

מעמדו של הסכם השומה ופתיחת שומות סגורות

מאת

ד"ר חיים גבאי*

א. הקדמה

לעיתים תכופות עולות הטענות המוכרות מדיני החוזים, כמו "טעות", "הטעיה" "כפייה" ואף "עושק", מצדם של נישומים, לגבי ההסכמים 'הנכפיים' עליהם במהלך הדיונים הנערכים עימם לקביעת הכנסותיהם במשרדי המס השונים. לעיתים, טענות אלה אף עולות מדרגה ולובשות צורה של "איוס", "פיתוי" או "לחץ" מצדם של מפקחי המס כלפי אותו נישום 'הנאלץ', לטענתו, להגיע להסכם על הכנסותיו בניגוד לרצונו החופשי.

בדיקה מדוקדקת אחר מקור הסמכות לעריכת הסכמי השומה מעלה, כי המחוקק לא מצא לנכון להסדיר ולהגדיר בפקודת מס הכנסה את הסכמי השומה הללו, ועל הסכמים אלה אנו למדים באופן עקיף מהוראות סטוטוריות אחדות הנמצאות בפקודת מס הכנסה. כך לדוגמה, סעיף 152(א) קובע, כי אם לאחר שמיעת ההשגה הנישום מגיע להסכם עם פקיד השומה בדבר קביעת הכנסתו, תתוקן השומה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם¹. דוגמה נוספת היא סעיף 145(א)(2)(ב) סיפא הקובע, כי גם לגבי שומות בשלב ראשון ניתן ואפשר להגיע להסכם. במילים אחרות, פקיד השומה רשאי לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדוח שהוגש לו אינו נכון, אך אפשר ששומה זאת תיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום². כך גם סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מקנה סמכות לנציב, בתנאי הסעיף, לבקר, לבחון, לחקור ולתקן כל הליך שנקט פקיד השומה על-פי הפקודה, ובכלל זה שומות שנעשו בהסכם³.

* תודתי נתונה לגבי מירב דדוש על הערותיה המועילות בכתובת מאמר זה.

1. ראו פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961. סעיף 152(א) קובע, כי במידה שפקיד השומה גילה ממצאים בשלב ב' שמחייבים מבחינתו את תיקון ההכנסה המוצהרת והנישום מסכים לכך, חותמים הצדדים על הסכם בדבר שומה סופית מתוקנת, המקבלת את סימול השומה - 07.

2. ראו פקודת מס הכנסה, שם, סעיף 145(א)(2)(ב). סעיף זה אשר תוקן בתיקון 114 קובע, כי במידה שפקיד השומה הבדוק את הנתונים בדוח השנתי, מגלה ממצאים שמחייבים הגדלה של ההכנסה המוצהרת והנישום מסכים לכך, השומה שנקבעת היא שומה סופית בהסכם ומקבלת את סימול השומה - 02.

3. ביוזמת הנציב או על-פי בקשת הנישום יכול הנציב לפתוח שומות סופיות 00, 01, 02 או צו 09 ולהורות לצדדים לקיים דיון מחודש בקשר לנתונים שמופיעים בדוח. ראו פקודת מס הכנסה, שם, סעיף 147.

בשורות הבאות אנסה לעמוד על טיבם ותוקפם המשפטי של ההסכמים הנערכים במשרדי המס, המונחים הן על-פי הדין הכללי⁴ והן על-פי הדין הספציפי - פקודת מס הכנסה. במהלך הדיון אעמוד על מקור הסמכות הסטוטורית לעריכת הסכמים והדינים החלים עליהם. במסגרת זאת אפרט את הרקע המשפטי לעריכת ההסכם, אתאר ואציג את גבולות תום-הלב הנדרשים בעת קיום המשא-ומתן להסכם ואדון בהסכמות הנדרשות הן מצדו של הנישום והן מצדו של פקיד השומה. בהמשך אעמוד על הפגמים שנופלים בהסכם השומה ואסיים באפשרויות העומדות בפני פקיד השומה ובפני הנישום לפתיחת שומות סגורות. נדגיש, כי מסגרת דיון זאת אינה מתיימרת לתת סקירה ספרותית מקיפה על דיני החוזים, אלא לכל היותר מדגישה היבטים אחדים של הסכמי מס הכנסה וההשקה שבינם לבין דיני החוזים הכלליים.

ב. הבסיס הסטוטורי

כפי שצויין לעיל, פקודת מס הכנסה אינה מסדירה את אופן עריכת הסכמי השומה ואינה מפרטת את מפגש הרצונות הנדרש לעריכת הסכמי השומה. פרט לסעיפים אחדים בפקודת מס הכנסה, שמשקפים את ההליכים לקביעת הכנסתו של אדם ואת התוצאה הסופית המתלווה להליכים אלה - קביעת הסכם⁵, המחוקק לא עמד על היסודות ההסכמיים הנדרשים להגדרת הסכם האמור לבטא "קונסנזוס" או מפגש רצונות. יש לזכור, כי בכדי שיתקיים היסוד ההסכמי אין די בהסכמה גרידא בין הצדדים, אלא נדרשת מהם הסכמה מודעת ומכוונת ליצור קשר משפטי חוזי מחייב. הסכמה כזאת נוצרת כתוצאה ממפגש רצונות תואמים ומשלימים - אך לא זהים - של הצדדים⁶.

השאלה המתעוררת היא, מה הדין המהותי שיחול על הסכמים אלה, בהעדר הוראות בדין הספציפי, ומה תוקפם המשפטי בכל הקשור להליכים שקדמו לכריתתם ולתוצאות כריתתם.

נדמה שהתשובה לשאלה זאת מצויה בגבולותיו של סעיף 61(ב) לחוק החוזים הקובע:

... 61. (א) ...

(ב) הוראות חוק זה יחולו, ככל שהדבר מתאים לעניין ובשינויים המחויבים, גם על פעולות משפטיות שאינן בבחינת חוזה ועל חיובים שאינם נובעים מהחוזה⁷.

4. חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973. וכן, חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א-1970.

5. ראו הטקסט הצמוד להערות שוליים 1, 2 ו-3 לעיל.

6. ראו ג. שלו **דיני חוזים** (ירושלים, מהדורה שנייה, 1990). עמ' 6 ואילך.

7. אני ער לעובדה, כי כל חוזה הוא הסכם אולם לא כל הסכם הוא חוזה. היסוד המייחד חוזים מהסכמים הוא יסוד האכיפות. המשמעות היא, כי הדין מכיר בחוזה שערכו הצדדים. אולם, מאחר שהאכיפות של הסכמי השומה היא שונה מהסכמים רגילים שלהם אנו מורגלים, ומאחר שאכיפות הסכמי השומה אינו בלב הדיון, הרי שאתייחס להסכם השומה כחוזה המכיל, באורח רעיוני, הוראות דין המשלימות את הסכמת הצדדים ויחד עימם מהווים את החוזה.

סעיף זה הוא אם-כן צינור להעברת עקרונות אחדים מדיני חוזים לשטחי משפט אחרים - צינור שהופך את חוק החוזים לחוק חיובים, המעביר את העקרונות ואת הכללים שבו למשפט כולו. כך לדוגמה, עקרון תום-הלב המשא-ומתן ובקיום החיובים הנובעים לנהוג בדרך מקובלת ובתום-לב במהלך המשא-ומתן והציבורי דרך סעיף 61(ב) לחוק החוזים. מהחווה, חל גם על ענפי המשפט האזרחי והציבורי דרך סעיף 61(ב) לחוק החוזים. במידה דומה ניתן, לדעתי, להחיל את הוראות החוק האחרות בשינויים המחויבים גם על הסכמי השומה הנערכים במשרדי מס הכנסה. לפיכך, הליך כריתתו של הסכם כזה ייבדק על-פי דיני ההצעה והקיבול המצויים בפרק א' לחוק החוזים; כך, גם טענה לפגם שנכרך במהלך כריתת הסכם שומה תיבדק על-פי פרק ב' לחוק המכיל הוראות לביטול חוזה בשל פגם בכריתתו.

נדמה שקביעה זאת תעורר קרוב לוודאי את השאלה, האם אכן הנישום רשאי שלא להתקשר עם הצד השני (שלטונות המס), כפי שזכות זאת משתקפת מעקרון חופש החוזים⁸. נראה שהתשובה לשאלה זאת מצויה אף היא בגדרו של הסעיף הנ"ל ובסעיפים אחדים בחוק הספציפי. במילים אחרות, הנישום יכול שלא להתקשר בהסכם עם שלטונות המס, אולם הוא לוקח סיכון שאנשי המס יעשו שימוש בסמכות המוקנה להם מכוח פקודת מס הכנסה לקבוע את הכנסתו על-פי מיטב השפיטה, מאחר שלא הגיע להסכם איתם.

בצד הוראות הדין החלות על כריתתו של ההסכם שבין הנישום לבין שלטונות המס קיימות הוראות ביצוע המפורסמות מעת לעת על-ידי נציבות מס הכנסה ומטרתן להשלים ולהבהיר הוראות דיספוזיטיביות הקיימות בדין, או אולי להוסיף על הוראות החוק ולייחד את הסכם השומה מהסכם רגיל. אולם, הוראות אלה אינן סותרות את העקרונות הידועים והמוכרים המנחים בדיני חוזים. לדוגמה, בעוד שחוק החוזים מאפשר לערוך חוזה בעל-פה, בכתב או בכל צורה אחרת, זולת אם היתה צורה מסוימת לתוקפו על-פי חוק או הסכם בין הצדדים⁹, הרי שהוראות נציבות מס הכנסה מחייבות את המפקחים להחתים את הנישום או את בא-כוחו על גבי טופס מיוחד המיועד לשומה בהסכם (טופס 1258). יתרה מכך, אם מסתבר לאחר חתימת ההסכם, שיש צורך לבצע בו תיקונים מהותיים (כגון שינוי בסכום ההכנסה וכד'), אין לבצעם על גבי הטופס החתום, אפילו בהסכמת הנישום, אלא יש למלא טופס חדש ולהחתים את הנישום פעם נוספת. רק במקרה של טעות קולמוס (כגון טעות בשם הנישום או שם בא-כוחו וכד') מאפשרות ההוראות לתקן בגוף הטופס, אך יחד עם זאת מחייבות ההוראות הקפדה יתרה על החתמת הנישום ליד כל תיקון ותיקון.

לעיתים עולה השאלה בדבר תקפותם המשפטית של סיכומי דיון הנערכים בין הצדדים במשרדי המס, תוך שהם נחזים להיות הסכם. שאלה זאת נדונה בפסק-דין **טנסור מערכות בע"מ נ' פקיד השומה נתניה**. בית-המשפט קבע, שהפיתרון לסוגיית תוקף מסמך מעין זה תימצא בכוונת הצדדים בקשר למסמך שערכו. במילים אחרות,

8. חופש ההתקשרות הוא פן אחד מעיקרון חופש החוזים המקפל בתוכו את חופש ההתקשרות, חופש העיצוב וחופש הצורה.
9. ראו, חוק החוזים **לעיל**, הערה 4, סעיף 23. מדובר בהוראת דין דיספוזיטיבית הנגזרת מעיקרון חופש החוזים, המאפשרת לצדדים לעצב את החוזה על-פי רצונם.

כאשר באים לבחון תוקפו של מסמך, אם הוא הסכם או שהוא משקף סיכום ישיבה בלבד, יש לבחון האם נתקיימו בו שני היסודות הנדרשים ליצירתו של חוזה, דהיינו גמירות דעתם של הצדדים לכרות חוזה ומסויימותו¹⁰.

ג. עיקרון תום-הלב והסכמי השומה

עיקרון תום-הלב נכנס לחוק בשנת 1973 עם חקיקתו של חוק החוזים הכללי, למרות שבפסיקה הוא הופיע עוד קודם לכן. סעיפים 12 ו-39 לחוק זה מייבאים אל משפטנו את עיקרון תום-הלב, שהינו עיקרון מוסרי שקיבל ביטוי בסעיפי החוק ובפסיקה, הקיים גם במשפט העברי: לשאת ולתת באמונה. העיקרון הועתק מספר החוקים הגרמני, ה-BGB, שבו בסעיף 242 יש חיוב לקיים "תום-לב". סעיף זה חל לא רק לגבי חוזים, והוא אינו מבדיל בין חיוב חוזי לבין חיובים אחרים, אלא חל על כל המשפט האזרחי.

הולדתו של עיקרון תום-הלב הייתה בעקבות המצב הכלכלי הקשה ששרר בשנות העשרים בגרמניה. נפילת המארק הגרמני בתאוצה שלא נודעה כמותה והתמוטטות כל אופני הוויסות המשפטיים הובילו את בתי-המשפט בגרמניה לעשות שימוש בסעיף 242 כדי להתגבר על מצבים קשים בכלכלה¹¹.

החל מסוף שנות העשרים החל עיקרון תום-הלב לכסות את כל השיטה המשפטית בגרמניה: חוזי עבודה, זכויות יוצרים, דיני חברות, הדין האזרחי, דיני מקרקעין, דיני מיסים ודיני מינהל ציבורי¹². גם במשפט הישראלי הסתמנה מגמה דומה. עיקרון תום-הלב הלך והתפשט וכיסה את כל שיטת המשפט. הוא חלחל אל כל גזרות המשפט: דיני חברות¹³, משפחה¹⁴, עבודה¹⁵ והוא מוזכר תדיר גם במשפט הציבורי¹⁶.

השאלה המתעוררת היא, האם סעיף 12 ותחולתו לגבי דינים אחרים הוא סעיף דיספוזיטיבי¹⁷?

שאלה זאת נדונה בפסק-הדין פנידר נ' קסטרו¹⁸ ובפסק-הדין בית יולס נ' רביב¹⁹. התשובה שניתנה עליה היא, כי חל איסור להתנות על עצם החובה הכללית לנהל מו"מ בתום-לב.

-
10. עמ"ה 1130/01 טנסור מערכות בע"מ נ' פקיד השומה נתניה, "מיסים" יח/2 (אפריל 2004) ה-23.
 11. ראו שלו, לעיל הערה 6, בעמ' 42.
 12. ראו שלו, לעיל הערה 6, בעמ' 43.
 13. ע"א 817/79 קוסוי נ' בנק פויכטונגר, פ"ד לח(3) 253, 285.
 14. בג"צ 566/81 עמרני נ' בית הדין הרבני הגדול, פ"ד לז(2) 1.
 15. ע"א 2738/90 יהב נ' בן טובים, פ"ד מז(1) 695.
 16. בג"צ 640/77 ברנובסקי נ' מנהל אגף המכס והבלו פ"ד לב(2) 75, 78.
 17. הוראות דיספוזיטיביות-מנחות הן הוראות המאפשרות לצדדים לקבוע הסדר שונה מזה שהחוק קובע, לעומת הוראות קוגנטיות - שהצדדים אינם רשאים להתנות עליהן.
 18. ד"נ 7/81 פנידר נ' קסטרו, פ"ד לז(4) 673, בעיקר בעמ' 689-682.
 19. ד"נ 22/82 בית יולס בע"מ נ' רביב משה ושות', פ"ד מג(1) 441.

שאלה אחרת היא, מה המשמעות הפרקטית של עקרון תום-הלב.

יש להבחין בין שלוש רמות של התנהגות משפטית: "אדם לאדם - מלאך", "אדם לאדם - אדם", "אדם לאדם - זאב". חובת תום-הלב מציבה דרישת התנהגות כבקטגורית הביניים, קרי נדרשת התנהגות אמינה, מקובלת והוגנת מסחרית, המכונה "אדם לאדם - אדם"²⁰. על הפרט להתחשב בזולתו "התחשבות סבירה ומקובלת". התנהגות כמלאכים דורשת חובת אמינות גבוהה, בה חושב כל צד ראשית על טובתו של הצד האחר. ברי הוא, כי דרישת המלאכות תתנגש עם מטרתו של המו"מ, בו מנסה כל צד להגשים את תועלתו האישית.

שאלה חשובה שנדונה בפסיקה בהתייחסות לעקרון תום-הלב היא, האם יש לפרש את המונח תום-לב בראייה אובייקטיבית או בראייה סובייקטיבית? דהיינו: האם יש לבדוק את תום-הלב בהתנהלות לקראת ובעת המשא-ומתן בראייה אובייקטיבית של האדם הסביר, או שיש לבחון את מי שניהל משא-ומתן על-פי הרגשתו ותחושתו הסובייקטיבית.

בעבר הפסיקה קבעה, שיש לפרש את המונח תום-לב בהיבט אובייקטיבי, בעיני האדם הסביר, וזאת משום שיכולים להיות אנשים שיש להם עקרונות מעוותים לניהול מו"מ בתום-לב. עם זאת, המבחן איננו אובייקטיבי באופן מוחלט, אלא יש לו היבטים סובייקטיביים, שנותנים דגש לסוג העסקה הספציפית שבה מדובר, ולצדדים המנהלים ביניהם את המו"מ²¹. לכן, ישנן עסקאות או צדדים מסוימים למו"מ, שחובת תום-הלב תהיה הרבה יותר רחבה לגביהם, לעומת מקרים אחרים ששם חובת תום-הלב תהיה יותר מצומצמת. לדוגמה, במשא-ומתן שבין שני גורמים עסקיים לחלוטין (חברות גדולות) - נטיית בתי-משפט היא פחות להתערב, כי כל צד יודע לדאוג לעצמו. מכאן אנו למדים, שבמו"מ שבין נישום לשלטונות המס, חובת תום-הלב הנדרשת מרשויות המדינה רחבה יותר, מפאת כוחה של הרשות.

בתום-לב - הכוונה היא בעיקר לחובה שהצדדים למו"מ צריכים לנהוג בהגינות במהלך המו"מ. אין רשימה סגורה של מקרים שנכללים בגדר חובת תום-הלב. כל מקרה נבחן לגופו לפי הנסיבות. אבל כאשר מדברים על חובת תום-הלב, מתכוונים בעיקר לשתי קבוצות עיקריות:

1. איסור להציג מצגי שווא במהלך המו"מ. דהיינו: אסור לצד אחד להטעות את הצד השני ע"י מסירת אינפורמציה לא נכונה במהלך המו"מ.
2. חובת הגילוי - צד למו"מ מחויב לגלות לצד השני עובדות מהותיות הנוגעות לעסקה/לחוזה שלגביו הצדדים מנהלים מו"מ לקראת כריתת החוזה.

השאלה שמתעוררת היא, מה היקפה של חובת הגילוי.

20. ראו דברי ברק בפסק-דין בית יולס נ' רביב לעיל, שקבע כי "אמת הדבר, אין הצדדים לחוזה מלאכים זה לזה, אך שוב אל להם להיות זאבים זה לזה".

21. בג"צ 59/80 שירותי תחבורה ציבוריים באר שבע נ' בית-הדין הארצי לעבודה, פ"ד לה(1). 828.

הבעייתיות של חובת הגילוי מתבטאת בפסק דין ספקטור נ' צרפתי. שם נקבע, שחובת הגילוי חלה רק על פרטים מהותיים שהצד שכנגד לא יכול היה להשיגם בעצמו.²²

אכן, הדרישה למסירת אינפורמציה במהלך המו"מ המתנהל בין הנישום לבין שלטונות המס מובנת. חובה זאת מובנת, שכן אם צד למו"מ מטעה את הצד השני - הוא נוהג בחוסר הגינות ובפירוש נוגד את חובת תום-הלב וזאת מעבר לפגם היכול להביא לידי בטלות ההסכם בשל טעות או הטעיה, שעליהם אעמוד בשורות הבאות. אולם הבעייתיות של חובת הגילוי הקיימת במשפט הפרטי יכולה להוות אבן נגף בדיונים לקראת עריכת הסכם השומה במשרדי המס. במילים אחרות, בעוד שחובת הגילוי ברורה לגבי הנישום אשר מחויב על-פי דין למסור לשלטונות המס ידיעות על הכנסותיו, שאם לא כן יועמד לדין בגין הפרת חובה זאת²³, אין חובה זאת ברורה כלל וכלל לגבי שלטונות המס המנהלים משא ומתן לקביעת הכנסתו של אותו נישום. האם מעצם חובה זאת על איש המס לפרוש לפני הנישום את כל הידיעות המצויות בתיקו ושהושגו בדרך דיסקרטית²⁴, או שמא על איש הרשות לא חלה חובה לחשוף בפני הנישום את כל ידיעותיו, ולמרות זאת לא ייתפש בניהול משא-ומתן בחוסר תום-לב?

ד. פגמים בכריתת הסכם שומה

כפי שהמחוקק לא מצא לנכון להבהיר ולהסביר בדין הספציפי את סוגיית הסכמי השומה, כך פקודת מס הכנסה שותקת לגבי הפגמים הנופלים בהסכמים אלה.

קיימים מקרים רבים בהם, לאחר שהשומה הפכה סופית, אם בשלב ראשון או בשלב שני, פונה הנישום ומבקש לחזור בו מחתימתו על אותו הסכם או לחילופין לתקן את ההסכם מחמת פגמים שנפלו בו במהלך כריתתו. כך לדוגמה, בפסק דין יוסף שבו נ' פקיד שומה עפולה עתרו שלושה אחים המנהלים יחד בשותפות עסק של עבודות עפר, לבטל את הסכם שומות המס שנחתם בינם לבין פקיד השומה בטענה שההסכם אינו תקף הואיל ונחתם באילוץ, בהטעיה ובכפייה. לטענתם, האילוץ והכפייה התבטאו בכך שפקיד מס הכנסה הבהיר להם, שאם לא יחתמו, ייאלץ פקיד השומה לפנות לבית המשפט ויתקבל פסק דין נגדם²⁵. דוגמה אחרת לטענות אלה היא בפסק דין זינגר נ' מדינת ישראל. בתיק זה ביקש הנישום, שהיה בעליו של בית מלון ליד צפת, לבטל שומות בהסכם שהוצאו לו בשל פגמים שנפלו בכריתת ההסכם, כמו הטעיה, עושק ואיומים מוסווים שהפעיל עליו מפקח המס במהלך כריתתו של הסכם השומה. לטענתו מפקח המס השמיע איומים גלויים ומוסווים על מה שיארע לו אם לא יגיע להסכם עמו. כמו כן טען הנישום, כי הוטעה על ידי המפקח, שנתן לו להבין כי

22. ע"א 838/75 חיים ספקטור נ' יוסף צרפתי, פ"ד לב(1) 231.

23. ראו פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961. סעיף 220.

24. לעיתים מגיעות לאנשי המס ידיעות בדרך דיסקרטית, כמו לדוגמה מאשתו של הנישום או מכל מודיע

אחר המבקש להישאר בעילום שם, וחשיפת שמו עלולה לגרום לו לנזקים גדולים.

25. עמ"ה 196/87 יוסף שבו ואחיו נ' פקיד שומה עפולה, "מיסים" 5/5 (ספטמבר 1988), עמ' ה-16.

ההסכם עליו הוא מתבקש לחתום הינו ההסכם הטוב והנוח ביותר שאליו ניתן להגיע.²⁶

כפי שציינתי לעיל, המחוקק לא הסדיר בפקודת מס הכנסה את סוגיית הפגמים ולפיכך השאלות שהתעוררו בפסקי הדין הללו יקבלו פתרונם מההסדר המקיף והממצה של סוגיית הפגמים לחוק החוזים.²⁷

סוגיית הפגמים בכריתת חוזה עוסקת בפתרון המשפטי של מצבים שבהם אין הצהרת הרצון (של צד אחד או של שני הצדדים) מבטאת את הרצון האמיתי. פרופ' שלו מציינת בספרה, כי מעטים הם החוזים הנכרתים מתוך חופש רצון כלשהו, פסיכולוגי או כלכלי.²⁸ אם הדבר נכון לגבי חוזים רגילים, על אחת כמה וכמה שנכון הוא גם לגבי הסכמי השומה. למרות זאת קובעת שלו, שדרכים רבות ושונות שבהן מושג רצון הצדדים לחוזה אינן פוגמות בהסכמה. עצה, שכנוע, השפעה, השאה, לחץ רגשי, צורך כלכלי וצורך פסיכולוגי - כל אלה ועוד מהווים, בדרך כלל, גורמים לגיטימיים לכריתת חוזה תקף.²⁹ ואכן, לעיתים נדירות נפתח ההסכם שנחתם על ידי הנישום עם פקיד השומה, וזאת לאחר הוכחת מערכת נסיבות שבהן גורם חריג מסלף את רצון ההתקשרות עד כדי פגם בתהליך היווצרות הרצון. נדירות זו הינה תוצאה של מדיניות בית-המשפט הדוגלת באכיפה ובחיוב אנשים לקיים הסכמים, במיוחד כאשר אלו נחתמים עם רשויות המדינה, אשר שלטונות המס נמנים בתוכן. יתרה מכך, הצורך ביציבות המשפט והשאיפה לשמור על בטחון העסקאות הנעשות בשטח, מביאים לידי צמצום השפעתם של הפגמים ברצון ההתקשרות. במקרים רבים, הדינמיות המאפיינת את חיי המסחר מכתיבה התעלמות מפגמים ברצון צד לחוזה, וחיובו דווקא על פי הצהרתו החיצונית.³⁰ בצד כל זאת, כאשר הנישום יצליח להוכיח כי רצונו החופשי נפגם והסכמתו אינה אמיתית, הרי שאז יישמט היסוד הרצונאלי ויפגע התוקף המוסרי לקיום החוזה ולכן אין כל הצדקה להיאחז בהצהרה הרצונית. אולם, דחייתן בעבר של טענות חוזיות מובהקות, שעיקרן טעות, הטעיה, כפייה ועושה, מצביעה על כך שהנישומים התקשו להצביע על כך שרצונם החופשי נפגם במהלך כריתת ההסכם עימם, ובתי המשפט דחו בקשות של נישומים לפתוח הסכמים שנחתמו עם רשויות המס. כך לדוגמה, בפסק דין **יוסף שבו** הנ"ל נדונה טענתו של הנישום, כי היה נתון לאילוץ ולכפייה מצדו של פקיד מס הכנסה, שהבהיר לו שאם לא יחתום, יאלץ פקיד השומה לפנות לבית המשפט. בית המשפט קבע:

"נראה אפוא, שלא עסקינן כלל בהטעיה באיום, או בכפייה ואין גם יסוד לטענה כאילו התישו את המערער והכניסו אותו למצב של בהלה ופחד. יתר

26. ת"פ 9193/89 שלזינגר שמעון נ' מדינת ישראל משרד האוצר, "מיסים" ד/5 (אוקטובר 1990) עמ' ה-37.

27. בנוסף לעיקרון הידוע, שמקום שהדין הספציפי שותק יש לפנות לדין הכללי, שלטונות המס הדגישו בטופס ההסכם את הצהרת הנישום ו/או בא כוחו, שידוע להם כי בנוסף להוראות הפקודה, חלות על הסכם זה הוראות חוק החוזים, התשל"ג-1973 וחוק השליחות, התשכ"א-1965. ראו טופס 1258, הסכם בעניין שומות מס-הכנסה.

28. ראו שלו, לעיל הערה 6, בעמ' 155.

29. שם, שם.

30. שם, שם ובעמ' 163.

על כן, הפעולה של הגשת הליך בבית המשפט נגד השותפות אין בה כל איום מאחר ומדובר בצעד חוקי ולגיטימי, מה עוד שנראה שלמעשה היה מדובר בקביעת שומות בלא הסכם, לאחר שספרי המערערים נפסלו, ואזי על המערערים היה לנקוט בהליכים בבית המשפט בעניין השומות שייקבעו...³¹

כך גם דחה בית המשפט את טענת המצוקה בה היה נתון הנישום, אשר טען כי מצוקה זאת נוצלה על ידי המפקח מטעם שלטונות המס שניהל את הדיונים עמו.³² לאחר שבית המשפט ניתח את נסיבות המקרה, נקבע כי מצוקה זאת שתיאר הנישום אינה מסוג המצוקות אליהן מכוון סעיף 18 לחוק החוזים, ועל מי שטוען לעושה להוכיח את קיומם של שלושה היסודות המצטברים המופיעים בחוק החוזים.³³

מבדיקת הפסיקה הרלוונטית לענייננו עולה, כי בדרך כלל עלת פתיחת ההסכם עם שלטונות המס הינה אי ידיעת היקף החיוב המדויק במס - דבר שנחשב לחוסר כדאיות העסקה. במילים אחרות, בסיומו של תהליך ולאחר חתימת ההסכם מתברר לנישום, כי סכום המס גדול מהסכום שהוא חשב שיהיה עליו לשלם. במקרה כזה, אין הוא יכול לטעון להטעיה או לעושה מצד שלטונות המס, אלא לכל היותר לטעות בכדאיות ההסכם עליו חתם. טעות כזאת, כידוע, אינה יכולה לשמש בסיס לביטול ההסכם.³⁴

דיני החוזים מקנים זכות ביטול בשל פגם שנפל בכריתת חוזה כזכות אוטונומית המופעלת על-ידי צד שרואה עצמו נפגע באמצעות משלוח הודעת ביטול.³⁵ זכות זאת נובעת מעיקרון חופש החוזים; אותו עיקרון המקנה לאדם חופש להתקשר בחוזה על-פי רצונו, מכיר גם בכוחו להשתחרר מהחוזה, כאשר הרצון שהביא לכריתתו היה פגום.³⁶ הספרות העיונית והפסיקה מדגישים, כי הפעלתה של זכות זאת - כמו כל שאר הזכויות האחרות במשפט - צריכה להיעשות בדרך מקובלת ובתום-לב.³⁷

השאלה המתעוררת היא, האם לנישום אשר לדעתו נפל פגם בכריתת החוזה, מוקנית הזכות לבטל הסכם באופן חד-צדדי ולנתק את הקשר החוזי שבינו לבין שלטונות

31. ראו עמ"ה 196/87 לעיל, הערת שוליים 25, בעמ' 115.

32. ראו ת"פ 9193/89 לעיל, הערת שוליים 26, בעמ' 197.

33. הוראות סעיף 18 לחוק החוזים קובעת, כי על הטוען טענת עושה להוכיח קיומם של שלושה יסודות מצטברים: (א) הצד המבקש את הביטול נמצא במצוקה, חולשה שכלית או גופנית. (ב) הצד השני ניצל מצוקה זאת ועקב הניצול נקשר בחוזה. (ג) תנאי החוזה גרועים במידה בלתי סבירה מן המקובל.

34. ראו ע"א 544/78 בנייני גינדי נ' אפללו, פ"ד לג(2) 9, 14. וכן, ע"א 11/87 מדינת ישראל נ' לנדאו, פ"ד מג(4) 20, בעמ' 293 מול האותיות ה-ז. וכן ע"א 455/82 מאיר נ' מזרחי, פ"ד לז(3) 579. בפסק דין זה נקבע, כי טעות בתמורה היא טעות בכדאיות העסקה, שאינה מאפשרת ביטול חוזה.

35. רק במקרה שהפגם הוא טעות שאינה ידועה לצד השני (סעיף 14 (ב)), זכות הביטול אינה אוטונומית וטענה הכרעה שיפוטית-קונסטיטטיבית.

36. ראו שלו לעיל הערה 6, בעמ' 257.

37. לעיל תיארתי את תחולתו הרחבה של עקרון תום-הלב לגבי הסכמי השומה ובשורות אלה פירטתי את סוגיית הפגמים הנופלים בהסכמים אלה. יש להדגיש, כי כל הוראות החוק המתייחסות לסוגיית הפגמים והזכויות הנובעות מהם כפופות לעיקרון תום-הלב הסוכך כנפיו על הפירוש, החסרים והיעוצב של הוראות החוק.

המס, בדרך ובתנאים שנקבעו בפרק ב לחוק החוזים³⁸. באופן דומה נשאל גם לגבי זכותם של שלטונות המס לבטל את ההסכם. על שאלות אלה ואחרות המתלוות להן אנסה לענות להלן.

ה. פתיחת שומות בהסכם

הפסיקה והספרות העיונית מלמדות על דרכים שונות ומגוונות בהן נקטו נישומים בכדי להביא לביטול הסכם שומה, וכך לניתוק הקשר החוזי שנוצר בין הנישום לבין שלטונות המס. לדוגמה, בבג"צ 289/67 פרץ נ' נציב מס הכנסה³⁹ עתר הנישום לבג"צ בבקשה לחייב את הנציב "להשתמש בסמכותו לפי סעיף 147 כדי שתבוטל שומת הנישום", כך שמשכורות ששולמו ע"י חברה משפחתית לבעלי מניותיה יוכרו לה כהוצאה. העתירה באה לאחר שהשומה הפכה לשומה סופית. ניסיון אחר לבטל שומה בהסכם נעשה במסגרת בקשה שהגיש נישום לבית המשפט לבטל הסכם שחתם עם פקיד השומה, בשל טענות לפגמים שנפלו בחוזה. גם במקרה זה דחה בית המשפט את טענותיו של הנישום וקבע, שההסכם שערך הנישום עם פקיד השומה תקף⁴⁰.

בהליך אחר, שנדחה גם הוא במסגרת ערעור על השומה, ניסו הנישומים לבטל הסכם שנחתם עם פקיד השומה בעילות חוזיות שונות. בית המשפט קבע:

"אומנם אין זו הדרך לבטל הסכם שנערך עם פקיד השומה והיה על המערערים לעשות זאת בהליך אחר באמצעות המרצת פתיחה בעתירה להורות על ביטול ההסכם ולא בהודעת הערעור. אולם מאחר ובא כוח פקיד השומה הסכים שבית המשפט במסגרת ערעור זה ישמע הראיות בהקשר לעריכת ההסכם ויקבע מסקנותיו לגבי הסכם זה הובאו מכלול הראיות בהליך שבפני."

הסכמה זאת של פקיד השומה מלמדת על מדיניות רשויות המס שעליה הצביע ד"ר אלטר במאמרו, כי "רוב פקידי שומה והנהלות נציבות מס הכנסה לדורותיהן דגלו בליברליות יתרה באפשרות שניתנה לנישומים 'להתחרט' על הסכמים שנחתמו"⁴¹. אלטר ציין דוגמה שניתנה על ידי נציב מס הכנסה דאז בהרצאה שנשא בתאריך 9.12.97 בלשכת רואי החשבון בה תיאר שומה בהסכם שנפתחה על-ידי נציבות מס הכנסה, אף לאחר שהנישום הפסיד בהליך משפטי שבו ביקש לבטל הסכם שומה שעשה עם נציבות מס הכנסה.

אציין, כי המצב המשפטי אינו כך. הפסיקה קבעה, בדרך כלל, שהנישום לא יוכל לפתוח הסכם עם רשויות מס הכנסה שחתם עליו, בין בשלב א' ובין בשלב ב'. ההתנגדות הטבעית והמובנת של בית המשפט לפתוח הסכמים שנחתמו עם רשויות המס נסמכה על עקרון סופיות הדיון והשומה ויציבות הדין. יתרה מכך, הוראת סעיף 153(א) לפקודת מס הכנסה קובעת כי:

38. ראו, חוק החוזים לעיל הערה 4, סעיפים 19, 20 ו-21.

39. בג"צ 282/67 פרץ נ' נציב מס הכנסה, פד"א א, 35.

40. ראו, ת"פ 9193/89 לעיל, הערה 26.

41. א. אלטר "תיקון 114 לפקודת מס הכנסה", "מיסים" יב/1 (פברואר 1988), עמ' א-1.

”מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאזור שיפוטו פעל פקיד השומה.”

על פי סעיף זה, זכות הערעור על שומות המוענקת לנישום במסגרת סעיף 153(א) יוחדה להחלטה שיצאה מכוח סעיף 152(ב) בלבד (שומה בצו), ולא לזו שיצאה מכוח סעיף 152(א), שעניינו שומה בהסכם. במילים אחרות, המחוקק לא איפשר ערעור על הסכמים שמקורם ודרך גיבושם הם בהסכם אליו הגיעו הצדדים.⁴²

אולם, בניגוד לאמור ביחס לקושי בפתיחת הסכמים, ידוע היה כי לנישום פנויה דרך עקיפה לפתיחת הסכם (שלב א) וזאת על ידי הגשת השגה וערר. דרך זו, לאור תיקון סייפת סעיף 145(א)(2) והוספת סמכות להסכם, כנראה שעברה מן העולם. די”ר אלתר מציין, כי עד לתיקון 114 דרך זו לא היתה תלויה בעילות חוזיות כלשהן, ואפילו נישום שהודה כי התחרט ולכן הגיש השגה על הסכם שלב א, יכול היה לבסס השגה זו על פסיקת בית המשפט. כל זאת, כאמור, למרות שתוכן השומה שבשלב א’ היה ’מקובל’ עליו.⁴³

כיום, לאחר תיקון 114, לאור הוראות החוק ועל פי הוראות הביצוע שפרסמה נציבות מס הכנסה מעת לעת⁴⁴, ניתן להבין כי הסמכות לפתוח שומה בהסכם נתונה לנציב על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. סמכות זאת נועדה להעניק לו אמצעי להתערב בהחלטות ובשומות שנערכו על ידי פקיד השומה, לפי שיקול דעתו. סמכות זאת מופעלת הן לבקשתם של עובדי פקיד השומה⁴⁵ והן לבקשת הנישום הנלמדת מלשון הוראת החוק.⁴⁶

על סמכות הנציב על פי סעיף 147 לפקודה והיקפה נכתב רבות⁴⁷. סעיף 147 בנוסחו המקורי הסמיך את נציב מס הכנסה לעיין מחדש בשומות ביוזמתו ולצרכיו הוא. בשנת תשי”ב הוסיף המחוקק גם את המילים ”על-פי בקשת הנישום”, והעיון מחדש יכול להיעשות לא רק ביוזמת השלטונות, אלא גם כאשר היוזמה באה מצד הנישום. על היקפה של סמכות זאת עמד בית-המשפט בפרשת **איגלטקס**⁴⁸ בה קבע, כי סמכות הנציב -

”רחבה היא, ודי בהצבעה על טעות משפטית או במחלוקת משפטית או עובדתית בין הנציב לפקיד השומה, על-מנת שסמכותו הביקורתית לפעול במסגרת סעיף 147 תקום, ועל מנת שהשומה המוטעית תוחלף בשומה חדשה מתוקנת.”

-
42. עמ”ה 1120/99 חב’ מגדלי זוהר נ’ היחידה הארצית לשומה, ”מיסים” ט/1 (פברואר 2001), עמ’ ה-19.
43. ראו אלתר לעיל, הערה 41 בעמ’ 7.
44. ראו לדוגמה, חוזר מס הכנסה 29/92 שעיקרו הוא נוהל הפעלת סעיף 147. וכן קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) בעמ’ ט/20 (עדכון מס’ 25).
45. עמ”ה 2/87 ליברובסקי ובניו בע”מ נ’ פקיד השומה ת”א 1, פד”א יז, 353.
46. ראו פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 23. סעיף 147(א).
47. ראו א. רפאל ”הסכמים עם פקידי שומה וסמכות העיון מחדש של הנציב” הפרקליט, כג, 455. וכן, ע. גבאי וא. צוקרמן, ”ועוד על סמכותו של הנציב לפתוח ולתקן שומות על-פי סעיף 147 לפקודה”, מיסים ד/6 (דצמבר 1990), עמ’ א-46.
48. עמ”ה 13/98 איגלטקס בע”מ נ’ נציב מס הכנסה, פד”א כז 07. 222.

על כך הזהיר פרופ' נאמן:

“על שלטונות המס לתת ליבם לכך כי יוזמתם, להביא לביטול הסכם שערך פקיד שומה עם הנישום, תעמוד להם לרועץ. שהרי בכך נפתחה הדרך גם בפני הנישומים לדרוש ביטולם של הסכמים לאחר שנשתנתה ההלכה המשפטית אם כך אין לדבר סוף. עקרון “קדושת ההסכם” חייב לחול על שני הצדדים כאחד, ולא רק על האזרח”⁴⁹.

ביקורת זאת בספרות וביקורת שנשמעה בפסיקה⁵⁰ הביאו לכך ששלטונות המס הנחו את עובדיהם לעשות שימוש בסעיף 147 אך ורק במקרים חריגים ולאחר בדיקה מעמיקה וממצה של הסוגייה על כל היבטיה, הן היבטים הנוגעים לתיק הספציפי לגביו נבחנת פתיחת השומה בהסכם, והן היבטים כלליים הנוגעים לכללי המינהל התקין ולשיקולי המדיניות הציבורית הראויה. כך, למשל, אין לנקוט בהליך פתיחת השומה מקום שהליך זה לא יביא לתוספת מס בסכומים מהותיים. כמו כן מנחות ההוראות, שיש להימנע מנקיטת ההליך אם השומה שאת פתיחתה מבקשים הינה שומה בהסכם (אלא אם ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר)⁵¹.

במקרה שבו מתבקשת פתיחה לפי סעיף 147 של שומות שנערכו בהסכם, על הנציב להשתכנע, כי קיימת הצדקה מיוחדת לפתיחתו, תוך הבאה בחשבון של צפיית הנישום לסיום ההליכים השומתיים כלפיו עם חתימתו על הסכם השומה⁵².

סיכום

חוסר השוויון שאפיין את יחסי הכוחות שבין הנישום לבין רשויות המס בעת כריתת החוזה, שינה צורה ואיפשר זכויות שוות לגבי תוצאות ההסכם והאפשרויות העומדות בפני כל אחד מהצדדים. בעוד שבעת כריתת ההסכם, לרשויות המס היתה פריבילגיה בכך שאיפשרו לעצמן לסגת מההסכם עד לחתימתו בידי פקיד השומה, או לחילופין פקיד השומה רשאי לבטל את ההסכם שנערך בין מפקח המס - שלוחו - לבין הנישום, הרי שעם חתימתו של הנישום נכנס ההסכם לתוקף ולנישום אין אפשרות לסגת ממנו. המחוקק לא מצא לנכון להסדיר את אופיים ואופן כריתתם של הסכמים אלה בפקודת מס הכנסה ולכן בפני הנישום פתוחה הדרך לפנות לנציב מס, שיפעיל סמכותו על-פי סעיף 147 לפקודה בשל טענות שומתיות, ואילו לגבי טענות חוזיות על הנישום לפנות לבית-המשפט ובכך להביא לביטולו של ההסכם. האופציה השמורה, בדרך כלל, לעילות המתעוררות בדיני חוזים - אופציית הביטול - אינה נתונה לנישום שסבור כי נפלו פגמים בכריתת הסכמי השומה.

49. י. נאמן “סמכות פקיד שומה לערוך הסכם עם הנישום בשלב הערעור” הפרקליט 1967, 146.
50. ראו, עמ”ה 42/84, 13/85 סולומון נ’ פקיד שומה ירושלים, פד”א טו, 19; וכן, ע”א 264/64 בן ציון ומירון עו”ד נ’ פקיד שומה ת”א 4, פ”ד יט(1), 245.
51. ראו החבק לעיל, הערה 44, בעמ’ ט/19-4.
52. שם, בעמ’ ט/21.