

# המועד להגשת נימוקי שומה - המלצה או החמצה

מאת

הראל בורן, עו"ד; רם ילוס, משפטן

## הקדמה

יש האומרים, כי הדרך לגיהנום רצופה כוונות טובות; ויובהר: אין רשימה זו ענינה דיני נפשות, אך עדיין, האזרח "הקטן" במגעיו עם רשויות מס הכנסה, בבואו להישום על הכנסתו יכול ויעבור דרך חתחתים שהמונח "גיהנום", במובנו הציורי, יכול להיטיב לתארה. במאמרנו זה, נפנה לבחון אספקט אחד מכלל ההיבטים הקיימים להליך השומה ככל שאמורים הדברים לשלב הערעור - וכוונתנו לחובה המוטלת על רשויות מס הכנסה להגיש את נימוקי השומה במועד.

הלכת בית המשפט העליון בענין **נחשתן** שתידון להלן, מאפשרת לשלטונות מס הכנסה להגיש את נימוקי השומה בהליך הערעור, במועד מאוחר מן המועד הקבוע לכך בתקנות. לאור אותה הלכה, אם הנישום הגיש בקשה לקבלת ערעורו בהעדר נימוקי שומה, אך קודם שדן בכך בית המשפט הזדרז פקיד השומה והגיש את נימוקי שומתו - לא יוכל בית המשפט להיענות לבקשת הנישום. מטרת רשימה זו, להציג ולבסס את הטענה, כי הסתמכות שלטונות המס על הלכת **נחשתן**, בכל הקשור לאיחור בהגשת נימוקי השומה, מוגבלת למקרים בהם הגשתם במועד נמנעה עקב נסיבות אוביקטיביות או תוך מתן צידוקים סבירים.

הסיבה לכך היא, שבמקרים בהם הופרה חובת תום הלב או נעשה ניצול לרעה של הליכי משפט, אין לראות את הפעולה המשפטית הנסמכת על ההפרה כמשתכללת - על כלל ההשלכות הנובעות מאי ההשתכללות כאמור; ובענייננו, הגשת נימוקי השומה באיחור ללא הצדק סביר חורגת מחובת תום הלב המוטלת על פקיד השומה, ועל כן נימוקים שהוגשו כאמור - **כאילו לא הוגשו כלל**.

## המסגרת הנורמטיבית

לעיתים יגיש הנישום ד"ח לפקיד השומה ובו יקבע את הכנסתו החייבת לשנת מס פלונית, ואין בלתי. כלומר, באין חולק יבוא בכך, למעשה, הליך השומה אל קיצו. ואולם, באין הסכמה בין הצדדים יפנה הנישום בערעור לבית המשפט. בחר הנישום בדרך הערעור, מוסדרות דרכי ההתדיינות הפרוצדורליות בינו לבין שלטונות המס (כמייצגות השלטון), בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") בסעיפים 153-157, כמו גם בתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "התקנות").

תקנות אלה, שהותקנו מכח הסמכות הנתונה לשר האוצר על פי סעיף 158 לפקודה, מאמצות, בחלקן, את הוראות תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תסד"א"), אך בחלקן הן קובעות הסדרים שונים, שמקורם באופיים השונה של חוקים פיסקאליים ככלל, ופקודת מס הכנסה בפרט.

#### הצגת הבעיה

מרגע שהגיש הנישום את הודעת הערעור במועד ובדרך הקבועים בתקנה 2 לתקנות, קובעת תקנה 5(א), כדלקמן:

**"(א) תוך שלושים יום מהיום שבו נמסר לו העתק מהודעת הערעור, יגיש המשיב לבית המשפט הודעה בכתב המפרשת את נימוקי השומה (להלן - נימוקי השומה)".**

אשר על כן, היה ולא עמדו רשויות המס במועד הגשת נימוקי השומה כאמור, יזדרז הנישום ויגיש לבית המשפט בקשה לקבלת ערעורו בהעדר נימוקי שומה. בקשתו תהא נתמכת בהוראות תקנה 7 לתקנות, הקובעות:

**"לא הגישו המשיב או המערער הודעה כאמור בתקנה 5 תוך המועד שנקבע או תוך המועד שהאריך בית המשפט או הרשם, יקבל בית המשפט את הערעור או ידחה אותו ויאשר את השומה לפי הענין".**

על פי לשון התקנה, אי הגשת נימוקי השומה במועד הקבוע בתקנה 5(א), מבלי שהגיש פקיד השומה בקשת דחייה מתאימה, תביא לקבלת ערעור הנישום כדבר שבשגרה - זו, כך נראה, הינה כוונת התקנה.

#### הלכת נחושתן

ואולם, בפועל שונים פני הדברים בתכלית השינוי: נישומים הבאים לממש את זכותם לקבלת ערעורם בהעדר נימוקי השומה כאמור, מופתעים שוב ושוב לגלות, כי משהגישו לבית המשפט את בקשתם לקבלת הערעור על הסף, מזדרז פקיד השומה ומגיש לאלתר את נימוקי השומה. במקרה כזה נמנע בית המשפט מלקבל את הערעור וזאת, בהתבסס על ע"א 519/82 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ישראל נחושתן<sup>(1)</sup>, (להלן: "הלכת נחושתן").

באותו ענין נדון ענינו של משיב שעתר לקבל את ערעורו עקב אי הגשת נימוקי השומה במועד על ידי פקיד השומה. לאחר תאריך זה וטרם ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, הגיש פקיד השומה את נימוקיו וביקש את הארכת המועד להגשתם. בית המשפט המחוזי, מפי כבוד השופט פלפל, דחה בקשה זו ונעתר לעתירת המשיב, ומכאן הערעור לבית המשפט העליון.

בהסתמכו על ההלכה הפסוקה, לפיה יש להחיל על הגשת נימוקי שומה באיחור את ההלכה החלה על הגשת כתב הגנה באיחור, קבע בית המשפט העליון, כי אין להתעלם מכתב הגנה שהוגש באיחור, ואין התובע זכאי בנסיבות אלה, לקבל פסק דין בהעדר הגנה; ובהתאמה - משהוגשו נימוקי השומה עובר למועד הדיון בבקשה לקבלת הערעור בנסיבות הנ"ל - לא יתעלם בית המשפט מקיומם וזאת - יושם אל לב - על אף שהוגשו לאחר המועד הקבוע להגשתם בתקנות.

קובע כבוד השופט ברק לענין זה, בעמ' 243:

**"...הנקודה הגיאומטרית" היא המועד בו הוא דן בבקשה לקבלת הערעור מחמת אי הגשת הודעת נימוקי שומה. עד לדיון זה קובעת המציאות האובייקטיבית. אם הוגש כתב הגנה או הוגשו נימוקי השומה יתחשב בהם בית המשפט ויתן פסק דין על יסוד התחשבות זו".<sup>(2)</sup>**

בכך הוציא השופט ברק, לדעתנו, את העוקץ מתקנה 5 לתקנות, באשר פתח פתח לשלטונות המס להתעלם, דה-פאקטו, מהמועד הקבוע בתקנה 5 להגשת נימוקי השומה בלא שהגביל אפשרות זאת בכל מגבלה של תום לב או סבירות. שהרי ממה נפשך - הפועל היוצא מהלכה זו הוא, כי כל אימת שיחפוץ פקיד השומה להגיש את נימוקיו באיחור, יוכל הוא לעשות כן עד למועד הדיון בבקשת הנישום לקבל את ערעורו (בהעדר נימוקי שומה).

בשני פסקי דין שיצאו תחת ידו של נשיא בית המשפט העליון, כבוד השופט שמגר, המאוחרים לפסק הדין בענין נחושתן, אומצה הלכת פסק הדין, תוך שהובעה ביקורת על ההלכה הכללית שעליה הושתתה. כך, בענין אריה ציטרנבאום נ' פקיד השומה, נצרת<sup>(3)</sup>, נקבע:

**"דומה, כי יש לסלק את הוודאות הקיימת כיום על פי נוהג, המתואר לעיל, לפיו אין הולכים בדרך המותווית בתקנה 97, אם מוגש כתב הגנה ברגע האחרון, יהיו אשר יהיו הטעמים לאיחור ותהיה אשר תהיה הטענה המועלית בו. ודאות זו היא בגדר סיכול חמור יותר של עשיית משפט צדק מזה אשר אותו באה תקנה 97(ב), רישא, כביכול למנוע".**

על דברים ברוח דומה חזר כבוד הנשיא אף בענין אברהם עינצ'י נ' הסוכנות היהודית לארץ ישראל<sup>(4)</sup>.

בנוסף לביקורת זו, הרי שלדעתנו, וכפי שנראה להלן, אין להבין את הלכת נחושתן כמנותקת מהחובות המוטלות על כלל רשויות המנהל - ובכללן רשויות המס - לפעול בתום לב ובסבירות או כמנותקת מחובות תום הלב החלות על המתדיינים לפני בתי המשפט.

אבחון הלכת פסק הדין "נחושתן" מעניננו

ראשית יודגש, כי אין אנו שוללים את תחולת הלכת **נחשתן** או את הגיונה המבוסס בדין הכללי; אך זאת, אך ורק במקרים בהם פעל פקיד השומה בתום לב, והגשת נימוקי השומה במועד נמנעה ממנו מסיבות אוביקטיביות או בשל צידוקים סבירים.

ואולם, דעתנו היא, כי מקום בו כשל פקיד השומה מלהציג לפני בית המשפט סיבות וצידוקים אוביקטיביים, ממשיים וסבירים כאמור לאיחור בהגשת הנימוקים - אין לתת לו להנות מהלכת **נחשתן**, ולנישום תקום הזכות הקבועה בתקנה 7 לתקנות, לקבלת ערעורו בהעדר נימוקי שומה.

מעבר לטעמים כלליים של מדיניות משפטית, לפיהם נבחנות פעולות רשות מנהלית באמות מידה של סבירות, סבורנו, כי ניתן למצוא לדעתנו זו עיגון מלא בהלכות אותן קבע בית המשפט לעניין העדר "שיכלולה" של פעולה משפטית (ובעניננו - הגשת נימוקי שומה), מקום שפעולה זו נגועה היתה בחוסר תום לב.

זאת ועוד, דעתנו היא, כי הסתמכות פקידי השומה על הלכת **נחשתן** כמעשה שבשגרה, להצדקת איחורים בהגשת נימוקי השומה תוך זלזול בזכויות הנישום המעוגנות בתקנה 7 כאמור - יש בה משום שימוש לרעה בסמכויות המוקנות להם בהתבסס על הלכתו של בית המשפט העליון, כאמור.

#### **תנאי לשיכלולה של פעולה משפטית - עמידה בחובת תום הלב**

כאמור, מקום שמופרת חובת תום הלב ו/או נעשה ניצול לרעה של הליכי משפט, אין הפעולה המשפטית הנסמכת על ההפרה משתכללת - על כלל ההשלכות שאי ההשתכללות גוררת אחריה לעניין זכויותיהם המהותיות של המתדיינים; ובעניננו, הגשת נימוקי השומה באיחור ללא הצדק סביר חורגת מחובת תום הלב המוטלת על פקיד השומה, ועל כן נימוקים שהוגשו כאמור - כאילו לא הוגשו כלל.

הלכה יסודית בעניין זה, נקבעה על ידי בית המשפט העליון, מפי כבוד השופט ברק, בבר"ע 305/80 רפאל שילה ואח' נ' שלמה רצקובסקי ואח'<sup>(5)</sup> כדלקמן:

**"חובתו זו של בעל דין להפעיל את כוחותיו המשפטיים - דיונים "בדרך מקובלת ובתום לב", מטילה עליו את החובה לפעול, כפי שבעל דין הגון וסביר היה פועל במקומו. המבחן לפעולה זו אינו מבחן סוביקטיבי, ואינו מותנה בגישתו האינדיבידואלית של בעל הדין באשר לנכון ולראוי (בג"צ 59/80; ע"א 701/79 הנ"ל). המבחן הראוי הוא זה, הלוקח בחשבון את נסיבותיו המיוחדות של המקרה, אך מעביר נסיבות אלה בכור ההיתוך של ההתנהגות ההגונה והסבירה. במסגרת זו יש לדרוש כי בעלי הדין לא יהיו זאבים זה לזה, אם כי אין לדרוש, שיהיו מלאכים זה לזה. יש לעמוד על כך כי יתנהגו זה כלפי זה כבני אדם הגונים וסבירים. אי קיומה של חובה זו עשוי להביא, בנסיבות מתאימות, לכך כי הפעולה המשפטית לא תשתכלל." (ההדגשה שלנו - ב.י.)<sup>(6)</sup>.**

הלכת בית המשפט בעניין **שילה**, לעיל, זכתה לאישור וליישום בשורה ארוכה של פסקי דין בכל הערכאות, כפי שייסקר בתמצית להלן.

בע"א 579/83 הרי זונשטיין ואח' נ' אחים גבסו בע"מ קבלני בנין ואח'(7), חוזר כב' השופט ברק וקובע:

**"...יכולתו של צד, היונקת מתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, צריך שתופעל בתום לב"(8).**

מיותר לציין, כי בשינויים המחויבים, סמכות פקיד השומה בענייניו, היונקת מהתקנות הפועלות במשולב עם הוראות תסד"א (מכח תקנה 9 לתקנות) צריכה אף היא להיות מופעלת בתום לב כאמור.

בע"א 151/85 יעקב רודן נ' ארז רודן ואח'(9), שלל בית המשפט העליון, מפי כבוד השופט לוי מן המשיבה את האפשרות לטעון כנגד תוקפו של הסכם, בהסתמכו על חובת תום הלב החלה על פעולות משפטיות וחייבים בכלל מערכת המשפט בישראל, בקבעו:

**"נראה לי, כי במקרה זה מנועה (ההדגשה במקור) המשיבה 2 מלהעלות טענה זו בשלב כה מאוחר, 9 שנים לאחר שנכרת ההסכם, לאחר שהיא קיבלה את מה שההסכם מעניק לה ובעת שהיא נדרשת לעמוד בנדרש ממנה על פיו. העובדה, שהיא נהגה על פי ההסכם במשך 9 שנים, מעידה על כך, שהיא הכירה בתוקפו, וכי אישור בית המשפט המחוזי עמד בדרישותיה, וכי היא חתמה על ההסכם מתוך רצון חופשי ומתוך מודעות מלאה להשלכותיו.**

**העלאת טענה זו בשלב כה מאוחר הינה שימוש בזכות שלא בתום לב, דבר העומד בסתירה לסעיף 39 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, ובענין זה ראה בג"צ 556/81 בעמ' 9-10" (10) (ההדגשה שלנו - ב.ג.).**

פסיקת בג"צ 556/81 המחילה את עקרון תום הלב על פעולות משפטיות שבכלל מערכת המשפט בישראל, הביאה את כבוד השופט ד' לוי בהמשך פסק הדין למסקנה הבאה:

**"בנסיבות שלפנינו, נעשה שימוש בזכות לטעון את הטענה בדבר אישור בלתי נאות של החוזה על ידי בית המשפט בחוסר תום לב, ועל כן דין הטענה להידחות"(9) (ההדגשה שלנו - ב.ג.).**

בע"א 813/87 יואל רוטברד נ' מדינת ישראל - משרד הבריאות(11) באה ההלכה לאישור וליישום נוסף. פסק דינו של כבוד השופט גולדברג מעלה מצב נוסף שבו עשויה החלת חובת תום הלב על המתדיינים, לעלות כדי דחייה על הסף והוא, כאשר נמנע צד מן הצדדים מלפרוש בפני בית המשפט את כלל העובדות הרלוונטיות. לענין זה קבע בית המשפט:

**"רחוק אני מלומר, כי הדרך שנקט המערער מקובלת עלי וכי ראויה היא לעידוד. נהפוך הוא, בהעדר הצדקה עניינית, מן הראוי שבעל דין יפרוש לפני בית המשפט את היריעה כולה, על כל עילותיה, בהליך אחד ולא לשיעורין. שאם לא כן, לא מן הנמנע הוא כי בנסיבות מתאימות יהא בידי בית המשפט לדחות את התובענה הנוספת לפי**

תקנה 101(א)3 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, גם מכח סעיפים 39 ו-61(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973.

שהרי כבר נאמר בבר"ע 305/80, בעמ' 461, כי חובתו "של בעל דין להפעיל את כוחותיו המשפטיים-דיוניים 'בדרך מקובלת ובתום לב', מטילה עליו את החובה לפעול, כפי שבעל דין הגון וסביר היה פועל במקומו".<sup>(12)</sup> (ההדגשה שלנו - ב.י.).

כפי שנראה, הלכה זו נשתרשה בפסיקת בתי המשפט בערכאות הנמוכות, שם היא באה לביטוי וליישום בנסיבות שונות במקרים הבאים, שמפאת קוצר היריעה בחרנו להסתפק באיזכורם התמציתי.

באשר לחובות תום הלב הרחבות החלות על רשות שלטונית המתדיינת בערכאות, בהקשר דנן, ראה בת"א (תל אביב) 8688/86 ל' קורין וצ' קורין נ' המועצה המקומית רמת השרון<sup>(13)</sup>.

באשר לחובת הצדדים להתדיינות משפטית לעמוד בחובת תום הלב על מנת שפעולותיהם המשפטיות תשתכללנה - ראה ת"א (בת ים) 1740/86; המ' (בת ים) 385/88; המ' 108/88 רינה כהן נ' מנורה חברה לביטוח בע"מ<sup>(14)</sup>.

אף בהמ' (חי) 5626/86 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' 1. א. לוי קבלני בנין בע"מ. 2. בנק הפועלים בע"מ<sup>(15)</sup>, עמד בית המשפט על האפשרות למנוע את שיכלולה של פעולה משפטית בשל הפרת חובת תום הלב<sup>(16)</sup>. נעיר, כי במקרה זה לא חרגה פעולת המשיבה (נשוא הדיון) מחובת תום הלב, ועל כן נבצר מבית המשפט להחיל את ההלכה, ולמנוע את שיכלולה של הפעולה המשפטית דידן.

וראה אף מ' רייפמן ול' רייפמן נ' "יעל דרומה" בע"מ ואח"י<sup>(17)</sup>; כן ר' ת"א (תל אביב) 2885/82, המ' (תל אביב) 8742/83 דוד שריקי נ' ציון חברה לביטוח בע"מ<sup>(18)</sup>.

#### יישום ההלכה בדיני המס - עמ"ה 97/91

בענין זה (עמ"ה 97/91 סורוקין אריה נ' פקיד שומה חיפה<sup>(19)</sup>), לא פסחה החלת ההלכה דנן גם על הפעלת הזכויות הדיוניות בגדר ערעורי מס הכנסה.

#### עובדות המקרה

המדובר הוא בטענת התישנות שהעלה המערער בדיון על שומה לשנת המס 1984. הטענה היתה, כי המערער-הנישום הגיש דו"ח ביוני 1985, ואילו המשיב הוציא לו שומה לפי מיטב השפיטה באפריל 1991, דהיינו, מעבר ל-4 שנים הקבועות בסעיף 145(א)2 לפקודה.

הדו"ח שהוגש על ידי המערער היה שגוי במספר הזהות שלו. על סמך דו"ח זה, הוציא המשיב למערער הודעת שומה עצמית. לאחר מכן הוצאה למערער הודעת שומה לפי מיטב השפיטה בהעדר דו"ח לפי סעיף 145(ב) (וזאת, באפריל 1986). רואה החשבון שהבחין

בבלבול במספרי תעודת הזיהוי של המערער, וכן בקיומם של שני התיקים אצל המשיב - פנה אל המשיב וביקש, בטעות, לאחד את שני התיקים, תחת מספר הזיהוי השגוי דווקא.

"לאחר שהוברר שהמערער הגיש דו"ח לשנת המס 1984, ביטל המשיב את הודעת השומה בהעד דו"ח לפי סעיף 145(ב), והוציא הודעת שומה עצמית הזוהה להודעת השומה העצמית שהוצאה למערער קודם לכן, אך בתיקון מספר תעודת הזיהוי. היה זה ביום 15.6.87".<sup>(20)</sup>

באפריל 91 הוציא המשיב שומה בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה, לפי מיטב השפיטה. טענת המערער היתה, "כי משלא הוצאה לו שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 145(ב) לפקודה, הרי לא ניתנה למערער אפשרות לחלוק עליה, והוצאת הצו לפי סעיף 152(ב) נעשתה תוך דילוג על שלב אחד".<sup>(21)</sup>

### פסיקת בית המשפט - החלת חובת תום הלב

בית המשפט קבע, כי יש לראות את הדו"ח הנושא תעודת זיהוי שגויה, כבלתי מוגש. הוצאת השומה העצמית (00) הנושאת את מספר תעודת הזיהוי הנכון, על ידי המשיב, אינה מרפאת את הפגם, שכן הודעת שומה זו מקורה בטעות. לכן, הסיק בית המשפט, כי טענת ההתיישנות אינה יכולה לעמוד.

כבסיס אלטרנטיבי לפסיקתו, החיל בית המשפט את חובת תום הלב, כלהלן:

**"גם אם אני טועה באמור, הרי כאשר הנישום עצמו עקב טעותו החוזרת והנשנית, גרם לבלבול אצל המשיב ועקב כך חל שיבוש בלוח הזמנים הקבוע בפקודה, הרי הוא מנוע מלהסתמך על המועדים הקבועים בפקודה. שכן, הסתמכות כזו נוגדת את עקרון תום הלב שבסעיף 39 לחוק החוזים חלק כללי החל על עניננו מכח סעיף 61(ב) לאותו חוק".<sup>(22)</sup> (ההדגשות שלנו - ב.ג.).**

לדעתנו, מפסק הדין עולה, כי אין מניעה להחיל את מבחן תום הלב, גם באשר להליכי הדיון על פי פקודת מס הכנסה. פעולת צד הלוקה בהעד דו"ח תום הלב, או חורגת מדרך ההתנהגות המקובלת, סופה למנוע שיכלולן של פעולות משפטיות, שבנסיבות אחרות זכאי היה אותו צד להפעילן בגדר כוחותיו הדיוניים.

מסקנות דומות עולות אף מסקירת פסק הדין בענין עמ"ש 271/90 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז<sup>(23)</sup>, בנושא מס שבח מקרקעין.

בענין זה טענה העוררת, בין היתר, לפטור מחיובה בריבית בין השאר, לאור השיהוי בו נקט המשיב בהוצאת השומה (שנמשכה למעלה משנה לאחר הגשת ההצהרה על ידי העוררת). ועדת הערר, בראשות כבוד השופט א. הומינר, בדחותה את טענת העוררת, קבעה, כי "מורכבות התיק והשיהוי שגרמה העוררת, עצמה, בהמצאת הפרטים הנחוצים לצורך הוצאת השומה, הם שהביאו לשיהוי מצד המשיב. דהיינו, העוררת אינה יכולה לטעון כי נגרם פיגור או שיהוי מצד המשיב בהוצאת שומה זמנית, כאשר לה עצמה נדרשו כ-18 חודשים להמציא למשיב פירוט הניכויים בהם ביקשה להכיר".

"אילו טרחה העוררת, לכל הפחות, לשלם את סכום המס, שעליו דיווחה בשומתה העצמית, בצרוף ריבית והפרשי הצמדה עד לאותו מועד, ייתכן שהיה באפשרותה להעלות טענות כנגד חיובה בריבית מאותו מועד ואילך; ואולם, העוררת לא טרחה לעשות כן"<sup>(24)</sup>.

מכאן, ניתן ללמוד, כי ועדת הערר אכן הכירה עקרונית באפשרות החלת החובות דגן על מנהל מס שבח ואולם, נמנעה מלעשות כן בנסיבות בהן כשלה העוררת עצמה מלעמוד באותן החובות.

נעיר, כי החלת החובות דגן על הצדדים להתדיינות בתחום המס, אומצה על ידי בתי המשפט בגדר החובות החלות בהתדיינות בתחום המשפט האזרחי. כך, נראה, כי ההלכה דגן משתלבת בהלכה אחרת, לפיה לא יעתר בית המשפט לבקשת סעד כאשר המבקש אינו בא אליו נקי כפיים. יפים לעניין זה, דברי כבוד השופט י. זוסמן בספרו, סדרי הדין האזרחי<sup>(25)</sup>:

"אין דרכו של בית המשפט להיעתר למבקש שלא בא אליו נקי כפיים. מבקש אחד סמך את בקשתו להארכת המועד להגשת ערעור על כך, שממשכורתו בחודש אחד נבצר ממנו לחסוך את הסכום הדרוש לתשלום האגרה ואישר עובדה זו בתצהירו. בחקירה שכנגד נתברר, כי באותו זמן הכניס לחשבונו בבנק הדואר 680 לירות. הרשם דחה את הבקשה, בקבעו כי יד המבקש משגת את תשלום האגרה. המבקש ערער ועכשיו טען, שאמנם היה לו כסף בבנק הדואר, אלא שבלא הודעה מוקדמת לא היה רשאי להוציא יותר מאשר 20 לירות מחשבונו בבנק. נשיא בית המשפט העליון דחה את הערעור בזו הלשון: 'מי שבא למוסדות שיפוטיים בדברי כזב אינו יכול לצפות לסעד'"<sup>(26)</sup>.

#### תימוכין נוספים להגבלת הלכת "נחושתן" בחובות תום הלב

נעיר, כי הגבלת הלכת נחושתן בחובות תום הלב כאמור, נתמכת לדעתנו, בשלושה נימוקים נוספים:

ראשית, בעוד שלאור הלכת נחושתן מוקנית לפקיד השומה האפשרות שלא לעמוד בדרישת המועד להגשת נימוקי השומה הקבועה בתקנה 5(א) לתקנות, הרי שאין מוקנית לנישום כל סמכות מקבילה - לא בתקנות ולא מכח פסיקת בית המשפט.

כך, בענין ציטרנבאום נ' פקיד שומה נצרת<sup>(27)</sup>, קבע בית המשפט העליון, מפי כבוד הנשיא שמגר, בהתבסס על העובדה, שנימוקי הערעור מהווים, לענין התקנות, "כתב תביעה" (בניגוד לנימוקי השומה מהווים "כתב הגנה"), כי:

"לא אראה מקום להרחבתו של התחום הקיים: כתב הנימוקים של הערעור, המקביל, כפי שהסברנו לעיל, לכתב התביעה, חייב להיות מוגש במועד שנקבע בתקנה 5 או במועד שנקבע בהארכת מועד לפי תקנה 528, ואם לא הוגש כאמור, רשאי בית



## המשפט לדחות את הערעור נגד השומה. מאחר שעשה כך במקרה דנן, איני רואה כל מקום להתערב בכך<sup>(28)</sup>.

מצב דברים זה, המפלה בין הנישום לבין פקיד השומה, ביוצרו חוסר איזון בזכויותיהם הפרוצדורליות, הינו בלתי נסבל. על אף שכאמור, אין אנו שוללים את הלכת **נחשתן**, הרי מן הראוי היה לאור תוצאה זו, להגביל את ההלכה בדרך שהצענו.

שנית, חשיבות הגבלה כאמור, נעוצה בעיקרה בעובדה, כי רשויות המס - כזרועו הארוכה של השלטון - מחוייבות מכח כללי המשפט המנהלי, לנהוג ביחסיהן עם האזרח על פי כללים של תום הלב, סבירות והעדר אפליה. בהקשר זה, מן הראוי לציין, כי בעוד שפעמים נאחזות רשויות המס בהלכת **נחשתן** (על מנת להגיש את נימוקי השומה באיחור), הרי שאין הן עושות כן בכלל המקרים. מצב דברים זה יוצר, על פניו, אפליה בין נישום אחד לרעהו שמקורה בפעולת הרשות השלטונית - אפליה האסורה אף היא מכח כללי המשפט המנהלי.

### סיכום

ברשימה זו פנינו לבחון, האם חלות מגבלות מסויימות על זכותו של פקיד השומה להגיש את נימוקי שומתו באיחור - ביחס למועד הקצוב לצורך כך בתקנה 5(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה) - תוך הסתמכות על הלכת בית המשפט העליון בענין **נחשתן**. בענין זה הוחלה ההלכה הכללית, שעל פיה, אם כתב הגנה מוגש באיחור, אך במועד הדין בבקשת התובע לקבלת פסק הדין בהעדר הגנה, מונח כתב ההגנה לפני בית המשפט - לא יוכל בית המשפט להענות לבקשת התובע ולהתעלם מקיומו של כתב ההגנה. בהתאמה ובנסיבות מקבילות, על פי הלכת **נחשתן**, כאשר מוגשים נימוקי השומה באיחור, לא יתעלם בית המשפט מקיומם ולא יוכל להענות לבקשת הנישום לקבל את ערעורו בהעדר נימוקי שומה.

חיבורנו בא לבסס את הטענה, כי יש להגביל את סמכות פקיד השומה להגיש את נימוקי השומה באיחור (הנובעת מהלכת **נחשתן**) אך למקרים בהם פעל פקיד השומה בתום לב, והגשת נימוקי השומה במועד נמנעה ממנו מסיבות אוביקטיביות או בשל צידוקים סבירים אחרים. כאמור, דעתנו היא, כי מקום בו לא הוצגו לבית המשפט צידוקים אוביקטיביים, ממשיים וסבירים, לאיחור בהגשת נימוקי השומה - לא יוכל פקיד השומה להיאחז בהלכת **נחשתן**, ולנישום תקום הזכות הקבועה בתקנה 7 לתקנות, לקבלת ערעורו בהעדר נימוקי שומה.

כפי שראינו, הביסוסים למסקנה זו מוצאים את עיגונם, ראשית - בכללי המשפט המנהלי החלים על רשויות המס; שנית - בחוסר האיזון בזכויות הפרוצדורליות שבין הנישום לבין פקיד השומה שיוצרת פרשנות אחרת של ההלכה; ולבסוף - בהלכה הכללית, לפיה פעולה משפטית (כאן - הגשת נימוקי השומה) לא "תשתכלל", מקום שפעולה זו נגועה היתה בחוסר תום לב.

## הערות שוליים

- (1) פ"ד לט(3) 240.
- (2) **שם**, בעמ' 243 מול האות ז'.
- (3) ע"א 670/83, פ"ד לט(3) 685, **שם**, בעמ' 691.
- (4) ע"א 392/89, ע"א 410/89, פ"ד מד(4) 4, 10.
- (5) פ"ד לה(3) 449.
- (6) **שם**, בעמודים 461 ו-462א; **אושר** גם בע"א 813/87 **רוטברד נ' מדינת ישראל** - **משרד הבריאות ואח'**, פ"ד מג(3) 514, דברי כבוד השופט א. גולדברג בעמ' 517 מול האותיות ה-ו.
- (7) פ"ד מב(2) 278.
- (8) **שם**, בעמ' 290 מול האות ז'.
- (9) פ"ד לט(3) 186.
- (10) **שם**, בעמ' 193 מול האותיות ה-ו.
- (11) **שם**, בעמ' 194 מול האות א; **אושר**, גם בע"א 424/86, 431 **נאות מרינה בת ים ואח' נ' הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ**, פ"ד מג(2) 355, דברי כבוד המשנה לנשיא מ. אלון בעמ' 393-394א; ור' לענין זה גם: בג"צ 566/81, **שם**, דברי כבוד השופט (כתוארו אז) מ. אלון בעמ' 10-19א.
- (12) פ"ד מג(3) 514.
- (13) **שם**, דברי כבוד השופט א. גולדברג מול האותיות ה-ו.
- (14) פ"מ מט(1) 353, בעמ' 360.
- (15) פ"מ מט(1) 335, דברי כבוד השופט ד. ארבל בעמ' 338.
- (16) פ"מ מז(2) 485.
- (17) **שם**, בעמ' 489.
- (18) פ"מ מח(1) 133, בעמ' 141-142.

- (19) פ"מ מה(2) 163, 165.
- (20) מיסים 21 / ה-162.
- (21) שם, שם.
- (22) שם, דברי כבוד השופט ד. בין בעמ' ה-163.
- (23) שם, שם.
- (24) לסקירת פסק הדין ר' ר. יולוס, ע. שוחט "סמכות המנהל לפטור נישום מחיוב בריבית בגין שומת מס שבח" ידע למידע 202, 210.
- (25) שם, בע' 211.
- (26) ד"ר י. זוסמן, בעריכת ד"ר ש. לוי, שופט בית המשפט העליון סדרי הדין האזרחי, מהדורה ששית, (ירושלים, 1990) 844, ה"ש 687.
- (27) שם, שם.
- (28) ר' הערה 3, לעיל.
- (29) שם, בעמ' 691, דברי הנשיא שמגר.