



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 6173/23

לפני: כבוד השופט עופר גרוסקופף
כבוד השופט חאלד כבוב
כבוד השופטת יחיאל כשר

העותרת: שרשרת מושב עובדים בע"מ

נגד

המשיבים: 1. מנהל רשות המיסים
2. היועץ המשפטי לממשלה

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותרת: עו"ד משה הר שמש

בשם המשיבים: עו"ד סיגל אבנון

פסק-דין

השופט עופר גרוסקופף:

עניינה של עתירה זו הוא בקשת העותרת להורות לרשות המסים לחדול מהתנהלות במסגרתה סטודנטים המועסקים על ידה (להלן: סטודנטים) מוסרים לנישומים הודעות לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק).

1. העותרת היא אגודה שיתופית מסוג מושב עובדים השייכת למועצה האזורית שדות נגב, אשר קיבלה ביום 14.5.2023 דרישה מאת רשות המסים למסירת הצהרה בגין מכירת מקרקעין. דרישה זו נשלחה על ידי סטודנט המועסק ברשות המסים, וצוין בה כי הסטודנט השולח פועל "בתוקף סמכות לפי סעיף 82 לחוק" (נספח 8 לעתירה).

2. בטרם נפרט את טענות הצדדים, נתאר בקצרה את מארג החקיקה המהווה תשתית לעתירה. לפי סעיף 73 לחוק, מחויבים המוכר, הרוכש, והעושה פעולה בזכות במקרקעין

או באיגוד מקרקעין (להלן: נישום) למסור הצהרה למנהל רשות המסים, המשיב 1 לעתירה (להלן: המנהל), ובה מספר פריטי מידע הנוגעים לעניין, כגון פרטי העסקה, התמורה ו"סכום המס המגיע ודרך חישובו" (להלן: מוסר ההצהרה ו- הצהרת נישום, בהתאמה). משנמסרה הצהרת נישום, על המנהל לשלוח למוסר ההצהרה הודעה "בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה" (סעיף 78(א) לחוק) (להלן: הודעת סכום המס). ככל שלא נמסרה למנהל הצהרת נישום, או שהיא נמצאה חסרה (לפי סעיף 73(ד) לחוק), מסמיך אותו סעיף 82 לחוק לדרוש מהנישום את מסירתה כדין (להלן: דרישת הצהרה). סמכויות אלו של המנהל ניתנות להאצלה על ידו לגורמים אחרים, מכוח סעיף 111 לחוק.

3. לטענת העותרת, סטודנטים המועסקים על ידי רשות המסים שולחים למוסרי הצהרות הודעות סכום המס ודרישות הצהרה ללא הסמכה לכך. כסימוכין לחוסר ההסמכה של הסטודנטים, מפנה העותרת לתשובת הממונה על חופש המידע ברשות המסים מיום 14.7.2022, בה הוא אישר כי סמכויות אלה לא הואצלו לסטודנטים לפי סעיף 111 לחוק. לפי הנטען בעתירה, סטודנטים רשאים לעסוק ברשות המסים בפעולות-עזר טכניות בלבד, שלא דורשות האצלת סמכות, בעוד הנפקת הודעות סכום המס ודרישות הצהרה הן פעולות מהותיות הדורשות הסמכה, כפי שמלמדים, בין היתר, נוסח טופס דרישת ההצהרה שנשלח אל העותרת וסעיף 78(א) לחוק לפיו הודעת סכום המס דינה כהודעת עריכת שומה. על כן, כך נטען, לא ייתכן שסטודנטים, להם לא הוקנתה סמכות זו, יעסקו בכך. העותרת מוסיפה ומציינת בהקשר זה את פערי הידע וההכשרה בין סטודנטים לבין מפקחי שומת מקרקעין (להלן: המפקחים), המצדיקים כי רק האחרונים יורשו להפעיל סמכויות הדורשות שיקול דעת כגון שליחת הודעות סכום המס ודרישות הצהרה למוסרי הודעות. עוד טוענת העותרת, כי למרות פניות מרובות בעניין זה לרשות המסים, עולה כי מערכת "שירות עיבודים ממוחשבים" (להלן: מערכת שע"מ), המספקת שירותים דיגיטליים לרשות המסים, עודנה מאפשרת לסטודנטים לשלוח הודעות אלו על אף חוסר הסמכתם לכך. לפיכך, העותרת מבקשת בעתירה להוציא צו על תנאי המורה למשיבים לנמק "מדוע רשות המיסים לא תימנע מהענקת סמכויות למי שלא הוסמך לכך על פי דין; מדוע המחשב של רשות המיסים לא [ני]חסום הפעלת סמכויות ממי שלא הוסמך לכך; [וכן] לתת כל סעד אחר להבטחת זכויות העותרת" (עמ' 1 לעתירה).

4. בתגובה המקדמית מטעם המשיבים, נטען כי יש לדחות את העתירה על הסף עקב היעדר עילה להתערבות בית המשפט בפעולת רשות המסים. לטענת המשיבים, הסטודנטים המועסקים ברשות המסים אינם מפעילים כל סמכות מהותית, שכן עבודתם

הטכנית מתמצה בהסבת תשומת לב הנישומים לחוסרים בהצהרה שנשלחה מטעמם לרשות, הא ותו לא. יתרה מכך, נטען כי עבודת הסטודנטים מהווה שלב מקדמי בלבד המסייע לעבודת המפקח הממונה עליהם, כאשר הוא המפעיל את שיקול הדעת הנדרש מתוקף סמכותו על פי דין. מסיבות אלו, כך נטען, אף אין כל מניעה שמערכת שע"מ תאפשר לסטודנטים לשלוח את ההודעות המדוברות. בנוסף, הודיעו המשיבים כי בעקבות פניות העותרת שונה הנוסח הסטנדרטי של דרישת ההצהרה הנשלחת על ידי סטודנטים, תוך שהובהר כי הם אינם מפעילים סמכות לפי סעיף 82 לחוק, אלא אך ורק מעמידים את הנישומים על כך שהצהרתם חסרה פרטים הנדרשים לפי סעיף 73 לחוק.

5. לאחר הגשת התגובה המקדמית, ולבקשת בית משפט זה, מסרה העותרת הודעה לפיה היא מקבלת את שינוי הנוסח שביצעו המשיבים לטופס דרישת ההצהרה הנשלח על ידי הסטודנטים (להלן: הודעת העותרת). יחד עם זאת, העותרת הודיעה כי פנתה למשיבים וביקשה הבהרה לעניין הודעות סכום המס הנשלחות על ידי סטודנטים, אך המשיבים "לא הציעו פתרון מעשי לנושא" (פסקה 6 להודעת העותרת). על כן, העותרת מסרה כי בעניין זה היא עומדת על עתירתה.

6. בהמשך לכך, התבקשו המשיבים להגיש את התייחסותם באשר לסוגיית הודעות סכום המס, וכחלק מכך לזהות הגורמים השולחים אותן, ולקיומה של תשתית נורמטיבית לכך. במסגרת התייחסותם (להלן: התייחסות המשיבים), מסרו המשיבים כי סטודנטים ובעלי תפקידים נוספים שאינם מפקחים אכן שולחים לנישומים הודעות סכום המס, שכן לשיטתם אין בכך כל הפעלת סמכות. לטענתם, שליחת הודעת סכום המס היא פעולה טכנית, במסגרתה מונפק ונשלח למוסר ההודעה שובר אוטומטי על בסיס הצהרתו ולצידו "מכתב נלווה תמציתי" (פסקה 12 להתייחסות המשיבים) כי הצהרתו נקלטה, וזאת לאחר בדיקה פשוטה כי הפרטים והמסמכים הנדרשים לפי חוק הוגשו על-ידו. זאת, בניגוד לאישור סופי של השומה העצמית, לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק – שהיא סמכות השמורה למפקח. לפיכך, לטעמם של המשיבים אין כל צורך בהאצלת סמכות עבור שליחת הודעות סכום המס, כך שאין מניעה כי אלו יישלחו על ידי סטודנטים ובעלי תפקידים נוספים שאינם מפקחים.

דיון והכרעה

7. לאחר שעיינו בטענות הצדדים, אנו סבורים כי דין העתירה להידחות בהיעדר עילה להתערבותנו.

8. בפתח הדברים, נבהיר כי לפי הודעת העותרת אין עוד מחלוקת בין הצדדים בכל הנוגע לטופס דרישת ההצהרה הנשלח על ידי סטודנטים, שכן שינוי נוסח הטופס הסטנדרטי שהציעו המשיבים בתגובתם המקדמית מקובל על העותרת. חלק העתירה העוסק בעניין זה התייטר איפוא, וכפי שנכתב במפורש בהודעת העותרת, המחלוקת שנותרה בין הצדדים נסובה אך ורק על הודעת סכום המס הנשלחת על ידי סטודנטים. בכך נדון להלן.

9. הבחנה חשובה עליה עמדה הפסיקה במשפטנו המנהלי היא זו שבין האצלת סמכות לגורם אחר לבין הסתייעות של בעל הסמכות באותו הגורם:

במקרה הראשון (האצלה) בעל הסמכות הופך את זולתו לרשות מוסמכת, שלה סמכויות שלטוניות כמו לרשות המוסמכת עצמה. במקרה השני (ההסתייעות באחר) הסמכות השלטונית היא אך בידי בעל הסמכות, ואילו זולתו אך מסייע לו בהגשמתה של אותה סמכות (בג"ץ 2303/90 פיליפוביץ נ' רשם החברות, פ"ד מו(1) 430, 410 (1992) (להלן: עניין פיליפוביץ)).

על פי הבחנה זו, אף שבעל הסמכות המנהלית אינו רשאי לאצול את סמכותו לאחר בלא רשות מפורשת שניתנה לכך בדין, הוא יכול להיעזר בגורם אחר לצורך מילוי תפקידו (ראו, למשל, בג"ץ 4884/00 עמותת "תנו לחיות לחיות" נ' מנהל השירותים הווטרינריים בשדה במשרד החקלאות, פ"ד נח(5) 202, 212 (2004) (להלן: עניין "תנו לחיות לחיות"); בג"ץ 5031/10 עמותת עיר עמים נ' הרשות לשמירת הטבע והגנים הלאומיים, פסקה 18 (26.3.2012) (להלן: עניין עיר עמים)). בהקשר זה, לנוכח ההכרה בחיוניותה של פעולת ההסתייעות להתנהלות הרשות המנהלית, נקבע כי חזקה על חוק המעגן סמכות של רשות שתכליתו היא לאפשר לה להיעזר באחרים (ראו עניין פיליפוביץ, בעמ' 429; עניין "תנו לחיות לחיות", בעמ' 212). אכן, "דיבוי הפעילות השלטונית, הסיבוך שבה, התשתית העובדתית המקיפה המשמשת לה בסיס, כל אלה מחייבים, למען יעילות פעולת השלטון, כי הרשות השלטונית תוכל להיעזר באחרים בביצוע תפקידיה ותוכל להפעיל את סמכותה באמצעות זולתה" (עניין פיליפוביץ, בעמ' 429).

10. לפי ההלכה הנוהגת, ההבחנה בין אצילה לבין הסתייעות נעוצה, בעיקרה, במידה בה כרוכה הסמכות הנדונה בהפעלתו של שיקול דעת. כך, ככל שהגורם הנוסף מפעיל שיקול דעת משמעותי, נראה בו כמי שהואצלה אליו סמכות (כדין או שלא כדין), וככל שהגורם הנוסף מבצע פעולות טכניות, נראה בו כגורם מסייע ותו לא (ראו עניין

פיליפוביץ, בעמ' 429-432; עניין עיר עמים, בפסקה 18; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 178-179 (2010); יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א 857 (מהדורה שנייה מורחבת 2010)). הפסיקה הדגישה אומנם שיסוד שיקול הדעת אינו מהווה אמת המידה הבלעדית להבחנה האמורה, שכן ייתכנו מקרים בהם העברת תפקיד טכני לגורם אחר תדרוש אצילת סמכות בעוד התפרקות משיקול דעת מסוים תיחשב כהסתייעות בלבד (ראו עניין פיליפוביץ, בעמ' 432; עניין עיר עמים, בפסקה 18), אך מדובר באמת המידה המרכזית לעניין זה, והיא הנמצאת ביסוד המחלוקת בענייננו. כך, העותרת טוענת כי שליחת הודעת סכום המס היא פעולה הדורשת "הפעלת שיקול דעת מנהלי" (סעיף 3 להודעת העותרת), ועל כן טעונה לשיטתה האצלה, אשר לא נעשתה בענייננו לסטודנטים; המשיבים, לעומת זאת, סבורים כי מדובר בפעולה טכנית בלבד, כך שמדובר בסיוע שאינו מצריך האצלת סמכות.

11. במחלוקת משפטית זו, מקובלת עלינו עמדת המשיבים. אכן, הפעולות שמבצעים שולחי הודעת סכום המס אינן כרוכות בהפעלת שיקול דעת ממשי, בוודאי לא באופן משמעותי. כל שנדרש לעשות "הגורם המסייע" מושא דיוננו – שולח הודעת סכום המס – הוא בחינה טכנית כי הנתונים הנקובים בסעיף 73 לחוק כלולים בהצהרת הנישום, הנפקת שובר לתשלום בהתאם לנתונים אלו ושליחת השובר לנישום יחד עם מכתב תמציתי כי הצהרתו נקלטה (ראו סעיף 12 להתייחסות המשיבים). נקל לראות כי פעולות אלו הן טכניות במהותן, ואינן כרוכות בהפעלת שיקול דעת מהותי. זאת, באופן ההולם את טבעה של הודעת סכום המס, אשר "כל מטרתה הינה לגבות את סכום המס שהנישום מודה בחיובו" – זאת כשלב ביניים עד לאישורה הסופי של השומה העצמית על ידי גורם מוסמך (אהרן נמדר מס שבח מקרקעי, חלק שני, חישוב המס ותשלומו 556 (מהדורה שביעית 2012)). מטעם זה, שליחת הודעת סכום המס איננה בגדר פעולה מנהלית הדורשת אצילת סמכות, אלא מהווה אך סיוע לפעילות המפקח – אשר הוא המוסמך לאשר באופן סופי את השומה העצמית, לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק. אין פגם משפטי, איפוא, בכך שהסטודנטים שולחים הודעות סכום מס לנישומים ללא אצילת סמכות, שכן מדובר בסיוע בלבד (ראו, למשל, בר"ש 1190/18 ועדת האתיקה המחוזית של לשכת עורכי הדין – מחוז תל-אביב והמרכז נ' ידיד, פסקאות 19-20 (28.3.2019); בג"ץ 6679/15 ראש מועצת הכפר קריות נ' מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית, פסקאות 7-8 (8.7.2019)). בהתאם לכך, אין עילה להתערבותנו בהתנהלות רשות המסים בהקשר זה.

12. סוף דבר: לאור האמור, בכל הנוגע למחלוקת שנתרה, הנוגעת לשליחת הודעת סכום המס על ידי סטודנטים, העתירה נדחית. בנסיבות העניין, מצאנו עם זאת לנכון

לפסוק לעותרת הוצאות בסכום של 7,500 ש"ח, בשל התועלת שצמחה מהעתירה ביחס לדיוק הנוסח הסטנדרטי של דרישת ההצהרה הנשלחת על ידי סטודנטים.

ניתן היום, ה' בתשרי התשפ"ה (7.10.2024).



יחיאל כשר
שופט



חאלד כבוב
שופט



עופר גרוסקופף
שופט