



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
חבר הוועדה, עו"ד מיכאל בן לולו
חבר הוועדה, שמאי המקרקעין אלון לילי

העורר: שלומי שריקר

באמצעות ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

באמצעות ב"כ עו"ד רויטל בן דוד
פרקליטות מחוז ת"א - אזרחי

פסק דין

ענייננו של ערר זה בקנס בגין אי הצהרה במועד לפי סעיף 94א לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק") אשר הוטל על העורר. השאלה הדורשת הכרעה היא האם על ועדת הערר להתערב בהחלטת המשיב ולהורות על ביטול הקנס או על הפחתתו?

4

רקע ועיקרי העובדות

1. העורר הוא אחד מתוך 24 בעלי הדירות בבניינים ברח' כץ 48-50 בפתח-תקווה (להלן: "הדיירים" או "המוכרים") בהם מתבצע פרויקט תמ"א 38.
2. במסגרת הסכם שנחתם בין הדיירים לחברת טר ארמה יזום ובינוי בע"מ (להלן: "הרוכשת"), התקשרה הרוכשת עם הדיירים (המוכרים) לרכישת חלק מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה התחייבה, בין השאר, לבצע בבניין עבודות חיזוק כנגד רעידות אדמה (להלן: "ההסכם" או "הסכם התמ"א"). כמו כן ולצד התחייבויות נוספות, הרוכשת התחייבה לשאת בתשלום המסים החלים על המוכרים. לאור ההתחייבות לשאת בתשלום המסים, הרוכשת היא שניהלה, באמצעות ב"כ, את ההתנהלות מול המשיב וכן היא שהייתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 הגורם הדומיננטי בניהול ערר זה (בעניין זה, ראו לדוגמה בעמ' 13 לפרוטוקול שורה 31
2 ובעמ' 14 שורות 15-16).
3. מכיוון שעסקאות תמ"א 38 מותנות לרוב בתנאים עתידיים ומתוך רצון להקל עימן,
4 המחוקק קבע בסעיף 149לכחוק הוראה מקלה בכל הנוגע ליום המכירה בעסקאות אלה.
5 בהתאם להוראה זו ומבלי להיכנס לפרטיה, "יום המכירה" – כמשמעותו בחוק, נדחה מיום
6 החתימה על ההסכם למוקדם מבין המועדים הבאים: יום התקיימות התנאים המתלים או
7 יום תחילת עבודות החיזוק. בהגיע יום המכירה, נדרשים הצדדים לעסקת התמ"א 38 להגיש
8 הצהרה אודות המכירה, כקבוע בסעיף 73 לחוק (להלן, כשאתייחס לחובת ההצהרה, הכוונה
9 תהא לחובת דיווח זו).
- 10 עם זאת, לצד דחיית יום המכירה וחובת ההצהרה, קבע המחוקק בסעיף 149לכחוק, כי
11 תוך 30 ימים ממועד החתימה על הסכם התמ"א חובה על הצדדים להגיש למנהל
12 (כמשמעותו בחוק) הודעה על החתימה על ההסכם.
- 13 אין חולק כי בהתאם להוראות החוק, בגין איחור בהגשת ההצהרה חל קנס אי הצהרה
14 במועד כקבוע בסעיף 94א לחוק, אולם בגין איחור במסירת ההודעה על החתימה על הסכם
15 התמ"א – לא מוטל הקנס האמור.
- 16 4. ביום 9.12.14 מסרו המוכרים למשיב (באמצעות הרוכשת) הודעה על החתימה על הסכם
17 התמ"א. אין מחלוקת כי הודעה זו נמסרה באיחור, אולם הצדדים חלוקים אודות משך
18 האיחור. לדברי העורר, ההסכם נחתם ביום 8.1.14, כך שההודעה למשיב נמסרה באיחור של
19 10 חודשים "בלבד", ואילו לטענת המשיב ההסכם נחתם כבר ביום 6.2.10 ומשכך מדובר
20 באיחור של מספר שנים. כך או אחרת, מחלוקת זו אינה דורשת הכרעה, שכן כאמור לעיל,
21 לא מוטל קנס בגין איחור זה.
- 22 5. ביום 10.10.16 הגישה הרוכשת הצהרה משותפת לה ולמוכרים, בגין העסקאות בין כל אחד
23 מהדיירים לרוכשת.
- 24 6. בין המשיב לבין הרוכשת והמוכרים התעוררו מחלוקות, וזאת בנוגע לקביעת שווי המכירה
25 ויום המכירה. מחלוקות אלה הגיעו לסיום במסגרת הסכם פשרה אשר נחתם בין הצדדים
26 ביום 6.4.17 (להלן: "**הסכם הפשרה**"). במסגרת הסכם הפשרה נקבע שווי מכירה מוסכם,
27 וכן נקבע כי יום המכירה ייקבע ליום 1.7.2016 (להלן: "**יום המכירה**"). בסעיף 2 להסכם
28 הפשרה נכתב כי ההסכם "אינו מבטל ריבית, הצמדה או קנס אלא אם כן נאמר בו אחרת".
29 בהסכם הפשרה לא נקבע כי מבוטל קנס אי הצהרה במועד (או כל קנס אחר).
- 30 7. בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק, כנוסחו באותה העת, על הרוכשת ועל המוכרים חלה
31 החובה להצהיר על המכירה תוך 40 ימים ממועד ביצועה. משכך ובהינתן הקביעה בהסכם
32 הפשרה ולפיה יום המכירה חל בתאריך 1.7.2016, היה על המוכרים והרוכשת להגיש את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 הצהרותיהם עד ליום 10.8.2016 (40 יום מיום המכירה). כאמור לעיל, ההצהרות הוגשו רק
2 ביום 10.10.2016.
- 3 8. לאור האיחור בהגשת ההצהרות, המשיב הטיל על הרוכשת ועל המוכרים קנס אי הצהרה
4 במועד, בהתאם להוראות סעיף 94 לחוק. הקנס הוטל בגין 24 מכירות שבוצעו בין הרוכשת
5 לדיירים המוכרים (בבניין יש 24 דירות ולכל תא משפחתי הוצאה שומה אחת). בהתאם לכך,
6 הוטלו על הרוכשת 24 קנסות (שכן היא צד לכל אחת מהעסקאות) וקנס אחד על כל אחד מ-
7 24 המוכרים. כל קנס בודד עמד על סך של 1040 ₪.
- 8 9. בתאריך 19.5.17 הוגשה על ידי המוכרים והרוכשת בקשה לביטול הקנסות בגין אי-הצהרה
9 במועד.
- 10 10. ביום 13.6.17, ניתנה החלטת המשיב לפיה הופחתו הקנסות לרוכשת מסך של 24 קנסות
11 לקנס אחד בלבד, ואילו הקנסות שהוטלו על המוכרים (אותם התחייבה הרוכשת לשלם), לא
12 הופחתו ונותרו על כנם.
- 13 11. ביום 21.6.17 הוגשה בקשה נוספת לביטול הקנסות שהוטלו על המוכרים. משלא התקבלה
14 תשובה לפנייה זו, הוגש ביום 21.6.17 ערר בתיק ו"ע 1287-12-17 **שריקר ואח' נ' מנהל**
15 **מסמ"ק מרכז** אשר נדון בפני כב' השופט בנימין ארנון (להלן: "**הערר הקודם**").
16 במהלך דיון קדם המשפט שהתקיים ביום 5.2.18, מסר המשיב לב"כ העורר את החלטתו
17 מיום 4.2.18, בה דחה המשיב את בקשת המוכרים לביטול הקנסות (להלן: "**החלטת**
18 **המשיב**"). בהתאם להצעת יו"ר ועדת הערר, כב' השופט ארנון, על מנת שהמוכרים יוכלו
19 לעיין בהחלטת המשיב ולשקול את צעדיהם, יימחק הערר הקודם, ותישמר למוכרים הזכות
20 להגיש תוך 30 יום ערר חדש. המוכרים נענו להצעה זו.
- 21 לאחר ששקלו את צעדיהם, החליטו המוכרים לעשות שימוש בזכותם לערר שנית, והגישו
22 ביום 19.2.2018 את הערר שלפנינו.
- 23 12. במסגרת הבקשות לביטול הקנסות, ביקש ב"כ המוכרים (אשר מונה כאמור על-ידי הרוכשת
24 ובמימונה) להגיע למשרדי המשיב על מנת להשמיע את טענותיו. המשיב לא נעתר לבקשה זו
25 והוא קיבל את החלטותיו (ההחלטה מיום 13.6.17 וההחלטה מיום 4.2.18) מבלי ששמע את
26 טענות המוכרים בפניו, אלא על סמך טיעוניהם (המפורטים) בכתב בלבד.
- 27 לבקשת ב"כ העורר ובהתאם להמלצת ועדת הערר מיום 21.5.18, המשיב זימן את ב"כ
28 העורר על מנת לאפשר לו להשמיע את טענותיו ביחס לקנסות שהוטלו. גם לאחר פגישה זו,
29 המשיב לא שינה את עמדתו והקנסות שהושתו על המוכרים נותרו על כנם.
- 30 13. תחילה הוגש ערר זה על ידי כל המוכרים, בגין 24 הקנסות שבשומות שהוצאו להם, על סך
31 של 1040 ₪ לכל אחד. בעת הגשת הערר שולמה אגרת בית המשפט בגין שומה אחת בלבד,
32 וזאת על אף שהערר התייחס ל- 24 שומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

1 ביום 26.3.19 קיבלה ועדת הערר את בקשת המשיב והורתה לשאר המוכרים לשלם את
2 אגרת בית המשפט. משלא עשו כן והודיעו כי אין בכוונתם לשלם את האגרה, הורתה ועדת
3 הערר ביום 7.5.19 כי שאר המוכרים יימחקו מההליך, כאשר רק העורר, אשר היה היחיד
4 ששילם את האגרה, יוותר עורר יחיד. משכך, הערר שלפנינו מתייחס לעורר ולקנס אחד
5 בלבד, על סך 1,040 ₪.
6 14. בשים לב לסכום שנותר במחלוקת, ניסתה ועדת הערר להביא לסיום התיק על דרך הפשרה.
7 משלא עלה הדבר, התקיים דיון הוכחות והוגשו סיכומים. מטעם העורר העיד סמנכ"ל
8 הרוכשת, מר אלון שחף. מטעם המשיב העידה גב' ליאורה לוסקי, מנהלת תחום שמאי
9 מחוזי במשרדי המשיב.

10

11

עיקרי טענות הצדדים

12

טענות העורר

13 15. כאמור לעיל, העורר נותר לבדו בניהול הערר. טענות העורר, אינן נובעות מעניינים הנוגעים
14 לו אישית והמייחדים אותו בהשוואה לרוכשת ולשאר המוכרים, אלה הן מתייחסות לעסקה
15 בכללותה ולכלל המעורבים.
16 16. העורר סבור כי על ועדת הערר להתערב ולבטל או להפחית את קנס אי ההצהרה במועד
17 שהטיל עליו המשיב. טענתו המרכזית של העורר היא כי מדובר באיחור חד פעמי אשר נבע
18 מטעות שנעשתה בתום לב בהערכת הזמן הנדרש לאיסוף המידע הנדרש מאת המוכרים לשם
19 גיבוש הצהרה שהוגשה למשיב. בטענתו מסתמך העורר על נוהל מיסוי מקרקעין "האצלת
20 סמכויות למתן הקלות במסגרת מיסוי מקרקעין" מיום 1.11.11 (הוגש וסומן ע/5) (להלן:
21 "הנוהל" או "נוהל ההקלה בקנסות"). בסעיף 3.1 לנוהל מפורטים שיקולים בהם המשיב
22 יכול להתחשב כאשר הוא מפעיל את שיקול דעתו האם להפחית או לפטור את הנישומים
23 מהקנסות שהוטלו עליהם. שני השיקולים הנזכרים בנוהל, עליהם העורר מסתמך, הם
24 איחור חד פעמי וטעות שנעשתה בתום לב. העורר טוען כי התנהלות הצדדים לעסקה –
25 המוכרים ובכללם העורר והרוכשת, הייתה תקינה לאורך כל הדרך וכי מדובר באיחור יחיד
26 וחד פעמי בהגשת הצהרה.
27 האיחור נבע מעיכוב בהחזרת השאלונים שחולקו לדיירים, כך שלא כל הפרטים הנדרשים
28 עבור הדיווח הושלמו. הנחיית סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת במשרדי המשיב מיום 4.4.11 -
29 "תיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין - הצהרות", מלמדת כי יש להגיש הצהרה מלאה וכי
30 אם חסר פרט בדיווח, לא ייחשב הדיווח החסר להצהרה שהוגשה במועד. על מנת שלא
31 להגיש למשיב הצהרות חלקיות, לא נותרה בידי הרוכשת הברירה אלא להמתין עד להשבת
32 השאלונים מהדיירים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

בהתאם לנוהל, כך טוען העורר, נסיבות אלה מצדיקות ביטול הקנס או למצער הפחתתו.
17. העורר טוען כי נימוקים לאי הפחתת הקנס שהעלה המשיב במהלך הדיון בפני הוועדה ואשר לא נזכרו במפורש בהחלטתו המקורית, מהווים הרחבת חזית אסורה. לצד התנגדות כללית זו, העורר פירט בסיכומיו טענות שונות שנועדו להפריך טענות אלה. להלן תמצית הדברים:
א. הסכם הפשרה לא כלל הוראה ברורה בדבר קנס שיוטל, ולכן ראוי לפרשו כשולל אפשרות זו.
ב. האיחור במסירת ההודעה על החתימה על הסכם התמ"א, אינו צריך להילקח בחשבון בעת ההחלטה בשאלת הוויתור על קנס אי ההצהרה במועד, שכן על איחור זה (במסירת ההודעה) בחר המחוקק שלא להטיל קנס.
ג. העובדה שהמשיב חזר בו מהטלת 24 קנסות על הרוכשת, אינה מהווה ויתור שכבר ניתן בפרשיה זו, שכן החלטה זו נובעת מן הדין ואין בה משום ויתור הנעשה לפני משורת הדין.
18. המשיב הפר את זכות הטיעון של העורר בכך שעל אף בקשותיו להגיע לפגישה עם המשיב, זה לא נענה לבקשותיו וקיבל את החלטתו על סמך טיעוניו בכתב.

טענות המשיב

19. אין להתערב בהחלטת המשיב ולבטל את הקנס שהוטל על העורר. לא מדובר באיחור בדיווח שנגרם בשל נסיבות חיצוניות, אלא בדרך ההתנהלות של הצדדים לעסקה. אף אם חוסר שיתוף הפעולה מצד הדיירים עם הרוכשת הוא שגרם לאיחור בדיווח, הרי שהתנהלות לקויה מסוג זה ואשר תוצאתה איחור בהגשת ההצרה, נועד הקנס למנוע. נסיבות אלה אינן מצדיקות ויתור על הקנס או הפחתתו.
מעבר לכך טוען המשיב כי הטענה באשר לאי שיתוף הפעולה מצד הדיירים, לא הוכחה. יתירה מזו, לא הוכח מה מנע את הגשת ההצהרה במועד, בייחס לעסקה של העורר עצמו. העסקה של כל אחד מהדיירים ניצבת בפני עצמה, ואם מוכרים מסוימים התעכבו בהעברת פרטים נדרשים, לא היה על העורר להתעכב בהגשת הצהרתו שלו.
20. המשיב פירט שורה של נימוקים, אשר אמנם לא נזכרו בהחלטתו המקורית, אולם הם נובעים מעובדות הידועות היטב לצדדים, אין בהן כדי להפחית ואין מקום להתעלם מהן:
א. הצדדים לעסקה איחרו, איחור ניכר, בהגשת ההודעה על החתימה על הסכם התמ"א. בנסיבות אלו, לא ניתן לומר כי מדובר במקרה העומד בקריטריונים שנקבעו בנוהל ההקלה בקנסות, שכן אין המדובר באיחור חד פעמי.
ב. במסגרת החתימה על הסכם הפשרה, המשיב כבר הלך לקראת הרוכשת, העורר ושאר המוכרים. ההקלה באה לידי ביטוי הן בקביעת שווי המכירה והן בקביעת יום המכירה,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

באופן מקל. עוד הלך המשיב לקראת הצדדים, בכך שהקל עם הרוכשת והפחית 23
מתוך 24 הקנסות שמן הדין היה ניתן להשית עליה.
ג. בהסכם הפשרה נקבע במפורש שהוא אינו מבטל קנסות החלים על פי הדין. לאור המועד
המוסכם שנקבע כיום המכירה ובשים לב להוראות ההסכם, חזקה על ב"כ העורר כי
הבין את ההסכם וידע כי יוטלו קנסות אי הצהרה במועד, בהתאם לחוק.
21. באשר לזכות הטיעון, טוען המשיב כי זכות זו לא נפגעה, שכן טענותיו המפורטות של ב"כ
העורר נבחנו על-ידי המשיב קודם לקבלת החלטתו. זכות טיעון בעל-פה אינה קבועה בחוק
בעניין קנס אי הצהרה במועד. כך או אחרת, הדיון שנערך לבקשת הוועדה עם ב"כ המשיב,
ריפא פגם ככל שהיה, ובהתאם לעיקרון הבטלות היחסית הרי שאין בטענות העורר בעניין
זה ממש.

דיון והכרעה

22. סעיף 94 לחוק, כנוסחו כיום – לאחר תיקון 70 לחוק אשר נכנס לתוקף בשנת 2011, קובע:

(א) לא הגיש אדם הצהרה או הודעה במועד שנקבע בסעיפים כמפורט להלן, יוטל

עליו, בעד כל שבועיים של פיגור, קנס בסכום כמפורט להלן:

(1) בסעיפים 73 ו-76 – 250 שקלים חדשים;

(2) בסעיפים 74 ו-75 – 200 שקלים חדשים;

הסכומים האמורים יתואמו אחת לשנה, ב-16 לינואר, לפי שיעור עליית המדד

שפורסם בחודש ינואר של אותה שנה לעומת המדד שפורסם בחודש ינואר

2011; הסכומים שתואמו כאמור יעוגלו לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10

שקלים חדשים.

(ב) המנהל רשאי, אם הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות,

לפטור אותו מתשלום הקנס לפי סעיף קטן (א), כולו או חלקו".

23.

נ
וסחו של סעיף 94 לחוק, מורכב משני חלקים: כלל וחריג לו. הכלל נקבע בסעיף קטן (א),
ולפיו אי הגשת הצהרה במועד מביאה להטלת קנס בגובה של עד 250 ₪ בעד כל שבועיים של
פיגור. החריג קבוע בסעיף קטן (ב), ולפיו ניתנה סמכות למנהל להפחית את הקנס או אף
לבטלו, וזאת "אם הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות". מבנה זה של
הסעיף, הערוך במתכונת של כלל וחריג, מלמד באופן ברור ופשוט כי ככלל במקרה של איחור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 – יוטל קנס, ואילו הפחתת הקנס או ביטולו תיעשה רק במקרים בהן יש נסיבות המצדיקות
2 זאת.

3 אף תכלית החקיקה של הסעיף מחייבת להבטיח כי ככלל, בהעדר נסיבות של ממש
4 המצדיקות זאת, יוטל קנס בגין איחור בדיווח. תכלית החקיקה של הסעיף היא לעודד
5 עמידה במועדים שנקבעו בחוק ולקנוס את מי שאינו עומד בדרישות אלה. כפי שנקבע
6 בענייניו של סעיף זה בפסק הדין בו"ע (חי') 6116-01-13 עונות חטיבת הפנאי בע"מ נ' מנהל
7 מיסוי מקרקעין חדרה (31.5.13):

8 **"מדובר בקנס מינהלי אשר נועד להרתיע ולדרבן את הנישומים לפעול על פי**
9 **הוראות הדין. הקנס הוא כלי לייעול האכיפה ולא עונש".**

10 ניהול מערכת מס יעילה, אשר על חשיבותה הציבורית אין צורך להכביר במילים, מחייב
11 עמידה על מועדי הדיווח שנקבעו בחוק. הקנס האזרחי הקבוע בסעיף 94 לחוק, נועד
12 לדרבן דיווח במועד. אם ייעשה שימוש רחב ייתר על המידה בסמכות לוותר על גביית
13 הקנס, גם במקרים בהם אין נסיבות ממשיות המצדיקות זאת, תכלית החקיקה לעודד
14 דיווח במועד תושם לאל.

15 ג 24.

16 ס האופן בו תוקן סעיף 94 לחוק במסגרת תיקון 70 לחוק, מלמד כי המחוקק חפץ בהטלת
17 קנס, בסכום מתון, בגין כל איחור בהגשת הצהרה במועד (וזאת בייחס להודעות והדיווחים
18 הנקובים בסעיף). עד תיקון 70, נוסחו הקודם של סעיף 94 לחוק יצר תלות בין גובה המס
19 בו חב הנישום בעסקה שלא דווחה במועד, לבין גובה הקנס. במצב דברים זה, אי דיווח על
20 עסקה הפטורה ממס, לא גרר כל חבות בקנס. מצב זה השתנה במסגרת תיקון 70 לחוק.
21 בהתאם לנוסח הסעיף כיום, כל אי דיווח במועד, מביא לתשלום קנס בסך של עד 250 ₪ בגין
22 כל שבועיים פיגור. קנס זה אינו תלוי בגובה המס, ולכן גם עסקה פטורה שלא דווחה במועד,
23 תגרור את הטלת הקנס.

24 המנגנון בו בחר המחוקק לעצב את סעיף 94 במסגרת תיקון 70 לחוק, כרוך בויתור מסוים
25 ומשקף שימת דגש של המחוקק על אכיפת רחבה של חובת הדיווח במועד. בעבר, במקרים
26 בהם העסקה שלא דווחה במועד הייתה כרוכה בתשלום מס נכבד, קנס אי ההצהרה במועד
27 (אשר היה כזכור פונקציה של גובה המס) היה עלול להגיע לסכומים נכבדים. כיום מנגד,
28 סכום הקנס הינו לרוב נמוך יותר, אולם הוא מוטל על כל עסקה שלא דווחה במועד. בבחירת
29 מנגנון זה במסגרת תיקון 70 הבהיר המחוקק כי מטרת הסעיף היא להבטיח דיווח בהתאם
30 למועדים שנקבעו בחוק, וזאת בכל עסקה ואף אם העסקה אינה כרוכה בחבות במס. קביעת
31 מנגנון זה והצבת הקנס המתון יותר בהוראות הסעיף, מחזקת את מה שהיה נכון גם קודם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

לכן: ככלל ובהעדר נסיבות מיוחדות, אי דיווח במועד מביא להטלת מלוא הקנס המתון והנמוך יחסית שנקבע בחוק.

כמובן, במקרים המתאימים יש לעשות שימוש בסמכות להפחתת הקנס או ביטולו, אולם כאשר מדובר בקנס בסכום נמוך יחסית, הנטייה לעשות שימוש בסמכות זו מצטמצמת.

25. כ

אמור לעיל, סעיף 94(ב) לחוק קובע חריג, במסגרתו הוסמך המנהל להורות על ביטול הקנס או הפחתתו, בנסיבות בהן הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות. סמכות זו מסורה בידי המשיב ("המנהל" - ככינויו בחוק) ובית המשפט לא ישים עצמו במקום המנהל בהפעלת שיקול הדעת שמסר בידיו המחוקק. בעניין זה נקבע בפסק הדין שניתן בו"ע 25705-02-12, שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (21.11.2012) כדלקמן:

"הפחתת הקנס מסורה לשיקול דעתו של המנהל אם ראה כי האיחור נובע מנסיבות מוצדקות". הקנס על פי סעיף 94 לחוק אינו עונש אלא סנקציה מנהלית שנועדה לסייע בהרתעה ולאפשר אכיפה יעילה של חובת תשלום המס (ראו למשל ע"פ 758/80 יש-לי בע"מ חברה פרטית נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 625 (1981); רע"א 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, 831 (1983); י. הדרי, מיסוי מקרקעין, 310 (מהדורה שנייה, 2007)). נקודת המוצא צריכה על כן להיות כי מקום שבו נקבע בדין שיעור קנס שעל נישום לשלם בשל מחדלו, יש להותיר את הקנס בשיעור הקבוע. הפחתת הקנס תעשה על ידי המנהל על פי שיקול דעתו רק במקרים מתאימים. בית המשפט ימנע מלהתערב בשיקול דעת זה אלא אם כן נפלו בו פגמים כמו חריגה מסמכות, פגיעה בכללי הצדק הטבעי או חוסר סבירות קיצונית."

ההתערבות השיפוטית בהחלטה שבסמכותו המנהלית של המשיב, תיעשה במקרה בו יתברר כי המשיב פעל תוך חריגה מסמכות, פגיעה בכללי צדק טבעי או אם ייקבע כי החלטת המשיב נגועה בחוסר סבירות קיצוני [בעניין זה, ראו גם ו"ע 53249-08-15, דוד חשן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (28.3.2017) בפסקה 14]. כפי שיפורט להלן, איני סבור כי המקרה שלפנינו נופל לאחת מהקטגוריות הללו.

26. החלטת המשיב התקבלה במסגרת הסמכות שהוקנתה לו בחוק. אין כל טענה כי המשיב חרג מסמכותו.

27. אין בהחלטת המשיב משום פגיעה בכללי צדק

טבעי, המצדיקים את ביטולה. העורר אמנם טען כי נפגעה זכות הטיעון שלו ושל ייתר המוכרים, בכך שהמשיב לא נעתר לבקשתו כי יישמעו טענותיהם אף בעל-פה ולא רק בכתב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 בהמלצת ועדת הערר נעתר המשיב לבקשה וקיים עם העורר אף דיון במסגרתו התאפשר
2 לעורר לפרוס את טענותיו גם בעל-פה. לאור זאת, הרי שגם אם היה פגם בהתנהלות המשיב
3 – ואיני נדרש להכריע בכך, פגם זה נרפא זה מכבר.

4 28. החלטת המשיב שלא לוותר על הקנס שהשית על
5 העורר, בנסיבות המקרה כאן, אינה נגועה בחוסר סבירות קיצוני המצדיק את התערבות בית
6 המשפט. כפי שכתבתי לעיל, הכלל הנובע מהוראות סעיף 94א לחוק הוא הטלת קנס בגין אי
7 הצהרה במועד. ויתור על תשלום הקנס, הנו חריג, אותו יש ליישם במשורה, במקרים בהם
8 הוכח כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות ובעיקר כאלה שלא היו בשליטת העורר.

9 לא מצאתי נסיבות שהצדיקו את האיחור בהגשת ההצהרה, ודאי לא נסיבות מובהקות
10 מהסוג שיותיר את החלטת המשיב ככזו הנגועה בחוסר סבירות קיצוני המצדיק התערבות
11 שיפוטית. למעלה מכך אומר כי כפי שיתברר עוד בהמשך, לא מצאתי כל פגם בהחלטת
12 המשיב (ולא רק פגם קיצוני המחייב התערבות שיפוטית). אפרט את הדברים.

13 29. מטעם העורר העיד סמנכ"ל הרוכשת, מר אלון
14 שחף. בעדותו העיד מר שחף בין השאר על הדברים הבאים:

15 **"אנחנו התחלנו בתהליך של השאלון עם קיום התנאים המתלים. יכול להיות**
16 **שהיינו צריכים להעביר את השאלון מיד כשעורך הדין העביר לנו (לפני**
17 **שנתיים), אבל בפועל אנחנו העברנו את השאלון רק לאחר קיום התנאים**
18 **המתלים ולכן הזמן היה קצר. "** (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 18-20).

19 הפניה לדיירים נעשתה רק לאחר קיום התנאים המתלים, כלומר לאחר שכבר הגיע "יום
20 המכירה" כמשמעותו בחוק. מר שחף העיד כי השאלונים הועברו לרוכשת כבר שנתיים קודם
21 לכן, אלא שהיא נמנעה מהעברתם לדיירים.

22 שחף עצמו ציין כי הרוכשת למדה את הלקח, שכן היא הבינה כי ההתנהלות מול הדיירים
23 עורכת זמן ולכן יש להעביר לידיהם את השאלונים בעוד מועד וקודם להתקיימות התנאים
24 המתלים. מדבריו עלה כי הפרויקט נשוא הערר היה אחד מהראשונים שביצעה הרוכשת וכי
25 היום היא מתנהלת בדרך אחרת:

26 **"עם קיום התנאים המתלים התחלנו לפעול למילוי השאלונים ואכן נוצר עיכוב.**
27 **אני מציין שוב שהיום אנו ממלאים את השאלונים כבר בשלב ההתחלתי. "**

28 (עמ' 15 ש' 29-30; ראו גם קודם לכן בעמ' 12 לפרוטוקול שורות 10-11 ובעמ' 13 שורות 7-9).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 תמונת הדברים ברורה: הרוכשת התעכבה בהעברת השאלונים למוכרים, וזה הדבר שגרם את
2 האיחור בהגשת ההצהרות. נסיבות אלה אינן נסיבות חיצוניות שאינן תלויות בצדדים לעסקה
3 ואין בהם כדי להצדיק את האיחור בדיווח.
4 יתירה מזו, נסיבות אלה מלמדות כי נכון ומוצדק להטיל קנס אי הצהרה במועד במקרה מסוג
5 זה, שכן מבחן השכל הישר מורה ועדותו של מר שחף למעשה מחזקת זאת, כי הטלת הקנס
6 תורמת לאימוץ דרכי התנהלות נכונים יותר בעתיד.

7 א 30.

8 יני מקבל את האופן בו מפרש העורר את נוהל ההקלות בקנסות. איני סבור כי נוהל זה קובע
9 כי בכל מקרה בו מדובר באיחור חד פעמי אשר לא נעשה בזדון, יש לבטל את הקנס שקבע
10 המחוקק או להפחיתו. יש לפרש את הנוהל, בהתאם להוראות החוק ותכליתו, כך שהשאלה
11 האם היו איחורים קודמים וכן שאלת תום ליבו של המאחר בהגשת ההצהרה, יהיו חלק
12 מהדברים הנלקחים בחשבון בעת ההחלטה בבקשה לביטול הקנס ולא עניינים העומדים
13 בפני עצמם ואשר די בהם לבדם כדי להביא לביטול הקנס. לאור האמור, איני סבור כי יש
14 בנוהל, דבר העומד בסתירה להחלטת המשיב.

15 פ 31.

16 ורמאלית הקנס אמנם מוטל על העורר, אולם כפי שהובהר לנו במהלך הדיון, הרוכשת היא
17 זו שאחראית לתשלום כל המסים החלים על העורר ושאר המוכרים ובכלל זה הקנסות (כמו
18 גם עלויות ערר זה), אשר נבעו מדרך התנהלותה בניהול הפרויקט בעניין זה. כפי שהעיד
19 סמנכ"ל הרוכשת מר שחף, פרשייה זו והקנסות שהוטלו במסגרתה הביאו לשינוי דרך
20 ההתנהלות של הרוכשת בעסקאות אחרות, דבר המדבר בעד עצמו אודות סבירותה של
21 החלטת המשיב.

22 העורר, כמו שאר המוכרים, הפקיד את ניהול ענייניו מול המשיב בידי הרוכשת. במצב
23 דברים זה אין מקום לאפשר לו להתנער מהאחריות הנובעת מדרך התנהלותה של הרוכשת,
24 המנהלת למעשה את חבויות המס שלו (ושל שאר המוכרים). לאור זאת, אני דוחה טענה
25 שהעלה העורר בסיכומיו ולפיה אין להביא בחשבון בעת קביעת הקנס, עובדות שאינן נוגעות
26 לו באופן אישי. למעלה מן הצורך אציין כי העורר, אשר בחר שלא להגיש תצהיר מטעמו,
27 כלל לא טרח להוכיח את דרך התנהלותו האישית ולנסות להסביר מדוע הוא איחר בהגשת
28 ההצהרה. במצב דברים זה, נהיר כי העורר לא הרים את הנטל להוכיח כי איחורו היה
29 בנסיבות המצדיקות התערבות בהחלטת המשיב.

30 נ 32.

31 יתן היה לסיים את החלטתי כאן. החלטת המשיב ניתנה במסגרת סמכותו, היא משקפת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-02-42013 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 יישום סביר של הסמכות שהקנה לו המחוקק וודאי שהיא אינה נגועה בחוסר סבירות
2 קיצוני המצדיק התערבות שיפוטית. די בדברים אלה כדי שאמליץ לחבריי לדחות את הערר.
3 אלא שלמעלה מהצורך ובשים לב לנסיבות הערר, אוסיף את הדברים הבאים אשר יש בהם
4 כדי ללמד עד כמה החלטת המשיב סבירה וכי לא היה מקום כי העורר, באמצעות הרוכשת
5 וב"כ, ינהל ערר זה.

6 מ 33.

7 ראש יאמר כי הטענות שיפורטו להלן, לא נזכרו בהחלטתו של המשיב, בה דחה את הבקשה
8 להפחתת הקנסות. עם זאת, טענות אלה נובעות באופן ברור מהעובדות הסובבות את
9 העסקה נשוא השומה והקנס. מדובר בעובדות הידועות היטב לעורר ולב"כ ולכן אין בהם
10 כדי להפתיע את העורר. חובה היה על העורר וב"כ לדעת כי כאשר תבחן ועדת הערר את
11 סבירות החלטת המשיב, תיקח היא בחשבון גם עניינים אלה. משכך, באי העלאת הטענות
12 על-ידי המשיב אין משום פגיעה של ממש בעורר ובזכויותיו, ולכן טענת העורר כי יש בטענות
13 אלה משום הרחבת חזית – נדחית.

14 בהקשר זה אזכיר את ההלכה שנקבעה בכגון זה בבית המשפט העליון בע"א 1830/14
15 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015), שם נקבע כי:

16 **"אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת**
17 **ההליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך שטענות אלה מועלות**
18 **בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. הדבר מסור**
19 **לשיקול דעת בית המשפט המחוזי הדן בעניין."**

20 הלכה זו מתייחסת כמובן לשני צדדי הליכי המס, והיא מיושמת באופן הדדי הן על רשויות
21 המס והן על הנישומים.

22 במקרה כאן וכפי שיפורט להלן, מדובר בטענות עובדתיות פשוטות, הידועות היטב מזה
23 שנים לצדדים המעורבים, ואשר יש בהם כדי להבהיר עד כמה אין החלטת המשיב נגועה
24 בחוסר סבירות המצדיק את ביטולה.

25 ב 34.

26 ין הצדדים נחתם הסכם פשרה, במסגרתו נקבעו שווי המכירה ויום המכירה. בהסכם
27 הפשרה נקבע במפורש כי אין בו כדי לבטל קנסות החלים על הצדדים. ב"כ העורר, אשר ייצג
28 אותו ואת הרוכשת ושאר המוכרים גם בעת החתימה על הסכם הפשרה, היה צריך לדעת כי
29 קביעת יום מכירה בהסכם באופן המביא לכך שמוסכם כי הדיווחים הוגשו באיחור, תוך
30 קביעה בהסכם כי אין בו כדי לבטל קנסות – תביא להטלת הקנסות הקבועים בחוק. אין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-02-42013 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

מקום לקבל היתממות המבקשת למעשה להתנער מחלק מהתוצאות הנובעות מהסכם
הפשרה.

יפים לעניין זה הדברים שנקבעו בהקשר דומה בו"ע (חי') 11-12-49898 מנחם נחום קליין נ'
מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (23.3.12)

"יתרה מזו, העוררים אינם כופרים בקביעת יום העסקה. על כן ולאור הסכם
הפשרה שהושג בינם לבין המשיב, אין מקום לאפשר להם להעלות טענות
בעניין זה כעת. בהסכם הפשרה נאמר מפורשות כי "הסכם זה אינו מבטל
ריבית, הצמדה או קנס, אלא אם כן נאמר אחרת". משהסכימו העוררים לתנאי
הסכם הפשרה בעניין שווי הרכישה ומבלי שתוקן יום העסקה, הייתה בכך גם
הסכמה לתשלום הקנס המתחייב מקביעת השווי".

בנוסף, יש ממש בטענת המשיב לפיה, כדרכם של הסכמי פשרה, הסכם הפשרה עצמו משקף
הקלות עם העורר, שאר המוכרים והרוכשת. במצב דברים זה, רשאי המשיב לשקול
ולהחליט, כי די בהקלות שכבר ניתנו ואין מקום להקלות נוספות בדמות ויתור על קנס אי
הצהרה במועד (ויתור אשר כאמור לעיל, לא מצאתי לו הצדקה).

ה 35.

עורר, שאר המוכרים והרוכשת, איחרו במועד הגשת ההודעה על ההסכם שנחתם ביניהם,
כפי שנדרש מהם בהוראות סעיף 249לכח. אכן, הצדדים חלוקים מה משך האיחור,
אולם גם אם אאמץ את עמדת העורר, הרי שמדובר באיחור של חודשים רבים. המשיב סבור
כי ההסכם נחתם בשנת 2010 - כך שמדובר באיחור של כמה שנים במתן ההודעה, ואילו
העורר סבור כי ההסכם נחתם רק ביום 8.1.14 - כך שמדובר באיחור של חודשים רבים
"בלבד". הכרעה בשאלה זו אינה נדרשת כאמור לצורך הערר, ולכן איני נדרש לכך. עם זאת
אין חולק כי מדובר באיחור של ממש, אותו יש לזקוף לחובת העורר, עת שוקלים האם יש
להחיל בעניינו את החריג ולהקל בקנס אי ההצהרה במועד שהושת עליו.

לאור האיחור בהגשת ההודעה על החתימה על הסכם התמ"א, אין לראות באיחור בהגשת
ההצהרה כאיחוד חד פעמי.

ה 36.

רוכשת, אשר היא שניהלה למעשה את הערר שלפנינו ואשר בהתאם להצהרתה היא הנושאת
במלוא תשלומי המס והקנסות, זכתה כבר להקלה משמעותית בקנס אי הצהרה במועד.
הקלה זו באה לידי ביטוי בכך שעל הרוכשת, כמי שרכשה את הזכויות מכל אחד מהמוכרים,
הוטלו בראשונה קנסות אי הצהרה במועד בגין כל רכישה ורכישה מאת הדיירים המוכרים -
24 במספר. המשיב, נאות לבטל את כל הקנסות הללו ולהעמידם על קנס אחד בלבד בייחס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 לשומות מס הרכישה החלות על הרוכשת, תוך שהוא מותיר את הקנסות החלים על
2 המוכרים על כנם.
- 3 העורר טען כי הקלה זו, לאו שמייה הקלה היא, שכן היא נובעת מן הדין ולא מלפנים משורת
4 הדין. עיגון לטענתו סבור העורר למצוא בעניין שנדון בת"צ 39057-09-16 **אשד נ' מנהל**
5 **רשות המיסים** (15.9.16) וכן בהנחיה פנימית של רשות המיסים שיצאה ביום 5.6.16 (ואשר
6 הוגשה וסומנה ע/3). אלא שטענה זו אין בידי לקבלה. העניינים הנזכרים לעיל, עליהם ביקש
7 העורר לסמוך בטענתו כי המשיב לא היקל עם הרוכשת בבטלו 24 קנסות אי הצהרה במועד
8 שהושטו עליה, עסקו בעניין שאינו דומה לזה שלפנינו. במקרים שם דובר במכירה אחת
9 שפוצלה על-ידי המשיב באופן מלאכותי למספר שומות מטעמי נוחות מנהלית/חשובית
10 (כגון כאשר קרקע נרכשה במספר מועדים ונמכרת במועד אחד, אז יש צורך בקביעת שני ימי
11 רכישה ולכן באופן מלאכותי מוצאות שתי שומות). במקרים שם, אין ספק כי מדובר
12 במכירה אחת ולכן אין מקום להטיל קנס אי הצהרה במועד אלא פעם אחת בלבד. בניגוד
13 לכך, בעסקאות תמ"א 38, מדובר ברכישות נפרדות מכל דייר ודייר, כך שמן הדין היה מקום
14 להטיל קנס אי הצהרה במועד בגין כל שומה ושומה, הניצבת בצדק בפני עמה.
- 15 עולה אפוא כי המשיב כבר נקט כלפי הרוכשת בהקלה משמעותית (וטוב וראוי שעשה כן),
16 ומשכך אין לומר כי החלטתו שלא להוסיף ולהקל עימה עוד יותר (על-ידי ביטול קנסות
17 המוכרים, בהם היא בפועל נושאת) אינה סבירה.
- 18 ע 37.
- 19 מדתי לעיל על מספר נימוקים, מהם עולה כי המשיב למעשה כבר היקל עם העורר ושאר
20 הצדדים לעסקאות וכי הנסיבות, בהן אף איחור במסירת ההודעה על החתימה על ההסכם
21 וכמובן החתימה על ההסכם הפשרה, אינן מצדיקות הקלה נוספת בקנס אי הצהרה במועד.
22 אלא שכאמור לעיל, נימוקים אלה הם בבחינת למעלה מן הצורך.
- 23 כדי שתהא הצדקה להתערב בהחלטת המשיב, הנתונה לסמכותו, אודות הפחתה בקנס אי
24 הצהרה במועד, צריך ראש לכל להוכיח כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות. נסיבות שכאלה
25 לא הוכחו לפנינו ולכן אציע לחבריי לדחות את הערר.
- 26 ב 38.
- 27 סופם של הדברים אציין כי אני סבור שלא היה מקום לנהל ערר זה. החלטת המשיב מצויה
28 באופן ברור בתוך מתחם שיקול הדעת הסביר שהופקד בידי מאת המחוקק. העורר בחר
29 לנהל ערר זה, שעניינו סכום פגוט יחסית (1040 ₪), וזאת על אף שהקשיים בעמדתו הובהרו
30 לבא-כוחו במהלך הדיונים. עמידה זו על זכותו ליומו בבית המשפט, היא זכותו של העורר,
31 אולם בסופו של יום בעת קביעת הוצאות המשפט, יש לבחון האם הייתה לכך הצדקה. זמנו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

1 של המשיב כמו גם זמנה ועדת הערר על שלושת חבריה, ממומן מכספי הציבור, וזמן זה
2 מוגבל הוא. משהגעתי למסקנה כי דין הערר להידחות, ראוי כי העורר יחוייב לשאת בעלות
3 ההליך שעל קיומו עמד.
4 בשולי הדברים אציין כי החב' הרוכשת, מפי מנהלה מר אלון שחף, העידה בפנינו כי היא
5 הנושאת בכלל הוצאות המסים והנלווה להם. פסיקתנו מתייחסת אפוא לעורר, שהוא הצד
6 לערר שלפנינו, אולם אין בה כמובן כדי לפתור את הרוכשת ממחוייבותה החוזית כלפי
7 העורר לשאת היא בתשלומים.

8

9

סוף דבר

10 א 39.

11 ציע לחבריי לדחות את הערר ולהשית על העורר הוצאות משפט בסך של 20,000 ₪, אותן
12 עליו לשלם למשיב תוך 45 ימים, ושאם לא כן יצטרפו להן הפרשי הצמדה וריבית כחוק.
13 אלמלא המצב המיוחד בו אנו מצויים כיום בצל משבר הקורונה והשלכותיו, היה לדעתי
14 מקום להשית על העורר הוצאות גבוהות יותר.

15

16

17

חבר הוועדה, עו"ד מיכאל בן לולו:

18

אני מסכים.

19

20

חבר הוועדה, שמאי המקרקעין אלון לילי:

21

אני מסכים.

22

23

נקבע כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן.

24

25

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

26

27

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 42013-02-18 שריקר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

ניתן היום, כ"ט אדר תש"פ, 25 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

1

2


אבי גורמן, שופט

3

4

5

6

7



מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה



מיכאל בן לול, עו"ד
חבר הוועדה



אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

8

9