



בית משפט השלום בירושלים

ה"פ 12-01-41886 גנון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

לפני כב' השופטת תמר בר-אשר צבן

המבקש יוסף חי גנון

נגד

המשיבה מדינת ישראל - רשות המיסים

בא-כוח המבקש: עו"ד אברהם זאדה-הרפז
בא-כוח המשיבה: עו"ד שני ינאי (פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי))

פסק דין

1
2 בתובענה שהוגשה (ביום 22.1.2012) בדרך של המרצת פתיחה עתר המבקש לפסק-דין הצהרתי, אשר
3 בו יוצהר כי סך של 222,857 ₪ שבגיניו שילם מס הכנסה ומס ערך מוסף, אך לא נגבה, יוכר כ"חוב
4 אבוד" שלא ניתן לגבותו. בהתאם לכך יהיה המבקש זכאי לקבלת החזר המיסים (מס הכנסה ומע"מ)
5 ששילם כאמור ולחלופין, ייערך חישוב ברשות המיסים שלפיו החוב האמור יקוזז מרווחי המבקש.
6
7 בבקשה מיום 1.5.2012 עתרה המשיבה לדחייתה של התביעה על הסף, מהטעם שהמבקש לא יכול
8 היה לעתור לסעד המבוקש במסגרת ההליך הנדון. זאת מאחר שבמסגרת חוקי המס הרלוונטיים
9 נקבעו הליכים יחודיים לשם כך, וכי אין לעקוף הליכים אלו באמצעות התביעה הנדונה.
10
11 תגובת המבקש הוגשה ביום 9.5.2012 ותשובתה של המשיבה הוגשה ביום 20.5.2012.

עיקרי העובדות ועיקרי טענות המבקש בכתב התביעה

12
13
14
15 2. על-פי הנטען בכתב התביעה, המבקש הוא עוסק מורשה בתחום מכירת פרטי הלבשה.
16 במסגרת עסקיו, סיפק סחורה לשני עסקים בסך כולל של 222,857 ₪, הנפיק חשבונות, שילם מס
17 הכנסה ומע"מ, אך לא יכול היה לגבות את התמורה עבור הסחורה.
18
19 עסק אחד הוא חברת גוד ליין סוכנויות (2004) בע"מ, שלה סופקה סחורה בשווי של 184,159 ₪,
20 שבגיניו הוצאו חשבוניות, אך התמורה לא שולמה. אמנם ניתנו המחאות בסך של 164,876 ₪, שכנגדן
21 ניתנו קבלות, אולם ההמחאות לא כובדו על-ידי הבנק. לטענת המבקש, חברה זו גם אינה יכולה
22 לפרוע את חובותיה, בהיותה בהליכי פירוק (תיק 10-07-11876 בבית המשפט המחוזי מרכז).
23
24 העסק השני הוא עוסק מורשה, כהן יצחק – נחל ביג ביגוד, שלו סופקה סחורה בשווי של 38,698.5,
25 שגם בגיניו הוצאו חשבוניות, אך התמורה לא שולמה. גם עוסק זה נתן למבקש המחאות עבור רוב
26 הסכום, ובסך הכול עבור 37,372.5 ₪, שכנגדן ניתנו קבלות, אך ההמחאות לא כובדו. המבקש טוען

1 מתוך 5



בית משפט השלום בירושלים

ה"פ 12-01-41886 גנון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 שגם עוסק זה אינו יכול לפרוע את חובותיו, משניתן בעניינו צו כינוס נכסים (תיק 10-10-57767 בבית
2 המשפט המחוזי מרכז).
3
4 3. המבקש טוען, כי ניסיונות פניה אל בעלי אותם עסקים לפריעת חובותיהם לא צלחה וכי
5 לנוכח הליכי הפירוק והכינוס שנקטו כאמור נגד אותם עסקים, אף אין כל טעם בניסיון לגבות את
6 החובות שנוצרו באמצעות ההוצאה לפועל. לפיכך לטענתו, חובותיהם של העסקים האמורים כלפיו
7 הם בגדר חובות אבודים שאותם לא יוכל עוד לגבות ולפיכך כאמור, עתר לפסק-דין הצהרתי שכך
8 יצהיר. כך לטענתו, יוכל לקבל מרשויות המס החזר של תשלומי המס ששילם למס הכנסה ולמע"מ
9 עבור חובות אלו.

10
11 4. לטענת המבקש, ההליך הנדון הוא הליך הנכון, ובעניין זה הפנה אל דבריו של א' גורן בספרו
12 (סוגיות בסדר דין אזרחי, מהדורה עשירית, תשס"ט-2009). שם נאמר כי ניתן לעתור בתביעה לסעד
13 הצהרתי בין השאר, בעניין "הצהרה על חובתו של פקיד מס בהשבה – ניתן להגיש תובענה בהמרצת
14 פתיחה לסעד הצהרתי, עקב סירוב פקיד השומה להחזיר תשלומי מס ששולמו ביתר" (שם, עמ' 493).
15 בדברים אלו הפנה גורן בספרו אל פסק הדין ברע"א 263/88 "דגן" אגודה שיתופית נ' פקיד השומה,
16 פ"ד מב(4) 418 (1989). נעיר כבר עתה כי אין לדברים אלו, כמו גם לפסק הדין בעניין ב, דבר עם
17 העניין הנדון ואף ספק בעיני אם כך נפסק בפסק הדין בעניין ב. לעניין זה נשוב בהמשך הדברים.
18

דינו והכרעה

19
20
21 5. דינה של התביעה להידחות על הסף, מהטעמים שעליהם עמדה המשיבה, שעיקריהם הם כי
22 תביעה לסעד הצהרתי דוגמת זו שהגיש המבקש, איננה אלא ניסיון לעקוף הליכים יחודיים שנקבעו
23 בחוקי המס הרלוונטיים, שהם פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 וחוק מס ערך מוסף,
24 תשל"ו-1976. עיקרי נימוקים אלו יובאו עתה.
25

26 6. כפי שעולה מכתב התביעה ומתגובת המשיבה, העובדות בעיקרן אינן שנויות במחלוקת.
27 ביום 7.9.2011 הסכים המבקש לכך שהחוב הנדון לא יוכר כחוב אבוד בשנת המס 2010, ובהתאם
28 לכך נחתם הסכם שומה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) בפקודת מס הכנסה. לעומת זאת, המבקש לא פנה
29 למע"מ בעניין הכרה בחוב הנדון בתור חוב אבוד (וזאת בשונה מחוב אחר, שביחס אליו כן פנה ביום
30 10.10.2011).
31

32 7. סעיף 17(4) בפקודת מס הכנסה קובע כי חוב מסוים יוכר לנושה כהוצאה לצרכי מס, אם
33 הוכיח הנושה לפקיד השומה שהחוב הרלוונטי הפך להיות חוב אבוד באותה שנת מס. כך נקבע
34 בהוראה זו:
35



בית משפט השלום בירושלים

ה"פ 12-01-41886 גנון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

- 1 "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על
2 פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך
3 בלבד, לרבות –
4 ...
5 (4) חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח להנחת דעתו של פקיד
6 השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה
7 שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם
8 זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת
9 המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו
10 לפני כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו
11 בתקבוליו של העסק או משלח-היד לאותה שנה;".
12
13 כאמור בהוראה זו, תנאי לניכוי "חובות רעים" כהוצאה, הוא שהנישום הוכיח "להנחת דעתו של
14 פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס". המבקש לא הראה שאמנם פנה אל רשויות מס
15 הכנסה והוכיח להם שניסה לגבות את החובות הנדונים ואף לא הראה כי פנה בבנייה דומה אל
16 רשויות מע"מ. את טענותיו באשר לניסיונות לגביית החובות וחוסר יכולתו לגבותם, טען ופירט
17 לראשונה במסגרת התובענה הנדונה. המבקש אינו יכול להחליף את הפניה אל רשויות מס הכנסה
18 בהגשת המרצת הפתיחה הנדונה.
19
20 8. בנוסף לכך וכאמור, ביום 7.9.2011 הסכים המבקש עם רשויות מס הכנסה, כי טרם הוכחו
21 ניסיונות גבייה של החובות ולפיכך טרם בשלו התנאים להכרה בהם כחובות אבודים לשנת המס
22 2010. לפיכך נחתם הסכם עם המשיב והוצא צו שומה מכוח ההסכם בהתאם לסעיף 145(א)2(ב),
23 הקובע שפקיד השומה מסומך לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה, וכי "שומה לפי פסקת משנה זו
24 יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום". בנסיבות אלו, הדרך היחידה שבה יכול המבקש
25 לנקוט כדי לדון מחדש באותן הסכמות, היא זו הקבועה בסוף 147(א)1 בפקודת מס הכנסה,
26 הקובעת את הדרך ואת המועדים לכך. דרך זו היא דרך ייחודית שנקבעה בחוק כדי לדון מחדש
27 בשומה שנקבעה בהסכם, ולא ניתן לעקוף דרך זו בהגשת תביעה לסעד הצהרתי, כמו זו הנדונה.
28
29 כך אמנם נקבע בפסקי-דין רבים ובהם אלו שאליהם הפנתה באת-כוחה של המשיבה. כך למשל, קבע
30 כבוד השופט ש' אשר בע"א 306/78 פרומה קרוליק נ' עזבו המנוח פנחס, פ"ד לג(1) 496 (1979), אשר
31 קבע כי "קביעת חבותו של אדם למס, כולל החלטה בכל שאלה הכרוכה בקביעת החבות והיקפה,
32 חייב להתברר בדרך המיוחדת שיועדה לה על-ידי המחוקק". כאמור שם בחירה בדרך אחרת מזו
33 שנקבעה בחקיקת המסים איננה אפשרית, שכן קיום ההליך בדרך שהותוותה בחוקי המס אינה דרך
34 חלופית או דרך יעילה יותר, אלא הדרך האפשרית היחידה. כאמור שם, "... אלא שבמקרה דנן לא
35 בדרך חלופית אחרת או בדרך יעילה יותר עסקינן, אלא בדרך שנקבעה על-ידי המחוקק במיוחד



בית משפט השלום בירושלים

ה"פ 12-01-41886 גנון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 לבירור עניינים הקשורים עם קביעתו של מס ... וכוונתו של המחוקק היא שעניין כזה, יידון בדרך
2 שנקבעה בחוק ולא אחרת".
3
4 כך גם קבע כבוד השופט א' ויתקון בע"א 175/77 מדינת ישראל נ' בדיע רמאדאן, פ"ד לב(2) 673
5 (1978), כי "מוזמן נפסקה ההלכה, שמקום שהנישום רשאי לערער על שומה, אין הוא יכול ללכת
6 בדרך אחרת, אלא אם כן החוק עצמו משאיר בידו את הברירה". כן ראו את דברי כבוד השופט ש'
7 לוי, בע"א 512/87 בן-דרור ישראל נ' פקיד שומה נתניה ואח' (1987), שקבע כי בצדק נדחתה תביעה
8 לפסק-דין הצהרתי בענייני קביעת פטור או חיוב במס. כאמור שם, "צודק השופט המלומד בקבעו
9 שאין מקום ליתן למערער סעד הצהרתי כאשר קובע הדין דרך דיונית אחרת לבירור השגותיו; כך
10 נקבע בשורה ארוכה של פסקי דין: ע"א 306/78 פד"י לח(1) 496; ע"א 367/85 פד"י מא(3) 398 וע"א
11 497/86 (טרם פורסם)".
12
13 לפיכך, וכפי שנפסק כאמור, משקבע המחוקק הליכים יחודיים בחוקי המס הרלוונטיים להכרה
14 בחובות אבודים או לדיון מחדש בשומה שנקבעה לנישום, הרי שזו הדרך היחידה שבה ניתן לברר את
15 טענותיו של הנישום. מכאן שדינה של התובענה לפסק-דין הצהרתי שהגיש המבקש להידחות על
16 הסף, בהיותה בגדר ניסיון לעקיפת ההליכים שנקבעו בחוקי המס הרלוונטיים.
17
18 9. בטרם סיום, שתי הערות בעניין טענותיו של המבקש.
19
20 ראשית, כפי שטענה המשיבה בצדק, השאלה הטעונה הכרעה בבקשתה לדחיית התביעה על הסף,
21 היא שאלה משפטיות, ולפיכך לא נדרשה המשיבה לתמוך את בקשתה בתצהירים. מכל מקום, ככל
22 שהיה צורך בכך, הרי שאלו צורפו אל תשובתה של המשיבה לתגובת המבקש.
23
24 שנית, כפי שהוזכר לעיל, בהגישו תובענה לפסק-דין הצהרתי ביקש המבקש להסתמך על האמור
25 בספרו של גורן שהוזכר לעיל ועל פסק הדין בעניין II, שנוזכר שם. בעניין זה ראינו לנכון להעיר שתי
26 הערות. האחת, אין המקרה הנדון בא בכלל המקרים הנוכרים בספרו של גורן. שם מדובר בהצהרה
27 על חובת פקיד השומה להחזיר מס ששולם ביתר. הליך זה יכול אולי להתאים רק למקום שבו אין
28 לכאורה, מחלוקת כי מדובר במס ששולם ביתר. זאת להבדיל ממצב שבו ישנה מחלוקת בשאלה אם
29 בכלל ישנו סכום מס ששולם ביתר, או אם הנישום זכאי להחזר כלשהו וכיוצא באלו. השנייה, ספק
30 בעיני אם האמור בספרו של גורן אמנם מדויק ובכל מקרה, התקשיתי להבין כיצד נלמד הדבר מפסק
31 הדין הנוזכר שם בעניין II. באותו פסק-דין דובר במקרה שבו בפסק-דין של בית המשפט העליון (ע"א
32 434/83 פקיד שומה ת"א 5 ג' נ' סולל בונה בע"מ (1985)) קבע שמיעביד אינו חייב בתשלום מס
33 מעסיקים על תגמולי שירות מילואים. בעקבות קביעה זו, פנתה המבקשת שם (דן) אל פקיד השומה
34 להחזר מס המעסיקים ששילמה, ובקשתה נדחתה מהנימוק שפסק הדין לא שינה את המצב למפרע.
35 המבקשת לא ידעה מהו הליך הנכון לתקיפת תשובת פקיד השומה, ולכן הגישה המרצת פתיחה



בית משפט השלום בירושלים

ה"פ 12-01-41886 גנון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

- 1 ובמקביל ביקשה ארכה להגשת ערעור לפי פקודת מס הכנסה. משנדחתה בקשת הארכה הוגשה
 2 בקשת רשות הערעור על דחיית בקשת הארכה. בפסק-דינו קבע כבוד המשנה לנשיא מ' אלון, כי יש
 3 ליתן למבקשת ארכה להגשת ערעור לפי פקודת מס הכנסה, שאם לא כן עשוי להיווצר מצב שבו אם
 4 תידחה המרצת הפתיחה, לא תתברר המחלוקת האמיתית "בריבו של אדם עם רשויות המס" (שם
 5 פסקה 10). כך נקבע מבלי שבית המשפט עסק בשאלה אם בכלל היה מקום להגשת המרצת הפתיחה.
 6 בין השורות ניתן לקרוא דווקא מסקנה הפוכה מזו שצוטטה, שכן נראה שבית המשפט הניח
 7 שהאפשרות של המרצת פתיחה אינה הנכונה. לכן, ומאחר שרק זו הייתה תלויה ועומדת באותה עת,
 8 איפשר למבקשת (דן) לנקוט גם בהליך המתאים, שהוא ערעור לפי פקודת מס הכנסה.
 9
 10 10. מכל מקום, לאור התוצאה שעליה עמדנו, וכפי שנקבע בפסקי-הדין שהוזכרו (ראו למשל
 11 פסק-דינו של כבוד השופט ש' לויין בעניין בר דרנור), דינה של המרצת הפתיחה להידחות על הסף.
 12
 13 בנסיבות אלו, על המבקש לשאת בהוצאות שכר-טרוחת עורך-דינה של המשיבה והוצאותיה. לפני
 14 משורת הדין, יועמד הסכום שבו יחויב המבקש בגין אלו על סך של 3,000 ₪ בלבד.
 15
 16
 17
 18
 19 ניתן היום, א' בסיון תשע"ב, 22 במאי 2012, בהעדר הצדדים.

20 תמר בר-אשר צבן, שופטת