכת התקופה בה מוסמך פקיד השומה להפעיל את סמכותו והעמדתה על ארבע שנים  
5 ללא צורך באישור המנהל אין בה כדי לפגוע בצורה ממשית באינטרס ההסתמכות של  
6 נישומים אלו. זאת, בשים לב, כאמור, לכך שבמועד התיקון טרם התיישנה השומה לשנת  
7 מס 2013 וכעיקרון יכול היה המנהל להאריך את התקופה לבדיקת השומה בשנה נוספת  
8 לפי הדין הנוהג עובר לתיקון, אולם כאמור הוא לא יכול היה לעשות כך יותר מאחר  
9 ובמסגרת התיקון האמור, בוטלה סמכות המנהל להאריך את התקופה בשנה נוספת.  
10
- 11 47. המערערת לא שינתה מצבה לרעה בהסתמך על המצב הקיים טרם התיקון. לכל היותר,  
12 היא המתינה למועד בו לא יהיה בידי פקיד השומה להפעיל את סמכותו ביחס לשנת 2013  
13 בהתאם למצב הקיים ובמהלך התקופה הרלוונטית, בין הגשת הדוח לשנת מס 2013 לבין  
14 המועד בו השומה הייתה אמורה להתיישן בהתאם למצב החוקי הקיים באותה עת, טרם  
15 בוצע התיקון. עד התיקון ידעה המערערת, כי בידי פקיד השומה להפעיל את סמכותו ביחס  
16 לשנת מס 2013 עד ליום 31.12.17 ושנה נוספת באישור המנהל. בדצמבר 2015, כאשר  
17 התיקון נכנס לתוקף, היו לפקיד השומה עוד שנתיים להפעיל את סמכותו ביחס לשנת  
18 המס 2013 בהתאם למצב שהיה קיים טרם התיקון. במצב דברים זה קשה לקבל טענה  
19 בדבר הסתמכות המערערת על המצב שהיה טרם התיקון. במועד התיקון, טרם חלפה  
20 התקופה שבמסגרתה היה בידי פקיד השומה להוציא צו ביחס לשנת 2013 בהסתמך על  
21 ההוראה טרם התיקון. כמו כן, במצב המשפטי כפי שהיה טרם התיקון היה בידי פקיד  
22 השומה לבקש מהמנהל אורכה בת שנה. לפיכך, מצאתי, כי אין לקבל את טענת המערערת  
23 לפיה היא הסתמכה על המצב המשפטי שהיה טרם התיקון או, כי שינתה מצבה לרעה על  
24 סמך האמור.  
25
- 26 48. בפסק הדין בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ צוין, כי שאלת  
27 התחולה בזמן מתעוררת ביחס לכל נורמה חדשה, יהא אשר יהא המקור ממנו היא שאובה.  
28 עוד צוין, כי ההתייחסות לסוגיית התחולה בזמן של נורמות חדשות אינה בהכרח אחידה,  
29 והיא מושפעת מהקטגוריה אליה משתייכת הנורמה. אף ששיקולים דומים טמונים בבסיס  
30 הכלליים והעקרונות שהתפתחו בתחום זה הרי שהתחקות אחר התייחסות המשפט לשאלת  
31 התחולה בזמן של נורמות חדשות על פי הקטיגוריות אליהן הן משתייכות – חקיקה ראשית,  
32 חקיקת משנה, והלכות שיפוטיות – מסייעת להבנת היחס ביניהן, ולהגדרת מרחב  
33 השיקולים והאיזונים שיש להפעיל. לענין תחולתן של הוראות חקיקה ראשית נקבע, כי



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 מעשה חקיקה עשוי לקבוע במפורש מהי חלותו מבחינת הזמן וניתן לקבוע תחולה  
2 פרוספקטיבית. יש לבחון, האם הדבר נקבע במפורש או במשתמע בהוראת החוק, זאת,  
3 בהתאם לכללי הפרשנות הרגילים. צוין, כי החזקה היא שתכלית החוק אינה מכוונת  
4 לתחולה רטרואקטיבית או רטרוספקטיבית של הנורמה החקיקתית. בית המשפט העליון  
5 התייחס לקביעה לפיה, עקרון יסוד בשיטה הוא, כי בני אדם מכלכלים צעדיהם על פי  
6 הנורמה השוררת בעת הרלבנטית אשר מכוונת את פעולותיהם. לפיכך, החלת נורמה חדשה  
7 על פעולות שנעשו לפני שנכנסה לתוקף עלולה לגרום עוול ואי-צדק. לכן, חקיקה למפרע  
8 מוחזקת כחקיקה הפוגעת בתפיסות יסוד חוקתיות, בעקרון שלטון החוק, בוודאות המשפט  
9 ובביטחון הציבור בו, ובאמון הציבור במוסדות השלטון. בפסק הדין צוין, כי ככל שהחוק  
10 לא נועד להשפיע על מעמדן המשפטי, תכונותיהן המשפטיות או תוצאותיהן המשפטיות של  
11 פעולות שהתרחשו בעבר, או של מצבים משפטיים שהסתיימו בעבר, אזי תחול חזקת אי-  
12 הרטרוספקטיביות. לעומת זאת, חזקה זו לא תחול מקום בו החוק נועד לתקן מצב קיים  
13 ונמשך, שאז תחולתו תהיה אקטיבית. ככל שהחוק נועד להשפיע על מצבים ופעולות  
14 עתידיים בלבד, הוא יוחל באופן פרוספקטיבי.  
15  
16 49. כאמור, במקרה שלפני, המערערת לא הסתמכה על המצב הקיים טרם התיקון, לא כלכלה  
17 צעדיה בהתאם לו ולא שינתה מצבה לרעה. כמו כן, אין מדובר בתחולה רטרואקטיבית על  
18 מצב שהסתיים טרם נכנסה הנורמה החדשה לתוקף אלא החלת הנורמה החדשה על מצב  
19 קיים.  
20  
21 50. אציין, כי במסגרת סיכומיה הפנתה המערערת להחלטה אשר ניתנה על ידי מותב זה  
22 במסגרת ע"מ 17-01-55937 טל שוחט נ' מדינת ישראל וטענה, כי נקבע, כי תקופת הזמן  
23 להפעלת הסמכות לפי הוראות סעיף 145(א)(2) היא כפי שהייתה במועד הרלוונטי. אכן,  
24 במקרה האמור קבעתי, כי היה בידי פקיד השומה להפעיל סמכותו בהתאם לסעיף  
25 145(א)(2) כפי שהייתה במועד הרלוונטי. קרי, המצב שקדם לתיקון. בנסיבות אלו, מצאתי  
26 שם, כי השומה הרלוונטית התיישנה. אולם, יש לציין הבדל מהותי בין המקרה שלפני  
27 והמקרה שנדון בפרשת שוחט. כאמור, במקרה בו עסקינן מדובר בשנת מס 2013. הוראת  
28 התחולה מתייחסת לשנה זו ובנוסף התיקון בוצע בטרם התיישנה השומה האמורה.  
29 להבדיל, בעניין שוחט המחלוקת לגביה ניתנה ההחלטה המפורטת לעיל הייתה ביחס לשנת  
30 מס 2011. כפי שפורט לעיל, בהתאם להצעת החוק דובר על החלת התיקון על דוחות ביחס  
31 לשנת מס 2011 אולם הצעה זו לא התקבלה בסופו של יום אלא הפשרה לגבי שנת מס 2013.  
32 לפיכך, אין לגזור גזירה שווה מהחלטתי בעניין שוחט למקרה שלפני.  
33



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 51. בנוסף, המערערת הפנתה לפסק הדין שניתן בע"מ (מחוזי חיפה) 47420-01-18 **יהונתן שוורץ**  
2 נ' **פקיד שומה- חדרה** במסגרתו נקבע, בין היתר, כי ביחס לשנות המס שבערעור, -2010  
3 2013, רלוונטי סעיף 145(א)(2) בנוסחו לפני תיקון 211 משנת 2015. ברי, כי אין בפסק דין  
4 האמור כדי לחייב מותב זה. כמפורט בהרחבה, עמדתי ביחס לשנת 2013 שונה מהעמדה  
5 האמורה. אציין עוד, כי מעיון בפסק הדין עולה, כי לא זו השאלה שעמדה במחלוקת בין  
6 הצדדים ופסק הדין לא עסק בהרחבה בשאלה זו אלא בשאלות אחרות שעמדו להכרעתו  
7 ובעיקר שאלת הסמכות לפתיחת הסכם שומה בהתאם לסעיף 147 לפקודה.  
8

### התוצאה

9  
10  
11 52. הנה כי כן, מלשון הוראת התחולה עולה, כי אין בה הבחנה בין מקרים בהם הדוחות ביחס  
12 לשנת 2013 הוגשו טרם התיקון ודוחות אשר הוגשו לאחר התיקון. הדיבור "דוח שיש  
13 להגישו" אינו מלמד, כי מדובר רק על דוחות שטרם הוגשו לפני התיקון. כמו כן, בחינת  
14 כוונת המחוקק, כפי שהיא עולה מדברי הצעת החוק ומפרוטוקולי ישיבות וועדת הכספים,  
15 מלמדת, כי המחוקק קיבל את עמדת רשות המסים בנוגע לצורך בהארכת התקופה בה  
16 מוסמך פקיד השומה להפעיל סמכותו בהתאם לסעיף 145 לפקודה. האמור בדיוני הוועדה  
17 ביחס להוראת התחולה והנסיבות בהן דובר תחילה על השנים 2011 ו-2012 ובחירתה בסופו  
18 של יום בשנת 2013 מלמד, כי **המטרה הייתה בחירת שנת מס אשר בידי פקיד השומה**  
19 **להפעיל סמכותו לגביה גם בהתאם למצב טרם התיקון**. כמו כן, האמור בדיונים אלו תומך  
20 בעמדת המשיב, לפיה הוראת התחולה לא מבחינה בין הגשת הדוח טרם התיקון והגשתו  
21 אחריו. הן לשון החוק והן תכליתו תומכים בעמדת המשיב במקרה שלפני. פרשנות  
22 המערערת אינה עולה בקנה אחד עם תכלית החוק ועם לשונו.  
23

24 53. מצאתי, כי דחיית המועד להתיישנות השומה, **במהלך התקופה טרם התיישנותה**, לא פגעה  
25 באינטרס ההסתמכות של המערערת, אשר כאמור לא שינתה מצבה לרעה בהסתמך על  
26 המצב הקיים טרם התיקון. אין מדובר בתחולה רטרואקטיבית של דבר חקיקה. מדובר  
27 בחקיקה אשר חלה על מצב קיים וצופה פני עתיד ואינה חלה על מצב שכבר הסתיים. הגשת  
28 דוח המס לשנת 2013 טרם התיקון אין משמעה, כי מדובר במצב שכבר הסתיים. זאת,  
29 בשים לב לתקופה שניתן היה לפעול בהתאם לסעיף 145 לפקודה בנוסחו טרם התיקון. אין  
30 מדובר בתחולה רטרואקטיבית של דבר החקיקה הרלוונטי.  
31



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-05-46738 המכללה האקדמית עמק יזרעאל ע"ש מקס שטרן בע"מ (חל"צ) נ'  
פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 54. לאור המפורט לעיל, נדחית טענת המערערת לעניין ההתיישנות לגבי שנת מס 2013. נדחית  
2 טענתה, לפיה המשיב היה מוסמך להוציא לה שומה רק עד ליום 31.12.17 וטענתה לפיה  
3 הצו לשנת 2013 הוצא לאחר תום תקופה זו ולכן הוא בטל מעיקרו.

4  
5 55. אני מחייבת את המערערת בהוצאות המשיב בסך 4,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30  
6 ימים ממועד המצאת החלטה זו, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום  
7 ועד מועד התשלום בפועל.

8  
9 56. מתירה לפרסום את פסק הדין.

10

11 המזכירות תמציא לצדדים.

12

13 ניתן היום, י"א תשרי תשפ"א, 29 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.

14

עירית הוד, שופטת

15

16