



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 69014-11-24

לפני: כבוד השופט דוד מינץ
כבוד השופט עופר גרוסקופף
כבוד השופט חאלד כבוב

העותר: משה הר שמש

נגד

המשיבים: 1. מנהל רשות המיסים
2. היועצת המשפטית לממשלה

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותר: בעצמו

בשם המשיבים: עו"ד שרון הואש-איגר

פסק-דין

השופט עופר גרוסקופף:

עניינה של העתירה שלפנינו בבקשת העותר כי נורה למשיב 1, מנהל רשות המיסים (להלן: המשיב), לפרסם הנחיה מנהלית בסוגיה מקצועית המצויה בתחום אחריותו – הגדרת "יום מכירת הנכס" לעניין מיסוי מכירת זכויות בתאגיד כנגד תמורה עתידית. נקדים מסקנה לדיון, ונבהיר כי דין העתירה להידחות, בהעדר כל עילה מנהלית להתערבות.

רקע והשתלשלות העניינים

1. ביום 23.12.2018 פרסם המשיב את חוזר מס הכנסה 19/2018 "עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים" (להלן: ההנחיה הפנימית או ההנחיה). ההנחיה הפנימית האמורה, בוחנת שורה של סוגיות הקשורות עם מיסוי מכירת זכויות בתאגיד כנגד תמורה עתידית, ובכלל זה מבהירה את עמדתו המשפטית של המשיב ביחס אליהן. לענייננו, רלוונטי האמור בסיפא סעיף 1.1 להנחיה, שם נכתב בסוגריים כי "בכוונת החטיבה המקצועית של רשות המסים לפרסם בעתיד חוזר

מקצועי לעניין סוגיות הקשורות ליום מכירת הנכס" (להלן: ההנחיה הנוספת). חלפו השנים, אולם ההנחיה הנוספת לא פורסמה.

2. העותר – עורך דין, אשר מציג עצמו כמייצג נישומים וכמייצג להם – פנה למשיב ביום 4.9.2024, וביקש את התייחסותו בנוגע לפרסום ההנחיה הנוספת (להלן: הפנייה המוקדמת). משלא ענה המשיב לפנייה המוקדמת משך חודשיים וחצי, הגיש העותר את העתירה שלפנינו. על פי הנטען, קיים צורך בפרסום ההנחיה הנוספת לשם מתן טיפול אחיד בסוגיות שטרם הוסדרו, וזאת על רקע גישות שונות ואף סותרות בהן נוקטים פקידי השומה. בתוך כך, מביא העותר מספר דוגמאות למקרים שכיחים בחיי המעשה שיש צורך בהסדרתם.

3. ביום 30.1.2025 הגישו המשיבים את תגובתם המקדמית לעתירה (להלן: התגובה המקדמית). בקליפת אגוז, המשיבים גורסים כי דין העתירה להידחות על הסף מחמת היותה תיאורטית וכוללנית, וכן בשל קיומו של סעד חלופי יעיל. לטענת המשיבים, לפי מיטב בדיקתם, אין בהליכים המשפטיים המפורטים בעתירה או בפנייה המוקדמת נישום קונקרטי כלשהו המיוצג על ידי העותר, אשר ביחס אליו מתעוררת סוגיה הנוגעת לעניינה של ההנחיה הנוספת, כך שפרסומה לא היה מסייע לו. ממילא, אף אם היו מי מהמקרים המפורטים על ידי העותר רלוונטיים לסוגיות מושא ההנחיה הנוספת, הרי שקיימים מספר נתיבים בדין לקבלת סעד מתאים, כך שאין מקום לעתור לשם כך לבית משפט זה. גם לגופו של עניין, סבורים המשיבים כי דינה של העתירה להידחות. הוטעם, כי אומנם בעת פרסום ההנחיה הפנימית, סברו גורמי המקצוע כי ייתכן שיידרש פרסום הנחיה נוספת בעתיד, אך לאחר בחינה של הנושא, ועל רקע פניות מועטות בעניין, הם הגיעו למסקנה כי בנקודת הזמן הנוכחית אין בכך צורך. יחד עם זאת, ציינו המשיבים כי ככל שבעתיד יתעורר צורך, גורמי המקצוע ישובו וישקלו את העניין. המשיבים הוסיפו וטענו כי הלכה למעשה, במוקד העתירה לא עומדת אי-אחידות בפרשנות פקידי השומה את הוראות הדין, כי אם תקיפה של הוראות דין ברורות ושל הפרשנות שניתנה להן על ידי בתי המשפט, אשר ממילא אין בפרסום ההנחיה הנוספת כדי להחליפן. משכך, ברי שאין הדבר מצדיק התערבות שיפוטית במסגרת עתירה לבית משפט זה.

4. לנוכח האמור בתגובה המקדמית, התבקש העותר להודיע האם הוא עומד על עתירתו, וביום 13.2.2025 השיב הלה בחיוב (להלן: התשובה). בתשובה חזר העותר בתמצית על טענותיו בעתירה; טען כי ההליכים אשר הובאו כאסמכתאות בעתירה ובפנייה המוקדמת – אכן מבססים את הצורך בפרסום הנחיה נוספת שתביא לאחידות;

וטען כי המגננונים השונים הקיימים בדין, אליהם הפנו המשיבים, אינם מאיינים צורך זה.

דיון והכרעה

5. לאחר שעיינו בעתירה ובנספחיה, בתגובה המקדמית ובתשובה לה, הגענו לכלל מסקנה כי באופן מובהק לא הוצגה כל עילה להתערבותנו. במצב דברים זה נמנע מלהתייחס לטענות המקדמיות שהעלו המשיבים, ונסתפק באמירה שיתכן מאד כי גם בהן יש ממש.

6. החוזר מושא העתירה הוא בבחינת "הנחיה פנימית" של רשות המיסים – פרקטיקה מבורכת המקובלת בקרב כלל רשויות המדינה, המאפשרת להן לברר באופן יסודי ומעמיק את כלל השיקולים הרלוונטיים, לסוג מסוים של קבוצת מקרים דומים, ולגבש מדיניות מתאימה. כידוע, קביעת מדיניות בדרך האמורה היא בעלת יתרונות רבים: היא מבטיחה יחס שוויוני ומונעת החלטות סותרות; היא מייעלת את עבודת הרשות, משהיא מאפשרת לה לבחון את נסיבות המקרה הפרטני, על רקע "קווי מתאר" כלליים של סוג המקרים אליו הוא משתייך; היא מקלה על האזרח, עת ביכולתו לכלכל את צעדיו תוך מתן משקל לעמדת הרשות, כפי שמשקפת בהנחיה הרלוונטית; והיא אף מטיבה עם הציבור, בדרך של חיזוק השקיפות והוודאות ביחס להתנהלות הרשות (בג"ץ 4981/17 שרגאי נ' ראש המטה הכללי, פסקה 21 (3.9.2019); בר"מ 1126/18 זרגוזי נ' רשות האוכלוסין וההגירה – משרד הפנים, פסקה 66 (30.9.2021); עע"מ 6329/20 זומר נ' הממונה על חופש המידע במשרד המשפטים, פסקה 15 (6.7.2022); יצחק זמיר "הנחיות מינהליות" הפרקליט לח 18, 21-22 (1989) (להלן: זמיר); סעיפים 1.2, 3.3-3.5 להנחיות היועץ המשפטי לממשלה 60.013 "הנחיות מינהליות" (29.8.2010)). עם זאת, הנחת המוצא היא כי אין על הרשות המינהלית כל חובה לקבוע הנחיות פנימיות, אלא מדובר בסמכות וולונטרית בעיקרה (עע"מ 9187/07 לוזון נ' משרד הפנים, פסקה 39 (24.7.2008) (להלן: עניין לוזון); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 38 (16.3.2009)). כפי שהיטיב להסביר השופט יצחק זמיר בכתיבתו האקדמית, "ברור שאין אפשרות מעשית, ואף אין חובה משפטית, לקבוע הנחיות לכל סמכות מסמכויות הרשות. יש סמכויות המופעלות לעתים רחוקות בלבד, וניתן להפעיל אותן בכל מקרה ומקרה ביעילות וכראוי אף ללא הנחיות; יש סמכויות שבאופן ענייני קשה מאוד, ואולי אף לא רצוי, לקבוע להן הנחיות; ויש גם סמכויות בעלות חשיבות מעטה כל כך שאין הן שוות את הטירחה של הכנת הנחיות" (זמיר, בעמ' 35). ודוק, "גיבוש מערכת כללים... מצריך מאמץ והשקעת משאבים. השאלה

היא, האם הרשות יכולה להצדיק את המאמץ הראשוני הזה בכך שתחסוך לעצמה עבודה בשלבים שיבואו לאחר-מכן במסגרת הטיפול בבקשות הקונקרטיות. התשובה לשאלה זו תלויה בראש-ובראשונה במספר המקרים הקונקרטיים שבהם היא צפויה לטפל על פי הכללים" (יואב דותן "החובה לקבוע כללים מינהליים" משפטים כג 437, 460 (1994)).

7. כפועל יוצא מכך, הכלל הידוע לפיו בית משפט זה אינו ממיר את שיקול דעתה של הרשות בשיקול דעתו – יפה גם כשמדובר בהחלטות הנוגעות לשאלה האם ומתי לגבש ולפרסם הנחיות פנימיות בעניינים מקצועיים המצויים בלב ליבת מומחיות הרשות (ראו והשוו: בג"ץ 5016/96 חורב נ' שר התחבורה, פ"ד נא(4) 1, 74 (1997); בג"ץ 4146/95 עיזבון דנקר נ' מנהל רשות העתיקות, פ"ד נב(4) 774, 790-791 (1998); בג"ץ 748/24 אביטל נ' היועצת המשפטית לממשלה, פסקה 19 (12.11.2024)). אמור מעתה: סעד של התערבות בהחלטה הקשורה בגיבוש ובפרסום הנחיות פנימיות – לא יינתן כעניין שבשגרה, משהרשות היא בעלת המומחיות והידע הנחוצים על מנת להעריך את הצורך בקיומו של נוהל, ואת העיתוי הנכון לקביעתו.

8. כאמור לעיל, בראשית הדרך, עת פורסמה ההנחיה הפנימית, המשיב עמד על האפשרות לפרסם הנחיה נוספת, אולם שקילת הדברים מחדש, בהתחשב בפניות המועטות שהתקבלו בנושא לאורך השנים שחלפו מאז פרסום ההנחיה, גרמה לו לשנות מעמדו. פשיטא כי בכך בלבד אין כדי להקים עילה להתערבותנו. כפי שהרשות מוסמכת להציג את כוונתה לגבש ולפרסם הנחיה כלשהי בעתיד, כך היא גם מוסמכת – ובמקרים מסוימים, אף מחויבת – להפעיל את שיקול דעתה בשנית, ולבחון האם הצורך שזיהתה בעבר עומד בעינו בחלוף הזמן.

9. זאת ועוד, אף האסמכתאות בעתירה ובפנייה המוקדמת – אשר הובאו בתמציתיות וללא פירוט מספק – אינן מבססות את מתן הסעד המבוקש. כך, למשל, כפי שטענו המשיבים, חלק מהאסמכתאות אכן עוסקות בסוגיות שאינן רלוונטיות לסוגיה מושא ההנחיה הנוספת (לדוגמה, עניין ו"ע 23-03-64658 מרקוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, שעודנו תלוי ועומד, לגביו טען העותר כי "שם המנהל טוען כי כל ביטול עסקה היא למפרע", מתמקד בשאלות של מיסוי מקרקעין); וחלקן, אף אם ניתן למצוא בהן רלוונטיות לענייננו, עדיין לא מובילות למסקנה כי קיים צורך, לא כל שכן צורך משמעותי, בגיבוש הנחיה נוספת בעת הזו.

10. בשולי הדברים, יובהר כי המשיב לא שלל את האפשרות כי יפרסם הנחיה נוספת בעתיד, אם וכאשר יתרשם כי יש לכך צורך והצדקה. ברי איפוא כי חזקה עליו שככל ויתעורר צורך בעתיד בגיבוש ופרסום ההנחיה הנוספת, הוא יבחן את הסוגייה בשנית לפי מיטב שיקול דעתו ומכלול השיקולים הרלוונטיים לעניין.

11. נוכח האמור לעיל, העתירה נדחית. בנסיבות העניין, ובשים לב לכך שהמשיב לא השיב לפנייתו המוקדמת של העותר, העותר יישא בהוצאות לטובת אוצר המדינה על הצד הנמוך, בשיעור של 2,500 ש"ח.

ניתן היום, ט"ו אייר תשפ"ה (13 מאי 2025).



חאלד כבוב
שופט



עופר גרוסקוף
שופט



דוד מינץ
שופט