



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

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

העוררים
1. אלדד אריה
2. אריאלה אריה

באמצעות ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין מרכז חברות

באמצעות ב"כ עו"ד הגר אסף

פסק דין

1

2 אביהם המנוח של העוררים מכר בשנת 2001 מקרקעין, ולא דיווח על מכירה זו למשיב כנדרש לפי
3 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). בית המשפט המחוזי קבע כי
4 דרך ההתנהלות שננקטה, נועדה "לרמות את שלטונות המס" [סוף פסקה 47 לפסק הדין בת"א
5 2641/05 מיכאל עמרן ואח' נ' עזבון זכריה אריה ז"ל ע"י יורשיו (26.3.2012) (להלן: "פסק הדין
6 המחוזי").

7 המשיב הטיל על עזבון המנוח קנסות אי הצהרה במועד, בסכום של כ- 1,000,000 ₪. בשלב מאוחר
8 יותר נאות המשיב להפחית את הקנסות ולהעמידן על מחצית מהסכום, על כ- 500,000 ₪.
9 השאלה הדורשת הכרעה בערר זה, היא האם על ועדת הערר להתערב ולהורות על ביטול הקנסות
10 או על הפחתתם?

11

12

עיקרי העובדות

13 1. מר זכריה אריה ז"ל, אביהם של העוררים, היה בעל זכויות בחלקת קרקע בראש העין, הידועה
14 ורשומה כגוש 4270 חלקה 55, אשר על חלק ממנה בנוי בית מגורים (להלן: "המקרקעין").



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 2. ביום 13.3.2001 נכרת הסכם בין מר זכריה אריה לבין מר עמרן מיכאל (להלן: "עמרן"), למכירת
- 2 חלק מהמקרקעין, תמורת \$ 102,000 (להלן: "המכירה הראשונה" או "ההסכם הראשון").
- 3 המכירה הראשונה לא דווחה למשיב.
- 4 3. ביום 31.12.2003 מכר מר זכריה אריה שוב את המקרקעין, הפעם לרוכשים אחרים (יורם עמרן
- 5 ואשר אליה, קרוביו של עמרן), וזאת תמורת \$ 80,000 (להלן: "המכירה השנייה" או "ההסכם
- 6 השני"). רק המכירה השנייה דווחה למשיב, והוא הוציא שומה בגינה.
- 7 החתימה על הסכם המכירה השנייה נעשתה באמצעות ייפוי כוח, על-ידי בנו של מר זכריה אריה
- 8 ז"ל, מר אלדד אריה - העורר 1.
- 9 4. ביום 7.11.2008 נפטר מר זכריה אריה ז"ל (להלן: "המנוח"), והעוררים הם יורשיו.
- 10 5. בין הצדדים לעסקאות התגלעו מחלוקות, ותביעות הדדיות הוגשו לבית המשפט המחוזי בתל-
- 11 אביב. בסופו של יום, קבע כב' השופט עמירם בנימיני, בין השאר כדלקמן:
- 12 " ... ההסכם השני הינו גם הסכם בלתי-חוקי וגם הסכם למראית עין. אי-
- 13 החוקיות שבו באה לידי ביטוי בהקטנת סכום התמורה על-מנת להונות את
- 14 שלטונות המס. ... אין מדובר באי-חוקיות בעניין טפל לעסקה, אלא באי-חוקיות
- 15 היורדת לשורש העסקה. ... עם זאת, לאור ההלכות שפורטו לעיל, הגעתי למסקנה
- 16 כי משנקבעה בטלותו של ההסכם השני - יש להורות על אכיפת ההסכם
- 17 הראשון." (פסקה 44 לפסק הדין המחוזי; ההדגשות, כאן ובהמשך, אינן במקור)
- 18 בפסקה 51(ג) לפסק הדין המחוזי נקבע כי על העוררים לדווח על המכירה הראשונה למשיב,
- 19 תוך 30 ימים, וכן לשלם את כל המסים הריביות והקנסות שיטיל עליהם המשיב.
- 20 6. ביום 30.4.2012 דיווחו העוררים למשיב, אודות המכירה הראשונה. ביום 14.11.2012 הוצאה
- 21 לעוררים שומת מס שבח ושומת מס מכירה, ובנוסף לקרן המס נקבעו גם קנסות אי הצהרה
- 22 במועד וקנס אי תשלום במועד. קנסות אי הצהרה במועד, חושבו לפי מפתח של 1.5% מסכום
- 23 המסים בהם חב המנוח (מס שבח ומס מכירה) לכל שבועיים פיגור (והמצטברים לשיעור של כ-
- 24 39% מסכום המס לשנה), וזאת בהתאם להוראות סעיף 94א לחוק, כנוסחו קודם לתיקונו
- 25 במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 70), התשע"א-2011 (להלן: "תיקון
- 26 70").
- 27 7. בתאריך 16.12.12 הגישו העוררים למשיב השגה. החלטת המשיב בהשגה ניתנה ביום
- 28 13.6.2013, כשעל-גביה מצוין כי המועד להגשת ערר הוא תוך 30 יום.
- 29 8. במקביל להגשת הדיווח למשיב, הגישו העוררים ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין
- 30 המחוזי. בית המשפט העליון [ע"א 3997/12 הרב אריה זכריה ז"ל נ' מיכאל עמרן ואח'
- 31 (26.5.2014) (להלן: "פסק הדין בעליון")], אישר את קביעותיו העובדתיות של בית המשפט
- 32 המחוזי. לצד זה ולאור שינוי נסיבות מאוחר יותר, בית המשפט אפשר לעוררים להגיש תובענה
- 33 חדשה כנגד הצדדים לעסקאות השונות. העוררים אכן הגישו תביעה חדשה כאמור, וזו נדחתה
- 34 תוך שהוטל עליהם תשלום הוצאות [ת"א 1744-09-14 עזבון הרב זכריה אריה ז"ל נ' מיכאל



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 **עמרן** (28.1.2015). ערעור שהגישו העוררים לבית המשפט העליון, נמחק [ע"א 511/15 **עזבון**
2 **הרב זכריה אריה ז"ל נ' מיכאל עמרן** (7.3.2016)]. בין הצדדים התקיימו הליכים משפטיים
3 נוספים, שאינם רלוונטיים לנו ולכן איני פורטן.
4 9. ביום 10.8.16 הגיש העורר 1 למשיב בקשה לביטול קנסות אי הצהרה במועד, ובתאריך 8.1.17
5 הוגשה בקשה נוספת בעניין זה. בתאריך 14.2.2017 השיב המשיב בשלילה לבקשות אלה.
6 10. בתאריך 27.4.2017 פנו העוררים לסמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה בהנהלת המשיב, הגב'
7 זילפה גלינדוס, בבקשה לביטול קנסות אי הצהרה במועד. ביום 16.10.2017 השיבה גב' גלינדוס
8 לעוררים כי לאחר התייעצות עם מנהלת המשיב, הגב' תמר סעדה, נאותה להפחית את הקנסות
9 ולהעמידן על מחצית הסכום, על כ- 500,000 ₪ (הסכומים המדויקים, בהתאם לדברים שנאמרו
10 בדיון מיום 6.3.2019 (עמ' 9 לפרוטוקול) הם כ- 450,000 ₪ קנס אי הצהרה במועד בגין מס
11 השבח, וכ- 54,370 ₪ קנס אי הצהרה במועד בגין מס המכירה).
12 11. דעת העוררים לא נחה מהפחתת הקנס והעמדתו על כ- 500,000 ₪, וביום 27.11.2017 הגישו את
13 הערר שלפנינו.

14 12. העוררים הלינו על כך שלא התקיים שימוע בבקשתם לביטול הקנסות. בהמלצת ועדת הערר,
15 ביום 28.3.2019 המשיב והעוררים קיימו פגישה במסגרתה נשמעו טענות העוררים אף בעל-פה.
16

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים

17
18
19 13. המנוח סבר בתום לב כי עסקת המכירה הראשונה אינה תקפה וכי עליו לדווח על עסקת המכירה
20 השניה בלבד, כפי שעשה. בנוסף, לטענת העוררים המכירה הראשונה נכנסה לתוקף רק עם מתן
21 פסק הדין המחוזי, ולכן רק ממועד זה חלה עליהם חובת דיווח.
22 14. הטלת הקנסות מהווה סנקציה עונשית. כפי שהליכים פליליים מופסקים שעה שאדם נפטר (כפי
23 שקובע סעיף 236 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] התשמ"ב-1982), כך אין להטיל קנס אי
24 הצהרה במועד על עזבון לאחר פטירת המוכר.
25 בנוסף, מכיוון שהקנסות הן סנקציה עונשית, יש להחיל בעניינן את תיקון החקיקה המאוחר
26 והמקל (כפי שקובע סעיף 5 לחוק העונשין, התשל"ז-1977). סעיף 94 לחוק, מכוחו הוטלו
27 הקנסות, עבר תיקון חקיקה מקיף במסגרת תיקון 70 לחוק, ויש להחיל על העוררים את הנוסח
28 החדש והמקל.
29 15. המשיב הפחית את הקנסות שהוטלו על מר עמרן (הרוכש בעסקת המכירה הראשונה), בשיעור
30 זהה בו הופחתו הקנסות החלים על העוררים (50%). לטענת העוררים, היה מקום להקל עליהם
31 יותר, שכן אביהם המנוח פעל בתום לב, מה שאין כן מר עמרן אשר לפי גרסתו שלו, היה צריך
32 לדעת כי עליו לדווח על עסקת המכירה הראשונה.



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף, אמת המידה להשוואה בין הקנס שהוטל על עמרון לקנס שהוטל על העזבון, צריכה
2 להתייחס אף לסכום הקנס ולא רק לשיעורו. סכום הקנס שהוטל על עמרון הנו כ-45,000 ₪,
3 ואילו העוררים נדרשים לשאת בקנס בגובה של כ-500,000 ₪. המשיב לא לקח בחשבון
4 שיקולים שונים המצדיקים את הפחתת הקנס ואף את ביטולו, ולכן בהחלטתו נפל פגם המחייב
5 את התערבות ועדת הערר.
6 16. סכום הקנס המופחת, מגיע לסך העולה על 200% מקרן המס. מדובר בתוצאה חריגה ובלתי
7 סבירה באופן קיצוני.
8 17. בשומה שהוציא המשיב נפלו טעויות רבות, אותן על המשיב לתקן. תיקון זה נדרש במיוחד, שכן
9 בהתאם לנוסח סעיף 94א לחוק קודם לתיקון 70, גובה הקנס נגזר מגובה המס. אם חישוב המס
10 שגוי וגבוה מהנדרש, ממילא סך הקנס שגוי אף הוא.
11

טענות המשיב

- 12
13 18. עיון בפסק הדין המחוזי (שקביעותיו אושרו בפסק הדין בעליון) מלמד באופן ברור על תמונת
14 דברים שונה מזו שמנסים העוררים להציג. בפסק הדין המחוזי נקבע שוב ושוב, כי שני הצדדים
15 לעסקה ביקשו להונות את רשות המסים. מדובר בנסיבות חריגות בחומרתן, המצדיקות
16 החמרה עם העוררים.
17 19. קנס אי הצהרה במועד הנו קנס מנהלי אזרחי, ואינו בבחינת ענישה פלילית. לאור זאת, טענות
18 העוררים כי אין להטילו לאחר פטירת המנוח (בגין אירוע שקדם לפטירה), כמו גם טענתם כי
19 יש להחיל את תיקון החקיקה המאוחר והמקל, אינן נכונות.
20 20. המשיב הכיר בכך שיש מקום להפחית את גובה הקנסות, והוא העמידן על מחצית. מדובר
21 בהפחתה ניכרת, ולנוכח הנסיבות החמורות של המקרה שלפנינו – בכך די.
22 21. המועד להגשת ערר על השומות, היה בחודש יולי שנת 2013. העוררים היו מיוצגים בידי עורכי
23 דין בעת הגשת הדיווח וההשגה. אין מקום לאפשר כיום, שנים רבות לאחר המועד, להעלות
24 לראשונה טענות בעניין השומות (טענות שחלקן נפרס לראשונה במסגרת תצהירי העוררים). אף
25 לגופו של עניין, טענות העוררים לא הוכחו והן בבחינת טענות בעלמא.
26

דין והכרעה

- 27
28 22. ערר זה עוסק בקנסות אי הצהרה במועד שהוטלו מכוח סעיף 94א לחוק. סעיף זה, קודם
29 לתיקונו במסגרת תיקון 70 לחוק, קבע כדלקמן:
30 "לא הגיש אדם הצהרה או הודעה במועד שנקבע בסעיפים 72ח, 73 או 76, יוטל
31 עליו בעד כל שבועיים של פיגור קנס של 1.5% מסכום המס שהוא חייב בו, ואם



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 איננו חייב במס רשאי המנהל להטיל עליו בעד כל שבועיים של פיגור קנס של
2 0.025 ש"ח."
- 3 בהתאם להוראת התחולה שנקבעה בסעיף 25 לתיקון 70, זהו נוסח הסעיף החל לגבי מכירת
4 זכות במקרקעין שנעשתה קודם ליום 31.3.2011, כמו במקרה שלפנינו, והוא הסעיף שיושם בידי
5 המשיב.
- 6 בהתאם לסעיף 94א כנוסחו קודם לתיקון 70, הקנס המוטל בגין אי הצהרה במועד, הוא בשיעור
7 קבוע מסכום המס שהמוכר/הרוכש חייב בו. משמעות הדבר היא כי סך הקנס משתנה בהתאם
8 לסכום המס: ככל שסכום המס גבוה יותר, כך עולה גובה הקנס (וההיפך) – ככל שסכום המס
9 נמוך יותר, כך קטן גובה הקנס).
- 10 23. במסגרת תיקון 70 לחוק, שונה סעיף 94א לחוק, ונקבעה בו מתכונת אחרת לקנס אי ההצהרה
11 במועד. בהתאם למתכונת החדשה, גובה הקנס הנו בסכום קבוע - סך של 260 ₪ לכל שבועיים
12 איחור (במקרים מסוימים, שאינם רלוונטיים לנו כאן, גובה הקנס הקבוע בסעיף הוא 210 ₪
13 לכל שבועיים איחור). מתכונת זו שונה מזו שנהגה עד תיקון 70, בכך שסכום הקנס אינו תלוי
14 בגובה המס, אלא הנו כאמור בסכום קבוע לכל שבועיים איחור, ללא תלות בגובה המס.
15 בהשוואה לנוסח הסעיף עד תיקון 70, הנוסח החדש עשוי לעיתים להקל עם הנישום ולעיתים
16 להחמיר עמו. כאשר המס הנובע מהעסקה עליה לא הוצהר במועד הוא גבוה, הנוסח החדש צפוי
17 להקל עם הנישום, ואילו כאשר סך המס נמוך במיוחד, הנוסח החדש מחמיר עם הנישום (כך
18 לדוגמה, בהתאם לנוסח הקודם, עסקה פטורה שלא דווחה במועד, לא גררה למעשה כל חבות
19 בקנס, ואילו בהתאם לנוסח הנוכחי – יחול סכום הקנס הקבוע; מנגד, בהתאם לנוסח הקודם,
20 כאשר לא דווחה במועד עסקה עתירת מס, סך הקנס עלול היה להרקיע שחקים, ואילו לאחר
21 תיקון 70 סך הקנס הנו בסכום קבוע שאינו גבוה במיוחד).
- 22 תיקון 70 העדיף אפוא המחוקק מנגנון מתון יותר בהשוואה למנגנון הקודם: מחד, קנס אי
23 ההצהרה מוטל על כל מי שלא דיווח במועד (גם אם אין לו חבות במס), ומנגד, סכום הקנס אינו
24 יכול להגיע לסכומים גבוהים וחריגים [כך, לאחר תיקון 70, סך הקנס לשנת איחור, הנו כ- 6760
25 ₪ בלבד (=260X26)].
- 26 בנתוני המקרה שלפנינו, אם היה חל נוסח הסעיף החדש, גובה הקנס המלא היה בסך של כ-
27 75,000 ₪ בלבד, ואם המשיב היה מפחיתו למחצית, היה סכומו כ- 37,500 ₪ בלבד (זאת
28 בהשוואה לסך של כ- 500,000 ₪ שנדרשים כיום העוררים לשלם, וזאת לאחר העמדת הקנס על
29 מחצית מסכומו המקורי).
- 30 24. בהתאם להוראות סעיף 94ג לחוק, כמתכונתו עד לתיקון 70, למשיב יש סמכות להקטין ואף
31 לבטל את קנס אי ההצהרה במועד:
- 32 "המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הקנס שלפי
33 סעיפים 94א או 94ב, כולו או מקצתו."



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 [כיום, לאחר תיקון 70 לחוק, סמכות המנהל להפחית את קנס אי הצהרה במועד
2 או לבטלו, קבועה בסעיף 94א(ב) ולא בסעיף 94ג]
- 3 בערר שלפנינו, המשיב עשה כאמור שימוש בסמכותו, הקטין את גובה הקנס והעמידו על מחצית
4 מסכמו המקורי. אלא שהפחתה זו אינה מספקת לדעת העוררים, ולכן הוגש ערר זה.
5 25. סמכותו של המשיב להורות על הקטנת הקנס (או ביטולו), היא סמכות הכרוכה בהפעלת שיקול
6 דעת, להפחית את הקנס – "אם ראה סיבה מספקת לכך". התערבות ועדת הערר בעניין המסור
7 לשיקול דעתו של המשיב, תיעשה רק במקרים חריגים, בהם החלטת המשיב נעשתה בחריגה
8 מסמכות, או שיש בה פגיעה בכללי צדק טבעי או שהיא נגועה בחוסר סבירות קיצוני [על כך,
9 ראו: ו"ע 15-08-53249 דוד חשן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (28.3.2017) בפסקה 14
10 (להלן: "עניין חשן")].
- 11 במקרה שלפנינו, המשיב פעל במסגרת הסמכות שהוקנתה לו בחוק, וטענת חוסר סמכות כלל
12 לא הועלתה בפנינו. בכל הנוגע לפגיעה בכללי צדק טבעי, הרי שהעוררים אמנם טענו כי נפגעה
13 זכות הטיעון שלהם בכך שלא נערך להם שימוע, אולם מאחר שעניין זה תוקן ונערכה פגישה
14 במסגרתה נשמעו טיעוני העוררים אף בעל-פה, העוררים עצמם (ראו סעיף 7.15 לסיכומי
15 העוררים) בצדק לא ביקשו את ביטול החלטת המשיב מטעם זה. נותר אפוא לבחון האם החלטת
16 המשיב נגועה בחוסר סבירות קיצוני המצדיק את התערבות ועדת הערר?
17 קודם שאפנה לבחינת סבירות החלטות המשיב, אתייחס לטענה שבפי העוררים, אשר אם
18 תתקבל, עשויה לייתר את הצורך בבחינות נוספות: הטענה בדבר אופיה המעין פלילי של
19 הסנקציה שהושתה על העזבון, וההשלכות שצריכות לטענות העוררים לנבוע מכך.
20
- 21 האם הקנסות מהווים סנקציה עונשית?
- 22 26. העוררים טוענים כי קנס אי הצהרה במועד, הנו סנקציה עונשית. מכוח טענה זו מבקשים
23 העוררים כדלקמן:
- 24 א. כי נקבע שאין להטיל סנקציה מסוג זה, בגין חטאי המנוח, על העזבון. כפי שהליכים
25 פליליים מופסקים שעה שאדם נפטר (כמו שקובע סעיף 236 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח
26 משולב] התשמ"ב-1982), כך אין להטיל קנס אי הצהרה במועד על עזבון.
27 ב. לחילופין, מכיוון שקנס אי הצהרה במועד הוא סנקציה עונשית, יש להחיל על העוררים את
28 הקנס הקבוע בסעיף 94א לחוק, כנוסחו כיום, לאחר תיקון 70, ולא את הנוסח המחמיר
29 יותר אשר חל במועד בו היה על המנוח להצהיר על המכירה (וזאת על דרך השוואה לקבוע
30 בסעיף 5 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 לעניין הליכים פליליים).
- 31 בבסיס שתי הטענות הנזכרות לעיל, ניצב הזיהוי של הקנס המוטל מכוח סעיף 94א לחוק כקנס
32 עונשי מעין פלילי, ולא כקנס אזרחי מנהלי. אפנה לבחון, האם כך הם אכן פני הדברים.



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 27. פסק הדין בבר"ע 277/82, נירוסטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (27.3.1983) (להלן: "פסק דין
2 נירוסטה"), עסק בהבחנה בין "קנס פלילי" לבין "קנס אזרחי" או "קנס מנהלי" בהקשר של
3 דיני המס. בפסקאות 6 ו-7 לפסק דין נירוסטה נקבע:

4 "מקובלת עלינו ההבחנה בין "קנס פלילי" מזה לבין "קנס אזרחי" או "קנס
5 מינהלי" מזה (ראה ע"פ 758/80 פד"י ל"ה(4) 629) הראשון מהווה סנקציה בגין
6 ביצועה של עבירה פלילית, האחרון מהווה אמצעי אזרחי או מנהלי לאכיפת החוק
7 (השווה ...). לעתים האבחנה בין שני הקנסות האמורים אינה קשה כלל ועיקר.
8 כך הוא הדבר, מקום שהקנס האזרחי לא בא אלא לשמש תחליף לשימור ערכו
9 הריאלי של הכסף, ומהווה תחליף להצמדה וריבית. כך הוא הדבר, מקום שהקנס
10 לא בא אלא כדי לכסות את הוצאותיה של המדינה בגין טיפולה המיוחד באזרח
11 (ראה ...) אך לעתים קרובות, ההבחנה בין "קנס פלילי" לבין "קנס אזרחי" קשה
12 היא (ראה ...) קושי זה קיים באותם מצבים אשר בהם הקנס האזרחי והמינהלי,
13 כמו הקנס הפלילי, הם בעלי אופי עונשי. ... כיצד, אם כן, נבחין בין קנס שבא
14 להטיל סנקציה "פלילית", לבין קנס שבא לאכוף החוק, בדרך הענישה
15 "האזרחית"? דומה, שהתשובה היא, כי את ההבחנה בין שני הקנסות יש לדלות
16 מהוראותיו של החוק עצמו. ...

17 עיון בהוראותיה של פקודת מס הכנסה באשר לקנסות מצביע על הבחנה בין
18 קנסות פליליים לבין קנסות אזרחיים או מינהליים. הראשונים באים כאחד
19 מדרכי הענישה במסגרתה של עבירה פלילית הקבועה במקומה. האחרונים באים
20 כאמצעי לאכיפת החוק. על הבחנה זו ניתן ללמד, בראש ובראשונה, "ממקומן
21 הגיאומטרי" של ההוראות, שהראשונות מצויות בפרק על "עונשין" והאחרונות
22 מצויות בפרק על "גביה". כמובן, ענין זה כשלעצמו אינו מכריע. אך הוסיף על כך
23 את העובדה שהפקודה מבחינה יפה בין העבירה הפלילית, המתגבשת בדרך כלל
24 בנקודת זמן פלונית, לבין הקנס האזרחי, שהוא לרוב פונקציה של אורך הזמן שבו
25 נמנע הנישום לעשות את המוטל עליו על פי הפקודה. כך, למשל, לענין אי העברת
26 מס שנוכה, עצם אי תשלום המס שנוכה הוא המגבש את האחריות הפלילית
27 (סעיף 219). לעומת זאת, קנס מוטל על כל חמש עשרה ימים של פיגור, (סעיף
28 190(ב)), והוא מהווה על כן, אמצעי לאכיפת הגביה. זאת ועוד: הקנס הפלילי בא
29 רק לאחר הליך פלילי של הרשעה. אין הנישום רשאי (שלא בדרך כופר) מיוזמתו
30 שלו לשלם את הקנס ובכך לצאת ידי חובתו הפלילית. לא כך הקנס האזרחי. הוא
31 מוטל ומתגבש (אם בעקבות שיקול דעת מינהלי ואם בלעדיו) ללא כל צורך בהליך
32 שיפוטי ובהכרעה שיפוטית. מששילם הנישום את הקנס מיוזמתו שלו, יצא ידי
33 חובתו. סימני היכר אלה יש בהם להצביע, במשקלם המצטבר, כי הקנסות



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 בפקודה בכלל, והקנסות על פי סעיף 190(ב) בפרט, אינם קנסות פליליים,
2 שמטרתם ענישה, אלא מהווים הם קנס אזרחי אשר מטרתו אכיפה. אכן, זוהי
3 גם ההשקפה המקובלת בארצות הברית לענין הקנסות המוטלים על נישום על פי
4 חוקי מס הכנסה הפדרליים שם (ראה Chomie Federal Income Taxation,
5 "2nd ed. (1973). P. 930.").
- 6 28. כדי לעמוד על אופיו של הקנס הקבוע בסעיף 94א לחוק, איישם לגביו את מבחני העזר שהוזכרו
7 בפסק דין נירוסטה:
8 א. מיקומו של הסעיף בקרב הוראות החוק: סעיף 94א לחוק ממוקם בתוך פרק תשיעי לחוק,
9 אשר כותרתו: "תשלום המס וגבייתו", ולא בפרק אחד עשר לחוק, אשר כותרתו "עבירות
10 וענשים" (ואשר בו מצויים, בין השאר, קנסות עונשיים). "מקומו הגיאומטרי" של סעיף
11 94א מלמד אפוא כי מדובר בקנס אזרחי מנהלי ולא בקנס שהוא בבחינת עונש פלילי.
- 12 ב. הקנס הנו פונקציה של אורך הזמן בו נמנע הנישום לעשות את המוטל עליו: הן בנוסחו של
13 סעיף 94א לפני תיקון 70 לחוק והן בנוסחו כיום, גובה הקנס הנו פונקציה של משך הזמן בו
14 נמנע הנישום לדווח על המכירה או הרכישה כנדרש בחוק. בניגוד לעבירה פלילית
15 המתגבשת בדרך כלל בנקודת זמן פלונית, קנס אזרחי מנהלי שמטרתו אכיפת הגבייה,
16 מתאפיין בכך שהוא פונקציה של משך הזמן בו נעשה המחדל. אופיו של הקנס הקבוע בסעיף
17 94א, הגדל ככל שמתארכת תקופת אי ההצהרה, מתיישב אפוא עם היותו קנס אזרחי
18 מנהלי.
- 19 ג. העדר הצורך בהליך שיפוטי קודם להטלת הקנס: הקנס הקבוע בסעיף 94א, מוטל ללא
20 צורך בהליך שיפוטי מקדים, דבר המתיישב עם היותו קנס אזרחי מנהלי.
- 21 לאמור עד כה אוסיף כי בכל הנוגע לקנס אי הצהרה במועד הקבוע בסעיף 94א לחוק, יש למנהל
22 המשיב סמכות רחבה להפחתתו ואף להחליט על ביטולו. סמכות רחבה וגמישה זו, מאפיינת
23 קנס אזרחי מנהלי שמטרתו אכיפת הגבייה.
- 24 29. מכל האמור עולה כי על אף שיש בקנס אי ההצהרה במועד ממד עונשי מסוים, אין בכך כדי
25 לשנות את זיהויו הברור של הקנס, כקנס אזרחי מנהלי ולא כקנס פלילי עונשי. למסקנה דומה
26 הגיע בית המשפט בפסק הדין בעניין חשן, שם נקבע (בפסקה 14 לפסק הדין):
- 27 "הקנס על פי סעיף 94א' לחוק אינו עונש אלא סנקציה מנהלית שנועדה לסייע
28 בהרתעה ולאפשר אכיפה יעילה של חובת תשלום המס (ראו למשל ע"פ 758/80
29 יש-לי בע"מ חברה פרטית נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 625 (1981); רע"א
30 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, 831 (1983); י' הדרי
31 מיסוי מקרקעין 310 (מהדורה שנייה, 2007))."



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 [לקביעות דומות, ראו: ו"ע 12-02-25705, שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
2 חיפה (21.11.2012); ו"ע 12-03-10516, מדלן ברוך ואח' נ' מיסוי מקרקעין תל אביב – מרכז
3 (18.3.2014) (להלן: "פסק דין מדלן")]
- 4 לאור האמור, אין בידי לקבל את טענות העוררים, גם לא על דרך ההיקש, כי יש להחיל בעניינם
5 הסדרים שמקורם במשפט הפלילי. מכיוון שלא מדובר בענישה פלילית אלא בסנקציה מנהלית,
6 אין מקום לטענת העוררים כי לא ניתן להטיל את הקנס על עזבון ואף לא לטענתם כי חל בעניינם
7 תיקון החקיקה המאוחר והמקל.
- 8 30. אופיו האזרחי של הקנס מביא למסקנה כי המשיב היה מוסמך להטיל את הקנס לאחר פטירת
9 המוכר על העזבון (ולמעשה על היורשים). קנס מנהלי אזרחי הוא חלק מרכיבי החוב האזרחי
10 החלים על העזבון, כמו רכיבי הקרן, הפרשי ההצמדה והריבית. קנס זה הוא חלק ממנגנון
11 הגביה, ולכן המשיב היה רשאי להטילו על אף פטירת המנוח. הטלת קנס אזרחי מנהלי זה על
12 עזבון, עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה של הסעיף, לעודד הצהרה במועד. אם יקבע אחרת,
13 עלול הדבר להוות תמריץ להימנעות מהצהרה במועד על-ידי אנשים באי בימים, כמו גם
14 להימנעות יורשים מלדווח במועד על חובות של מורשיהם לרשויות המס (לעניין חובה זו, ראו
15 ההוראה הקבועה בסעיף 5(ג)(3) לחוק).
- 16 כדי להקהות את תחושת אי הנוחות שעשויה להתעורר מהטלת קנס בגין מחדלי מוריש על יורש,
17 אזכיר שני עניינים המציבים את הדברים במסגרתם הנכונה: ראשית, ככלל, כמו כל חוב אזרחי
18 המוטל על עזבון ועל יורשים, גובה החוב מוגבל לתקרת שוויו של העזבון. יורשים לא יחויבו
19 בחוב העולה על סך שוויו של העזבון (על כך, ראו סעיפים 126-129 לחוק הירושה, תשכ"ה-
20 1965), ואף פתוחה בפני היורשים האפשרות לבחור להסתלק מהעזבון. שנית, יש לזכור כי
21 הסמכות להטיל את הקנס, כפופה לשיקול הדעת שחובה על המשיב להפעיל, האם יש להפחית
22 את הקנס ואף לבטלו כליל, במקרים המתאימים.
- 23 לפנינו אפוא תוצאה מאוזנת: מחד, מאחר ומדובר בקנס בעל אופי אזרחי מנהלי, יש למשיב את
24 הסמכות להטילו, אך מאידך, יש למשיב סמכות גמישה, להורות על ביטול הקנס או הפחתתו
25 ובדרך זו לוודא כי הסעיף מיושם באופן ראוי.
- 26 31. אציע אפוא לחבריי לדחות את טענות העוררים: אופיו האזרחי של הקנס מביא למסקנה כי
27 המשיב היה מוסמך להטילו על העזבון, וכן למסקנה כי נוסח הסעיף החל, הוא נוסחו של סעיף
28 94א במועד בו היה על המנוח לדווח על העסקה, ולא הנוסח החדש שנקבע במסגרת תיקון 70
29 לחוק.
- 30 אכן, אין בדחיית טענות העוררים, כדי לשלול מטענות אלה את ההשלכות שעשויות להיות להן
31 שעה שנבחן את סבירות החלטתו של המשיב. כאמור לעיל, העובדה שהמשיב מוסמך להטיל
32 את הקנס, אין פירושה כי במסגרת השיקולים שעליו לשקול, אין מקום להתחשב לקולא בשני
33 העניינים שעמדו במוקד טענות העוררים שהוזכרו לעיל: המגמה המקלה יותר העולה מנוסחו



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 החדש של סעיף 94א לחוק, והעובדה כי במקרה שלפנינו, הקנס מוטל בגין פעולה שהאחריות
2 העיקרית לביצועה הייתה על מי שבמועד הטלת הקנס כבר אינו בין החיים.
3 אפנה אפוא לבחינת סבירות החלטתו של המשיב, ובין השאר אתיחס לשאלה האם לשני
4 העניינים הנזכרים לעיל ניתן המשקל הנדרש.
5

סבירות החלטת המשיב

7 32. כזכור, המשיב העמיד את גובה קנסות אי ההצהרה במועד, על סך מצטבר של כ- 500,000 ₪.
8 סכום זה התקבל, לאחר שהמשיב הפעיל את סמכותו והפחית את הקנסות בשיעור של 50%.
9 העוררים טוענים כי סכום הקנסות, אף לאחר ההפחתה, לוקה בחוסר סבירות קיצוני, המצדיק
10 התערבות בהחלטת המשיב.
11 הקביעה האם נסיבות המקרה מצדיקות הפחתה גבוהה יותר בגובה הקנס, מחייבת, ראשית,
12 לברר את תמונת הדברים לאשורה. תמונה זו הובהרה בפסק הדין המחוזי, אשר קביעותיו
13 אושרו בבית המשפט העליון. עיון בפסק הדין המחוזי מלמד כי אין לקבל את טענת תום הלב
14 שבפי העוררים, שכן מדובר במקרה בו חוסר תום הלב של המעורבים, נקבע באופן ברור בפסק
15 דין חלוט, באופן שאינו משתמע לשני פנים.
16 33. לאור חשיבות הדברים, אצטט מדברי בית המשפט המחוזי [הציטוטים, כאן ובהמשך, לקוחים
17 בעיקר מפסק הדין המחוזי ולא מפסק הדין בעליון, מפני שבפסיקת העליון מתוארים הדברים
18 מפי המשיב, כאשר בית המשפט בסופו של יום מסתפק (לענייננו) באישור קביעותיו של בית
19 המשפט המחוזי]:

20 "בענייננו, ההסכם השני הינו גם הסכם בלתי-חוקי וגם הסכם למראית עין. אי-
21 החוקיות שבו באה לידי ביטוי בהקטנת סכום התמורה על-מנת להונות את
22 שלטונות המס. כמו כן, המטרה היתה לחתום, כביכול, על הסכם בתאריך מאוחר
23 יותר להסכם המקורי (יום 31.12.03), כדי להימנע מתשלום ריבית וקנסות
24 לרשויות המס בגין ההסכם האמיתי שנחתם בין הצדדים ביום 13.3.01, ואשר לא
25 דווח לרשויות. למעשה, הונאת רשויות המס היתה תכליתו העיקרית, ואולי
26 היחידה, של ההסכם השני. אין מדובר באי-חוקיות בעניין טפל לעסקה, אלא
27 באי-חוקיות היורדת לשורש העסקה. אך ההסכם השני הוא גם חוזה למראית עין
28 באופן מוחלט (סימולציה מלאה). הצדדים לא באמת התכוונו לעשות הסכם שונה
29 מן ההסכם הראשון – לא בעניין סכום התמורה עבור הנכס, ולא בעניין הרוכש
30 האמיתי. הצדדים השתמשו בהסכם השני ברוכשים שהם "אנשי קש",
31 שמאחוריהם מסתתר הרוכש האמיתי, הלא הוא מיכאל, שרכש את הנכס בהסכם
32 הראשון. גם הוראות התשלום שנרשמו בהסכם היו פיקטיביות, בכל הנוגע לסכום



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 ששולם בחתימת ההסכם וליתרת התמורה המגיעה למוכר. ההסכם השני נועד
2 להעניק כסות משפטית שונה ומתעתעת לעסקה האמיתית שבין הצדדים, כפי
3 שגובשה בהסכם הראשון. המסקנה המשפטית העולה מכל אלו, הינה כי ההסכם
4 השני בטל וחסר כל תוקף, הן בשל אי-חוקיותו והן בשל היותו חוזה למראית עין.
5 עם זאת, לאור ההלכות שפורטו לעיל, הגעתי למסקנה כי משנקבעה בטלותו של
6 ההסכם השני - יש להורות על אכיפת ההסכם הראשון. ... " (פסקה 44 לפסק הדין
7 (המחוזי))

8 בית המשפט המחוזי קבע כי ההסכם השני הוא הסכם למראית עין, שתכליתו העיקרית היא
9 הונאת רשויות המס, הן לעניין גובה התמורה (הנמוכה מזו שבהסכם הראשון) והן לעניין מועד
10 העסקה (המאוחר למועד המכירה הראשונה). לאור זאת קבע בית המשפט המחוזי את בטלותו
11 של ההסכם השני והורה על אכיפתו של ההסכם הראשון.
12 מדובר אפוא במקרה חריג בחומרתו, בו בית המשפט מתאר את הדברים באופן שאינו משתמע
13 לשני פנים. לאור דברים אלה, טענות העוררים כי המנוח והם פעלו בתום לב, דינן להידחות. כך
14 גם דינן של טענות העוררים כי ההסכם הראשון נכס לתוקף רק עם מתן פסק הדין המחוזי. פסק
15 הדין המחוזי הוא דקלרטיבי באופיו, והוא קבע כי ההסכם השני היה פיקטיבי ואילו ההסכם
16 הראשון הוא המשקף את העסקה שהייתה בין הצדדים.
17 34. הסכם המכירה הראשון נחתם בשנת 2001 והמנוח קיבל חלק ניכר מהתמורה שנקבעה
18 במסגרתו (כ- \$60,000). כפי שעולה מפסק הדין המחוזי, הסכם זה לא בוטל וההסכם השני נועד
19 להביא את המכירה (הראשונה) לכלל סיום, תוך הונאת רשויות המס. אין שום הצדקה מדוע
20 לא דווח ההסכם הראשון. אפילו העוררים בהודעת הערר, אינם מוצאים בפייהם מענה לשאלה
21 מדוע לא דווח ההסכם הראשון, וכל שיש להם לומר הוא כי הדבר לא נעשה "מסיבות שאינן
22 ברורות" (סעיף 2.4 לכתב הערר). בדיון שנערך לפנינו, ביקש העורר 1 לטעון כי אביו חשב
23 שהעסקה דווחה וכי את האחריות לאי הדיווח יש להטיל לפתחו של עורך-הדין שייצגם. מעבר
24 לכך שאין בסיס לטענה זו ולכך שבצדק הצביע המשיב על כך שטענה זו סותרת דברים אחרים
25 שטען העורר 1 ולפייהם אביו חשב שהעסקה הראשונה בוטלה ולכן הוא אינו נדרש לדווח
26 אודותיה, הרי שדברים אלה סותרים את המסקנה הברורה עליה חוזר פסק הדין המחוזי
27 במספר מקומות: לדרך ההתנהלות הייתה מטרה עיקרית אחת - להונות את רשויות המס.
28 35. ושוב אל פסק הדין המחוזי, הפעם אל פסקה 45, שם, בין השאר, התייחס בית המשפט המחוזי
29 אל טענותיו של העורר 1 ("אלדד"):

30 " ... טענתו של אלדד היא, כי מבחינתו מטרת ההסכם השני היתה אך ורק לקבל
31 את יתרת התמורה שהגיעה לאביו. טענה זו - דינה להידחות. מן הראיות שפורטו
32 לעיל עולה בבירור כי מטרת ההסכם השני היתה להונות את רשויות המס על ידי
33 הקטנת סכום התמורה הנקוב בחוזה. עיקר המיסים היו אמורים להיות משולמים



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 על ידי אריה (מס שבח ומס מכירה), ומכאן שזו היתה המטרה האמיתית - גם
2 מבחינתו - של ההסכם השני.
- 3 אלדד אמר בעדותו: "הגעתי למעמד חתימת חוזה כדי לקבל כסף שמגיע לאבא
4 שלי" (עמ' 22 וראה גם עמ' 24). אך העובדה היא, כפי שהוא מציין בתצהירו (ואין
5 מחלוקת על כך), כי בעת חתימת ההסכם הוא לא קיבל ולו אגורה אחת. כאשר
6 נשאל אלדד היכן כתוב בהסכם השני שאביו אמור לקבל כסף השיב: "לא חיפשתי
7 זאת בהסכם. עצם העובדה שהגעתי לחתום על ההסכם. איני בקיא בהסכם" (עמ'
8 24). אלא שבהסכם השני נקבע במפורש כי המוכר חייב בתשלום מס שבח ומס
9 רכישה (כך במקור - א.ג.), וכי יתרת התשלום עבור הנכס תשולם לו רק כנגד
10 המצאת אישור על תשלום מיסים אלו (סעיפים 5(ב)2 ו-8(ב)). אלדד אישר כי
11 קרא והבין את ההסכם השני (עמ' 25), ואף נתברר כי היה מיוצג לצורך עריכת
12 החוזה על ידי עו"ד מטעמו - מאיר ברנע (ראה עדות אלדד בעמ' 22).
- 13 אין גם לקבל את טענת אלדד, שהיא בגדר עדות שמיעה ומנוגדת לאמור בהסכמים
14 (הן הראשון והן השני), כי הבין מאביו שסכום התמורה שבחוזה הוא "נטו" (עמ'
15 25). כך גם אינני מאמין כי אריה או אלדד סברו כי הם פטורים מתשלום מס שבח
16 ומס מכירה. ... " (ראו גם בפסקה 47 לפסק הדין המחוזי)
- 17 36. גם בבית המשפט העליון, תואר פסק הדין המחוזי (שקביעותיו כזכור אושרו על-ידי בית המשפט
18 העליון) כקובע כי: "... מטרת ההסכם השני היתה להונות את רשויות המס, וייתכן אף נושים
19 נוספים, ולהפחית מתשלומי מס השבח אותם נדרש המנוח לשלם מכוח ההסכם הראשון ...
20 " (פסקה 4 לפסק הדין בעליון).
- 21 37. תמונת דברים זו, לפיה - "הונאת רשויות המס היתה תכליתו העיקרית, ואולי היחידה, של
22 ההסכם השני" (פסקה 44 לפסק הדין המחוזי), הביאה את בית המשפט המחוזי להורות
23 כדלקמן (פסקה 51(ג) לפסק הדין המחוזי):
- 24 "אני מחייב את יורשי זכריה אריה ז"ל לשלם לאלתר מתוך כספי העזבון את כל
25 המיסים והתשלומים המוטלים על אריה לפי ההסכם הראשון, ובכלל זה מס שבח
26 ומס רכישה, בצירוף קנסות, ריבית והצמדה הנובעים מן האיחור בתשלום והעדר
27 דיווח במועד. כמו כן אני מחייב את הצדדים להסכם, מיכאל ויורשי המנוח זכריה
28 אריה ז"ל, להגיש למס שבח הצהרה של המוכר והקונה (טופס מש"ח)
29 המתייחסת להסכם הראשון, וזאת בתוך 30 יום. הוראות אלו נדרשות לשם אכיפת
30 ההסכם הראשון."



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 פסק הדין המחוזי הורה לדווח על ההסכם הראשון, לשלם את המסים הנובעים ממנו, ואף את
2 הקנסות הנובעים מאי הדיווח במועד. למותר לציין כי על אף השנים הארוכות שחלפו מאז מתן
3 פסק הדין המחוזי, קנסות אלה – העומדים במוקד הערר שלפנינו, טרם שולמו.
- 4 38. העוררים טוענים כי אין להשית עליהם כל קנסות, בגין מחדליו של אביהם המנוח. טענה זו
5 מתעלמת מהמקום המרכזי שהיה לעורר 1, אלדד אריה, בחתימה על ההסכם השני ולמעשה
6 בכל המשך התנהלות העניינים.
- 7 לעורר 1 ניתן בשנת 2003 ייפוי כוח מאת המנוח לחתום על ההסכם השני ולפעול אל מול עורך
8 הדין בעניינים הנדרשים (ראו: פרוטוקול, עמ' 14 שורות 19-26; עמ' 15 שורות 33-34; עמ' 20
9 שורה 34 – עמ' 21 שורה 2). העורר 1 תיאר את מצבו הרפואי הלקוי של אביו המנוח ואת הצורך
10 שלו להיות מעורב בניהול העניינים כתוצאה מכך (פרוטוקול, עמ' 15 שורה 33 – עמ' 16 שורה
11 1).
- 12 פרוטוקול מחקירתו של העורר 1 בבית המשפט המחוזי, מיום 8.2.2011, הוגש לעיונינו וסומן
13 מש/1. עיון בפרוטוקול זה מלמד כי העורר 1 היה מלווה בעורך דין, וכי העורר 1 הוא זה שפעל
14 בשם אביו ומתוך הבנה ברורה כי מדובר בהסכם פיקטיבי שמטרתו להונות את רשויות המס.
15 כך, בעמ' 25 שורות 27-28 (לפרוטוקול הדיון בבית המשפט המחוזי, אותו סימנו מש/1), משיב
16 העורר 1:
- 17 **"הבנתי מאבי שהוא מקבל לפי החוזה הראשון 102 אלף דולר נטו, והחוזה השני**
18 **נעשה רק כדי להקטין את נטל המס שמוטל על מיקי" (מיקי הוא הרוכש, מר**
19 **מיכאל עמרן)**
- 20 ובהמשך שם (שורה 33) העורר 1 מודה כי **"החוזה הוא פיקציה"**.
- 21 בדיון שנערך לפנינו ניתנה לעורר 1 ההזדמנות להסביר דברים אלה, אלא שלא היה בידיו לעשות
22 כן והוא למעשה שב על הודאתו כי ידע שמטרת ההסכם השני היא להונות את רשויות המס
23 (ראו פרוטוקול הדיון לפנינו, עמ' 25 שורה 6 – עמ' 26 שורה 13).
- 24 39. תמונת הדברים המצטיירת, הן מהפרוטוקולים והן מפסק הדין המחוזי, אינה משתמעת לשני
25 פנים: העורר 1 לקח חלק פעיל בחתימה על ההסכם השני, ואף בניהול ההליכים המשפטיים
26 במרוצת השנים המאוחרות יותר. בכל אותה העת, לכל המאוחר משנת 2003 ואילך, ידע העורר
27 1 כי המכירה הראשונה לא דווחה למשיב. העורר 1 הוא זה שחתם על ההסכם השני, אשר
28 מטרתו להונות את המשיב ולהביא לכך שלא יוטל מס אמת בהתאם לנתוני המכירה הראשונה.
29 במשך שנים ארוכות ידע העורר 1 כי הדיווח שהוגש מטעמו למשיב אודות המכירה השנייה
30 (דיווח שנעשה מכוח ייפוי הכוח שנמסר לעורר 1), אינו אמתי, אך הוא לא עשה בעניין זה דבר.
31 במקרה החמור שלפנינו, אין המדובר אפוא רק בחטאי אבות שבתוצאותיהם נדרשים בנים
32 לשאת, אלא בבן שהיה מעורב באופן פעיל בלב ליבה של ההונאה.
33



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 עד כאן פרסתי את תמונת הדברים, המטה לכיוון המחמיר ואשר יש בה כדי לצדד בהימנעות
2 מהתערבות בהחלטת המשיב. אלא שלצד דברים אלה, יש מקום לקחת בחשבון אף דברים
3 נוספים, אליהם אפנה כעת.
4
- 5 40. מפסיקת בית המשפט המחוזי עולה כי הרוכש, היה שותף מלא לניסיון להונות את רשויות המס.
6 למרות זאת, המשיב הפחית את קנס אי ההצהרה שהוטל על עמרן בשיעור של 50% והעמידו על
7 כ- 45,000 ₪ בלבד.
8 המשיב טוען כי הפחתה בשיעור זהה לרוכש (עמרן) ולמוכר (המנוח), משקפת יחס שווה מצד
9 המשיב לשני הצדדים.
10 מנגד טוענים העוררים כי אי הדיווח של עמרן היה חמור מזה של אביהם המנוח, וזאת מכיוון
11 שבניגוד לאביהם שטען שההסכם הראשון בוטל (ולכן לכאורה היה די בדיווח על ההסכם השני),
12 הרי שעמרן טען כי ההסכם הראשון תקף, ולכן אי הדיווח שלו על הסכם זה, חמור יותר מזה
13 של אביהם. בטענה זו איני מוצא ממש, שכן היא אינה עולה בקנה אחד עם קביעות בית המשפט
14 המחוזי, לפיהן שני הצדדים היו שותפים לניסיון ההונאה.
15 עם זאת, טענה אחרת שבפי העוררים, משקלה בעיני רב יותר. העוררים טוענים כי אין די
16 בהשוואת שיעור ההפחתה, אלא יש לתת את הדעת אל סכומי הקנסות שנגזר על כל צד לשאת.
17 בעוד שעמרן נשא בקנס בסך של כ- 45,000 בלבד, העוררים נדרשים לשאת בקנסות בסך של כ-
18 500,000 ₪ - בגין אותו מעשה עצמו.
19 אמת, הפער בסכומי הקנסות נובע משיטת הטלת הקנס אשר הייתה קבועה בשעתו בסעיף 94א
20 לחוק, לפיה גובה הקנס נגזר מסכום המס הנובע מהעסקה שלא דווחה. סכום מס הרכישה שחל
21 על עמרן היה נמוך באופן ניכר, מסכומי מס השבח ומס המכירה שחלו על המנוח. בחלוף השנים
22 בהם לא דווח ההסכם הראשון ובהתאם למנגנון של סעיף 94א בנוסחו הקודם, פער ראשוני זה
23 הלך וצמח, והוא שמסביר את ההפרש הניכר בגובה הקנסות. זהו אכן ההסבר לפער זה, אולם
24 התוצאה בעינה עומדת: פער קיצוני בין הקנס שהוטל על הרוכש לבין הקנס המוטל על המוכר
25 המנוח (ולמעשה על עזבונו). פער כה גדול יוצר תחושה מסוימת של חוסר צדק, ואכן במסגרת
26 המנגנון הקבוע בסעיף 94א כיום, פער כזה אינו אפשרי, שכן אותו סכום קנס מוטל בגין כל אי
27 דיווח.
28 41. המשיב סבור כי הפחתת הקנסות לרוכש (עמרן) ולמוכר (המנוח) בשיעור זהה (50%), די בה,
29 אלא שבכך התעלם המשיב ולא לקח בחשבון מספר עניינים:
30 א. השלכות פטירת המנוח: הרוכש, ייבדל לחיים ארוכים וטובים, עודנו בין החיים, ואילו
31 המוכר - אשר עליו חלה החובה הראשונית לדווח על ההסכם הראשון, הלך לעולמו כבר
32 בשנת 2008. על אף שאני סבור כי קנס אי הצהרה במועד הוא קנס בעל אופי אזרחי וכי בשל
33 כך המשיב היה רשאי להטילו על העזבונו אף לאחר פטירת המנוח, הרי שאין הדבר אומר כי
34 אין המדובר בשיקול משמעותי המצדיק הפעלה רחבה יותר של סמכות המשיב להפחית את



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 גובה הקנסות. אינו דומה מקרה בו הוטל קנס פלוני בעודו בחיים (שאז הקנס התגבש כחוב
2 המוטל על העזבון), כהרי מקרה בו עצם הטלת הקנס נעשית לאחר פטירת המוכר.
3 בנסיבות רגילות, אני סבור כי פטירת המנוח הייתה צריכה להצדיק הפחתה דרמטית של
4 גובה הקנס. אכן, בנסיבות החמורות של הערר כאן, בהן היורש היה מעורב במעשה המרמה,
5 יש מקום לנקוט בגישה פחות סלחנית, אולם עדין, אין להכחיש כי הגורם המרכזי עליו
6 מוטלת מירב האחריות (המשיב לא הציג ראיות כי לא כך הן פני הדברים) – אינו בין החיים
7 בעת הטלת הקנס. זהו הבדל משמעותי בין הטלת הקנס על הרוכש להטלתו על עזבון
8 המוכר, אשר נראה כי המשיב לא נתן לו את המשקל הראוי.
- 9 ב. השלכות תיקון החקיקה: כאמור לעיל, במסגרת תיקון 70 לחוק שונה המנגנון הקבוע
10 בסעיף 94א לקנס אי הצהרה במועד. בהתאם לנוסח הסעיף עד לתיקון 70, הנוסח החל
11 בעניינם של העוררים, גובה הקנס הוא פונקציה של גובה המס. בניגוד לכך, המנגנון הקבוע
12 בסעיף כיום, קובע קנס בשיעור קבוע – סך של 260 ₪ בלבד לכל שבועיים של פיגור, ללא
13 תלות בגובה המס. תיקון חקיקה זה משקף במקרים רבים הקלה משמעותית. כך לדוגמה
14 במקרה של העוררים, מחצית מהקנס בהתאם לנוסח הסעיף עד לתיקון 70, עומדת על כ-
15 500,000 ₪, ואילו בהתאם לנוסח הסעיף כיום, סך הקנס המלא היה עומד על כ- 75,000 ₪
16 בלבד (ומחציתו על 37,500 ₪).
- 17 מדובר בתיקון חקיקה המשקף שינוי משמעותי במדיניות שנוקט בה המחוקק בייחס לקנס
18 אי הצהרה במועד: קנס קבוע ומתון, החל בסכום זהה בכל מקרה (גם על מי שלא דיווח
19 במועד והוא פטור ממס, וגם על מי שחייב במס, יהא סכום המס אשר יהא), אשר אינו עלול
20 להמריא לסכומים חריגים, כמו שקרה במקרה שלפנינו.
- 21 אכן, כפי שציינתי לעיל, סעיף החוק החל על המנוח ובעקבותיו על העוררים, הוא סעיף 94א
22 כנוסחו קודם לתיקון 70, אולם אני סבור כי במקרים קיצוניים, בהם סך הקנס מגיע
23 לסכומים חריגים (בהשוואה לקרן המס ולסך שווי העסקה), יש מקום לקחת בחשבון את
24 תיקון החקיקה והמגמה המשתקפת בו. שיקול זה, במקרים החריגים המתאימים, צריך
25 למצוא את ביטויו במסגרת הסמכות המסורה למשיב, להפחית את גובה הקנס (לעמדה
26 דומה, ראו דבריו של רו"ח ל' ביליצקי לקראת סוף פסקה ה לפסק דינו בפסק הדין בענין
27 מדלן).
- 28 נראה כי המשיב לא התייחס בהחלטתו להבדל שיש בין עמרון לבין העוררים, בכל הנוגע
29 להשלכות שיש לתיקון 70 ולאופן שבו הבדל זה צריך לבוא לידי ביטוי במידת הפחתת הקנס
30 החל על העוררים.
- 31 לשני העניינים הנזכרים לעיל יש משקל מצטבר, ודאי אם לוקחים בחשבון את סך הקנס החריג
32 – כ- 500,000 ₪, המוטל על העוררים (ואשר במסגרת תיקונו של סעיף 94א לחוק, כיום, לא ניתן
33 להגיע אף לסכומים הקרובים לסכום זה).



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

42. כזכור, גובה הקנס המוטל על העוררים הוא פונקציה של שיעור המס שחל עליהם. בכל הנוגע לגובה מס השבת, שהוא רכיב המס המשמעותי בגינו הוטלו הקנסות (וזאת לצד מס המכירה), העוררים טוענים כי שומת המשיב שגויה – וכתוצאה מכך סכום הקנס אינו נכון. בפי העוררים טענות שונות, מכוחן הם סבורים כי יש להפחית את גובה מס השבח שהיה על המשיב לקבוע. טענות אלה מתבססות על הנחות, שלא הוכחו, בדבר שיעור המס שחל בשעתו על המנוח (וציפיות מהמשיב כי היה פועל מיוזמתו כדי לקחת "נתון" זה בחשבון), ובעיקר על טענות בדבר הוצאות שונות שיש לנכות מהשומה והמוכחות, לטענת העוררים, כי למעשה מדובר בעסקת הפסד שלא הניבה כל רווח.

יש לדעתי מן המקומם, בטענות העוררים בעניין זה. העוררים היו מיוצגים בידי עורכי דין לאורך כל הדרך. העוררים הגישו השגה על השומה שערך להם המשיב, אשר התקבלה רק בחלקה, והם בחרו שלא להגיש ערר על החלטת המשיב. החלטת המשיב בהשגה התקבלה ביום 13.6.2013, והמועד להגשת ערר בעניינה, חלף 30 ימים מאוחר יותר. במועד זה ידעו העוררים על הקנס ובכל זאת בחרו שלא לעשות דבר. במרוצת השנים הרבות שחלפו, ועל אף שידעו היטב כי מדובר בקנסות בסכומים גבוהים, העוררים אף לא טרחו להגיש בקשה לתיקון השומה מכוח סעיף 85 לחוק [בקשה כזו לא הוגשה אף לאחר שנמחק ביום 7.3.2016 הערעור שהגישו העוררים לבית המשפט העליון (כנזכר לעיל בסעיף 8)]. כיום, ובחלק מהעניינים לראשונה במסגרת התצהיר שהגישו, מוצאים העוררים להטיל ספק בנכונות השומה, עמה בחרו שלא להתמודד במועדים שנקבעו לכך בחוק. דרך התנהלות זו היא למעשה המשכה של אותה התנהלות ארוכת שנים, אשר אינה מכבדת את הוראות החוק והמסגרות שנקבעו בו.

גם לגופם של דברים, חלק ניכר מטענות העוררים אודות השומה, אינן מוכחות ולעיתים אף חסרות כל בסיס של ממש ואשר ראוי היה כי כלל לא היו נטענות. כך לדוגמה, העוררים טענו כי יש להכיר בחלק מהוצאות הבניה של הבית העומד על המקרקעין, אלא שבמהלך הדיון הודו כי בית זה כלל לא נמכר [ולכן ברור כי אין להתחשב בהוצאות בנייתו (ראו עמ' 48-49 לפרוטוקול)]. טענות בדבר מס רכוש שאולי הוטל על המקרקעין, נעדרות כל בסיס מוכח (והוכחו על-ידי המשיב). באופן דומה, בקרב ההוצאות שמבקשים העוררים לנכות, כוללים העוררים כנראה הוצאות ניהול משפט והוצאות אחרות שהיו להם במרוצת השנים, כתוצאה ממעשה הרמייה, אלא שכמובן, הוצאות אלה אינן מותרות בניכוי. מעבר לכך, כדי להקטין את גובה השומה, באמצעות ניכוי הוצאות או בכל דרך אחרת, הנטל על העוררים להוכיח את טענותיהם. לאחר שהשגתם התקבלה באופן חלקי בלבד, העוררים לא ניהלו מול המשיב כל הליך סדור במסגרתו יבקשו את תיקון השומה ובמסגרתו יוכל המשיב לבחון כדבעי את טענותיהם. על חוסר מעש מתמשך זה - אין להם להלין אלא על עצמם.

על אף כל האמור, ישנן שתי הוצאות אותן היה על המשיב לקחת בחשבון: ניכוי מיסי הרכישה והמכירה ששולמו למשיב. אכן, מס המכירה שולם במועד מאוחר לקביעת השומה, ולגבי מס הרכישה, הרי שלא הוכח שזה שולם, אולם מעצם העובדה כי המקרקעין נרשמו על שם המנוח



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 ניתן באופן סביר להניח כי מס הרכישה אכן שולם (בסך השווה לכל הפחות למכפלה של שיעור
2 מס הרכישה, בשווי הרכישה שקבע המשיב). בדיון שנערך לפנינו, מנהלת המשיב, גב' ת' סעדה,
3 הביעה בהגינותה נכונות מסוימת לקחת בחשבון תשלומים אלה (עמ' 46 לפרוטוקול (שורות 27-
4 26)), ואני סבור כי כך אכן יש לנהוג. אכן, אין מקום לתקן כיום את השומה שיצאה בשעתו ואשר
5 המועדים לתיקונה חלפו זה מכבר, אולם שעה שאנו עוסקים כעת בהטלת קנס שהוא פונקציה
6 של גובה השומה, אין להתעלם מנתונים ברורים המצויים בידי המשיב.
7 43. בסופו של יום, לאחר שקילת הצדדים השונים ועל אף התנהלותם החמורה של המנוח והעוררים
8 – אציע לחבריי לקבוע כי אכן נפלה שגיאה בהחלטת המשיב, המחייבת את התערבותנו. המשיב
9 לא הראה כי לקח בחשבון את העובדה כי האחראי הראשי למחדל אינו בין החיים, כמו גם את
10 תיקון סעיף 70 ושינוי המנגנון הקבוע בו – וההשלכות שיש לתת לשינוי זה על הקנס החרוג
11 בגובהו במקרה המיוחד שלפנינו. לאור זאת אציע לקבל את הערר באופן חלקי, כך שמחד –
12 יוטל קנס משמעותי אשר ישקף את חומרת המקרה שלפנינו, אך מאידך – יופחת גובהו של
13 הקנס באופן המביא לתוצאה מתונה יותר המשקללת את מכלול השיקולים שהוזכרו לעיל.
14 לאור האמור אציע לחבריי לקבוע כי קנסות אי הצהרה במועד, יעמדו על הנמוך מבין השניים:
15 א. סך של 250,000 ₪.
16 ב. מחצית מגובה הקנס המלא, לאחר שנוכו מהשבח הוצאות בגין תשלום מס הרכישה
17 (כמפורט לעיל) ומס המכירה ששולם (אפשרות זו תיבדק למען הזהירות, ובשים לב למנגנון
18 שהיה קבוע בסעיף 94א קודם לתיקון 70, בו לגובה המס יש השפעה מכרעת על גובה הקנס).
19 44. החלטתי זו, אינה נותנת לעוררים את מלוא מבוקשם והיא מותירה על כנה חובת תשלום קנס
20 גבוה למדי, גם אם לא בסכום שקבע המשיב. העוררים מלינים על הסכום הגבוה שנדרשים הם
21 לשלם. בעניין זה ולסיום פסק הדין, אין לי אלא לצטט דברים שנאמרו בעניין דומה בפסקה 47
22 לפסק הדין המחוזי:

23 **שני הצדדים גם יחד נהגו באופן בלתי-חוקי כאשר נמנעו מלדווח לרשויות המס**
24 **על ההסכם הראשון, "ביטלו" אותו ללא ידיעת הבנק, בניגוד להתחייבויותיהם**
25 **כלפי הבנק, וחתמו על הסכם פיקטיבי ובלתי-חוקי שנועד לרמות את שלטונות**
26 **המס. אם נגרמו להם נזקים עקב התחבולות בהן נהגו והעסקה המפוקפקת**
27 **ש"רקחו" – אין להם להלין אלא על עצמם.**

28 קנס אי הצהרה במועד, הנו הוראה חשובה אשר נועדה לאפשר את הניהול התקין של מערכת
29 גביית המס. ללא עמידה במועדים שנקבעו בחוק, מערכת המס, שעל חשיבותה אין צורך להכביר
30 במילים, לא תוכל לתפקד באופן הראוי. במקרה החרוג שלפנינו, בו נקבע כי מטרת הצדדים
31 לעסקה הייתה - "לרמות את שלטונות המס", אני סבור כי יש להותיר על כנו קנס גבוה, גם אם
32 מתון יותר מזה שקבע המשיב.



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 45. במסגרת כתב הערר העלו העוררים טענה, אותה זנחו ולא הזכירו בסיכומיהם. עניין זה נוגע
2 לטענתם כי אין לעכב את אישור המשיב לרישום העברת המקרקעין במרשם המקרקעין, בגין
3 אי תשלום קנסות. המשיב מנגד, הפנה (במכתב שצורף כנספח 9 לערר) לסעיף 92 לחוק, המחיל
4 על גביית קנסות "לפי פרק זה" (בו מצוי אף סעיף 94א) את פקודת המסים (גביה), ולסעיף 12
5 לפקודה זו, המסמך עיכוב הרישום במרשם המקרקעין כל עוד לא שולם המס.
6 משזנחו העוררים טענה זו ולא שבו אליה בסיכומיהם, איני נדרש לעניין זה, מה גם כי נראה כי
7 גם לגופם של דברים הדין עם המשיב [בעניין אי הידרשות לעניין שנזנח בסיכומים, ראו: ע"א
8 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד ומה באר שבע
9 (12.5.2013) פסקה 29; ע"מ 15-08-48657 פזית מימון ואח' נ' פקיד שומה חולון (18.10.2017)
10 פסקה 24; א. גורן, סוגיות בסדר הדין האזרחי (מהדורה שתיים-עשרה) עמ' 507].
11

סוף דבר

12
13 46. אציע לחבריי לקבל את הערר באופן חלקי ולקבוע כי קנסות אי הצהרה במועד, יעמדו על הנמוך
14 מבין השניים:
15 א. סך של 250,000 ₪.
16 ב. מחצית מגובה הקנס המלא, כאשר הקנס מחושב לאחר שנוכו מהשבח ההוצאות בגין
17 תשלום מס הרכישה (כמפורט לעיל) ומס המכירה.
18 לאור מכלול הנסיבות והתוצאה אליה הגעתי, אציע שלא לעשות צו להוצאות.
19

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

20

21

22

חבר הוועדה, עו"ד מיכאל בן לולו

23 1. המחוקק שהיה ער לחוסר הסבירות היכולה לנבוע מסעיף 94 א' לפני תיקון 70 כמו במקרה
24 דן בו הגיעו הקנסות המקוריים לכדי 1,000,000 ₪ עוד בטרם הופחתו במחצית סכום
25 שהוא מעל גובה העסקה המקורי, אכן תיקן סעיף זה והעמידו על קנס של 260 ₪ לכל
26 שבועיים של איחור באי דווח.



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

ו"ע 17-11-60830 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 2. וכפי שנכתב בפסק דינו של יו"ר הוועדה, בחישוב הכולל של הקנס שעל העוררים היה לשלם
2 עפ"י תיקון 70 לא היה עולה כדי 75,000 ₪, (ללא הפחתת 50% של המשיבה).
3 3. בסיטואציה אחרת שיורשי העיזבון לא היו מעורבים באי הדיווח, הייתי ממליץ לוועדה
4 לבטל את הקנס, אך במקרה בו העורר לא טמן ידו בצלחת ונכנס לנעלי אביו המנוח בכל ...,
5 וזאת עפ"י קביעה שיפוטית חלוטה, הרי שעם כל האי נוחות מגובה הקנס אין להתעלם
6 ממעורבותו של העורר במעשי המרמה, וכן בהתחשב שממועד העסקה ועד היום חלפו כ-18
7 שנה שקנס זה לא שולם, לכן נראה כי קביעתו של יו"ר הוועדה מאוזנת ולוקחת בחשבון
8 את מכלול השיקולים.
9 לסיכום אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה על כל סעיפיו.

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

- 10
11 **חבר הוועדה, שמאי המקרקעין אלון לילי:**
12
13 קראתי בעיון את חוות דעתו של יו"ר הוועדה ואני מסכים עם החלטתו.
14 1. קנס אי הצהרה במועד לפי ס' 94 א מהווה סנקציה מנהלית אזרחית שאחת ממטרותיה הנה
15 אכיפה מיטבית של גביית המס שכן היא מרתיעה נישומים מלדווח על עסקאות מקרקעין שלא
16 במועד הקבוע בחוק.
17 קנס אי ההצהרה במועד מהווה, כאמור, ענישה אזרחית ללא קשר למישור הפלילי שיכול
18 להתנהל בנפרד, בנוסף לסנקציה האזרחית.
19 מותו של המוריש אינו מהווה אירוע המבטל את הקנס המנהלי, אשר הופך להיות חוב של
20 נכסי העזבון הכוללים בתוכם חובות וזכויות.
21 2. במקרה דנן מוצדק להטיל על העוררים (יורשי המנוח) את קנס אי ההצהרה במועד. המשיבה
22 הפחיתה מהקנס הקבוע בחוק כ - 50%, המהווה שיעור הפחתה ראוי ואף גבוה לכאורה. ברם
23 מבחינה אבסולוטית על העוררים לשלם סכום של כ - 500,000 ₪, לאחר ההפחתה. בהתחשב
24 בעובדה כי סכום זה גבוה באופן ניכר מסכום המס ואף מסכום העסקה, הנני מסכים עם
25 התוצאה אליה הגיע יו"ר הוועדה ולפיה על העורר לשלם קנס בסך של 250,000 ₪. סכום זה
26 מבחינה אבסולוטית הנו ראוי, מאוזן, ואף מכיל בתוכו את אפקט ההרתעה בגין דיווח עסקאות
27 שלא במועד ביחוד על רקע העובדה שהעורר היה שותף לאי דיווח על העסקה במועד.



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

ו"ע 60830-11-17 אריה(המנוח) נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

2

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

3

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

4

5

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

6

7

8

9

10

11

ניתן היום, ה' חשוון תש"פ, 03 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

12

אבי גורמן, שופט

13

14

15

16