



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 5562/22

לפני: כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופטת י' וילנר
כבוד השופטת ר' רונן

העותר: משה הר שמש, עו"ד

נגד

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

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותר: בעצמו

בשם המשיבים: עו"ד יצחק ברט

פסק-דין

השופטת ר' רונן:

לפנינו עתירה למתן צו על תנאי המופנית נגד הודעת רשות המיסים מיום 22.5.2022, שעניינה "חובת צירוף שומה עצמית מקוונת בעת הגשת הצהרה על עסקה חייבת למיסוי מקרקעין".

1. סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) קובע כי על אדם המוכר זכות במקרקעין למסור למנהל רשות המיסים (המשיב 1), בתוך 30 יום מיום המכירה, הצהרה על המכירה. במסגרת הצהרה זו, נדרש המוכר לפרט, בין היתר, את "סכום המס המגיע ודרך חישובו" (להלן: השומה העצמית). סעיף 76א(ב) לחוק מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כי הצהרה כאמור תוגש באופן מקוון. סעיף 76א(ג) לחוק קובע כי מנהל רשות המיסים רשאי לקבוע כללים לגבי הגשה באופן מקוון, לרבות לעניין "אופן ההגשה" ו"הטפסים והמסרים

האלקטרוניים שיש להשתמש בהם לצורך ההגשה". בנוסף, סעיף 112(א) לחוק מסמיך את מנהל רשות המיסים לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע החוק, ומבהיר כי "קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם".

מתוקף סמכויות אלו, התקין שר האוצר את תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ח-2017 (להלן: התקנות). תקנה 2(א) לתקנות קובעת כי "חייב יגיש מסמך מקרקעין למנהל באופן מקוון לפי תקנות אלה וכללי הדיווח המקוון, באמצעות מערכת ממוחשבת שפיתח המנהל לצורך כך". בהמשך לכך, קובעת תקנה 2(ב) לתקנות כי "חייב שהגיש מסמך מקרקעין שלא באמצעות מערכת ממוחשבת כאמור בתקנת משנה (א), יראו אותו כמי שלא הגישו לעניין החוק". יצוין כי "מסמך מקרקעין" מוגדר בתקנה 1 לתקנות בין היתר כ"הצהרה לפי סעיף 73 לחוק".

זאת ועוד, בהתאם לחוק ולתקנות קבע מנהל רשות המיסים את כללי מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ח-2017 (להלן: הכללים). כלל 1 לכללים מגדיר "טופס דיווח" כ"טופס אלקטרוני שמשמש לצורך דיווח מקוון, כפי שהוא מופיע, במועד הדיווח, במערכת הדיווח". כלל 4(א) לכללים קובע כי "הדיווח לרשות יבוצע בטופס דיווח שקבע המנהל מכוח סמכותו לפי סעיף 112 לחוק, כפי שמופיע במערכת הדיווח במועד הדיווח..."; וכלל 4(ב) קובע כי "מסמכים שיש חובה לצרפם לדיווח, יצורפו במסר אלקטרוני, אשר הוא תוצר של סריקה ממוחשבת".

2. בהתאם להוראות אלה, יצר מנהל רשות המיסים מערכת מקוונת דרכה יש להגיש הצהרה כאמור בסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: המערכת המקוונת). בתחילת הדרך, לא כללה המערכת המקוונת אפשרות להגיש את השומה העצמית בטופס מקוון, ולכן התאפשר לחייבים להגיש את השומה העצמית באמצעות קובץ PDF אשר צורף להצהרה המקוונת. במהלך השנים עמלה רשות המיסים על פיתוח המערכת המקוונת, ובכלל זאת על יצירת טופס מקוון להגשת השומה העצמית.

לאחר שהתווספה למערכת המקוונת אפשרות כאמור, התפרסמה ביום 22.5.2022 הודעת רשות המיסים בדבר "חובת צירוף שומה עצמית מקוונת בעת הגשת הצהרה על עסקה חייבת למיסוי מקרקעין" (להלן: ההודעה מיום 22.5.2022), אשר זהו נוסחה:

רשות המיסים מעדכנת כי החל מ-1.9.2022, דיווח מקוון של הצהרה חייבת במס שבח לפי הוראות סעיף 73 [לחוק] יכול כלול כחובה צירוף שומה עצמית, כאמור בסעיף

73(א)(6) שנערכה באמצעות טופס דיווח מקוון שקבע המנהל (2990/2990א). החל ממועד זה, לא יתקבלו דיווחים של שומה עצמית שלא נערכו על גבי טופס הדיווח המקוון. לתשומת לב בתי התוכנה אשר מפתחים מערכות מחשוב לחיבור מס שבח: ישנה אפשרות ליצירת קובץ דיגיטלי במבנה אחיד של השומה העצמית, שלאחר אישור רשות המיסים יאפשר הגשה כטופס דיווח מקוון... (ההדגשה במקור – ר.ר.).

3. על רקע זה, הגיש העותר ביום 21.8.2022 את העתירה שלפנינו, במסגרתה הוא מבקש כי נורה למנהל רשות המיסים להמשיך לאשר את הגשתה של השומה העצמית באמצעות קובץ PDF, ולא לחייב את הגשתה באמצעות טופס הדיווח המקוון. לטענתו, המערכת המקוונת סובלת מפגמים והגבלות המקשים על השימוש בה. בין היתר, נטען כי המערכת המקוונת מעגלת את המדרד לשתי ספרות לאחר הנקודה העשרונית; כי היא אינה מאפשרת להזין שיעור מס חריג ביחס לחבר בני אדם; כי היא אינה מחשבת את שיעור המס באיגוד מקרקעין; וכיוצא באלה.

מבחינה משפטית, נטען כי מנהל רשות המיסים לא מצביע על כל מקור חוקי לפיו ניתן לכפות על הציבור את השימוש בטופס המקוון לצורך דיווח השומה העצמית. לא זו אף זו, לגישתו של העותר, כלל 4(ב) לכללים קובע במפורש כי מסמכים שיש חובה לצרפם לדיווח יצורפו כמסמכים סרוקים, ובהתאם יש לאפשר גם את צירוף טופס חישוב השומה העצמית כמסמך סרוק, כפי שהתאפשר עד כה. לחלופין, טוען העותר כי החלטת מנהל רשות המיסים חורגת ממתחם הסבירות. זאת, לנוכח הקשיים שמטיל השימוש בטופס הדיווח המקוון על הציבור, אל מול הנטל הקל בו תישא רשות המיסים לו תמשיך לאפשר את הגשת השומה העצמית כקובץ PDF.

4. ביום 21.11.2022 הגישו המשיבים (מנהל רשות המיסים והיועץ המשפטי לממשלה) תגובה מקדמית לעתירה ובקשה לדחייתה על הסף. בתגובתם, טוענים המשיבים כי ההודעה מיום 22.5.2022 היא בגדר יישום פשוט של הוראות החוק והתקנות. כן נטען כי הסעד המבוקש על ידי העותר עומד בניגוד לתקנה 2(ב) לתקנות, הקובעת כי חייב שהגיש מסמך מקרקעין שלא באמצעות המערכת המקוונת, יראו אותו כמי שלא הגישו. לעניין זה, מדגישים המשיבים כי אף אם הייתה תקופת מעבר מאז התקנת התקנות ועד להשלמת המערכת המקוונת שבה ניתן היה להגיש את השומה העצמית כקובץ סרוק, הרי שתקופה זו הסתיימה כעת ואין מקום לאפשר לעותר לחרוג מהוראת התקנות. עוד מוסיפים המשיבים כי אין ממש בטענת העותר לפיה על השומה העצמית חל כלל 4(ב) לכללים המאפשר את הגשתה כקובץ סרוק. זאת, שכן השומה

העצמית איננה בגדר "מסמך שיש חובה לצרפו לדיווח", אלא היא חלק מהדיווח עצמו. זאת, בהתאם לקביעתו המפורשת של סעיף 73 לחוק כי "סכום המס המגיע ודרך חישובו" הם חלק אינטגרלי מההצהרה.

זאת ועוד, המשיבים טוענים כי מלבד העובדה שהתקנות מחייבות במפורש את הגשת השומה העצמית באופן מקוון, ההחלטה שלא לאפשר הגשת שומה עצמית כקובץ סרוק נועדה לתת מענה לכשלים שהתגלו בעבר בשיטה זו, ולהבטיח כי ההצהרות שיוגשו יהיו מלאות ומדויקות. המשיבים מוסיפים ומציינים כי גם בטרם כניסת ההודעה מיום 22.5.2022 לתוקף, חלק הארי של ההצהרות, לרבות השומה העצמית, הוגשו באופן מקוון; וכי למעט פנייתו של העותר, לא התקבלו קובלנות או תלונות ביחס למערכת המקוונת.

מעבר לאמור, טוענים המשיבים כי טענות העותר בדבר הליקויים הקיימים במערכת המקוונת אינן נכונות ברובן, ובכל מקרה אינן מצדיקות מתן סעד כלשהו. תחילה, הובהר כי המערכת המקוונת מאפשרת לצרף להצהרה מכתב נלווה בקובץ PDF, כך שבמקרים החריגים בהם היא אינה נותנת מענה ראוי לנישום – באפשרותו לצרף מכתב נלווה ולפרט בו את התיקון הנדרש לשיטתו בדיווח המקוון. מכתב זה ייבחן על ידי המפקח שיקבל את ההצהרה לטיפולו, והוא יקבל החלטה בהתאם. כן מתייחסים המשיבים באופן ספציפי לליקויים להם טוען העותר. בין היתר, נטען כי מערכת המחשוב של מפקחי מיסוי המקרקעין מעגלת מאז ומעולם את המדד לשתי ספרות לאחר הנקודה העשרונית, וכך גם היה בטופס הידני אשר בו מבקש העותר להמשיך לעשות שימוש; כי המערכת המקוונת אינה מאפשרת את שינוי שיעור המס לגבי חבר בני אדם מאחר שזה משתנה לעיתים נדירות בלבד, ובכל מקרה תיבחן האפשרות לאפשר שינוי כאמור; כי המערכת המקוונת אינה מחשבת את שיעור המס באיגוד מקרקעין מאחר שקיים מגוון רחב של שיעורי מס שעשויים לחול במקרה זה, ולכן היא מאפשרת להזין שיעור מס באופן ידני (בדיוק כפי שמבקש העותר ביחס לכל סוגי העסקאות); וכיוצא בזאת.

5. לאחר שעיינו בעתירה ובתגובה המקדמית לה, הגענו למסקנה כי דין העתירה להידחות על הסף משאין היא מגלה כל עילה להתערבותו של בית משפט זה.

6. כאמור, הטענה המשפטית העיקרית שעולה מעתירתו של העותר היא כי מנהל רשות המיסים פעל בחוסר סמכות בהחלטתו לחייב את הגשת השומה העצמית באמצעות המערכת המקוונת. ואולם, טענה זו איננה מבוססת כלל ועיקר. כפי שפורט לעיל, סעיף 76א(ב) לחוק מסמיך את שר האוצר לקבוע כי הצהרה לפי סעיף 73, הכוללת בתוכה גם

את השומה העצמית, תוגש באופן מקוון. מתוקף סמכותו זו, התקין שר האוצר את התקנות, בהן נקבע במפורש כי יש להגיש את ההצהרה למנהל רשות המיסים באופן מקוון; וכי הגשה בדרך אחרת לא תיחשב כהגשה לצורך החוק. כמו כן, סעיף 76א(ג) לחוק מסמך את מנהל רשות המיסים לקבוע כללים לגבי הגשה באופן מקוון, לרבות לעניין אופן ההגשה והטפסים בהם יש להשתמש לצורך ההגשה; וסעיף 112 לחוק מסמך את מנהל רשות המיסים לקבוע את הטפסים הדרושים לביצועו. מכאן שההודעה מיום 22.5.2022, בה עודכן ציבור הנישומים כי החל מיום 1.9.2022 תוגש השומה העצמית באמצעות המערכת המקוונת, אינה אלא יישום של הוראות החוק והתקנות שהותקנו בעקבותיו.

בהקשר זה, יובהר כי לא מצאתי ממש בטענת העותר כי על השומה העצמית חל כלל 4(ב) לכללים, הקובע כי "מסמכים שיש חובה לצרפם לדיווח, יצורפו במסר אלקטרוני, אשר הוא תוצר של סריקה ממוחשבת". כפי שציינו המשיבים בתגובתם, מסעיף 73 לחוק עולה כי השומה העצמית מהווה חלק בלתי נפרד מההצהרה עצמה, והיא איננה בגדר "מסמך שיש חובה לצרפו לדיווח". בהתאם, הרי שהכלל הרלוונטי לשומה העצמית הוא כלל 4(א) לכללים, לפיו הדיווח יתבצע בטופס דיווח שקבע מנהל רשות המיסים כפי שמופיע במערכת המקוונת. כלל זה גם עולה בקנה אחד עם תקנה 2 לתקנות, הקובע כי ההצהרה תוגש באופן מקוון.

אשר על כן, לא מצאנו ממש בטענת העותר כי מנהל רשות המיסים פעל בחוסר סמכות.

7. כך גם אין בידינו לקבל את טענת העותר כי ההודעה מיום 22.5.2022 לוקה בחוסר סבירות לנוכח הפגמים שנפלו במערכת המקוונת. מקריאת טענות העותר לא עולה כי מדובר בפגמים כה חמורים ומהותיים המצביעים על חוסר סבירות קיצוני שיש בו כדי להצדיק התערבות בפעולת הרשות (ראו והשוו: בג"ץ 661/07 עיריית פתח תקוה נ' משרד האוצר, פסקה 10 (16.9.2007); בג"ץ 836/22 ניוידין שרות מוניציפאלי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פסקה 5 (13.2.2022)). כן השוו: בג"ץ 1637/17 עו"ד הר שמש נ' מנהל רשות המיסים, פסקה 3 (12.7.2017)). זאת בפרט בשים לב לכך שמהמענה המפורט שהציגו המשיבים בתגובתם, עולה כי רוב הפגמים להם טוען העותר אינם פגמים של ממש, ולכל היותר מדובר בליקויים זניחים המתקיימים במקרי קצה בלבד. אף על פי כן, המשיבים הגדילו לעשות וציינו כי תיבחן האפשרות לתת מענה גם ביחס למקרים הנדירים הללו. עוד הבהירו המשיבים כי במסגרת המערכת המקוונת ישנה אפשרות לצרף מכתב נלווה לדיווח, בו יכול הנישום לפרט כל תיקון שנדרש לשיטתו בדיווח המקוון.

בכך יש כדי להוות פתרון הולם לטענות העותר לקשיים כאלה ואחרים בהם עשוי להיתקל
הנישום בעת דיווח השומה העצמית במערכת המקוונת.

8. על רקע האמור, דין העתירה להידחות על הסף. העותר יישא בהוצאות המשיבים
בסך של 7,000 ש"ח.

ניתן היום, ד' בכסלו התשפ"ג (28.11.2022).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת