



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 נובמבר 2012

ר"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

**העוררת** שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד מ' מזרחי

נגד

**המשיב** מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד ש' כהן מפרקליטות מחוז חיפה

### פסק דין

1. ערעור על החלטת מנהל מס שבח מקרקעין – חיפה מיום 15/1/12 בגדרה נדחתה בקשת העוררת לביטול קנסות שהושתו עליה בגין איחור בהגשת הצהרה על רכישת זכות במקרקעין, כנדרש לפי סעיף 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

### רקע

2. העוררת הינה חברה רשומה בישראל. ביום 27/1/09 נערך הסכם בין העוררת לבין מספר בעלי זכויות במקרקעין המצויים בחדרה (להלן: "המוכרים"), מסמך המכונה "הסכם עקרונות". הסכם עקרונות זה שימש כמסמך מקדים לעסקה שנרקמה בין הצדדים שעיקרה מכירת הזכויות במקרקעין לעוררת לצורך הקמת פרויקט מגורים. על פי ההסכם רכשה העוררת את המקרקעין והתחייבה לשלם לבעלי הזכויות חלק מהתמורה שתתקבל ממכירת הדירות שיבנו על ידה. בהסכם העקרונות נקבע כי מדובר בהסכם מקדים וכי בכוונת הצדדים לחתום על הסכם מפורט. כן נקבע כי תנאי לתוקפו של ההסכם הינו חתימה על הסכם פיתוח עם עיריית חדרה או החברה הכלכלית לחדרה (הסכם העקרונות סומן נספח "ב" לערר).

3. ביום 18/3/09 שלחו באי כוחה של העוררת הודעה למנהל מס שבח – חדרה בה הודיעו על חתימת הסכם העקרונות (נספח "ג" לערר). להודעה צורף עותק של הסכם העקרונות. בסעיף 3 להודעה נרשם "[...] כיוון שלא ברור בשלב זה מהי תוכנה ואופייה של העסקה בה יתקשרו הצדדים, ככל שיתקשרו, והאם כלל תסוג כעסקה במקרקעין, פנייתנו זו הינה דיווח לשם הזהירות בלבד" (להלן: "ההודעה").

4. בעקבות קבלת ההודעה נשלחו לצדדים לעסקה, קרי למוכרים ולעוררת, דרישות להגשת הצהרות בהתאם לסעיפים 73 ו-96 לחוק מיסוי מקרקעין. ביום 2/7/09 פנו באי כוח העוררת למנהל בשנית וביקשו ארכה של 90 יום להגשת הצהרות. בקשתה זו של העוררת התקבלה וניתנה לה ארכה להגשת הצהרה עד ליום 27/10/09.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 נובמבר 2012

ו"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

5. ביום המיועד להגשת ההצהרה – 27/10/09 – לא נעשה מאום ולא נשלחה כל הצהרה מפורטת למנהל. לא התבקשה גם כל ארכה נוספת. ביום 30/6/10, כלומר כ- 8 חודשים לאחר שחלף המועד להגשת ההצהרה, חתמו העוררת והמוכרים על הסכם מפורט המסדיר את כל היחסים ביניהם בנוגע לביצוע הפרויקט להקמת בתי המגורים ולתשלום התמורה. להסכם זה צורפה גם חברת גני אשרמן בע"מ כרוכשת (נספח "ו") להודעת הערר). ביום 19/8/10 הגישה העוררת הצהרה על פי סעיף 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין בדבר רכישת הזכויות במקרקעין. בהצהרתה זו העריכה את שווי הזכויות שרכשה בסך של 30,000,000 ₪ (נספח "ז") להודעת הערר).

6. לאחר הגשת ההצהרה התנהל בין העוררת לבין המשיב משא ומתן לעניין שווי המקרקעין ומועד רכישתם. בסופו של יום הושג בין הצדדים הסכם פשרה לפיו הוערכו המקרקעין בסך של 40,000,000 ₪. כן הוסכם כי מועד הרכישה הינו יום חתימת הסכם העקרונות, דהיינו 27/1/09.

7. בעקבות כל אלו נדרשה העוררת לשלם את המס המתחייב. כמו כן נדרשה העוררת לשלם קנס בגין איחור בהגשת ההצהרה וכאמור בסעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו באותו עת. הקנס חושב לפי 1.5% לכל שבועיים של איחור. מבלי לפרט את כל המגעים בין הצדדים נציין כי בסופו של יום הוסכם על ידי המנהל כי תקופת האיחור בגינה יוטל הקנס תחושב רק מיום 27/10/09 - כלומר ממועד הארכה שניתנה לעוררת- ועד ליום הגשת ההצהרה בפועל 19/8/10 (סה"כ 8.5 חודשים).

8. העוררת ביקשה לבטל את הקנס, בקשתה נדחתה בהחלטת המנהל מיום 15/1/12 ועל כן הוגש הערר העומד לדיון בפנינו.

### הטענות בערר

9. הצדדים אינם חלוקים על העובדות ועל כן הסתפקו בטיעון בכתב. העוררת מעלה מספר טענות; לעמדתה בהסכם העקרונות לא גובשה עסקה לרכישת זכויות במקרקעין. מדובר היה רק במסמך כוונות מקדים ועל כן כלל לא הייתה חייבת בהגשת הצהרה על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין. עוד טענה כי אפילו הייתה מוטלת עליה חובת הגשת הצהרה הרי שמשלוח ההודעה מיום 18/3/09 ממלא את חובת הגשת ההצהרה. העוררת מוסיפה וטוענת עוד כי במהלך המשא ומתן לפשרה לעניין שווי המקרקעין ומועד העסקה, ניתן לה להבין כי מועד הרכישה המוסכם רלבנטי רק לצורך חישוב המס ולא לצורך הטלת הקנס. ולבסוף נטען כי לאחר המועדים הרלבנטיים תוקן סעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין וסכום הקנס שניתן להטילו כיום נופל בהרבה מהקנס שהושת עליה. אף שהתיקון אינו חל על המקרה הנוכחי יש בו ללמד על כוונת המחוקק ועל כן היה על המנהל לעשות שימוש בשיקול הדעת המסור לו ולהפחית את הקנס.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 נובמבר 2012

ר"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

המנהל עומד על עמדתו כי היה על העוררת להגיש הצהרה במועד, כקבוע בסעיף 73 לחוק ולמצער בתום תקופת הארכה שניתנה לה. על כן עומד המנהל על טענתו כי על העוררת לשלם קנס בגין האיחור בהגשת ההצהרה.

להלן נדון בטענות העוררת כסדרן.

### דינו והכרעה

#### הסכם העקרונות

10. סעיף 73(ג) לחוק שהוא הרלבנטי לענייננו קובע:

"הרוכש זכות במקרקעין [...] ימסור למנהל, בתוך 40 ימים ממועד הרכישה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה [...]."

הטענה הראשונה (אף כי לא נטענה בסדר זה) הינה כי חתימת הסכם העקרונות אינה מגבשת עסקה לרכישת זכויות במקרקעין ועל כן לא מוטלת על הצדדים לה כל חובת דיווח. העוררת טוענת כי הסכם העקרונות אינו מהווה עסקת רכישה שכן הסכם העקרונות היה חסר פרטים מהותיים לגיבושה של עסקה לרכישת זכות במקרקעין. הצדדים הסכימו כי יחותם הסכם מפורט בנפרד וכן נקבע בהסכם כי תנאי לשכלולו הינו חתימה על הסכם פיתוח עם העירייה (סעיף 5.2 להסכם העקרונות).

11. טענה זו אין לקבל. מן הפן הדיוני נזכיר כי בהסכם הפשרה שהושג בין הצדדים נקבע כי יום הרכישה הינו 27/1/09, כלומר יום חתימת הסכם העקרונות. בכך יש משום הסכמה של העוררת כי במועד חתימת הסכם העקרונות התגבשה זכותה לרכישת המקרקעין. משהוסכם בין העוררת למנהל כי זהו מועד הרכישה מנועה העוררת מלטעון אחרת כעת. משהוסכם על ידי העוררת כי מועד הרכישה הוא 27/1/09 הרי שזהו המועד הרלבנטי גם לצורך חובת ההצהרה וכל טענה סותרת תחסם מכוח עקרון ההשתק השיפוטי (ראו ברע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625 (2005); וכן רע"א 3640/03 דקל נ' דקל (ניתן ביום 16/12/07); רע"א 6520/05 Kirkham Holdings Limited נ' Albany Park Limited (ניתן ביום 18/8/05)).

מתן רשות לעוררת לסטות מהמוסכם בהסכם הפשרה לעניין מועד רכישת הזכויות, משמעו ביטולו של הסכם הפשרה. העוררת אינה יכולה לאחוז בהסכם הפשרה ולאמץ את כל האמור בו ביד אחת, ובידה השנייה לבקש לסטות ממנו לעניין קביעת המועד שבו היה עליה להגיש הצהרה.

12. זאת ועוד, העובדה שהסכם העקרונות היה רק מסמך מקדים ושהצדדים ביקשו להכין מסמך מפורט אינה רלבנטית לשאלת מועד רכישת הזכויות ותוקפו של הסכם העקרונות (ראה דיון נרחב בפסק דינו בו"ע 19393-05-11 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין-חדרה (ניתן ביום 23/2/12)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 נובמבר 2012

ר"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

עוד נזכיר כי הצדדים עצמם ראו בהסכם העקרונות מסמך המשכלל התחייבות תקפה, שהרי בסעיף 8.2 להסכם העקרונות נאמר: "במקרה בו יתקיים התנאי המתלה ולא ייחתם הסכם מפורט, הוראות הסכם זה ימשיכו לחייב את הצדדים לכל דבר ועניין".

לבסוף נציין כי הסכם העקרונות כולל את כל הפרטים החיוניים לגיבושו של הסכם לרכישת זכויות במקרקעין. בהסכם העקרונות יש תיאור מדויק של הנכס, פירוט התמורה (סעיף 2.4), מועדים (סעיף 3), בטחונות (סעיף 4) וכדומה.

13. גם קביעת תנאי מתלה בהסכם, חתימה על הסכם פיתוח עם העירייה, אינו רלבנטי שכן גם הסכם מכר המותנה בתנאי מתלה מהווה עסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. כך בע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד (מונ) 366 (3) (1992) אומר בית המשפט כי "בחזרה המותנה בתנאי מתלה "יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הוא יום כריתת החוזה" (שם עמ' 370) (ראו גם ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין-רחובות (ניתן ביום 23/12/10); "י הדרי "מיסוי חוזה מכירה עם תנאי מתלה לפי חוק מס שבח מקרקעין" עיוני משפט יז 287 (תשנ"ג); ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (מונ) 541 (1992)).

### האם ההודעה מהווה הצהרה כנדרש על פי החוק

14. הטענה העיקרית עליה מבססת העוררת את טיעוניה הינה כי יש לראות בהודעה מיום 18/3/09 הצהרה כדין. העוררת מבהירה כי בהודעה נכללו כל הפרטים הנדרשים ואף צורף לה הסכם העקרונות.

15. גם טענה זו אין לקבל. ההצהרה הנדרשת לפי סעיף 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין מטילה על הרוכש לדווח על העסקה ולצרף את כל הפרטים הקבועים בסעיף וכך נאמר:

"הרוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין ימסור למנהל, בתוך 40 ימים מיום הרכישה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:  
 (1) פרטי הזכות;  
 (2) פרטי העסקה;  
 (3) התמורה בעד הזכות;  
 (4) סכום המס המגיע, אם מגיע, ודרך חישובו;  
 (5) זכאות לפטור מהמס החל;  
 (6) פרטי כלל הזכויות במקרקעין וכלל הזכויות באיגודי מקרקעין שבידי האיגוד ושוריים".

אין כל ספק שההודעה לא כללה את כל הפרטים כנדרש; ההודעה אינה כוללת את כל פרטי העסקה; אינה מפרטת את התמורה; אינה מפרטת את סכום המס ודרך חישובו וכדומה. גם אם



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 נובמבר 2012

ו"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ניתן היה להסתפק בדיווח עצמאי, שלא על פי הטפסים שנקבעו בתקנות, הרי דיווח שכזה חייב למלא את כל הפרטים הנדרשים ואלו לא נמסרו.

16. כאן נזכיר כי בעקבות ההודעה עשה המנהל שימוש בסמכויותיו ודרש מהעותרת להגיש הצהרה כדין. העוררת לא כפרה בדרישה, לא טענה כי אינה חייבת בהצהרה אלא רק ביקשה ארכה להגשתה (מכתב מיום 2/7/09 נספח "ד" לערר). העוררת לא עמדה במועד המוארך שנקצב לה ולא העלתה כל טענה לאחר קבלת הארכה כי אינה חייבת בהגשת הצהרה. לו סברה העוררת בתום לב כי אינה חייבת בהגשת הצהרה חזקה שהייתה מעלה טענותיה לאחר שקיבלה את הארכה להגשת הצהרה. שתיקתה מהווה על כן הודאה והסכמה כי המנהל רשאי לדרוש את ההצהרה וכי עליה להגישה תוך התקופה המוארכת.

17. כאן נדרשת הערה נוספת. חוק מיסוי מקרקעין אינו קובע מנגנון דיווח "למען הזהירות" כפי שנטען על ידי העוררת. אין גם הוראה המסמיכה את המנהל לזיום דרישה לחייב בהגשת הצהרה מקום שבו נישום לא הגיש הצהרה מחמת שסבר כי אינו חייב בכך.

החוק קובע הוראות בעניין תשלום מס והגשת הצהרה בגין כל עסקה במקרקעין. נישום המחליט שעסקה אינה חייבת במס או אינה חייבת בדיווח, נוטל על עצמו את הסיכון אם יתברר שטעה. נישום יכול לפנות גם לברר את עמדת המנהל, קודם לביצוע עסקה, ולבקש "החלטת מיסוי" (פרה רולינג). נישום שטעה וסבר כי אינו חייב להצהיר או לשלם, אך לאחר מכן נקבע כי היה חייב, לא יוכל להימנע מנשיאה בסנקציות הקבועות בדין בגין מחדלו זה.

18. הערה זו הייתה למעלה מן הדרוש, שהרי העוררת ידעה כבר בחודש 7/09 כי המנהל סבור שעליה להגיש הצהרה ואף דרש ממנה להגישה. המנהל הסכים גם למתן ארכה. משבחרה העוררת להתעלם מכך נטלה על עצמה את הסיכון כי תחויב לשלם את הקנס.

### סיכום ביניים

19. ניתן לסכם את האמור עד כה ולקבוע כי על פי הדין הייתה העוררת חייבת להגיש הצהרה על רכישת המקרקעין מיד לאחר חתימת הסכם העקרונית (במועדים הקבועים בסעיף 73 לחוק) ולכל המאוחר רשאית הייתה לדחות את הגשת הצהרה עד ליום 27/10/09. הואיל והעוררת לא עשתה כן מוסמך היה המנהל לדרוש ממנה תשלום קנס כאמור בסעיף 94א' לחוק.

### נפקות הסכם הפשרה

20. עו"ד סעדון, בא כוחה של העוררת, צירף תצהיר בו פירט את המשא ומתן לקראת חתימת הסכם הפשרה והדגיש כי במהלכו לא נאמר לו כי ההסכמה ביחס ליום הרכישה תגרוור בעקבותיה תשלום קנס. על כן סבור הוא כי יש לראות בדרישת התשלום משום הפרה של ההסכמות שהושגו בין הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 נובמבר 2012

ר"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

עיון בהסכם הפשרה שצורף על ידי העוררת מגלה אחרת. בסעיף 1 להסכם נאמר: "הסכם זה אינו מבטל ריבית, הצמדה או קנס, אלא אם כן נאמר אחרת". כל הקורא את ההסכם צריך היה להבין כי המנהל אינו מוותר על סמכותו לדרוש תשלום קנס על פי החוק. בין אם הדבר הוזכר מפורשות ובין אם לאו, היה על העוררת לדעת ולהבין את משמעות קביעת יום הרכישה ולהבין כי למועד תהא משמעות הן לעניין הפרשי הצמדה וריבית והן לעניין החבות בקנס כאמור בהוראות החוק.

### הפחתת הקנס

21. הטענה האחרונה אליה יש להתייחס הינה הפעלת שיקול הדעת המסור למנהל לקביעת סכום הקנס.

במועד הרלבנטי היה הקנס הקבוע בסעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין 1.5% מהמס בעד כל שבועיים של פיגור. שיעור קנס זה השתנה בתיקון משנת תשע"א (2011) וכיום הינו 250 ₪ לכל שבועיים. אין חולק כי תיקון זה אינו חל על המקרה הנוכחי.

העוררת סבורה כי בנסיבות המקרה, בשים לב להגשת ההודעה, לאי הבהירות לעניין החבות ולהפחתת השיעורים בתיקון לחוק, היה על המנהל להפעיל את שיקול הדעת המסור לו לפי סעיף 94א(ב) ולהפחית את הקנס.

22. גם טענה זו איננו מקבלים. הפחתת הקנס מסורה לשיקול דעתו של המנהל אם ראה כי האיחור נובע "מסיבות מוצדקות". הקנס על פי סעיף 94א' 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 נידוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד (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.

23. בנסיבות המקרה איננו מוצאים מקום להתערב בשיקול דעת המנהל. נסיבות המקרה אינן מצדיקות סטייה מהקנס הקבוע בחוק. לעוררת ניתנה ארכה להגשת ההצהרה והיא לא עשתה כן. המנהל הסכים למנות את הפיגור רק מתום תקופת הארכה. די בכך כדי לבטא התחשבות מספקת וסבירה בעוררת ועל כן אין מקום להתערבות נוספת מצדנו.



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

21 נובמבר 2012

ו"ע 12-02-25705 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

**סוף דבר**

24. בשים לב לכל האמור הננו דוחים את הערר.

העוררת תשלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 5,000 ₪.

ניתן היום, ז' כסלו תשע"ג, 21 נובמבר 2012, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג- רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה