



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 1637/17

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ס' גובראן  
כבוד השופט א' שהם  
כבוד השופטת ע' ברון

העותר: עו"ד משה הר שמש

נגד

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

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותר: בעצמו  
בשם המשיבים: עו"ד הילה בז'ה-דולינסקי

### פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. העותר, עו"ד משה הר שמש, עוסק לדבריו בייצוג לקוחות בהליכים מול רשות המסים. עניינה של העתירה שלפנינו, הוא בתוכנת מחשב הפועלת במשרדי רשות המסים ובאמצעותה משולמים החזרי מיסוי מקרקעין לנישומים ששילמו מס ביתר (להלן: התוכנה). לטענת העותר, כאשר מדובר בהחזר מס בסכום העולה על 20,000 ש"ח, התוכנה דורשת אישור לביצוע ההחזר מאת שני גורמים שונים במחלקת השומה של מיסוי המקרקעין – האחד רכז שומה, והשני סגן מנהל או מנהל אזורי. זאת, בנוסף לאישור מאת גורם במחלקת הגבייה של מיסוי מקרקעין. לעמדתו של העותר, על מנת לקצר את תהליך ההחזר יש להסתפק באישור מאת בעל תפקיד אחד בלבד במחלקת השומה, ולא רק זאת אלא שכפל האישור גורם על פי הנטען לעיכוב שלא כדין של החזרי המס לנישומים – ועל כן הסעד המבוקש הוא ביטולה של התוכנה. יצוין כי העותר משמש לדבריו כעותר ציבורי, ומטרת העתירה היא להועיל לציבור רב של נישומים שהחזרי המס שלהם מעוכבים שלא כדין כדבר שבשגרה.

עמדת העותר היא כאמור שהתוכנה גורמת לכך שרשויות המס מחזיקות שלא כדין בכספי הנישומים – באופן הפוגע פגיעה בלתי מידתית בזכויות אדם, ובפרט בזכות הקניין של כל אחד מהם. עוד נטען, כי חרף הסמכות שניתנה לשר האוצר בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, לקבוע כללים ומועדים לביצוע החזר מס – הדבר לא נעשה; ולגישת העותר, על הרקע הזה הדרישה לקבלת אישור שני מאת בעל תפקיד במחלקת השומה, הוטמעה בתוכנה בהעדר סמכות ויש לבטלה. העותר מפנה בעתירתו ל-13 מקרים שונים, שבהם לדבריו פרק הזמן הממוצע שהיה דרוש לקבלת אישור מאת שני בעלי התפקידים במחלקת השומה עמד על 140 ימים; ולגישתו מדובר בעיכוב בלתי סביר בנסיבות העניין.

2. מתגובת המשיבים עולה כי כבר בחודש מרץ 2016 הוטמעה ברשות המסים תוכנה חדשה – שזכרה לא בא בעתירה. על פי התוכנה החדשה החזר המס כרוך באישור של שני בעלי תפקידים ממחלקת השומה כבר החל מסכום של 1,000 ש"ח. זאת, למעט מקרים שבהם מקור החזר הוא במחלקת גביה (כלומר בהחזר שמקורו בביטול קנסות, ריבית או הצמדה) – שאז נדרש אישור מאת שני בעלי תפקידים ממחלקת גביה, וכן אישורו של בעל תפקיד אחד במחלקת שומה. לדברי העותר, התוכנה החדשה מקשה ומסרבלת עוד יותר את החזרי מיסוי מקרקעין ביחס לתוכנה הקודמת – ולכן כל האמור בעתירה יפה ושריר גם בלא התייחסות פרטנית לתוכנה החדשה. לצורך הדיון בעתירה לא מצאנו מקום להבחין בין התוכנה הנזכרת בעתירה לבין התוכנה החדשה, ונתייחס לשתייהן כאל "התוכנה" כהגדרתה לעיל אלא אם כן יצוין אחרת.

3. לאחר עיון בעתירה, בתגובה ובתשובה לתגובה, דעתנו היא שדינה של העתירה להידחות על הסף – באשר היא אינה מניחה תשתית עובדתית ומשפטית לפגם כלשהו בהתנהלות המשיבים. "כידוע, עתירה שאינה מגלה פגם בהתנהלות הרשות המנהלית אינה מגלה עילת התערבות (ראו: אליעד שרגא ורועי שחר המשפט המנהלי – עילות הסף 280 (2008)). המקור לכלל זה הוא בתקנה 5 לתקנות סדר הדין בבית המשפט הגבוה לצדק, התשמ"ד-1984, אשר פורשה בפסיקה כדורשת שהעתירה לבית משפט זה תצביע על כך שהרשות המנהלית שנגדה מופנית העתירה נהגה לכאורה שלא כדין" (כג"ץ 5144/12 דלאל נ' דגן (14.8.2012)). ואבאר.

הכלל שלפיו החזר מס בסכום מסוים מחייב אישור מאת שני בעלי תפקידים שונים במחלקת השומה, מהווה הנחיה פנימית של רשות המיסים שהוטמעה על ידה בתוכנה. "הנחיות פנימיות הן הוראות המגדירות את נהלי העבודה של הרשות ואת העקרונות שצריכים להנחות אותה בהפעלת שיקול דעתה" (דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א', 228 (2010); וראו גם דברי השופט נ' הנדל בע"פ 5496/14 רבין נ' מדינת ישראל, בפסקה 8 (29.12.2015)). בענייננו מבקש העותר להתערב בשיקול דעתה של רשות המסים, ולשנות את סדרי הביקורת הנוהגים אצלה בקשר עם החזרי מיסוי מקרקעין – ואולם על הנחיות אלה, כעל כל פעולה מינהלית, חולשת חזקת התקינות. העותר מצידו לא הציג ולו ראשית ראיה לפגם כלשהו שנפל בהנחיות הפנימיות בנוגע להחזרי מיסוי המקרקעין, בוודאי לא כזה המצדיק את ביטולה של התוכנה.

מתגובת המשיבים לעתירה ניכר כי בניגוד למידע שנראה שהובא בעתירה באופן מגמתי – מדגם כלל ארצי מייצג, שנערך במשרדי מיסוי מקרקעין בפריסה ארצית וכלל עשרות תיקים, מלמד שפרק הזמן הממוצע שאורך הטיפול בהחזרי מיסוי מקרקעין עומד על 10 עד 40 ימים בלבד. בתשובתו לתגובת המשיבים, העותר עצמו הודה כי זה אמנם הכלל. עוד מתברר כי רק ארבעה מתוך 13 המקרים שצוינו על ידי העותר בעתירתו חרגו מסטנדרט זה – וזאת בעטיין של נסיבות מיוחדות. בשלושה מתוך ארבעת המקרים מדובר היה בעיכוב של ההחזר כתוצאה מהטמעת התוכנה החדשה; במקרה הרביעי העיכוב נבע מן העובדה שהחזר המס נדרש בגין עסקה שבוצעה למעלה משלושים שנים קודם לכן ולא דווחה לרשויות במועד. עולה אפוא כי פרק הזמן לביצוע החזרי מיסוי מקרקעין אינו חורג מגדר הסביר; כך גם בהשוואה למועדים לביצוע החזרי מס שנקבעו בהוראות מס אחרות – בסעיף 159א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] נקבע פרק זמן מינימלי של 90 יום, ובסעיף 39 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 נקבע פרק זמן מינימלי של 30 יום.

ויודגש: אין חולק על כך שהחזרי מיסוי מקרקעין בכל מקרה משולמים לנישומים בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כחוק – כך שערך הכסף נשמר עד לביצוע ההחזר בפועל.

4. פרט לאמור לעיל, ספק בעינינו אם קיימת לעותר זכות עמידה במקרה דנן. אין חולק כי העותר עצמו נעדר עניין אישי בנושא העתירה; אמנם לדבריו הגיש את העתירה בהיותה מעוררת שאלות עקרוניות – ואולם בפועל עתירה זאת נסמכת על עניינם של 13 נישומים, שלדברי העותר הוא ייצגם בהליכים מול רשות מיסוי המקרקעין. חרף הגמשה ניכרת של זכות העמידה בפסיקתו של בית משפט זה, ההלכה

היא שבית המשפט ייטה לדחות עתירה ציבורית כאשר הנפגעים הנטענים נמנעו מלפנות בעצמם לבית המשפט: "אף שדיני המעמד בבית-המשפט הגבוה לצדק הוגמשו במהלך השנים במידה ניכרת, שריר וקיים הכלל הקובע כי משנמצא אדם נפגע שנמנע מלהגיש עתירה בעניינו שלו, לא יבוא במקומו עותר ציבורי" (בג"ץ 428/08 גוטמן נ' מדינת ישראל, בפסקה 5 (23.1.2008); 962/07 לירן נ' היועץ המשפטי לממשלה, בפסקה 14 (1.4.2007)). כך במיוחד שעה שהעתירה כלל אינה מצביעה על פגם מינהלי, לא כל שכן פגם חמור או כזה שנודעות לו השלכות רוחב (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ד, 289-292 (2017)).

5. סופו של דבר, העתירה נדחית והעותר יישא בהוצאות המשיבים בסך 5,000 ש"ח.

ניתן היום, י"ח בתמוז התשע"ז (12.7.2017).

ש ו פ פ ת

ש ו פ פ

המשנה לנשיאה