



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

ת"צ 14480-11-16 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

בפני כבוד השופט אביגדור דורות

**המבקשת:** אדיר נ.ל. נכסים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

**המשיבים:** 1. מנהל רשות המיסים  
2. היועץ המשפטי לממשלה  
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

### החלטה

1

2

3 1. מטעם המבקשת הוגשה בקשה לאישור הגשת תביעה בנוסח שצורף לבקשתה, כתובענה  
4 ייצוגית, בהתאם לסעיף 5(ב)(2) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות  
5 ייצוגיות").

6

7 2. הבקשה נוגעת לשתי סוגיות ובהתאמה, לשתי קבוצות של נישומים:

8

9 א. נישומים שמסרו הודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-  
10 1963 (להלן: "החוק") וחויבו בקנס אי-הצהרה במועד, בגין התקופה שלפני קבלת הודעה על פי סעיף  
11 81 לחוק.

12

13 ב. נישומים שהגישו למשיב 1 (להלן: "המשיב") בקשה לביטול או להקטנת קנס אי הצהרה  
14 במועד וננקטו נגדם הליכי אכיפה וגביה בטרם הוכרעה הבקשה.

15

16 **הרקע החקיקתי**

17

18 3. החוק מחייב עושה פעולה באיגוד מקרקעין במסירת הצהרה תוך 40 ימים ממועד ביצוע  
19 הפעולה (סעיף 73(ב) לחוק). חובת מסירת הצהרה חלה גם על רוכש זכות באיגוד מקרקעין (סעיף  
20 73(ג) לחוק).

21



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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 סעיף 16(ג) לחוק מאפשר לעושה פעולה באיגוד למסור הודעה למנהל בדבר הפעולה  
2 שנעשתה וכן כי לדעתו האיגוד שבו נעשתה הפעולה, אינו איגוד מקרקעין.  
3
- 4 5. אם נמסרה הודעה בהתאם לסעיף 16(ג) לחוק, והוברר למנהל כי הפעולה היא באיגוד  
5 מקרקעין שחייבים עליה מס, יודיע המנהל על כך לעושה הפעולה ולמי שהוקנתה לו הזכות באיגוד  
6 באותה פעולה (סעיף 81 לחוק) ומי שנמסרה לו הודעה כאמור, יהא חייב במסירת הצהרות למנהל  
7 (כאמור בסעיפים 73 ו-75) כאילו עשו את הפעולה ביום שנמסרה להם הודעת המנהל לפי סעיף 81.  
8
- 9 6. לטענת המבקשת, למרות הוראתו המפורשת של סעיף 81 לחוק, המשיב נוהג לחייב בקנס  
10 אי הצהרה במועד (לפי סעיף 94א(א) לחוק) החל מ-40 יום ממועד הפעולה, גם כאשר נמסרה למשיב  
11 הודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק.  
12
- 13 7. סעיף 94א(ב) לחוק מסמיך את המנהל לבטל קנסות אי-הצהרה במועד. להלן נוסח  
14 ההוראה:  
15
- 16 "ב) המנהל רשאי, אם הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות,  
17 לפטור אותו מתשלום הקנס לפי סעיף קטן (א), כולו או מקצתו".  
18
- 19 8. לטענת המבקשת, במהלך התקופה שבה המנהל בוחן את הבקשה לביטול או הקטנת הקנס,  
20 אין בפניית הנישום כדי לעכב פעולות גביה ואכיפה. משום כך, נטען כי החוב ממשיך למנוע ולעכב  
21 קבלת אישורים מרשות המסים (פעולות אכיפה), כגון אישורי ניכוי מס במקור וכן, ממשיכות  
22 להתבצע פעולות גבייה "אוטומטיות" כגון קיזוז מסים להם זכאי הנישום ממערכות מס אחרות  
23 (מס הכנסה, מע"מ).  
24
- 25 **הרקע העובדתי**  
26
- 27 9. ביום 10.7.12 נעשתה על ידי המבקשת פעולה באיגוד. במועד הנ"ל חתמה המבקשת על  
28 הסכם לרכישת חלק מהמניות של חברת חלקה 133 בגודל 6605 בע"מ (להלן: "החברה") אשר הוחזקו  
29 על ידי רומיה צדוק (להלן: "עושה הפעולה"), תמורת 180,000 ₪. בסעיף 4 להסכם נקבע כי מס שבח  
30 יחול וישולם על ידי המוכר וכי מס רכישה ישולם על ידי הקונה (המבקשת). הנכס היחיד שהחזיקה  
31 החברה הוא קרקע הרשומה על שמה ברשם המקרקעין. משום כך, החברה נכנסת תחת הגדרת  
32 "איגוד המקרקעין".  
33



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

### ת"צ 14480-11-16 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

10. לאחר חלוף תקופה של כ-20 חודשים (ביום 30.4.14) מיום ביצוע הפעולה באיגוד, הגישה המבקשת באמצעות ב"כ מכתב למשרדי מיסוי מקרקעין נתניה, שכותרתו – "הודעה לשם הזהירות על פעולה באיגוד לפי סעיף 16(ג) לחוק". בהודעה זו ציינה המבקשת כי הפעולה שנעשתה ביום 10.7.12 אינה פעולה באיגוד מקרקעין אלא פעולה באיגוד, ולכן העסקה אינה חבה במס רכישה.
11. ביום 20.11.14 הודיע המנהל כי הוא רואה בפעולה שנעשתה על ידי המבקשת פעולה באיגוד מקרקעין בהתאם לסעיף 81 לחוק.
12. ביום 23.12.14 הוציא המנהל למבקשת שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה, על סך 26,818 ₪ וכן חויבה המבקשת בקנס אי הצהרה במועד בסך 11,440 ₪ (אשר חושב לפי איחור במסירת ההצהרה החל מיום 19.8.12).
13. ביום 15.1.15 התקבלה במשרדי מיסוי מקרקעין נתניה השגתה של המבקשת על שומת מס הרכישה. המבקשת טענה, בין היתר, כי חל סעיף 81 לחוק ולכן מועד ההצהרה חל רק מהמועד בו הוציא המנהל את השומה.
14. ביום 10.9.15 ניתנה החלטת המנהל בהשגה, בגדרה נדחתה טענת המבקשת לעניין המועד שהיה על המבקשת להגיש את הצהרתה. בהחלטה נקבע כי המבקשת תוכל לפנות בבקשה למחלקת הגביה לצורך ביטול הקנס.
15. ביום 18.9.15 הגישה המבקשת בקשה לביטול קנס אי ההצהרה במועד למחלקת הגביה של מיסוי מקרקעין נתניה. ביום 9.10.15 שולמה על ידי המבקשת יתרת מס הרכישה, למעט קנס אי הצהרה במועד.
16. ביום 1.11.15 נשלחה למבקשת דרישת תשלום לפי פקודת המסים (גביה). ביום 22.11.15 עוקל החזר מס שהגיש למבקשת בסך 245 ₪ וביום 16.1.16 עוקל החזר מס נוסף שהגיע למבקשת ועל כן זוכתה המבקשת בסכום העיקולים.
17. ביום 31.3.16 הודיע המנהל למבקשת כי הוחלט לבטל את יתרת הקנס שלא קוזזה (דהיינו, הקנס בוטל חלקית בסך של 5,892 ₪). הקנס בו נשאה המבקשת הוא בסך 5,449 ₪ ואת השבתו היא דרשה במסגרת התביעה האישית.

### הסוגיה הראשונה



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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

18. לטענת המשיב, המחוקק היה ער לכך כי יתכנו חילוקי דעות כנים בין מנהל מיסוי מקרקעין ובין עושה פעולה באיגוד, לגבי השאלה אם איגוד מסוים הוא "איגוד מקרקעין". לכך יש נפקות לשאלה, האם ישנה חובת דיווח על הפעולה, כאשר העדר דיווח גורר חיוב בקנס. כדי למנוע מצב בו עושה פעולה הסבור כי לא מדובר באיגוד מקרקעין יגיש הצהרה לפי סעיף 73 לחוק, נחקק סעיף 16(ג) לחוק, שנועד לאפשר למשיב לבחון את הדברים בזמן אמת. ככול שהמנהל יקבע כי הפעולה מהווה פעולה באיגוד מקרקעין, יודיע על כך לעושה הפעולה לפי סעיף 81 לחוק. התכלית להוראת סעיף 81 לחוק היא לאפשר לנישום הסבור שאין מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין דחייה בהגשת ההצהרה על פעולה באיגוד מקרקעין. בתקופה בה בוחן המנהל את ההודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק, לא מוטל קנס ואין המטרה ליתן דחייה במועד ההודעה מעבר לזמנים בהם חייב כל נישום לדווח על פעולה באיגוד מקרקעין.
19. לשונו של סעיף 16(ג) לחוק לא כוללת מועד שבו על הנישום להגיש את ההודעה למנהל. לטענת המשיב, לאור תכלית ההוראה, על הנישום להגיש את ההודעה חלף הצהרה לפי סעיף 73 לחוק, משמע, במסגרת סד הזמנים שנקבע ביחס להגשת הצהרה על ביצוע הפעולה. נטען כי פרשנות המאפשרת הגשת הודעה לאחר למעלה מ-20 חודשים, כמו בנסיבות מקרה זה, תוביל לניצול לרעה של הוראת החוק ותחטיא את כוונת המחוקק. נטען כי המבקשת עשתה שימוש לרעה בסעיף 16(ג) לחוק, כאשר המחוקק לא התכוון ליתן תמריץ מסוג זה. על כן, נטען כי הקנס שהוטל על המבקשת, הושת עליה כדין ומשום כך, אין למבקשת עילת תביעה אישית ולא קיימת לה עילה בדין להגשת תובענה ייצוגית. כמו כן, נטען כי המבקשת לא פעלה על פי הוראות החוק בעקבות החלטת המנהל ולא הגישה ערר לוועדת הערר בהתאם לסעיף 88 לחוק.
20. בדיון הראשון שהתקיים בבקשה ניתן למבקשת להבין כי סיכוייה נמוכים, ככול שמדובר בסוגיה הראשונה. מפי ב"כ המבקשת נרשם בפרוטוקול כי המבקשת מקבלת את הצעת בית המשפט, לפיה תוגש בקשה להחלפת התובעת הייצוגית. בהחלטה שניתנה בסיום הדיון הותר להגיש בקשה להחלפת המבקשת בגורם אחר, אשר הגיש למשיב הודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק במועד שנקבע למסירת הצהרה על ביצוע העסקה.
21. בקשה להחלפת תובע ייצוגי הוגשה ובגדרה התבקש להחליף את המבקשת (לעניין הסוגיה הראשונה) בחברת ס. נופי ובניו בע"מ. המשיבים התנגדו לבקשה מן הטעם כי ביום 29.8.17 הודיע המנהל לחברה זו (ולשאר עושי הפעולה באיגוד המקרקעין) על ביטול הקנסות. נטען כי הואיל ולא נגבה קנס אי הצהרה במועד, הרי שאין לחברה זו עילת תביעה אישית ואין אפשרות להחיל על עניינה את פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, בדבר השבת סכומים שנגבו שלא כדין.



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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 22. ביום 24.5.20 ניתנה החלטתי, לפיה הבקשה להחלפת התובע הייצוגי נדחתה. באותה  
2 החלטה, חויבה המבקשת בהוצאות ובשכ"ט עורך דין בסכום כולל של 5,000 ₪.

3  
4 23. ביום 7.7.20 התקיים דיון נוסף ובתחילתו נשאל ב"כ המבקשת מדוע לא יימחק מהבקשה  
5 החלק העוסק בסוגיה הראשונה, בהעדר תובע ייצוגי בעל עילת תביעה אישית. בתשובה, טען ב"כ  
6 המבקשת, כי הגם שהודעת המבקשת נמסרה באיחור, אין בכך כדי לאיין את מעמדה של המבקשת  
7 כתובעת ייצוגית.

8  
9 24. את עמדת המבקשת, כפי שנמסרה בדיון ביום 7.7.20, אין לדדי אפשרות לקבל. ב"כ  
10 המבקשת קיבל בדיון הראשון את המלצת בית המשפט ופעל בהתאם לה, על ידי הגשת בקשה  
11 להחלפת המבקשת בגורם אחר, שמסר הודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק במועד הקבוע בחוק למסירת  
12 הצהרה על פעולה באיגוד מקרקעין. משנדחתה הבקשה להחליף את המבקשת בנישום החליפי  
13 המוצע, לא ניתן לבצע "פניית פרסה" ולטעון כי למבקשת עילת תביעה אישית וכי היא תייצג את  
14 הקבוצה בדרך הולמת ובתום לב (סעיפים 8(א)(3) ו-4) לחוק תובענות ייצוגיות). המבקשת לא  
15 הגישה הצהרה לפי סעיף 73(ג) לחוק, המחייב רוכש של זכות באיגוד מקרקעין במסירת הצהרה תוך  
16 40 ימים מיום הרכישה (10.7.12). המבקשת לא הצהירה על העסקה ולא שילמה מס רכישה במועד  
17 הסמוך לעסקה. תחת זאת, הגישה המבקשת, לאחר חלוף למעלה משנה וחצי מיום ביצוע העסקה,  
18 הודעה "למען הזהירות" לפי סעיף 16(ג) לחוק, שמשמעה כי היא סבורה שהעסקה אינה חבה במס.  
19 הודעה זו הוגשה ללא נימוקים (מדוע אין מדובר באיגוד מקרקעין) והיא נועדה לכאורה על מנת  
20 להתגבר על המחדל של אי הגשת הצהרה במועד בדבר ביצוע העסקה. בנסיבות אלה, אין מקום  
21 להכיר במבקשת כתובעת ייצוגית ויש לדחות את בקשתה, ככול שהיא נוגעת לסוגיה הראשונה.

### הסוגיה השנייה

22  
23  
24  
25 25. במסגרת הסוגיה השנייה טוענת המבקשת כי כאשר היא פנתה למנהל האזורי של מיסוי  
26 מקרקעין נתניה בבקשה לביטול הקנס בדבר אי הצהרה במועד, הליכי הגביה לא עוכבו והדבר מנוגד  
27 להוראות החוק.

28  
29 26. לטענת המשיב, סעיף 91 לחוק הוא מקור הסמכות הבלעדי לעכב הליכי גבייה בעקבות  
30 הגשת השגה למנהל, ערר לוועדת הערר, או ערעור לבית המשפט העליון. להלן נוסח הוראת סעיף 91  
31 לחוק:

32



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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 "א) נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 86, חייב הוא, בתוך 15 ימים מיום מסירת  
2 הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה; הגיש השגה לפי סעיף 87 – ישלם  
3 את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום מסירת ההודעה כאמור.  
4
- 5 (ב) נמסרה לאדם החלטה בהשגה לפי סעיף 87, ישלם את סכום המס המגיע ממנו לפיה  
6 בתוך 15 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה; הגיש ערר לפי סעיף 88 – ישלם את סכום המס  
7 שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה.  
8
- 9 (1ב) ניתנה החלטה של ועדת ערר לפי סעיף 89, ישולם סכום המס המגיע לפי ההחלטה בתוך  
10 45 ימים מיום שניתנה, זולת אם קבע בית המשפט העליון אחרת.  
11
- 12 (2ב) ניתן פסק דין של בית המשפט העליון בערעור לפי סעיף 90, ישולם סכום המס המגיע  
13 לפי פסק הדין בתוך 15 ימים מיום שניתן".  
14
- 15 לטענת המשיב, המחוקק קבע במפורש כי רק הליכי גבייה של סכום המס שבמחלוקת יעוכבו עד  
16 תום בירור הליכי ההשגה, הערר או הערעור ואין הוראה מפורשת, המתירה לעכב את הליכי הגבייה  
17 של קנסות, אשר אינם מהווים חלק מסכום המס שבמחלוקת.  
18
- 19 27. המשיב הפנה את תשומת הלב לסעיף 91א. לחוק הקובע כי המנהל רשאי לדחות את המועד  
20 לתשלום המס, כולו או מקצתו, ובלבד שהחייב במס ישלם על תקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית.  
21 נטען כי רכיב הקנס אינו צובר הפרשי הצמדה וריבית ולכן עיכוב הליכי הגבייה ביחס לקנס, יביא  
22 לנגיסה בסכום הקנס הריאלי, דבר הפוגע באפקטיביות הקנס. לטענת המשיב, מטרתו של קנס או  
23 הצהרה במועד היא ליצור הרתעה כלפי נישומים שאינם מגישים הצהרה במועד שנקבע בחוק ועל  
24 כן, עיכוב הליכי גבייה של קנס זה יכרסם בהרתעה ועלול להביא נישומים להגשת בקשות סרק  
25 לביטול קנסות, שיביאו לדחיית גביית הקנסות, תוך נגיסה בערכם הריאלי של הקנסות.  
26
- 27 28. סעיף 92א) לחוק קובע כי על גביית המס, וכן על גביית הפרשי הצמדה וריבית וקנסות לפי  
28 פרק זה, תחול פקודת המיסים (גבייה). לטענת המבקשת, במהלך תקופת הביניים, שבה בוחן המנהל  
29 את הבקשה לביטול או להפחתת הקנס, אין מקום לראות את הקנס כחוב "בר גבייה" ואת הנישום  
30 שחויב בתשלום הקנס כ"סרבן מס". נטען כי כפי שהמנהל לא גובה סכומים השנויים במחלוקת,  
31 אגב בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, אין המנהל רשאי לגבות את מלוא הקנס, בטרם ניתנה  
32 החלטתו בבקשת החייב להקלה (ביטול או הפחתה) בתשלום הקנס.  
33



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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 המבקשת הפנתה להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מיום 25.4.12 – "הודעה בדבר הנחיית  
2 היועץ המשפטי לממשלה לפי פקודת המסים (גבייה)". נטען כי החלטת המשיב, לפיה אין לבצע  
3 הקפאת חוב בגין קנס אי הצהרה במועד, בשל פניית החייב להנהלת המשרד או להנהלת הרשות  
4 בבקשה לקבלת הקלות, עומדת בסתירה לסעיף 8.3 להודעת היועץ המשפטי לממשלה הנ"ל. בסעיף  
5 8.3 להנחיה נקבע כך:

6  
7 "מתנהל בין הרשות לחייב משא ומתן בנוגע להסדר החוב או שיש ביניהם חילופי  
8 דברים בנוגע לחוב, לאחר שנפתחו בהליכי הגבייה, יש לנסות להגיע להסכמה.  
9 לפיכך, תקופה שבה נוהל משא ומתן לא תיחשב כתקופה שבה הרשות השתהתה  
10 בגביית החוב...  
11 ...לא הבשיל המשא ומתן בתוך פרק זמן האמור לכלל הסכם תשלומים, תודיע  
12 הרשות לחייב על הפסקתו ועל המשך נקיטת הליכי הגבייה נגדו".

13  
14 איני סבור כי יש ללמוד מהוראה זו את מה שב"כ המבקשת טוען לו בענייננו. הוראת היועץ המשפטי  
15 לממשלה קובעת כי בתקופה שבה מתנהל מו"מ בין רשות המסים ובין הנישום, לא תיחשב כתקופה  
16 שבה הרשות השתהתה בגביית החוב. אין להסיק מכך על איסור להמשיך בגביית קנס, לאחר  
17 שהנישום חויב בו על ידי המנהל, עקב בקשת החייב לבטל את הקנס במלואו או בחלקו.

18  
19 30. המבקשת הפנתה לבג"צ 9901/01 יגאל שגיא נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(6)193 (להלן:  
20 "עניין שגיא"). באותו עניין טען הנישום כי בתקופה שבה התנהל הערעור שהוגש על ידו לבית  
21 המשפט, יש להקפא את קנס הפיגורים המצטרף לחוב מע"מ, על מנת שבתקופת ההליך המשפטי,  
22 הקנס לא יגדל ויטפח. בית המשפט העליון קיבל את עתירת החייב וקבע כי בזמן בירור ההשגה  
23 והערעור, לא יצטבר קנס הפיגורים, המחושב לפי תקופת אי תשלום החוב. בעניין שגיא מדובר היה  
24 בקנס פיגורים, אשר התווסף לחוב המס (מע"מ), בנוסף להפרשי הצמדה וריבית. השאלה שנדונה  
25 הייתה מה דין קנס פיגורים על חוב שנוי במחלוקת התלוי ועומד בהשגה או בערעור, שתשלומו נדחה  
26 כדין. בית המשפט התמודד עם השאלה – ממתי יתווסף על חוב שנוי במחלוקת, שתשלומו נדחה  
27 כדין, קנס פיגורים (נוסף על הפרשי הצמדה וריבית המתווספים לקרן המס). נקבע בפסק הדין כי  
28 קנס הפיגורים הוא "קנס אזרחי" שמטרתו לאכוף את החוק, לשמר את ערכו הריאלי של הכסף  
29 ולכסות את הוצאות המדינה בגין טיפולה באזרח. נקבע שאין לראות בו ענישה או סנקציה (פסקה  
30 12 לפסק דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן).

31  
32 בענייננו, אין מדובר בקנס פיגורים, המתווסף לחוק מס המשולם באיחור. מטרת קנס אי הצהרה  
33 במועד, הינה לתמרץ את הנישום להגיש את ההצהרה על פעולה באיגוד מקרקעין במועד שנקבע  
34 בחוק. הקנס גורם להתרעת נישומים מפני הגשת הצהרה באיחור. בעניין שגיא, נקבע כי ככול



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

ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 שתשלום המס נדחה כדין, עקב הגשת השגה או ערעור, כך יידחה גם מועד תשלום קנס הפיגורים.  
2 לא התעוררה בפסק הדין סוגיית הפעלת פקודת המסים (גביה) לשם גביית קנס במהלך בירור  
3 ההשגה או הערעור. ההבדלים במהותם של הקנסות, בין קנס פיגורים המוטל עקב אי תשלום מס  
4 במועד, ובין קנס אי הצהרה במועד, שמוטל עקב איחור בהגשת הצהרה, אינם מאפשרים להסתמך  
5 על עניין שגיא כמקור חוקי לעיכוב גביית הקנס במהלך הדיון בערר. יחד עם זאת, השיקולים שהועלו  
6 על ידי מנהל מע"מ בעניין שגיא דומים לשיקולי המשיב בענייננו, לפחות בכל הנוגע לחשש מפני  
7 הגשת ערעורי סרק, שמטרתם לדחות את תשלום המס במועד. בעניין שגיא עמד בית המשפט העליון  
8 על פרשנות חוק מע"מ מזה ועל פרשנות חוק המסים (קנס פיגורים), תשמ"א-1980 מזה. התקבלה  
9 לבסוף טענת הנישום כי החוק מאפשר לנישום שלא לשלם את המס שהוא מערער עליו ולפיקד, אין  
10 לחייבו בתשלום קנס הפיגורים בגין חוב זה, במהלך בירור הערעור. בענייננו, כאמור, אין מדובר  
11 בקנס עקב פיגור בתשלום המס. בעוד שעל החיוב במס רכישה (או במס שבח) קובע החוק מסלול של  
12 השגה (בפני המנהל) וערר (בפני וועדת הערר), במה שנוגע לקנס אי הצהרה במועד, לא נקבעה הוראה  
13 בדבר הגשת השגה, אף שניתן להגיש "מעין השגה" לסמנכ"ל רשות המסים גביה. במידה ועמדת  
14 הנישום לא מתקבלת, הוא רשאי להגיש ערר על החלטת המנהל, בעניין חיובו בקנס, בפני וועדת  
15 הערר, בהתאם לסעיף 88 לחוק. לטענת המשיב, במידה ויוגש ערר לוועדת הערר, אין הוראה בחוק  
16 המורה על עיכוב תשלום הקנס השנוי במחלוקת, בניגוד להוראות החוק החלות על סכום המס  
17 שבמחלוקת, שגבייתו מעוכבת עד לסיום הליכי ההשגה או הערר. לדידי, צודק המשיב, כי החוק  
18 אינו כולל הוראה בדבר עיכוב בתשלום הקנס, עקב הגשת ערר לוועדת הערר, על החלטת המנהל  
19 הדוחה בקשה להקלה בתשלום הקנס ואין הוא כולל הוראה בדבר עיכוב תשלום הקנס, במהלך  
20 בחינת בקשת הנישום להקלה על פי סעיף 94א(ב) לחוק.

21  
22 31. ב"כ המבקשת טען בדיון מיום 7.7.20, כי לא ניתן ליישב בין עמדת המשיב בסוגיה  
23 הראשונה, בה הוא דגל בפרשנות על פי תכלית החקיקה, עקב היעדר מועד מפורש למתן ההודעה  
24 למנהל בסעיף 16(ג) לחוק, ובין עמדתו בסוגיה השנייה, בה הוא דוגל בפרשנות דווקנית להוראות  
25 החוק. אני סבור כי ההבדל נעוץ בכך שבסוגיה הראשונה עמדת שאלת פרשנותו של סעיף 16(ג) לחוק,  
26 המחייב מתן הודעה, ללא קביעת המועד לנתינתה, בעוד שבסוגיה השנייה, שותק המחוקק בכך שלא  
27 הסדיר את נושא עיכוב גביית הקנס, לאור הגשת ערר לפי סעיף 88 לחוק. בהעדר הוראת חוק  
28 המסדירה את עיכוב תשלום הקנס, עקב הגשת ערר לוועדת הערר, לא ניתן לקבל את עמדת  
29 המבקשת, בדבר גביית קנס שלא כדין.

30  
31 32. לטענת המבקשת, התשובה לטענת המשיב, בדבר העדר עוגן חקיקתי לעיכוב הליכי הגביה  
32 של הקנס, מצויה בהוראות פקודת המסים (גביה) (להלן: "פקודת המסים") ולא בהוראות חוק  
33 מיסוי מקרקעין. השאלה היא, האם הוראות פקודת המסים בדבר הפעלת אמצעי גביה כנגד החייב  
34 חלות על גביית קנס אי הצהרה במועד, בטרם הוכרעה בקשת החייב להקלה בתשלום הקנס. הגדרת





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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 "מס" בסעיף 2 לפקודה כוללת כל תשלום שעל גבייתו הוכרז על ידי שר האוצר כגביה הכפופה לחוק  
2 הון בגביית מסים. "סרבן" לפי הפקודה, הוא מי שלא שילם במועד את המס המגיע ממנו. ראינו  
3 לעיל, כי סעיף 92(א) לחוק מורה במפורש כי על גביית קנסות לפי הפרק התשיעי לחוק, תחול פקודת  
4 המסים (גבייה). סעיף 94(א) לחוק קובע כי יוטל בעד כל שבועיים של פיגור בהגשת הצהרה או  
5 הודעה במועד, קנס בסכום הקבוע בסעיף. לפי הוראות אלה, פקודת המסים (גביה) חלה על אי  
6 תשלום קנס ויש לראות במי שלא שילם את הקנס בגדר "סרבן", אשר ניתן להפעיל כנגדו את  
7 הוראות פקודת המסים, לשם גביית הקנס.  
8

9 33. לפני סיום, יש מקום להתייחס לטענה נוספת שהעלה המשיב. לטענת המשיב, בשורה  
10 ארוכה של פסקי דין נהדפו ניסיונות של נישומים לעקוף הליכי ערר או ערעור הקבועים בחוקי מס,  
11 באמצעות גשת תובענה לבית המשפט האזרחי (ראו, למשל, את ע"א 306/98 קרוליק נ' עזבון המנוח  
12 פנחס ואח', פ"ד לג(1) 498). בהקשר של תובענות ייצוגיות, הפנה המשיב להחלטה בבש"א (ת"א)  
13 30602/07 אריה גבע נ' מדינת ישראל (4.2.09) שם נקבע כי על הנישום לפעול בדרך הדיונית  
14 הייחודית הקבועה בחוק המס, בטרם תידון בקשתו לאישור תובענה ייצוגית (ראו: ת"מ (ת"א)  
15 138/07 עופר ורון נ' רשות המיסים, מיסים כ/ו 6 (דצמבר 2012) ה-20). נטען שהיה על המבקשת  
16 להגיש ערר על החלטת המנהל בעניין הקנס, על פי סעיף 88 לחוק, בטרם תפתח הדלת בפניה להגיש  
17 תובענה ייצוגית.  
18

19 32. גם תובע ייצוגי נדרש תחילה לפעול על פי הוראות חוק המס בדרך הדיונית הקבועה בו ורק  
20 לאחר מכן להמשיך הלאה למסלול אישור תובענה כייצוגית, על פי חוק תובענות ייצוגיות. כך נקבע  
21 בפסיקה שדנה במתווה ההשגה שבחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית),  
22 התש"ו-1976 (ראו: דעת הרוב בע"מ 6993/15 עיריית תל אביב יפו נ' אספיאדה בע"מ (16.8.16)  
23 (להלן: "עניין אספיאדה"); עע"מ 9962/16 שחף טקס בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (4.10.18)  
24 (להלן: "עניין שחף טקס"). בדעת המיעוט בעניין אספיאדה, עשתה כבוד השופטת (כתוארה אז) אי  
25 חיות הקבלה בין נישומי מס לנישומי ארנונה וסברה כי אין להצדיק עמדה לפיה המסלול הדיוני  
26 שקבע המחוקק לבירור תביעות אישיות של נישומי ארנונה, חוסם אותם מלהגיש תובענה ייצוגית,  
27 בהינתן העובדה שקיומו של מסלול סטטוטורי דומה לבירור טענות בנוגע לגביית יתר של מס הכנסה,  
28 אינו מונע הגשת תובענה ייצוגית (פסקה 4 לפסק דינה של השופטת אי חיות). גם בענייני ארנונה,  
29 הכירה הפסיקה בקיומו של "פתח צר" המאפשר לבית המשפט לדון בעניינים שבאו לפניו, אף מבלי  
30 שקדמו להם הליכים במתווה ההשגה, וזאת אם קיימת בהם חשיבות ציבורית עקרונית מיוחדת  
31 (עע"מ 9530/05 ריבוע כחול ישראל בע"מ נ' עיריית עפולה (16.1.08); רע"א 2425/99 עיריית רעננה  
32 נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481, 492 (2000)). יחד עם זאת, הובהר כי דרך פנייה זו  
33 חורגת מדרך השגרה ושמורה למקרים חריגים בלבד (עניין אספיאדה, פסקה 23; עניין שחף טקס,



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

### ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 פסקה 12). איני סבור כי התובענה הנוכחית נמנית על המקרים החריגים המצדיקים בירורה אף  
2 מבלי לצעוד בנתיב הסטטוטורי הקבוע בסעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין.

3  
4 33. לטענת המבקשת, וועדות הערר אינן "מתלהבות" לדון בעררים הנוגעים לחיוב עוררים  
5 בסכומים נמוכים מאוד. נטען כי עלויות מימון הליכי ערר (וערעור לבית המשפט העליון), כהקדמה  
6 להגשת תובענה ייצוגית, גבוהות מן הסכום שבמחלוקת ואינן כדאיות, בגדר גזירה שאין הציבור  
7 יכול לעמוד בה. טענה זו אינה מתיישבת עם הנטען בסעיף 48 לבקשה, בדבר "סכומים שיכולים  
8 להגיע לעשרות אלפי שקלים ויותר!". זאת ועוד, ראוי לצטט מדבריו של כב' השופט מ' מזוז בעניין  
9 שחף טקס, היפים לענייננו:

10  
11 "אוסף, כי להליך המינהלי (השגה, ערר ועתירה או ערעור מינהליים) ולתובענה  
12 הייצוגית תכלית משותפת – להקל על "התובע הקטן", על ידי יצירת הליך פשוט  
13 וזול שיאפשר לו, ואף יעודדו, לפעול למיצוי זכויותיו גם מקום שמדובר במחלוקת  
14 על סכום כספי לא גבוה. לפיכך, משקבע המחוקק הליך מינהלי לבירור המחלוקת,  
15 כפי המצב בענייננו, ממילא נשלל והתייתר ההליך הייצוגי".

### סוף דבר

16  
17  
18  
19 34. לאור כל האמור, הגעתי למסקנה כי אין לאשר את הבקשה, שכן סעיף 11 לתוספת השנייה  
20 לחוק תובענות ייצוגיות, העוסק בתביעת השבה נגד רשות, מגביל את האפשרות להגשת תובענה  
21 ייצוגית בעילה זו, להשבת סכומים שנגבו שלא כדין, ואין זה המקרה בעניינה של המבקשת, כאמור  
22 לעיל. מכאן, שלא מתקיים התנאי לפיו יש סיכוי כי התובענה תוכרע לטובת הקבוצה, בהתאם לסעיף  
23 8(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות.

24  
25 35. טעם נוסף לדחיית הבקשה נעוץ בכך שהמבקשת לא פעלה על פי סעיף 88 לחוק ולא הגישה  
26 ערר על החלטת המנהל לחייבה בקנס אי הצהרה במועד, תוך דחיית בקשתה לבטלו או להפחיתו.

27  
28 36. אשר לעניין ההוצאות, עתר המשיב לחיובה של המבקשת בשכ"ט עו"ד משמעותי ואף  
29 לחיובו של ב"כ המבקשת בהוצאות אישיות, עקב "תכנון מס אגרסיבי".

30  
31 37. לאחר שקילת המכלול, נקבע בזאת כי המבקשת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום  
32 כולל של 20,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום ולאחר מכן, יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי  
33 הצמדה וריבית כחוק. בהקשר זה נלקחה בחשבון ההחלטה מיום 24.5.20 בדבר חיוב המבקשת  
34 בתשלום הוצאות ושכ"ט עו"ד. שקלתי את בקשת המשיב לחיוב ב"כ המבקשת בהוצאות אישיות,



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

ת"צ 14480-11-16 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 אולם לא מצאתי כי מדובר במקרה כה חריג המצדיק זאת (רע"א 2074/11 בנק הפועלים נ'  
2 פינקלשטיין ( 5.7.11 ) פסקה 6).

3

4

5

המזכירות תשלח את ההחלטה לב"כ הצדדים.

6

7

8

ניתנה היום, ט"ז תמוז תש"פ, 08 יולי 2020, בהעדר הצדדים.

9

10

---

אביגדור דורות, שופט

11

12