



ח' אייר תשע"ב
30 אפריל 2012

הוראת ביצוע מס הכנסה / הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 6/2012

הנדון: הפעלת חוק העבירות המינהליות

תוכן העניינים

עמוד		
2	כללי	.1
2	רקע	.2
3	פירוט העבירות והראיות הנדרשות להוכחתם	.3
3	3.1 העבירה הפלילית והאחריות לה	
3	3.2 הנושאים באחריות פלילית	
14	התנאים הבסיסיים להטל קנס מינהלי	.4
14	בדיקות טרם הטלת קנס	.5
15	הטלת קנס מינהלי	.6
18	המצאה כדין	.7
19	בחירת פוטנציאל להטלת הקנסות	.8
20	הסדרת סמכות לביטול קנס מינהלי	.9
21	ביטולי קנסות / תוספת פיגור	.10
22	תשלום הקנס	.11
23	הודעה על רצון להשפט	.12
24	נישומים שהוזמנו למחלקת החקירות	.13
25	העדפת הליך פלילי על פני הטלת קנס מינהלי	.14
26	מאסר במקום קנס מינהלי שלא שולם	.15
31	אחריות	.16



1. כללי

נוהל זה משלב את עיקרי ההוראות והנוהלים שהופצו במהלך השנים לצורך הפעלת חוק העבירות המינהליות ובמסגרתו שולבו ידע ונסיון שנרכשו והצטברו מאז הוחל בהפעלת החוק ועד היום, המלצות ועדת גבאי מיום 15.4.2009, וכן הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מיום 29.6.2011.

2. רקע

2.1 על מנת לאפשר הפחתות מס שנועדו להגביר את הצמיחה ואת הפעילות העסקית במשק או למנוע הטלת מיסים נוספים, אין מנוס מלהגביר את האכיפה והציות להוראות המס, כולל החמרת הענישה על מי שאינו מציות להן.

משרדי פקידי השומה ומסמ"ק האזרחיים מתבקשים לעשות שימוש מוגבר בחוק העבירות המנהליות מבחינת מספר המקרים שיטופלו. לשם כך, יעשה מאמץ לאתר את העבירות המנהליות, זאת מיד עם היווצרותם.

2.2 חוק העבירות המינהליות התשמ"ו-1985¹ (להלן - החוק) מאפשר להטיל קנס בדרך מינהלית בגין מעשים ומחדלים של נישום המהווים עבירות בסיסיות (טכניות) שהוגדרו בתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987² כעבירות מינהליות. קנס מינהלי מהווה חלופה להגשת כתב אישום.

החוק מעניק לעובד שקיבל מינוי מתאים לענין חוק העבירות המינהליות סמכות להטיל קנס מינהלי³ בלא להיזקק לבתי המשפט, בעבירות בסיסיות (טכניות), דבר שמאפשר למשרדי החקירות להפנות יותר משאבים לטיפול בעבירות מהותיות (מטריאליות).

החוק מהווה כלי נוסף בין יתר אמצעי ההרתעה והענישה שעומדים לרשות שלטונות המס כגון: קנסות אזרחיים וסנקציות אזרחיות נוספות, הליכים פליליים ועוד.

יודגש כי יש לאבחן בין הקנסות הפליליים או המעין-פליליים לבין הקנסות האזרחיים. הגשת כתב אישום או הטלת קנס מינהלי באות להעניש על ביצוע עבירה פלילית הקבועה בחוק. הסנקציות האזרחיות באות כאמצעי לאכיפת החוק, כגון שמירת ערכו הריאלי של הכסף, מניעת כדאיות כלכלית באי עמידה בהוראות החוק, כיסוי הוצאותיה של המדינה בגין טיפולים מיוחדים וכדומה. על כן, אין מניעה להטיל קנסות מינהליים לצד הטלת קנסות אזרחיים⁴, אם כי יש לשקול כל מקרה לגופו ולהעמידו בפרופורציה.

2.3 חוק העבירות המינהליות נועד, בין היתר, להקל מהעומס המוטל על מערכת התביעה ובתי המשפט, ולאפשר לנשומים לשאת בעונש מבלי ששמים יוכתם בכתם של עבירה פלילית, במיוחד כאשר העבירות שנעברו אינן נושאות אופי פלילי מובהק ואינן מבוססות על כוונה פלילית.⁵

עם זאת, החוק אינו מונע הגשת כתבי אישום גם בעבירות המינהליות⁶. יתרה מכך, אחד העקרונות הבסיסיים בשיטת העבירות המנהליות הוא שגם התובע וגם הנקנס רשאים להביא את העבירה לביורר בפני בית המשפט כפי שיובהר להלן.⁷

העקרון המנחה, כפי שנקבע בפסיקה הוא כי בעבירות המינהליות "דרך המלך היא להטיל

¹ ס"ח 1260 מיום 24.10.86, עמ' 31.

² ק"ת 5029 התשמ"ז, 10.5.87, עמ' 906.

³ ראו להלן פסקה 5.

⁴ ר"ע 277/82 נירוסטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל פ"ד לו (1) 826, ע"פ 758/80 יש לי בע"מ חברה פרטית ואח' נ'

מדינת ישראל פ"ד לה (4) 625 (1981)

⁵ דברי ההסבר בה"ח 1708 י"ד בטבת התשמ"ה, 7.1.1985.

⁶ חוק העבירות המנהליות התשמ"ו - 1985, סעיף 15.

⁷ הנחיית היועמ"ש 4.3041, סעיף 6.1.



בגינת קנס מינהלי, ובהליך מינהלי, זו דרך המלך ואילו והיוזמה להגיש אישום פלילי הוא החריג והיוצא לכללי".⁸

על כן, במקרים חמורים במיוחד או במקרים שיש להם אופי הרתעתי, כמפורט בסעיף 13 להלן, התיק יועבר לחטיבת החקירות לקראת הגשת כתב אישום ואילו תיקים אחרים יטופלו במסגרת קנסות מינהליים.

2.4 ניתן להטיל קנס מינהלי, לאחר שיקול דעת מעמיק, רק לגבי מקרים שניתן היה להגיש בהם כתב אישום נגד הנישום, דהיינו יש לוודא בטרם הטלת הקנס כי קיימות ראיות לכאורה שהנישום עבר את העבירה, כך שבכל מקרה בו הוא יבקש להישפט, ניתן יהיה להגיש נגדו כתב אישום על סמך אותן ראיות.

2.5 הקנס המנהלי יוטל על-ידי עובד ציבור שקיבל מינוי כ"מפקח" לפי חוק העבירות המנהליות שבתחום סמכותו ומינויו פורסם ברשומות.⁹ במשרדי השומה מונו מנהלי המשרדים, סגניהם וראשי ענף מודיעין. ובמשרדי מסמ"ק, מנהלי המשרדים, סגניהם והגובים הראשיים.¹⁰

3. פירוט העבירות והראיות הנדרשות להוכחתם:

3.1 העבירה הפלילית והאחריות לה:

כאמור לעיל, אין הבדל בין עבירה מינהלית לבין עבירה פלילית אלא בדרך שבה מוטל העונש על מי שעבר את העבירה ועל כן, אין להטיל קנס מינהלי אלא באותם המקרים שבהם ניתן היה להגיש כתב אישום, הן מבחינת דיני הראיות והן מבחינת עיקרי האחריות הפלילית.

החוק המגדיר את העבירה קובע הן את הרכיבים העובדתיים הצריכים להתקיים לצורך ביצוע העבירה (היסוד העובדתי) והן את היחס הנפשי כלפיהם של העושה (היסוד הנפשי). בהיעדר אחד מאלה אין מתקיימת העבירה.

ככלל היסוד העובדתי מגדיר את ההתנהגות האסורה על כל פרטיה (המעשה או המחדל, הנסיבות, והתוצאות הנגרמות על ידי המעשה או המחדל כמפורט בהגדרת העבירה). היסוד הנפשי קובע את מידת המודעות לפרטי העבירה הנדרשת כדי לעבור את העבירה. אדם מבצע עבירה רק אם היה מודע ליסודות העובדתיים שבעבירה (מחשבה פלילית), אלא אם כן נקבע בהגדרת העבירה כי רשלנות היא היסוד הנפשי הדרוש לשם התהוותה או כי העבירה היא מסוג העבירות של אחריות קפידה. רשלנות מוגדרת כאי מודעות לפרט שבהגדרת היסוד העובדתי של העבירה כשאדם מן הישוב יכול היה בנסיבות הענין להיות מודע לאותו פרט. אדם נושא באחריות קפידה בשל עבירה אם נקבע בחיקוק שהעבירה אינה טעונה הוכחת מחשבה פלילית או רשלנות.¹¹

כפי שנראה להלן, חלק מהעבירות שהוגדרו כעבירות מינהליות הינן עבירות שדורשות מחשבה פלילית. באשר לעבירה שאחת מיסודותיה היא העדר סיבה מספקת, קבעה הפסיקה כי ניתן לעבור אותה כאשר היסוד הנפשי הוא רשלנות.¹²

3.2 הנושאים באחריות פלילית:

בטרם נפרט את העבירות המינהליות הרלוונטיות לאגף מס הכנסה ומסמ"ק, נציין את הנושאים באחריות פלילית כאשר נעברת עבירה.

⁸ בג"צ 5537/91 אליהו אפרתי נ' עו"ד כרמלה אוסטפלד ואחר' מיסים 4/1 (אוגוסט 1992) עמ' ה-6.

⁹ שם, חוק העבירות המינהליות לעיל, הערה 6. סעיף 5.

¹⁰ ילקוט הפירסומים 3467 י"ב בתמוז, 9.7.1987; ילקוט הפירסומים 3855, כ"א באדר התשנ"א, 7.3.1991; ילקוט הפירסומים 5068, י"א באייר התשס"ב, 23.2.2004.

¹¹ חוק העונשין התשל"ז-1977, סעיפים 18-22.

¹² ע"פ 916/84, ישעיהו יעקובי נגד מדינת ישראל. פ"ד מ (1), 94 (1986).



בראש ובראשונה נושאים באחריות כל אותם אנשים שביצעו את העבירה כהגדרתה בעצמם. כך למשל, יחיד שחייב להגיש דו"ח ולא הגישו ללא סיבה מספקת, נושא באחריות פלילית בשל מחדלו.

הוא הדין לגבי תאגיד (חברה, שותפות או עמותה) שהוא הנישום. אם למשל תאגיד לא הגיש דו"ח, התאגיד נושא באחריות פלילית וניתן להטיל עליו קנס מינהלי.

כמו כן, מי שרשום כמנהל בתאגיד הוא אחראי בשל כך, על פי דין, לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת על פי פקודת מס הכנסה בשל שומת אותו תאגיד ובשל תשלום המס¹³. הוא נושא אפוא באחריות פלילית אם התאגיד עבר עבירה כנישום, וזאת גם אם לא ניהל בפועל את התאגיד, בשל מחדלו¹⁴.

בסעיף 224א לפקודת מס הכנסה ובסעיף 99 לחוק מסמ"ק נקבע במפורש כי מנהל וכל נושא מישרה בתאגיד נושא באותה אחריות כמו התאגיד עצמו. ההגנות העומדות למנהל הן שהוא הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הנאותים והסבירים להבטחת מניעת העבירה¹⁵. משמע, נושא מישרה בתאגיד יכול לעבור עבירה כשהיסוד הנפשי הוא של אחריות קפידה, דהיינו גם כאשר לא היה מודע למה שנעשה או לא נעשה בתאגיד. עם זאת, במציאות, בדרך כלל, מדובר ברשלנות או אפילו במחשבה פלילית של המנהל או של נושא המשרה¹⁶.

יודגש כי העבירה המיוחסת למנהל ולנושא מישרה לפי סעיף 224א היא אותה העבירה שנעברה על ידי התאגיד¹⁷.

בתקנות העבירות המינהליות נקבע בין היתר כי התקנות יחולו גם על סעיף 224א לפקודה וסעיף 99 לחוק מס-שבח מקרקעין. בהתאם לכך ניתן להטיל על נושא מישרה פעיל בתאגיד קנס מינהלי בגין עבירות שעבר התאגיד, באורח עצמאי וללא תלות בהטלת קנס מינהלי על התאגיד עצמו¹⁸.

לאור עקרונות אלה, נפרט להלן את העבירות המינהליות הרלוונטיות בפקודת מס הכנסה ובחוק מיסוי מקרקעין:

3.2.1 אי הודעה על התחלת התעסקות או שינויה - עבירה לפי סעיף 215 לעניין סעיף 134

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 2,125 ₪.

היסוד העובדתי:

א. אדם פתח עסק או התחיל לעסוק במשלח יד; אין החל לנהל את עסקו או משלח ידו במקום נוסף; אין החל לנהל את עסקו או משלח ידו במקום אחר; אין שינה את סוג עסקו או משלח ידו.

ב. לא הודיע על כך לפקיד השומה עד לתחילת ההתעסקות או השינוי.

¹³ פקודת מס הכנסה (נוסח משולב), התשכ"א - 1961 סעיף 224א.

¹⁴ ע"פ 24/90 מדינת ישראל נ' רוני מאואר, מיסים ד/6 (דצמבר 1990) ה-35.

¹⁵ על מנת שלא לשאת באחריות פלילית על המנהל או נושא המישרה להוכיח את שתי העילות במצטבר. דרישה זו חד משמעית בסעיף 99 לחוק מסמ"ק ובסעיף 7(2)16 לפקודת מס הכנסה ועל כן אין מקום לפרש את סעיף 224א כאילו מדובר בעילות חלופיות.

¹⁶ רע"פ 26/97 + רע"פ 608/97 חיים לקס ויורם קליין נ' מדינת ישראל מיסים יב/4 (אוגוסט 1998) ה-5

¹⁷ אין התייחסות לאחריות מסייע/מייצג/נציג לפי סעיף 224 לפקודת מס הכנסה וסעיף 98(ג) לחוק מסמ"ק היות ואין להם אחריות פלילית בעבירות שנקבעו כעבירות מינהליות.

¹⁸ תקנות העבירות המינהליות (חיקוקי מיסים) התשמ"ז-1987.



היסוד הנפשי:

העבירה דורשת מחשבה פלילית שכן לא יתכן שאדם יפתח עסק או יעסוק במשלח יד וכדומה מבלי להיות מודע לכך וכן קשה להעלות על הדעת מצב שבו אדם ידמה לעצמו בטעות כי הודיע הודעה לפקיד השומה.

הערות:

- א. במקרה של ספק לגבי המצב המשפטי היינו, אם קיים ספק האם העיסוק של האדם מגיע לכדי עסק, וובסיומו של בירור נקבע כי היה קיים עסק, אזי העבירה נעברה.
- ב. סעיף 134 קובע כי ההודעה לפקיד השומה על התחלת העיסוק או שינויה יהיה לא יאוחר מיום ההתחלה או השינוי כאמור. על כן, מי שנתפס מנהל עסק וכדומה, ללא שמסר הודעה על כך לפקיד השומה - עבר את העבירה.
- ג. קבלת רשיון לעסק, כשלעצמה, אינה הוכחה כי הרשיון אכן נוצל בפועל, דהיינו שנפתח עסק. כמו כן, פתיחת תיק במע"מ כשלעצמה אינה הוכחה על תחילת התעסקות.
- ד. ניתן לבדוק תחילת הפעילות עפ"י דו"ח ביקורת ניהול ספרים, שאלון פרטים אישיים (טופס 5329), תחילת דוחי תשומות במע"מ וכו'.
- ה. טרם נפסק שעסקת אקראי חייבת בדיווח לפקיד השומה לפי סעיף 134 (להבדיל מחובת הדיווח על הכנסות מהן בדו"ח השנתי לפי סעיף 131) במקרים גבוליים יש להיוועץ עם הרפרנט המשפטי.
- ו. אם מדובר באי הודעה במועד על פתיחת עסק או משלח יד ואי הגשת הדו"ח הראשון, העבירה אינה על פי סעיף 215, אלא עבירה על פי סעיף 215א(א) שלא נקבעה כעבירה מינהלית. במקרה כגון זה, אין להטיל קנס מינהלי על אי הגשת דו"ח ובנוסף קנס מינהלי על אי הודעה על פתיחת עסק, אלא יש להעביר תשקיף למחלקת חקירות לצורך הגשת כתב אישום. כדי לבדוק את תאריך תחילת הפעילות העסקית, ניתן להעזר בדו"חות ביקורת ניהול ספרים, שאלון פרטים אישיים (טופס 5329), תחילת דוחי תשומות במע"מ וכו'.

3.2.2 אי דיווח על מחזור העסקאות לצורך תשלום מקדמות עבירה לפי סעיף 215 לענין סעיף 175(ב)

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 2,125 ₪.

היסוד העובדתי:

העבירה היא מחדל על סעיף 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת מקדמות על פי מחזור) התשמ"ב-1982 ומרכיביה הם:

א. נישום - כהגדרת "נישום" בסעיף 1 לתקנה האמורה, דהיינו אדם שנדרש לשלם מקדמות על פי מחזור.

ב. הנישום חייב בתשלום מקדמות על פי מחזור עיסקאותיו (דהיינו שביצע "עיסקה" והיה לו "מחזור" כהגדרת מונחים אלה בסעיף 1 לתקנות הני"ל).

ג. לא צירף דו"ח לתשלום אם חייב בתשלום כאמור לעיל.



היסוד הנפשי:

עבירה הדורשת מחשבה פלילית שכן קשה להעלות על הדעת מצב שבו אדם ידמה לעצמו בטעות כי קיים את הדרישה שבהודעה שניתנה לו.

הערות:

א. אגף מס הכנסה אינו מתייחס לאי תשלום חוב מס (להבדיל מאי העברת ניכויים) כאל עבירה פלילית, ועל אחת כמה וכמה הוא הדין לגבי מקדמות שבהן התשלום הוא על חשבון המס.

לפי פרשנות הנותנת תוקף לכוונת המחוקק, העבירה היא, איפוא, הסתרת קיום חוב מקדמות משלטונות המס ע"י אי דיווח, ומניעת פקיד השומה לנקוט בהליכים לשם גבייתו.

ב. מאחר ו"נישום" לעניין התקנה הוא אדם "שנדרש... על פי הודעה ששלח לו הנציב", יש לוודא קיום ראיות לכאורה להמצאה כדין של ההודעה, בהתאם לסעיף 238 לפקודה והוראות חוק עידכון כתובת,¹⁹ דהיינו מסירה לידו או משלוח בדואר רשום לפי מען העסק או מענו. ניתן להסתפק בראיה נסיבתית כהוכחה לקבלת ההודעה ע"י הנישום, כגון תשלום אחת המקדמות.²⁰

ג. אדם שלא קיבל בפועל דרישה, בין מכוון שלא נדרש לשלם מקדמות על פי מחזור ובין שלא ניתן להוכיח כי קיבל בפועל דרישה שנשלחה אליו בדואר רגיל או שהוכיח כי לא קיבל דרישה שנשלחה בדואר רשום - עליו לשלם מקדמות עפ"י סעיף 175(א) לפקודה, שלגביו לא הוחל סעיף 215 לענין העבירות המינהליות וחל עליו רק הקנס לפי סעיף 190(א) לפקודה.

קניזו ניכוי במקור שלא כדין - עבירה לפי סעיף 215 לענין סעיף 190א' לפקודה 3.2.3

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא סכום המס שקוזז שלא כדין.

אי קיום דרישה - עבירה לפי סעיף 216(1) 3.2.4

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 980 ₪.

היסוד העובדתי:

א. אי קיום דרישה - דרישה שקיים לגביה מקור סמכות לפי סעיפים 135 והלאה, בד"כ דרישה להצהרת הון, או דרישה לפי סעיף 131(א)(6).

ב. ההודעה צריכה לקיים את דרישות סעיף 237 לפקודה, דהיינו היא צריכה להיות חתומה ע"י פקיד שומה או סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה או גובה ראשי שקיבלו הרשאה בכתב (הגדרת "פקיד שומה" בסעיף 1 לפקודה), לרבות מנהל רשות המסים וסגניו (הגדרת "מנהל הרשות" בסעיף 1 וסעיף 229); ואם ההודעה דורשת התייצבות אישית של אדם, הדרישה חתומה ע"י פקיד השומה עצמו או מי שהורשה לכך על ידו כהלכה.

ג. ההודעה הומצאה כדין (בהתאם לסעיף 238 לפקודה והוראות חוק עידכון כתובת, תשס"ה-2005 - ראו פסקה 3.2.2 לעיל).

¹⁹ לפי חוק עידכון כתובת, אם אדם עידכן במשרד הפנים את הכתובת למשלוח דואר, ישנה חזקה שלא קיבל את הדואר שנשלח לכתובת אחרת אם אין ראיה, ולו נסיבתית, כי דבר הדואר הגיע לידיו. חוק עידכון כתובת תשס"ה-2005.

²⁰ ת"פ 81/89 מדינת ישראל נ' לידאווי מוסטפה מיסים ד/3 (יוני 1990), ה-29.



ד. הדרישה לא קוימה.

ה. בלי סיבה מספקת (העדר סיבה מספקת הוא מרכיב של העבירה הטעון הוכחה על ידי המדינה)²¹ - משמע, יש צורך לפחות בתגובת הנישום לשאלה מה היתה סיבת המחל. אי ידיעת החוק, טעות, תום לב, רשלנות אינם מהווים סיבה מספקת. רק אירועים חריגים יוצאי דופן למהלך הרגיל של העסקים ושלא ניתן היה לצפותם מראש הוכרו, בפסיקה כסיבה מספקת.²²

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות (בלי סיבה מספקת).

הערות:

לענין הטעות שהינה סיבה מספקת, המדובר בטעות שהינה טעות בלתי נמנעת באורח סביר.²³

אי התייצבות - עבירה לפי סעיף 216(2)

3.2.5

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 980 ש"ח.

היסוד העובדתי:

א. ישנה דרישה להתייצב (עפ"י סעיף 135(א) לפקודה).

ב. בהודעה (ראו פסקה 3.2.2 (ב) לעיל).

ג. ההודעה הומצאה כדין (ראו פסקה 3.2.4(ג) לעיל).

ד. אי התייצבות או אי מתן תשובה לשאלה שנשאלה כדין. הנישום חייב לענות על שאלותיו של פקיד השומה.²⁴

ה. ללא סיבה מספקת (ראו פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות (בלי סיבה מספקת).

הערות:

א. לפי סעיפים 135(1) ו-237 רשאי נישום להתייצב על ידי נציגו אלא אם כן דרש פקיד השומה בחתימתו כי יתייצב בעצמו.²⁵

ב. הזמנת אדם בטלפון להתייצב אינה מקיימת את כל הדרישות של הסעיף כמפורט לעיל, ועל כן לא ניתן להטיל קנס מינהלי על אותו אדם וזאת גם אם הזימון הטלפוני היה בעקבות בקשת האדם לדחות דיון אליו הוזמן כדין וגם אם המועד החדש נקבע בהסכמה.

²¹ ע"פ 123/83 חב' ק.פ.א. פלדות קרית ארבע בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פד"א י"ב, עמ' 291.

²² בעיקר בפסיקה שדנה בערעורים אזרחיים לפי סעיף 145(ב).

²³ ע"א 2334/90 שירותי גרר אזור בע"מ נ' פ"ש ת"א 3, מיסים ט/3 (יוני 1995) עמ' ה-3.

²⁴ חיים גבאי "איך הרגה פקודת מס הכנסה את זכות השתיקה" מיסים כב/4 (אוגוסט 2008) א-1.

²⁵ ע"א 22/71 יצחק רוט נ' פקיד השומה ת"א 3, פד"א ד' 274.



ג. משלוח דרישה שנישום יתייצב שנשלחה למיצגו אינה המצאה כדין לנישום, אלא אם כן, קיימת ראייה, ולו נסיבתית, כי הדרישה הגיעה לידי הנישום עצמו.

3.2.6 סירב לקבל הודעה שנשלחה לפי הפקודה - עבירה לפי סעיף 216(3)
עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 980 ₪.

היסוד העובדתי:

א. נשלחה הודעה לפי הפקודה (ראו פסקה 3.2.2 לעיל).

ב. ההודעה שנשלחה לנישום הינה הודעה לצורך קיום הפקודה.

ג. האדם סירב לקבלה.

ד. ללא סיבה מספקת (ראו פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות.

הערות:

א. אם הנישום יטען כי הוא לא היה מודע לכך שההודעה שהוא סירב לקבלה, נשלחה על פי הפקודה, יושם לב כי לפי הפסיקה²⁶ היסוד הנפשי בעבירות שאחד היסודות הוא בלי סיבה מספקת, יכול להיות רשלנות. אדם מן הישוב אינו מסרב לקבל הודעה שנשלחה אליו בדואר רשום ועל כן טענה זו אינה משחררת מאחריות פלילית.

ב. יש להבחין בין "המנעות" לקבל דואר רשום (כגון בסעיף 15 לתקנות העבירות המינהליות) לבין "סירוב" לקבלו. חותמת הדואר "לא נדרש" אינה ראייה לסירוב, אלא להמנעות.

3.2.7 אי הגשת דו"ח במועד - עבירה לפי סעיף 216(4)

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא:

בגין פיגור עד ששה חודשים 2,125 ₪

בגין פיגור מעל 6 חודשים עד 12 חודשים 4,250 ₪

בגין פיגור מעל 12 חודשים 8,500 ₪

היסוד העובדתי:

א. קיימת חובה על הנישום להגיש דו"ח בהתאם לסעיף 131(א)(1) עד (5) או שקיימת דרישה לפי סעיף 131(א)(6).

ב. אי הגשת הדו"ח במועד (קיימים מועדים בסעיף 132 ואפשרות להאריך המועד בסעיף 133).

ג. ללא סיבה מספקת (ראו פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות.

²⁶ ע"פ 916/84 ישעיהו יעקובי נ' מדינת ישראל, פ"ד מ(1), 94 (1986)



הערות:

- א. סעיף 131(א) ממצה את חובת הגשת הדו"ח השנתי, ותקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 ממצות את הפטורים מהגשתו.
- ב. יושם לב כי כל יחיד תושב ישראל שמלאו לו 18 שנים חייב להגיש דו"ח אלא אם כן הוא פטור מהגשתו.
- ג. מי שטוען שאינו חייב במסירת דו"ח - עליו חובת הראיה שאינו חייב בדו"ח²⁷.
- ד. הגשת טופס דו"ח שאינו מפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו אינה מוציאה אותו מידי חובת הגשת דין וחשבון. טופס כזה אינו דו"ח לפי סעיף 131(ב) לפקודה²⁸.
- ה. הגשת דו"ח שלא צורפו לו המסמכים כמפורט בסעיף 131(ב) לפקודה או שלא היה מאושר ומתואם כאמור בסעיף 131(ג), יחשב כאילו לא הוגש, אלא אם כן הגיש הנישום את המסמכים במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה²⁹. על כן, משחלף המועד האחר, ניתן להטיל קנס מינהלי.
- ו. תקנות העבירות המינהליות קובעות קנסות שונים לפי עומק פיגור בהגשת הדו"ח (עד שישה חודשים, עד שנה ומעל שנה). אם העבירה המיוחסת לנישום היא פיגור של למשל, מעל שנה כאשר בפועל הוא פחות משנה (כגון: אם הנישום קיבל אורכה לפי סעיף 133) אזי הדבר מוכיח כי ההחלטה להטיל את הקנס התגבשה על בסיס עובדות לא נכונות, ודין הקנס להתבטל! לא ניתן להטיל קנס חדש לגבי תקופת הפיגור האמיתית³⁰. לכן יש להקפיד לבדוק ביסודיות האם חלפו מועדי האורכה שניתנו לנישום. יצויין כי אם הוטל קנס מינהלי בתקופה שלא היתה אורכה להגשת הדו"ח ולאחר מכן פקיד השומה נתן אורכה, אזי הקנס המינהלי הוטל כדין, וניתן לבטלו רק אם היתה סיבה מספקת לאי הגשת הדו"ח במועד או אם קיימת אחת העילות שבסעיף 8 לחוק העבירות המינהליות.
- ז. טענת החייב בהגשת דו"ח לפיה הדו"ח לא הוגש או הוגש באיחור באשמת מייצגו, אינה משחררת אותו מאחריות פלילית³¹.

3.2.8 אי ניהול פנקסים בהתאם להוראות - עבירה לפי סעיף 216(5) עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 8,500 ₪.

היסוד העובדתי:

- א. קיימת חובה לנהל פנקסים.
- ב. אי ניהול פנקסי חשבונות (בין אם אי ניהול ספרים בכלל ובין אם ניהול ספרים בסטיה ממערכת הספרים החלה על הנישום).
- ג. ללא סיבה מספקת (ראו פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

²⁷ ראו פקודת מס הכנסה לעיל הערה 13, סעיף 222(א).

²⁸ שם, סעיף 131(ב) קובע לאמור: "הדו"ח יפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה...".

²⁹ רע"פ 6095/06 צדוק חיים לוי נגד מדינת ישראל, תק-על 2006(4) וכן, ע"פ 37/98 נתן חויניצקי נגד מדינת ישראל תק-מח 299(2), 2932 (1999).

³⁰ חוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] תשמ"ב-1982, ברוח סעיף 149.

³¹ ראו ע"פ 161/90 מדינת ישראל נ' ש.א. דיזל פרטס ואח' מיסים ה/3 (יוני 1991) ה-33.



היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות.

הערות:

- א. הסמכות לחייב לנהל פנקסי חשבונות היא של מנהל רשות המסים, וסמכות זו מתייחסת רק להכנסה הנובעת מעסק או משלח-יד (הכנסה לפי סעיף 2(1)). בסעיף 2 להוראות מ"ה (ניהול פנקסי חשבונות (מס' 2), התשל"ג-1973 קבע מנהל רשות המסים סוג נישומים שיש להם הכנסה לפי סעיף 2(1) אך אינם חייבים בניהול פנקסים. יש לבדוק אפוא כי קיימת חובה לנהל פנקסים לפני הטלת הקנס.
- ב. יודגש כי עד ליום 9.6.95, עוסק זעיר שסעיף 31(3) לחוק מע"מ חל עליו לא היה חייב בניהול ספרים כלל. משנת 2002 בוטל המעמד של עוסק זעיר בסעיף 31(3) בחוק מע"מ והוחלף במעמד של עוסק פטור המוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, דהיינו, עוסק שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על הסכום שנקבע בסעיף (מ-1.1.2011 הסכום 74,792 ₪). על כן עוסק פטור מחוייב לנהל רק שוברי קבלה או ספר פדיון יומי ותיק תיעוד חוץ³².
- ג. אם נוהלו פנקסים אך הניהול היה לקוי או בסטיה מהוראות המנהל, גם אם הליקויים והסטיות מצדיקות פסילת הפנקסים, אין להטיל קנס מינהלי, אלא אם כן נמצא כי המקרה קרוב יותר לאי ניהול מאשר לניהול לקוי³³.
- ד. אם הנישום טוען כי ניהל פנקסי חשבונות והשמיד אותם ולא ניתן להוכיח כי לא ניהל פנקסי חשבונות, המדובר בעבירה לפי סעיף 216(6) לפקודה (שאינה עבירה מינהלית) ולא בעבירה לפי סעיף 216(5), ועל כן אין להטיל קנס מינהלי.

3.2.9 אי רישום תקבול - עבירה לפי סעיף 216(7)

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 4,390 ₪.

היסוד העובדתי:

- א. קיימת חובה לנהל פנקסים (ראו הערה 3.2.8 לעיל).
- ב. אי רישום תקבול מסוים.
- ג. על ידי הנישום עצמו או, על ידי עובדו או שלוחו שאינו עובדו.
- ד. ללא סיבה מספקת (ראו פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות (ללא סיבה מספקת).
יחד עם זאת:

³² הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973, סעיף 2א.
³³ לענין הבדל בין "ספק פנקסי חשבונות לאי ניהול פנקסי חשבונות" ראו, ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון נגד פ"ש גוש דן, מסים א/6 (דצמבר 1992) עמ' ה-6 פסקה 22.



לגבי מעביד שעובדו או שלוחו לא רשמו את התקבול, הוא נושא באחריות פלילית אלא אם כן הוכיח שני דברים במצטבר:

(1) שהעבירה נעברה שלא בידיעתו.

(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה.

הערות:

- א. החובה לנהל פנקסים היא על הנישום המעביד ולכן אי רישום תקבול הוא מחדל שלו אם לא פעל למנוע את העבירה כאמור לעיל והוא נושא באחריות פלילית בשל מחדל זה, וזאת בנוסף לאחריות הפלילית של העובד או השלוח שלא רשם את התקבול.
- ב. הטלת קנס מינהלי בגין אי רישום תקבול יהיה רק במקרה שהפנקסים נפסלו ובהתאם להנחיות הו"ב 18/2003 סעי' 4.
- ג. אם אי רישום התקבול נתגלה בביקורת ראשונה שנעשתה בעסק במהלך שלושת החודשים הראשונים להפעלתו, יש לשקול אי הטלת קנס מינהלי.
- ד. נישום זכאי על פי הפקודה³⁴, לענין פסילת פנקסיו בשל אי רישום תקבול, לנסות לשכנע את פקיד השומה שהיתה סיבה מספקת לאי רישום התקבול ויש לו זכות להגיש עירעור על החלטת פקיד השומה בבית המשפט המחוזי אם פקיד השומה החליט כי לא היתה סיבה מספקת לאי רישום התקבול. אין להטיל קנס מינהלי אלא לאחר שפסילת הספרים חלוטה ולא ניתן לערער עליה יותר.
- ה. אי רישום תקבול על ידי עובדו או שלוחו של הנישום בעל העסק, אינו מונע הטלת קנס מינהלי על הנישום עצמו בנוסף לקנס שניתן להטיל על עובדו, אלא אם כן הנישום מוכיח את ההגנות שהזכרו לעיל.

3.2.10

אי ניכוי מס - עבירה לפי סעיף 218

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 10% בתוספת הצמדה מסכום המס שלא נוכה.

היסוד העובדתי:

- א. שולמה או נתקבלה הכנסה.
- ב. תשלום הכנסה חייב בניכוי מס במקור (לפי סעיף 161³⁵, 164 או 170 לפקודה).
- ג. לא נוכה המס החייב בניכוי.

היסוד הנפשי:

מודעות לכך שהיה תשלום בפועל ושלא נוכה מס.

³⁴ ראו, פקודת מס הכנסה לעיל הערה 13. סעיף 145ב.

³⁵ עד לביטולו בתיקון 147.



הערות:

- א. אי ידיעה שהתשלום ששולם או נתקבל היה חייב בניכוי מס במקור אינה פוטרת מאחריות פלילית היות ומדובר באי ידיעת החוק³⁶.
- ב. יתכנו מצבים בהם סכום המס שיש לנכות הינו 0 ש"ח (כגון: שכיר שאינו מגיע לסף המס). בהעדר ראיה כי ההכנסה ששולמה התחייבה בפועל במס ובניכוי במקור, ניתן להסתמך על הוראות סעיף 222(ג) לפקודה אם הנישום לא המציא ראיות שניכה את המס כדין או שהיה פטור מלנכות את המס.
- ג. יודגש כי אי הגשת דיווחים כמתחייב מתקנות הניכויים היא עבירה לפי סעיף 215 שלא נקבעה כעבירה מינהלית, ולא עבירה לפי סעיף 218.
- ד. קנס מינהלי ניתן להטיל רק לגבי אי ניכוי במקור מתשלום מסוים לאדם מסוים, ואין להסתמך על תחשיב בלבד. הפעלת הסעיף תהיה הן לגבי המקרים המסוימים שבהן נתגלה אי ניכוי במקור והן לגבי כלל המקרים שבהם ננקטה אותה שיטה. לפיכך, הטלת קנס מינהלי בגין שומת ניכויים שנקבעה לפי תחשיב או בגין שומה שנקבעה בהסכם חייבת להתבסס על הוכחה ספציפית לגבי מקרה אחד לפחות.

3.2.11

אי העברת מס שנוכה - עבירה לפי סעיף 219

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא 10% בתוספת הצמדה מסכום המס שנוכה ולא הועבר.

היסוד העובדתי:

- א. המס נוכה (קיים דיווח על ניכוי המס, כגון טופסי 102, או קיים הסכם עם העובד על תשלום משכורת נטו, או קיימת עדות של העובד).
- ב. המס לא הועבר לפקיד השומה.
- ג. ללא הצדק סביר³⁷. (ראו פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות (ללא הצדק סביר).

הערות:

- א. האחראים לנכות את המס אינם רק המעבידים או הנישומים המשלמים הכנסה החייבת בניכוי מס, אלא גם המשלם והאחראי לתשלום של אותה הכנסה. על כן ניתן להטיל קנס מינהלי גם על בעלי תפקידים בעסק שמתפקידם לבצע את תשלום ההכנסה.
- ב. החבות לנכות מס במקור קמה רק עם ביצוע התשלום ולא עם התחייבות לבצע תשלום בעתיד³⁸. יחד עם זאת הסוואת תשלום משכורת כמקדמה וכדומה כדי לנסות להתחמק מחובת ניכוי המס, לא מונעת הטלת הקנס אם ברור הוא כי התשלום הוא תשלום של הכנסת עבודה.

³⁶ ראו חוק העונשין לעיל הערה 11, סעיף 34 י"ט.

³⁷ דינו כדין "ללא סיבה מספקת" ראו, ע"פ 916/84 ישעיהו יעקובי נגד מדינת ישראל פ"ד מ(1), 94 (1986).

³⁸ ע"א 720/70 פקיד שומה חיפה נ' חברת החשמל לישראל, פד"א ד, 263.



ג. ראיות על תשלום משכורת ללא העברת מס לפקיד השומה, אינן, כשלעצמן, ראיות כי נוכח מס שלא הועבר לפקיד השומה. יתכנו מקרים שבהם מקבל המשכורת אינו מגיע לסף המס או יש בידי פטור ממס. כמו כן, יתכן שהעבירה שנעברה היא לפי סעיף 218 ולא לפי סעיף 219.

3.2.12

אי מסירת הצהרה במועד כאמור בסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין - עבירה לפי סעיף 98(א)

עבירה שהקנס המינהלי בגינה הוא כדלהלן:

1. מי שחייב במס שבח או במס רכישה ובלא סיבה מספקת לא מסר במועד הצהרה כאמור בסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963, הקנס המינהלי הוא בשיעור של 5% מהמס המגיע, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מהמועד שנקבע למסירת הצהרה עד יום מסירתה, ואם לא נמסרה הצהרה – עד יום הטלת הקנס, לפי המוקדם.
2. מי שפטור מתשלום המס ובלא סיבה מספקת, לא מסר במועד הצהרה כאמור בסעיף 73, הקנס מינהלי הוא בשיעור של 2 פרומיל (0.2%) משווי הזכות שנמכרה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מהמועד שנקבע למסירת הצהרה עד יום מסירתה, ואם לא נמסרה הצהרה – עד יום הטלת הקנס, לפי המוקדם, אך לא יותר מהסכום המעודכן הנקוב בסעיף 98(א) (נכון להיום סך של 26.100 ₪).

היסוד העובדתי:

- א. בוצעה עסקה החייבת במתן הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין.
- ב. לא נמסרה הצהרה במועדים הקבועים בסעיפים 73 או 107 לחוק מיסוי מקרקעין.
- ג. ללא סיבה מספקת (ראו, פסקה 3.2.4 (ה) לעיל).

היסוד הנפשי:

עבירה שהיסוד הנפשי הדרוש להתהוותה הוא רשלנות (ללא סיבה מספקת).

הערות:

- א. שאר העבירות המנויות בסעיף 98 שאינן אי מסירת הצהרה לפי סעיף 73 לחוק אינן מהוות עבירות מינהליות, ועל כן לא ניתן להטיל קנס מינהלי בגינן.
- ב. ניתן להטיל קנס מינהלי רק על עסקאות שנעשו החל ביום 1.7.1987.³⁹

3.2.13

אי מסירת הצהרה במועד כאמור בסעיף 17 לחוק מס רכוש - עבירה לפי סעיף 57(א)

עבירה שיסודותיה ועונשה זהים לעבירה של אי מסירת הצהרה במועד לפי חוק מיסוי מקרקעין בשינויים המתאימים.

סעיף זה אינו מופעל בפרקטיקה.

³⁹ תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים) התשמ"ז-1987, סעיף 1(1)5(ב).



4. התנאים הבסיסיים להטלת קנס מינהלי:

- 4.1 אין להטיל קנס מינהלי אלא אם כן קיימות ראיות לכאורה לגבי כל אחד ואחד מפרטי העבירה כפי שפורטו לעיל.
- 4.2 כלל הראיה הטובה - יש לוודא כי קיימים מסמכי מקור. במקרים בהם הקנס מוטל שלא על סמך מסמך מקורי (לדוגמא - דו"ח ביקורת ניהול ספרים, טופס 102 לגבי אי העברת ניכויים וכו') יש לוודא כי המסמך המקורי קיים וניתן להשגה לצורך הצגתו בבית המשפט במידת הצורך.
- 4.3 אין להטיל קנס מינהלי אלא אם כן ניתנה לנישום הזדמנות להשמיע טענותיו לגבי המחדל. מלבד חובת ההוכחה של העדר סיבה מספקת המוטלת על התביעה המחייבת לקבל הסבר על סיבות המחדל⁴⁰ קיימת גם חובת תשאול על פי עקרונות המינהל הציבורי לפיהן לא תתקבל החלטה הפוגעת באדם אלא אם ניתנה לו קודם לכך הזדמנות להסתייג ממנה^{41 42}. לשם כך, יש לשלוח לנישום "הזמנה לפני הטלת קנס מינהלי" (טופס 4418). אם הנישום מגיב להזמנה במכתב, שלו או של מיצגו, המפרט את טענותיו, ניתן לראות בזה הזדמנות נאותה⁴³. במקרים מיוחדים ניתן להסתפק אף בשיחת טלפון עם הנישום, בהסכמתו שניתנה לאחר שהוסבר לו כי כל דבריו ירשמו כלשונם.

5. בדיקות טרם הטלת הקנס

על מנת להגיע להחלטה בדבר הטלת קנס מינהלי וכדי שהקנס שיטול יהיה אפקטיבי על עובד הקנסות המינהליים במשרד לערוך בדיקות מקדימות ולהפעיל שיקול דעת מעמיק.

5.1 בדיקות לגבי הקנס

- א. מי הוא/הם הנושאים באחריות הפלילית בגין העבירה.
- ב. האם מי שרוצים להטיל עליו את הקנס נפטר.
- ג. האם מי שרוצים להטיל עליו את הקנס עזב את הארץ.
- ד. האם קיימות נסיבות מקלות כגון: גיל, מצב בריאותי וכו'.
- ה. אם מדובר בנישום פעיל.
- ו. האם קיים תיק חקר על-שם הנישום בגין אותה עבירה.
- ז. במקרה של הטלת קנס על נושא משרה בתאגיד בגין מחדל של התאגיד, האם מדובר בנושא משרה שחלה עליו אחריות מנהל כאמור בסעיף 224 לפקודה.
- ח. האם המחדל הוסר.
- ט. האם הוטל על הנישום קנס בעבר שטרם שולם או מדובר בנישום שחוזר ועובר עבירות מינהליות וזאת על מנת לשקול האם להעדיף את ההליך הפלילי על פני הקנס המינהלי.

5.2 בהתאם להנחיות היועץ המשפטי לממשלה, אם יתברר למפקח כי אכן נעברה עבירה מינהלית, וקיימות ראיות לכך, עליו להטיל את הקנס המינהלי. סבר המפקח כי בנסיבות הענין אין מקום להטיל קנס מינהלי על העבריין, עליו לפנות בכתב ליועץ המשפטי של רשות המיסים ולפרט את הנימוקים המצדיקים לדעתו המנועות מהטלת הקנס המינהלי.

⁴⁰ ראו, ע"פ 123/83 לעיל, הערה 21.

⁴¹ ע"א 3654/96 אליהו גלם נגד פקידי השומה כפר סבא, מיסים יד/3 (יוני 2000), ה-1.

⁴² בהנחיות היועץ המשפטי 4.3041 בסעיף 5.1.1 צוין כי לא נידרש שימוע נפרד טרם הטלת הקנס המינהלי מאחר שבמסגרת הגשת הבקשה לביטול הקנס לפי סעיף 8א רשאי הנקנס לטעון טענותיו בשלב זה.

⁴³ בג"צ מס' 128/74 שמואל גונן נגד ועדת החקירה - מלחמת יום הכיפורים ו-6 אח', פ"ד כח (2) 84.



היועץ המשפטי יבדוק את העניין וינחה את המפקח לגבי המשך הטיפול. על כל הדיונים בנושא זה יערכו תרשומות בכתב בתיק. ההחלטה שלא להטיל קנס מינהלי במקרה מסוים תערך בכתב בפרוט נימוקיה.

6. הטלת קנס מינהלי:

- 6.1 לאחר גילוי עבירה מינהלית ו/או לאחר קבלת המלצה להטיל קנס מינהלי מצד בעלי התפקידים המתאימים במשרד המפורטים בסעיף 7.3 להלן, יפעל עובד הקנסות המינהליים בהקדם האפשרי, כלהלן:
- 6.2 יש לזמן את הנישום, וזאת כדי לאפשר לנישום להשמיע את טענותיו כאמור בסעיף 4.3 לעיל.
- 6.3 יש לערוך פרוטוקול של התשאול עם הנישום שבו ירשמו הסבריו כלשונם לגבי המחדל, המועד להסרת המחדל אם נקבע מועד כאמור וכיוצ"ב.
- 6.4 במסגרת התשאול יש לברר את מידת אחריותו למחדל, האם ישנם נישומים אחרים או נוספים האחראים למחדל וכן האם בינתיים המחדל הוסר.
- 6.5 עובד הקנסות המינהליים יפנה למפקח על מנת לקבל אישור להטיל את הקנס המינהלי, יציג בפניו את הפרוטוקול, את העובדות שהעלו הבדיקות ועובדות רלוונטיות נוספות אם ישנן. המפקח ישקול האם להטיל קנס או האם די בהפעלת קנס אזרחי ואמצעי אכיפה אחרים במישור האזרחי, כגון: קנסות אזרחיים עיצומים כספיים וכו'.
- 6.6 אם כתוצאה מההזמנה הסיר הנישום את המחדל טרם התשאול ישקול המפקח בתאום עם היועץ המשפטי של המשרד⁴⁴ שלא להטיל קנס מינהלי ולהסתפק בסנקציות האזרחיות על-פי פקודת מס הכנסה.
- 6.7 ניתנה שהות להסרת המחדל לפני הטלת הקנס המינהלי והנישום, ללא סיבה מספקת, לא עמד במועד שנקבע לו או לא הופיע לזימון, יוטל עליו קנס מינהלי.
- 6.8 באישור המפקח לענין הקנס המינהלי, יטיל עובד הקנסות המינהליים את הקנס המינהלי בשאלתא KMH, ידפיס את ההודעה על הטלת הקנס באמצעות המדפסת היעודית, כל קנס בנפרד, ויחתים את המפקח על ההודעה.
- 6.8 בהטלה של יותר מקנס אחד על נישום באותו יום, ישלחו כל ההודעות על הטלת הקנסות תחת אותו תו דואר ובאותה מעטפה.
- 6.9 הטלת קנס מינהלי בגין עבירה שנעברה על ידי תאגיד (חבר בני-אדם /חברה/ עמותה /שותפות):
- 6.9.1 תאגיד, דהיינו כל חבר בני-אדם כגון: חברה, עמותה, אגודה שיתופית או שותפות, נושא באחריות פלילית לעבירות פיסקליות, אם, בנסיבות הענין ולאור תפקידו של האדם שעבר את העבירה, סמכותו ואחריותו בניהול עניני התאגיד, יש לראות במעשה שבו עבר את העבירה, ובמחשבתו הפלילית או ברשלנותו, את מעשהו, ומחשבתו או רשלנותו, של התאגיד. בעבירה שנעברה במחדל, כאשר חובת העשיה מוטלת במישרין על התאגיד, אין נפקה מינה אם ניתן לייחס את העבירה גם לבעל תפקיד פלוני בתאגיד, אם לאו⁴⁵.
- על כן ניתן להטיל קנס מינהלי על התאגיד עצמו וזאת בנוסף לקנס שניתן להטיל על נושא מישרה פעיל בתאגיד כאמור בסעיף 3.2 לעיל.
- 6.9.2 הטלת קנס מינהלי גם על נושא המישרה וגם על התאגיד נתונה לשיקול דעתו של פקיד השומה / ממונה אזרחי או סגניהם.

⁴⁴ ראו, הנחיית היועמ"ש לעיל, הערה 7. סעיף 5.3.2.

⁴⁵ ראו, חוק העונשין לעיל, הערה 11. סעיף 23.



- 6.9.3 יש להעדיף הטלת קנס מינהלי על נושא מישרה בתאגיד או על עובדי התאגיד האחראים לביצוע העבירה.
- 6.9.4 ניתן להטיל קנס מינהלי על כל שותף בשותפות, וזאת גם אם השותפות לא רשומה⁴⁶.
- 6.9.5 לנושא מישרה בתאגיד או לשותף תהיה הגנה אם הוכיח שלא ידע על ביצוע העבירה ושנקט בכל האמצעים למניעתה⁴⁷.
- 6.9.6 הטלת קנס מינהלי על נושא מישרה בגין עבירה שנעברה בתיק החברה או בתיק הניכויים כאשר תיקו האישי מתנהל במשרד שומה אחר תעשה ע"י המשרד בו מתנהל תיק החברה או תיק הניכויים.
- 6.9.7 בחירת נושאי המישרה או המנהלים שיוטל עליהם קנס מנהלי תלויה בנסיבות הענין. מן הראוי לציין, כי ניתן להפעיל את הסעיף על יותר מבעל תפקיד אחד אם כל אחד מהם במסגרת תפקידו אחראי למניעת המחדל או לביצוע העבירה.
- 6.10 נוהל הטלת קנס על נושא מישרה:**
- 6.10.1 עובד הקנסות המינהליים בפקיד השומה בו מתנהל תיק החברה או תיק הניכויים המבקש להטיל קנס מינהלי בגין עבירה שנעברה בתיק החברה או בתיק הניכויים על נושא מישרה שתיקו מתנהל במשרד שומה אחר, יאתר את נושא המישרה, את תיקו והמשרד בו מתנהל התיק, ויטיל עליו קנס כמפורט להלן:
- 6.10.2 לפני ההטלה חובה להזמין את נושא המישרה עליו יש כוונה להטיל את הקנס לתשאול, ויש לוודא במיוחד כי אכן הוא עונה להוראות סעיף 224א' לפקודה.
- ההזמנה תהיה בטופס 4418.
- 6.10.3 אם נושא המישרה לא הופיע ללא סיבה מספקת במועד שנקבע, אין מניעה להטיל עליו את הקנס המינהלי.
- 6.10.4 החליט המפקח להטיל קנס מינהלי על נושא מישרה שתיקו מתנהל במשרד שומה אחר יבצע עובד הקנסות המינהליים את ההטלה בשאלתא KMH כדלהלן:
- א. בשדה "סמל משרד" ירשום את סמל המשרד בו מתנהל תיק נושא המישרה.
- ב. בשדה "זהות" ירשום את מספר תעודת הזהות של נושא המישרה.
- ג. בשדה "מספר תיק" ירשום את מספר תיק החברה או מספר תיק הניכויים.
- 6.10.5 כאשר מוטל קנס על נושא מישרה שתיקו אינו מתנהל במשרד המטיל את הקנס, אזי:
- א. בהודעה על הטלת הקנס (טופס 4408) מדפיס המחשב את פרטי תיק החברה או תיק הניכויים והנישום מופנה לברורים, תשלום, בקשה לביטול או בקשה להשפט למשרד שהטיל את הקנס.
- ב. במקרים בהם נושא המישרה לא ביקש להשפט תוך 30 ימים מתאריך

⁴⁶ ת.פ. 360/86 מדינת ישראל. נ אשר יזדי ואח', פד"פ ב, 6 עמ' 151.

⁴⁷ ראו, פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 13. סעיף 224א.



המסירה והקנס לא שולם במועד, מערך הקנסות המינהליים בשע"מ יפיק התראה עם שובר לתשלום הקנס ובו פרטי המשרד המטיל.

ג. בשאילתא KMY, הקנס מוצג כדלהלן:

במסך הראשון ("מצב חשבון כללי ויתרת חוב לקנסות מינהליים") יופיע רשומת קנס מינהלי עם "*" לצד הרשומה.

במסך השני ("פירוט תנועות לקנס מינהלי") במקרים שסומנו ב-"*", מופיע שם המשרד בו מתנהל תיק נושא המישרה וכן שם המשרד שהטיל את הקנס.

בשדה "מייצר" מופיע סמל המשרד בו מתנהל תיק נושא המישרה.

ד. בשאילתות קנס מינהלי KMNS, KMIT ו-KM66 הצגת הקנסות שהוטלו על נושא מישרה שתיקו מתנהל במשרד שומה אחר היא לפי המשרד בו מתנהל תיק נושא המישרה.

6.10.6 הטלת קנס על חסר תיק:

כאשר מבקשים להטיל קנס מינהלי על נקנס חסר תיק (עובדו או שלוחו של נישום, מנהל שכיר וכו'), הקנס יוטל במשרד בו מתנהל התיק שבו נעברה העבירה.

אין צורך בפתיחת תיק לצורך גבית הקנס, הרישום והמעקב אחרי התשלום יעשה במערכת הקנס המינהלי.

הטלת הקנס תעשה בשאילתא KMH ותכלול את הנתונים הבאים:

א. בשדה "סמל משרד" ירשום את סמל המשרד בו מתנהל התיק שבו נעברה העבירה.

ב. בשדה "זהות" ירשום את מספר תעודת הזהות של נושא המישרה.

ג. בשדה "מספר תיק" ירשום את מספר תיק בו נעברה העבירה

ד. בשאילתות קנס מינהלי KMNS, KMIT ו-KM66 הצגת הקנסות שהוטלו על נושא מישרה חסר תיק מתנהל במשרד שהטיל את הקנס.

6.11 הדגשים בהטלת קנס במערך מיסוי מקרקעין:

6.11.1 לאחר קבלת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין במשרד ופתיחת תיק עסקה (שאילתא 910), מתוקצרת העסקה כרגיל בשאילתא 920. בשעת תקצור השומה במסך "האישור לטאבו" תופיע במקרים של אי הצהרה במועד הערה בדבר אפשרות לחייב הנישום בקנס מינהלי.

במקרה זה על הרכז/מפקח לשקול אם לעכב מתן אישור לטאבו לאור האפשרות שיוטל קנס מינהלי.

6.11.2 בגמר תקצור השומה במסך "שים לב!" ולפני המעבר לעריכת שומה, אם הוחלט למנוע אישור לטאבו בגין קנס מינהלי, על מפעיל השאילתא לבצע סימולציה לשומה על-ידי לחיצה על מקש PF3 ולקבל נתונים מהמחשב על סכום המס בשומה.

אם סכום המס בשומה נמוך מ-10,000 ₪ לגבי מי שחייב במס ולא מסר הצהרה



במועד, או ששווי העסקה נמוך מ-250,000 ₪ לגבי מי שפטור ממס ולא מסר הצהרה - במקרים אלה לא יוטל קנס מינהלי הואיל והקנס יגיע ל-500 ₪ בלבד (לפי מדיניות האגף, לא יוטל קנס מינהלי בגין פיגור של עד 180 יום וסכום הקנס קטן מ-500 ₪). במקרה זה יש לבטל מניעת האישור לטאבו על-ידי מקש PF7, לחזור למסך אישור לטאבו ולשנות בו את החלטת מניעת האישור.

ניתן להטיל קנס גם על פיגור קטן מ-180 יום ועל סכום קטן מ-500 ₪, אולם, במקרים אלה יוטל הקנס אך ורק באישורו של מנהל המשרד ובתאום עם מחלקת קנס מינהלי בנציבות.

- 6.11.3 לחישוב סכום הקנס המנהלי ועומק הפיגור ניתן להיעזר בשאילתא 961.
- 6.11.4 תיק שעל-פי הקריטריונים אמור לעבור לבדיקה על ידי אחד הגורמים האמורים לבקר את השומה לאחר תיקצורה (רכז החוליה/שמאי מחוזי/שמאי ארצי לפי הענין), יטופל במישור הקנס המנהלי בגמר הביקורת.
- 6.11.5 המקרים לגביהם ממליץ רכז החוליה להטיל קנס מינהלי יועברו לעובד הקנסות המנהליים בצרוף הסימולציה לצורך ביצוע בדיקות כאמור בסעיף 5 לעיל והתשאול כאמור בסעיף 4.3 לעיל.
- בתום הבדיקה יעביר עובד הקנסות המנהליים את המלצתו לממונה או סגנו. בהמלצתו, יציין עובד הקנס המנהלי האם כל העובדות הרלוונטיות ידועות וקיימות ראיות לגביהן.
- 6.11.6 לכל עבירה מנהלית יש למלא טופס נפרד.
- ניתן להטיל עד 10 קנסות לנישום בתאריך עבירה זהה.

7 ההמצאה היא כדין אם מתקיים אחד מאלה:

- 7.1 הודעה על מסמך אחר שיש להמציאו לאדם לפי חוק זה, המצאתו תהיה באחת מאלה:
- 1) במסירה לידו; ובאין למצאו במקום מגוריו או במקום עסקו - לידי בן משפחתו הגר עמו ונראה שמלאו לו שמונה עשרה שנים, ובתאגיד ובחבר בני-אדם במסירה במשרדו הרשום או לידי אדם המורשה כדין לייצגו;
 - 2) במשלוח מכתב רשום לפי מענו של האדם, התאגיד או חבר-בני-אדם, עם אישור מסירה; התאריך שבאישור המסירה יראה כתאריך ההמצאה.
- שר המשפטים רשאי, באישור הוועדה, להתקין תקנות משלימות בענין המצאת מסמכים, והוא אף בסטיה מהוראות סעיף זה⁴⁸.
- 7.2 קיימת ראייה על מסירת ההודעה לידו של החייב או לידי בן המשפחה הגר עמו ונראה שמלאו לו 18 שנה; ובתאגיד אישור על המסירה במשרדו הרשום או לידי אדם המורשה כדין לייצגו.

⁴⁸ ראו, חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6. סעיף 35(ד).



הראיה יכולה להיות אישור החתום ע"י הנקנס או בן משפחתו על קבלת ההודעה על הטלת הקנס⁴⁹, אישור החתום ע"י מוסר ההודעה לפיו מסר את ההודעה לידי הנקנס או לידי בן משפחה כאמור או ראיה נסיבתית כגון בקשה של החייב לבטל את הקנס.

7.3 ההודעה על הטלת הקנס נשלחת בדואר רשום לפי מענו של הנקנס, עם או בלי אישור מסירה⁵⁰. במקרה זה, נטל ההוכחה כי לא היתה המצאה תחול על מי שהוטל עליו הקנס ועליו יהיה להוכיח שלא קיבל את ההודעה או המסמך מסיבות שאינן תלויות בו ולא עקב הימנעותו מלקבלם.

7.4 אם ההודעה נשלחה בדואר רשום אשר הוחזר ע"י הדואר עם חותמת "לא נדרש" יש חזקת המצאה כדין לאחר היום העשרים ממועד משלוח ההודעה זולת אם הוכיח הנמען שלא קיבל את ההודעה מסיבות שאינן תלויות בו (תקנה 15 לתקנות). לפיכך ניתן להגיש בקשה לפי סעיף 19 גם במקרה כזה.

7.5 תגובת הנמען להודעה על הטלת קנס יכולה להיות ראיה נסיבתית להמצאתה כדין (פס"ד לידאווי).

8. בחירת פוטנציאל להטלת הקנסות:

8.1 לרשות המשרדים עומדת שאילתא 002 תת שאילתא 215 "בחירת פוטנציאל להטלה", השאילתא מספקת פוטנציאל בעבירות של – אי הגשת דו"ח, אי רישום תקבול, אי הענות לדרישת הצהרת הון וסרבני מקדמות. ניתן למיין את הפוטנציאל במגוון חתכים רחב.

8.2 ליחידות יופקו רשימות ברי הטלה.

8.3 יש להעזר בבעלי התפקידים במשרד לפי הענין:

8.3.1 משרדי מס הכנסה

רכז חולית עצמאים

- סעיף 216(1) - אי הענות לדרישת הצהרת הון ודרישה אחרת.
- סעיף 216(2) - אי התייצבות.
- סעיף 216(3) - סירוב לקבל הודעה.
- סעיף 216(4) - אי הגשת דו"ח שנתי במועד.
- סעיף 216(5) - אי ניהול ספרים בהתאם להוראות הנציב.
- סעיף 216(7) - אי רישום תקבול.
- סעיף 190 א' - קיזוז ניכוי במקור שלא כדין.

רכז חולית ניכויים

- סעיף 216(1) - אי הענות לדרישה.
- סעיף 216(2) - אי התייצבות.
- סעיף 216(3) - סירוב לקבל הודעה.
- סעיף 218 - אי ניכוי מס במקור.

גובה ראשי

- סעיף 215 לעניין סעיף 175(ב) - אי דיווח על מקדמות לפי מחזור.
- סעיף 219 - אי העברת ניכויים במועד.

מרכז מודיעין

סעיף 215 לענין סעיף 134 - אי הודעה במועד על פתיחת עסק או משלח יד.

⁴⁹ שם, סעיף 35(א).

⁵⁰ ראו, תקנות העברות המינהליות לעיל, הערה 18. סעיף 15.



משרדי מיסוי מקרקעין

8.3.2

רכז חוליה

סעיף 98(א) - אי הגשת הצהרה על עיסקה במועד.

8.4 בעל תפקיד אשר יגלה במהלך עבודה שוטפת מחדל שבתחום אחריותו יעביר את המקרה הפרטני לעובד הקנסות המנהליים על מנת שתישקל הטלת קנס מינהלי בהתאם לנוהל.

9. הסדרת סמכות לביטול קנס מינהלי

9.1 לפני תיקון מס' 4 לחוק, לא ניתן היה לבטל קנס מינהלי והדרך היחידה לתקוף את הקנס היתה הגשת בקשה על ידי הנקנס להישפט על העבירה, דהיינו להעביר את הנושא למישור הפלילי על ידי הגשת כתב אישום תוך לקיחת סיכון בהרשעה פלילית.

9.2 התיקון הסמיך "תובע מוסמך" אשר מונה על ידי היועץ המשפטי לממשלה במיוחד לעניין זה, ורק הוא⁵¹ לבטל קנסות בדרך מינהלית בתנאים הבאים⁵²:

א. הבקשה לביטול קנס הוגשה בתוך 30 ימים מיום שהומצאה לנקנס הודעה על הטלת הקנס.

התובע המוסמך לא ידון בבקשה לביטול הודעת תשלום קנס שהוגשה לאחר שחלפו 30 ימים מיום שההודעה הומצאה למבקש, אלא עם שוכנע שהבקשה לא הוגשה במועד בשל סיבות שלא היו תלויות במבקש, ושמונעו ממנו להגיש במועד, והיא הוגשה מיד לאחר שהוסרה המניעה⁵³.

לדוגמא: אם הנקנס אושפז תוך התקופה של 30 הימים לאחר שקיבל את ההודעה על הטלת הקנס, והגיש את הבקשה לבטל את הקנס תוך זמן סביר מיום שיחרורו מבית החולים, רשאי התובע המוסמך לטפל בבקשה למרות שחלפו המועדים.

ב. העבירה לא נעברה או שהיא לא נעברה בידי הנקנס.

לדוגמא: הוטל קנס על מנהל בתאגיד לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה וסעיף 4 לתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי – חיקוקי מיסים) בשל עבירת אי רישום תקבול בתאגיד שנעברה לפני מינויו כמנהל. במקרה זה המנהל החדש אינו נושא באחריות.

יושם לב שבעבירות נמשכות הנעברות על-ידי תאגיד, כגון: אי העברת ניכויים או אי הגשת דו"ח, גם מנהל חדש שמונה לאחר תחילת ביצוע העבירה נושא באחריות לגבי התקופה מיום מינויו ועד להסרת המחדל, וזאת בנוסף לכל המנהלים הקודמים שלא הסירו את המחדל בתקופת כהונתם.

ג. בנסיבות המקרה אין עניין לציבור בהמשך ההליכים.

כעיקרון, משקבע המחוקק כי התנהגות מסוימת מהווה עבירה יש אינטרס ציבורי בקיום הליכים נגד העברין, וזאת כדי להגן על הערכים והעקרונות שהמדינה רוצה בהגנתם ושהעברין פגע בהם, וכן כדי ליצור הרתעה ולמנוע פגיעה בהם בעתיד.

⁵¹ הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מס' 4.3041 מיום 29/6/2011 סעיף 5.5.2 והנחיות היועמ"ש מס' 4.3040 מעודכנת ליום 25/1/2010, סעיף ג.1.

⁵² ראו חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6. סעיף 8(א).

⁵³ שם, סעיף 8(ו) וכן, הנחיות היועמ"ש 4.3040 לעיל, הערה 7. סעיף ג.2.



רק אם קיימות נסיבות שיש בהן כדי להצביע על נזק שייגרם לאינטרסים ולערכים אחרים שגם בהם המשפט מעוניין, אם ימשכו הליכים נגד הנקנס, וכאשר העניין הציבורי בהפסקת ההליכים עולה על זה שבהמשך ההליכים, רשאי ה"תובע המוסמך" להגיע למסקנה, כי לא קיים עניין לציבור בהמשך ההליכים.⁵⁴

10. ביטולי קנסות / תוספת פיגור:

- 10.1 הבקשה לביטול קנס תוגש למשרד אשר הטיל את הקנס. הבקשה תהיה בכתב, יפורטו בה הנימוקים לביטול ויצורפו לה, אם ישנם מסמכים המאמתים את טענת המבקש. הבקשה תוגש תוך 30 ימים מיום שהומצאה לנקנס הודעת הקנס
- בבקשה לביטול הודעת תשלום קנס שהוגשה באיחור, יפורטו גם בנימוקים לאיחור, ויצורפו המסמכים המאמתים אותם.
- 10.2 עם קבלת בקשה לביטול קנס מינהלי, יקלוט עובד הקנסות המינהליים את הבקשה באמצעות שאלתא KMV אופציה "1". המחשב ינפיק הודעה לנקנס המאשרת את מסירת הבקשה והעברתה ל"תובע המוסמך" וכן את "טופס טיפול בבקשה לביטול קנס מינהלי – לשימוש התובע".
- עובד הקנסות המינהליים ישלח לנישום את ההודעה ויעביר לתובע המוסמך את ההעתק הנוסף בצרוף טופס ההערות לתובע המוסמך, עליו יציין את הראיות על פיהן הוטל הקנס (פעילות חייבת בדיווח, בקורת ניהול ספרים, התשאול במידה ונערך, האם נחקר במחלקת החקירות וקשר עצמו לעבירה וכיו) ואת המלצת המפקח.
- 10.3 ה"תובע המוסמך" יתן החלטה מנומקת בתוך זמן סביר בנסיבות הענין וימציא את החלטתו כאמור לפונה.⁵⁵
- 10.4 בכל מקרה, הגשת בקשה לביטול קנס אינה דוחה את המועד לתשלום הקנס⁵⁶ (60 יום ממועד המצאת ההודעה על הטלת קנס מינהלי).
- שולם קנס לפני קבלת החלטת התובע המוסמך לבטל את הקנס יוחזר הסכום ששולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו.⁵⁷
- 10.5 נקנס שפנה במועד בבקשה לביטול הקנס אינו רשאי לבקש להישפט עד לקבלת תשובת התובע המוסמך.
- ענה התובע המוסמך בשלילה, רשאי הנקנס תוך 30 ימים ממועד המצאת ההחלטה, להגיש למי שהטיל עליו את הקנס בקשה כי ברצונו להישפט על העבירה.⁵⁸
- אם שולם סכום כסף בשל קנס מינהלי לפני שהתובע המוסמך דחה את הבקשה לביטול הקנס, והוגשה בקשה להישפט, יוחזר הסכום ששולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום,⁵⁹ ללא קשר לתוצאות המשפט.
- 10.6 נקנס הפונה בבקשה לביטול הקנס לאחר שחלף המועד החוקי, לא יהיה זכאי להגיש בקשה להישפט לאחר שהתובע המוסמך השיב לו, אלא עם כן, שוכנע התובע המוסמך שהבקשה לא הוגשה במועד בשל נסיבות שלא היו תלויות במבקש ושמונעו ממנו להגיש

⁵⁴ בג"צ 35/89 אורי גנור, עו"ד נגד היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מד(2), 485.

⁵⁵ ראו חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6, סעיף 8א(ב).

⁵⁶ שם, סעיף 8א(ד).

⁵⁷ שם, סעיף 17א(א).

⁵⁸ שם, סעיף 8א(ה).

⁵⁹ שם, סעיף 17א(ב).



במועד והיא הוגשה מיד לאחר שהוסרה המניעה⁶⁰.

10.7 ה"תובע המוסמך" יערוך רישום של קנסות שביטל לפי סעיף זה ושל העילות לביטול הקנסות⁶¹ בשאלתא KMC.

10.8 בהתחשב בכך שהשיקולים שה"תובע המוסמך" רשאי לשקול בבואו לבטל קנס הוגדרו בצורה מפורשת בחוק והינם מוגבלים, חשוב כי הטלת הקנסות המינהליים תהיה לאחר הפעלת שיקול דעת ובזהירות. לדרישה זו משנה תוקף לאור תיקון 4 לחוק שהוסיף דרישה כי הקנס יוטל רק אם "היה למפקח או לרשם יסוד סביר להניח כי אדם עבר עבירה...." זאת לעומת הדרישה של יסוד להניח שהיתה קבועה לפני התיקון.

10.9 במהלך הדיון השומתי היו מקרים שמפקחים ורכזים סיכמו שומות עם נישומים או מייצגיהם תוך הבטחה לבטל את כל הקנסות שהוטלו עליהם.

מובהר בזאת שאין לתת הבטחות על ביטול קנס מינהלי.

10.10 התובע המוסמך רשאי לפטור אדם מתשלום תוספת פיגור כאמור בסעיף קטן (א), כולה או מקצתה, אם נוכח שהעילה לאי תשלום במועד היא אחת מאלה:

- (1) נבצר מהמבקש לשלם את הקנס במועד בשל סיבה שאינה תלויה בו;
- (2) הסיבה לחיוב בתוספת הפיגור יסודה בתקלה של רשויות המדינה.⁶²

יודגש כי העילה לביטול תוספת הפיגור אם הסיבה אינה תקלה של רשויות המדינה, הינה ה**וכחה** כי אכן נבצר מהנאנס לשלם את הקנס במועד מסיבות אוביקטיביות, כגון: שהקנס הומצא כדין אך לא לידיו מסיבות של שהייה בחו"ל, שרות במילואים או אישפוז.

אם הוברר כי הנאנס קיבל את הודעת הטלת הקנס לידיו זמן סביר לפי יציאתו לחו"ל או מילואים או לפני מועד האישפוז, או, אם בנסיבות המקרה עולה כי הנאנס בחר להתעלם מההודעה על הטלת הקנס, לא יבטל התובע את תוספת הפיגור.⁶³

11. תשלום הקנס:

11.1 קנס מינהלי ישולם במלואו תוך ששים ימים מיום המצאת ההודעה על הטלת קנס מינהלי, באמצעות הודעת הזיכוי המצורפת להודעה על הטלת הקנס. את התשלום ניתן לבצע בכל אחד מסנפי הבנקים המסחריים או באמצעות כרטיס אשראי באתר התשלומים של רשות המסים או במשרד השומה או בטלפון.

11.2 משהגיע המועד לתשלום הקנס והקנס לא שולם, יש לפעול לגבייתו על-פי פקודת המסים (גביה)⁶⁴.

כעבור כ-15 יום מהמועד לתשלום הקנס, שע"מ ישלח לנאנס דרישה לתשלום מיידי של הקנס שלא שולם עם שובר תשלום מעודכן. בחלוף כ-30 ימים נוספים ואם הקנס עדיין לא שולם נשלחת לנאנס דרישה נוספת וכן הודעה למיצגו אם יש לו מייצג. כעבור כששה חודשים מיום ההטלה נשלחת לנאנס תזכורת נוספת שבה מוזהר הנאנס כי הוא צפוי לנקיטת צעדים נוספים לרבות מאסר בפועל לפי סעיף 19 לחוק.

לא שולם הקנס למרות הפעולות שנעשו על פי פקודת המסים (גביה), יש לפעול להגשת בקשה לבית המשפט, לצוות על הטלת מאסר במקום הקנס המנהלי שלא שולם כפי שיובהר בסעיף 14 להלן.

⁶⁰ שם, סעיף 8א(ו).

⁶¹ שם, סעיף 8א(ג).

⁶² שם, סעיף 17(ב).

⁶³ הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מס' 4.3041 מיום 29/6/2011 סעיף 5.5.2 והנחיות היועמ"ש מס' 4.3040 מעודכנת ליום 25/1/2010, סעיף 4.4

⁶⁴ ראו, חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6. סעיף 18.



11.3 נישום אשר קיימת לו יתרת זכות במערך אחר, ניתן לקזז את יתרת הזכות לטובת חוב

הקנס המינהלי באמצעות שאילתא RKIZ קוד 70.

11.4 קנס שלא שולם כולו או חלקו, במועד הקבוע, תיווסף עליו תוספת פיגור כאמור בסעיף 67 לחוק העונשין⁶⁵. כלומר, 50% מן הקנס או חלקו שלא שולם באופן חד פעמי ולאחר מכן 5% כל חצי שנה⁶⁶.

11.5 נישום אשר שילם קנס מינהלי בשיק, והשיק חזר, מהווה פוטנציאל מועדף לטיפול במסגרת סעיף 19 לחוק.

11.6 תאגיד אינו רשאי לשלם קנס מינהלי שהוטל על יחיד גם אם הקנס הוטל בשל מחדל שעבר התאגיד. כמו כן, מעביד אינו רשאי לשלם קנס שהוטל על עובדו⁶⁷.

11.7 תאגיד שישלם קנס שהוטל על זולתו, ומעביד שישלם קנס שהוטל על עובדו, עוברים עבירה פלילית שדינה מאסר שנה⁶⁸.

מקרים אלה יש להעביר למחלקה הפלילית בלשכה המשפטית ברשות המיסים.

12. הודעה על רצון להשפט:

12.1 הנקנס רשאי להודיע בכתב על גבי הספח של הודעה על הטלת הקנס שנשלחה אליו, כי ברצונו להישפט על העבירה⁶⁹; ההודעה תומצא למשרד שהטיל את הקנס, תוך שלושים ימים לאחר המצאת ההודעה על הטלת הקנס המינהלי⁷⁰.

12.2 מי שהגיש בקשה במועד לביטול ההודעה על הטלת הקנס אינו רשאי להודיע על רצונו להישפט לפני שהתובע המוסמך המציא לו את החלטתו, כאמור לעיל.

נקנס שהגיש בקשה לביטול ההודעה על הטלת הקנס המינהלי והגיש בקשה להישפט לפני שהתובע המוסמך המציא את החלטתו, על עובד הקנס המינהלי להחזיר את הבקשה להישפט לנקנס ולהודיע לו כי לא ניתן לטפל בבקשתו עד למתן תשובת התובע המוסמך, ואם ירצה הנקנס להישפט לאחר תשובה שלילית של התובע המוסמך, עליו להגיש בקשה חדשה במועדים הקבועים בחוק, דהיינו תוך 30 ימים ממועד קבלת ההודעה על דחית בקשתו לביטול הקנס.

נקנס שהגיש בקשה לביטול ההודעה על הטלת הקנס המינהלי וכלל בתוכה בקשה להישפט במקרה ובקשתו לביטול תדחה, על עובד הקנס המינהלי להודיע לנקנס כי רק הבקשה לביטול הקנס תטופל על ידי התובע המוסמך, וכי יהיה עליו, אם ירצה בכך, להגיש בקשה חדשה במועדים הקבועים בחוק, דהיינו תוך 30 ימים ממועד קבלת ההודעה על דחית בקשתו לביטול הקנס, אם בקשתו תדחה.

12.3 נקנס שהודיע במועד על רצונו להישפט, יועבר תיקו למחלקת החקירות⁷¹ בצירוף תשקיף מלא זאת לאחר שבוצעו הפעולות המפורטות להלן:

⁶⁵ שם, סעיף 17(א).

⁶⁶ ראו, חוק העונשין לעיל הערה 11, סעיף 67.

⁶⁷ שם, סעיף 252(א). וכן, פקודת מס הכנסה לעיל הערה 13, סעיף 220ב.

⁶⁸ ראו, חוק העונשין לעיל, הערה 11, סעיף 252(ב).

⁶⁹ בהנחיות היועמ"ש 4.3041 סעיף 6.3 הובהר, כי כדי למנוע הגשת הגשת הודעות על רצון להישפט כאשר בנסיבות המקרה אין מקום לכך, נקבע בסעיף 14 לחוק כי אם הורשע אדם שהוגש נגדו כתב אישום, לא יפחת הקנס, אם הוא העונש היחיד מסכום הקנס המינהלי הקצוב שנקבע לעברה. אלא אם כן היו נסיבות מיוחדות המצדיקות את הפחתת הקנס, וזאת על פי נימוקים שיירשמו על ידי בית המשפט.

⁷⁰ ראו, חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6. סעיף 6(ג). וכן, תקנות העבירות המינהליות לעיל, הערה 18, סעיף 4.

⁷¹ יש להעביר את התיק לתובע או ליועץ המשפטי. ראו, הנחיית היועמ"ש 4.3041 לעיל הערה 7. סעיף 5.5.5.



- 12.3.1 רישום הודעתו במערך הקנס המינהלי באמצעות שאילתא KMH קוד "1".
- 12.3.2 בדיקת תיק הנישום, מצבו האישי והמשפחתי ומצב פעילותו העסקית.
- 12.3.3 לוודא קיומו של חומר הראיות להוכחת העבירה בבית המשפט.
- 12.4 לאחר סיום החקירה, חטיבת החקירות תעביר לתובע את ממצאיה בצרוף הבקשה להישפט, התשקיף, פרוטוקול התשאול שנערך עם הנישום לפני הטלת הקנס ובקשה לביטול הקנס אם הוגשה על ידי הנקנס.
- התובע יגיש כתב אישום, זולת אם ראה שלא לעשות כן מטעמים מיוחדים שירשמו⁷².
- הכלל הוא כי בכל מקרה של מתן הודעה על רצון להישפט אכן יוגש כתב אישום נגד העבריין לבית המשפט המוסמך. התובע ימנע מהגשת כתב אישום רק עם מתברר מתוך הודעת העבריין והסבריו, ומתוך חומר נוסף של ראיות, כי אין מקום להגשת כתב האישום. החוק קובע כי צריכים להיות טעמים מיוחדים להימנעות מהגשת כתב אישום, ויש להקפיד על קיומם של טעמים מיוחדים אלה ולרשום אותם בצורה מפורטת בתיק.
- החליט התובע שלא להגיש כתב אישום, יוחזר התיק למשרד השומה האזרחי אשר יבטל את הקנס בשאילתא KMH אופציה "7".
- 12.5 הוטל על אדם קנס מינהלי בגין אי הגשת דו"ח וכן קנס לפי סעיף 188, או עיצום כספי לפי סעיף 195 לפקודת מס הכנסה על אותה עבירה, והוגש נגדו כתב אישום לאחר שביקש להישפט, יש להחיל את סעיף 189(ב) ו-195 לפקודה לפיו, לא יחוייב בתשלום הקנס על-פי סעיף 188 או סעיף 195 במתיחס לאותה עבירה, ואם שילם את הקנס כאמור יוחזר לו התשלום.
- במקרה כזה, יש להדגיש עובדה זו בפני התובע המופיע בבית המשפט, על-מנת שיוכל לדרוש מבית המשפט להטיל על הנאשם קנס תוך התחשבות בקנסות שהוטלו על הנאשם על-פי סעיף 188 או 195 ובוטלו מכח סעיף 189(ב) או 195 לפקודה.
- 12.6 בתום ההליך בבית המשפט יודיע התובע למשרד שהטיל את הקנס על תוצאות ההליך והמשרד ידווח לשע"מ בשאילתא KMH בהתאם לתוצאות המשפט.
- 12.7 שילם אדם סכום כסף לפני שהתובע המוסמך המציא לו את החלטתו הדוחה בקשה לביטול הודעה על הטלת קנס, וביקש להישפט בתוך 30 ימים כאמור בסעיף 8א(ה), יוחזר לו הסכום ששילם, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מיום תשלומו⁷³.
- 12.8 חזר בו הנקנס מבקשתו להישפט, עליו לשלם את הקנס המקורי והתוספות שהתווספו ממועד המצאת ההודעה על הטלת קנס מינהלי.

13. נישומים שהוזמנו למחלקת חקירות:

- 13.1 תיקי חשודים בעבירות טכניות/בסיסיות מועברים על ידי משרדי פקיד שומה/מיסוי מקרקעין (להלן - המשרד האזרחי) לפקיד שומה חקירות ביוזמתם רק כאשר חומרת העבירה עומדת בקריטריונים להעדפת הליך פלילי כפי שנקבעו בהנחיות לטיפול בתיקים בעבירות בסיסיות מיום 5/6/2002 וכן בהוראות ביצוע 14/92, 13/95 ו-18/2003 וזאת במקרים בהם אין בהטלת קנס מינהלי הרתעה וענישה מספיקות בנסיבות העניין, או כאשר המשרד האזרחי הטיל קנס והנקנס הגיש בקשה להישפט לפי סעיף 8(ג) לחוק העבירות המנהליות.

⁷² ראו, חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6, סעיף 13.

⁷³ שם, סעיף 17א(ב).



על מנת להגביר את ההרתעה יש חשיבות בהטלת קנס מינהלי על כל נישום אשר יוזמן לפקיד שומה חקירות בשל עבירות כגון: אי הגשת דו"ח, אי העברת ניכויים במועד, אי הצהרה במועד וזאת גם אם המחדל מוסר אחרי ההזמנה ולפני שהתחילה החקירה (כמובן רק אם אכן נעברה עבירה והנתקד נושא באחריות על העבירה).

אי הטלת קנס תהיה מנומקת על-ידי פקיד השומה/ממונה מיסוי מקרקעין בכתב.

13.2 נישום אשר נחקר על-ידי פקיד שומה חקירות והוחלט שלא להגיש כתב אישום אלא להסתפק בהטלת קנס מינהלי, הקנס המנהלי יוטל על-ידי "מפקח" לעניין חוק העבירות המנהליות של המשרד האזרחי בו מתנהל תיק השומה.

אי הטלת קנס תהיה מנומקת על-ידי פקיד השומה/ממונה מיסוי מקרקעין בכתב.

13.3 במבצעי החקירות ישתתף "מפקח" לענין חוק העבירות המינהליות מתוך המשרד האזרחי שהתיקים שייכים לו אשר יטיל את הקנסות המינהליים לאור ממצאי החקירה מיד בתום החקירה וימסור אותם לנישום במסירה אישית וידנית בהתאם לנוהל המצאת קנסות.

13.4 הוחלט שלא להגיש כתב אישום, יודיע על כך פקיד שומה חקירות למשרד האזרחי בהודעה מנומקת בצרוף העדות שתאפשר המשך טיפול מתאים במשרד האזרחי.

13.4.1 אם הסיבה לסגירת תיק החקר היא העדר ראיות מספיקות לא יוטל קנס מנהלי במשרד האזרחי.

13.4.2 אם קיימות ראיות והתיק עומד בקריטריונים להעדפת ההליך הפלילי, אך קיימות נסיבות נוספות שבגינן הוחלט שלא להגיש כתב אישום, הנסיבות יפורטו בהודעה המנומקת של פקיד שומה חקירות. במקרה זה על המשרד האזרחי להטיל קנסות מינהליים זולת אם ראה שלא לעשות כן בשל נסיבות מיוחדות שיפורטו בכתב.

13.4.3 נעברה העבירה על-ידי חבר-בני-אדם, הודעת פקיד שומה חקירות תפרט את כל נושאי המשרה בחבר-בני-האדם הנושאים באחריות פלילית על-פי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה, לרבות יו"ר פעיל בדירקטוריון, מנכ"ל, כל מנהל פעיל אחר וכל פקיד אחראי אשר היה ביכולתו למנוע את המחדל, אשר לא הוכיח לכאורה בפני פקיד שומה חקירות את ההגנות שבסעיף 224א לפקודה.

פקיד השומה האזרחי יטיל את הקנסות המינהליים על כל אחד מנושאי המשרה.

אם בחקירה התברר כי קיימות נסיבות מיוחדות העשויות להצדיק/המצדיקות שלא להטיל קנס מינהלי על חלק מנושאי המשרה, נסיבות אלה יפורטו בהודעת פקיד שומה חקירות לפקיד השומה האזרחי.

14. העדפת הליך פלילי על פני הטלת קנס מינהלי:

14.1 קביעת עבירה כעבירה מינהלית אין בה כדי לגרוע מסמכותו של תובע להגיש בשלה כתב אישום, כאשר הוא סבור שהנסיבות מצדיקות זאת מטעמים שיירשמו, ובלבד שטרם נמסרה הודעה על הטלת הקנס⁷⁴.

14.2 להלן קווים מנחים שישמשו בסיס להעדפת ההליך הפלילי:

14.2.1 הקנס המינהלי אינו משמש גורם מרתיע והנישום חוזר ועובר עבירות מנהליות כגון: סרבן דו"חות אשר הוטל עליו קנס מינהלי ולא שילמו או ששילם הקנס אך לא הסיר את המחדל וממשיך בסרבנותו.

14.2.2 עבירה חמורה במיוחד או מספר עבירות שהצטבר כגון: אי הגשת דו"חות במשך

⁷⁴ שם, סעיף 15.



מספר שנים, אי רישום תקבול בסכום מהותי או אי רישום מספר רב של תקבולים, או תפיסה נוספת של אי רישום תקבולים באותה שנת מס (אם כבר הוטל עליו קנס מנהלי באותה שנת מס), או אי מסירת הצהרה במועד למס שבת, כאשר הפיגור הוא גדול או סכומי המס הינם מהותיים.

- 14.2.3. בעלי מקצוע המייצגים אחרים כגון: עו"ד, רו"ח, יועץ מס וכד', לגבי עבירה שנעברה בתוקף תפקידם כמייצגים.
- 14.2.4. העבירה נפוצה ויש צורך בהרתעה באזור מסויים או בקבוצה מסויימת של נשומים או בענף כלכלי מסוים.
- 14.2.5. תיקי חברות שנסגרו ונפתחו במקומם חברות חדשות, כאשר יש זהות או דמיון רב בבעלי המניות ו/או בעיסוק החברות ופעילותן.
- 14.3. מבלי לפגוע בכלליות הקווים המנחים הנ"ל, להלן מספר קריטריונים ספציפיים להעברת הטיפול למחלקת החקירות:
- א. אי ניהול פנקסים על-פי הוראות המנהל - מעל שנתיים לנישום פעיל.
- ב. אי רישום תקבול: 1 - אי רישום תקבול מהותי
2 - אי רישום נוסף באותה שנת מס
- ג. אי העברת ניכויים במועד: חוב ניכויים מעל 50.000 ₪.
- ד. עבירות מיסוי מקרקעין: עבירה חמורה במיוחד או מספר עבירות שהצטבר כגון: אי מסירת הצהרה במועד למס שבת, כאשר הפיגור הוא גדול במיוחד או סכומי המס הינם מהותיים.
- 14.4. כל החלטה על העדפת ההליך הפלילי תהיה בתאום עם רפרנט מחלקת חקירות.
- 14.5. העברת הטיפול למח' החקירות מחייבת עריכת בדיקה מוקדמת כמפורט להלן:
- 14.5.1. העסק פעיל וקיים פיזית בכתובת ידועה והנישום מגיש דו"חות למע"מ ומשלם מקדמות.
- 14.5.2. קיים קשר עם הנישום וידיעה שהוא כשיר לעמוד למשפט כגון: האם נמצא בארץ, אינו בגיל מופלג, אינו חולה קשה וכו'.
- 14.5.3. יש בתיק תרשומת על התשאול.
- 14.5.4. לגבי תאגיד, יש לערוך בדיקה של כל המנהלים או העובדים האחראים למחדל. יש לבדוק מתי העסק החל לפעול, האם הפסיק לפעול ומתי.

15 מאסר במקום קנס מינהלי שלא שולם:

- 15.1. החוק מקנה סמכות לבית המשפט, לבקשת תובע, להטיל מאסר במקום קנס מינהלי שלא שולם וזאת אם חלפו ששה חודשים מיום הטלת הקנס⁷⁵.
- 15.2. במשרדי השומה הוסמכו עובדים לשמש כתובעים לצורך הפעלת סמכות זו בגין עבירות מס הכנסה וניכויים.
- בסיכום עם משרד המשפטים, הוחלט כי הבקשות יוגשו ע"י התובע כאמור לבית המשפט אך ורק לאחר קבלת אישור הרפרנט המשפטי של המשרד.

⁷⁵ שם, סעיף 19.



- 15.3 פעולה זו היא החריפה ביותר במסגרת הפעלת החוק ויש להיזקק לה רק כנגד סרבנים כאשר מתברר כי אין כל דרך מתאימה אחרת לגבות הקנס או לאכוף את תשלומם, ובהתאם להנחיות.
- 15.4 כאמור לעיל, בתום ששה חודשים מיום ההטלה נשלחת על-ידי המחשב דרישה לנקנס לפיה אם הקנס לא ישולם יהא צפוי למאסר בפועל. מקרים אלה מופיעים בשאילתא KM66.
- 15.5 לצורך ייזום הליך בקשת מאסר במקום קנס מינהלי שלא שולם, יש לוודא כי קיימים 4 תנאים מצטברים:
- 15.5.1 על החייב הוטל קנס מינהלי כדין.
- 15.5.2 ההודעה על הטלת הקנס הומצאה לחייב.
- 15.5.3 חלפו ששה חודשים מיום ההטלה והקנס טרם שולם.
- 15.5.4 הקנס הוטל בהתאם לקריטריונים אשר נקבעו ברשות המיסים אגף מס הכנסה.
- 15.6 התובע ישקול במקרים הבאים שלא להגיש בקשה לפי סעיף 19 לאור תוצאות הבדיקה הנ"ל וכן לאור השיקולים הבאים:
1. המחדל שבגיננו הוטל הקנס הוסר וניתן להפעיל אמצעי אכיפה אחרים לגביית החוב.
2. קיימות נסיבות אישיות מקילות במיוחד כגון גיל מתקדם, מצב בריאות ומקרים סוציאליים. במקרים בהם הוגשה בקשה והתובע מוצא נסיבות מיוחדות ניתן לבקש מבית המשפט מחיקת הבקשה.
- 15.7 הבקשות עפ"י סעיף 19 יוגשו לבית המשפט השלום באיזור מגוריו או עסקו של הנישום⁷⁶.
- 15.8 תיק המיועד להפעלת סעיף 19 יכלול, לגבי כל קנס, את המסמכים הבאים:
1. תשקיף על פרטיו האישיים של החייב (טופס 4415).
2. תיקי חקירה בהם מעורב החייב, אם יש (שאילתא MALL מסך 12).
3. העתק מההודעה על הטלת הקנס.
4. אישור על משלוח ההודעה על הטלת הקנס עם אישור מסירה או בדואר רשום.
5. האסמכתאות בכתב על פיהן הוחלט להטיל את הקנס.
6. נתונים על פעולות לאכיפת הגביה, אם נעשו, לרבות פירוט פעולות שננקטו כגון משלוח התראות לחייב ו/או למייצגו, הזמנה לבירור או קיום שיחות טלפוניות בקשר לקנס.
- 15.9 **בדיקת התיק ע"י הרפרנט המשפטי:**
- הרפרנט המשפטי יבדוק את התיק ויאמת את הפרטים הבאים:
- א. חלפו ששה חודשים מיום הטלת הקנס והקנס טרם שולם במלואו⁷⁷. ניתן להגיש בקשה גם על יתרה שטרם שולמה.

⁷⁶ ראו, תקנות העבירות המינהליות (סדר דין לדיון בבקשות לפי סעיפים 19 ו-20), התשמ"ט-1989.

⁷⁷ ראו, חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6. סעיף 19.



ב. על החייב הוטל קנס מינהלי כדין. על פי הנחיות היועץ המשפטי לממשלה אין להטיל קנס מינהלי מלכתחילה, אלא אם כן ניתן היה להגיש כתב אישום. על כן, על התובע לוודא כי קיים חומר ראיות מספיק גם להגשת כתב אישום.⁷⁸

ג. יוודא כי כתובת החייב הינה נכונה ועדכנית.

דוגמאות:

1. כאשר הקנס הוטל על אי תשלום מקדמות לפי סעיף 175(ב), יש לוודא קיום של ראיה, ולו ראיה נסיבתית, המוכיחה כי החייב קיבל את הדרישה לתשלום מקדמות לפי מחזור. למשל, הוגשה בקשה להקטין את המקדמות.⁷⁹

2. כאשר קנס הוטל בגין אי רישום תקבול, יש לוודא כי כל ההליכים האזרחיים עפ"י סעיף 145ב' לפקודה כבר הסתיימו.

3. יש לוודא כי היתה המצאה כדין של ההודעה על הטלת הקנס - בדיקה זו אינה מתחייבת מסעיף 19 אך היא משקפת את המדיניות להזקק להליך זה רק כנגד סרבנים.

15.10 הכנת הבקשות והגשתן לבית המשפט:

15.10.1 סדרי הדין בבקשה לפי סעיף 19 וההליכים הטכניים הנוספים בקשר להליך זה נקבעו בתקנות העבירות המינהליות (סדר דין לדיון בבקשות לפי סעיפים 19 ו-20) התשמ"ט - 1989. (ראו תקנות סדר דין - נספח א').

15.10.2 הבקשות יוכנו על גבי טופס "בקשה להטיל מאסר במקום קנס שלא שולם" (טופס 4414) הבקשות יופקו באמצעות המחשב בשאילתא KM19 אופציה "7", ויהיו חתומות ע"י התובע. ניתן לצרף מספר בקשות נגד חייב אחד בטופס אחד (תקנה 5 לתקנות העבירות המינהליות (סדר דין לדיון לפי סעיפים 19 ו-20) התשמ"ט-1989).

15.10.3 לטופס הבקשה יצורפו המסמכים הבאים:

א. העתק הודעה על הטלת הקנס (טופס 4408).

ב. העתק אישור המסירה של ההודעה על הטלת הקנס.

בחלק "הערות" שבטופס יצויין:

1. אם הקנס הוטל על נושא מישרה בגין עבירה שנעברה ע"י חברה בה הוא נושא באחריות פלילית.

2. התשאול שנערך לנישום.

3. התזכורות שנשלחו לנישום ו/או למיצגו.

4. נתונים על אכיפת הגביה, אם נעשו.

⁷⁸ הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מספר הנחיה 4.3041 עדכון מיום 29.6.2011. סעיף 5.
⁷⁹ ע.פ. 208/90 מוסטפה לידאווי נגד מדינת ישראל, לא פורסם.



5. אם היתה בקשה לביטול שנענתה בשלילה.

15.10.4 בהתאם לסיכום עם משרד המשפטים, בקשה תוגש לבית המשפט ע"י תובע שאינו עורך דין אך ורק לאחר קבלת אישור של רפרנט הלשכה המשפטית בנציבות מס הכנסה.

הרפרנט יבדוק עם התובע שהכין את הבקשה ועם הגורם המאשר את הכנתה כי אכן, יש באסמכתאות שבתיק כדי להוכיח לכאורה את כל יסודות העבירה שבגינה הוטל הקנס, וכן יוודא כי נשקלו השיקולים הרלוונטיים וכי התיק מתאים מבחינה עניינית להליך לפי סעיף 19.

15.10.5 הבקשה תוגש לבית משפט השלום שבאזור שיפוטו נמצא מקום מגוריו של החייב או מקום עסקו. (תקנה 3 סדר דין לדיון בבקשות לפי סעיפים 19 ו-20). מקום זה אינו בהכרח באזור פקיד השומה המטפל.

15.10.6 הבקשה תוגש על כל צרופותיה, בעותק אחד שיסרק על ידי מזכירות בית המשפט ועותק נוסף אשר יוחתם כהוכחת הגשה.

15.11 הדיון בבית המשפט:

15.11.1 התובע שהגיש את הבקשה הוא אשר יופיע בדיון בבית המשפט.

15.11.2 התובע יכין עצמו לדיון לגבי העובדות הרלוונטיות בכל תיק ותיק לרבות הוצאת יתרת חוב בקנס המינהלי מעודכנת ליום הדיון.

15.11.3 מטרת הבקשה היא לאכוף על הנישום את תשלום הקנס ולהוות גורם מרתיע להגברת רמת הציות של הנישומים.

15.11.4 בית המשפט רשאי (אך לא חייב) לדון בבקשה אף שלא בנוכחות המשיב אם היתה המצאה כדין של הזימון לדיון⁸⁰.

אם יחליט בית המשפט להטיל מאסר שלא בנוכחות הנקנס, לא יבוצע צו המאסר אלא אם חלפו 30 ימים מיום שהומצאה לנקנס ההחלטה.

בית המשפט רשאי לבטל את צו המאסר לפי בקשת הנקנס אם הבקשה הוגשה תוך 15 ימים ממועד המצאת החלטה או בכל עת לפי בקשת התובע⁸¹.

15.11.5 הדיון בבית המשפט ייסוב על ימי המאסר בלבד שיוטלו על החייב, כי בעת הגשת הבקשה, העבירה הינה חלוטה.

אין מקום, אפוא, במהלך הדיון בבית המשפט לבחון האם החייב אכן עבר את העבירה.

הדרך שהותוותה בחוק לערער על עצם הטלת הקנס המינהלי היא באמצעות הגשת בקשה לביטול הקנס ו/או בקשה להשפט, וזאת בתוך המועדים הקבועים בחוק, ולא במסגרת הדיון בבקשה לפי סעיף 19. משחלפו המועדים, טענות נגד העבירה אינן ניתנות לשמיעה⁸².

אף על פי כן, יש להיות מוכן להגן על עצם הטלת הקנס.

⁸⁰ ראו, חוק העברות המנהליות לעיל, הערה 6. סעיף 21.

⁸¹ ראו, תקנות העבירות המינהליות לעיל, הערה 76. סעיף 8.

⁸² בשי"פ 10/91 מ.י. נ' גבארה יונס שאדה פד"פ, כרך 5/ג, התשנ"ב-1991.



15.11.6 יש לוודא כי ההחלטה של בית המשפט תתייחס להטלת מאסר במקום הקנס.

נסיון העבר מראה כי היו שופטים אשר לא התייחסו לבקשה להשית מאסר על החייב ובהחלטתם הסתפקו במתן אורכה לתשלום הקנס בלי להטיל מאסר, או קבעו (בהעדר סמכות) כי לא נעברה עבירה וכי הקנס הוטל בטעות, או נתנו החלטה המקטינה את הקנס שלא נפרע.

במקרים אלה יש לפעול כדלקמן:

אם בהחלטתו בית המשפט לא הטיל מאסר או לא דחה את הבקשה להטיל מאסר, יש להסב את תשומת לבו לכך ולבקש שיתייחס במפורש לבקשה להטיל את המאסר.

אם לא עמד הנישום בהחלטת בית המשפט, תוגש בקשה מחודשת למאסר במקום קנס מינהלי שלא שולם ולציין כי המשיב לא עמד בהחלטה הראשונה.

15.11.7 אין לבית המשפט סמכות להפחית מהקנסות שהוטלו את תוספת הפיגור והקנס ממשיך לצבור תוספת פיגור עד לתשלומם בפועל.

15.11.8 יש להדגיש כי גם אם הוטל מאסר יכול המשיב להימלט ממנו ע"י פרעון הקנס במלואו (דהיינו, הקנס בתוספת פיגור כמבואר בפיסקה 5.6 לעיל), או לקצר את תקופתו ע"י פרעון חלקי, וזאת בהתאם לסעיף 19(ב) לחוק. "מפתחות הכלא בידי הנקנס".

בהתאם לסיכום עם הנהלת בתי המשפט, תשלום הקנס במסגרת החלטת בית המשפט ישולם בכל הבנקים לרבות בנק הדואר לחשבון מס הכנסה ועל כן ימסור התובע לחייב שוברי תשלום בהתאם להחלטת בית המשפט.

עם תשלום הקנס, ימסור התובע לחייב אישור על תשלום הקנס בהתאם לסעיף 9 לתקנות סדר דין.

15.12 דיווחים:

15.12.1 עם סיום הדיון בבית המשפט, על התובע לעדכן את תוצאות המשפט, כולל מועד חדש במקרים בהם נדחה הדיון, בשאלתא KM19 אופציה 2.

15.12.2 במקרים שבהם ניתנה החלטה על ידי בית המשפט שאינה תואמת את רוח החוק, יש להעביר ההחלטה למרכז הקנסות המינהליים בהנהלת רשות המיסים על מנת לשקול הגשת ערעור⁸³.

15.13 מעקב:

15.13.1 החליט בית המשפט לדחות את ריצוי המאסר על מנת לאפשר לחייב לשלם את הקנס המינהלי (בדרך כלל בשיעורים), המעקב אחר ביצוע ההחלטה יבוצע ע"י עובד הקנסות המינהליים, ולא ע"י בית המשפט.

15.13.2 עובד הקנסות המינהליים יעקוב באמצעות שאלתא KM19 אופציה "6"

אחר החייבים שנשפטו ונקבע להם מאסר מותנה בתשלום הקנס והמועד האחרון לתשלום חלף והקנס טרם שולם במלואו או בחלקו.

⁸³ ע"פ 070009/08 מדינת ישראל נ' עזים מזלומניאן הנרי, לא פורסם.



15.13.3 בכל מקרה בו חלף המועד האחרון לתשלום הקנס והנישום לא שילם את חובו במלואו, על התובע לפנות למזכירות בית המשפט באמצעות טופס "מאסר בגין קנס מינהלי שלא שולם". הטופס יופק באמצעות המחשב שאילתא KM19 אופציה "7".

15.13.4 אם יתברר כי החייב שילם הקנס לקופת בית המשפט, יש לפנות למזכירות בית המשפט ולבקש להעביר את התשלום לחשבון מס הכנסה לצורך זיכוי חובו בקנס המינהלי. יש לוודא את יום הערך בו שולם הקנס בקופת בית המשפט לעומת יום הערך בו נקלט התשלום בחשבוננו של הנישום במערך הקנס המינהלי. אם תיווצר יתרת חוב (הוספת תוספת פיגור), יש לפנות לתובע המוסמך על מנת לאפס היתרה.

16. אחריות:

פקידי שומה, ממוני מיסוי מקרקעין וסגניהם.

בברכה,

רשות המסים בישראל