



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

מספר בקשה: 12

בפני כבוד השופטת נועה גרוסמן

בעניין: חוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי תשע"ח 2018

החוק

בעניין: אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ חברות 514650936

החברה

ובעניין: 1. רשות המיסים בישראל-מכס ומע"מ
ע"י ב"כ עו"ד איילה ושדי- אלדר

2. ממונה על חדלות פירעון – מחוז תל אביב משרדי ממשלה
570001772
ע"י ב"כ עו"ד כלנית הרמלין - וגר

3. יוסי בן נפתלי, עו"ד - נאמן
בעצמו וע"י ב"כ עו"ד יעל כספי

4. משרד האוצר-אגף המכס והמע"מ משרד מע"מ אזורי פתח-
תקווה חברות
ע"י ב"כ עו"ד איילה ושדי- אלדר

המשיבים

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11

כללי - עניינה של הבקשה :

הנאמן עותר במסגרת בקשה מס' 12 להורות לנושה מס ערך מוסף ברשות המיסים (להלן: "מע"מ") להעביר לקופת הכינוס את יתרת הזכות שעמדה לחברת אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ (להלן: "החברה") בסך 2,263,764 ₪ אשר קוזזה לטענתו על ידי מע"מ פחות מחודש טרם הגשת הבקשה לפתיחת ההליכים כנגד החברה (להלן: "הבקשה"). זאת, בניגוד לסעיף 219 לחוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, התשע"ח-2018 (להלן: "החוק" או "חוק חדלות פירעון").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 45151-06-20 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

רקע :

- 1
2
3 1. ביום 18.6.2020 הגישה החברה בקשה למתן צו לפתיחת הליכים לשם שיקומה הכלכלי
4 וביום 21.6.2020 ניתן צו זמני בו מונה הנאמן באופן זמני. הצו הזמני הפך קבוע ביום
5 28.6.2020 והנאמן מונה ליישום הליכי חדלות הפירעון.
6
7 2. מבלי להרחיב, אציין כי בסופו של דבר ניתן צו פירוק לחברה ביום 23.11.2020.
8
9 3. הבסיס להליכי חדלות הפירעון בעניינה של החברה, הוא חיוב שנעשה במהלך שנת 2017
10 בשומת עסקאות בסך של כ- 11,500,000 ₪. החברה הגישה השגה, אשר נדחתה על ידי
11 מע"מ. בהמשך, הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי אשר דחה את השגות החברה בפסק דין
12 מיום 30.3.2020 במסגרת ע"מ (מחוזי מרכז) 15195-04-18 (להלן: **"פסק הדין של בית**
13 **המשפט המחוזי"**).
14 ביום 26.4.2020 שלח מע"מ לחברה דרישת תשלום בסך כולל של 12,265,061 ₪, זאת
15 בעקבות פסק הדין של בית המשפט המחוזי.
16 החברה לא אמרה נואש והגישה ביום 3.5.2020 (עוד קודם להגשת הבקשה לפתיחת
17 הליכים) ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, זאת במסגרת ע"א 2776/20 (להלן:
18 **"הערעור לבית המשפט העליון"**).
19
20 4. ההכרעה בבקשה שלפני, עוכבה לצורך המתנה להכרעה בערעור לבית המשפט העליון,
21 מתוך מחשבה שתהא לכך השלכה על ענייננו.
22 ביום 14.11.2022 נדחה הערעור ע"י בית המשפט העליון, לאחר שהחברה הודיעה כי אינה
23 עומדת על הערעור. זאת בהמלצת בית המשפט העליון.
24 הליכי משא ומתן שהתקיימו בד בבד, בין הנאמן לבין מע"מ, לא צלחו, ומכאן הכרעתי זו.
25
26 5. התשתית לבקשה דנן היא פעולה שבוצעה על ידי מע"מ עובר להגשת הבקשה למתן צו
27 לפתיחת הליכים וליתר דיוק ביום 27.5.2020, בה הפחית מע"מ את יתרת הזכות שעמדה
28 לטובת החברה בסך 2,263,764 ₪ (להלן: **"יתרת הזכות"**), מתוך סכום החוב הכולל של
29 החברה למע"מ, לאחר מתן פסק הדין של בית המשפט המחוזי (להלן: **"הפעולה"**).
30
31 6. לאחר הבקשה למתן צו לפתיחת הליכים, התקבלה בחברה שומה נוספת שהופקה לטענת
32 הנאמן ביום 24.5.2020, על סך של כ- 2,700,000 ₪ בגין עסקאות ביחס לתקופה שבין חודש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 ספטמבר 2017 ועד לחודש דצמבר 2019, כך שסך החוב הנטען כלפי מע"מ עומד כיום
2 במכלול על כ- 15,000,000 ₪.
3
4 מע"מ מהווה את הנושה העיקרי של החברה (לאחר שזה הגיש תביעת חוב על סך
5 12,991,882 ₪. לטענת מע"מ, סך של 2,644,294 ₪ מתוך הסך הנ"ל בדין קדימה.
6 לחברה קיימים נושים נוספים בדין רגיל בסך של כ- 1.4 מיליון ₪, וכן עובדים הנושים
7 בחברה בסך של למעלה מ- 200,000 ₪ בדין קדימה.
8

הבקשה :

- 9
10
11 8. לטענת הנאמן, אותה פעולת "התחשבות פנימית" שנעשתה על ידי מע"מ ביום 27.5.2020,
12 פחות מחודש קודם להגשת הבקשה לפתיחת הליכים כנגד החברה, היא למעשה פעולת
13 קיזוז ובכל מקרה מהווה פעולה המקנה עדיפות לנושה, בניגוד לסעיף 219 לחוק.
14
15 9. לעמדת הנאמן, מע"מ רשם את יתרת הזכות של החברה בספריו ולא חלק עליה. מע"מ לא
16 העביר את יתרת הזכות לחברה ולמעשה עיקל אותה. רק ביום 27.5.2020, משחלפה
17 התקופה לתשלום החוב על פי פסק הדין שדחה את השגות החברה, בהתאם להודעת מע"מ,
18 ומשהיה ברור כי פני החברה לחדלות פירעון, נקטו רשויות מע"מ בפעולה אקטיבית של
19 קיזוז יתרת הזכות כנגד חוב החברה, באופן רטרואקטיבי.
20 פעולה זו, כך לשיטת הנאמן, מקנה עדיפות על פני הנושים והיא בטלה מכוח סעיף 219
21 לחוק.
22
23 10. הנאמן טוען כי מלוא התנאים של סעיף 219 לחוק מתקיימים בענייננו: הפעולה בוצעה
24 פחות מחודש קודם להגשת הבקשה לפתיחת הליכים; החברה הייתה חדלת פירעון במועד
25 ביצוע הפעולה, עת לא היה ניתן לפרוע את סכום פסק הדין שדחה את השגות החברה; אין
26 ספק כי נטילת יתרת הזכות על ידי מע"מ הביאה לפירעון חלק גדול יותר מחוב החברה
27 למע"מ לעומת החלק שהיה מגיע למע"מ בהליכי חדלות פירעון.
28
29 11. לגישתו של הנאמן, גם החריגים הקבועים בסעיף 219(ב) לחוק אינם מתקיימים בענייננו:
30 החברה לא קיבלה כל תמורה כנגד הקיזוז כאשר החוק קובע בפירוש כי פירעון החוב אינו
31 מהווה תמורה הולמת; הפעולה לא הייתה במהלך העסקים הרגיל של החברה. בהקשר זה
32 נטען כי מדובר בפעולה חד פעמית וייחודית שנעשתה על ידי רשויות מע"מ רק משהיה ברור
33 שהחברה חדלת פירעון ואין באפשרותה לפרוע את פסק הדין. עוד נטען בהקשר זה, כי גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 החוב לא נוצר במהלך עסקים הרגיל, שכן מדובר ביתרות זכות שקוזזו בפועל על ידי רשויות
2 מע"מ באופן חריג, בניגוד לאופן הפעולה הרגיל.
3
- 4 12. עוד טוען הנאמן, כי מע"מ לא היה ראוי לקזז את יתרת הזכות מכוח סעיף 255 לחוק: חוב
5 החברה אינו כרוך בהחזר המס לו זכאית החברה; גם אם מדובר ביחסים המשקפים
6 ב"עסקים הדדיים", ברור כי יתרת הזכות לא נוצרה במסגרת העסקים ההדדיים וכי ביחס
7 ליתרת הזכות אין כל הסתמכות על זכות הקיזוז. כפי שנטען, מדובר למעשה במעין פעולת
8 עיקול שרשויות מע"מ נקטו באופן חד צדדי וחריג, וברור כי החברה לא הסתמכה על פעולה
9 חריגה מעין זו.
- 10
- 11 13. זאת ועוד – הנאמן סבור כי הואיל ובעת ההיא היה תלוי ועומד ערעור החברה לבית המשפט
12 העליון, הרי שאין מדובר בחוב חלוט. לפיכך, החובות אינם ניתנים לקיזוז לפי חוק קיזוז
13 מסים, התש"ס-1980 (להלן: "חוק קיזוז מסים"). עמדה זו מתיישבת לשיטת הנאמן גם
14 עם עמדת רשות המיסים עצמה, כפי שהובאה בבג"ץ וינברג נ' רשות המיסים (נבו
15 26.3.2007).
- 16 (יזכר בהקשר הזה, כי הערעור לבית המשפט העליון נדחה ביום 14.11.2022 לאחר שהוגשה
17 הבקשה).
- 18
- 19 14. הנאמן אף טוען כי הייתה על מע"מ חובה למסור התראה טרם ביצוע קיזוז, בהתאם לסעיף
20 256 לחוק ובהתאם לסעיף 2 לחוק קיזוז מסים. בענייננו, מע"מ לא הודיע כלל לחברה או
21 לנאמן על קיום זכות קיזוז או על כוונתו לקזז.
22
- 23 15. מן האמור, מבקש הנאמן להורות לרשות המיסים להעביר את יתרת הזכות לחשבון הנאמן.
24
- 25 **תשובת מע"מ:**
- 26
- 27 16. מע"מ גורס כי הפעולה שביצע נעשתה במהלך עסקיה השוטפים של החברה ואגב פעילותה
28 השוטפת, בטרם הגישה בקשתה לצו לפתיחת הליכים ובטרם מינוי הנאמן. לעמדתו,
29 הקטנת החוב למדינה על דרך של אי השבת כספים שהחברה דרשה לקבל, אינה פעולה
30 חריגה המעניקה למדינה העדפה אלא פעולה המתבקשת לצורך הקטנת נזקה של המדינה.
31
- 32 17. מדובר, כך לשיטת מע"מ, בפעולת חישוב של השורה התחתונה בחשבון העוסק באותו מערך
33 מס – חישוב של פלוס ומינוס בחשבון – ולמעשה חישוב יתרה סופית לאחר התחשבות





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 בירתת החובה והזכות. פעולה זו היא אפשרית ולגיטימית והיא מתבצעת לטענת מע"מ,
2 בהתנהלות השוטפת של מע"מ מול כלל העוסקים.
3 לגישת מע"מ, מדובר באותו מערך מס ולמעשה באותו חשבון לגביו מתקיימת התחשבות
4 שוטפת, התנהלות הקיימת במע"מ אל מול מיליוני עוסקים לאורך השנים. זו היא
5 פרקטיקה מותרת ולגיטימית המהווה מעין "קיצוז פנימי" באותו מערך מס, המתאפשרת
6 בשים לב ליחסים המתמשכים שבין מע"מ לבין החברה בקשר עם אותו חשבון.
7
8 18. כן טוען מע"מ, כי גם חוק קיצוז מסים אינו גורע מזכות מע"מ כנ"ל אלא דווקא מרחיב את
9 האפשרות לביצוע קיצוז בין מערכי מס שונים, זאת בשים לב לטעמים המונחים בבסיסו –
10 לרשות ולעוסק. ביצוע חישוב כאמור עולה בקנה אחד עם תכלית הגביה המנהלית היעילה,
11 אשר נועדה לשמש אמצעי יעיל לגביית תשלומי חובה ולמניעת השתמטות מהם.
12
13 19. לעמדת מע"מ ובניגוד לעמדת הנאמן, אין סתירה בין סעיף 255 לחוק לבין זכאות מע"מ
14 לפעול כפי שפעל. הוא גורס כי מדובר בענייננו בחוב ובירתת זכות שנוצרו טרם מתן הצו
15 לפתיחת הליכים ואשר כרוכים זה בזה. מהות היחסים בין הצדדים מקורה בדיווחים
16 שוטפים תוך נטילת חובות הדדיים והסתמכות על זכות הקיצוז כחלק ממהלך העסקים
17 הרגיל שבין הצדדים.
18
19 20. זאת ועוד, טוען מע"מ כי הנאמן שוגה בטענתו לפי החריגים הקבועים בסעיף 219(ב) לחוק
20 אינם מתקיימים בענייננו. במקרה דנן מדובר בפעולה המתבצעת באופן שוטף ורוחבי מול
21 כלל העוסקים ובוודאי שלא ניתן לטעון לקנוניה או להעדפת מע"מ בשל פעולה המבוצעת
22 במסגרת התנהלות מע"מ השוטפת מול ציבור העוסקים. לדידו של מע"מ, מתקיים בענייננו
23 החריג הקבוע בסעיף 219(ב)(2) לחוק.
24 בהקשר זה נטען, כי למע"מ כלל לא היה ברור לפני החברה להליכי חדלות פירעון ואין לו
25 את היכולת לבחון את מצבו של כל עוסק ועוסק בטרם נקיטת הליכי גבייה. מה גם שמדובר
26 בהליך אותו יזמה החברה ששלטה בעיתוי כניסתה להליכים אלה מבלי לדווח על כך טרם
27 עשותה כן.
28
29 21. עוד טוען מע"מ, כי מאחר שלא הוגשה בקשה לעיכוב ביצוע פסק הדין אשר דחה את
30 ההשגות של החברה, היה רשאי הוא לנהל הליכים לגביית החוב נושא פסק הדין.
31 לעמדתו, אין בהגשת הערעור לבית המשפט העליון כדי למנוע את גביית החוב הפסוק שכן
32 לאור סעיף 91 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), כאשר
33 בהתאם לבג"צ 707/87 לנדקו רובינשטיין השקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 (להלן: "בג"צ לנדקו"), חוב יהיה סופי לאחר שמוצו הליכי ההשגה והערעור
2 בבית המשפט המחוזי. הערעור שהוגש לבית המשפט העליון אינו מעכב איפוא לשיטת
3 מע"מ את הליכי הגבייה כשמדובר בחוב למע"מ, כל עוד לא ניתנה החלטה שיפוטית אחרת
4 המורה על עיכוב הליכים.
5
6 22. זאת ועוד – לטענת מע"מ גם לא נדרשה במקרה זה הודעה על קיזוז, שכן פעולת
7 ההתחשבות בוצעה באותו מערך מס ואין מדובר בפעולה שבוצעה מכוח חוק קיזוז מסים
8 כאמור.

9
10 23. מן האמור, סבור מע"מ כי דין בקשת הנאמן להידחות.
11

תגובת הנאמן:

12
13
14 24. הנאמן עמד בתגובתו על בקשתו וטען, כי מע"מ אינו חולק למעשה בתשובתו על העובדות
15 הרלוונטיות לפיהן פחות מחודש טרם הגשת הבקשה לצו לפתיחת הליכים, מע"מ נטל
16 לעצמו את יתרת הזכות שעמדה לטובת החברה.
17 לעמדת הנאמן, מע"מ מודה בפירוש בתשובתו בהתקיימות תנאי סעיף 219 לחוק. הנאמן
18 מבקש לציין בהקשר זה, כי אין כל משמעות לכוונת הצדדים או לידיעתם בנוגע לנושא
19 חדלות הפירעון של החברה. המבחן הוא תוצאתי – האם הפעולה הביאה להעדפת הנושה,
20 אם לאו.

21
22 25. טענת ההגנה היחידה של מע"מ, כך לשיטת הנאמן, היא לתחולת החריג הקבוע
23 בסעיף 219(ב) – פעולה שנעשתה במהלך העסקים הרגיל של החברה. לעמדת הנאמן, אין
24 לקבל טענה זו שכן הפעולה שבוצעה על ידי מע"מ הייתה אירוע חד פעמי. מאז הוצאות
25 השומות בשנת 2017 ועד למועד הפעולה בחודש מאי 2020 – לא ביצע מע"מ קיזוז או פעולה
26 דומה כדוגמת "התחשבות", "הפחתה", "קיזוז פנימי" וכדו'.
27 טענת מע"מ כי מדובר בפעולה הנעשית במהלך העסקים הרגיל של מע"מ מול כלל
28 העוסקים, אינה רלוונטית לשיטת הנאמן, שכן לפי החוק, הפעולה צריכה להיות "במהלך
29 העסקים הרגיל של החייב". לפיכך, ברור שקיזוז חד פעמי אינו בגדר פעולה במהלך
30 העסקים הרגיל של החברה.
31
32
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

עמדת הממונה :

1
2
3 26. לעמדת הממונה, הפעולה שבוצעה על ידי מע"מ נעשתה כדין בהתאם להוראות סעיף 255
4 לחוק.
5 הממונה מפנה לעמדת מע"מ וטוען, כי כאשר גוף גובה מיסים הוא פועל מעת לעת בעריכת
6 התחשבוניות פנימיות שבהן מפחית את ההחזרים ואת יתרות הזכות כנגד יתרות החובה
7 הקיימים. מדובר לפיכך בפעולה רגילה ושוטפת המתבצעת על ידי מע"מ בכלל התיקים
8 שבפניו וכך גם פעל מע"מ במקרה דנן.
9 הממונה אינו מוצא הצדקה אם כן לדרוש ממע"מ להשיב לחברה סך של כ- 2.2 מיליון ₪,
10 שעה שהחוב של החברה למע"מ עומד על סך בלתי מבוטל של כ- 15 מיליון ₪. מע"מ פעל
11 בהתאם למהות פעולת הקיזוז של נושה אל מול חברה שניתן נגדה צו לפתיחת הליכים.
12 בנסיבות אלה, סבור הממונה כי דין הבקשה להידחות, וזאת ללא קשר לתוצאת הערעור
13 שהוגש לבית המשפט העליון.

הדיון מיום 2.6.2021 :

14
15
16
17 27. במסגרת הדיון שמעתי השלמות טיעון.
18 הנאמן ביקש להדגיש, בין השאר, כי לשיטתו מע"מ אינו טוען כלל לקיזוז, אלא
19 להתחשבוניות פנימיות או להפחתת יתרה או לחישוב השורה התחתונה, ולפיכך מע"מ אינו
20 יכול לטעון כיום לביצוע קיזוז לפי סעיף 255 לחוק.
21 הנאמן הוסיף והדגיש, כי סעיף 219 לחוק חל על כל פעולה, לרבות התחשבוניות פנימיות,
22 והפנה בהתאם לפסק דין שניתן בבית המשפט המחוזי בנצרת, כב' השופט עיילבוני,
23 במסגרת חדלת (נצ') 20-04-23327 היי ווד דבליו פי. סי תעשיות (2013) בע"מ נ' הממונה
24 על הליכי חדלות פירעון ושיקום כלכלי (5.6.2020) (להלן: "עניין היי ווד").
25 מע"מ טען מנגד, כי כן הועלו מצדו טענות לקיזוז, אך זאת לפי סעיף 255(1) ו-255(2) לחוק,
26 ולא לקיזוז מכוח סעיף 255(3) לחוק, העוסק בחובות הניתנים לקיזוז לפי חוק קיזוז מיסים.
27 אשר לחריג הקבוע בסעיף 219(ב)(2), טען מע"מ כי יש לבחון האם מדובר בפעולה שנעשתה
28 במהלך העסקים הרגיל של החייב – מול מע"מ.
29 כן הדגיש מע"מ, כי מערכת היחסים שבין הצדדים – החברה ומע"מ – מעוגנת בין השאר
30 בחוק מס ערך מוסף אשר מתיר למע"מ בסעיף 91 לעכב החזרים להם זכאי החברה, במקרה
31 שבו הוגשה השגה או ערעור, כבענייננו, וזאת עד שניתן לגבות את החוב בהתאם לפקודת
32 המסים (גביה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 לפיכך, גרס ב"כ מע"מ כי מדובר בפעולה שנעשתה במהלך העסקים הרגיל ביחסים שבין
 2 החייב למע"מ.
 3 ב"כ הממונה שבה והבהירה כי היא מצדדת בעמדת מע"מ.
 4
 5 28. הדיון הסתיים לאחר שנקבע כי הצדדים ימצו הידברות. ההידברות לא צלחה, ובהחלטתי
 6 מיום 9.9.2021 קבעתי, כמפורט וכמנומק שם, כי יש להמתין להכרעה בערעור שהוגש לבית
 7 המשפט העליון, בעיקר מאחר שחוב למע"מ אינו חלוט – עובדה שיש בה כדי להשליך גם
 8 על הבקשה שלפני.
 9 כאמור, הערעור נדחה וכעת ניתן להכריע בבקשה.

דיון והכרעה:

10
 11
 12
 13 29. לאחר שעיינתי היטב בנימוקי הצדדים ושקלתי את הסוגיה שלפני לעומק, ראיתי לדחות
 14 את הבקשה. אפרט נימוקי להלן.

מהי המסגרת הנורמטיבית שלאורה יש לבחון את הפעולה – האם גם לפי סעיף 255 לחוק? :

15
 16
 17
 18 30. תחילה חשוב לעמוד על המסגרת הנורמטיבית בה אנו מצויים, שכן זו נקודת המוצא
 19 שלאורה תיבחן הבקשה. הבקשה הוגשה אמנם מכוח סעיף 219 לחוק, אך מע"מ טען
 20 בתשובתו כי קמה לו גם זכות קיזוז לפי סעיף 255(1) ו-255(2) לחוק. הדבר מצריך לטעמי
 21 חידוד המסגרת הנורמטיבית הנכונה לבחינה הסוגיה שלפני.

22
 23 31. סעיף 219 לחוק שכותרתו "ביטול פעולה המקנה עדיפות לנושים", קובע כדלקמן:

24
 25 "(א)(1) בית המשפט רשאי להורות על ביטול פעולה שהביאה לפירעון חוב לנושה
 26 או לקידומו בסדר הפירעון, ושנעשתה לפני מתן צו לפתיחת הליכים, לרבות
 27 פעולה שנעשתה במסגרת הליך גבייה ולרבות העברת בעלות בנכס או שעבוד נכס,
 28 בהתקיים כל אלה (בסימן זה – פעולה המקנה עדיפות לנושה):
 29 (א) מועד ביצוע הפעולה חל בתקופה שתחילתה שלושה חודשים לפני מועד
 30 הגשת הבקשה לצו לפתיחת הליכים, ולגבי נושה שהוא קרוב של החייב – שנה
 31 לפני המועד האמור.
 32 (ב) במועד ביצוע הפעולה היה החייב בחולות פירעון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 (ג) בשל הפעולה ייפרע לאותו נושה חלק גדול יותר מהחוב לעומת החלק שהיה
2 נפרע לו במסגרת הליכי חדלות הפירעון לפי סדר הפירעון
3 (2) לעניין סעיף זה, חזקה על החייב שהיה בחדלות פירעון בתקופה האמורה
4 בפסקה (1)(א), אלא אם כן הוכח אחרת.
5 (ב) בית המשפט לא יבטל פעולה המקנה עדיפות לנושים בהתקיים אחד מאלה:
6 (1) החייב קיבל במועד ביצוע הפעולה או במועד סמוך לו תמורה הולמת בנסיבות
7 העניין לפעולה שביצע; לעניין זה, לא יראו בפירעון החוב כשלעצמו תמורה
8 הולמת.
9 (2) ביצוע הפעולה היה במהלך העסקים הרגיל של החייב והחוב שנפרע בשל
10 הפעולה נוצר במהלך העסקים הרגיל של החייב; לעניין הסדר פריסה לתשלום
11 חוב לרשות המסים, לרשות מקומית או למוסד לביטוח לאומי – לא יראו בעובדה
12 שהסדר הפריסה נעשה באופן חד-פעמי כשלעצמה, פעולה שלא במהלך העסקים
13 הרגיל.
14 ... (3)
15 "(4)..."

17 סעיף 219 הנ"ל, מתייחס לפי לשונו לאפשרות להורות על ביטול פעולה שנעשתה ביחס
18 לתקופה של טרם הגשת הבקשה למתן צו לפתיחת הליכים. בענייננו, מדובר בפעולה
19 שנעשתה פחות מחודש טרם הגשת הבקשה לפתיחת הליכים אשר מבוקש לבטלה. לפיכך,
20 הוראות סעיף 219 מתאימות לבירור ולבחינה במקרה שלפני.

21
22 31. לעומת זאת, סעיף 255 לחוק שעניינו "קיצוץ", קובע כי:

23
24 "נושה רשאי לקיזז חוב עבר שהחייב חב לו כנגד חוב עבר שהוא חב לחייב, כערכם
25 במועד מתן הצו לפתיחת הליכים ולהגיש תביעת חוב על היתרה, בהתקיים אחד
26 מאלה:
27 (1) חובות החייב והנושה כרוכים זה בזה.
28 (2) נטילת חובות הדדיים וההסתמכות על זכות הקיצוץ הן חלק ממהלך עסקיו
29 הרגיל של החייב או הנושה, וחוב העבר שהנושה מבקש לקיזז נוצר במסגרת
30 עסקיו ההדדיים עם החייב.
31 (3) החובות ניתנים לקיצוץ לפי חוק קיצוץ מסים, התש"ס-1980, או לפי סעיפים
32 312 או 315 לחוק הביטוח הלאומי".

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 מלשון סעיף 255 לחוק עולה, כי הוא מאפשר אמנם לנושה לקזז חוב עבר שהחייב חב לו
2 כנגד חוב עבר שהוא חב לחייב, בכפוף להתקיימותם של איזה מהחלופות המעוגנות בסעיף,
3 אך זאת רק כאשר מדובר **בשלב שבו ההליך החל, דהיינו לאחר שכבר ניתן הצו לפתיחת**
4 **הליכים**. שהרי אחרת הסעיף לא היה מוסיף את המילים: **"...בערכם במועד מתן הצו**
5 **לפתיחת הליכים..."**.
- 6 לפיכך, בהינתן כי הפעולה בוצעה טרם ההליך, הטענה לביצוע קיזוז על ידי מע"מ לפי סעיף
7 255 לחוק, אינה יכולה להיות רלוונטית.
8
- 9 ראו גם: דוד האן **דיני חדלות פירעון**, מהדורה שנייה, עמ' 794 (2018) (להלן: **"האן"**), שם
10 הובהר כי קיזוז לפי סעיף 255 לחוק מבוצע במסגרת ההליך עצמו.
11
- 12 על כך מוסיף גם **סעיף 256 לחוק** כי: .32
13
- 14 **"נושה בעל זכות קיזוז יודיע לנאמן על קיום הזכות או ביצועה בתוך 30 ימים**
15 **מהמועד שבו נודע לו על מתן הצו לפתיחת הליכים..."**
16
- 17 כלומר, הקיזוז לפי סעיף 255 לחוק, כפוף למתן הודעה על הקיזוז על ידי הנושה לנאמן לפי
18 סעיף 256 לחוק. לאור העובדה כי ההודעה לפי סעיף 256 לחוק בדבר הקיזוז צריכה להינתן
19 לנאמן, שמתמנה כידוע עם מתן הצו לפתיחת הליכים, הרי שהדבר מחזק ומאשש את
20 המסקנה כי פעולת קיזוז לפי סעיף 255 לחוק יכולה להיטען ולהתבצע על ידי הנושה, רק
21 כאשר לאחר שהליך חדלות הפירעון החל.
22
- 23 לא זו אף זו – בפסיקה נקבע כי טענה של נושה לקיזוז של **"חוב נגד חוב"**, תתברר ככלל .33
24 במסגרת תביעת החוב של הנושה (ראו: סעיף 43 להחלטת כב' השופטת לוי-עבודי שניתנה
25 במסגרת חדלת (ת"א) 17156-10-19 **א.דורי בניה בע"מ נ' הממונה** (28.6.2020)). כידוע,
26 תביעת חוב מוגשת רק לאחר שההליך קרם עור וגידים, כך שגם מכאן ניתן ללמוד כי פעולת
27 קיזוז לפי סעיף 255 לחוק ניתנת לביצוע רק לאחר פתיחת ההליך.
28
- 29 יצוין, כי אין לשלול את האפשרות לפיה הייתה קמה למע"מ הזכות לקיזוז יתרת הזכות .34
30 מכוח סעיף 255(1)(2) לחוק (ראו טענת מע"מ בסעיפים 46-39 לתשובת מע"מ), אילו אכן
31 הטענה הייתה עולה לאחר מתן הצו לפתיחת הליכים. זהו כאמור אינו המקרה שלפני ואיני
32 רואה טעם להיכנס בעובי הקורה של טענה תיאורטית.
33





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 יודגש – ככל שמע"מ בעמדתו מתכוון לכך שממילא קיימת לו זכות הקיזוז לפי סעיף 255 .35
- 2 לחוק, ולפיכך יש ליתן תוקף לפעולה גם אם בוצעה טרם ההליך, הרי שלכך אין ליתן יד.
- 3 כאמור, ביצוע קיזוז לפי סעיף 255 לחוק יכול להתבצע אך ורק במסגרת הליך חדלות
- 4 הפירעון גופו, כאשר הוראות החוק הוסיפו כלל דיוני בדבר מתן הודעה על כך לנאמן, תוך
- 5 30 ימים ממועד הידיעה אודות הצו לפתיחת הליכים, זאת לפי סעיף 256 לפקודה – המהווה
- 6 הסדר מיוחד הנועד להליכי חדלות פירעון (ראו: סעיף 10 להחלטת כב' השופט טאהא
- 7 במסגרת חדלת (מחוזי נצי') 17387-08-22 בני שאכר ח'טיב בע"מ נ' הממונה (1.12.2022)).
- 8 איני סבורה כי ניתן להכשיר ביצוע קיזוז לפי סעיף 255 לחוק בדיעבד, בגין פעולה שבוצעה
- 9 טרם ההליך. מתן גושפנקא למהלך כזה עלול לגרור אחריו מדיניות לפיה נושים המחזיקים
- 10 בטענת קיזוז לפי סעיף 255 לחוק, יקדימו עשות, ויפעלו באופן עצמי לקיזוז חובות טרם
- 11 ההליך תוך הסתמכות על הוראות סעיף זה, וללא מתן הודעה (בהעדר נאמן). במקרה כזה
- 12 – תתרוקנה מתוכן הוראות סעיפים 255-256 לחוק. ברי כי זו לא כוונת המחוקק.
- 13 בהקשר הזה אוסיף, כי העובדה שלא ניתנה הודעה לפי סעיף 256 לפקודה מהווה כשלעצמה
- 14 סוגיה. שהרי, אם הנושה לא הודיע לנאמן כנדרש אודות הקיזוז בתוך פרק הזמן שנקבע,
- 15 כבענייננו, לא ניתן לשלול כי הדבר יביא להפקעת זכות הקיזוז (ראו והשוו: פסק דינו של
- 16 כב' סגן הנשיא, השופט ברנר, בחדל"ת (מחוזי ת"א) 15599-05-21 אי.ג'י.א.פי.א.י. ישראל
- 17 בע"מ בפירוק) נ' עיני ואח' (20.7.2022); סעיף 59 להחלטת כב' השופטת לושי עבודי חדל"ת
- 18 (מחוזי ת"א) 47452-03-21 צ.גורן-ד.מגידו בנייה בע"מ נ' הממונה על הליכי חדלות פירעון
- 19 ושיקום כלכלי (16.11.2022) (להלן: "עניין מגידו").
- 20 מכל מקום, אין מקום לקביעת מסמרות בעניין זה במקרה שלפני, בהינתן כי לטעמי ממילא
- 21 סעיף 255 לחוק אינו חל.
- 22
- 23 לא למותר להוסיף ולציין כפי שיפורט גם להלן, כי עולה ממכתב התשובה של מע"מ לנאמן .36
- 24 מיום 16.9.2020, כי הפעולה שביצע אינה בהכרח בגדר קיזוז, אלא פעולה חשבונאית בתוך
- 25 חשבון תיק החברה המקטינה את החוב שהיא בגדר "התחשבות פנימית". כך שגם לשיטת
- 26 מע"מ עצמו, אפשר שאין מדובר בקיזוז כמשמעותו לפי סעיף 255 לחוק. טענת מע"מ לזכות
- 27 הקיזוז לפי סעיף 255 לחוק, הועלתה הלכה למעשה לראשונה רק לאחר שהוגשה הבקשה
- 28 דנן, במסגרת תשובתה, ולא במכתב התשובה הנ"ל.
- 29
- 30 בבחינת למעלה מן הצורך, אציין כי הדעת נותנת שטענת קיזוז הנעשית על ידי רשויות המס .37
- 31 בהתאם לסעיף 255 לחוק, צריכה על פניה להיעשות מכוח החלופה המעוגנת בסעיף 255(3)
- 32 לחוק, דהיינו קיזוז לפי חוק קיזוז מיסים, ולא לפי ס"ק (1) וס"ק (2). זאת, בשל העובדה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 כי מדובר בתת-סעיף ייעודי המאפשר לרשות המס לבצע קיזוז על סמך הוראת חוק
2 ספציפית.
- 3 שהרי מדוע לרשות המס להסתמך על טענה לקיזוז מכוח הוראות ודינים אחרים, שעה
4 שהזכות מוקנית לה לפי דין ספציפי וייעודי?
- 5 אני ערה לכך שמע"מ טען בעמדתו, כי הפעולה שביצע אינה מהווה קיזוז לפי חוק קיזוז
6 מיסים, שכן לטענתו חוק זה עוסק בקיזוז בין מערכי מס שונים ואילו בענייננו נעשתה
7 לשיטת מע"מ התחשבנות פנימית או פעולה חשבונאית באותו מערך מס. זו היא אכן טענה
8 שהיה מקום לבחון אותה, ככל שהייתי סבורה שסעיף 255 לחוק כן חל על המקרה שלפני.
9 אף ייתכן שהיה מקום למנות מומחה בתחום המס שיחווה דעתו לגבי המשמעות המקצועית
10 של הפעולה, מבחינה חשבונאית או מבחינת מיסויית. אך כאמור, בנסיבות בהן מדובר
11 בפעולה שבוצעה טרם ההליך, סעיף 255 לחוק אינו המסגרת הנורמטיבית ליישום בענייננו.
12
- 13 מן האמור, אני קובעת כי הפעולה שביצע מע"מ אינה יכולה להיכנס תחת המטרייה
14 המשפטית של סעיף 255 לחוק, יהיה סוג הפעולה אשר יהיה, ולו בשל העובדה הפשוטה כי
15 הפעולה נעשתה טרם הגשת הבקשה לפתיחת הליכים ובתוך פרק הזמן בן שלושת החודשים
16 שקדמו להגשת הבקשה לפתיחת הליכים.
17 המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לבחינת הבקשה היא, איפוא, סעיף 219 לחוק בלבד.
18
- 19 **עיתוי ביצוע הפעולה על ידי מע"מ והאם בוצעה כדין? :**
- 20
- 21 39. בין לבין עלתה גם השאלה באשר לעיתוי ביצוע הפעולה, עת מע"מ הותיר בידיו את יתרת
22 הזכות במשך תקופה ולא העביר אותה לחברה, כאשר בסופו של דבר, לאחר שחלף פרק זמן
23 של כמעט חודשיים מאז ניתן פסק הדין של בית המשפט המחוזי, ביצע מע"מ את הפחתת
24 חוב החברה על ידי זקיפת יתרת הזכות כנגד החוב.
25
- 26 40. עיתוי ביצוע הפעולה מעלה את השאלה, מדוע מע"מ לא העביר את יתרת הזכות לחברה
27 באופן מיידי אלא בחר להמתין ולבצע את הפעולה, בשלב שבו טרם מוצו כביכול הליכי
28 הערעור על ידי החברה לבית המשפט העליון, דהיינו עת החוב לא היה סופי וחלוט לכאורה.
29 שהרי אם הערעור לבית המשפט העליון היה מתקבל, גם אם בחלקו, ייתכן שזקיפת יתרת
30 הזכות על חשבון החוב הקדימה את זמנה והיה על מע"מ להשיב את הסכום נושא יתרת
31 החוב, כולו או מקצתו, לידי החברה/קופת הנשייה.
32





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 ראשית יצוין, כי מאחר שהערעור לבית המשפט העליון נדחה בסופו של דבר, מדובר בשאלה
2 בעלת אופי תיאורטי. שכן לאחר שנדחה הערעור לבית המשפט העליון, הרי שבכפוף
3 להכרעות החוב, מדובר בחוב שאין עוד אפשרות להשיג עליו ובהתאם לכך מדובר בחוב לפי
4 פסק דין שהוא סופי וחלוט.

5
6 42. שנית, דומה כי טענת הנאמן בעניין זה, קרי כי מדובר בחוב למע"מ שבמועד ביצוע הפעולה
7 לא היה חלוט ולפיכך אינו בר קיזוז, הועלתה בכל הנוגע לטענת הנאמן לפיה מע"מ אינה
8 זכאי לקזז את יתרת הזכות מכוח סעיף 255 לחוק, ובפרט לפי סעיף 255(3) לחוק קיזוז
9 מיסים (עמ' 7-8 לבקשת הנאמן). משנקבע לעיל כי ממילא לא חל על ענייננו סעיף 255 לחוק,
10 נראה כי ההכרעה בשאלה זו התייתרה גם מההיבט הזה.

11
12 43. למען הסרת ספק ובעיקר מאחר שאני סבורה שיש ליתן משקל לכך שמדובר בפעולה
13 שנעשתה על ידי מע"מ בהתאם לסמכותו על פי דין, אציין כי מקובלת עלי עמדת מע"מ
14 שהובאה בתשובתו, לפיה יתרת הזכות של החברה עוכבה על ידו כדין, בהתאם לסעיף 91
15 לחוק מס ערך מוסף, עד שניתן היה לגבות את החוב לפי פקודת המיסים גבייה.

16
17 סעיף 91 לחוק מס ערך מוסף, קובע כדלקמן:

18 "א) הוגשו השגה או ערעור, רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס
19 השנוי במחלוקת והמנהל רשאי שלא להחזיר את עודף המס או את עודף מס
20 התשומות השנוי במחלוקת וכן לעכב כל סכום המגיע למשיג או למערער, לפי
21 הענין, לפי הוראות חוק זה, כמפורט להלן:

22 (1) בהשגה שהוגשה – עד גובה מחצית הסכום השנוי במחלוקת.

23 (2) בערעור שהוגש – עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, אלא אם כן הורה אחרת
24 בית המשפט של הערעור.

25 (ב) עיכוב כאמור בסעיף זה יחול עד שניתן לגבות את חוב המס לפי פקודת המיסים
26 (גביה), ואולם לענין עיכוב לפי סעיף קטן (א)(1), אם לא ניתנה החלטה בהשגה
27 בתוך 90 ימים ממועד העיכוב – יבוטל העיכוב".

28 (ההדגשה אינה במקור – נ.ג.).

29
30 בבג"צ לנדקו נקבע:

31 "במחלוקת שנפלה בין הצדדים, דעתנו כדעת המשיב. סעיף 91 לחוק קובע כי "הוגשו
32 השגה או ערעור, רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת...".
33 המושג "ערעור" משמעויות רבות לו, ולענייננו המשמעות שיש ליתן לו היא זו הקבועה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 בסעיף 83 לחוק, ממנה עולה כי "ערעור, משמעותו ערעור לבית המשפט המחוזי. כמובן,
2 אין זה ההסדר היחיד האפשרי, ולמדנו מטיעוני הצדדים, כי בחוקי מסים כמקובלים גם
3 הסדרים אחרים. בהעדר הוראה אחרת, זהו ההסדר הנראה לנו כמתבקש מלשון החוק על
4 רקע מטרתו, והמתיישב עם סדרי מינהל תקינים, לפיהם כל עוד לא החליטה ערכאה
5 שיפוטית אין לשלם את המס השנוי במחלוקת, אך משנפלה החלטתה של הערכאה
6 השיפוטית, יש חובה לקיים את פסק דינה, ועיכוב הפסק לא יעשה מכוח הדין, אלא אך
7 מכוח הפעלת שיקול דעת שיפוטי..."
8 (ההדגשה אינה במקור – נ.ג.).
9

10 מן האמור עולה, כי מע"מ היה רשאי לעכב את העברת יתרת הזכות לידי החברה, עד למתן
11 פסק דין בערעור על ידי בית המשפט המחוזי, ובהתאם היה מע"מ רשאי לנקוט בהליכי
12 גבייה של החוב באמצעות סמכותו מכוח פקודת המיסים (גבייה), לאחר שחלף המועד
13 לתשלום החוב לפי פסק הדין של בית המשפט המחוזי. הפעולה שבוצעה כמוה כהליכי גבייה
14 ולפיכך היא מתיישבת עם סמכותו של מע"מ על פי דין.
15

16 44. אמנם, באופן עקרוני טוב היה עושה מע"מ אם היה ממתין עם הליכי הגבייה עד לתום מיצוי
17 הליכי הערעור לבית המשפט העליון, מתוך משנה זהירות. יש לזכור כי מע"מ בהיותו רשות,
18 ממילא אוחז בסמכויות אכיפה וגבייה רחבות לפי פקודת המיסים (גבייה) ולפיכך עליו
19 להפעיל סמכותו את סמכויות הגבייה הרחבות המוקנות לו על פי דין, תוך הפעלת שיקול
20 דעת ובמתינות.

21 אך כאמור דומה כי במקרה זה מע"מ אכן היה רשאי לנקוט בהליכי גבייה לפי פקודת
22 המיסים גביה באמצעות הפעולה שביצע, לאחר שעכב את יתרת הזכות בידו לפי סעיף 91
23 לחוק מס ערף מוסף ולאחר שחלף פרק הזמן לתשלום בהתאם לפסק דינו של בית המשפט
24 המחוזי, שדחה את ערעור החברה.
25

26 האם הפעולה שבה נקט מע"מ נכנסת בגדר הפעולות המתאימות להידון במסגרת סעיף 219 לחוק
27 חדלות פירעון? :
28

29 45. אחת השאלות שעלו היא מהו סוג הפעולה בה נקט מע"מ.
30

31 46. מע"מ טען במכתבו מיום 16.9.2020 לנאמן, נספח 6 לבקשה, כי הפעולה שביצע היא
32 "התחשבות פנימית".
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

כלשונו שם :

1
2 "מדובר בפעולה המבוצעת על ידי הרשות במסגרת אותו מערך מס אשר למעשה
3 אינה עולה כלל כדי "קיצוז" אלא פעולה חשבונאית גרידא בתוך אותו חשבון,
4 פעולה המקטינה חוב של הנישום באמצעות יתרת זכות באותו חשבון בטרם
5 כניסת החברה להליכי חדלות פירעון".

6 בתשובתו כינה מע"מ את הפעולה כ"פעולת חישוב של השורה התחתונה בחשבון העוסק
7 באותו מערך מס", שכן לשיטתו, מדובר באותו חשבון שלגביו מתקיימת התחשבות
8 שוטפת, כאשר זו ההתנהלות הקיימת במע"מ אל מול מיליוני עוסקים לאורך השנים. הדבר
9 מהווה לעמדתו של מע"מ, "קיצוז פנימי" באותו מערך מס ופעולה חשבונאית לגיטימית
10 (שם, סעיפים 28-30).

11
12 47. מאידך, הנאמן טען בבקשתו כי אותה פעולת "התחשבות פנימית" שנעשתה על ידי מע"מ,
13 היא למעשה קיצוז, כפי שעולה גם מדוחות מהנהלת חשבונות של החברה במע"מ, אשר
14 צורפו כנספחים למכתב מע"מ מיום 16.9.2020. ואכן, עיון בדוחות אלה מלמד, כי נוסח
15 המילים שבו נקט מע"מ ביחס לפעולה, הוא: "קיצוז פנימי".

16 הנאמן הוסיף, כי אותה יתרת הזכות נותרה בעינה ברישומי מע"מ, וזאת עד למתן פסק
17 הדין שניתן על ידי בית המשפט המחוזי ביום 30.3.2020. לאחר שחלפה התקופה לתשלום
18 חוב החברה, וכאשר היה ברור (לשיטת הנאמן) כי פני החברה לחדלות פירעון, נקט מע"מ
19 בפעולה אקטיבית של קיצוז יתרת הזכות מחוב החברה למע"מ – פעולה שלעמדת הנאמן
20 בטלה לאור הוראות סעיף 219 לחוק.

21
22 48. משנקבע כי ממילא לא חלות על ענייננו הוראות סעיף 255 לחוק העוסק בקיצוז לאחר מתן
23 הצו לפתיחת הליכים, הרי שלצורך הכרעה בבקשה זו לפי סעיף 219(א) לחוק, איני רואה
24 טעם מעשי לשייך את הפעולה שנעשתה על ידי מע"מ לקטגוריה מסוימת, בין אם קיצוז או
25 קיצוז פנימי או התחשבות פנימית באותו מערך מס וכיוצ"ב.

26
27 49. כפי שאני רואה את הדברים, העובדות החשובה לענייננו הן שתיים :
28 א. כי מדובר בפעולת גבייה שבוצעה כדין על ידי מע"מ, מכוח סמכותו לפי פקודת
29 המסים (גבייה), לאחר שהעברת יתרת הזכות לחברה עוכבה גם היא כדין על ידי
30 מע"מ ;

31 ב. מהות הפעולה שאותה מבוקש לבטל ותוצאתה – הפחתת סך כספי לו זכאית
32 החברה בדמות יתרת הזכות, כנגד חוב החברה למע"מ.
33 די בכך כדי שפעולת מע"מ תיבחן לאורו של סעיף 219 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 לשון סעיף 219 לחוק רחבה ביותר ואינה קובעת רשימה סגורה של פעולות שרק בעטיין 50.
2 ניתן להורות על ביטול הפעולה לטובת קופת הכינוס. הסעיף אוזחז במונח הכללי והרחב
3 "פעולה", כאשר אף בהמשך הסעיף מובהר כי מדובר גם ב"פעולה שנעשתה במסגרת
4 הליך גבייה ולרבות העברת בעלות בנכס או שעבוד נכס". הסעיף אינו מבקש אם כן להבחין
5 בין סוגי פעולות שהביאו להעדפת נושה, טרם הגשת הבקשה לפתיחת הליכים. סעיף 219
6 דורש, בכפוף ליתר תנאים, דרישה מהותית שלפיה הפעולה שעומדת על הפרק תביא
7 לפירעון חוב לנושה או לקידומו בסדר הפירעון, ושנעשתה לפני מתן צו לפתיחת
8 הליכים...". מכאן, שהמסקנה היא כי כל עוד מדובר בפעולה כלשהי שהביאה להעדפת
9 הנושה על פני נושים אחרים (אשר עולה בקנה אחד עם יתר תנאי הסעיף ושאינה נכנסת
10 בגדר אחד החריגים הקבועים), ניתן יהיה להורות לאותו נושה להשיב את שניתן לו או
11 שניטל על ידו.
12
- 13 מסקנה זו אף נלמדת מתוך דברי ההסבר להצעת חוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, 51.
14 התשע"ו-2016, ה"ח 1027 (2.3.2016) (להלן: "דברי ההסבר להצעת החוק"):
15
16 "סוג הפעולה – הפעולה מעדיפה נושה, כלומר מדובר בפעולה שכתוצאה ממנה
17 זוכה לעדיפות על פני נושים אחרים. הגדרת פעולה לעניין זה רחבה וכוללת כמוון
18 תשלום חוב אך גם כל פעולה אחרת שמביאה לאותה התוצאה...".
19 (שם, עמ' 712).
20
- 21 ויודגש, גם פעולת קיזוז או פעולת גבייה אחרת הנעשית על ידי נושה טרם הגשת הבקשה
22 לפתיחת הליכים (בתוך סד הזמנים בן שלושת החודשים, לפני הגשתה), יכולה לבוא בגדר
23 הפעולות הניתנות לביטול על ידי בית המשפט לפי סעיף 219 לחוק (שם, עמ' 712).
24
- 25 יוזכר, כי סעיף 219 לחוק, אשר החליף למעשה את סעיף 98 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח
26 חדש], תש"ם-1980 (להלן: "הפקודה") שחלה טרם חקיקת חוק חדלות פירעון, מחיל
27 מבחן תוצאתי כך שהוא בוחן האם הפעולה פגעה בעיקרון השוויון תוך העדפת נושים, וזאת
28 מבלי לבחון ולשקול שיקול סובייקטיבי של כוונה ליתן עדיפות לנושה מסוים.
29 ראו: דברי ההסבר להצעת החוק, עמ' 711-712;
30 עניין מגידו, סעיף 34;
31 האן, עמ' 539-540;
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

53. הנה כי כן, עניין לנו בסעיף רחב שמטרתו ותכליתו לבדוק את תוצאת הפעולה ולא דווקא את סוג הפעולה. במילים אחרות: כל עוד מדובר בפעולה שתוצאתה גריעת כספים או זכות או נכס אחר מקופת הכינוס, לטובת נושה מסוים, ותוך פגיעה בעיקרון השוויון שבין הנושים, ניתן יהיה להורות על ביטול הפעולה, בכפוף לתנאי סעיף 219 לחוק ולחריגיו.
54. כן ראיתי להפנות בעניין זה לפסק הדין שניתן בעניין היי ווד, שם דובר במקרה שבו הופקדו בחשבון הבנק של החברה שעניינה נדון שם, כספים בגין החזרי מע"מ ותשלומי לקוחות. הבנק זקף למעשה את הסכומים על חשבון חוב החברה כלפיו, ולאור זאת הוגשה מטעם הנאמן שמונה להעביר את אותם כספים לקופת הנשייה, מכוח סעיף 219 לחוק.
- מדובר בפעולה שבה הבנק הותיר למעשה כספים בידי לאחרי שערך מעין קיזוז או התחשבות אל מול חוב החברה כלפיו – פעולה שהיא במידה מסוימת מזכירה את פעולת מע"מ שנעשתה בענייננו.
- בית המשפט בעניין היי ווד נעתר לבקשת הנאמן והורה על העברת הכספים שזקף הבנק לטובתו, לקופת הנשייה.
- נראה כי גם מעניין היי ווד, ניתן ללמוד שפעולת מע"מ מתאימה להתברר במסגרת סעיף 219 לחוק.

האם מתקיימים בענייננו תנאי סעיף 219(א)(1)?

55. בהתאם להוראות סעיף 219(א)(1), יש להראות כי מתקיימים שלוש תנאים:
- א. כי הפעולה בוצעה עד שלושה חודשים טרם מועד הגשת הבקשה לפתיחת הליכים (סעיף 219(א)(1)(א));
- ב. כי במועד ביצוע הפעולה הייתה החברה בחדלות פירעון (סעיף 219(א)(1)(ב));
- ג. כי בשל הפעולה ייפרע לנושה חלק גדול יותר מהחוב לעומת החלק שהיה נפרע לו במסגרת הליכי חדלות הפירעון לפי סדר הפירעון (סעיף 219(א)(1)(ג));
56. מתשובת מע"מ עולה, כי הוא אינו טוען הלכה למעשה לאי תחולת איזה מתנאי סעיף 219(א)(1), אלא טוען לקיומו של החריג הקבוע בסעיף 219(ב)(2), קרי כי ביצוע הפעולה היה במהלך העסקים הרגיל של החייב והחוב שנפרע בשל הפעולה, נוצר במהלך העסקים הרגיל של החייב (על כך בהמשך). לפיכך, נראה כי מע"מ אינו חולק על טענת הנאמן כי תנאי הסעיף הנ"ל מתקיימים בענייננו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 57. אנמק מדוע מתקיימים כאן לטעמי, כל שלושת התנאים של סעיף 219(א)(1):

2

3 א. אשר לתנאי הראשון, הרי אין חולק כי מדובר בפעולה שבוצעה בתוך סד הזמנים
4 של שלושת החודשים שקדמו להגשת הבקשה לפתיחת הליכים. הפעולה בוצעה
5 ביום 27.5.2020 ואילו הבקשה לפתיחת הליכים הוגשה ביום 18.6.2020. לפיכך,
6 תנאי זה מתקיים.

7

8 ב. אשר לתנאי השני, הרי שלאור הוראת סעיף 219(א)(2) לחוק, לפיה "חזקה על
9 החייב שהיה בחדלות פירעון בתקופה האמורה בפסקה (1)(א), אלא אם כן הוכח
10 אחרת – אני קובעת כי גם תנאי זה מתקיים. יוער, כי מע"מ לא ביקש לסתור חזקה
11 זו ואף לא טען כי החברה לא הייתה בחדלות פירעון במועד ביצוע הפעולה, אלא
12 טען כי לא ידע שהחברה מצויה בחדלות פירעון באותו מועד. טענה זו של מע"מ
13 אינה רלוונטית עוד עם כניסתו לתוקף של חוק חדלות פירעון, שכן כאמור סעיף
14 219 לחוק זה אינו מחיל מבחן סובייקטיבי של כוונה לצורך ביטול פעולה המקנה
15 עדיפות לנושה, אלא מבחן תוצאתי של העדפת נושה על פני אחרים, בניגוד לעיקרון
16 השוויון.

17

18 ג. אשר לתנאי השלישי, נראה כי בשלב הנוכחי אין לדעת באופן וודאי האם בשל
19 הפעולה נפרע למע"מ חלק גדול יותר מהחוב, לעומת החלק שהיה נפרע למע"מ
20 במסגרת הליכי חדלות הפירעון.

21

22 עיון בדו"ח הנאמן האחרון שהוגש ביום 24.8.2020 מלמד, כי לחברה חובות העומדים על
23 סך כולל של כ- 17 מיליון ₪, כאשר מע"מ הוא הנושה העיקרי באופן כמעט אבסלוטי עת
24 נשייתו עומדת על כ- 15 מיליון ₪.

25 למע"מ גם טענות על נשייה בדין קדימה, כשלהערכת הנאמן מדובר בכ- 700,000 ₪, אך
26 מע"מ ציין בתשובתו כי בחוב בדין קדימה כלפיו עומד על 2,644,294 ₪ (סעיף 9 לתשובת
27 מע"מ).

28 יוזכר בהקשר הזה, כי חוק חדלות פירעון כולל הרחבה שלפיה חוב למס ערך מוסף אשר
29 נוצר ב- 12 החודשים שקדמו לצו פתיחת ההליכים, הוא בדין קדימה (ראו: סעיף 234(א)(3)
30 לחוק; האן, עמ' 836).

31 כן עולה כי ישנו חוב בדין קדימה לעובדים בסך של כ- 205,000 ₪.

32

33 מצבת הנשייה אינה חלוטה.
מצבת הנכסים עומדת נכון למועד עריכת הדו"ח על כ- 4.6 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 יש גם לזכור שקופת הנשייה נושאת בשכ"ט משרד באי כוחם בגין הליך הערעור שהוגש
2 לבית המשפט העליון, עד לסך שך 200,000 ₪, בתוספת מע"מ (ראו ההחלטה מיום
3 09.12.2020), וכן יהיה עליה לשאת בשכ"ט הנאמן והוצאותיו, כמו גם באגרת ההשגחה
4 לממונה – הוצאות שאמורים להשתלם קודם לדיבידנד שיחולק לנושים ולמע"מ בפרט.

5
6 על כך ראיתי להוסיף, כי בקשות לביטול פעולה לפי סעיף 219 לחוק, מוגשות לרוב ובאופן
7 טבעי בשלב התחלתי יחסית של הליך. זאת מאחר שעם מינוי הנאמן הוא פועל תחילה
8 למצות את זכויות החברה החייבת ולאיתור נכסים בדרכים שונות. במסגרת זו, פועל הנאמן
9 גם למיצוי זכויות המוקנות לכאורה לחברה מצדדים שלישיים, ובהתאם הוא מגיש בקשות
10 לביטול עסקאות הגורעות מקופת הנשייה, לפי פרק ב' וסימן ב' לחוק חדלות פירעון, כפי
11 שנעשה בעניינו. בשלב זה לרוב טרם מתגבשת מצבת הנשייה ומצבת הנכסים, ובהתאם גם
12 טרם נקבע מדרג הנשייה.

13 לפיכך, הדעת נותנת כי קביעה חד משמעית לפיה מתקיים התנאי השלישי בשלב מיצוי
14 הזכויות של החברה על ידי הנאמן, היא לרוב נמהרת ומקדימה את זמנה. רק כאשר בית
15 המשפט מגיע למסקנה חד משמעית ושאינה מוטלת בספק כי בשל הפעולה שגרעה נכס או
16 זכות מקופת הנשייה, לא ייפרע לנושה חלק גדול יותר מהחוב לעומת החלק שהיה נפרע לו
17 במסגרת הליכי חדלות הפירעון לפי סדר הנשייה, אז ורק אז יהיה מקום לקבוע כי אין
18 להורות על ביטול הפעולה בשל העדר קיומו של התנאי השלישי. קביעה כזו, שמורה לטעמי
19 למקרים חריגים בלבד. בהתאם, אני סבורה כי הנטל הראשוני המונח לפתחו של הנאמן
20 לקיומו של התנאי השלישי, הוא קל ודורש רק הנחת תשתית עובדתית המלמדת כי בשלב
21 הגשת הבקשה, לא ניתן לקבוע באופן וודאי כי בשל הפעולה שגרעה נכס או זכות מקופת
22 הנשייה, לא ייפרע לנושה חלק גדול יותר מהחוב לעומת החלק שהיה נפרע לו במסגרת
23 הליכי חדלות הפירעון לפי סדר הנשייה.

24
25 בהקשר זה ראיתי להפנות לדברי כב' השופטת לוי-עבודי בעניין מגידו :

26
27 **"...בשלב זה קשה ולמעשה אף בלתי-אפשרי לדעת את שיעור החוב המדויק**
28 **שייפרע לח.ג.מ לפי סדר הפירעון. בנסיבות אלה, אין מנוס לדעתי מאשר**
29 **להסתמך על הערכותיו של בעל-התפקיד (וכמובן שהנושה רשאי לנסות לסתור**
30 **הערכות אלה – דבר שלא נעשה במקרה זה). שכן, אחרת יתרוקן למעשה סעיף**
31 **219 לחוק מתוכנו ובירור סוגיית העדפת הנושים יוכל לעולם להיעשות, לשיטתן**
32 **של המשיבות, רק במועד חלוקת הדיבידנד הסופי בתיקי חדלות-פירעון. ודוקו:**
33 **אם יתברר בסופו של יום כי שיעור הפירעון לנושה גבוה יותר מן השיעור שהוערך**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 45151-06-20 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 בשלב המוקדם, הרי שלנושה לא ייגרם כל נזק מן העובדה כי לא ניתן לו להניח
2 את ידו על סכום החוב עוד קודם לכן (למעט הפרשי העיתוי, סוגיה שאכן אין
3 לזלזל בה, אך מטבע הדברים אינה יכולה להוות את המבחן הקובע). לעומת זאת,
4 אם בסופו של יום יתברר כי לנושה מסוים נפרע שיעור חוב גבוה יותר מאשר
5 ליתר הנושים בדרגתו, הרי שנושים אלה עלולים לעמוד בפני שוקת שבורה תוך
6 פגיעה קשה בעיקרון השוויון בין הנושים...".
7 (שם, פסקה 49).

8
9 כן ראו את דבריו של כב' סגן הנשיא, השופט ברנר, במסגרת חדל"ת (מחוזי ת"א) -15599-05-21
10 עו"ד ליאור דגן, נאמן על נכסי החברות שבפירוק ועל נכסי היחיד מיכאל בן ארי
11 (בחדלות פירעון) נ' ורד כלש בן-ארי ואח', פסקה 37 (12.6.2022), מהם עולה כי קיים קושי
12 לקבוע מה סכום החלוקה הסופי לנושים בשלב שבו התיק טרם הבשיל והתקדם, כמפורט
13 על ידו שם ביחס לנסיבות המורכבות של התיק אשר נדון לפניו.

14
15 במאמר מוסגר, אציין כי באופן תיאורטי מע"מ היה יכול לטעון בהקשרו של התנאי
16 השלישי, כי ממילא לאחר מתן הצו לפתיחת הליכים הוא היה מפעיל את זכות הקיזוז
17 המוקנית לו לפי סעיף 255 לחוק, ובכפוף להודעה לפי סעיף 256 לחוק, כך שניתן לומר
18 שבמסגרת ההליך גופו – מע"מ גם כן היה זוכה באותו הסכום שגרף לידיו בשל הפעולה.
19 ברם, מע"מ לא טען זאת. מע"מ טען אמנם בתמציתיות ובכלליות לקיומו של סעיף 255,
20 מבלי להבהיר כי זכות הקיזוז קיימת לו באופן המאיים את התנאי השלישי. טענת ההגנה
21 המרכזית של מע"מ היא לקיומו של חריג "מהלך העסקים הרגיל" של החברה, הקבוע
22 בסעיף 219(ב)(2) לחוק עליו אעמוד בהמשך. לפיכך איני רואה טעם ומקום לדון בתיאוריות.

23
24 מן האמור, אני מוצאת כי ההליך שלפני לא הגיע לשלב שבו ניתן לקבוע בוודאות האם
25 מע"מ יהיה זכאי בסופו של יום לקבל לידיו סכום דיבידנד העומד לכל הפחות על גובה
26 הסכום שהותיר בידיו בשל הפעולה שביצע.
27 מכאן, אני רואה לקבוע כי גם התנאי השלישי הקבוע בסעיף 219(א)(1)(ג) – מתקיים.

28
29 **האם חל בענייננו החריג הקבוע בסעיף 219(ב)(2)?**

30
31 58. משנקבע כי תנאי סעיף 219(א) לחוק מתקיימים, נותר עתה לבחון האם מתקיים בעניינינו
32 החריג הנטען על ידי מע"מ, הקבוע בסעיף 219(ב)(2) לחוק – "מבחן מהלך העסקים הרגיל"
33 – לפיו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1

2 "ביצוע הפעולה היה במהלך העסקים הרגיל של החייב והחוב שנפרע בשל
3 הפעולה נוצר במהלך העסקים הרגיל של החייב; לעניין הסדר פריסה לתשלום
4 חוב לרשות המסים, לרשות מקומית או למוסד לביטוח לאומי – לא יראו בעובדה
5 שהסדר הפריסה נעשה באופן חד-פעמי כשלעצמה, פעולה שלא במהלך העסקים
6 הרגיל".

7

8 "מבחן מהלך העסקים הרגיל", מעוגן אמנם בסעיף 219(ב)(2) הנ"ל, אך יסודותיו הם .59

9 בפסיקה בהקשרו של סעיף 98 לפקודה, העוסק בהעדפת מרמה של נושה. מבחן זה נקבע
10 כ"מבחן עזר", לצורך סיוע לבית המשפט לבחון אובייקטיבית האם פעולה מסוימת שביצעה
11 חברה בתוך שלושת החודשים שקדמו להגשת בקשת הפירוק (לפי הדין הקודם כאמור),
12 מהווה העדפת נושים או פעולה לגיטימית שיש בה הגיון עסקי-מסחרי.

13 בתוך כך, נקבע כי יש להבחין מצד אחד, בין תשלום "שוטף" וצופה פני העתיד לספקים
14 ולנותני שירותים, שייחשב לרוב כתשלום לגיטימי ובעל הגיון עסקי ולפיכך יהיה בתוקף
15 הגם שנעשה בתוך שלושת החודשים שקדמו להגשת בקשת הפירוק, לבין תשלום לנושה על
16 חשבון חובות עבר במהלך אותם שלושת החודשים שקדמו לפתיחת ההליך, אשר ייחשד
17 לרוב כהעדפת נושים.

18 ראו: ע"א 4269/11 עו"ד יהודה ברמי נ' רו"ח עופר אלקלעי, מפרקה של חב' אקסלרו
19 יאיר חומרי בניין בע"מ ואח', סעיפים 21-22 (19.6.2013).

20

21 יוער, כי מלבד הוראת סעיף 219(ב)(2) לחוק, ניתן למצוא את מבחן מהלך העסקים הרגיל .60

22 גם במסגרת סעיף 255(2) לחוק העוסק בקיזוז (עליו עמדתי לעיל). סעיף זה קובע כי נושה
23 רשאי לקזז חוב עבר שהחייב חב לו כנגד חוב עבר שהוא חב לחייב, בין היתר כאשר:

24

25 "נטילת חובות הדדיים וההסתמכות על זכות הקיזוז הן חלק ממהלך עסקי
26 הרגיל של החייב או הנושה, וחוב העבר שהנושה מבקש לקזז נוצר במסגרת
27 עסקי הדדיים עם החייב"...

28

29 יחד עם זאת, יש לשים לב כי להבדיל מהוראת סעיף 219(ב)(2) לחוק המשיחה את כובד
30 המבחן על מהלך העסקים של הרגיל החייב, הרי שבמסגרת סעיף 255(2) לחוק מדובר
31 במהלך העסקים הרגיל של החייב או הנושה.

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

- 1 בפסק דיני שניתן במסגרת חדלת (ת"א) 42840-10-21 עו"ד אלון ריחני נ' בנק לאומי
2 לישראל בע"מ (17.7.2022), סקרתי פסקי דין שונים שניתנו על ידי מותבים שונים בבתי
3 המשפט המחוזיים, בנוגע לסעיף 219 לחוק ולחריג של מהלך העסקים הרגיל.
4
5 המסקנה אליה הגעתי היא כי:
6
7 "בכל פסקי הדין הללו עוברת כחוט השני המסקנה, כי יש להבחין בין עסקאות
8 שיש בהן גוון של תרמית לבין עסקאות שנוהלו במהלך העסקים הרגיל של
9 החברה (או היחיד) במהלך שלושת החודשים שקדמו למתן הצו לפתיחת הליכים.
10 ישנה הבחנה בין חיי מסחר הוגנים שתוך כדי הפעילות בהם מוענק אשראי ונפרע
11 אשראי, לבין הברחת נכסים כמעט ללא תמורה".
12 (שם, סעיף 17).
13
14 62. אני מוצאת אפוא, כי החלת החריג בדבר פעולה שבוצעה ב"מהלך העסקים הרגיל",
15 מתאימה יותר ליישום במקרים שבהם בוצעו בין החייב לבין הנושה המועדף כביכול,
16 עסקאות ופעולות הנובעות מיחסי מסחר ועסקים, כדוגמת יחסי חייב-ספק או יחסי חייב-
17 נותן אשראי או יחסי חייב-עובד או יחסי חייב-לקוח/נותן שירות וכיוצא באלה. שכן החריג
18 הנ"ל נועד בעיקרו לאפשר מדיניות של המשך התנהלות עסקית שוטפת של החברה החייבת
19 ועל מנת שתקיים וודאות מסחרית של הצד העומד מנגד שלזכותו נזקפו הכספים או
20 הזכויות. לא בכדי פסקי הדין בסוגיה זו, ניתנו ברובם ביחסים הנוגעים להתנהלות העסקית
21 השוטפת של החברה החייבת.
22 אף במסגרת דברי ההסבר להצעת החוק נאמר ביחס לחריג זה הקבוע בסעיף 219(ב)(2), כי
23 החרגת הפעולה שעניינה מהלך העסקים הרגיל של החייב:
24
25 "נועדה לאפשר לחייב להמשיך בפעילות הכלכלית השוטפת לפני מתן הצו
26 לפתיחת הליכים. חריג זה מבטיח לספקים, לנותני אשראי ולגורמים נוספים
27 הפועלים מול החייב במהלך העסקים הרגיל, כי התשלומים שמועברים להם הם
28 ודאיים וסופיים".
29 (שם, עמ' 713).
30
31 וראו גם דברי האן, אשר התייחס להגנת מהלך העסקים הרגיל ולתוצאה הקשה למערך
32 התשלומים שבין החייב לנושיו המנהלים עמו יחסים עסקיים, אם יבוטלו תשלומים אלה
33 במסגרת ההליך:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 אי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1

2 "...ביטול כל תשלום בדיעבד בהליך של חדלות פירעון הוא תוצאה קשה
3 המערערת את מערך התשלומים שבין חייבים לנושיהם. כך, למשל, יהיה זה
4 בלתי ראוי לבטל בדיעבד משכורות ששילם החייב במועדם לעובדיו או תשלום
5 שוטף ששילם החייב לספק של מלאי במועד התשלום המקורי..."

6

7 63. בענייננו מובא לפני מקרה שבו הנושה שזקף לטובתו כספים, על חשבון נושים אחרים
8 לכאורה, הוא רשות מרשויות המדינה שמולה מנהלת החברה יחסים פסיקאליים על פי
9 דין. אותו נושה השתמש בסמכות המוקנית לו על פי דין ונקט בהליכי גבייה לגביית חוב
10 בדמות הפעולה אותה מבוקש עתה לבטל. אין מדובר במקרה קלאסי שבו מועברים כספים
11 במסגרת עסקה שביצעה החברה או משולמים תשלומים כאלה ואחרים על ידי החברה
12 לגורם המנהל עסקים עם החברה.
13 נשאלת השאלה, האם נסיבות אלה מתאימות להיכנס בגדרו של החריג של מהלך העסקים
14 הרגיל?

15

16 64. כפי שקבעתי לעיל, מע"מ עיכב כדין את העברת יתרת הזכות לחברה ולאחר מכן, כאשר
17 נדחה הערעור במסגרת פסק הדין של בית המשפט המחוזי, המתין מע"מ פרק זמן סביר של
18 למעלה מ- 60 ימים (ואף בין לבין שלח דרישת תשלום) ורק אז הפחית את החוב אל
19 מול יתרת הזכות.

20

21 65. אכן, מדובר בפעולה שלא נעשתה בעבר ביחסים שבין החברה לבין מע"מ, אך איני סבורה
22 כי בכך ניתן לומר שמדובר בפעולה שלא נעשתה במהלך העסקים הרגיל של החברה באופן
23 המאיים את החריג הקבוע בסעיף 219(ב)(2) לחוק.
24 לא יכולה להיות מחלוקת, כי החברה מחויבת על פי דין להתנהל מול רשויות המס ובכלל
25 זה מול מע"מ, במסגרת התנהלותה העסקית השוטפת והתקינה. זו היא מערכת יחסים
26 פסיקאלית הנכפית על החברה על פי דין. לפיכך ובהתאם, אני סבורה כי כל פעולה שמבצע
27 מע"מ בהתאם לסמכותו במסגרת התנהלות החברה השוטפת ובמסגרת יחסי הצדדים,
28 לרבות פעולת גבייה של הפחתת חוב, יש לראותה ככלל כפעולה הנעשית במהלך העסקים
29 הרגיל של החברה. גם אם פעולה זו לא נעשתה בעבר על ידי מע"מ מול החברה, אין הדבר
30 מוביל בהכרח למסקנה כי הפעולה אינה במהלך העסקים הרגיל של החברה. שהרי אם
31 התנהלות החברה עד לביצוע הפעולה לא הצריכה את מע"מ לנקוט בפעולה שכזו, אין מקום
32 לזקוף זאת לחובת מע"מ ולאיים את פעולתו.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 איי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1 אף שמקובלת עלי הדגשת הנאמן לפיה יש לבחון בהקשרו של חריג מהלך העסקים הרגיל
2 האם ביצוע הפעולה היה במהלך העסקים הרגיל של החייב-החברה, ולא האם הפעולה
3 נעשתה במהלך העסקים הרגיל של מע"מ מול כלל העוסקים. יהרי חד עם זאת, מקובלת
4 עלי גם עמדת מע"מ אשר הבהיר בדיון, כי יש לבחון בעניין זה האם מדובר בפעולה שנעשתה
5 במהלך העסקים הרגיל של החייב – מול מע"מ.

6
7 כאשר במסגרת מערכת היחסים הפיסקאלית שבין החברה לבין מע"מ, מוסמך מע"מ לבצע
8 הליכי גבייה מכוח פקודת המיסים (גבייה), ובמסגרת זו רשאי מע"מ להפחית את חוב
9 החברה כלפיו על ידי התחשבנות מול יתרת הזכות של החברה במע"מ, די בכך כדי לומר כי
10 זו פעולה שנעשתה במסגרת יחסי החברה השוטפים – מול מע"מ. זו היא סמכות,
11 פריווילגית אמנם, שהוענקה למע"מ על ידי המחוקק, וכל עוד היא קיימת ומתאפשרת
12 במסגרת מהלך העסקים הרגיל של החברה, אין לשלול אותה, בהנחה שהיא בוצעה כדין
13 ובסמכות.

14
15 66. מן האמור, אני קובעת כי הפעולה שבוצעה במקרה דנן על ידי מע"מ, נכנסת בגדר החריג
16 הקבוע בסעיף 219(ב)(2) לחוק.

סיכום:

17
18
19
20 67. מן המקובץ, אני קובעת כי בענייננו מתקיימים אמנם תנאי סעיף 219(א)(1) לחוק ביחס
21 לפעולת מע"מ, אך בד בבד אני קובעת כי פעולה זו נכנסת בגדרו של חריג "מהלך העסקים
22 הרגיל" הקבוע בסעיף 219(ב)(2) לחוק. לפיכך, אין להיעתר לבקשת הנאמן לביטול פעולת
23 מע"מ ואני דוחה אותה.

24
25 68. אשר לשאלת ההוצאות – אני מוצאת כי הנאמן הגיש את הבקשה דנן תוך הפעלת שיקול
26 דעת ומתוקף היותו זרועו הארוכה של בית המשפט. הנאמן עשה עבודתו נאמנה עת ביקש
27 להעביר כספים לטובת קופת הנשייה, לאחר שסבר כי פעולת מע"מ ניתנת לביטול לפי
28 הוראות סעיף 219 לחוק.
29 במסגרת הכרעתי אמנם דחיתי את בקשת הנאמן, אך זאת לאחר לבטים וכאשר הובאה
30 לפני סוגיה בעלת מאפיינים, לכאן ולכאן.
31 בנסיבות אלה, אין מקום להשית על הנאמן הוצאות לטובת מע"מ.
32 אני קובעת אם כן כי כל צד יישא בהוצאותיו.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

חדל"ת 20-06-45151 איי.אס.פי. פיננשל מנג'מנט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-
מכס ומע"מ ואח'

5 לפברואר 2023

1
2
3
4
5
6
7
8

69. הנאמן יגיש דו"ח עדכני והמלצות להמשך ההליך, בתוך 90 ימים.

ניתן היום, י"ד שבט תשפ"ג, 05 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.

נועה גרוסמן, שופטת

